

ANAIS



Ciclo de
**Ciências
Contábeis**

I Congresso de
Iniciação Científica em Contabilidade

19 a 23 de outubro

Local: **Hotel Lang Palace e
Unochapecó**

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó

Credenciada pelo Decreto Estadual n.º 5.571, de 27 de Agosto de 2002, publicado no Diário Oficial de Santa Catarina em 28/08/2002. Renovação de Credenciamento pelo Decreto Estadual nº 659 de 25 de setembro de 2007.

Local: Chapecó - SC

Endereço: Av. Senador Attílio Fontana, 591-E Efapi - CEP: 89809-000

Mantenedora: Fundação Universitária do Desenvolvimento do Oeste (Fundeste)

Área: Ciências Sociais e Aplicadas

Curso: Curso de Graduação em Ciências Contábeis (Bacharelado)

Dirigentes:

Reitor: Prof. Odilon Luiz Poli

Vice-Reitora de Ensino, Pesquisa e Extensão: Prof^a. Maria Aparecida Lucca Caovilla

Vice-Reitor de Planejamento e Desenvolvimento: Prof. Cláudio Alcides Jacoski

Vice-Reitor de Administração: Prof. Antonio Zanin

Diretor de Área: Sady Mazzioni

Coordenador do Curso: Franciele Pastre

Coordenador Adjunto: Daniela Di Domenico

Evento:

I Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da Unochapecó

Comissão Organizadora

Clésia Ana Gubiani

Daniela Di Domenico

Fábio José Diel

Franciele Pastre

Silvana Dalmutt Kruger

Comissão Científica

Daniela Di Domenico

Fábio José Diel

Sady Mazzioni

Silvana Dalmutt Kruger



Contabilidade de Custos e Negócios Agroindustriais

DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E AMBIENTAL EM PROPRIEDADES RURAIS COM ATIVIDADE LEITEIRA

Daniela Di Domenico

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
didomenico@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zanin@unochapeco.edu.br

Maurícia Camini

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
mauriciacamini@unochapeco.edu.br

Juliana Fabris

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
julianafabris@unochapeco.edu.br

Christian Carlos Röwer

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
christianr@unochapeco.edu.br

RESUMO

O presente estudo analisou o desenvolvimento econômico e ambiental em 50 propriedades rurais com atividade leiteira. O estudo caracteriza-se como descritivo, levantamento e com abordagem quantitativa. Os resultados da pesquisa mostraram que na região existem dois tipos de propriedades, as propriedades em transição no qual representam 40%, são aquelas com até 20 hectares de terra, estão no mercado a mais ou menos 6 anos e estão se adequando as tecnologias necessárias, possuem uma boa produtividade e se preocupam com a preservação do meio ambiente. As propriedades especializadas representam 60%, são aquelas que possuem mais de 20 hectares de terra, estão a mais de 6 anos no mercado, já possuem todos os equipamentos e tecnologias necessárias para o andamento da atividade, possuem uma produção mensal maior que das propriedades em transição e se preocupam com a preservação do meio ambiente. Ambas as propriedades possuem atividades secundárias, como de feijão e milho, que soma na renda mensal das famílias, porém apenas 36% das propriedades possuem controles de despesas e custos, uma questão preocupante que resulta em investimentos de risco para estas. Conclui-se que as propriedades estão se adequando as tecnologias necessárias e estão praticando hábitos corretos na preservação do meio ambiente.

Palavras-chave: Propriedades Rurais. Atividade Leiteira. Desenvolvimento Econômico e Ambiental.

1 INTRODUÇÃO

O Agronegócio Brasileiro vem enfrentando inúmeras mudanças nos ambientes políticos, econômicos, social, ambiental e tecnológico, obrigando os produtores rurais aderirem qualidade e eficiência na atividade leiteira. De acordo com Rodrigues, Muller e Souza (2009), os padrões vigentes das propriedades rurais são de pequeno e médio porte, com baixa qualidade tecnológica e especializações, no qual precisam se adequar a atualidade, forçando a rever a forma de produção e comercialização dos produtos.

O Agronegócio Brasileiro é visto como um dos setores mais eficientes da economia nacional, na visão de Carfantan e Brum (2006) este é responsável pela geração do PIB (Produto Interno Bruto). Envolve uma infinidade de atividades, tanto na forma direta como na forma indireta ao setor primário. Algumas das atividades ligadas ao agronegócio são: Setores de insumos, de máquinas e implementos agrícolas, os produtores rurais de todas as estruturas (pequeno, médio e grande), setores de industrialização e transformação, distribuição, Latifundiários, entre outros.

O Brasil é considerado um país rico nas diversidades de alimentos que produz segundo Medeiros et al. (2012), no momento da exploração da terra para o cultivo dos produtos, é importante ter um acompanhamento técnico, para auxiliar o produtor quando e quanto produzir, para não ocorrer prejuízos. Pelo fato do Brasil ser considerado um país agropecuário vantajoso por toda a diversidade e qualidade de alimentos que possui e pela exportação elevada desses alimentos, é necessário evoluir em mecanismos que fortaleça ainda mais este setor.

Mesmo com todas as atualizações, mudanças que estão sendo realizadas no agronegócio brasileiro, de acordo com a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária EMBRAPA (2006) a atividade leiteira nos últimos anos vem crescendo muito, devido ao aumento gradativo da produção de leite, que chega a ultrapassar os 23 bilhões de litros por ano. O Brasil apresenta-se entre o quinto melhor país na questão da produção de leite, atingindo um crescimento de 5% nos últimos anos, e a cada dia que passa, esta atividade aumenta ainda mais, pelas oportunidades de emprego que oferece as famílias rurais, garantindo o sustento e as transformações econômicas e sociais da região e nação em que estão inseridas.

A realização de pesquisas relacionadas à atividade leiteira em unidades produtivas familiares, de acordo com Rodrigues (2011) se torna importante na questão dos diferentes padrões existentes em relação ao porte, gestão, tempo de mercado, aos recursos financeiros e tecnológicos. Sabendo de toda a evolução que ocorreu nas unidades produtivas e das diferenças encontradas entre elas, é necessário realizar a identificação dos métodos que as distinguem entre si, para poder determinar as estratégias com capacidades de tornar as propriedades leiteiras mais competitivas e padronizadas.

Mesmo com todas as semelhanças existentes entre as unidades produtivas, Rodrigues (2011) afirma que é possível identificar particularidades significativas entre elas: Existem as propriedades não especializadas, que estão começando na atividade leiteira e não possuem uma estrutura adequada de propriedade e maquinários. As em transição, são as propriedades que já estão há alguns anos no mercado, possuem uma estrutura mais organizada e equipamentos necessários para a atividade, e as especializadas, as que possuem toda a estrutura adequada a atividade, possuem uma receita de produção mais elevada que as demais e recebem incentivos de produção e manejo da atividade.

Levando em consideração a importância que a produção de leite tem no Brasil, o presente artigo questiona: Qual é o desenvolvimento econômico e ambiental em propriedades rurais com atividade leiteira? O objetivo desta pesquisa é analisar o desenvolvimento econômico e ambiental nas propriedades rurais com atividade leiteira.

A pesquisa justifica-se pela importância de mostrar para as propriedades rurais a necessidade de investir em tecnologias para o melhoramento do setor, que segundo Antonialli e Galan (1997), a inserção de tecnologias, facilita o trabalho dos produtores e consequentemente proporcionam um aumento significativo na produção e melhoriam os lucros das propriedades rurais.

As atividades desenvolvidas no meio rural para Melo e Candido (2013), devem levar em consideração para seu desenvolvimento, os aspectos nas dimensões econômica, ambiental, social, e também garantir a sustentabilidade do meio onde estão inseridas. Além disso, é necessária a realização de estudos e pesquisas que considerem os aspectos relevantes da sustentabilidade para as práticas desenvolvidas no meio rural, pelo fato da agricultura ser considerada a base fundamental para o desenvolvimento econômico e a construção de uma sociedade mais sustentável.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura é importante para o entendimento claro do tema pesquisado (DMITRUK, 2012). A seguir as seções apresentadas relatam temas sobre o desenvolvimento econômico na agricultura familiar, desenvolvimento ambiental e atividade leiteira.

2.1 Desenvolvimento econômico na agricultura familiar

Há muitos anos vem se estudando a possibilidade de uma associação entre a modernidade e a agricultura no Brasil, que Segundo Heredia, Palmeira e Leite (2010) é uma proposta pelo qual favorece oportunidades de empregos, melhor qualidade de produtos e maior demanda. Com isso, muitas mudanças já ocorreram no setor agrícola, mudanças pelo qual influenciou e continua influenciando diretamente na economia do país.

A agricultura familiar se apresenta como uma das atividades mais importantes no agronegócio brasileiro, por ser responsável na produção da maioria dos alimentos consumidos, e pelo desenvolvimento econômico que esta possibilita. De acordo com Rodrigues (2011) o conceito de agricultura familiar está relacionado com as pessoas que trabalham na área rural e que possuem vínculos familiares, exercendo suas atividades com zelo e gestão no negócio.

De acordo com o IBGE (2006), agricultura familiar se refere às pessoas que participam das atividades da propriedade e estabelecimento familiar está relacionado com a unidade produtiva (propriedade), sendo que existem famílias com apenas uma unidade produtiva e outras com várias unidades familiares. Segundo Petinari (2007) o trabalho familiar no Brasil, está cada vez mais presente, ganhando um espaço merecedor na geração de novos empregos e no fortalecimento do desenvolvimento local, econômico e ambiental, devido às enormes extensões agrícolas predominantes nas regiões, favoráveis a produção leiteira.

A Tabela 1 ilustra a quantidade de leite cru adquirido em várias regiões do Brasil nos 2º trimestre de 2013 e no 2º trimestre de 2014.

Tabela 1 - Quantidade adquirida de leite cru - Brasil, Grandes Regiões e Unidades da Federação – 2º trimestres de 2013 e 2014.

Brasil, Região e UF	Janeiro-Março 2013	Janeiro-Março 2014	Varição absoluta	Varição relativa (%)
Brasil	5.337.705	5.784.795	447.090	8,4
Norte	307.703	294.683	-13.020	-4,2
Nordeste	271.932	328.816	56.884	20,9
Sudeste	2.184.003	2.372.670	188.667	8,6
Sul	1.824.131	1.953.563	129.432	7,1
Centro Oeste	749.935	835.063	85.128	11,4

Fonte: IBGE, 2014.

A Tabela 1 apresenta o comparativo do 2º trimestre de 2013 e 2014, observa-se um aumento significativo do leite cru, em todas as regiões do Brasil, exceto na região Norte, onde a queda do leite representou -4,2% em relação ao 2º trimestre de 2013.

A região nordeste apresentou um crescimento de 20,9% do leite cru, a região Sudeste 8,6%, a região Sul 7,1% e o Centro Oeste 11,4%. Percebe-se que o leite hoje é um produto muito consumido por todos os lugares do mundo, auxiliando com isso, em um aumento significativo na economia do país e região.

Com todas as mudanças ocorrendo no mercado atual, segundo Hofer et al. (2010), em relação as inovações tecnológicas, com a economia mundial que cresce muito dia após dia, e os com novos mercados competitivos que implicam em mudanças no processo produtivo e competitivo das empresas, o produtor rural passou a ser mais cobrado, tendo de se adequar as tecnologias existentes no mercado para conseguir atender os requisitos exigidos e a demanda do produto.

A importância econômica da agricultura familiar e suas possibilidades de desenvolvimento são muito importantes e valorizadas, tanto que inúmeras transformações no setor já ocorreram, desde o pequeno produtor rural até o grande. De acordo com Grisa e Schneider (2008), a agricultura familiar e o meio rural na Região Sul do Brasil passaram por inúmeras transformações econômicas e tecnológicas, nas quais características predominantes de pequeno produtor estão sendo substituído paramédio e grande produtor, pelas novas práticas de produção, o que favorece o desenvolvimento dessas famílias. As ferramentas típicas da agricultura como enxadas, tração animal, carroças, colheitas manuais, ordenha manuais entre outras práticas, são utilizadas com muita pouca frequência nos dias de hoje, pois estão sendo substituído por equipamentos e tecnologias atuais, o que favorece um melhor desempenho produtivo e econômico.

2.3 Atividade leiteira

A cadeia produtiva do leite nos anos de 1990 passou por inúmeras transformações importantes, como a desregulamentação do setor pecuário, abertura do comércio ao exterior, consolidação do MERCOSUL e a implantação do Plano Real, aonde todas estas mudanças segundo Breitenbach e Souza (2011) provocaram um aumento significativo na demanda do leite em todo o mundo.

Diante de todo este cenário, Breitenbach e Souza (2011), afirmam que a partir do ano de 2004, houve um aumento grande de empresas no segmento de laticínios no Estado do Rio Grande do Sul, principalmente no Norte, onde possui elevadas escalas de produções de leite. Com a chegada dessas empresas no estado, ocorreu um aumento da concorrência na compra do leite, o que favoreceu os produtores na produção, sendo estes, incentivados a melhorar a gestão da produção e qualidade do produto.

Segundo Campo e Piacenti (2007), o mercado brasileiro possui uma participação forte da atividade leiteira na formação de renda e na mão de obra rural elevada, o que auxilia na participação do homem no campo. As grandes dificuldades enfrentadas pelas pessoas que trabalham no campo é a dificuldade de adquirir as tecnologias necessárias para a boa produtividade leiteira, esta dificuldade está relacionada com o alto custo de se adquirir os equipamentos em relação com as condições financeiras que possuem. Como a maioria dos produtores rurais é de pequeno porte, ainda não possuem uma estrutura adequada que suporta altos investimentos, sendo assim, obrigada a realizar o trabalho com os métodos convencionais, mão de obra familiar, ordenha dos semoventes manual, alimentação natural.

De acordo com Reis, Medeiros e Monteiro (2001), a produção de leite é um segmento vulnerável, devido às limitações gerenciais e tecnológicas que existe neste mercado competitivo. Para isso é necessário à utilização de uma boa gestão nos custos da produção e nos ganhos. Um fator muito importante para o sucesso e maximização da produção, é analisar

de forma crítica os principais fatores predominantes nesta atividade, que é a terra, trabalho e capital, para absorver os pontos falhos e incrementar com isso técnicas de melhoramento.

A produção de leite é uma atividade muito valorizada em toda parte do mundo, de acordo com o IBGE (2006), o Brasil possuía aproximadamente 4.290.367 de pessoas na atividade, representando um total de 84,4%. Este número elevado de famílias no Território Nacional ocupava 24,3% de área, o que representa um crescimento econômico significativo para o país, devido à importância que o leite tem no desenvolvimento humano, favorecendo cada vez mais a participação de famílias no campo.

2.4 Estudos correlatos

Neste tópico são bordadas pesquisas realizadas na atividade leiteira, demonstrando o objetivo de cada pesquisa, a metodologia utilizada e os resultados encontrados, com objetivo de facilitar comparações de resultados.

A pesquisa de Antonialli e Galan (1997) teve por objetivo analisar a evolução tecnológica da atividade leiteira e as influências competitivas da atividade em uma pequena empresa rural. A metodologia aplicada para a obtenção dos dados necessários foi realizada através de estudo de caso, análise documental e entrevistas pessoais e questionários aos proprietários da fazenda Limeira. Os resultados obtidos com a pesquisa afirmam que a fazenda Limeira tornou-se uma grande produtora de leite na região devido à implantação de tecnologias na área de genética e reprodução do rebanho, instalações, sistema de ordenha, sanidade e nutrição do rebanho, transporte do leite, treinamento dos recursos humanos e assistência técnica o que vem gerando resultados ótimos para a empresa.

A pesquisa de Oliveira et al. (2001) teve por objetivo avaliar os índices técnicos e a rentabilidade da atividade leiteira, de propriedades participantes de um programa de desenvolvimento da pecuária leiteira. A metodologia utilizada na pesquisa foi composta de visitas ao programa de desenvolvimento da pecuária leiteira da região, e consultas à base de dados do programa (PDPL-RV), os dados obtidos são do mês de maio de 1996 a abril de 1998. Os resultados apresentados com a pesquisa demonstraram que existiam muitas propriedades com resultados econômicos negativos, com isso foi detectado os problemas que as cercavam e sugerido que mudassem algumas estratégias de manejo, como, incluir a inseminação artificial, mudar a alimentação das vacas lactantes, investimento em qualidade do leite via controle de sanitário do rebanho e ordenha mecanizada, mudanças que originaram em resultados satisfatórios as propriedades rurais.

A pesquisa de Cordioli, Oldra e Schmitt (2009), teve por objetivo analisar os sistemas de produção de leite, e averiguar as estratégias utilizadas pelos produtores que garantem um produto final com melhor qualidade. A metodologia utilizada foi através de questionários contendo 16 questões sobre os aspectos mais importantes da atividade, e aplicados a vários produtores rurais. Os resultados alcançados com a pesquisa demonstram que propriedades mais especializadas, com melhor estrutura tiveram melhores resultados do que aquelas menos especializadas, devido às condições financeiras de obterem todo o material necessário para o andamento da atividade e conservação do produto final.

A pesquisa de Bus e Duarte (2010) tiveram por objetivo analisar a viabilidade econômica da atividade leiteira na fazenda AZ, localizada no município de Bela Vista no Mato Grosso do Sul. A metodologia aplicada da pesquisa foi através de visitas ao estabelecimento e uso planilha de Excel para a tabulação dos dados. Os resultados adquiridos com a pesquisa demonstraram que os retornos econômicos com a comercialização do leite apresentam alterações significativas de um mês para outro devido a vários fatores, o que não resulta em resultados satisfatórios, mas a venda de leite com a venda de bezerros gerou resultados positivos no período analisado, concluindo que a atividade leiteira como única fonte de renda não é viável.

A pesquisa de Parré, Bánkuti e Zanmaria (2011), teve por objetivo analisar vários aspectos que diferenciam a produção do leite entre os pequenos produtores dos grandes produtores. A metodologia utilizada foi por meio de questionários em 202 propriedades rurais da região de Sudeste do Paraná. Os resultados alcançados com a pesquisa revelam que vários aspectos interferem nos resultados da atividade leiteira, os produtores que possuem uma produção de leite pequena, com pouca infraestrutura adequada para a atividade, poucos anos de atuação na atividade não conseguem adquirir um resultado satisfatório com a atividade leiteira, portando possuem outras rendas para atingir o resultado esperado. Já os produtores com uma produção de leite alta, que possuem todos os mecanismos necessários e que estão a um bom tempo da atividade, estes conseguem obterem resultados ótimos com a atividade leiteira.

Os estudos correlatos apresentados buscaram analisar os diferentes contextos, ambientes que envolvem as etapas da atividade leiteira, destacando as formas de trabalho da atividade, as alternativas que os produtores de leite utilizam para aumentar os resultados, lucratividade da atividade leiteira, as estratégias de melhoramento do produto final utilizadas pelos produtores e as dificuldades que os produtores em suas atividades. Esses estudos servirão de comparação com os resultados obtidos na pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa consiste em um levantamento ou *survey*, que segundo Gil (2010) é a pesquisa que tem por objetivo conhecer o objeto a ser estudado por meio de questionários que são entregues a um grupo significativo de pessoas para que se possam obter as informações necessárias à pesquisa, e após a coleta dos dados fez-se uma análise quantitativa. A pesquisa é considerada como descritiva ao descrever as características e o comportamento das propriedades rurais produtoras de leite em suas fases de desenvolvimento, para verificar a viabilidade da atividade para a região.

A pesquisa utiliza o levantamento como procedimento, por meio de questionários estruturados com perguntas fechadas para a coleta de dados submetidos a um grupo significativo de propriedade. Os questionários foram utilizados para levantar as características das propriedades rurais produtoras de leite em sua fase de desenvolvimento.

Em relação à abordagem do problema é uma pesquisa do tipo quantitativa. Segundo Raupp e Beuren (2012), a abordagem quantitativa é caracterizada por utilizar instrumentos estatísticos na coleta e no tratamento dos dados, evitando distorções de análise e interpretação, garantindo uma melhor precisão dos resultados. A pesquisa possui uma abordagem quantitativa, pelo fato de que foi analisada uma amostragem significativa de propriedades rurais, o que facilitou a análise dos dados. O objetivo da pesquisa é fazer uma análise dessas propriedades, destacando as premissas que levam ao desenvolvimento econômico e ambiental da atividade na região.

A coleta de dados foi realizada em 50 propriedades rurais na região Norte do Estado do Rio Grande do Sul, nas cidades de Planalto e Ametista do Sul, com objetivo de analisar o crescimento da atividade leiteira, a viabilidade econômica que a atividade econômica oferece à região e a preocupação com o meio ambiente.

Na pesquisa foram aplicados questionários com perguntas fechadas, com intuito de analisar as características, os aspectos econômicos e ambientais das propriedades rurais. O questionário foi elaborado em três subgrupos de perguntas. O primeiro subgrupo abordou as características das propriedades rurais, o segundo subgrupo abordou o aspecto financeiro e o econômico da atividade leiteira eo terceiro subgrupo abordou os cuidados que as propriedades rurais têm com o meio ambiente.

Os dados coletados na pesquisa foram tabulados em planilha de *Excel*[®] para facilitar a análise e a elaboração de tabelas que demonstraram as características e diferenças que as propriedades possuem.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo da pesquisa é analisar o desenvolvimento econômico e ambiental nas propriedades rurais com atividade leiteira, com isso os tópicos apresentados são referentes ao tamanho das propriedades rurais, a quantidade de pessoas que trabalham na atividade leiteira, o número de famílias que possuem mão de obra terceirizada, o tempo que as famílias estão na atividade, valores dos investimentos, benfeitorias presentes nas propriedades, quantidade e preço do litro de leite, valor dos custos médios mensais, a forma de confinamento das matrizes leiteiras, a separação de despesas da atividade com as despesas pessoais, a forma como são descartados os dejetos e materiais utilizados na propriedade rural, se existe área de preservação ambiental e a análise da satisfação dos proprietários.

A Tabela 2 apresenta o tamanho das propriedades rurais.

Tabela 2 - Tamanho das propriedades

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
De 1 a 20 hectares	20	40%
De 20 a 40 hectares	18	36%
De 40 a 60 hectares	7	14%
De 60 a 80 hectares	3	6%
Acima de 80 hectares	2	4%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 descreve o tamanho das propriedades rurais e a frequência absoluta e relativa. Os percentuais da frequência relativa são resultantes da divisão dos valores da frequência absoluta com o total de propriedades pesquisadas.

Conforme dados da Tabela 2 observa-se que 40% das propriedades possuem de 1 a 20 hectares de terra, sendo a atividade leiteira a única exercida pelas famílias. Em 36% das propriedades, o tamanho é de 20 a 40 hectares de terra e possuem além da atividade leiteira, o plantio de milho e feijão para consumo. Em 14% das propriedades o tamanho é de 60 a 80 hectares, em que a produção leiteira é realizada em conjunto com o plantio de milho, feijão e soja para consumo e revenda.

Nestas regiões, além da atividade leiteira, existe o plantio de grãos, hortaliças e fumo, que desenvolvem a economia da região. Conforme dados da pesquisa realizada, 50% das propriedades da região cultivam o plantio do milho para consumo e revenda, 38% cultivam o plantio do feijão para consumo e revenda, 4% cultivam o plantio da alface para revenda em mercados de cidades vizinhas, 6% cultivam o plantio do fumo, vendido para outros estados e apenas 2% cultivam o plantio da soja, que tem finalidade para revenda. Observa-se que as propriedades rurais além de desenvolver a produção leiteira como principal atividade também possuem outras fontes de rendas, para aumentar a riqueza gerada e diminuir a dependência sobre uma única atividade. O plantio do milho e feijão é bastante praticado nestes municípios, por serem produtos de grande consumo e não apresentar problemas de comercialização, tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

A Tabela 3 apresenta a quantidade de pessoas que trabalham na propriedade rural.

Tabela 3 – Pessoas que trabalham na propriedade rural

Família	Frequência absoluta	Frequência relativa	Funcionários	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 3 pessoas	43	86%	Até 2 funcionários	4	8%
De 3 a 5 pessoas	7	14%	De 2 a três funcionários	1	2%

			Não possuem funcionários	45	90%
Total	50	100%	Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 3 observa-se que a maioria das propriedades rurais (86%) possuem até 3 membros das famílias trabalhando na atividade leiteira. Nestas propriedades, geralmente quem trabalha nas atividades rurais é o casal, pois os filhos têm se deslocado para trabalhar na cidade. Os outros 14% possuem de 3 a 5 pessoas, contando com a presença dos filhos ajudando os pais na atividade rural.

Em relação à presença de funcionários contratados, as propriedades rurais que terceirizam o serviço rural são famílias em que está somente o casal na área rural e que além da atividade leiteira, possuem o cultivo do feijão, fumo e soja. Porém, os funcionários não trabalham o ano inteiro nas propriedades, sendo contratados somente em épocas de safra, especialmente da produção do fumo e soja.

A maioria das famílias que possuem outras culturas não contrata funcionários, apenas trocam dias de serviços. Observa-se que é baixa a quantidade de famílias que possuem mão de obra terceirizada, pelo fato de ser muito caro e não terem estabilidade nas atividades que exercem. A Tabela 4 apresenta o tempo em que as famílias exercem a atividade leiteira.

Tabela 4 - Tempo exercendo a atividade leiteira

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
1 a 5 anos	18	36%
6 a 10 anos	27	54%
11 a 15 anos	1	2%
16 a 20 anos	3	6%
21 a 25 anos	1	2%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 4 indica que 27 propriedades rurais (54%) estão atuando de 6 a 10 anos na atividade leiteira, outras 35% estão de 1 a 5 anos e 10% estão a mais de 10 anos na atividade. As propriedades que estão a mais de 10 anos na atividade leiteira possuem funcionários contratados, pois além da atividade leiteira possuem também o cultivo do feijão, fumo e soja.

As propriedades que estão a menos de 10 anos também possuem outros cultivos, como do milho, feijão e hortaliças, mas numa quantidade menor, não sendo necessária a contratação de funcionários, pois é realizada por troca de mão de obra com vizinhos, quando necessário.

Do total de propriedades investigadas na pesquisa, 44 realizaram treinamentos e cursos de capacitações e palestras para realizar a atividade leiteira, além de ter acompanhamento mensal do técnico responsável de cada região.

A Tabela 5 apresenta os investimentos realizados nas propriedades rurais.

Tabela 5- Investimentos realizados na propriedade

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
\$ 30.000,00 a 60.000,00	23	46%
\$ 61.000,00 a 90.000,00	17	34%
\$ 91.000,00 a 120.000,00	6	12%
\$ 121.000,00 a 150.000,00	4	8%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

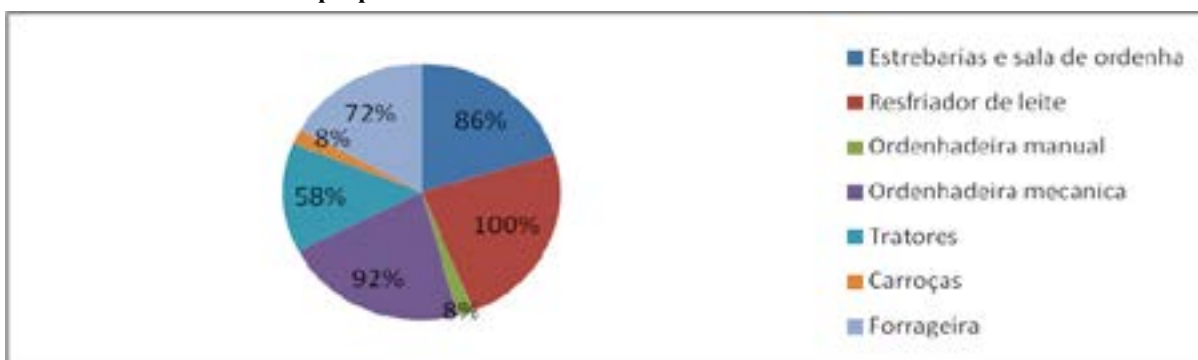
Os resultados da Tabela 4 indicam que 46% das propriedades investiram de R\$ 30.000,00 a R\$ 60.000,00, estas propriedades são pequenas, que possuem poucos investimentos em benfeitorias. Já as propriedades médias (34%) investiram entre R\$ 61.000,00 e 90.000,00, estão a mais de 5 anos na atividade e já possuem a aquisição de equipamentos mais sofisticados.

Os outros 20% são propriedades maiores, que estão a mais de 10 anos na atividade leiteira e que possuem uma estabilidade maior e mais equipamentos, investindo um valor superior de R\$ 90.000,00, obtendo maior competitividade e maiores resultados.

O resultado das propriedades rurais maiores se compara com os resultados da pesquisa de Antonialli e Galan (1997), no qual idealiza as vantagens que se tem em investir em tecnologia na área de genética e reprodução, em instalações, sistemas de ordenha mecanizada e treinamentos e capacitações, para gerar resultados satisfatórios para as famílias inseridas nestas áreas.

O Gráfico 1 apresenta as benfeitorias existentes em cada propriedade rural investigada.

Gráfico 1 - Benfeitorias na propriedade



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 1 identifica o percentual de propriedades que possuem determinadas benfeitorias utilizadas nas atividades econômicas. Pelos resultados do Gráfico 1 observa-se que as propriedades rurais possuem equipamentos úteis para as atividades que exercem, em que 86% das propriedades possuem estábulo e sala de ordenha, higienizada duas vezes por dia e de piso; 100% das propriedades possuem resfriador de leite, sendo que apenas 7 ainda utilizam os tarros; outras 43 propriedades estão adequadas às normas das cooperativas e vendem a granel.

Referente à ordenha de leite, 92% possui ordenha mecanizada e apenas 8% ainda utiliza a ordenha manual. As propriedades que possuem ordenha manual são de pequeno porte e possuem poucas matrizes leiteiras, entre 5 a 8 matrizes. Em 58% das propriedades existe trator para auxílio no plantio, colheita dos grãos e fabricação da forragem. Em 72% possui forrageira, que esmaga cana e milho para a forragem, alimentação muito nutritiva para as matrizes leiteiras. E apenas 8% ainda possuem carroças, que auxiliam na atividade rural.

As propriedades que possuem todos os equipamentos necessários para a atividade possuem uma receita com leite satisfatória, consegue obter bons resultados, enquanto as propriedades que ainda não possuem mecanismos necessários, muitas vezes apresentam prejuízos e pouca competitividade no mercado. Esses resultados se comparam com a pesquisa de Parré, Bánkuti e Xanmaria (2011).

A Tabela 6 apresenta a quantidade de leite vendido mensalmente.

Tabela 6 – Quantidade de litros vendidos por mês

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
1.000,00 a 5.000,00	18	36%
6.000,00 a 15.000,00	13	26%
16.000,00 a 20.000,00	14	28%
21.000,00 a 30.000,00	5	10%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 6 descreve a quantidade de litros de leite vendido no mês. Conforme dados da pesquisa, observa-se que 36% das propriedades rurais vendem entre 1.000,00 a 5.000,00 litros de leite por mês, essas propriedades são as que estão a 5 anos na atividade.

Já as propriedades que atuam entre 6 a 10 anos na atividade econômica, vendem de 6.000,00 a 20.000,00 litros de leite por mês (54%) e 10% vendem de 21.000,00 a 30.000,00 litros de leite por mês, atuando a mais de 10 anos no ramo e possuem uma estabilidade e infraestrutura maior. As propriedades que chegam próximo aos R\$ 30.000 litros de leite por mês possuem matrizes leiteiras de raça (Holandês e Jersey), com alimentação baseada em ração, suplementação para aumento de leite e com a maior parte do tempo confinadas.

A diferença da quantidade de leite vendido pelas propriedades rurais se compara com a pesquisa de Cordioli, Oldra e Schmitt (2009), em que as propriedades com melhores equipamentos tecnológicos, melhor infraestrutura, melhor organização na atividade leiteira e melhor planejamento, apresentaram os melhores resultados.

A Tabela 7 apresenta o valor médio por litro de leite vendido.

Tabela 7- Valor médio por litro de leite vendido

Valor em reais	Frequência absoluta	Frequência relativa
0,55	8	16%
0,60	7	14%
0,70	18	36%
0,90	17	34%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 7 indicam que o preço por litro de leite varia em razão da qualidade do leite, a quantidade de bactérias, o manejo do leite entre outras exigências. Dessas propriedades, 16% recebem 0,55 centavos por litro vendido, 14% recebem 0,60 centavos e 70% recebem acima de 0,70 centavos. As propriedades com melhor infraestrutura são as que recebem maior valor por litro vendido, pelo fato de gerar produtos de melhor qualidade.

As tecnologias e exigências impostas por órgãos reguladores são importantes para o resultado final, pois se trata de um produto muito vulnerável e se forem adotados procedimentos adequados, a qualidade do leite é prejudicada, trazendo implicações de viabilidade para o ramo de atividade.

O leite produzido em 46 propriedades investigadas é vendido para cooperativas e apenas 4 comercializam de outra forma. O comércio próprio do leite ocorre em propriedades consideradas pequenas, que estão iniciando na atividade e vendem para vizinhos, para outras cidades vizinhas ou fabricam o queijo, um produto bastante consumido pela população dessas regiões e que tem um preço de venda satisfatório.

A Tabela 8 apresenta o valor médio mensal dos custos de produção que as propriedades rurais possuem.

Tabela 8 - Valor médio mensal dos custos de produção

Valor em reais	Frequência absoluta	Frequência relativa
800,00 a 1.200,00	13	26%
1.200,00 a 1.600,00	20	40%
1.600 a 2.500,00	17	34%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 8 indicam os custos na atividade leiteira. A pesquisa nas propriedades apontou que aquelas que operam a menos de 5 anos apresentam custos entre 800,00 a 1.200,00, correspondendo a 26% das propriedades. Aquelas com maior tempo na atividade possuem custos mais elevados, devido ao custo maior em manutenção dos

equipamentos, produtos de higienização entre outros. Essas propriedades representam 74% e possuem custos acima de 1.200,00.

Os custos que as propriedades rurais possuem para se manterem na atividade leiteira são relacionados à mão de obra, alimentação, manutenção dos equipamentos e instalações, água, energia elétrica, medicamentos, vacinas, inseminação artificial e produtos de higienização. Todas as propriedades investigadas utilizam as inseminações artificiais, por ser uma técnica bastante produtiva e que gera bons resultados, utilizando sêmen de matrizes leiteiras de boa linhagem, evitando gastos com matrizes improdutivas.

O Gráfico 2 apresenta a forma de confinamento das matrizes leiteiras.

Gráfico 2 – Forma de confinamento



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 2 indica a forma de confinamento das matrizes leiteiras. Observa-se que 68% das propriedades mantêm suas matrizes leiteiras na pastagem, 18% matem solto na grama e apenas 14% mantêm em confinamentos. Essas matrizes que ficam no confinamento, são alimentadas por ração, farelo e forragem. As que ficam soltas na pastagem e na grama, também recebem a ração e o farelo e forragem, mas somente no momento da ordenha e em quantidades pequenas. Todas as matrizes leiteiras, independente na forma de confinamento recebem o sal.

A Tabela 9 apresenta dados de quantas propriedades apresentam controles das despesas.

Tabela 9 - Separação de despesas

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	18	36%
Não	32	64%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 9 indicam que é maior o número de propriedades (64%) que não possuem controles de despesas, não separam o que gastam na atividade leiteira com o que gastam com coisas pessoais. Os proprietários argumentam não conseguir fazer a separação por falta de tempo e de instrumentos, e que não julgam necessário fazerem esta separação. Apenas 34% das propriedades julgam necessária a separação, permitindo avaliar problemas com a falta de recursos financeiros para pagar despesas e comprar os materiais necessários para a atividade leiteira, além de permitir analisar o desempenho da atividade.

As propriedades que possuem controles de despesas e custos são propriedades maiores e que possuem gastos mais elevados. Os controles são por meio de planilhas em Excel e anotações manuais, em livro específico. Algumas propriedades possuem apenas controles manuais.

A Tabela 10 apresenta a destinação dos dejetos na propriedade rural.

Tabela 10- Destinação dos dejetos

Destinação	Frequencia Absoluta	Frequencia Relativa
Adubar o solo	16	32%
Comercializado	15	30%
Doação	12	24%
Adubar e comercializar	7	14%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Pela Tabela 10 observa-se que 46% das propriedades rurais utilizam os dejetos para adubação do solo, nos locais em que se cultiva o milho e o feijão. Os outros 54% utilizam os dejetos para a comercialização, garantindo uma renda extra, além de fazer doações para vizinhos que cultivam safras de milho, feijão e soja.

Quanto aos materiais utilizados nas propriedades rurais, como os medicamentos, inseticidas, materiais para limpeza em garrafas entre outros, 42 famílias devolvem as embalagens para os estabelecimentos onde compram. Em cada devolução que realizam aumenta a taxa de desconto que recebem para novas compras, sendo uma forma de incentivo que os estabelecimentos oferecem para educar a população dos malefícios provocados ao se jogar estes materiais no meio ambiente. E apenas 8 famílias pesquisadas indicaram a queima ou enterro dos descartes na propriedade rural. Além disso, um caminhão passa três vezes por semana nas propriedades para fazer o recolhimento desses materiais.

A Tabela 11 apresenta as propriedades que possuem área de preservação ambiental.

Tabela 11 - Área de preservação ambiental

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	36	72%
Não	14	28%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme dados da Tabela 11, observa-se que a maioria das propriedades rurais (72%) possuem áreas de preservação ambiental. Das 36 propriedades com áreas de preservação, 28 possuem aproximadamente 300 m² de floresta próximo da propriedade onde trabalham, e as outras 8 propriedades rurais possuem áreas menores, de aproximadamente 100m². As propriedades que ainda não possuem essas áreas estão se adequando as exigências dos órgãos fiscalizadores, realizando a plantação das árvores.

Além das áreas de preservação, 45 propriedades rurais possuem rios e nascentes de água potável, utilizada pelos animais. As outras 5 propriedades utilizam água da companhia pública para dar aos animais.

Observa-se que a maioria das propriedades está preocupada com a preservação ambiental, procuram preservar e participar de cursos e palestras que as cooperativas dos municípios oferecem para mostrar a importância que a preservação ambiental tem nas propriedades rurais e para a saúde da população.

A Tabela 12 apresenta quantas propriedades estão satisfeitas com a atividade leiteira.

Tabela 12 - Satisfação pela atividade

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Plenamente satisfeito	11	22%
Satisfeito	33	66%
Insatisfeito	6	12%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme dados da Tabela 12, observa-se que a maioria das propriedades está satisfeita ou plenamente satisfeita (88%) com os resultados da atividade leiteira, e apenas 6 proprietários rurais (12%) argumentam não estarem satisfeitos, em razão dos custos serem muito elevados para manter a atividade em boas condições, e pelo baixo retorno pelo litro de leite vendido.

Levando em consideração a coleta dos dados, observa-se que somente a atividade leiteira como atividade principal na geração de renda não se mostrou muito satisfatória, a maioria das propriedades possuem outras fontes de renda.

O presente artigo teve por objetivo analisar o desenvolvimento econômico e ambiental nas propriedades rurais com atividade leiteira, buscando conhecer as características das propriedades e a forma que como as famílias trabalham com a atividade. De acordo com a interpretação dos dados observa-se que a maioria das propriedades é de médio porte, possuindo infraestrutura básica para o andamento da atividade leiteira. Além da atividade leiteira, 88% das propriedades também cultivam milho e feijão para revenda, sendo atividades secundárias que auxiliam na geração de renda nas propriedades rurais.

A pesquisa indicou que as pequenas propriedades estão se adequando para alcançar os resultados esperados. Estão investindo em tecnologias, prezando também por outras atividades além da atividade leiteira, se preocupando com o meio ambiente, realizando o descarte adequado de materiais e preservando a plantação das árvores nativas nas margens dos rios.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Considerando o objetivo proposto do artigo de analisar o desenvolvimento econômico e ambiental nas propriedades rurais com atividade leiteira, constatou-se que as propriedades rurais estão se adequando às tecnologias e equipamentos essenciais para o andamento da atividade leiteira, preocupadas com a preservação do meio ambiente, realizando a preservação das matas e o descarte adequado dos materiais utilizados.

Os resultados da pesquisa evidenciam os dois tipos de unidades produtivas, as propriedades em transição e as especializadas. A maioria das propriedades que participaram da amostra se apresenta como propriedades em transição. Essas propriedades possuem alguns equipamentos essenciais para a atividade e estão se adequando às tecnologias existentes no mercado.

As propriedades em transição são as de pequeno porte, com até 20 hectares de terras, com 86% das propriedades possuindo até 3 pessoas da família trabalhando na atividade, 90% não possuem funcionários e o tempo de atuação na atividade leiteira é de 6 a 10 anos. Essas propriedades também possuem atividades secundárias, como cultivo de milho e feijão para revenda, buscando minimizar riscos e possuir rendas alternativas.

Analisando os investimentos realizados nas propriedades em transição, 46% investiram até R\$ 60.000,00 em construções de estábulos, piquetes e compras de equipamentos. A quantidade de leite vendido nas propriedades chega até 5.000 litros por mês, com valor por litro de leite de R\$ 0,70 por litro, resultando em média de 3.500,00 mensais. Os custos que as propriedades em transição ou de pequeno porte possuem é de aproximadamente R\$ 1.600,00 mensais, resultando em custos anuais R\$ 19.200,00, aproximadamente.

Já as propriedades especializadas, são as de grande porte e possuem os equipamentos necessários para a atividade leiteira. Essas propriedades possuem acima de 20 hectares de terra, possuem até cinco pessoas da família trabalhando na atividade e ainda possuem funcionários. Essas propriedades estão a mais de 10 anos no mercado e também possuem outras fontes secundárias para a geração de renda, a exemplo do plantio do feijão, milho, soja e hortaliças.

Analisando os investimentos dessas propriedades, observa-se que 54% investiram até R\$ 150.000,00 em construções de estábulos, piquetes, maquinários, tratores e outros equipamentos úteis para a atividade leiteira. A quantidade de leite vendido nessas propriedades pode chegar até 30.000,00 litros de leite por mês. Essas propriedades possuem matrizes leiteiras de boa linhagem, a alimentação inclui ração e suplementos para aumento de leite e as matrizes ficam confinadas na maior parte do tempo. O preço do litro de leite vendido chega até R\$ 0,90, os custos são maiores e há o uso elevado da inseminação artificial, técnica que ajuda no melhoramento da produtividade.

De modo geral a pesquisa salienta o contexto representativo da atividade leiteira no desenvolvimento econômico e ambiental, da geração de renda no meio rural, além dos investimentos e preocupação com o meio ambiente. Com isso, conclui-se que a atividade leiteira é viável nestas propriedades e a maioria dos produtores está satisfeito com a atividade. Mas vale ressaltar que as propriedades possuem outras atividades, para agregar mais valor nos resultados finais.

Recomenda-se que as propriedades rurais tenham maiores controles das receitas, despesas e dos custos, para que consigam obter melhores resultados. Para pesquisas futuras, recomendam-se novos estudos em propriedades rurais com atividade leiteira, ampliando a região de abrangência, focando de forma mais profunda nos custos da atividade, para melhorar a capacidade dessas propriedades em produzir resultados. Outra alternativa é a implantação de instrumentos de controles e planejamento para subsidiar os processos de tomada de decisões e a comparabilidade dos resultados com outras atividades rurais.

REFERÊNCIAS

ANTONIALLI, M. L.; GALAN, V. B. Evolução tecnológica e competitividade de uma pequena empresa rural que atua em pecuária leiteira. **Caderno de Administração Rural**, v. 9, n. 1, p. 61-73, 1997

BREINTENBACH, R.; SOUZA, R. S. Caracterização de mercado e estrutura de governança na cadeia produtiva do leite na região noroeste do Rio Grande do Sul. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 13, n. 1, p. 77 - 92, 2011.

BUSS, A. E; DUARTE, V. N. Estudo da Viabilidade Econômica da Produção Leiteira numa Fazenda no Mato Grosso do Sul. **Custos e @gronegocioonline**, v. 6, n. 2, p.110 - 130, 2010.

CAMPOS, K.; C.; PIACENTI, C. A. Agronegócio do Leite: Cenário Atua e Perspectivas. In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL, 2007, Londrina, PR. **Anais...** Londrina: XLV, 2007.

CARFANTAN, J.; BRUM, A. L. O Agronegócio Brasileiro e as Novas Regras de Acesso ao Mercado da União Européia. **Desenvolvimento em Questão**, v. 4, n. 8, p. 119 - 157, 2006.

CERVO, A, L; BERVIAN, P, A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo. Pearson Prentice Hall, 2002.

CORDIOLI, E; OLDRA, A; SCHMITT. F. A. Sistemas de Produção de Leite e Qualidade do Produto Final na Agricultura Familiar. **Revista Brasileira de Agroecologia**,v. 4, n. 2, p. 4433- 4496, 2009.

DMITRUK, H. B. **Cadernos Metodológicos: Diretrizes do trabalho Científico**. 8. ed. Chapecó. Argos, p. 238, 2012.

EMBRAPA - Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. **Princípios Básicos para a Produção Econômica**, 2006.

Disponível em:<<http://www.cppse.embrapa.br>>. Acesso em: 05 abr. 2012.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**.5. ed. São Paulo. Atlas, 2010.

GRISA, C.; SCHNEIDER, S. Plantar pro Gasto: A importância do Auto Consumo entre Famílias de Agricultores do Rio Grande do Sul. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 46, n. 2, p. 481- 555, 2008.

HEREDIA, B; PALMEIRA, M; LEITE, S. P. Sociedade e Economia no “Agronegócio” no Brasil. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 25, n.74, p.159 - 196, 2010.

HOFER, E; TORTARO, U; PROTIL, R. M; SCHULTZ, C. A. Gestão estratégica de Custos na Cadeia de Valor do Leite: Um estudo de caso.**Custos e @gronegócioonline**, v. 6, n. 3, 2010.

IBGE - Censo Agropecuário 2006. Agricultura Familiar Primeiros Resultados: Brasil, Grandes Regiões e Unidades Federações, 2006. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br>>. Acesso em: 08 mar. 2014.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística da Produção Pecuária, 2014. Disponível em:<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/abate-leite-couro-ovos_201402_publ_completa.pdf>. Acesso em: 13 out. 2014.

MEDEIROS, A. F. Q; PORTO, W.S; SOUZA, J. A. DE; OLIVEIRA, D. DE. L. Controle e apuração de resultado na Agricultura Familiar sob a ótica da Sustentabilidade de Produtores Rurais. **Custos e @gronegócioonline**, v. 8, n. 3, p. 154 - 171, 2012.

MELO, L. E. L. DE; CÂNDIDO, G. A. O Uso do método IDEA na avaliação de sustentabilidade da agricultura familiar no município de Ceará-Mirim – RN. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**. Campina Grande, v. 3, n. 2, p. 1 - 19, 2013.

OLIVEIRA. T.B. A; FIGUEIREDO. R.S; OLIVEIRA. M. W; NASCIF. C. Índices técnicos e Rentabilidade da Pecuária Leiteira. **Scientia Agrícola**, v. 58, n. 4, p. 687 - 692, 2001.

PARRÉ. J. L; BÁNKUTI. A.M. S; ZANMARIA. N.A. Perfil Sócio Econômico de Produtores de Leite da Região Sudoeste do Paraná: Um estudo a partir de diferentes níveis de produtividade. **Revista de Economia e Agronegócio**, v. 9, n. 1, p. 275 - 300, 2011.

PETINARI, R; **A Agricultura Familiar em Micro Bacias do Noroeste do Estado de São Paulo: Estratégias de Reprodução e Organização**. 2007.213f.Tese (Doutorado em Engenharia Agrícola)-Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Engenharia Agrícola Agricultura. Campinas, 2007.

RAUPP, F.M; BEUREN, I; M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I; M. (Atlas). **Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, p. 76 - 97, 2012.

REIS, R. P.; MEDEIROS, A. L.; MONTEIRO, L. A. Custos de Produção da Atividade Leiteira na Região Sul de Minas Gérias. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 3, n. 2, p. 1 - 11, 2001.

RODRIGUES, M.; H; DE; S, MULLER, C. A; DA; S; SOUZA; M; P; DE. Eficiência na Produção de Leite das Pequenas Propriedades do Município de Jaru - Ro. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE PESQUISA OPERACIONAL, 2009. **Anais...**Rondônia: XLI SBPO, 2009.

RODRIGUES, R; G. **Atividade leiteira em Unidades de Produção Familiar quanto a tipologia de produtores, na região de Erechim – RS**. 2011.115 f. Dissertação (Pós Graduação em Agronegócios) - Centro de Estudos e Pesquisa em Agronegócio, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul, 2011.

GESTÃO DE CUSTOS EM CADEIAS PRODUTIVAS DE AVICULTURA: ESTUDO MULTICASO

Daniela Di Domenico

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
didomenico@unochapeco.edu.br

Juliana Fabris

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
julianafabris@unochapeco.edu.br

Mariziane Lovatto

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
marizianelovatto@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zanin@unochapeco.edu.br

Franciele Pastre

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
franci@unochapeco.edu.br

RESUMO

A gestão de custos fornece diversas informações úteis ao produtor, tais como a identificação dos custos de produção das atividades desenvolvidas, o que é necessário para amparar a mais adequada tomada de decisões. Objetivou-se, neste trabalho, analisar o desempenho de custos em cadeia produtiva da avicultura. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória, quanto aos procedimentos, utilizou-se o estudo multicase, com abordagem quantitativa. A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas, aplicadas a três proprietários de aviários com sistema de parceria com frigoríficos na cidade de Formosa do Sul - SC. Os resultados corroboram com estudos anteriores e revelaram que as propriedades pesquisadas tiveram um bom desempenho em todos os indicadores verificados, o que atende às expectativas dos produtores e também da empresa responsável pelo abate e comercialização das aves. Por fim, ressalta-se a importância do adequado controle dos custos na cadeia produtiva do avicultor para que seja possível manter e melhorar os resultados. Indica-se ainda futuros estudos que ampliem a base de pesquisa para que seja possível uma generalização dos resultados.

Palavras-chave: Gestão de custos. Cadeia produtiva de avicultura. Sistema de parceria.

1 INTRODUÇÃO

A avicultura constitui-se numa importante atividade econômica e contribui com a geração de renda das famílias, o que ajuda a evitar o êxodo rural, atua como geradora de empregos e contribui com a manutenção e desenvolvimento das propriedades rurais. Cada ano percebe-se que a avicultura se firma mais como atividade econômica rentável, com produção e venda crescentes no mercado nacional e internacional.

No complexo brasileiro de carnes, a avicultura é considerada a atividade mais

dinâmica (EPAGRI, 2012). A carne de frango é considerada uma proteína barata que pode ser produzida em larga escala (CERRATO, 2011), sendo que o Brasil consolida-se como um dos maiores expoentes quanto à produção e venda de aves no mercado mundial (CASSI; GONÇALVES, 2014). O primeiro passo para uma avicultura moderna foi dado em São Paulo nos anos 60 com a implantação de produção baseada na mão de obra assalariada dos produtores independentes e autônomos e com indústrias abatedoras (TAKAGI, 2002).

A União Brasileira de Avicultura – Ubabef constata que em 2011, 69,8% da produção de aves foi destinada ao consumo interno e, 30,2% para exportações, principalmente ao Oriente Médio, sendo que as exportações tiveram um de incremento de 21,2% em relação ao ano anterior (CASSI; GONÇALVES, 2014). Os dados demonstram a expansão na economia avícola brasileira e Cassi e Gonçalves (2014) destacam que o crescimento é sustentado em parte com o contrato de integração, sistema de cooperação entre a indústria e o produtor rural.

Nos últimos anos o consumo de carne de frango teve um crescimento significativo, sendo que em 2012 o número de abate de frangos em Santa Catarina perde apenas para o volume abatido no estado do Paraná (EPAGRI, 2012). Favorece o cenário o sistema de cooperação, comum no ramo agropecuário, especialmente nos setores de aves e suínos. Para Cerrato (2011), a avicultura em forma de parceria com agroindústria, que acontece desde a década de 1970, é uma opção lucrativa para os agricultores brasileiros. A parceria entre agroindústria (empresas processadoras) e produtor rural, denominada por Vieira e Dias (2014) como processo de integração vertical, rendeu bons resultados para a atividade nos últimos anos. Existem mais de 50 mil produtores rurais no Brasil que criam frangos em sistema de parceria, o que representa mais de 90% da produção de frango e matrizes existente (CERRATO, 2011).

Os altos níveis de produção atingidos no país, a partir da década de 1970, decorreram da melhoria genética, tecnologias modernas, uso de instalações apropriadas, alimentação racional e balanceada, integração do produtor com a indústria e elevação da produtividade, entretanto, isso também ocasionou consequente queda do preço final do produto (EPAGRI, 2012). A preocupação então, passa a ser maior o controle dos custos, para que estes não prejudiquem a lucratividade e mesmo impossibilitem continuidade da atividade por parte dos avicultores. Brighenti *et al.* (2011) afirmam que a gestão de custos pode desempenhar um importante papel no que tange ao gerenciamento dos estabelecimentos rurais, levando informações aos gestores, auxiliando no planejamento e controle, possibilitando estabelecer comparativos entre os resultados de cada atividade, visando maior segurança para tomada de decisões, e esses aspectos são importantes para todos os estabelecimentos rurais, independente do seu porte.

Diante do exposto, surge a questão de pesquisa: Qual o desempenho dos custos em cadeias produtivas de avicultura? Para responder a indagação, objetiva-se neste estudo analisar o desempenho de custos em cadeia produtiva da avicultura.

Com base na problemática e objetivo proposto, pode-se afirmar que o estudo justifica-se a partir do expressivo crescimento dos produtores na área de avicultura, o que torna necessário um conhecimento mais amplo sobre os resultados da atividade. Nesse sentido, o estudo busca demonstrar, de forma clara e objetiva, os principais indicadores de custos e resultado que o produtor pode utilizar para planejar e controlar a atividade desenvolvida. Procura, dessa forma, tornar-se o estudo útil aos avicultores, futuros investidores em frango de corte, empresários da atividade e demais interessados pela avicultura, pois aborda tópicos como a gestão de custos e a cadeia produtiva da avicultura.

Além desta introdução, o estudo estrutura-se em mais cinco seções. A segunda seção apresenta a revisão da literatura, que aborda a cadeia produtiva, gestão de custos e estudos correlatos, selecionados em função de estarem alinhados com o tema do artigo. A terceira seção enfatiza os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Em seguida são

analisados os dados e resultados, na quarta seção. Por fim, a seção 5 destina-se às conclusões indicações para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Com vistas a aprofundar o conhecimento sobre o assunto, na revisão da literatura serão abordados os temas que darão suporte ao desenvolvimento do artigo, Cadeia Produtiva, que ressalta as etapas do ciclo produtivo desde o nascimento até o abate do frango e; Gestão de Custos, que demonstra a importância de se conhecer sobre a gestão de custos para a tomada de decisão.

2.1 Cadeia produtiva

A avicultura é uma das atividades de subsistência desenvolvida nas propriedades rurais. Já foi caracterizada como uma atividade intensiva em mão de obra e baixa mecanização, no entanto, na atualidade, os avanços na tecnologia do campo tornam possível a utilização de implementos que possibilitaram a redução do esforço físico das pessoas envolvidas na atividade. A avicultura passa de uma atividade básica de subsistência, nos anos de 1950, para um segmento dinâmico, competitivo, que engloba atualmente, desde os insumos até a produção dos animais e o processamento na indústria, com nível de produtividade internacional (VIEIRA; DIAS, 2014).

Em Santa Catarina, em meados do século XX, coube à Sadia revolucionar a criação de aves. À época, mediante uma forma de parceria, a agroindústria cedeu a uma granja 100 pintos de um dia, juntamente com alimentação balanceada, acompanhamento e assistência veterinária e coube à granja engordar as aves e encaminhar ao abatedouro (ÁVILA, 2006). Por volta de 1983, um aviário de 1.200 metros quadrados alojava um lote entre 12.500 a 13.000 aves, atualmente, é possível alojar até 20 mil frangos num aviário do mesmo tamanho (TRICHES, 2004); esse aumento reflete na necessidade de tempo de dedicação e mão-de-obra dos produtores rurais. Triches (2004) relata que alguns criadores trabalhavam até 24 horas por dia nos aviários, com os cuidados com o ambiente, aquecimento, limpeza, entre outros. A dedicação exaustiva levou os produtores a buscar melhorias com equipamentos que os auxiliassem e possibilitassem um melhor aproveitamento do tempo; dessa forma, foi possível o aumento da produtividade na criação de aves e diminuição do tempo médio para 4 horas diárias de trabalho por aviário de 1.200 metros quadrados (OLIVEIRA, 2004).

A avicultura é uma atividade que pode ser realizada em uma pequena área de terra, mesmo em locais onde não há condições de plantio mecanizado (LANA, 2000). Caracteriza-se também por não depender de fatores sazonais e permitir a exploração simultânea com outras atividades (VIEIRA; DIAS, 2014). Entretanto, a renda recebida pelos avicultores depende do desempenho do lote de aves criadas, da produção e da produtividade. Assim, na parceria, a forma de remuneração dá-se com o pagamento do trabalho com base na produtividade, similar a uma sistemática de pagamento por peças. Os avicultores, ao serem proprietários dos aviários e equipamentos para a produção, mesmo que trabalhem diretamente na atividade, se caracterizam como pequenos empresários rurais, pois eles fazem uma parceria com a agroindústria, à qual estão integrados.

O motivo fundamental para que a indústria avícola busque realizar parcerias com os avicultores, segundo Rech *et al.* (2006), é que isso evita o desembolso de capital para a construção de aviário, cuja recuperação de investimento levaria muitos anos. Dessa forma, os proprietários de terras e de algum capital ao efetuarem o investimento, possibilitam à indústria reduzir os custos de produção. Os avicultores, por sua vez, esforçam-se para se integrarem às indústrias avícolas por ser essa uma possibilidade de aumentar a renda e ocupar a mão-de-obra ociosa na agricultura. Outras vantagens são o recebimento de assistência técnica especializada, insumos e crédito, e garantia de destino para a produção, o que garante a renda

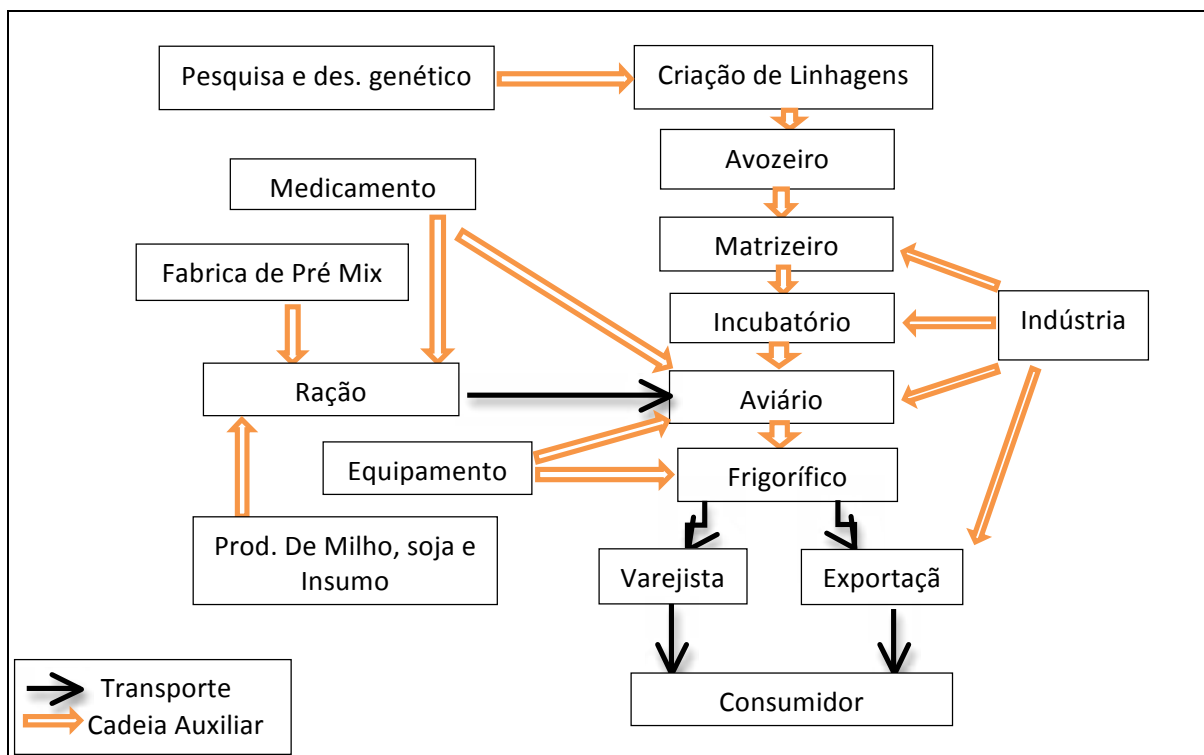
(MELO; SILVA; ESPERANCINI, 2008).

Silva (1998, p. 169) destaca que “os produtores não integrados, que possuam grandes ou pequenas extensões de terras, estarão condenados a atividades marginais do ponto de vista produtivo, em particular do ponto de vista da reprodução da classe trabalhadora”, sendo que a integração dos agricultores às agroindústrias, portanto, não é apenas opcional no atual contexto econômico e social, mas sim, obrigatória. Nesse sentido, a cadeia produtiva de aves de corte destacou-se nas últimas décadas por um processo de incremento tecnológico e capacidade de coordenação entre os diferentes agentes que compõem a avicultura (FREITAS *et al.*, 2010). Decorre que, segundo Freitas *et al.* (2010), a avicultura brasileira tem sido um exemplo de sucesso para as demais cadeias de carnes, pela organização, pelo uso de tecnologia e pela capacidade gerencial.

A cadeia produtiva é uma atividade econômica cada vez mais relevante mundialmente, e, para Belusso e Hespanhol (2010), a avicultura se constitui numa cadeia produtiva cujos efeitos precisam ser dimensionados do ponto de vista da transição a que os produtores se submeteram para acompanhar a escala e o padrão tecnológico exigidos de acordo com as estratégias empresariais. Para Silva (2009) a cadeia produtiva da avicultura assumiu grande importância na sustentabilidade do território, por seu peso na economia e nas dinâmicas territoriais. O grande capital social acumulado ao longo do tempo foi decisivo para o sucesso das agroindústrias.

A estruturação do complexo avícola nacional pode ser visualizada na Figura 1, que representa a cadeia produtiva da carne de frango, tornando evidentes os diferentes elos do processo de produção, bem como a inter-relação de setores geradores de tecnologia, equipamentos, medicamentos, entre outros.

Figura 1 - Cadeia produtiva da carne de frango



Fonte: Adaptado de Tavares e Ribeiro (2010).

Como relatam Tavares e Ribeiro (2010), a cadeia se inicia nos Avozeiros, que importam os ovos das linhagens avós e as produzem até que estas sejam cruzadas nos Matrizeiros, a fim de produzir as matrizes que, por sua vez, gerarão os pintainhos comerciais.

A incubação dos ovos das matrizes é realizada nos Incubatórios, que servem de alojamento para o nascimento dos pintinhos comerciais que serão levados aos aviários (criadores rurais), para crescimento e engorda. Nos Aviários, os pintinhos se desenvolvem até a idade de abate, que se dá entre 38 e 45 dias após a chegada à propriedade. Após esse período, os frangos são levados aos abatedouros ou frigoríficos, onde serão abatidos. A partir daí, inicia-se o processo de industrialização que levará ao produto final, ou seja, ao frango resfriado ou congelado, inteiro, em partes ou, industrializado. Completa a cadeia, o produto segue aos consumidores nacionais e internacionais.

Segundo Espínola (2007) a cadeia produtiva da avicultura é caracterizada por elos, que começa com o avozeiro, matrizeiro, incubatórios/nascedouro, aviário, frigorífico e o último elo é o consumidor. Batalha (1997) descreve as etapas da cadeia, sendo a etapa inicial a produção de matéria-prima. Esse ciclo diz respeito aos agentes envolvidos desde o nascimento até a idade do abate do frango. A segunda etapa refere-se à industrialização, caracterizada como frigorífico que é o elo principal da cadeia. E a terceira etapa da cadeia é a comercialização/distribuição, que representa as empresas diretamente ligadas com o consumidor final, viabilizando comércio e o consumo dos produtos finais.

Diante do exposto, a cadeia produtiva da carne de frango é ressaltada por Vieira e Dias (2014) como um caso bem sucedido, que decorreu da estruturação dos elos da cadeia, tais como os insumos, o desenvolvimento genético, a adequação sanitária, o aumento e modernização do abate e da industrialização, e o desenvolvimento da logística de transporte e distribuição. A partir disso, é relevante a gestão de custos, que será abordada na sequência.

2.2 Gestão de custos

A gestão de custos fornece diversas informações úteis ao produtor, tais como a identificação dos custos de produção das atividades desenvolvidas. Dessa forma, com o crescimento na produção avícola, os produtores com pareceria percebem a necessidade de se ter o conhecimento sobre gestão de custos, até mesmo por uma questão de sobrevivência, para amparar a mais adequada tomada de decisões e a busca por maior lucratividade.

Almeida, Borba e Flores (2009) afirmam que a gestão de custos em qualquer tipo de organização é útil e proporciona ao administrador uma visão mais apurada e ampliada da realidade financeira, já que permite olhar por outro ângulo como são gastos os recursos disponíveis, permitindo identificar os exageros e destinar os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias. A gestão de custos visa não somente gastar menos, mas principalmente gastar melhor. Botelho e Santos (2009) destacam que a Contabilidade de Custos possui duas importantes funções como ferramenta da Contabilidade Gerencial: auxílio à tomada de decisão, ao fornecer informações que mostram consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, redução de custos, formulação de preço de venda, terceirização de serviços etc e; melhoria do controle da empresa, colaborando com a elaboração de orçamentos e subsequente comparação entre orçado e realizado.

Neste sentido, um sistema de contabilidade de custos possui finalidades específicas, relacionadas com o fornecimento de dados de custos para a medição dos lucros, determinação da rentabilidade e avaliação do patrimônio, identificação de métodos e procedimentos para o controle das operações e atividades da empresa e, a provisão de informações sobre custos para a tomada de decisões e planejamentos (BRUNI; FAMÁ, 2012; MARTINS, 2010). Dessa forma, a contabilidade de custos é um sistema de informações dentro do sistema contábil que guarda a base fundamental para o desempenho administrativo e operacional, pois está diretamente relacionada com as funções de planejamento, orçamento e controle. A finalidade é encontrar meios economicamente viáveis para reduzir os gastos, controlar as despesas e contribuir para tomada de decisão, criando, portanto, a necessidade de possuir uma abordagem sistemática para solucionar os problemas ligados à decisão (OLIVEIRA et al.,

2011).

Diante do exposto, pode-se constatar que, não apenas empresas industriais passaram a utilizar a gestão de custos, mas também os Avicultores, as organizações na área de prestação de serviços, comércio e, inclusive, organizações sem fins lucrativos, o que permite afirmar a necessidade de uma adequada gestão de custos para se atingir resultados positivos nas diferentes atividades.

2.3 Estudos correlatos

Neste tópico estão contemplados estudos anteriores realizados sobre o tema e contribuirão para a evolução desta pesquisa.

O objetivo geral do estudo de Freitas *et al.* (2010) foi analisar a produção de frango de corte no município de Mauriti, no Estado do Ceará. Os dados utilizados neste estudo são de origens obtidas por meio de entrevista direta mediante a aplicação de um questionário junto ao produtor de frangos. Tendo assim um resultado positivo, a Receita Bruta (RB) foi calculada levando em consideração a quantidade anual de frangos em quilos, multiplicado pelo preço comercializado (vendido) pelo produtor entrevistado. Com base nos valores contidos, pode-se afirmar que o produtor de frango obteve uma lucratividade positiva de R\$ 29.849,00. Tomando como referência os custos de produção, não há dúvidas de que, empregando estratégias que venham reduzir o custo da ração, poderá ser significativo o resultado econômico-financeiro da atividade.

O estudo de Fumdes e Valmorbida (2011) objetivou realizar um levantamento da situação econômica e ambiental das propriedades avícolas do município de Itá – Santa Catarina. A pesquisa foi realizada com sete agricultores do município de Itá com aplicação de um questionário com perguntas mistas. Os resultados indicaram que a atividade predominante é a avicultura, sendo a renda familiar dos proprietários considerada satisfatória. Os autores sugerem a continuidade do estudo, ampliar a amostra e envolver outras empresas que cumpram o papel de integradoras de cadeias produtivas.

Moori, Caldeira e Procópio (2013) identificaram como objetivo geral do estudo estabelecer uma comparação entre dois possíveis efeitos da intermediação do crédito bancário, como estimulador ou, fator moderador, na relação investimento, crédito e desempenho em cadeias produtivas da avicultura de corte. Concluíram que não existiu evidência da influência da intermediação financeira para a captação dos recursos pelos produtores.

Por fim, o estudo de Espíndola (2013) objetivou identificar os pontos fortes e fracos de uma empresa do Rio Grande do Sul, fornecedora de aves para avicultura de postura, utilizando a análise *filière*. A pesquisa utilizou-se de abordagem qualitativa, com objetivo descritivo, assumindo a forma de estudo de caso. Uma entrevista em profundidade foi realizada, usando como base um roteiro estruturado pré-validado. Os resultados mostraram que o conhecimento da cadeia produtiva da avicultura de postura é importante para aumentar sua capacidade produtiva e a qualidade dos produtos fornecidos, suprimindo, dessa forma, as demandas de um mercado em crescimento. Destacaram que as soluções para os gargalos passam por peças políticas públicas, sistema financeiro, políticas de comércio exterior, inspeção sanitária e pesquisa e desenvolvimento na seleção genética.

Os estudos correlatos apresentam estudos relacionados à gestão de custos em cadeias produtivas de avicultura, apresentam seus objetivos e resultados de forma sucinta com a finalidade de um melhor entendimento sobre o tema.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo desenvolvido com vistas a aprofundar o tema e proporcionar maior familiaridade com o assunto apresenta os aspectos positivos e negativos para gestão de custos

na avicultura. Foi realizado com a participação de proprietários de estabelecimentos avícolas na cidade de Formosa do Sul, estado de Santa Catarina. São propriedades onde predomina a agricultura familiar e os agricultores trabalham com avicultura de corte, além de desenvolver também outras atividades na propriedade.

A pesquisa caracteriza-se como exploratória (RAUPP; BEUREN, 2012), pois se busca conhecer com maior profundidade a temática de custos em cadeias produtivas, de modo a torná-la mais clara. Na busca por maior familiarização com o problema, optou-se por colher informações com pessoas que tenham experiência com o assunto de modo a possibilitar a análise de cada caso. Quanto ao procedimento, o método de estudo de caso é indicado por Yin (2010) para estudos que busquem investigar a realidade do objeto de estudo de forma aprofundada e detalhada e, analisam um fenômeno em seu contexto real. Assim, optou-se pela escolha de um estudo multicase, com agricultores de três propriedades rurais, de modo a permitir maior abrangência dos resultados (YIN, 2010). Em relação à abordagem, a pesquisa é quantitativa, sendo coletadas informações como dados e números, que precisam ter coerência e precisão para um resultado positivo (RAUPP; BEUREN, 2012). Optou-se pela coleta de dados por meio de entrevistas semiestruturadas, por ser “uma das técnicas mais utilizadas, atualmente, em trabalhos científicos. Permite ao pesquisador extrair uma quantidade grande de dados e informações que possibilitam um trabalho bastante rico” (JUNIOR; JUNIOR, 2011, p. 29). A escolha também se justifica por ser a entrevista de fácil aplicação e uma forma mais clara de se obter informações mais detalhadas e precisas.

O município Formosa do Sul possui 46 propriedades com produção de aves de corte, tendo 84 mil metros de aviários construídos com aproximadamente 840 mil aves alojadas no município. Os dados foram coletados individualmente em três propriedades de avicultores na cidade de Formosa do Sul – SC, nos meses de fevereiro e março de 2015. Para melhor entendimento, os dados coletados são demonstrados por meio de tabelas. Observa-se no Quadro 1 os indicadores que serão utilizados para a elaboração do estudo.

Quadro 1 - Indicadores e variáveis

Indicador	Formula	Autor
Viabilidade	$VB = \frac{\text{Número de frango retirados}}{\text{números de pintinhos recebidos}}$	Brighenti et al. (2011)
Peso Médio vivo	$PM = \frac{\text{Peso vivo do lote na retirada}}{\text{número de aves retiradas}}$	
Conversão Alimentar	$CA = \frac{\text{Consumo de ração do lote}}{\text{Peso vivo do lote}}$	
Consumo de ração	$CR = \frac{\text{Consumo de ração do lote}}{\text{Número de aves retiradas}}$	
Avaliar a eficiência da Produção	$IEP = \frac{\text{Peso Médio Vivo (Kg)} * \text{Viabilidade}}{\text{Idade do Abate (dias)} * \text{Conversão Alimentar}}$	Bruni e Famá (2012)
Ponto de Equilíbrio Financeiro	$\frac{[\text{Custos Fixos} - \text{Custos Fixos não Desembolsáveis}]}{[\text{Preço} - \text{Custos Variáveis Unitário}]}$	
Custos Indiretos	$CI = \frac{\text{Despesas Fixas}}{\text{Faturamento no mês}}$	Martins (2010)
Margem de contribuição	$MC (\$) = \text{Preço por Unidade} - \text{Custos Variáveis por Unidade}$	
Margem de segurança	$MS (q) = \text{Vendas} - \text{Pontos de Equilíbrio financeiro}$	Bruni e Famá (2012)

Fonte: Brighenti *et al.* (2011), Bruni e Famá (2012), Martins (2010).

Na primeira etapa foram visitados os avicultores para uma breve conversa e ter a confirmação de que os mesmos forneceriam as informações necessárias ao estudo. Com a confirmação dos avicultores, foram visitados os aviários para uma familiarização mais ampla dos dados a serem colhidos. Na etapa seguinte foi realizada a entrevista que possibilita tirar as dúvidas e esclarecer mais sobre a avicultura. As entrevistas foram previamente agendadas para que o avicultor tivesse organizado tempo suficiente para responder às perguntas sem interrupção, sendo gravadas com a autorização do entrevistado. Isso possibilitou uma análise mais detalhada das respostas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A atividade avícola consiste numa atividade relevante na região Oeste do estado de Santa Catarina, pois a região caracteriza-se pela existência de grandes agroindústrias e muitos pequenos produtores rurais. Esta atividade contribui para a geração de empregos e distribuição de renda, bem como para a manutenção das famílias no campo, proporcionando uma atividade que gera renda aos avicultores.

Neste capítulo são apresentadas as tabelas com os indicadores e os dados coletados. Compõem o estudo três propriedades de avicultores com sistema de parceria com frigoríficos. Nas tabelas estão expostos dados referentes a viabilidade, peso médio vivo, conversão alimentar, consumo de ração, avaliação de eficiência da produção, ponto de equilíbrio financeiro, margem de segurança, margem de contribuição e custos indiretos, sendo que, atender o objetivo do trabalho, o estudo apresenta uma prévia dos resultados coletados em cada propriedade.

A Tabela 1 apresenta os indicadores da viabilidade, que é a quantidade de aves retiradas, dividido pela quantidade de pintainhos recebidos e seus devidos valores. Observa-se que na propriedade 1 e 3, os valores são parecidos, pois os aviários tem a mesma metragem de 100m² e, na propriedade 2, o valor é menor, pois o aviário contém somente 50m².

Tabela 1 - Viabilidade

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Quantidade de aves retiradas	13.975	7.870	13.482
Quantidade de Pintainhos recebidos	14.000	7.900	13.500
TOTAL	0,9982	0,9962	0,9987

Fonte: Dados da Pesquisa.

Segundo Rasoto *et al.* (2012), para avaliar a viabilidade de um investimento, além dos aspectos técnicos, devem ser considerados também os econômicos, pois apenas por meio do estudo econômico é possível constatar a real viabilidade de um projeto, ainda que ele seja tecnicamente adequado. Na propriedade 1, a quantidade de aves retirada para o transporte até o frigorífico responsável pelo abate, foi de 13.975, já os pintainhos recebidos foram de 14.000, totalizando 0,9982 de viabilidade da produção. A diferença de 25 aves a menos na retirada deve-se a mortalidade das aves. A quantidade de aves retiradas da propriedade 2 foi de 7.870, um número bastante expressivo, pois a quantidade de pintainhos recebidos foi de 7.900, totalizando 0,9962 da viabilidade da produção, o que significa que o lote nesta propriedade sofreu algum dano, como mortalidade pois foram retirados do alojamento 30 aves a menos. Por fim, na propriedade 3, a quantidade de aves retirada foi de 13.482, se comparada com as demais, a propriedade 3 foi a que menos perdeu aves no lote, já a quantidade de pintainhos recebidos foi 13.500. Comparada com a propriedade 1, que tem a mesma metragem, a diferença é de 500 pintainhos totalizando 0,9987 de viabilidade da produção.

A quantidade de pintainhos retirados do aviário por motivos de morte, doença ou até mesmo a falta de peso antes dos 42 dias de vida fica em média de 25 a 18 unidades retiradas

nas propriedades 1 e 3 com os aviários medindo 100m², já na propriedade 2 aonde o aviário é de 50 m² o número de mortalidade é maior, resultando em uma retirada de 30 unidades de pintainhos. Para que o avicultor consiga manter uma margem de lucro para o seu negócio é preciso conhecer qual a viabilidade do seu negócio. Como afirma Hofer, Sulzbach e Thomas, (2007, p. 67) “para tanto, o produtor necessita conhecer a sua situação econômica e financeira e saber analisar a viabilidade de um novo investimento e sua capacidade de pagamento perante o compromisso que pretende assumir”.

Na sequência, a Tabela 2 apresenta os indicadores do peso médio vivo das 3 propriedades. Pode-se observar que o peso vivo do frango, na retirada, é o mesmo para as três propriedades. O peso vivo do lote na retirada, em quilos, foi de 40.527,500 na propriedade 1, 24.273,000 na propriedade 2 e 39.097,800, na terceira propriedade. Como as quantidades de aves retiradas também variam, todas as propriedades tem o mesmo peso de 2,900 quilos por ave. Essa quantidade de peso é considerada normal, pois atende a média de peso aceitável pelos frigoríficos, mais conhecido como peso padrão.

Tabela 2 - Peso Médio Vivo.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Peso vivo do lote na retirada	40.527,500	24.273,000	39.097,800
Quantidade de aves retiradas	13.975	8.370	13.482
TOTAL	2,900	2,900	2,900

Fonte: Dados da Pesquisa.

Como afirma Marca (2011), o peso médio vivo do lote deve ser feito de forma periódica para que sejam corrigidos desvios no desempenho das aves e, acompanhar o desempenho em relação às metas da linhagem e da empresa. Cada empresa tem um peso padrão de referência para comercialização de seus produtos, com isso a idade de abate dos lotes pode variar, e em consequência o ganho de peso diário também.

A Tabela 3 apresenta os indicadores de conversão alimentar, que é o resultado da divisão do consumo da ração do lote pelo peso vivo do lote.

Tabela 3 - Conversão alimentar.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Consumo de ração do lote	60.000	32.000	58.000
Peso vivo do lote	40.527,500	24.273,000	39.097,800
TOTAL	1,4805	1,3183	1,4835

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na propriedade 1 o consumo de ração foi de 60.000 mil quilos, que divididos pelo valor do peso vivo do lote, 40.527,500 kg, totaliza 1,4805 como conversão alimentar. Seguindo-se o mesmo critério, a conversão alimentar da propriedade 3 totalizou 1,4835. Cabe destacar que a área de 100m² é a mesma nas propriedades 1 e 3, sendo que a diferença de 2.000 mil quilos no consumo da ração deve-se a maior retirada de frango do lote na propriedade 1. Para a propriedade 2, que possui área de 50 m², o consumo de ração e o peso vivo do lote são menores e resulta em 1,3183 de conversão alimentar. De maneira geral, quanto menor a mortalidade, maior a viabilidade do lote e menor a conversão alimentar. O fator de produção também chamado de Índice de Eficiência Produtiva está largamente difundido no Brasil e representa o resultado de uma divisão, em que, no numerador, são agrupados os índices que devem ser maximizados e, no denominador, os que devem ser diminuídos (MENDES, 2004).

A Tabela 4 apresenta os indicadores do consumo de ração e da quantidade de aves retiradas. Para saber a quantidade de consumo da ração por lotes é feita a divisão do consumo de ração do lote pelo número de aves retiradas.

Tabela 4 - Consumo de ração.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Consumo de ração do lote	60.000	32.000	58.000
Quantidade de aves retiradas	13.975	8.500	13.482
TOTAL	4,2934	3,7647	4,3020

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na propriedade 1, o consumo da ração, 60 mil quilos, dividido pela quantidade de 13.975 aves retiradas, totaliza o valor do consumo de ração que é de 4,2934. Comparada a propriedade 3, a diferença de consumo é de 0,0086, o que não é relevante, considerada a quantidade de aves retiradas. Considera-se que o fator mais interfere na diminuição do consumo de ração entre os frangos é o espaço no aviário, que dificulta à ave chegar ao comedouro e “conta muito” para a deformação da face de pintainhos até a fase adulta.

Como afirma Segundo Goldflus, Ariki e Knona (1997), essas reduções no consumo podem estar relacionadas com a dificuldade de locomoção e acesso a comedouros, em razão do menor espaço físico do galpão por ave, o aumento progressivo da lotação reduz a distância percorrida diariamente pelas aves, sem influenciar no número médio de visitas aos comedouros.

Na Tabela 5, que possibilita avaliar a eficiência da produção, constam os indicadores peso médio vivo, viabilidade, idade do abate e a conversão alimentar.

Tabela 5 - Avaliar a eficiência da produção.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Peso médio vivo	2,560	2,480	2,530
Viabilidade	0,9982	0,9962	0,9987
Idade do Abate	42	42	42
Conversão Alimentar	20,6897	11,0345	20,0000
TOTAL	0,2939	5,3308	3,0080

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para avaliar a eficiência da produção os indicadores são multiplicados e depois divididos entre eles, ou seja: peso médio vivo (kg) multiplicado pela viabilidade dividido pela idade do abate (dias) e multiplicado pela conversão alimentar. Quanto aos resultados da eficiência da produção, é possível observar na Tabela 5 que, a propriedade 1 por ter uma conversão alimentar maior obteve uma eficiência de produção menor, enquanto as propriedades 2 e 3 obtiveram a menor conversão alimentar, totalizando uma maior eficiência da produção. Essa eficiência é bastante relevante, pois depende dos resultados, quantidade, qualidade de insumos, preço e depende também do próprio desenvolvimento do frango em seu ciclo de vida. Para que o avicultor tenha uma avaliação de produção mais complexa, o ideal seria implantar um sistema de produção.

Conforme afirma Tupy (2011), tanto a eficiência quanto a produtividade são indicadores de sucesso, medidas de desempenho por intermédio das quais os produtores são avaliados. Somente medindo a eficiência e a produtividade e separando os efeitos do ambiente de produção é possível explorar hipóteses relacionadas às fontes de diferenças entre eficiência e produtividade. A Tabela 6 apresenta o ponto de equilíbrio financeiro e destacam-se os indicadores, custos fixos, custos não desembolsáveis, preço e os custos variáveis unitários.

Tabela 6 - Ponto de equilíbrio financeiro.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Custos Fixos	25.523,00	13.766,00	22.378,14
Custos Fixos não Desembolsáveis	5.429,66	3.740,83	4.988,63
Preço	3,99	3,99	3,99
Custos Variáveis Unitários	1.110,50	698,78	954,69
TOTAL	18.159,00	14.429,00	18.291,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os valores do ponto de equilíbrio financeiro resultam da seguinte operação: o valor da diminuição dos custos fixos, ou seja, gastos que independem do volume de produção, deduzidos os custos fixos não desembolsáveis, tais como, depreciações e juros do capital próprio, dividido pelo valor da diminuição do preço, menos o custo variável unitário, que são os gastos que se modificam na medida que se altera o volume de produção, ou seja: [custos fixos (-) custos fixos não desembolsáveis] / [preço (-) custo variável unitário].

Na propriedade 1 os custos fixos foram maiores se comparados com as demais propriedades ficando com um valor total de R\$ 25.523,00, o que é considerado alto quando considerada a unidade de tempo mês. Os custos fixos não desembolsáveis totalizaram R\$ 5.429,66, considerado o mais alto em relação às demais propriedades. Os custos fixos na propriedade 2, assim como os fixos não desembolsáveis e os custos variáveis unitário foram menores nas propriedades 1 e 3, o que se justifica em função do tamanho da propriedade ser de somente 50m², menor que os 100m² das demais. Na propriedade 3, os custos fixos, os desembolsáveis e também as variáveis ficaram abaixo dos respectivos custos da propriedade 1, que possui o mesmo tamanho. Verifica-se que o ponto de equilíbrio é ligeiramente inferior na propriedade 1, comparada a propriedade 2, que possui o mesmo tamanho.

Para que a atividade exercida pelo avicultor tenha um resultado positivo, é necessário ele estar ciente de todos os seus custos, despesas e de suas obrigações. O ponto de equilíbrio financeiro vem para auxiliar o produtor neste sentido, pois ela permite compreender como o lucro pode ser afetado pelas variações dos elementos que integram as receitas de venda e os custos e despesas totais, o ponto de equilíbrio é um ponto em que o lucro é zero, ou seja, a empresa não tem lucro nem prejuízo. Decorre que, para qualquer volume de vendas acima do ponto de equilíbrio, a empresa obtém lucros, caso contrário, sofre prejuízos.

A Tabela 7 apresenta a margem de segurança e é composta pelos indicadores, venda e ponto de equilíbrio financeiro.

Tabela 7 - Margem de Segurança.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Venda	25.155,00	15.300,00	24.267,60
Ponto de Equilíbrio	18.159,00	14.429,00	18.291,00
TOTAL	6.996,00	871,00	5.976,60

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para encontrar a margem de segurança, o cálculo foi o seguinte, o valor de venda do lote menos o ponto de equilíbrio financeiro. O valor total é a diferença entre o volume de vendas com que a empresa está operando e volume de vendas no ponto de equilíbrio. Pode-se verificar que a propriedade 1 demonstrou um número maior de venda totalizando R\$ 25.155,00 e o ponto de equilíbrio foi R\$ 18.159,00; a subtração dos referidos dados resultou na margem de Segurança de R\$6.996,00. A propriedade 2 teve a menor margem de segurança em relação às demais propriedades, R\$ 871,00, o que decorre do menor tamanho do aviário e baixo valor de venda. Por fim a propriedade 3 obteve uma venda de R\$ 24.267,60, ponto de equilíbrio de R\$ 18.291,00, e R\$ 5.976,60 de margem de segurança. Observa-se que a margem de segurança das propriedades 1 e 3 são muito próximas, com uma diferença de R\$1.020,40.

Cabe destacar que as margens de segurança das propriedades são positivas, o que é muito importante, já que a margem de segurança determina a folga no nível de vendas do avicultor. Dessa forma, poderia ocorrer diminuição do volume de vendas, sem que isso representasse prejuízo operacional, o que demonstra que o avicultor está sendo exitoso em lidar com o preço de venda e principalmente com os seus custos.

A Tabela 8 apresenta a margem de contribuição e os indicadores preço por unidade e os custos variáveis por unidade. Para se obter a margem de contribuição unitária do avicultor foi necessário fazer o valor de preço de venda unitário menos os custos variáveis por unidade.

Tabela 8 - Margem de contribuição.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Preço por Unidade	3,99	3,99	3,99
Custos Variáveis por Unidade	1,53	0,89	1,38
TOTAL	2,46	3,10	2,61

Fonte: Dados da Pesquisa.

Segundo Afonso (2012) a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo variável, ou seja, a margem de contribuição demonstra quanto cada produto vendido gera de margem superior a cada custo variável unitário. É a margem que contribui para a absorção dos custos fixos e mais o lucro desejado. O que deve ser verificado é que esta margem poderá ser positiva ou negativa; se a margem for negativa, há destruição de valor, ou seja, quanto mais a empresa vender mais prejuízo a empresa poderá acumular, portanto, se a margem for positiva, haverá geração de valor. A margem de contribuição verificada é positiva nas três propriedades, sendo de R\$ 2,46, R\$ 3,10 e R\$ 2,61 para as propriedades 1, 2 e 3, respectivamente. Observando-se os dados das propriedades identificou-se que o preço por unidade é igual nas três propriedades, sendo que a melhor margem é da propriedade 2, que é a menor e também possui os menores custos variáveis. A propriedade 1 possui a menor margem de contribuição que a propriedade 3, o que decorre do maior custo variável.

A Tabela 9 apresenta os indicadores custos indiretos e faturamento das três propriedades, comparativamente. Em geral, a apropriação dos custos indiretos é feita seguindo-se algum critério de rateio.

Tabela 9 - Custos indiretos.

Indicadores	Propriedade 1	Propriedade 2	Propriedade 3
Despesas Fixas	930,00	680,00	879,00
Faturamento no mês	25.155,00	15.300,00	24.267,60
TOTAL	0,0370	0,0444	0,0362

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para comparação entre as propriedades, optou-se por dividir as despesas fixas, consideradas custos indiretos, pelo faturamento do mês. A propriedade 1 incorreu na maior despesa fixa mensal entre as propriedades, R\$ 930,00, e obteve um faturamento de R\$ 25.155,00, o que gerou um fator de R\$ 0,0370 de custos indiretos para cada real de receita gerada. Na mesma base de comparação, as propriedades 2 e 3 obtiveram R\$ 0,0444 e R\$ 0,0362, respectivamente. Para Leone (2012) os custos indiretos dependem de cálculos e estimativas para serem apropriados adequadamente; podem-se citar como principais exemplos de custos indiretos que precisam de rateio a depreciação de equipamentos, os salários dos supervisores, aluguel da empresa, gastos com limpeza e higiene, a energia elétrica que não esta diretamente ligada à produção ou a prestação de serviços. Dessa forma, na Tabela 9, as despesas fixas da propriedade 1 e 3 tem uma diferença pequena de valor, tendo também faturamento mensal com pequena diferença entre elas, o mesmo não ocorre na propriedade 2, pois o valor das despesas está relacionado com um número menor de aves.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O conhecimento detalhado dos itens que compõem os custos de produção de uma atividade pode ser utilizado de diversas formas, como para aumentar a competitividade, o lucro, o desempenho de produção, a formação do preço de venda, a tomada de decisões, entre outros. Este estudo teve como objetivo principal analisar o desempenho de custos em cadeias produtivas de avicultura, e no desenvolvimento do trabalho foi possível verificar a importância da gestão dos custos na cadeia produtiva da avicultura e da apropriação correta dos seus custos.

Verificou-se que as propriedades pesquisadas tiveram um desempenho bom

desempenho e atingiram níveis de viabilidade positivos, mesmo tendo um número expressivo de aves retiradas do alojamento antes do seu carregamento. O peso médio vivo das aves também obteve um bom resultado, ficando o peso em 2,900 quilos, peso padrão, considerado adequado pela empresa responsável pelo abate e comercialização das aves. A conversão alimentar totalizou com os resultados esperados pelos produtores, a eficiência da produção ficou com um bom resultado, principalmente na propriedade 2, que atingiu 5,3308 de eficiência de produção. Quanto ao consumo de ração do lote nos a propriedade 2 destaca-se mais positivamente, com índice de 3,7647, entretanto, o comparativo com as demais propriedades fica prejudicado em função do tamanho do aviário desta corresponder à metade da metragem das demais. No mesmo sentido a menor margem de segurança foi da propriedade 2, por possuir o menor tamanho e conseqüentemente o menor volume de aves e faturamento. Em contrapartida, a melhor margem de contribuição é da propriedade 2, que possui o menor custo variável.

Dentre as limitações deste estudo, destacam-se a falta de informações dos avicultores em relação aos custos produtivos, o que pode vir a diminuir a produtividade e, sendo assim, afetar os lucros. Diante do exposto conclui-se que o produtor com sistema de parceria apresenta resultados econômicos todos positivos, o que permite pagamento de todos os custos de produção, recuperação do capital investido e uma margem financeira para investimentos.

Por fim, para futuros trabalhos, sugere-se utilizar e aperfeiçoar a mesma metodologia, esclarecendo as dúvidas dos avicultores sobre a gestão de custo nos aviários com sistemas de parceria com frigoríficos e ampliar o número de propriedades investigadas para que sejam possíveis generalizações.

REFERÊNCIAS

AFONSO, C. B. T. Eliminando todas as suas dúvidas sobre margem de contribuição. **Revista Percorso**, v.6, n. 2, p. 32, 2012.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista Administração**, v. 9, n. 1, p.97-107, 2009.

ÁVILA, V. S.; KUNZ, A.; BELLAVER, C.; PAIVA, D. P.; F.; MAZZUCO, H.; TREVISOL, I. M.; PALHARES; J.C.P.; ABREU, C.P. J.; ROSA, P.S. **Boas práticas de produção de frangos de corte**. São Paulo: Atlas, 2006.

BATALHA, M. O. **Gestão Agroindustrial**: Grupo de estudos e pesquisas agroindústrias. São Paulo: Atlas, 1997.

BELUSSO, D; HESPANHOL, N. A; Evolução da avicultura industrial brasileira e seus efeitos territoriais. **Revista Percorso**, v.2, n.1, p. 25-51, 2010.

BOTELHO, A. A. M.; SANTOS, R. V. **Gestão de custos em pequenas e medias empresas para não contadores**. São Paulo; Atlas, 2009.

BRIGENTI, J.; KRUGER, S. D.; OENNING, V.; ZANIN, A. **Aspectos da mensuração contábil na avicultura no sistema de parceria**. São Paulo; Atlas 2011.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2012.

CASSI, G. H. G.; GONÇALVES, O. O. Os custos de transação no contrato de integração. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, 2014.

CERATTO, V. **Visão prática da avicultura**. 1ª. ed. Maringá, 2011.

EPAGRI - Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina. **Carnes: a expansão da avicultura brasileira diferencia-se por estado**. 2012. Disponível em: <http://www.epagri.sc.gov.br/?page_id=7059>. Acesso em: 02 set. 2015.

ESPÍNDOLA, A. M. S Avicultura de postura um estudo de caso através da análise de filière. **Revista Pubvet**, v. 7, n. 3, p. 226, 2013.

FUMDES; L. M.; VALMORBIDA; F. D. L. Sustentabilidade econômica da atividade Avícola em propriedades do município de Itá - SC. **Revista Agora**; v. 18, n.2, p. 193-201, 2011.

FREITAS, F. R. D.; OLIVEIRA, F. J. N.; SAMPAIO, M. A. P.; SIQUEIRA, M. M. F. Avicultura no município de Maurício / CE: Um estudo de caso, **Revista Caderno de Cultura e Ciências**, v.1 n. 2. p. 2, 2010.

GOLDFLUS, F.; ARIKI, J.; KRONA, S. N. Efeitos de diferentes densidades populacionais nas estações fria e quente do ano sobre o desempenho de frangos de corte. **Revista Brasileira de Zootecnia**, Viçosa, v. 26, n. 5, p. 948-954, 1997.

HOFER, E.; SULZBACH, T. M.; THOMAS, J. A. Avicultura: uma alternativa de renda ao setor agropecuário. **Revista Unioeste**, v.7, n.13, 2007.

JUNIOR, A. F. B.; JUNIOR, N. F. A utilização da técnica da entrevista em trabalhos científicos. **Revista Evidência**, v. 7, n.7, p. 29, 2011.

LANA, G. R. Q. **Avicultura**. São Paulo: Rural, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARCA, A. **Influência da reutilização da cama aviária na Conversão alimentar de frangos de corte**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

MELO, C. O.; SILVA, G. H. da; ESPERANCINI, M. S. T. Análise econômica da produção de frango de corte sob condições de risco no estado do Paraná. **Ciências e Agrotecnologia**, v. 32, n.6, p. 1919-1926, 2008.

MENDES, A. A. **Produção de frangos de corte**. Campinas: FACTA, p. 323-335, 2004.

MOORI, G. R; CALDEIRA, A; PROCÓPIO, M. E. Intermediação Financeira na cadeia produtiva da avicultura de corte. **Revista Administração**, v.12 n.3. p. 57-79, 2013.

OLIVEIRA, E. C.; SILVA, C. M. B.; CAMPELO . K. S.; SILVA, A. C. B.

Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de porto de galinhas no município de Ipojuca-PE. 2011. Disponível em:

<http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/531.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2015.

OLIVEIRA, M. A. Situação dos agricultores familiares integrados à produção de aves e suínos na região sul. **Revista Percursos**, v. 2 n.1 141, p. 34-50, 2004.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 80-91.

RASOTO, A.; GNOATTO, A. A.; OLIVEIRA, A. G.de; ROSA, C. F. da; ISHIKAWA, G.; CARVALHO, H. A. de; LIMA, I. A. de; LIMA, J. D. de; TRENTIN, M. G.; RASOTO, V. I. **Gestão financeira enfoque em inovação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RECH, I. J; PEREIRA, C. C.; PEREIRA, I. V.; CUNHA, M. F. Agricultura: um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade às empresas de avicultura de corte. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 27, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2006.

SILVA, G. J. **A nova dinâmica da agricultura brasileira**. 2. ed. Campinas: UNICAMP, 1998.

SILVA, I. E. **O papel da Avicultura na construção do território e na reprodução social da Agricultura familiar:** o caso de Chapecó e Quilombo no Oeste Catarinense. 2. ed. Florianópolis, 2009.

TAKAGI, M. Reestruturação da indústria de carnes avícola e suinícola e impactos regionais: o caso da Perdigão em Rio Verde - Goiás. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 7, 2002, Brasília. **Anais...** Brasília: SOBER, 2002.

TAVARES, L. P.; RIBEIRO, K. C. S. Desenvolvimento da avicultura de corte Brasileira e perspectiva frente à influenza aviária. **Revista Organizações Rurais e Agroindústria**. v. 9, n. 1, p. 79-88, 2010.

TUPY, O. Fronteiras estocásticas, dualidade neoclássica e eficiência econômica na produção de frangos de corte. **Revista Economia e Sociologia Rural**, v.38, n. 2, p.72-73, 2011.

TRICHES, D.; A cadeia produtiva da carne de frango da região da serra gaúcha: Uma análise da estrutura de produção e mercado. In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, XLIII, 15, 2004, Ribeirão Preto. **Anais...** Ribeirão Preto: USP, 2004.

VIEIRA, N. M.; DIAS, R. S. Agroindustriais, Cadeias. Uma abordagem sistêmica da avicultura de corte na economia brasileira. In: NEVES, M. F.; BIALOSKORSKI, S.; SCARE, R. F. CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL. 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução de Ana Thorell. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

RENTABILIDADE DA ATIVIDADE LEITEIRA: SILAGEM DE MILHO *VERSUS* SILAGEM DE CANA DE AÇÚCAR

Daniela Di Domenico
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
didomenico@unochapeco.edu.br

Christian Carlos Röwer
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
christianr@unochapeco.edu.br

Ana Alice Zobot
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
anaalice@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zanin@unochapeco.edu.br

Franciele Pastre
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
franci@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo tem por objetivo analisar a rentabilidade na atividade leiteira com alimentação de silagem de milho *versus* silagem de cana de açúcar em uma propriedade no interior do município de Coronel Freitas-SC. A pesquisa quanto aos seus objetivos é caracterizada como exploratória, quanto aos procedimentos como um estudo de caso com análise documental e quanto à abordagem do problema como qualitativa. A análise foi realizada nos períodos de dezembro de 2014 e janeiro de 2015. Os resultados demonstram que a propriedade ao produzir a silagem de milho teve um custo muito elevado, praticamente três vezes maior do que o custo para se produzir e realizar a silagem de cana de açúcar. Porém, mesmo parecendo inviável ao produtor investir em uma alimentação tão cara, o mês de dezembro foi o mês que apresentou o melhor resultado. Neste período, a receita com a venda do leite em relação à outra alimentação foi maior e o lucro do período mais considerável, levando em consideração também, que no mês de dezembro o valor pago ao produtor por litro de leite, foi menor. Conclui-se, em linhas gerais, que toda e qualquer atividade rural necessita de controles gerenciais específicos e do controle dos custos, para que no final de cada período o produtor tenha conhecimento do real resultado econômico que sua atividade proporciona.

Palavras-chave: Atividade Leiteira. Rentabilidade. Agricultura Familiar.

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio do leite e seus derivados vêm desempenhando um relevante papel na produção de alimentos e na geração de emprego e renda para a população brasileira. Para Viana e Rinaldi (2010) a cadeia produtiva do leite é considerada um dos principais segmentos do agronegócio, tanto no ponto de vista econômico, como no ponto de vista social.

Segundo Reis, Medeiros e Monteiro (2011) o agronegócio é o conjunto de negócios comerciais e industriais que envolvem a cadeia agrícola e pecuária, ou seja, é o conjunto de

atividades vinculadas com a agropecuária. A pecuária leiteira tem papel fundamental no contexto do setor agropecuário brasileiro, pelo fato de ser alimento básico à população e por ser responsável pela geração de bilhões de reais anuais para a economia do país.

Com a crescente evolução da tecnologia no mundo, os produtores rurais começaram sentir a necessidade de desenvolver cada vez mais técnicas que possibilitem o gerenciamento de sua propriedade. Para realizar o controle dos gastos incorridos em uma propriedade rural, muitos produtores são orientados a implantar sistemas de custos. Estes sistemas visam registrar todos os custos que ocorrem no período de produção, com o intuito de apresentar o verdadeiro resultado após a execução de todas as operações da atividade.

Desta forma, a presente pesquisa busca solucionar o seguinte problema: Qual a rentabilidade na atividade leiteira com alimentação das matrizes a base de silagem de milho *versus* silagem de cana de açúcar em uma propriedade no interior do município de Coronel Freitas-SC? O objetivo da pesquisa é analisar a rentabilidade da atividade leiteira, com base na alimentação das matrizes com silagem de milho *versus* silagem de cana de açúcar, em uma propriedade localizada no interior do município de Coronel Freitas-SC.

A falta de controles gerenciais, por parte da maioria dos produtores da atividade pecuária, faz com que o agricultor produza o alimento, mas não conheça a rentabilidade e a viabilidade de sua atividade. Para obter um resultado satisfatório é fundamental que o gestor tenha uma visão correta da situação econômica e financeira do negócio. O estudo desta pesquisa baseia-se na análise da rentabilidade da atividade leiteira em relação à alimentação das matrizes.

Segundo Lopes et al. (2006) com a análise da atividade leiteira o produtor consegue conhecer os fatores de produção, localizar os pontos que estão sufocando seu negócio e buscar alternativas para alcançar resultados positivos. Diante disso, justifica-se a presente pesquisa, que possui o intuito de orientar os gestores da atividade leiteira, analisar a rentabilidade em relação à alimentação das matrizes da propriedade, e comparar alguns indicadores para análise do negócio.

A pesquisa encontra-se classificada em quatro seções. Além desta, a Introdução, destaca-se também a Revisão da Literatura, os Procedimentos Metodológicos e a Análise e Interpretação de Resultados.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a contextualização sobre a Agricultura Familiar, o Agronegócio no Brasil, Indicadores de Rentabilidade utilizados na Atividade Leiteira e Estudos Correlatos.

2.1 Agricultura Familiar

A agricultura familiar é uma forma de produção de alimentos, aonde predomina o trabalho familiar e a gestão do produtor em sua propriedade. O produtor rural é a pessoa que explora a terra e modifica o ambiente com seu trabalho.

Para Netto (2008) a agricultura familiar é um sistema de produção agrícola, desenvolvida pelo grupo familiar, que permeia as atividades econômicas agrárias desde a colonização do Brasil, no início do século XVI.

Segundo Portugal (2004) a agricultura familiar representa a maioria dos pequenos e médios produtores rurais no Brasil. Em geral, a agricultura familiar representa 60% dos produtos básicos produzidos para a alimentação da população brasileira, como o feijão, arroz, milho, hortaliças, mandioca e pequenos animais.

De acordo com Damasceno, Khan e Lima (2011) a agricultura familiar exerce um papel fundamental no desenvolvimento social e no crescimento equilibrado do país. É

composta por milhões de pequenos produtores que fazem dela um setor em expansão e de vital importância para o Brasil. Todos os anos, a agricultura familiar movimenta bilhões de reais no país, contribuindo para a criação de empregos, geração e distribuição de renda.

Geralmente as pequenas e médias propriedades são administradas pelo proprietário e as atividades da área rural são realizadas pela própria família. O sucesso das empresas rurais, na maioria das vezes, só é alcançado quando o administrador conhece sua atividade e se utiliza de controles adequados para gerenciar a mesma.

Segundo Marion (2012) a empresa rural é toda a empresa ou produtor rural que usa e explora a capacidade produtiva do solo para realizar o cultivo de produtos, a criação de animais e a transformação de produtos para industrializados.

2.2 Agronegócio no Brasil

O agronegócio é o conjunto de negócios comerciais e industriais, que envolvem a cadeia agrícola e pecuária, ou seja, é o conjunto de atividades vinculadas com a agropecuária. O agronegócio é considerado o maior negócio da economia brasileira e da economia mundial.

Para Carmo et al. (2011) o Brasil é um dos maiores exportadores mundiais de produtos agroindustriais como o café, açúcar, álcool e sucos de frutas. O agronegócio brasileiro já superou vários países produtores e exportadores de produtos agroindustriais. Atualmente, o país lidera o ranking das vendas externas de soja, carne bovina, carne de frango, tabaco, couro e calçados de couro, entre outros.

Para Magro et al. (2013) a atividade que mais se destaca nas propriedades familiares é a atividade da pecuária leiteira. Esta atividade é importante para a economia do Brasil, pois quando ocorre o controle e o bom gerenciamento a atividade leiteira pode gerar uma rentabilidade satisfatória para os produtores rurais.

Segundo Silva e Romero (2009), a pecuária leiteira é considerada extremamente relevante dentro do cenário agropecuário do Brasil, porém é de suma importância que as propriedades tenham controles gerenciais para facilitar a visualização do andamento econômico da atividade, fazendo com que o gestor tenha facilidade para a tomada de decisões.

A Tabela 1 mostra a comparação entre a quantidade e valor dos produtos de origem animal e a variação anual no Brasil nos períodos de 2011 e 2012.

Tabela 1- Quantidade e valor dos produtos de origem animal e variação anual - Brasil-2011-2012.

Produtos	Quantidade produzida		Variação anual (2012/2011) (%)	Valor (1.000 R\$)		Variação anual (2012/2011) (%)
	2011	2012		2011	2012	
Leite produzido (1 000 litros)	32.096.214	32.304.421	0,6	24.388.387	26.797.462	9,9
Ovos de galinha (1 000 dúzias)	3.394.020	3.473.021	2,3	6.358.499	7.461.767	17,4
Ovos de codorna (1 000 dúzias)	260.401	284.973	9,4	214.984	273.423	27,2
Mel de abelha (t)	41.604	33.574	(-) 19,3	247.761	238.728	(-) 3,6
Casulos do bicho-da-seda (t)	3 219	2.731	(-) 15,2	28.616	29.452	2,9
Lã (t)	11.805	11.994	1,6	68.229	74.571	9,3

Fonte: IBGE (2012)

Na Tabela 1 visualiza-se que o leite é o produto de origem animal mais produzido nos anos de 2011 e 2012. Com uma variação anual de 0,6%, a quantidade de leite produzido em 2011 que foi de 32.096.214 litros passou para 32.304.421 litros em 2012. A variação da rentabilidade econômica subiu 9,9% de um ano para outro.

Segundo Reis, Medeiros e Monteiro (2011) o Brasil é um dos maiores produtores mundiais de leite, ocupando o 6º lugar no ranking, sendo a região sudeste a maior produtora de leite do país.

De acordo com a Empresa Brasileira de Pesquisas Agropecuárias - EMBRAPA – (2007) o leite e seus derivados são produtos muito consumidos pela população brasileira, pois representam uma das principais fontes de proteína e cálcio. As condições climáticas do país permitem que a bovinocultura de leite seja desenvolvida em todo o território nacional, adaptada às peculiaridades de cada região.

Além disso, a atividade leiteira caracteriza-se por ser grande geradora de emprego, renda e tributos para o país. O último censo agropecuário do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE - (2012) identificou que no país aproximadamente 40% das propriedades rurais possuem a atividade leiteira como atividade principal, isso representa um número de 1,8 milhões de propriedades.

A Tabela 2 mostra sobre a produção de leite no período de 01/01/2012 á 31/12/2012 segundo as grandes regiões e unidades da federação.

Tabela 2- Produção de Leite no ano de 2012 em relação as grandes regiões e as unidades da federação.

Grandes Regiões e Unidades da Federação	Produção de leite no período de 01.01 a 31.12			
	Vacas ordenhadas (cabeças)	Quantidade (1.000 litros)	Produtividade (litros/vaca/ano)	Vacas ordenhadas / efetivo de bovinos (%)
Brasil	22.803.519,00	32.304.421,00	1.416,64	10,79
Norte	2.288.440,00	1.658.315,00	724,65	5,22
Nordeste	4.493.504,00	3.501.316,00	779,20	15,91
Sudeste	7.984.355,00	11.591.140,00	1.451,73	20,37
Sul	4.210.723,00	10.735.645,00	2.549,60	15,24
Centro-Oeste	3.826.497,00	4.818.006,00	1.259,12	5,29

Fonte: IBGE (2012)

De acordo com a Tabela 2, a região Sudeste é a maior região produtora de leite do país, seguida da região sul. No Sudeste a quantidade de leite produzido no ano de 2012 chegou nos 11.591.140,00 litros de leite, enquanto o segundo maior produtor, a região sul totalizou 10.735.645,00 litros de leite. Mesmo sendo o segundo maior produtor, a região sul se destaca na produtividade de litros de leite produzido por animal, onde no ano de 2012 a quantidade de leite produzido por vaca chegou a 2.549,60 litros.

2.3 Indicadores de Rentabilidade

A rentabilidade é um indicador importante para avaliar a situação em que se encontra o negócio. Muitos produtores rurais utilizam a análise econômica para avaliar a viabilidade de sua atividade. Conhecer os resultados monetários das atividades produtivas da empresa rural torna-se importante para que o produtor possa tomar as decisões corretas.

Segundo Silva e Romero (2009) com a crescente evolução da tecnologia no mundo, os produtores rurais começaram sentir a necessidade de desenvolver cada vez mais técnicas que possibilitem o gerenciamento financeiro de sua propriedade. A Contabilidade é considerada muito importante para este desempenho, pois permite analisar as informações gerenciais que o produtor possui, e com isso controlar e planejar para a tomada de decisões.

Santos, Marion e Segatti (2009) destacam que muitos produtores são orientados a implantar sistemas de custo (softwares), para a realização do controle das despesas e gastos incorridos em suas propriedades rurais. Estes sistemas servem para registrar todos os custos que ocorrem no período de produção, com o intuito de apresentar o verdadeiro resultado após a execução de todas as operações da atividade.

Segundo Borni (1997) os sistemas de custos se destinam a melhora na estruturação financeira, operacional e estratégica. Para estruturação de um sistema podem ser destacados três princípios de custeio: o custeio variável, o custeio direto e o custeio por absorção. Ainda destaca Borni (1997) que os custos diretos são distribuídos diretamente aos produtos,

enquanto os indiretos são alocados aos produtos com base em critérios de rateio. Contudo, os custos fixos ineficientes são lançados como perdas do período.

Adêres et al. (2006) destacam que para analisar a rentabilidade da atividade leiteira é necessário avaliar alguns custos, como: Custo Médio ($CM = CT/q$), Custo Variável Médio ($CVM = CV/q$) e Custo Fixo Médio ($CFM = CF/q$).

Mondaini et al. (2011) também destacam que alguns dos indicadores para analisar a rentabilidade de uma atividade leiteira são: a receita média, o preço médio, o custo operacional efetivo, a produtividade da terra, a produtividade diária, a produtividade do rebanho e a produtividade por vaca em lactação.

Para Marion (2012) entre os indicadores mais utilizados para medir a lucratividade da atividade leiteira estão a margem bruta de lucro e a margem líquida de lucro.

Os indicadores de rentabilidade mencionados acima contribuem para a realização da análise dos custos, das despesas e dos resultados, ou seja, contribuem para analisar qual é a real situação econômica em que se encontra a propriedade.

2.4 Estudos Correlatos

Neste tópico da pesquisa serão mencionados alguns estudos relacionados com a atividade leiteira, demonstrando o objetivo de cada pesquisa, suas formas de análise e os resultados alcançados.

A pesquisa de Reis, Medeiros e Monteiro (2011) teve por objetivo identificar indicadores econômicos de custos que mais afetam a decisão do empresário pecuarista no seu processo produtivo. A pesquisa é considerada uma pesquisa de multicase, pois analisou doze propriedades que exploram a atividade leiteira, no período de março de 2000 a fevereiro de 2001, na região sul de Minas Gerais. Pode-se concluir desta pesquisa que as despesas com os recursos variáveis são as que mais oneraram o custo final da atividade leiteira na região sul de Minas Gerais. Os itens que mais afetaram o custo de produção do leite foram o custo de máquinas e equipamentos, no caso dos recursos fixos e os gastos com alimentação e mão de obra, entre os custos variáveis.

A pesquisa de Magro et al. (2013) teve por objetivo analisar a rentabilidade das atividades leiteira e avícola de uma propriedade rural localizada na região oeste de Santa Catarina. Foi realizado um acompanhamento de noventa dias na propriedade e levantados os dados por meio de análise documental e de conteúdo, com abordagem qualitativa. Os resultados apontam que a atividade leiteira produz maior rentabilidade na propriedade rural analisada, quando comparada à atividade avícola, principalmente em relação à margem líquida de vendas. Conclui-se que a apuração dos resultados de cada atividade exercida pela propriedade rural em análise pode ser importante para auxiliar o gestor dessa propriedade na definição de investimentos futuros.

A pesquisa de Gollo et al. (2013) teve como objetivo comparar o resultado econômico e financeiro das atividades suinícola e leiteira, desenvolvidas numa entidade rural do município de Coronel Freitas-SC. A pesquisa foi realizada por meio da coleta de dados realizada junto ao gestor rural por meio de entrevistas informais, utilizou-se de métodos contábeis para apurar os custos do processo produtivo das atividades suinícola e leiteira, no período temporal de doze meses. O estudo conclui que a atividade suinícola apresentou melhor desempenho econômico e financeiro, no entanto sob os aspectos financeiros da gestão da entidade rural a renda da atividade leiteira também é representativa e viável.

A pesquisa de Viana e Rinaldi (2010) teve como objetivo identificar os principais fatores que influenciam no desempenho da cadeia produtiva do leite, bem como compreender a adaptação dos produtores aos novos padrões de competição e o acesso às novas tecnologias desenvolvidas. A pesquisa foi considerada uma pesquisa descritiva e teve como objeto de

estudo a Cooperativa dos Produtores de Leite de Laranjeiras do Sul (COLELS), localizada no município de Laranjeiras do Sul-PR. Foram realizadas também entrevistas com o presidente da (COLELS), com o técnico do Instituto Paranaense de Assistência Técnica e Extensão Rural (EMATER/PR) e com o técnico da Cooperativa Central Agro-Industrial (CONFEPAR). Os resultados indicam que 80% dos produtores da cooperativa enquadram-se no perfil de pequenos produtores, porém uma grande parcela desses produtores, principalmente os de pequeno porte, ainda carecem de melhorias na sua infraestrutura. Eles estão cada vez mais investindo em equipamentos, tecnologia e genética, no intuito de melhorar a qualidade do produto e a produtividade da região.

Os estudos correlatos mencionados contribuem para o melhor entendimento sobre assunto, destacando as formas de análise de cada caso, relacionando diversos fatores que contribuem para o gerenciamento e tomada de decisão na atividade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa quanto aos seus objetivos é caracterizada como exploratória, pois buscou estudar e aprofundar o conhecimento sobre a atividade leiteira em uma propriedade localizada no interior do município de Coronel Freitas-SC, na qual, toda a renda do grupo familiar é gerada por meio desta atividade.

Quanto aos procedimentos desta pesquisa, foi realizado um estudo de caso, com auxílio de uma entrevista não estruturada com o dono da propriedade e com sua esposa, além da análise de documentos fornecidos pelo produtor rural. E quanto á abordagem, a pesquisa é considerada qualitativa.

A pesquisa foi realizada em uma propriedade localizada no interior do município de Coronel Freitas-SC, a qual possui uma área total de 42.150 m², sendo distribuídos em 6.100 m² para benfeitorias (casa, estrebaria e galpão); 30.000 m² para plantação de milho e 6.050 m² para plantação de cana de açúcar. O acompanhamento na propriedade será realizado no período de dezembro/2014 á janeiro/2015. Foram levados em consideração apenas fatores ocorridos nos meses em que se desenvolveu o estudo, sem fazer relações com períodos anteriores e nem comparações com outras propriedades.

Os dados foram coletados por meio da análise de documentos e por entrevista não estruturada junto aos gestores da propriedade, com o objetivo de coletar informações para o desenvolvimento da pesquisa. A entrevista não estruturada é realizada por meio de perguntas na qual o entrevistador conversa com o entrevistado e coleta os dados, sem que haja uma ordem de perguntas.

Para a realização da análise serão analisados alguns indicadores de rentabilidade que estão apresentados no Quadro 1.

Quadro 1- Indicadores de rentabilidade para analisar a atividade leiteira.

Autor	Indicadores	Descrição
MONDAINI et al. (2011)	Receita Média (em R\$)	Compõe-se da soma dos valores obtidos com as vendas do leite e subprodutos, transformados em equivalente litro de leite.
	Preço Médio (em R\$ por litro de leite)	É o valor em R\$, obtido pelo produtor, pelo litro de leite efetivamente produzido.
	Custo Operacional Efetivo (em R\$ por litro de leite)	Compõe-se dos gastos efetivamente desembolsados pelo produtor.

	Produtividade da Terra (litros de leite por área destinada a pecuária)	É a divisão da produção total, pela área dedicada à pecuária de leite.
	Produtividade do Rebanho (produção em litros de leite por nº vaca total do rebanho produtivo)	É a produção total, média diária, dividida pelo número total de vacas, no mês.
	Produtividade por vaca em lactação (litros por vaca em lactação).	É a produção total média diária dividida pelo número médio de vacas em lactação, no mês.
	Produção Diária (total em litros por dia)	Expressa a quantidade total de leite vendido na forma fluida no mês, dividido pelos dias em que houve o processo de ordenha.
ARÊDES et al. (2006)	$CM = CT/q$	Custo Médio
	$CVM = CV/q$	Custo Variável Médio
	$CFM = CF/q$	Custo Fixo Médio
MARION (2012)	Margem Líquida: Lucro líquido/ Vendas Líquidas x 100	Quanto à empresa obtém de lucro para cada \$ 1,00 vendidos.
	Margem Bruta: Lucro Bruto/Vendas x 100	Destaca para cada 1,00 vendido, quanto é considerado lucro e quanto é considerado custo.

Fonte: Adaptado de MONDAINI (1997), ARÊDES (2006) e MARION (2012).

Todos os dados coletados foram armazenados com o intuito de elaborar planilhas do Excel para calcular os custos, as receitas e as despesas da propriedade. Elaborou-se também uma Demonstração do Resultado do Período (DR) comparativa, com a finalidade de analisar a rentabilidade da atividade leiteira em relação ao tipo de alimentação fornecida para as matrizes.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS

A atividade leiteira é importante para a geração de renda aos produtores familiares em todo o Brasil. O estudo realizado demonstra o desenvolvimento da atividade leiteira em uma propriedade localizada no interior do município de Coronel Freitas-SC.

A propriedade não possui contabilidade para controlar os gastos e os custos da atividade leiteira. Apenas são realizadas anotações para lembrete de quanto o produtor precisa pagar referente aos produtos que recebeu. Isso faz com que os produtores no final do período não consigam analisar qual foi o lucro que a atividade lhes proporcionou.

As tabelas 3 a 10 demonstram quanto o produtor gasta para plantar e colher as silagens que utiliza na alimentação das matrizes, os custos fixos e variáveis da atividade, o custo do leite produzido, uma demonstração de resultado para analisar qual das silagens é mais rentável e, por fim, uma tabela de indicadores para que sejam analisados alguns índices de desempenho sobre a atividade leiteira da propriedade. Todos os valores e as quantidades utilizadas no estudo foram disponibilizados pelo próprio produtor.

A Tabela 3 apresenta todos os custos incorridos na plantação e na colheita da silagem de milho, utilizada na alimentação das matrizes no mês de dezembro de 2014.

Tabela 3 - Custo da silagem de milho

INSUMO	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Milho	40 Kg	21,25	850,00
Trator para plantar	4 Horas	75,00	300,00
Ureia	600 Kg	1,10	660,00
Inseticida	8 Litros	55,00	440,00
Adubo químico	600 Kg	1,48	888,00
Máquina para colher	9,33 Horas	75,00	700,00
Mão de obra	1 Pessoa	788,00	788,00

Total			4.626,00
--------------	--	--	-----------------

Fonte: Dados da Pesquisa

Na Tabela 3 evidenciam-se todos os gastos necessários para a realização da silagem de milho. O processo de plantio utiliza a semente do milho e o trator para plantar, sendo que após o plantio o produtor utiliza a ureia, o adubo químico e as inseticidas para o controle dos insetos e bom crescimento da planta. Na hora da colheita, o produtor paga uma máquina para fazer a silagem. O valor da mão de obra utilizada baseia-se em um salário mínimo, pois o produtor não possui um salário fixo. O custo para a realização da silagem de milho utilizada na alimentação das matrizes no mês de dezembro de 2014 foi de R\$ 4.626,00.

A propriedade utiliza 30.000 m² de terra para o plantio do milho, sendo que, o plantio é realizado duas vezes por ano. A quantidade de silagem de milho da colheita foi de aproximadamente 60.000 kg, durando em média seis meses para a alimentação das matrizes.

A Tabela 4 demonstra todos os custos incorridos na plantação e na colheita da silagem de cana de açúcar, utilizada na alimentação das matrizes no mês de janeiro de 2015.

Tabela 4 – Custo da silagem de cana de açúcar

INSUMOS	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Despesas com trator	3,60 Horas	75,00	270,00
Inseticida	2,5 Litros	55,00	137,50
Mudas de cana de açúcar	12.0000 Mudanças	0,025	300,00
Adubo	280 Kg	0,60	168,00
Mão de obra	1 Pessoa	788,00	788,00
Total			1.663,50

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 4 apresenta os gastos necessários para a realização da silagem de cana de açúcar, os quais envolvem as mudas de cana de açúcar, o trator para preparo da terra, as inseticidas e o adubo para garantir um bom desenvolvimento da plantação, e por fim, a mão de obra que é utilizada para a manutenção, limpeza e colheita da plantação. O custo para se produzir a silagem de cana de açúcar neste período totalizou o montante de R\$ 1.663,50.

O preparo e a limpeza da terra para a plantação da cana de açúcar é efetuada por um trator da propriedade e a plantação das mudas é efetuada pelo senhor que reside na propriedade. Depois de passado um tempo e as mudas começarem a brotar, o produtor adiciona o adubo e efetua manualmente a limpeza das plantas. Na hora da colheita, a mesma é efetuada pelo próprio produtor e após, ocorre à alimentação das matrizes.

A propriedade efetua a plantação deste produto uma vez por ano e utiliza uma extensão de 6.050 m² para o plantio. A cana de açúcar é colhida para a silagem dos meses de janeiro a junho e gera em torno de 53.000 kg, tendo uma durabilidade de seis meses na alimentação das matrizes leiteiras da propriedade.

Esta plantação é considerada bem mais barata do que a plantação de milho. Vários fatores influenciam para que isso aconteça, por exemplo, o custo das mudas de cana de açúcar é considerado 64,71% menor que o custo da semente de milho; a plantação de cana não possui a necessidade de adubo químico e ureia, somente é utilizado o adubo orgânico; não é utilizada uma máquina para fazer a colheita, a mesma é realizada pelo próprio produtor. A quantidade de kg de cana de açúcar é considerada alta em relação à quantidade de terra para este plantio. Isso ocorre devido ao fato da cana de açúcar possuir massa molhada, e faz com que sua silagem seja mais pesada em relação à de milho.

A Tabela 5 apresenta todos os custos fixos e variáveis que a propriedade teve com a atividade leiteira no mês de dezembro de 2014, sendo que, neste período as matrizes foram alimentadas com silagem de milho e outros acompanhamentos necessários.

Tabela 5 – Custos fixos e variáveis - milho

DESCRIÇÃO	CUSTOS FIXOS	CUSTOS VARIÁVEIS
Silagem de Milho	-	771,00
Ração	-	180,00
Concentrados	-	350,00
Medicamentos	-	200,00
Serviço com Trator	150,00	-
Depreciação de Equipamentos	111,94	-
Depreciação das Matrizes	136,46	-
Manutenção	-	210,00
Produtos de Limpeza	100,00	-
Energia Elétrica	60,00	-
Mão de obra	788,00	-
Total	1.346,40	1.711,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Na Tabela 5 estão descritos todos os custos fixos e variáveis incorridos no mês de dezembro de 2014 na atividade leiteira. A maior parte do custo deriva da alimentação das matrizes, a qual é consiste na silagem de milho, ração e concentrados, que representam 41,55% do custo total. Os gastos com energia elétrica, produtos de limpeza, manutenção, medicamentos e serviço com trator foram fornecidos pelo produtor, já os gastos com silagem de milho, ração e concentrados foram calculados dividindo-se o custo total de cada um, pela quantidade consumida pelas matrizes no mês. O valor da mão de obra foi de um salário mínimo, pois o produtor não possui salário fixo. No cálculo da depreciação de equipamentos e das matrizes observou-se o valor de cada bem deduzido de seu valor residual.

A propriedade possui muitos gastos relacionados à alimentação das matrizes, sendo que, quanto maior forem às necessidades de alguns produtos como ração, silagem, concentrados e outros, maior será o custo variável do período. Os custos fixos deste período totalizaram o valor de R\$ 1.346,40; enquanto os custos variáveis somaram R\$ 1.711,00. Os custos totais deste período somaram R\$ 3.057,40, sendo que, deste valor 44,04% são custos fixos e 55,96% são considerados custos variáveis.

Na Tabela 6 estão demonstrados todos os custos fixos e variáveis incorridos na atividade leiteira da propriedade no mês de janeiro de 2015, no qual a alimentação das matrizes foi realizada com silagem de cana de açúcar.

Tabela 6 – Custos fixos e variáveis – cana de açúcar

DESCRIÇÃO	CUSTOS FIXOS	CUSTOS VARIÁVEIS
Silagem de Cana de Açúcar	-	313,87
Ração	-	220,00
Concentrados	-	300,00
Medicamentos	-	250,00
Serviço com Trator	150,00	-
Depreciação de Equipamentos	111,94	-
Depreciação das Matrizes	136,46	-
Manutenção	-	280,00
Produtos de Limpeza	100,00	-
Energia Elétrica	85,00	-
Mão de obra	788,00	-
Total	1.371,40	1.363,87

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme Tabela 6, os custos fixos do mês de janeiro de 2015 totalizaram o montante de R\$ 1.371,40, enquanto os custos variáveis somaram R\$ 1.363,87. Os custos totais deste período perfazem o importe de R\$ 2.665,27, sendo que deste valor 51,45 % são custos fixos e 48,55% são considerados custos variáveis.

As despesas variáveis de janeiro de 2015 foram 24,38% menores em relação ao mês de dezembro de 2014, isso se explica principalmente pelo custo dos insumos, pois a cana de açúcar é considerada uma alimentação mais barata.

A Tabela 7 descreve todos os gastos incorridos na atividade leiteira da propriedade no mês de dezembro de 2014.

Tabela 7- Custo do leite (milho)

INSUMOS	QUANT. MENSAL (KG) DE INSUMOS CONSUMIDO PELAS MATRIZES	QUANT. (KG) DE INSUMOS COSUMIDO POR MATRIZ NO MÊS	QUANT. (KG) DE INSUMOS COSUMIDO POR MATRIZ AO DIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL DO MÊS
Silagem de Milho	10.000	833,33	27,78	0,0771	771,00
Ração	240	20	0,67	0,7000	180,00
Concentrados (minerais)	180	15	0,50	2,2500	350,00
Medicamentos					200,00
Serviços com Trator					150,00
Depreciação de Equipamentos					111,94
Depreciação das Matrizes					136,46
Manutenção					210,00
Produtos de Limpeza					100,00
Energia Elétrica					60,00
Mão de Obra					788,00
Total					3.057,40

Fonte: Dados da Pesquisa

Na Tabela 7, destacam-se todos os gastos mensais com as matrizes no período de dezembro de 2014, levando em consideração que neste mês a única silagem utilizada foi a de milho. A propriedade possui doze matrizes leiteiras que estão sendo ordenhadas neste período. Cada matriz consome por dia, uma quantidade de 27,78 kg de silagem, totalizando uma quantidade de 10.000 kg de silagem consumida pelas matrizes no mês.

A Tabela 7 demonstra que o custo do leite no mês de dezembro totalizou o montante de R\$ 3.574,40. A silagem de milho possui um custo mensal de R\$771,00, a água consumida pelas matrizes é fornecida por um reservatório da própria propriedade e por isso não possui um custo adicional. A propriedade possui um resfriador para o armazenamento do leite durante o mês, a coleta do leite efetuada pelo laticínio é feita a cada dois dias, o processo de ordenha das matrizes é realizado somente com um conjunto de teteiras e é desenvolvido pelos donos da propriedade, sem necessidade de funcionários.

A Tabela 8 apresenta o custo para se produzir o leite no mês de janeiro de 2015, sendo que o produtor utilizou somente a silagem de cana de açúcar e outros acompanhamentos para a alimentação das matrizes neste período, não fazendo o uso da silagem de milho neste mês.

Tabela 8- Custo do leite (cana de açúcar)

INSUMOS	QUANT. MENSAL (KG) DE INSUMOS CONSUMIDO PELAS MATRIZES	QUANT. (KG) DE INSUMOS COSUMIDO POR MATRIZ NO MÊS	QUANT. (KG) DE INSUMOS COSUMIDO POR MATRIZ AO DIA	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL DO MÊS
Silagem de Cana de Açúcar	8.833,33	736,11	24,54	0,0314	313,87
Ração	240	20	0,67	0,7000	220,00

Concentrados (minerais)	180	15	0,50	2,2500	300,00
Medicamentos					250,00
Serviços com Trator					150,00
Depreciação de Equipamentos					111,94
Depreciação das Matrizes					136,46
Manutenção					210,00
Produtos de Limpeza					100,00
Energia Elétrica					85,00
Mão de Obra					788,00
Total					2.665,27

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 8 demonstra os gastos mensais para a alimentação das matrizes no mês de janeiro de 2015, sendo que, a alimentação predominante deste período foi à silagem de cana de açúcar. O custo para a alimentação das doze matrizes neste período totalizou um valor de R\$ 2.665,27. Este custo está representado em 11,78% de silagem; 8,25% de ração; 11,26% de concentrados; 9,38% de medicamentos; 5,63% de serviços com trator; 9,32% com depreciações; 7,88% com manutenções; 3,75% com produtos de limpeza; 3,19% com energia elétrica e 29,57% com despesas de mão de obra.

As despesas que mais influenciaram o custo do leite neste período foram à mão de obra, os concentrados e as manutenções. Neste mês, o custo foi menor em relação a dezembro, pois o custo da silagem de cana de açúcar é considerado 35% menor do que o custo da silagem de milho. No mês de janeiro as matrizes consumiram 8.833,33 kg de silagem, totalizando um custo de R\$ 313,87; ou seja, no mês que o produtor alimentou as matrizes com silagem de cana de açúcar, o mesmo teve uma economia de R\$ 457,13 em relação à silagem utilizada.

A Tabela 9 apresenta uma Demonstração de Resultado comparativa de ambos os meses, analisando a receita, os custos e o resultado que cada mês proporcionou ao produtor.

Tabela 9 - Demonstração do resultado do período

	MILHO – DEZ/2014	CANA DE AÇUCAR – JAN/2015
(+) Receitas Operacionais Brutas	3.156,28	2.750,65
Venda do Leite	3.156,28	2.750,65
(-) Deduções de Vendas	72,59	63,26
Funrural	72,59	63,26
(=) Receitas Operacionais Líquidas	3.083,69	2.687,39
(-) Custo do Leite Vendido	-3.057,40	-2.665,27
Alimentação	-1.301,00	-834,00
Medicamentos	-200,00	-250,00
Serviços com Trator	-150,00	-150,00
Depreciação	-248,40	-248,40
Manutenção	-210,00	-280,00
Produtos de Limpeza	-100,00	-100,00
Energia Elétrica	-60,00	-85,00
Mão de Obra	-788,00	-788,00
(=) Lucro Bruto	26,29	22,12
(+) Outras Receitas Operacionais	0,00	0,00
(-) Outras Despesa Operacionais	0,00	0,00
(=) Resultado do Exercício	26,29	22,12
Quantidade de Leite Vendido (l)	4.153 litros	3.512 litros
Receita por Litro de Leite	0,76	0,78
Custo por Litro Vendido	0,74	0,76

Lucro por Litro Vendido	0,02	0,02
-------------------------	------	------

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 9 apresenta uma DR comparativa entre os meses de dezembro de 2014 e janeiro de 2015, para que sejam analisadas ambas as alimentações. No mês de dezembro a receita com a venda do leite totalizou R\$ 3.156,28; enquanto a receita do mês de janeiro foi de R\$ 2.750,65. Analisando a receita do mês de dezembro em relação aos gastos descontados do período, percebe-se que neste mês, no qual a alimentação foi à base de silagem de milho, a receita foi considerada maior e o lucro do período também foi mais considerável, mesmo tendo o custo do leite mais caro do que o mês de janeiro.

No mês de janeiro, tanto a receita com a venda do leite, quanto o lucro do período foram menor que o mês de dezembro. Esta diminuição da produção pode ter tido influência pela alimentação utilizada, pois a quantidade de litros de leite teve uma queda de 641 litros de um mês para o outro.

A propriedade possui a atividade leiteira como a única atividade geradora de renda. Os produtores não possuem contabilidade que controle os gastos e gere realmente qual é o resultado de cada período, o seja, os produtores consideram como renda a receita líquida do leite e não realmente o lucro que eles obtêm. Neste caso, a atividade leiteira não é vantajosa para os produtores, pois a receita é considerável, mas as despesas são altas e fazem com que o lucro por litro seja mínimo, ou seja, de cada R\$ 0,76 e R\$ 0,78 que o laticínio paga por litro ao mês, apenas R\$ 0,02 em dezembro e R\$ 0,02 em janeiro podem ser vistos como lucro da atividade.

A Tabela 8 apresenta os indicadores econômicos analisados sobre a atividade leiteira nos meses de dezembro e janeiro, observando alguns índices de rentabilidade, lucratividade e custos para se produzir leite nestes períodos.

Tabela 10 – Indicadores

INDICADORES	MILHO – DEZ/2014	CANA DE AÇUCAR – JAN/2015
Margem Bruta	0,83%	0,82%
Margem Líquida (Lucro líquido/ vendas líquidas x 100)	3,49%	0,76%
Receita Média - (em R\$)	3.156,28	2.750,65
Preço Médio (em R\$ por litro de leite)	0,76	0,78
Custo Operacional Efetivo (em R\$ por litro de leite)	CUSTOS = 3.057,40 0,76- CUSTO PARA PRODUZIR 1 LITRO	CUSTO = 2.665,27 0,78- CUSTO PARA PRODUZIR 1 LITRO
Produtividade da Terra (litros de leite por hectare)	0,10	0,08
Produtividade do Rebanho (produção em litros de leite por nº vaca total do rebanho produtivo)	346,08 litros por vaca/mês 11, 16 litros por dia	292,67 litros por mês 9,44 litros por dia
Produtividade por Vaca em Lactação (litros por vaca em lactação)	346,08 litros por mês 11, 16 litros por dia 12 matrizes no mês	292,67 litros por vaca/mês 9,44 litros por dia 12 matrizes no mês
Produção Diária (total em litros por dia)	133,97	113,29
CM = CT/q	0,74	0,76
CVM = CV/q	0,41	0,39
CFM = CF/q	0,32	0,39

Fonte: Dados da Pesquisa

Na Tabela 10, destacam-se alguns indicadores econômicos observados nos períodos de dezembro de 2014, utilizando a silagem de milho e janeiro de 2015, utilizando a silagem de

cana de açúcar. Analisando a tabela percebe-se que no mês de dezembro os gastos totalizaram R\$ 3.057,40 e no mês de janeiro estes gastos somaram um valor de R\$ 2.665,27. O custo para se produzir um litro de leite em dezembro foi de R\$ 0,74 e em janeiro foi de R\$ 0,76.

A margem líquida do mês de dezembro foi de 0,85%; ou seja, considerando que a receita líquida de dezembro foi de R\$ 3.083,69, somente 0,85% pode ser relacionado como lucro, o restante foram gastos que o produtor obteve durante o período. No mês de janeiro, o produtor obteve com a venda do leite, uma receita líquida de R\$ 2.687,39; porém somente 0,82% deste valor foram considerados lucros, totalizando um valor de R\$ 22,12.

A propriedade vende a produção de leite para uma cooperativa da região e a mesma pagou no mês de dezembro um valor de R\$ 0,76 ao litro, aumentando este valor para R\$ 0,78 no mês de janeiro. A produção de leite por vaca em lactação no mês de dezembro foi de 346,08 litros, ou seja, cada matriz produz por dia 11,16 litros. Este valor se iguala ao índice de produtividade do rebanho, pois as matrizes existentes na propriedade estão todas em lactação no período analisado. No mês de janeiro, percebe-se que a produtividade teve uma queda, ou seja, cada matriz produziu no mês 292,67 litros e ao dia a produção de cada matriz foi de 9,44 litros.

A receita média do período alimentado com silagem de milho totalizou R\$ 3.156,28; já o mês de janeiro, na qual a alimentação predominante foi à silagem de cana de açúcar, a receita média totalizou R\$ 2.750,65. Estes valores derivam somente da venda do leite, pois esta é a única finalidade da atividade, a mesma não possui venda de subprodutos para acréscimo do valor das receitas.

5 CONCLUSÕES

O objetivo desse trabalho foi verificar a rentabilidade em uma propriedade familiar rural, que possui a produção leiteira como principal forma de renda. O estudo buscou verificar no período de dezembro de 2014 e janeiro de 2015, qual das silagens utilizadas para a alimentação das matrizes, em cada mês, foi a mais rentável para a propriedade. Constatou-se, no período estudado, que o produtor obteve resultado positivo nos dois meses analisados, porém o mês de dezembro, no qual foi alimentado com silagem de milho, o produtor teve maior retorno econômico.

Os resultados apontam que a propriedade ao produzir a silagem de milho possui um custo de R\$ 4.626,00. Este custo da silagem de milho é quase três vezes maior que o custo da silagem de cana de açúcar. Aparentemente, não poderia ser viável para o produtor um custo tão alto para se produzir uma silagem, porém o período alimentado com silagem de cana de açúcar trouxe uma receita e uma quantidade de litros de leite muito menor que o período de dezembro.

Analisando também a receita líquida do mês em relação à quantidade produzida pelas doze matrizes da propriedade, conclui-se que o mês de dezembro foi um período de altos custos, tanto para se plantar a silagem, quanto para se produzir o leite. Mesmo com custos altos, no mês de dezembro o produtor teve com a venda do leite, um aumento na receita de R\$ 405,63 e uma quantidade de 641 litros de leite a mais em relação ao mês de janeiro.

Constatou-se que o produtor obteve nos dois meses, um valor considerável com a venda do leite, porém a propriedade possui muitos gastos para produzir o leite, principalmente gastos com alimentação das matrizes. O produtor por não ter controles gerenciais específicos para a atividade que exerce, pensa que sua atividade é extremamente viável para ele, porém se comparado à sua receita, com os custos e gastos que ele executa, chega-se a conclusão que o seu lucro é muito baixo e que seu retorno por litro vendido é mínimo.

Logo, pode-se concluir que a atividade leiteira até o momento, está sendo considerado um negócio viável ao produtor, pois o mesmo consegue com a venda do leite suprir todos os

custos que utiliza para o exercício da atividade. Se comparado às alimentações, a propriedade possui mais retorno financeiro utilizando a silagem de milho para a alimentação das matrizes, pois mesmo com um custo mais elevado para se produzir o custo por litro é mais barato, o lucro por litro é maior e a receita com a venda de leite no mês que se utilizou a silagem de milho foi muito mais considerável. O produtor afirma também que a silagem de milho é mais rentável, pois o mesmo acredita que ela tenha mais nutrientes e vitaminas em relação à silagem de cana de açúcar.

Devido ao fato do produtor possuir muitos gastos com alimentação das matrizes leiteiras, sugere-se a utilização de parte da propriedade para a plantação de novas pastagens, como auxílio na alimentação, o que pode reduzir os gastos com ingredientes adicionais, como é o caso da ração. Outra sugestão, para pesquisas futuras, é a análise de um período mais extenso, para que seja possível verificar se em algum mês a propriedade possui menos gastos e um retorno mais considerável.

REFERÊNCIAS

ARÊDES, A. F.; PIRES, S.V. Análise de custos na pecuária leiteira: um estudo de caso das propriedades assistidas pelo Programa de Desenvolvimento da Pecuária Leiteira da Região de Viçosa. **Custos e @gronegocio on line**, v. 2, n. 1, p. 4-17, 2006.

CARMO, C. R. S.; LIMA, I. G.; OLIVEIRA, R.; OLIVEIRA, L. F. M. Modelagem matemática na gestão de custos: um estudo acerca do comportamento dos custos na produção de frangos em Minas Gerais. **Custos e @gronegocio on line**, v. 7, n. 2, p. 120-142, 2011.

DAMASCENO, N.P.; KHAN, A. S.; LIMA, P.V.P.S. O Impacto do Pronaf sobre a sustentabilidade da Agricultura Familiar, Geração de Emprego e Renda no Estado do Ceará. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 49, n. 1, p. 2-8, 2011.

EMBRAPA. **Importância Econômica e Social da Atividade Leiteira**. Disponível em: <http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Agencia8/AG01/arvore/AG01_35_217200392358.html>. Acesso em: 04 maio 2014.

GOLLO, V.; KRUGER, S.D.; CUNHA, P.R.; MAZZIONI, S. Análise comparativa do resultado econômico e financeiro entre as atividades suinícola e leiteira. In: XX Congresso Brasileiro de Custos, 2013. Uberlândia-MG. **Anais...Uberlândia-MG**, 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Disponível em: <<http://ibge.gov.br>>. Acesso em: 04 maio 2014.

LOPES, P. F. **Custos e escala de produção na pecuária leiteira: um estudo nos principais estados produtores do Brasil**. 2006. 46 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2006.

MAGRO, C. B. D.; DI DOMENICO, D.; KLANN, R. C.; ZANIN, A. Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola. **Custos e @gronegocio on line**, v. 9, n. 1, p. 2-22, 2013.

MARION, J. C. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MONDAINI, I.; VIEIRA A. P.; VEIGA R. D.; TEIXEIRA, S. R. A rentabilidade da atividade leiteira: um caso de produtores no médio Paraíba do estado do Rio de Janeiro. **Revista Dae**, v. 9, n. 1, p. 43-47, 1997.

NETTO, M. M. A Agricultura Familiar e sua Organização. **Revista Acta Geográfica**, v. 4, n. 4, pag. 17-30, 2008.

PORTUGAL. A.D. O Desafio da agricultura familiar. **Revista Agroanalysis**. Disponível em < <http://www.embrapa.br/imprensa/artigos/2002/artigo.2004-12-07>>. Acesso em: 25 out. 2014.

REIS, R. P.; MEDEIROS, A. L. MONTEIRO, L. A. Custos de Produção na Atividade Leiteira na Região de Minas Gerais. **Revista da Universidade Federal de Lavras**, v.3, n.2, p.1-5, 2011.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **Administração de custos na agropecuária**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, A.; ROMERO, E. Gerenciamento de custo da pecuária de leite em propriedade rural situada em Roncador - PR. **Revista de Agronegócios e Meio Ambiente**, v.2, n.1, p. 69-85, 2009.

VIANA, G.; RINALDI, R. N. Principais fatores que influenciam o desempenho da cadeia produtiva de leite – um estudo com os produtores de leite do Município de laranjeiras do sul-PR. **Revista Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 12, n. 2, p. 263-274, 2010.

DESEMPENHO ECONÔMICO DA CULTURA DO MILHO: ESTUDO MULTICASO

Daniela Di Domenico
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
didomenico@unochapeco.edu.br

Juliana Fabris
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
julianafabris@unochapeco.edu.br

Katiane Trombini Simionatto
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
katianetrombini@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zanin@unochapeco.edu.br

Franciele Pastre
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
franci@unochapeco.edu.br

RESUMO

Conduziu-se este trabalho com o objetivo de analisar o desempenho econômico da cultura do milho em três propriedades rurais localizadas nos municípios de Novo Horizonte e São Lourenço do Oeste, Santa Catarina. Quanto à metodologia utilizada, foi uma pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, cujo delineamento foi de estudo multicase. Foram realizadas visitas às propriedades para identificá-las, a localização geográfica e o tipo de terra. Foi possível observar a perspectiva de lucratividade da cultura, se tinham o acompanhamento de um técnico para a realização das análises e acompanhamento da produção durante o período da safra 2014-2015. Nos resultados coletados, verificou-se que os produtores realizaram a atividade de modo diverso e por isso obtiveram lucros diferenciados, sendo um deles possui todos os maquinários necessários para a produção, mas terceiriza a colheita e os outros dois agricultores terceirizam tudo. Conclui-se que o custo para a realização da cultura do milho é alto e que o preço de venda do produto é baixo, assim, o agricultor precisa ter outras atividades desenvolvidas nas suas propriedades para conseguir quitar as suas dívidas e conseguir sobreviver.

Palavras-chave: Cultura do milho. Lucratividade. Produção.

1 INTRODUÇÃO

Para o bom aproveitamento do potencial da propriedade rural o agricultor percebe a necessidade de um adequado gerenciamento de suas atividades. Isso demanda um maior conhecimento e controle para possibilitar a análise econômica das culturas produzidas e requer maior especialização por parte do agricultor, que passa a assumir o papel de empresário rural. Além de se preocupar com a produção é forçado a buscar produtividade e lucratividade. Seu objetivo é produzir mais com menos recursos e, para isso, necessita de informações para avaliar, controlar e decidir. As propriedades tendem a ser verticalizadas e integradas à agroindústria, havendo a transição da fazenda familiar para a empresa familiar,

onde o agricultor precisa estar atualizado às mudanças e acompanhar o mercado agroindustrial (MARION; SEGATTI, 2005).

Há a preocupação de que o aumento na produtividade agropecuária, na incorporação de insumos e técnicas produtivas, tenha se tornado degradante para a natureza e para a saúde humana. Essa inquietação alimentou o anseio por desenvolver sistemas produtivos menos prejudiciais, tornando a agricultura mais sustentável. Disso decorreu o surgimento de várias correntes de produção de base ecológica, cuja tendência é desenvolver e aprimorar técnicas que atendam às preocupações ambientais, sociais e à saúde humana (CAPELLESSO; CAZELLA, 2013).

Novos patamares de qualidade tornam-se pré-requisitos de participação nos mercados alimentares, o que sugere a continuação de tendências à concentração e consolidação, e criam barreiras cada vez mais intransponíveis para a pequena produção tradicional (WILKINSON, 2003). Nesse sentido, o produtor rural busca a profissionalização e a incorporação de tecnologias, por meio de equipamentos e maquinários, novas práticas, como plantio direto, manejo, utilização de animais e plantas geneticamente modificadas. Isso para atender às exigências do mercado produtor e atuar com as agroindústrias, que remuneram conforme preços estabelecidos em função da qualidade e quantidade dos produtos (MARION; SEGATTI, 2005).

A produção do milho vem crescendo muito nos últimos anos, em função de incentivos para agricultura que o governo fornece. Dessa forma, os consumidores estão cada vez mais exigentes com os preços dos produtos e qualidade na produção. A atividade do milho tem uma importância muito grande na economia, tanto social, como geográfica, assim os agricultores buscam melhoramentos nos preços da venda dos seus produtos e principalmente realizam a gestão de custos das suas propriedades (BREITENBACH; BÜNDCHEN, 2012).

No agronegócio do milho existem momentos que são determinantes para aumentar o ganho, como a decisão das estratégias utilizadas, onde o fluxo de caixa projetado e os indicadores de retorno e de risco atuam como elemento facilitador nos resultados. Com os princípios contábeis, a estratégia é uma atividade necessária e uma base rica de informações que auxiliam no processo decisório, onde, demonstra que se precisa investir incorrendo nos desembolsos iniciais e custos operacionais até a colheita, transporte para armazenamento ou entrega em cooperativas, e na comercialização dado que o preço do milho flutua ao longo do ano e é dependente de estoques reguladores e estoques internacionais (SOUZA *et al.* 2010).

Os produtores rurais enfrentam diversos problemas estruturais para que melhor possam desenvolver suas atividades, a exemplo das práticas contábeis e gerenciais por eles utilizadas. A administração rural no Brasil ainda se desenvolve dentro de critérios tradicionais que apresentam um baixo padrão de desempenho (MARION; SEGATTI, 2005).

Diante deste contexto o presente artigo questiona: Qual o desempenho econômico da cultura do milho? Para responder essa questão é estabelecido como objetivo do estudo, analisar o desempenho econômico da cultura do milho.

A justificativa deste estudo está relacionada com as diversas razões que podem ser destacadas com relação à escolha do tema, principalmente por Santa Catarina ser um dos estados maiores produtores de milho, e a necessidade das propriedades quanto à assistência mais capacitada para avaliar os resultados obtidos na produção, e com isso realizar melhoramentos. Callado, Callado e Machado (2007), argumentam que os indicadores de desempenho são elementos fundamentais para a mensuração de performance, assim como para a definição das variáveis que melhor representam o desempenho geral de uma empresa rural, que necessita implantar nas suas propriedades.

Os indicadores de desempenho aplicados em empresas rurais possuem características comuns aos aplicados nas demais organizações, compostos, inclusive, pelos mesmos elementos. As organizações associativas rurais se caracterizam pela atuação na pecuária,

embora possam se inserir na categoria das atividades agroindustriais por desenvolverem atividades agrícolas através do processamento de matérias-primas (CALLADO; CALLADO; MACHADO, 2007, p. 03). Como o agricultor está se transformando em um empresário que visa lucratividade na produção, necessita dos indicadores de desempenho que irão auxiliá-lo no controle dos custos e despesas e na aplicação de um planejamento na organização do seu negócio. Com isso, serão observados e analisados os recursos que a propriedade rural possui, verificada a forma de plantio e colheita, identificada a quantidade de área plantada para na obtenção dos resultados, e apurado se foram positivos ou não os resultados da atividade. Para esta análise serão utilizados os indicadores de desempenho e suas variáveis.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta as definições que descrevem o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados. A cadeia produtiva do milho, com os indicadores para o seu desempenho demonstra como a agroindústria desenvolve a sua atuação na agricultura. Na sequência é abordada a cultura do milho e, por fim, os estudos correlatos apresentam os resultados obtidos em investigações de natureza similar.

2.1 Cadeia produtiva da cultura do milho

O conceito de agroindústria surgiu inicialmente como um elemento para analisar o processo de modernização agrícola identificando uma crescente subordinação da agricultura e da atividade agrícola. Caracterizou-se como uma noção para um processo dinâmico, que impõem a autonomia e a capacidade produtiva independente do setor agrícola, da pequena produção, como era chamada naquele tempo e que nos dias de hoje consagrou-se como a produção familiar. Em algumas agroindústrias, existe uma convivência harmoniosa entre atividades agroindustriais, de subsistência e de comercialização tradicional, onde tudo é dentro de uma visão ecologicamente saudável. Diante disto, as agroindústrias optavam apenas pela vinculação de produtores capazes de se especializar nestas atividades e com economias de escala que ultrapassavam os limites tradicionais das propriedades da produção familiar (WILKINSON, 2011). Alguns pesquisadores afirmam que o cultivo do milho exige condições de clima que são fatores determinantes para uma melhor qualidade de grãos e uma ótima produtividade. Para isso são necessários alguns sistemas de produção, como a adubação correta do solo, sendo que essa melhoria na qualidade está relacionada ao adequado manejo, rotação de culturas, plantio direto e manejo da fertilidade (WORDELL FILHO; ELIAS, 2010).

A produção brasileira de milho tem apresentado tendência de elevação desde o fim da década de 80. Fatores microeconômicos, como a maior rentabilidade, expressa por um aumento no preço recebido pelo produtor, associados a fatores macroeconômicos, como a desregulamentação da economia e a eliminação de tarifas sobre produtos importados conduziram a produção nacional de grãos a uma realidade mais competitiva. Apesar dos aumentos contínuos na produtividade do grão, a cadeia brasileira de milho ainda tem baixa expressão no mercado externo, mesmo o Brasil não sendo um exportador tradicional do grão. Assim, a produção brasileira segue a tendência determinada pelas condições do mercado doméstico, apresentando pouca interação com o mercado internacional (CALDARELLI; BACCHI, 2012). Para Wilkinson (2011, p. 36), “[...] o futuro depende não da capacidade de inserção nos mercados através dos agentes dominantes econômicos, mas da capacidade de criar novas formas organizacionais para alcançar uma articulação dinâmica com os mercados”. Desta forma, observa-se que os mercados criam ideias novas e diferentes para chamarem a atenção dos seus clientes para a melhor qualidade dos produtos adquiridos pelas agroindústrias.

Buscam-se experiências e habilidades para analisar o poder econômico que existe entre a grande agroindústria e a produção agrícola, debate-se a expropriação de conhecimentos pela imposição de um pacote tecnológico e se discute a capacidade de mobilização e reivindicação dos produtores face a esta nova realidade (WILKINSON, 2011). Para o autor é determinante explorar novas áreas de conhecimento e novas realidades para a produção familiar, no esforço de elaboração de soluções para aperfeiçoar o desenvolvimento nas cadeias produtivas.

Atualmente, destaca-se a cooperação entre empresas públicas, que concentram seus esforços na conservação de produção de sementes de milho para fins específicos resistentes e, empresas privadas, que investem em tecnologia de produção e pesquisas de ponta, fazendo com que toda a cadeia produtiva se beneficie, com o objetivo de ganhar mercado, investindo em pesquisas e desenvolvimentos de novas variedades cultivadas. A semente é o principal insumo na implantação de uma cultura, além de representar baixo custo em relação ao custo total de produção, destacando-se como relevante fator para a garantia da produtividade das lavouras e para o resultado econômico da atividade agrícola. Desta forma, o cooperado que produz a semente para o seu determinado comprador, busca obter vantagens, como a ampliação de sua atuação no mercado (MARTIN *et al.*, 2007).

É notável que as novas tendências de tecnologia afetam desigualmente as cadeias produtivas por regiões. Wilkinson (2011), explica que, os estados do Sul sofrem com maior impacto da marginalização crescente de padrões tradicionais de integração, enquanto no Nordeste, renascem formas tradicionais de integração agroindustrial, com novos produtos de exportação de frutas, em que os empresários promovem contratos de integração com estilo bastante tradicional. Assim, esse processo precisa ser calibrado, tanto por produto quanto por região.

Por fim, destaca-se a qualidade do solo como muito importante para a produção. O efeito de plantas de cobertura e de sistemas de preparo da matéria orgânica e a melhoria de seus atributos biológicos deve ser quantificado regionalmente e em cada sistema produtivo, uma vez que depende da textura e mineralogia do solo, do relevo e das condições de temperatura e umidade. As principais alterações nos atributos biológicos do solo, com o uso agrícola, ocorrem na camada superficial, onde, de maneira geral, os valores de carbono da biomassa microbiana são menores que no solo sob mata, sendo esse fato mais pronunciado nas áreas sob preparo convencional. O quociente metabólico se sensível às alterações decorrentes do preparo do solo, apresenta valores mais favoráveis na camada superficial do solo sob semeadura direta (DE QUEIROZ CUNHA *et al.* 2011).

2.2 Indicadores de desempenho

A partir de meados do século XX as nações passaram a conviver em um ambiente onde o processo simultâneo da globalização econômica e as inovações tecnológicas representam a importância que não pode ser deixada de lado. Isso exige mais das empresas que almejam permanecer atuantes no mercado, com investimentos constantes em competitividade, obrigando-as a apresentar produtos ou serviços com qualidade, preço e diversificação. No Brasil, essa realidade não é diferente e, cada vez mais, as empresas dependem da capacidade gerencial para aumentar sua competitividade, ou seja, reduzir os custos de produção e aumentar a qualidade do seu produto ou serviço em relação aos concorrentes. Assim, as empresas precisam buscar novos modelos de gestão, procurando atender e superar as expectativas dos clientes, garantindo uma melhor qualidade e produtividade (DURSKI, 2003).

Callado, Callado e Almeida (2008) destacam que um aspecto fundamental para o entendimento do agronegócio está relacionado à maneira pela qual a sua gestão aplica as práticas tradicionais relacionadas às organizações industriais, comerciais e prestadoras de

serviços. Esta dinâmica encontra referências até na terminologia adotada para representar as organizações agroindustriais, com simbologia distinta das denominadas empresas rurais. A definição dos indicadores de desempenho a serem utilizados faz parte de uma sequência lógica de procedimentos para o desenvolvimento, a implementação de um sistema de mensuração e sua avaliação. Estas medidas devem ser orientadas para o futuro, procurando-se definir objetivos que traduzam as metas da organização.

Na realização da análise dos custos de produção, Viana e Silveira (2008), destacam que é necessária a escolha de uma sequência metodológica a fim de obter um resultado comum, ou seja, procura-se estipular vários conceitos que serão utilizados para o melhor estudo da atividade produtiva. Busca-se, dessa forma, uma composição de custos que obtenha capacidade de ser aplicada e gerar indicadores capazes de identificar a real situação econômica dos sistemas produtivos.

Para que haja competitividade na cadeia, é necessária integração efetiva entre os elos, os quais devem estar direcionados para as expectativas dos consumidores finais. Igualmente, as informações e recursos devem ser repassados de acordo com as informações previamente levantadas. É imperativa uma eficiente sincronia, da qual decorrem melhorias globais na cadeia, sendo oportuno o monitoramento ou a avaliação constante e efetivo, pois, com o acompanhamento de indicadores de desempenho serão identificados os problemas e oportunidades de melhoria na cadeia produtiva. Assim, ações de melhoria poderão ser implementadas ou priorizadas, possibilitando a competitividade (DURSKI, 2003).

As medidas de desempenho podem ser ainda segmentadas em indicadores econômicos. Esses indicadores são importantes itens, quando se deseja comparar empresas agrícolas que desenvolvem a mesma atividade produtiva. As medidas de desempenho, dessa forma, são convertidas em unidades relativas como: MB/hectare, ML/hectare, MB/kg de peso vivo produzido, ML/sacas produzidas, ROA/superfície de área utilizável etc. (VIANA; SILVEIRA, 2008).

Há ainda vários fatores que podem influenciar, de forma positiva ou negativa, nos resultados obtidos. Durski (2003) cita as mudanças de preços provocadas por variações cambiais, os custos de produção, a diferenciação de produto, que exerce um importante papel na formação de estratégias competitivas, a estrutura de mercado, os ganhos de produtividade, a confiabilidade e prazos nas entregas, a qualidade, a disponibilidade dos serviços pós-vendas, a inovação tecnológica, o investimento em capital físico e humano, a influência dos meios institucionais e a infraestrutura. Para o autor, isso demonstra como a cadeia produtiva tem variadas questões que se diferenciam para uma análise e tomada de decisão no melhoramento da produção, buscando resultados que atraiam as empresas para seu crescimento.

2.3 Cultura do milho

O setor de produção de sementes de milho no Brasil tem grande importância econômica, social e geográfica. Conforme afirmam Wordell Filho e Elias (2010), a atividade representa uma economia rentável, de grande dimensão, que pode ser observada em diversos estados brasileiros, na maioria dos municípios e estabelecimentos agropecuários. Assim, conforme o autor, empresas privadas vêm desenvolvendo um processo de melhoramento genético, que vai desde o plantio até a comercialização do produto. As empresas privadas têm o objetivo de ganhar mercado, por isso, investem em pesquisa e desenvolvimento de novas variedades de cultivares.

Os maiores cuidados que devem ser seguidos nos campos de produção de sementes de milho são às questões de isolamento, para evitar contaminações, e cuidados especiais precisam ser realizados durante a produção evitando a danificação das sementes (MARTIN et al., 2007). Segundo dados da Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) analisando a dinâmica da produção do milho no Brasil, constatou-se que esteve em um patamar acima de

30 milhões de toneladas nos anos 90. Após o ano 2000, iniciou-se um período de expansão significativa da produção, tendo ultrapassado 58 milhões de toneladas em 2007/2008. A grande expansão concentra-se no Centro-Sul, Norte e Nordeste do país, mas a região Sul vem mostrando oscilação nos resultados, sendo a variação climática um dos fatores mais prováveis para a causa. Nos dados pesquisados dos estados que constitui o grupo dos maiores produtores, Santa Catarina não apresentou crescimento que pudesse ser captado como tendência estatisticamente significativa. Mas tem como destaque a criação de aves e suínos, decorrendo-se a razão da demanda do milho, que vem sendo relacionado à história que foi construída há muitos anos, quando os agricultores familiares produziam o milho e o destinavam a alimentação dos animais da propriedade (WORDELL FILHO; ELIAS, 2010).

A cultura do milho, segundo Kozłowski, Koehler e Pitelli (2009), é um dos principais cereais cultivados no mundo, fornece produtos para alimentação humana e animal e matéria-prima para a indústria. A cultura do milho ocupa uma posição significativa na economia brasileira, o que decorre do valor da produção agropecuária, da área cultivada e do volume produzido, especialmente nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste. Mesmo apresentando altos índices de produtividade em algumas lavouras que adotam maior nível tecnológico, a cultura está sujeita a fatores que interferem na sua produtividade final. Entre eles, destaca-se a interferência das plantas daninhas, que são um reflexo tanto da ausência quanto da ineficiência do controle.

Para que a produção agrícola atinja bons resultados, o preparo adequado do solo é fundamental e, conforme Yokoyama, Silveira e Stone (2002), visa três objetivos básicos: descompactação, controle de plantas daninhas anuais e perenes, e a correta aplicação de resíduos orgânicos e corretivos. O plantio direto, segundo os autores, é sistema de semeadura em que a semente e o adubo são colocados diretamente no solo não revolvido, com o uso de máquinas especiais, pode ser uma alternativa aos tipos de preparo do solo e contribuir para a sustentabilidade de sistemas agrícolas intensivos. Entretanto, geralmente os solos apresentam, na camada superficial, após três a quatro anos, maiores valores de densidade e micro porosidade, e menores valores de macro porosidade e porosidade total, quando comparados a solos sob preparo convencional (YOKOYAMA; SILVEIRA; STONE, 2002).

2.4 Estudos correlatos

Nas pesquisas a seguir relatadas, estão inseridos alguns estudos e análises realizados em localidades diferentes, são pesquisas que demonstram a situação da cultura, o que necessário para melhor desenvolvimento e aumento da produção. Os resultados ajudam a observar a necessidade da cultura e quais os indicadores encontrados para o seu melhoramento.

A pesquisa de Breitenbach e Bündchen (2012) foi realizada em uma Unidade de Produção Agrícola Familiar (UPA), aplicando uma análise econômica e gerencial, com o objetivo de identificar aspectos que podem ser corrigidos para a melhoria financeira do estabelecimento. Teve resultados importantes, pois mesmo que a mão de obra seja somente familiar e não totalmente integral de todos os componentes da família, a propriedade tem uma rentabilidade muito boa.

Durski (2003) apresenta sua pesquisa sugerindo um grupo de indicadores de desempenho que visam apoiar a tomada de decisão na cadeia produtiva, em seus elos ou até mesmo em empresas em particular. Privilegiou-se a compilação de indicadores efetivamente em uso, em relação ao tratamento teórico da geração dos mesmos e sua disponibilidade em estatísticas oficiais, extraoficiais, organizações empresariais e outras entidades. Porém, também foram considerados indicadores, que muitas vezes não estão disponíveis, mas que são necessários para garantir a sua competitividade.

Martin *et al.* (2007), em seus estudos realizaram uma abordagem sobre a produção de sementes, desde a produção até o momento da colheita, indicando, assim, os momentos mais delicados e sugerindo opções para melhorar a qualidade final das sementes de milho. Os maiores cuidados que devem ser seguidos em campos de produção são referentes às questões de isolamento adequado para evitar contaminações. Além disso, cuidados especiais durante toda a produção devem ser seguidos para evitar ao máximo a danificação mecânica das sementes.

O estudo de Kozlowski, Koehler e Pitelli (2009), teve como objetivo principal observar a interferência e os efeitos competitivos das plantas daninhas no milho, que são importantes na fase inicial do ciclo de desenvolvimento da cultura, pois, quanto mais precoce a germinação das plantas daninhas, mais cedo terão capacidade de competir pelos recursos do meio, prejudicando o rendimento final de grãos. Nos resultados foi observado que o controle das infestantes no início do ciclo de desenvolvimento é fundamental e necessário para se alcançar o máximo potencial de produção da cultura.

Na pesquisa de Marion e Segatti (2005), buscou-se demonstrar o avanço do setor agropecuário brasileiro. Realizaram a pesquisa na Agricultura e os resultados demonstram o planejamento e o controle de custos – elementos básicos do orçamento – são necessários para a atividade rural que apresenta relativo grau de incerteza, e se tornam imprescindíveis para que a empresa agropecuária não paralise suas atividades operacionais.

Souza *et al.* (2010), analisaram os custos de produção e as expectativas de retorno do investimento e os riscos associados ao agronegócio do milho para duas estratégias de produtividade, de 120 à 150 sacas por hectare, na região do Planalto Norte-Catarinense. Utilizaram-se de estudo quantitativo, com dados coletados junto a pesquisadores da Epagri e cooperativas da região do Planalto Norte-Catarinense. As variáveis de análise para os dois níveis de produtividade foram investimentos, custos de produção, escala de produção, produtividade e preço de mercado. As variáveis, produtividade e preço, foram tratadas como variáveis aleatórias com limites definidos. Na metodologia foram utilizadas técnicas de análise de investimentos, estimativa dos fluxos de caixa representativos das duas estratégias e foram gerados dois conjuntos de indicadores. A produtividade e o preço foram tratados como variáveis aleatórias com o intuito de captar as incertezas que permeiam essa atividade agrícola. Os resultados obtidos por valores modais sinalizaram rentabilidade baixa e riscos expressivos para os dois níveis de produtividade. As informações obtidas a partir de valores modais e da simulação pelo Método de Monte Carlo, concluíram que o agronegócio do milho apresenta, pelo menos para a safra 2008/2009, baixa rentabilidade e riscos incompatíveis com os retornos esperados.

Wordell Filho e Elias, (2010), estudaram o cultivo do milho que exige condições de clima que são fatores determinantes para uma melhor qualidade de grãos e uma ótima produtividade. Para isso precisa-se de alguns sistemas de produção, como a adubação correta do solo, onde essa melhoria na qualidade está relacionada ao adequado manejo, rotação de culturas, plantio direto e manejo da fertilidade. Para obter uma alta produtividade e rentabilidade, o agricultor deve realizar um planejamento na sua lavoura. Sendo necessário realizar amostragens corretas, fazer a análise de solo e corrigir a fertilidade para níveis adequados para a cultura obtendo uma máxima potencialidade de produção.

No estudo realizado por Wilkinson (2011) verificou-se as perspectivas e os desafios para as estratégias agroindustriais por parte da produção familiar no Brasil. A reforma agrária e os assentamentos, apesar de todos os conflitos a respeito e sem saber exatamente o ritmo que vão assumir no futuro, têm se tornado, talvez, o ponto privilegiado para desenvolver iniciativas que podem extrapolar, inclusive fora dos assentamentos, para as regiões vizinhas e servir como um dos polos de reconversão da produção familiar.

Esses autores e pesquisadores mostraram em seus estudos o que a produção trouxe de resultados, se os mesmos foram satisfatórios ou não, também o que deve ser feito para o seu melhoramento, como utilizar os produtos, e observar com os indicadores de desempenho qual a melhor decisão a ser tomada para a mudança de qualidade e uma melhor produtividade da cultura.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o propósito de analisar o desempenho econômico da cultura do milho em três propriedades rurais localizadas nos municípios de Novo Horizonte e São Lourenço do Oeste, Santa Catarina, serão apresentados os procedimentos metodológicos.

Em relação aos objetivos, a pesquisa é exploratória. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa (RAUPP; BEUREN, 2012). A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Nesse sentido, foi efetuado estudo bibliográfico sobre o tema, buscando resultados desde o plantio até a colheita do milho.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, e “estuda relações complexas ao invés de explicá-las por meio do isolamento de variáveis” (GUNTHER, 2006), sendo analisados os resultados obtidos na colheita da produção de milho das propriedades.

Quanto ao delineamento da pesquisa, optou-se pela realização de um estudo de multicase, com foco em interesses próprios e singulares, adequado para a investigação de um fenômeno dentro de seu contexto real (GIL, 2010). Característica importante dos estudos de casos, destacada por Demarchi (2010), é a possibilidade de se estabelecer comparativos entre duas ou mais organizações, o que dão origem aos chamados estudos comparativos de casos, não havendo a necessidade de perseguir objetivos de natureza comparativa, mas de estudar e analisar duas ou mais organizações, configurando-se como um estudo “multicaso”.

Para a coleta de dados foram efetuadas várias visitas às propriedades rurais no intuito de observar sob a perspectiva de lucratividade, a cultura do milho. Foi analisado o processo da produção da cultura do milho nas propriedades, verificado como é feito, quem auxilia, onde são adquiridos dos produtos e como é a aplicação dos mesmos, resultando assim na boa escolha e classificação do produto para o plantio. Foi considerado o alerta de Silva et al. (2009) quanto a coleta de documentos, que “exige do pesquisador alguns cuidados e procedimentos técnicos acerca da aproximação do local onde se pretende realizar a pesquisa, tendo acesso aos acervos e fontes adequadas”. Dessa forma, instruído em documentos que compõem dados primários, foram verificadas as notas fiscais de compras e de venda, recibos de despesas, combustíveis, horas máquinas, mão-de-obra e manutenção dos maquinários.

Por fim, para a realização deste estudo, é necessário à aplicação de indicadores e variáveis, visando o correto procedimento da aplicação e busca dos resultados coletados. Os indicadores de desempenho e as suas variáveis são expressos no Quadro 1:

Quadro 1 - Indicadores de Desempenho e Variáveis

Indicadores de desempenho	Variáveis
Custo de Produção	CP = Quant Sementes (SC) + Adubos e Fertilizantes
Lucro Bruto	LP = Vendas – CPV
Lucro Líquido	LL = Custo de Produção – Deduções
Despesas Variáveis	Manutenção das Máquinas + Total de Fretes + Total Colheitadeira
Despesas Fixas	Mão de Obra + Horas Maquinas + Combustíveis
Taxa de Retorno s/ Investimento	TRI = Lucro Líquido/Ativo Total
Taxa de Retorno s/ PL	TRPL = Lucro Líquido/Patrimônio Líquido
Índice de Rendimento	IR = Produção/Hectares
Custo Total Médio	CTMe = Custo Total/Quantidade

Fonte: Adaptado de MARION (2005).

O Quadro 1 demonstra as fórmulas dos indicadores de desempenho e suas variáveis que foram aplicados para a realização da pesquisa e a sua aplicação nas propriedades estudadas. Com eles, serão avaliados os dados, as notas fiscais de receitas e despesas, as taxas de retorno, o seu índice de rendimento e como foi a produtividade do período.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo foi realizado nas propriedades localizadas nos municípios de Novo Horizonte e São Lourenço do Oeste, Santa Catarina. As três propriedades realizam de forma diferente a organização da cultura do milho. Na propriedade localizada no município de Novo Horizonte, o proprietário realiza as análises por meio da cooperativa em que é associado. Compra os produtos, realiza o plantio, a adubação, o uso dos defensivos, por meio do auxílio do técnico da cooperativa, e a colheita é terceirizada, por não ter os equipamentos necessários, já que o custo para a aquisição dos mesmos é alto.

As outras duas propriedades são vizinhas, localizadas no município de São Lourenço do Oeste. Os proprietários somente realizam as análises necessárias e fazem as aquisições dos produtos, sendo que o trabalho das máquinas é terceirizado, pois não possuem os equipamentos necessários para a realização da atividade.

Neste trabalho foi verificado e analisado o desempenho econômico da cultura do milho em cada uma das três propriedades. Foi observado que a produção da cultura foi realizada de forma correta sendo que as três propriedades têm um técnico que faz o acompanhamento da lavoura e verifica adequadamente as necessidades do solo por meio de análises químicas e físicas. A análise química tem validade de 02 (dois) anos e demonstra o quanto de macro nutrientes o solo possui, a análise física mostra o quanto precisa de micronutrientes, e tem validade de 10 (dez) anos. Essas análises são necessárias, pois demonstram se o solo precisa de calagem, ou seja, de calcário. Para o processo de compactação, a densidade, a porosidade e o tamanho de poros são os atributos mais afetados, registram o aumento na resistência à penetração de raízes, reduções na taxa de infiltração e armazenamento de água, que também afeta a disponibilidade de nutrientes e reduz a produtividade das culturas (ESTEVAM et al., 2011).

A coleta foi realizada no período da safra 2014-2015. Os dados analisados auxiliaram no desenvolvimento da pesquisa e na obtenção dos resultados coletados ao final do processo da coleta, e possibilitou determinar o que deve ser melhorado nas propriedades. A Tabela 1 apresenta a demonstração dos resultados do período.

Tabela 1 - Demonstração dos resultados do exercício

Descrição	Prop. Sr. Amílto		Prop. Sr. Ademir		Prop. Sr. Josemar	
Receita c/ Vendas	R\$	57.600,00	R\$	16.100,00	R\$	57.500,00
(-) Deduções com impostos	R\$	1.324,80	R\$	370,30	R\$	1.322,50
Funrural	R\$	1.324,80	R\$	370,30	R\$	1.322,50
(=) Lucro Bruto Operacional	R\$	56.275,20	R\$	15.729,70	R\$	56.177,50
(-) CPV	R\$	30.600,00	R\$	7.800,00	R\$	28.000,00
(=) Lucro Bruto	R\$	25.675,20	R\$	7.929,70	R\$	28.177,50
(-) Despesas Operacionais	R\$	12.648,00			R\$	13.900,00
(-) Terceirizado plantio e colheita			R\$	4.350,00	R\$	13.900,00
(-) Combustível	R\$	1.200,00				
(-) Horas Máquinas	R\$	2.160,00				
(-) Mão-de-obra	R\$	300,00				
(-) Manutenção das Máquinas	R\$	1.500,00				
(-) Fretes (5%)	R\$	2.880,00				

(-) Colheiteira (8%)	R\$	4.608,00		
Lucro Líquido do Exercício	R\$	13.027,20	R\$	7.929,70
			R\$	14.277,50

Fonte: Dados da pesquisa

A demonstração dos resultados do período é apresentada na Tabela 1, sendo os valores da colheita e as despesas, apuradas por meio do procedimento da aplicação dos indicadores e suas variáveis. Os resultados demonstram o lucro de cada propriedade na safra, com valores diferentes, pois depende de quanto cada propriedade plantou e teve de despesas e custos, a forma de trabalho de cada uma e quantidade colhida.

A propriedade do senhor Amilto tem todos os maquinários necessários para a produção. Dessa forma, juntamente com a esposa, planta e, terceiriza apenas para colher e levar o produto até a cooperativa, onde o produto é vendido. A sua receita foi de R\$ 57.600,00, colheu 2.400 sacas de milho e vendeu a um valor de R\$ 24,00 cada saca. Como a cultura tem cultos elevados obteve um lucro de apenas R\$ 13.027,20, resultado que precisava ser melhor, pois o custo é alto e o preço de venda é baixo.

Na propriedade do senhor Ademir, o plantio e a colheita foram terceirizados por não possuir maquinários necessários para essas etapas. Obteve uma receita de R\$ 16.100,00, colheu 700 sacas e vendeu à R\$ 23,00 cada saca. Descontando os impostos, o custo de produção e a terceirização, sobrou R\$ 7.929,20 de lucro, resultado baixo também.

Já na propriedade do senhor Josemar, que também terceiriza o plantio e a colheita por não possuir todos os maquinários necessários, a receita foi R\$ 57.500,00. Colheu 2.500 sacas e vendeu à um valor de R\$ 23,00 à saca. Descontados os impostos incidentes sobre a venda, o custo do produto vendido e a terceirização, totalizou um lucro de R\$ 14.277,50.

De acordo com os valores obtidos, conclui-se que o senhor Josemar colheu mais sacas que o senhor Amilto, mas vendeu a um valor mais baixo, por isso sua receita foi menor. Mas como a terceirização gera custo menor do que ter os maquinários e poder plantar, como o senhor Amilto, obteve um lucro um pouco maior. Mesmo com esses resultados, nota-se que nesta cultura o custo é muito alto e o preço de venda é baixo, e que se as propriedades tiverem somente estas atividades, não conseguiriam sobreviver e quitar seu débitos com financiamento e demais despesas, principalmente para se manterem.

A Tabela 2 apresenta o balanço patrimonial e tem por finalidade demonstrar a situação financeira e patrimonial das propriedades estudadas em determinado período, sendo composto por três elementos básicos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

Tabela 2 - Balanço patrimonial das propriedades

Descrição das Contas	Sr. Amilto	Sr. Ademir	Sr. Josemar
Circulante	R\$ 12.300,00	R\$ 10.000,00	R\$ 30.000,00
Disponibilidade	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 30.000,00
Caixa/Bancos	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 30.000,00
Estoques	R\$ 2.300,00	-	-
Estoque	R\$ 2.300,00	-	-
Não Circulante	R\$ 1.614.727,20	R\$ 523.500,00	R\$ 1.585.000,00
Imobilizado	R\$ 1.614.727,20	R\$ 523.500,00	R\$ 1.585.000,00
Máquinas e Equipamentos	R\$ 364.727,20	R\$ 30.000,00	R\$ 160.000,00
Edificações	R\$ 120.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 120.000,00
Veículos	R\$ 30.000,00	R\$ 33.500,00	R\$ 105.000,00
Terra	R\$ 1.100.000,00	R\$ 400.000,00	R\$ 1.200.000,00
Ativo	R\$ 1.627.027,20	R\$ 533.500,00	R\$ 1.615.000,00
Passivo	R\$ 180.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 250.000,00
Circulante	R\$ 180.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 115.000,00

Emp / Financ.	R\$ 180.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 115.000,00
Financiamentos C.P.	R\$ 180.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 115.000,00
Não Circulante	-	R\$ 30.000,00	R\$ 135.000,00
Financiamento L.P.	-	R\$ 30.000,00	R\$ 135.000,00
Patrimônio Líquido	R\$ 1.447.027,20	R\$ 473.500,00	R\$ 1.365.000,00
Capital	R\$ 1.434.000,00	R\$ 465.570,30	R\$ 1.350.722,50
Lucros do exercício	R\$ 13.027,20	R\$ 7.929,70	R\$ 14.277,50
Passivo + Pat. Líquido	R\$ 1.627.027,20	R\$ 533.500,00	R\$ 1.615.000,00

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 2, observou-se a diferença de imobilizado e patrimônio líquido em cada uma das propriedades e, os financiamentos adquiridos para a realização da cultura do milho no período. Precisa ser feita a manutenção das máquinas e equipamentos e adquirir financiamentos para o capital de giro durante o plantio até a colheita do produto. Cada uma tem um movimento diferente, pois possuem áreas distintas, assim, obtêm resultados bem diferentes uma da outra.

A Tabela 3 apresenta uma análise das taxas de retorno sobre o investimento, patrimônio líquido e o índice de rendimento no período da produção da cultura do milho.

Tabela 3 - Análise das Taxas de Retorno

Descrição	Prop. Sr. Amilto	Prop. Sr. Ademir	Prop. Sr. Josemar
Retorno s/ Investimento (LL/AT)	R\$ 0,00800675	R\$ 0,01486354	R\$ 0,00884056
Retorno s/ Patrimônio Líquido (LL/PL)	R\$ 0,00900273	R\$ 0,01674699	R\$ 0,01045971
Índice de Rendimento (Produção/Hectares)	133,33 SC/Há	116,67 SC/Há	125 SC/ Há

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 3 foram calculadas as taxas de formas diferenciadas para saber o retorno e o índice. Para calcular a taxa de retorno sobre o investimento foi feita a divisão dos lucros líquidos com o ativo total de cada propriedade. Com isso, observou-se que o valor do lucro líquido para o ativo total foi muito baixo e que esta cultura não trouxe o retorno suficiente sobre o investimento aplicado na atividade.

A propriedade do senhor Amilto obteve um lucro do exercício de R\$ 13.027,20, que dividido pelo seu ativo total, R\$ 1.627.027,20, resultou em uma taxa de retorno de 0,0080. Na propriedade do senhor Ademir, o lucro do exercício foi R\$ 7.929,70, dividindo pelo seu ativo total de R\$ 533.500,00, resultou uma taxa de retorno sobre o investimento de 0,0149. Na propriedade do senhor Josemar, o lucro do exercício foi de R\$ 14.277,50, dividindo pelo ativo total, a taxa de retorno sobre o investimento foi de 0,0088.

Analisando os resultados obtidos verificou-se que a propriedade do senhor Ademir teve uma taxa maior que na propriedade do senhor Amilto e do senhor Josemar, mas isso por que o senhor Ademir tem um ativo total mais baixo que as outras propriedades.

Na análise da taxa de retorno sobre o patrimônio líquido, foram analisados os valores do lucro líquido e o total do patrimônio líquido. Foi dividido o lucro líquido que corresponde ao resultado após impostos e despesas financeiras, pelo patrimônio líquido que a soma do capital que os agricultores investiram em sua propriedade, mais o lucro líquido do exercício.

Na propriedade do senhor Amilto, o lucro líquido foi R\$ 13.027,20, dividido pelo seu patrimônio líquido R\$ 1.447.027,20, resultado em uma taxa de retorno sobre o patrimônio líquido de 0,0090. A propriedade do senhor Ademir, o lucro líquido foi de R\$ 7.929,70 dividindo pelo seu patrimônio líquido R\$ 473.500,00, totaliza a taxa de 0,0167. E a propriedade do senhor Josemar teve um lucro líquido de R\$ 14.277,50, dividido pelo patrimônio líquido de R\$ 1.365.000,00, resultou em uma taxa de 0,0105.

Nota-se que cada propriedade possui um capital alto e que para mantê-lo é necessário mais lucro nesta atividade da cultura do milho. O custo para essa produção é elevado e o seu retorno não é suficiente para as famílias se manterem.

Para analisar o índice de rendimento de cada propriedade, conforme a área plantada, foi calculada a produção por hectare de área plantada, sendo que as propriedades rurais obtiveram resultados bons. A propriedade do senhor Amilto plantou 18 Hectares de milho e colheu 2.400 sacas. Foi feita a divisão das sacas por Hectares plantados para saber quanto rendeu por Hectare e nesta propriedade o resultado foi bom, 133,33 SC/Há. Na propriedade do senhor Ademir, ele plantou 6 Hectares de milho e colheu 700 sacas, teve um resultado de 116,67 SC/Há, e a propriedade do senhor Josemar plantou 20 Hectares e colheu 2.500 sacas de milho, teve um rendimento de 125 SC/Há.

Analisando os resultados, observou-se que na propriedade do senhor Amilto teve um rendimento melhor, pois colheu mais sacas em menos Hectares plantados. Isso ocorreu por que a terra tem uma altitude mais baixa, é perto de rio, e pode ser que o tratamento que ele fez foi diferente do que os outros agricultores.

A Tabela 4 demonstrou o custo total médio, calculado através dos indicadores e suas variáveis.

Tabela 4 - Custo total médio

Custo Total / Quantidade		
Propriedade Sr. Amilto	Propriedade Sr. Ademir	Propriedade Sr. Josemar
30.600,00/2400	7.800,00/700	28.000,00/2500
12,75 / SC	11,14 / SC	11,20 / SC

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 4, foram analisados os custos totais dividindo pela quantidade colhida, para saber qual foi o custo total médio de cada propriedade após a colheita.

Na propriedade do senhor Amilto, o custo total foi R\$ 30.600,00, dividido quantidade colhida, resultou em custo de R\$ 12,75 por saca colhida. A propriedade do senhor Ademir, teve um custo total de R\$ 7.800,00, e colheu 700 sacas, resultando em um custo total médio de R\$ 11,14 por sacas. E a propriedade do senhor Josemar teve um custo total de R\$ 28.000,00, dividido pela quantidade de sacas colhidas, resultou em um custo total médio de R\$ 11,20 por sacas.

Analisando os resultados, percebe-se que a propriedade do senhor Amilto teve um custo maior e colheu menos que a propriedade do senhor Josemar, que colheu mais e teve um custo total menor. Conclui-se então que o custo de realizar todos os procedimentos necessários para a produção, tendo todos os maquinários, trouxe um resultado menor do que se ele tivesse terceirizados os serviços de plantio, colheita e frete, como fez o senhor Josemar, que terceirizou e obteve um lucro um pouco maior e o seu custo por saca foi menor que o senhor Amilto.

5 CONCLUSÃO

De acordo com o objetivo proposto neste artigo que foi analisar o desempenho econômico da cultura do milho, verificou-se que foi atendido. Em cada uma das três propriedades verificadas os agricultores realizaram as análises de solo por meio das cooperativas em que são associados, onde compraram os produtos. Realizaram o plantio, a adubação, aplicaram os defensivos, e tiveram o acompanhamento de um técnico da cooperativa durante a produção.

Na análise do índice de rendimento de cada propriedade, conforme a área plantada, foi calculada a produção por hectare de área plantada e as propriedades rurais obtiveram resultados bons. Notou-se que cada propriedade possui um capital alto investido e para mantê-

lo é necessário mais lucro na atividade da cultura do milho. O custo para essa produção é elevado e o seu retorno não é suficiente para as famílias se manterem.

O custo de realizar todos os procedimentos necessários para a produção com maquinários próprios apresentou um resultado menor do que se terceirizado os serviços de plantio, colheita e frete. Os agricultores que terceirizaram, obtiveram um lucro ligeiramente maior, sendo que o custo por saca foi menor. Dessa forma, surge o interesse dos agricultores em observar os preços e tentar realizar a terceirização ou plantar outras culturas, como a soja, que possui menos custo de produção e melhor preço de venda que a cultura do milho.

Na colheita, observou-se que a propriedade que teve um rendimento melhor colheu mais sacas em menos hectares plantados. Isso ocorreu por que a terra tem uma altitude mais baixa, é perto de rio, e pode ser que o tratamento que ele fez foi diferente do que os outros agricultores. Analisou-se, que a propriedade do senhor Amilto teve um custo maior e colheu menos que a propriedade do senhor Josemar, que colheu mais e teve um custo total menor.

Por fim, foi possível verificar que na cultura do milho o custo é muito alto e o preço de venda é baixo. Os produtores que trabalharem apenas com essa atividade não conseguem sobreviver e quitar seus débitos com financiamento e demais despesas.

REFERÊNCIAS

- BREITENBACH, R.; BÜNDCHEN, A. Gestão de estabelecimento rural: análise e diagnóstico para tomada de decisão. **Revista Técnico Científica do IFSC**, v. 1, n. 3, 2012.
- CALDARELLI, C. E.; BACCHI, M. R. P. Fatores de influência no preço do milho no Brasil. **Nova Economia**, v. 22 n. 1, p. 141-164, 2012.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; MACHADO, M. A. V. Indicadores de desempenho operacional e econômico: um estudo exploratório no contexto do agronegócio. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 1, p. 3-15, 2007.
- CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. A utilização de indicadores de desempenho não-financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 10, n. 1, p. 35-48, 2008.
- CAPELLESSO, A. J.; CAZELLA, A. A. Indicador de sustentabilidade dos agroecossistemas: estudo de caso em áreas de cultivo de milho. **Ciência Rural**, v. 43, n. 12, p. 2297-2303, 2013.
- Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB). Disponível em: <<http://www.conab.gov.br>>. Acesso em: 21 ago. 2015.
- DEMARCHI, D. V. **Mudança estratégica em um empreendimento rural: as estratégias competitivas da fazenda Santo Izidoro, Passo Fundo (RS)**. 2010. Dissertação (mestrado em desenvolvimento) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (Campus Ijuí). Ijuí, 2010.
- DE QUEIROZ CUNHA, E. *et al.* Sistemas de preparo do solo e culturas de cobertura na produção orgânica de feijão e milho. II-Atributos biológicos do solo. **Revista Brasileira de Ciência do Solo**, v. 35, n. 2, p. 603-611, 2011.
- DURSKI, G. R. Avaliação do desempenho em cadeias de suprimentos. **Revista FAE, Curitiba**, v. 6, n. 1, p. 27-38, 2003.

ESTEVA, R. F. H. et al. EFEITO DA FREQUÊNCIA DE PREPARO PERIÓDICO NOS INDICADORES DA COMPACTAÇÃO DO SOLO. In: **Embrapa Mandioca e Fruticultura-Artigo em anais de congresso (ALICE)**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CIÊNCIA DO SOLO, 33., 2011, Uberlândia. Solos nos biomas brasileiros: sustentabilidade e mudanças climáticas: anais. Uberlândia: SBCS; UFU; ICIAG, 2011. 1 CD-ROM., 2011.

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

GUNTHER, H. Pesquisa Qualitativa versus Pesquisa Quantitativa. **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 22 n. 2, p. 201-210, 2006.

KOZLOWSKI, L. A.; KOEHLER, H. S.; PITELLI, R. A. Épocas e extensões do período de convivência das plantas daninhas interferindo na produtividade da cultura do milho (*Zea Mays*). **Planta Daninha**, v. 27, n. 3, p. 481-490, 2009.

MARTIN, T. N. et al. Questões relevantes na produção de sementes de milho-primeira parte. **Revista da FZVA**, v. 14, n. 1, p. 119-138, 2007.

MARION, J. C.; SEGATTI, S. Gerenciando custos agropecuários. **Custos e Agronegócio On line**, v. 1, n. 1, p. 02-08, 2005.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-97.

SOUZA, A. *et al.* Custos de produção, expectativas de retorno e de risco para o agronegócio do milho na região do Planalto Norte-Catarinense/Brasil. **Custos e @gronegócio on line**, v. 6, n. 1, p. 140-159, 2010.

SILVA, L. R. C. *et al.* Pesquisa Documental: Alternativa Investigada na Formação Docente. In: IX Congresso Nacional de Educação – EDUCERE, 9., 2009. Curitiba - PR. **Anais...** Curitiba: EDUCERE, 2009.

VIANA, J. G. A; SILVEIRA, V. C. P. Custos de produção e indicadores de desempenho: metodologia aplicada a sistemas de produção de ovinos. **Custos e @gronegócioonline**, v. 4, n. 3, 2008.

WILKINSON, J. Cadeias produtivas para agricultura familiar. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 1, n. 1, 2011.

WILKINSON, J. A agricultura familiar ante o novo padrão de competitividade do sistema agroalimentar na América Latina. **Estudos Sociedade e Agricultura**, v. 1, 2003.

WORDELL FILHO, J.A.; ELIAS, H.T. (Orgs.). **A cultura do milho em Santa Catarina**. Milho; prática cultural; Santa Catarina. Florianópolis: Epagri, 2010.

YOKOYAMA, L. P.; SILVEIRA, P. M. da.; STONE, L. F. Rentabilidade das culturas de milho, soja e trigo em diferentes sistemas de preparo do solo. **Pesquisa Agropecuária Tropical**, v. 32, n. 2, p. 75- 79, 2002.

I Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UnoChapecó

AVALIAÇÃO DE SUSTENTABILIDADE E EVOLUÇÃO ECONÔMICA DAS ATIVIDADES DE FUMICULTURA E BOVINOCULTURA LEITEIRA

Evanilde Gollo Cordazzo
Universidade Comunitária Da Região De Chapecó (UNOCHAPECÓ)
evanilde@unochapeco.edu.br

Vilmar Oennig
Universidade Comunitária da Região De Chapecó (UNOCHAPECÓ)
oennig@unochapeco.edu.br

Silvana Dalmut Kruger
Universidade Comunitária da Região De Chapecó (UNOCHAPECÓ)
silvanak@unochapeco.edu.br

Vanderlei Gollo
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
vande_gollo@unochapeco.edu.br

Resumo

O objetivo do presente estudo é analisar a sustentabilidade e evolução econômica das atividades de fumicultura e bovinocultura leiteira desenvolvidas num estabelecimento rural do Município de Coronel Freitas – SC. Quanto aos procedimentos metodológicos trata-se de uma pesquisa exploratória, com estudo de caso aplicado e análise qualitativa de dados, a partir de coleta de dados realizada junto ao agricultor, por meio de documentos fiscais e entrevistas não estruturadas. Utilizaram-se os métodos contábeis para apurar os custos de produção das atividades de fumicultura e bovinocultura leiteira. Desse modo foram apurados os resultados por meio da demonstração de resultado em dois períodos distintos. Com isso, verificou-se que os resultados confirmam a sustentabilidade econômica das atividades desenvolvidas no estabelecimento rural. No primeiro período a fumicultura apresentou um resultado líquido de 65,67% e a atividade leiteira 34,40%, obtendo o estabelecimento um resultado econômico geral de 48,40%. Enquanto que no segundo período a lucratividade do fumo foi de 71,73% e a do leite foi de 55,41%, obtendo nesse período um resultado econômico de 61,47%. De modo geral, o estudo ressalta a importância do uso dos controles contábeis para gerar informações gerenciais nos estabelecimentos rurais.

Palavras chaves: Fumicultura, Atividade Leiteira, Evolução Econômica.

1 INTRODUÇÃO

O potencial da agricultura no Brasil se dá, principalmente, pela sua vasta área de extensão e pelo fator climático propício à produção. Há um grande número de empresas rurais, normalmente chamadas de propriedades rurais, com potencial econômico satisfatório. No entanto, esse número ainda pode crescer ainda mais, principalmente pela quantidade de área a ser explorada.

Segundo o Ministério da Pecuária, Agricultura e Abastecimento – MAPA (2009) “o Brasil tem 388 milhões de hectares de terras agricultáveis férteis, destes 90 milhões de hectares ainda não foram explorados”.

Segundo a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil - CNA (2009) “o agronegócio vem crescendo e melhorando sua participação no Produto Interno Bruto, (PIB), crescendo 7,89% em 2007, com relação a 2006, registrando em 2007, 23,07 % de participação”.

A agricultura familiar também se destaca no cenário econômico brasileiro, segundo a Secretaria de Agricultura Familiar do Ministério do Desenvolvimento Agrário - SAF (2009) “o setor é responsável por 70% dos alimentos que chegam à mesa dos brasileiros”.

A partir desses dados torna-se possível mensurar o potencial instalado da agricultura brasileira, e o quanto é representativa na economia. Também é possível perceber o quanto ainda poderá ampliar a área de exploração, melhorando ainda mais esses índices.

Nas propriedades tipicamente familiares algumas atividades destacam-se por vários fatores, entre eles a ocupação de área, a rentabilidade por área plantada, facilidade no manuseio entre outros, a exemplo disso pode-se citar a fumicultura. Segundo a Souza Cruz (2013), são utilizadas com essa cultura apenas 0,3% da área cultivável, porém cria mais empregos que qualquer outra cultura por hectare cultivado, além de proporcionar alto valor agregado às pequenas propriedades pela estabilidade no preço do produto.

Outra atividade que se destaca nas pequenas propriedades rurais é a produção leiteira, de acordo com dados da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - EMBRAPA (2013), esta é uma atividade comum em cerca de 80% dos estabelecimentos familiares.

Nota-se, que o agronegócio por ser um segmento importante para a economia necessita de controles e informações que auxiliem na gestão dos estabelecimentos. A contabilidade pode ser considerada um instrumento essencial para todas as empresas, pois a partir das demonstrações contábeis os administradores e empresários extraem informações imprescindíveis para a gestão de uma pequena, média ou grande empresa. Tal importância se dá pelo fato da contabilidade ter surgido como uma ferramenta de controle do patrimônio.

O agronegócio também carece o uso da contabilidade, o que normalmente não ocorre, este fato pode ser observado pelos poucos registros encontrados sobre o assunto, o que não significa que o agronegócio brasileiro está irregular, mas que deixa de utilizar uma ferramenta muito importante para a gestão das propriedades. Isso ocorre porque os agricultores administram suas propriedades a partir das experiências adquiridas e dados principais extraídos de um período para outro.

Dada a importância do agronegócio no cenário nacional, bem como o destaque da fumicultura e bovinocultura de leite neste setor, surge a seguinte questão problema: Qual a sustentabilidade e evolução econômica apresentadas pelo desenvolvimento das atividades de fumicultura e bovinocultura leiteira desenvolvidas num estabelecimento rural do Município de Coronel Freitas – SC. Com vistas a atender a problemática proposta, o presente estudo tem como objetivo analisar a sustentabilidade e evolução econômica das atividades de fumicultura e bovinocultura leiteira desenvolvidas num estabelecimento rural do Município de Coronel Freitas – SC.

Este estudo está organizado em cinco seções, iniciando com esta introdução, em seguida a revisão bibliográfica, que contempla a contabilidade para estabelecimentos rurais e estudos anteriores relacionados à temática estudada. A terceira seção contempla a metodologia da pesquisa, na quarta seção apresenta-se análise e discussão dos resultados e na quinta seção as conclusões.

2 REVISÃO BIBLIOGRAFICA

Neste tópico aborda-se a contabilidade voltada aos estabelecimentos rurais e estudos anteriores.

2.1 A Contabilidade voltada a estabelecimentos rurais

Entende-se o patrimônio como o objeto da contabilidade, em torno do qual a ciência contábil desenvolve suas funções, Iudícibus, Marion e Faria, (2009) explicam que a contabilidade não é uma ciência exata, pois é a ação do homem que modifica o fenômeno patrimonial. No entanto, utilizam-se os métodos quantitativos como principal ferramenta da contabilidade.

Para Sá (2002, p. 45) a “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”. Os registros contábeis de uma entidade demonstram dados passíveis de análise e interpretação ampla. Sendo assim, possibilitam atender a demanda de informações necessárias aos usuários internos e externos.

Enquanto que a contabilidade financeira é voltada aos usuários externos, o ramo da contabilidade voltada aos usuários internos é a contabilidade gerencial, para Crepaldi (2002) e Iudícibus (1998), a contabilidade gerencial esta voltada à administração da empresa, fornecendo instrumentos que auxiliem em suas funções gerenciais, sempre buscando suprir informações que contribuam para o processo decisório do administrador.

Sendo a contabilidade gerencial voltada para fins internos e com a finalidade de gerar informações para tomada de decisões, Iudícibus, Marion e Faria (2009) explicam que a mesma diferencia-se da contabilidade financeira, por não prender-se aos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Contudo, faz-se necessária a contabilidade financeira para desenvolver a contabilidade gerencial.

Outro ramo da contabilidade é a contabilidade de custos, para Martins (2003. p, 21) o surgimento da contabilidade de custo trata-se de: “a preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração”.

Enquanto que Bruni e Fama (2003), apontam o nascimento da contabilidade de custos, após o advento da Revolução Industrial, pela necessidade de informações mais precisas, para a tomada de decisões. As operações comerciais resumiam-se em comercialização de produtos e os estoques eram registrados e avaliados por seu valor de aquisição. Com a revolução industrial as empresas começaram a processar a matéria prima e transformá-la em novos produtos, esses produtos eram resultantes de diferentes matérias primas e diferentes esforços de trabalho. Esse processo ficou denominado custo de produção ou de fabricação.

A contabilidade de custos assume duas funções relevantes, segundo Martins (2008), o auxílio ao controle e a ajuda à tomada de decisões. Quanto ao controle, é de fornecer dados permitindo estabelecer padrões, elaborar orçamentos, entre outras formas de previsão, para que possam ser acompanhados e comparados, com os padrões estabelecidos. Quanto à tomada de decisão, compõem-se de dados relevantes e concretos em relação a cenários e medidas a serem tomadas.

A contabilidade fornece informações relevantes e pode ser aplicada como ferramenta de controle e gestão em todos os tipos de estabelecimentos, inclusive os rurais. Os estabelecimentos rurais podem utilizar-se da contabilidade rural, que segundo Marion (2007, p. 24), “[...] é a Contabilidade Geral aplicada às empresas rurais”.

Nesse sentido, Crepaldi (2006) explica que a contabilidade rural é um instrumento da função administrativa e utiliza-se além das técnicas e metodologias da contabilidade financeira, também das técnicas e metodologias aplicadas a contabilidade de custos e contabilidade gerencial.

Assim, a contabilidade rural tem por finalidade fornecer dados ao administrador rural, possibilitar a identificação dos custos das atividades, bem como a lucratividade, interpretar e analisar as informações geradas e utilizá-las na gestão do estabelecimento.

As empresas rurais diferenciam-se das demais empresas quanto ao período de apuração dos resultados, enquanto que, as demais empresas possuem o exercício social de 12 meses, geralmente com encerramento em 31 de dezembro, nas empresas rurais o encerramento do exercício social ocorre normalmente após a colheita da atividade de maior relevância.

2.2 Estudos anteriores a temática estudada

Hofer et al. (2010), em seu estudo apresentam uma abordagem da gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite. Foram pesquisados dois produtos, o leite pasteurizado integral longa vida (UHT) e o leite pasteurizado integral tipo C. Verificaram que todas as etapas da cadeia de valor obtiveram lucros. Constataram que o produtor é quem recebe a menor parcela, enquanto que a indústria recebe a maior, e também é responsável pela maior parcela do preço atribuído ao consumidor. Quanto aos custos mais representativos, destaca-se a matéria-prima e o transporte (custos de produção), bem como, no caso do leite integral longa vida UHT, a embalagem, que corresponde a 19% do valor pago pelo consumidor.

Em seu estudo, Santos, Souza e Braga Filho (2011) pesquisaram sobre a comparação da rentabilidade do desenvolvimento da atividade leiteira em uma propriedade rural com uma aplicação financeira. O estudo objetiva mostrar que através do arrendamento o pecuarista terá maior liquidez, nesse sentido o mesmo poderá investir o valor da imobilização em melhorias na produção. Evidencia ainda a importância do uso da contabilidade para o controle de gastos e custos evidenciando o lucro real para o proprietário.

Souza et al. (2011), abordam em sua pesquisa os custos da produção em unidades rurais produtoras de leite: avaliação do gerenciamento e produtividade, com o objetivo de demonstrar como a atividade leiteira é desenvolvida no estabelecimento rural. A pesquisa se deu através da aplicação de formulários visando a obter dados para subsidiar análise. A mesma foi aplicada aos produtores de leite de uma associação em Rondônia – Região Amazônica. Quanto aos resultados indicam baixa produtividade, em vista das unidades de produção rural dispor de poucas informações o que muitas vezes levam a tomar decisões gerenciais sem os aspectos econômicos, pois estão mais relacionadas com a subutilização de recursos, do que ao custo.

Kruger et al. (2012b) em sua pesquisa evidenciam a contribuição econômico-financeira da atividade leiteira no município de São Bernardino-SC. A pesquisa buscou estudar e sistematizar as características das propriedades rurais, em especial aquelas que se dedicam à produção leiteira. A amostra foi composta por 128 agricultores do município que responderam ao questionário. Os dados coletados identificam que 89,24% dos agricultores desenvolvem a atividade leiteira; 71,88% estão no meio rural a mais de 20 anos; 64,84% possuem de 1 a 2 pessoas que trabalham no desenvolvimento das atividades agropecuárias; para 64,50% a receita anual é inferior a R\$ 12.000,00, 44,35% possuem rebanho composto por até 5 matrizes leiteiras. Contudo, o estudo evidencia a contribuição econômica-financeira da atividade leiteira desenvolvida no Município de São Bernardino-SC, porém ressalta a necessidade de melhorar a satisfação destes produtores rurais em relação ao desenvolvimento da atividade.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como exploratória, Gil (1999 apud RAUPP e BEUREN 2004, p. 80) descreve “a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato”.

O estudo foi realizado no “Sítio São José”, um pequeno estabelecimento rural com 24,5ha, situado no município de Coronel Freitas - SC. Esse estudo foi realizado no período

2009/2010, quando eram produzidas na propriedade as culturas de milho, fumo e atividade leiteira. No entanto, a fim de analisar a evolução do estabelecimento, foi realizado novo estudo, contemplando a atual situação econômica, ou seja, 2012/2013.

Quanto aos procedimentos foi adotado o estudo de caso. Para Dmitruk, (2009, p. 130), “Estudo de caso – caracteriza-se por ser um estudo intensivo de um caso particular ou de vários casos para avaliar e tomar decisões ou propor uma ação de intervenção”.

Quanto ao enfoque trata-se de estudo qualitativo, pois tratou-se de uma avaliação aprofundada de uma determinada situação, possibilitando identificar os custos, receitas e despesas das atividades, a fim de avaliar a rentabilidade e a sustentabilidade do estabelecimento rural.

A coleta de dados se deu por meio de entrevistas não estruturadas, também foram coletados dados de controles (notas fiscais de compra e venda), ou anotações informais que a família possui. Além de visitas de acompanhamento que foram realizadas no estabelecimento. Desta forma, todas as informações coletadas no decorrer da pesquisa, foram oriundas do estabelecimento. Os dados coletados foram adaptados em controles, planilhas, relatórios para posterior análise.

O uso de controles contábeis permitiu a elaboração da Demonstração de Resultado das atividades, considerando os períodos de maio/2009 a abril/2010 e abril/2012 a mar/2013. Com o uso dos controles contábeis, foi possível identificar o resultado econômico das atividades de fumiicultura e bovinocultura leiteira.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Este capítulo apresenta a análise dos resultados da atividade de fumiicultura e a atividade leiteira referente ao estudo de caso desenvolvido.

4.1 Cultura temporária de fumo

No Brasil a produção de fumo é típica de pequenas propriedades rurais. A região Sul é a maior produtora desta cultura. Na safra 2011/2012 esta região foi responsável por 97,6% da produção total do país, envolvendo 165.170 famílias, com uma área cultivada de 324.610ha, o que representa em média 1,96ha por família. Esta cultura gerou para a economia mais de 4,5 bilhões de reais (AFUBRA, 2013).

As projeções de crescimento da produção de fumo no Brasil estão estimadas em 1,1% ao ano, assim as projeções para a safra 2021/2022 estimam uma produção superior a 1,0 milhão de toneladas e uma área de 512 mil hectares (MAPA, 2013).

Na região Sul são produzidos dois tipos de tabaco, o tabaco de galpão e o tabaco de estufa. Conforme explica o SindiTabaco (2011), a diferenciação das variedades está no processo de cura. Enquanto que o tabaco de galpão é submetido à cura natural, exposto em galpões e levando em torno de 40 dias para estar pronto, o tabaco de estufa é submetido à cura artificial em estufas, com umidade e calor controlados.

Desde o preparo das mudas até a colheita as duas variedades passam pelo mesmo processo. O período da cultura desde o plantio até a comercialização é cerca de 11 meses. Inicialmente as sementes são depositadas em bandejas, de acordo com o proprietário, as mudas permanecem nas bandejas em média 70 dias, seguindo as orientações técnicas. Enquanto permanecem na lavoura as plantas recebem vários cuidados, como aplicações de fungicidas, adubos e retiradas de folhas de má qualidade.

No estabelecimento em estudo é cultivado o tabaco galpão, da variedade *burley*. Ao ser colhida essa variedade é depositada no galpão, prende-se o caule em espetos de madeira. Esse procedimento é necessário para que as folhas finalizem o processo de cura. Em seguida as folhas são retidas do caule e classificadas de acordo com o seu tamanho e cor.

A planta do fumo é dividida em quatro classes, o que define a classe é a posição das folhas na planta, as situadas na parte inferior são denominadas baixeras (ou X), as semimeeiras (ou C), estão localizadas no meio inferior da planta, enquanto que, as situadas no meio superior da planta são denominadas meeiras (ou B) e por fim as folhas superiores denominadas ponteiras (ou T) (AFUBRA, 2007).

De acordo com o proprietário, o mesmo, classifica o produto em apenas três classes, denominadas por ele de baixeiro, meia e ponta. Após a classificação as folhas são prensadas em caixas, dando forma aos fardos a serem comercializados. O fumo é pesado e o pagamento é por quilo. O valor pago por Kg varia de acordo com a classificação dada pela empresa, podendo passar de 10 classes técnicas.

A cultura de fumo vem sendo desenvolvida no estabelecimento há cerca de 15 anos. São cultivadas por safra em torno de 35 mil mudas de fumo, equivalente a 1,6 hectares de terra. O agricultor possui parceria com a empresa fumageira Souza Cruz, que mantém um cadastro do produtor contendo os dados da quantidade plantada, assim a empresa garante a compra do produto final.

O produtor também assegura a cultura, esse seguro é através da AFUBRA, e calculado de acordo com a perspectiva de produtividade. Assim, na ocorrência de uma interpele natural, ocasionando perda de produção, ocorrerá indenização proporcional.

Obtendo as informações pertinentes a cultura, foram apurados os custos incorridos durante o processo e elaborou-se a demonstração do resultado para os períodos analisados (01/05/2009 a 31/03/2010) e (01/05/2012 a 31/03/2013), conforme a tabela 01:

Tabela 01: Demonstração do resultado da cultura temporária – fumo

SITIO SÃO JOSÉ				
DEMONSTRATIVO DO RESULTADO				
Produto	Período	(%)	Período	(%)
FUMO	01/05/2009 A	(%)	01/05/2012 A	(%)
	31/03/2010		31/03/2013	
Receita Bruta de Vendas	23.871,97	102,30	42.290,34	102,30
Fumo	15.257,95	66,22	42.290,34	102,30
Indenização AFUBRA	8.614,02	36,08	0,00	-
(-) Deduções	(350,93)	(2,30)	(972,68)	(2,30)
Funrural (2,3%)	(350,93)	(2,30)	(972,68)	(2,30)
(=) Receita Operacional Líquida	23.521,04	100	41.317,66	100
(-) Custo do Produto Vendido (CPV)	(8.075,81)	34,33	(11.678,17)	28,26
Insumos	(2.821,21)	11,99	(3.813,83)	9,23
Seguro	(629,60)	2,68	(1.082,79)	2,62
Depreciações	(1.275,50)	5,42	(1.675,50)	4,06
Mão de obra	(3.452,68)	14,68	(5.106,05)	12,36
(=) Resultado Líquido do período	15.445,23	65,67	29.639,49	71,73
(=) Resultado Líquido do período por Kg	3,78	0,016	5,15	0,012

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 01 a Demonstração do Resultado no período de 11 meses, de forma econômica (contábil) de dois períodos distintos, safras 2009/2010 e 2012/2013. Na safra 2009/2010 a receita bruta de vendas foi composta pela venda do produto e pela

indenização relativa à perda. Foram vendidos no período 2.593,80 kg a um preço médio de R\$ 5,88 ao quilo. Sobre a venda incidiu o Funrural, tributo pago pelo produtor, sobre a comercialização de produtos. No entanto, de acordo com o proprietário, durante o processo de formação da planta ocorreram fortes ventos que danificaram as folhas, dessa forma o seguro foi acionado.

O processo de indenização se deu de forma proporcional a perda, uma vez que a planta, por estar na fase inicial de formação, teria condições de recuperação. Porém, as folhas danificadas ou quebradas, não teriam mais aproveitamento. Dessa forma, foram contabilizadas as folhas perdidas e ao final da safra o seguro indenizou o equivalente a quantidade de quilos que as folhas danificadas reduziram na produtividade, tomando por base a expectativa de safra calculada através do número de mudas plantadas. Foi indenizado o total de 1.490 kg ao preço médio de R\$ 5,78 ao quilo, sobre este não incidiu Funrural.

Na safra 2012/3013 a receita bruta de vendas é relativa à comercialização de 5.754 kg, ao preço médio de R\$ 7,35 ao quilo. De acordo com o proprietário nesta safra diferentemente da primeira, o clima bom contribuiu para o aumento de produtividade. Outro fator contribuinte para esse aumento foi na preparação e resistência das mudas. Na primeira safra do total de 35 mil mudas plantadas, 3 mil não puderam ser transplantadas, pois eram de má qualidade e morreriam logo após o transplante, enquanto que nesta última safra foram preparadas pouco mais de 36 mil mudas em bandeja. Destas, 36 mil mudas puderam ser transplantadas na lavoura.

Contudo, o produtor estima que as 4 mil mudas a mais tenham sido responsáveis pelo aumento na produção de aproximadamente 640 kg, os outros 1.030,20 kg a mais na produtividade em relação ao total vendido e indenizado da outra safra, se refere não apenas ao clima favorável desta safra, mas também a qualidade das mudas, o agricultor cita que passadas duas safras intermediárias é notável a melhoria na qualidade genética da planta a cada ano. Resultado de investimentos das empresas fumageiras. Nesse sentido, explica-se tamanha diferença pela constante melhoria ao passar dos anos.

Entretanto, o aumento de produtividade não é o único fator que contribui para elevar o rendimento desta cultura em 77,15%. Em 3 anos o preço pago pelo produto também tem grande relevância, pois segundo o produtor na safra 2009/2010 o preço não era satisfatório, enquanto que nesta safra atingiu a média esperada.

Quanto aos custos de insumo e seguro foram utilizados dados reais, extraídos das notas fiscais de compra. Na safra 2009/2010 foram utilizados apenas os insumos indicados e comprados diretamente na empresa fumageira, enquanto que nesta safra o produtor adquiriu insumos no valor de R\$ 500,00 com recursos próprios, também considerados no custo total de insumos.

Para o cálculo das depreciações, elaborou-se inventário dos bens e equipamentos utilizados na propriedade, nota-se que o custo aumentou em R\$ 500,00, isso porque foi adquirido nesse intervalo de tempo um trator usado, os demais equipamentos continuam os mesmos.

Enquanto que para a mão de obra, por esta ser familiar, não há no estabelecimento remuneração fixa aos trabalhadores. Neste sentido, foi considerado uma remuneração média mensal de um salário mínimo para cada trabalhador envolvido no estabelecimento, neste caso duas pessoas.

Como a mesma mão de obra também é responsável pelas demais atividades do estabelecimento, elaborou-se um controle de horas trabalhadas em cada etapa de produção e em cada atividade do estabelecimento, assim, apurou-se quantas horas de cada trabalhador são empenhadas por atividade. Desse modo, as horas foram alocadas a cada atividade somando o tempo gasto no decorrer da safra.

Nota-se que em relação ao custo de mão de obra houve um aumento, isso deve especialmente ao aumento do salário mínimo, mas também, devido ao aumento de produção necessitou de mais horas de trabalho.

Quanto aos resultados, de acordo com o agricultor estão satisfatórios, especialmente no segundo período estudado. Porém, a atividade de fumo é uma das atividades mais rentáveis por área de terra. Nesse sentido, seria possível dizer que esta garante a sustentabilidade do estabelecimento.

4.2 Bovinocultura de leite

A produção de leite no Brasil é bastante expressiva, no ano de 2012 a produção brasileira alcançou 33,054 bilhões de litros, o que corresponde a um crescimento de 3% em relação ao ano anterior. Estimativas indicam que a produção neste ano de 2013 deverá manter o índice de crescimento em 3%. (GLOBORURAL, 2013).

Outra estimativa é de que a atividade leiteira alcance em 2022 a produção de 39,2 bilhões de litros de leite, avaliado a uma taxa de crescimento de 1,9% ao ano, seguido de uma perspectiva de crescimento também de 1,9% ao ano no consumo do produto, colocando o consumo um pouco acima da produção (MAPA, 2013).

No ano de 2012 o cenário leiteiro se manteve estável quanto ao preço. Porém, os custos de produção cresceram 20% em relação ao ano anterior. O estado do rio Grande do Sul foi o que mais teve aumento de produção. Mas em virtude da falta de chuva, enquanto que o produtor gaúcho recebeu em torno de R\$ 0,80 por litro de leite, o custo chegou a R\$ 0,85 (AZEVEDO 2013).

A atividade leiteira é desenvolvida no estabelecimento de estudo há 18 anos, mas a comercialização da produção só iniciou há 13 anos. No início eram apenas algumas matrizes, porém, com o nascimento de bezerras o plantel foi aumentando tornando possível a comercialização.

Percebendo a viabilidade da atividade, iniciaram-se os investimentos e melhorias visando ainda mais o aumento da produtividade e a facilidade no manejo. Nesse sentido, várias máquinas e equipamentos foram adquiridos, além dos que o proprietário já possuía.

Na propriedade há pastagens fixas (potreiro), porém o agricultor trabalha com o sistema de piqueteamento. Além disso, em parte da área da propriedade são cultivadas pastagens temporárias, mudando as culturas de acordo com o clima, uma no período de inverno e outra no período de verão. Além das pastagens os animais recebem o complemento alimentar a base de ração.

Após apurados todos os custos foi elaborado a Demonstração do resultado do Exercício para o período de 01/05/2009 a 30/04/2010 e 01/04/2012 a 31/03/2013.

Tabela 02: Demonstração de Resultado– atividade leiteira

SITIO SÃO JOSÉ				
DEMONSTRATIVO DO RESULTADO				
Produto	Período	(%)	Período	(%)
LEITE	01/05/2009 A 31/03/2010	(%)	01/04/2012 A 31/03/2013	(%)
Receita Bruta de Vendas	28.944,16	102,30	71.393,18	102,30
Leite	28.944,16	102,30	56.393,18	81,29
Bezeros	0,00	-	15.000,00	21,01
(-) Deduções	(665,72)	(2,30)	(1.297,04)	(2,30)
Funrural (2,3%)	(665,72)	(2,30)	(1.297,04)	(2,30)

I Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UnoChapecó

(=) Receita Operacional Líquida	28.278,44	100	70.096,14	100
(-) Custo do Produto Vendido (CPV)	(18.859,40)	66,69	(31.254,17)	44,59
Pastagem	(1.800,00)	6,37	(1.890,00)	2,70
Ração	(2.760,00)	9,76	(9.360,00)	13,35
Milho	(1.387,12)	4,91	(0,00)	-
Medicamentos	(360,00)	1,27	(720,00)	1,03
Sal mineral	(720,00)	2,55	(1.706,25)	2,43
Produtos de higiene e limpeza	(768,00)	2,72	(1.612,80)	2,30
Energia elétrica	(114,64)	0,41	(230,00)	0,33
Gás	(232,00)	0,82	(528,00)	0,75
Depreciações	(4.434,00)	15,68	(6.820,21)	9,73
Mão de obra	(6.283,64)	22,22	(8.386,91)	11,96
(=) Resultado Operacional	9.419,04	33,31	38.841,97	55,41
(+/-) Outras receitas/Perdas	310,00	1,10	0,00	-
+ Venda de imobilizado	1.360,00	4,81	0,00	-
- Perda de imobilizado	(1.050,00)	3,71	0,00	-
(=) Resultado Líquido do Período	9.729,04	34,40	38.841,97	55,41
(=) Resultado operacional por animal	523,28	1,85	681,20	0,97

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 02 evidencia a Demonstração de Resultado, representa as demonstrações financeiras (contábeis) dos dois períodos pesquisados. No período 2009/2010 a propriedade contava com um plantel de 18 matrizes. O produtor criava as bezerras que nasciam com o objetivo de aumentar o plantel leiteiro, enquanto que os bezerros eram descartados.

Porém, um vizinho que possui animais para corte propôs uma parceria, sendo que, ao nascerem bezerros estes permanecem no estabelecimento nos primeiros dois meses de vida, enquanto recebem leite, depois são transferidos para o potreiro do vizinho, que tem a pastagem e aplica as medicações necessárias. Quando efetuada a venda o produtor recebe o valor equivalente aos bezerros vendidos.

Atualmente o produtor mantém um plantel de 35 matrizes, as novilhas continuam sendo criadas com o objetivo de substituir as matrizes de descarte e quanto aos bezerros mantém-se a parceria com o vizinho.

Esta parceria resultou em uma receita de venda de bezerros que somada à receita de comercialização do leite, compõem a receita bruta de vendas do período 2012/2013. O leite é comercializado através de nota de produtor rural a um laticínio, dessa forma, sofre dedução do Funrural. Os bezerros também são comercializados por nota fiscal de produtor rural, porém foram vendidos a outro agricultor e neste tipo de operação não incide Funrural.

Para apurar os custos totais, foram considerados todos os custos de produção, a exemplo dos custos de formação de pastagem, que foi considerado no primeiro período, o custo com a aquisição de semente e pagamento de horas máquina. No segundo período, foram considerados custos com aquisição de semente e aquisição de combustível para o trator, segundo o agricultor, não houve custo com adubação.

Outro custo de produção considerado no primeiro período foi o milho, este era de produção própria e após apurar os custos de produção da cultura, foi alocado à atividade de acordo com o consumo das matrizes, no segundo período em estudo o milho deixou de ser produzido no estabelecimento, o que elevou o custo com rações prontas.

Quanto ao custo com medicamentos, o agricultor informou um custo médio mensal, uma vez que o uso de medicação não é regular, dessa forma, o agricultor anota os custos para seus controles. O mesmo ocorre para o custo com sal mineral, que foi calculado a partir do consumo mensal, uma vez que a quantidade consumida por animal pode ser mensurada.

Os custos com produtos de higiene e limpeza e gás também foram calculados pela média de consumo, que igualmente do sal mineral e ração que os animais recebem diariamente uma porção, os produtos de limpeza são utilizados diariamente nas mesmas quantidades. O gás que no primeiro período apresentava um consumo de um botijão a cada 50 dias, atualmente passou para um botijão por mês.

Para encontrar o custo com energia elétrica foi necessário arbitrar um rateio de forma proporcional aos aparelhos distribuídos na propriedade, bem como a mão de obra, que foi distribuída entre as atividades. Para as depreciações foram consideradas, máquinas, equipamentos e matrizes a partir de seu valor residual.

No estabelecimento em estudo as matrizes são mantidas até 10 crias, a partir disso a produção reduz consideravelmente. No entanto, podem ocorrer outros fatores que levem ao descarte de uma matriz, um deles é a baixa produtividade. Assim, no primeiro período de estudo observa-se o descarte de uma matriz, que apesar de estar apenas na terceira cria, estava com a produtividade baixa para o padrão do estabelecimento. A matriz foi vendida ao preço pago por quilo de carne, assim o agricultor vendeu por estimativa de peso, recebendo pouco mais do valor depreciado.

Quanto ao resultado, o agricultor considera satisfatório, tendo em vista que a atividade proporciona um lucro líquido favorável nos dois períodos, outro fator satisfatório para o agricultor é o resultado líquido por animal, que em vista da redução de custos no segundo período teve uma evolução positiva em relação ao primeiro. Pode-se dizer, portanto, que a atividade leiteira é viável para o estabelecimento e garante sua sustentabilidade.

4.3 Resultado conjunto das atividades de fumiicultura e leiteira

Com o objetivo de demonstrar o resultado geral do estabelecimento em estudo, elaborou-se uma demonstração de resultado de exercício agrupando as atividades de fumiicultura e bovinocultura leiteira, conforme Tabela 03.

Tabela 03: Demonstração de Resultado– atividades agrupadas.

SITIO SÃO JOSÉ DEMONSTRATIVO DO RESULTADO				
Produto	Período	(%)	Período	(%)
FUMO E LEITE	01/05/2009 A	(%)	01/04/2012 A	(%)
	31/03/2010		31/03/2013	
Receita Bruta de Vendas	52.816,13	102,30	113.683,52	102,30
Fumo/indenização/leite/bezerros	52.816,13	102,30	113.683,52	81,29
(-) Deduções	(1.016,65)	(2,30)	(2.269,72)	(2,30)
Funrural (2,3%)	(1.016,65)	(2,30)	(2.269,72)	(2,30)
(=) Receita Operacional Líquida	51.799,48	100	111.413,80	100
(-) Custo do Produto Vendido (CPV)	(27.038,39)	52,20	(42.932,34)	38,53
Insumos	(2.821,21)	5,45	(3.813,83)	3,42
Seguro	(629,60)	1,22	(1.082,79)	0,97
Pastagem	(1.800,00)	3,47	(1.890,00)	1,70
Ração	(2.760,00)	5,33	(9.360,00)	8,40

I Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da Unochoapecó

Milho	(1.387,12)	2,68	(0,00)	-
Medicamentos	(360,00)	0,69	(720,00)	0,65
Sal mineral	(720,00)	1,39	(1.706,25)	1,53
Produtos de higiene e limpeza	(768,00)	1,48	(1.612,80)	1,45
Energia elétrica	(114,64)	0,22	(230,00)	0,21
Gás	(232,00)	0,45	(528,00)	0,47
Depreciações	(5.709,50)	11,02	(8.495,71)	7,63
Mão de obra	(9.736,32)	18,80	(13.492,96)	12,11
(=) Resultado Operacional	24.761,09	47,80	68.481,46	61,47
(+/-) Outras receitas/Perdas	310,00	0,60	0,00	-
+ Venda de imobilizado	1.360,00	2,63	0,00	-
- Perda de imobilizado	(1.050,00)	2,03	0,00	-
(=) Resultado Líquido do Período	25.071,09	48,40	68.481,46	61,47

Fonte: Dados da pesquisa

Ao serem apuradas as Demonstrações de Resultado por atividade, foi possível identificar o resultado econômico individual e a evolução de cada atividade de um período para o outro. Para auxiliar e melhor demonstrar a evolução econômica do estabelecimento, elaborou-se uma Demonstração de Resultado conjunta para o período 2009/2010 e outra para o período 2012/2013, conforme Tabela 03.

A receita operacional líquida evoluiu em 115,24%, esse considerável aumento se deve ao melhoramento na atividade leiteira e com o aumento do número de matrizes, também contribuiu para essa evolução a venda dos bezerras, que se trata de uma receita líquida para o estabelecimento, pois o custo individual representa em torno de 180 litros de leite.

Quanto a atividade de fumo, esta também teve contribuição expressiva na elevação da receita, ao comparar as duas safras encontra-se duas situações distintas. Enquanto que no primeiro período houve frustração de safra, no segundo pode-se dizer que o clima e temperatura foram excelentes para a produção da cultura.

Outro fator relevante foi a redução dos custos em 13,67%, este índice representa para o estabelecimento um grande avanço, especialmente na atividade de leite, que estudos indicam altos custos de produção. Nota-se que em um período de três anos o estabelecimento elevou seu resultado líquido em 173,15%, um crescimento anual equivalente a 57,71%, resultado muito expressivo e satisfatório para o estabelecimento.

5 CONCLUSÕES

O agronegócio no Brasil vem se desenvolvendo de modo acelerado e com grande representatividade na economia do País. Neste sentido, faz-se cada vez mais necessário ter informações técnicas e contábeis sobre as atividades. As demonstrações contábeis possibilitam avaliar os custos, despesas e a lucratividade, permitindo análises mais aprofundadas e decisões mais assertivas em relação a novos investimentos no estabelecimento.

O estudo teve por objetivo a sustentabilidade e evolução econômica das atividades de fumiicultura e bovinocultura leiteira desenvolvidas num estabelecimento rural do Município de Coronel Freitas – SC, a partir do uso da contabilidade.

A partir da coleta e tratamento de dados, foi possível identificar a receita e os custos de cada atividade, bem como os resultados por atividade e conjuntos em dois períodos

distintos de um ano cada. Desta forma, também foi possível analisar a evolução de rentabilidade das atividades de forma individual e conjunta.

Pode-se dizer que os custos com depreciações e mão de obra estão entre os mais relevantes para o estabelecimento, destaca-se esses dois itens pelo fato de que são os únicos custos que não são efetivamente desembolsáveis.

Para o gestor de um estabelecimento rural que não se utiliza da contabilidade, o lucro das atividades estaria elevado no período 2012/2013 em 19,74%, ou seja, financeiramente o lucro geral do estabelecimento seria nesse período de R\$ 90.470,13. Assim, ressalta-se a importância do uso da contabilidade no processo de gestão, inclusive de estabelecimentos rurais, pois a contabilidade com suas ferramentas auxiliam no processo de gestão e permite tomar decisões a partir do conhecimento e análise de dados concretos de determinada situação.

O custo de produção da atividade leiteira foi maior nos dois períodos. Entretanto, conforme demonstram dados supracitados, o custo da atividade leiteira, mantém-se abaixo da média nacional dos custos da atividade. Também nota-se que ambas as atividades tiveram redução de custos em relação ao primeiro período. De acordo com o agricultor esta é uma estratégia adotada no estabelecimento, aumentar o lucro pela redução dos custos sem prejudicar a qualidade.

Constatou-se ainda, que no período de 2009/2010 a participação da cultura de fumo no resultado líquido foi de 61,61% e a atividade leiteira 38,39%. Enquanto que no período 2012/2013 a atividade de fumo representou 43,28% e a atividade leiteira 56,72%. Nota-se que a atividade de fumo apesar de ter diminuído sua representatividade, o agricultor mantém o plantio da mesma área há vários anos. Esta mudança de cenário pode ser atribuída ao acréscimo na produção de leite, que praticamente dobrou o número de matrizes.

Nesse sentido, o objetivo de analisar a sustentabilidade e evolução econômica das atividades de fumiicultura e bovinocultura de leite no estabelecimento de estudo foi atendido, podendo afirmar que as atividades são viáveis e garantem a sustentabilidade econômica do mesmo, bem como a intenção de retornar ao estabelecimento e aplicar novo estudo. Assim, percebeu-se que o agricultor de posse do conhecimento das informações e resultados encontrados no primeiro estudo, passou a orientar-se pelas técnicas contábeis, mesmo que de maneira informal, melhorando os resultados econômicos.

Na demonstração de resultado conjunta das atividades de fumiicultura e bovinocultura leiteira, fica evidenciado que estas atividades são para o estabelecimento em estudo economicamente sustentáveis e viáveis.

Salienta-se que o estudo limitou-se a apenas um estabelecimento rural, podendo em outros estabelecimentos que desenvolvam estas mesmas atividades demonstrar situações diversas em relação ao resultado líquido e a viabilidade das atividades. Assim, recomenda-se a realização de outros estudos relacionados a estas atividades, permitindo comparações de resultado, bem como aprofundar o conhecimento sobre o tema.

REFERÊNCIAS

AFUBRA. **Fumiicultura Brasileira**. Disponível em <[HTTP://www.afubra.com.br/index.php/conteudo/show/id/84](http://www.afubra.com.br/index.php/conteudo/show/id/84)>. Acesso em 19 fev. 2013.

AGRONEGÓCIO. Disponível em <<http://www.cna.org.br/noticias/>>. Acesso em 15 fev. 2013.

AZEVEDO, Daniela. **Custo de produção do leite registra alta de 20% em 2012**. Disponível em

<<http://pecuaria.ruralbr.com.br/noticia/2013/01/custo-de-producao-do-leite-registra-alta-de-20-em-2012-3999978.html>>. Acesso em 12 abr. 2013.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custo e formação de preço de venda**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural: uma abordagem decisória**. 4. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2006.

DMITRUK, Hilda Beatriz (org.). **Cadernos metodológicos: diretrizes do trabalho científico**, 7. ed. Chapecó: Argos, 2009.

EMBRAPA. **Produção de leite na agricultura familiar**. Disponível em <<http://hotsites.sct.embrapa.br/prosarural/programacao/2012/producao-de-leite-na-agricultura-familiar>>. Acesso em 23 abr. 2013.

GLOBO RURAL. **País deve manter crescimento de 3% na produção de leite em 2013**. Disponível em

<<http://revistagloborural.globo.com/Revista/Common/0,,EMI331911-18530,00-PAIS+DEVE+MANTER+CRESCIMENTO+DE+NA+PRODUCAO+DE+LEITE+EM.html>>. Acesso em 22 abr. 2013.

HOFER, E.; TORTATO, U.; PROTIL, R. M.; SCHULTZ, C. A. Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite: um estudo de caso. **Custos e @gronegócios on line**, v. 6, n. 3, set/dez, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de: **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____, Sérgio de; MARION, José Carlos, FARIA, Ana Cristina de: **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KRUGER, S. D.; ZANIN, A.; MELLO, F. S. M.; OENNING, V.; GUBIANI, C. A. **Contribuição econômico-financeira da atividade leiteira para o Município de São Bernardino-SC**. 50º Congresso da SOBER 2012. (ISBN 978-85-98571-08-9). Disponível em: <<http://icongresso.itarget.com.br/useradm/anais/?clt=ser.2>>. Acesso em 04 abr. 2013.

MAPA. Ministério da agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Agricultura**. Disponível em <<http://www.agricultura.gov.br/agricultura>>. Acesso em 15 jun. 2009.

_____. Ministério da agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Projeções do agronegócio: Brasil 2011/12 a 2021/22**. Disponível em <[HTTP://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/Ministerio/gestao/projecao/PROJECOES.web.pdf](http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/Ministerio/gestao/projecao/PROJECOES.web.pdf)>. Acesso em 08 mar. 2013.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda – pessoa jurídica**, 9 ed. Atlas, São Paulo, 2007.

MDA. Ministério do Desenvolvimento Agrário. **Censo confirma: agricultura familiar produz mais em menor área**. Disponível em <<http://www.mda.gov.br/noticias>>. Acesso em 15 set. 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

SindiTabaco. **Tipos de tabacos**. Disponível em <<http://sites.ruralbr.com.br/agrotabaco/sobre-o-setor-3/tipos-de-tabaco/>>. Acesso em 25 abr. 2013.

Souza Cruz. **Impacto e importância econômica: plantação de fumo**. Disponível em http://www.souzacruz.com.br/group/sites/SOU_7UVF24.nsf/vwPagesWebLive/DO7V9KFB?opendocument&SKN=1. Acesso em 19 fev. 2013.

_____. **Fumo – plantio**. Disponível em <http://www.souzacruz.com.br/group/sites/SOU_7UVF24.nsf/vwPagesWebLive/DO7V9KLC>. Acesso em 20 abr. 2013.

SANTOS, R. A.; SOUZA, T. L.; BRAGA FILHO, R. **Um estudo sobre a viabilidade econômica da criação de gado leiteiro numa propriedade com arrendamento rural para auxiliar na criação de gado de corte – Estudo de caso**. Revista Eletrônica Saber Contábil - R.E.S.C.; vol. 1; n. 1, mai-ago 2011.

SOUZA, M. P. de; SOUZA FILHO, T. A. de; Muller, C. A. da S; SOUZA, D. B. de. **Custos da produção em unidades rurais produtoras de leite: avaliação do gerenciamento e produtividade**. Custos e @gronegocio on line - v. 7, n. 1 - Jan/Abr - 2011.



Contabilidade e Gestão Pública

ANÁLISE DOS INDICADORES DE SUSTENTABILIDADE DOS MUNICÍPIOS DE SANTA CATARINA

Andreia Viero

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
e-mail: andreiaviero@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
e-mail: sady@unochapeco.edu.br

RESUMO

Este artigo tem por objetivo analisar o nível de sustentabilidade dos municípios de Santa Catarina, sob a ótica do Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS), considerando o indicador geral e as dimensões que o compõem: sociocultural, econômica, ambiental e político institucional. O estudo contempla os duzentos e noventa e cinco municípios de Santa Catarina e as vinte e uma associações de municípios. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, documental e quantitativa. Os dados foram coletados na *homepage* da Federação dos Municípios de Santa Catarina e o período investigado refere-se ao exercício de 2014. O Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável apresenta valores entre zero e um, classificando os municípios em uma escala com cinco faixas: baixo, médio baixo, médio, médio alto e alto. Dentre as análises realizadas, os resultados indicaram que aproximadamente sessenta e um por cento dos municípios analisados foram classificados com desempenho médio e vinte e oito por cento com desempenho médio baixo no índice de sustentabilidade. Nenhum município apresentou desempenho considerado alto nas quatro dimensões e no indicador geral de sustentabilidade.

Palavras-chave: Sustentabilidade municipal. Indicadores. Desempenho.

1 INTRODUÇÃO

A atual realidade econômica mundial e a crescente necessidade de transparência promoveram um processo de aprimoramento na divulgação das informações pela contabilidade. Para que se mantenha capaz de atender as novas exigências do setor público, como ferramenta de controle e mensuração, a Contabilidade necessita estar constantemente adequada às mudanças impostas pela sociedade.

Neste cenário de mudanças, tem sido crescente a preocupação de mensurar e divulgar informações no âmbito social e ambiental, tanto nas empresas públicas quanto privadas. Assim, nos últimos anos, a contabilidade incorporou às suas atividades a divulgação de elementos relacionados à sustentabilidade.

Araújo e Ramos (2015) definem desenvolvimento sustentável como a forma de articular o equilíbrio entre o crescimento econômico, equidade social e proteção ambiental, além da ética nos negócios, a sustentabilidade e a cidadania.

Para mensurar essas informações, tornou-se necessário desenvolver indicadores que captem os aspectos relevantes para a construção das análises. Assim, foram projetados indicadores socioeconômicos tanto pela Organização das Nações Unidas (ONU) quanto por outras entidades, sendo o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) a forma mais conhecida de medida (SCARPIN; SLOMSKI, 2007).

No âmbito dos municípios, desenvolveu-se uma metodologia denominada Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS), cuja proposta é disponibilizar um conjunto de informações a partir de indicadores de sustentabilidade ponderados e hierarquizados, no âmbito sociocultural, econômico, ambiental e político-institucional (VASCONCELOS; CANDIDO, 2011).

Desta forma, percebe-se que os indicadores de sustentabilidade são instrumentos que tem por objetivo mensurar os investimentos realizados, a fim de demonstrar o quanto os

gestores públicos estão engajados no cumprimento das ações de melhoria, desenvolvidas a partir da análise dos indicadores.

Diante da crescente discussão sobre sustentabilidade, verifica-se que os relatórios gerados pela coleta desses indicadores, fornecem informações a partir dos quais os gestores tem oportunidade de decidir de forma mais assertiva a condução das políticas públicas.

Os estudos realizados até o momento a respeito desse tema utilizaram diferentes metodologias. Macedo et al. (2011) fizeram uso do DEA, enquanto Martins e Candido (2011) analisaram o IDMS. Os resultados obtidos mostraram aos gestores públicos o nível de sustentabilidade dos respectivos locais de estudo e demonstraram a utilidade como fonte para a tomada de decisão, independente da metodologia escolhida.

Em virtude da relevância e dos impactos que o estudo dos indicadores de sustentabilidade apresenta para a sociedade, o tema do presente artigo está na análise dos indicadores de sustentabilidade dos municípios do Estado de Santa Catarina. Neste contexto, a pesquisa pretende responder ao seguinte problema: Qual o nível de sustentabilidade dos municípios de Santa Catarina? O objetivo é analisar o nível de sustentabilidade nos municípios de Santa Catarina.

Para atender ao objetivo do estudo, foram considerados os municípios do Estado de Santa Catarina, utilizando uma ferramenta desenvolvida pela Federação Catarinense de Municípios (FECAM), na qual são apresentados os Índices de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS), possibilitando evidenciar o desempenho por dimensão, subdimensão, indicador e variável.

O estudo justifica-se pelo atendimento da demanda de informações que possam mensurar indicadores não financeiros, pois, o crescente anseio pela busca de qualidade de vida, a preocupação com as questões ambientais e recursos naturais escassos, traz um desafio diário para os administradores, sejam eles públicos ou privados, a fim de tornar a gestão das entidades mais humanizada e eficiente. A partir da mensuração e análise dos indicadores, os gestores podem identificar os pontos positivos e adotar medidas para solucionar os pontos negativos apontados.

O presente artigo está estruturado em mais quatro seções, além desta Introdução. A revisão da literatura evidencia os conceitos de desenvolvimento sustentável e indicadores de sustentabilidade. Na seção três, tem-se a exposição dos procedimentos metodológicos utilizados no estudo. A quarta seção trata da apresentação e da análise dos resultados obtidos a fim de atender ao objetivo proposto. A quinta seção apresenta as conclusões e as recomendações sobre o estudo realizado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados. Nesta seção, serão abordados conceitos e aspectos do Desenvolvimento Sustentável, Indicadores de Sustentabilidade e Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável.

2.1 Desenvolvimento sustentável

Freitas et al. (2013) afirmam que o termo sustentabilidade originou-se por meio de movimentos ambientalistas por meados do século XIX, os quais divulgavam os efeitos negativos que o crescimento industrial, a exploração agrícola e mineral provocavam na natureza.

Desde então, o desenvolvimento sustentável vem sendo objeto de discussão em todos os setores da sociedade seja na esfera pública ou privada. Pela amplitude do tema, atualmente vários conceitos são apresentados para definir o desenvolvimento sustentável (RÉUS, 2012).

Em virtude disso, usualmente utiliza-se o conceito apresentado no relatório de Brundtland, “Nosso Futuro Comum”, elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, no qual, o desenvolvimento sustentável é definido como a

capacidade de satisfazer as necessidades atuais, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades (RÉUS, 2012).

Porém, outras definições são apresentadas. De acordo com Martins e Candido (2011) a sustentabilidade é um processo que visa, por meio da transformação da exploração dos recursos, da gestão dos investimentos, da implantação de tecnologias e das mudanças institucionais, reforçar os potenciais para atender as necessidades humanas.

O desenvolvimento sustentável é apresentado como a forma de articular o equilíbrio entre o crescimento econômico, equidade social e proteção ambiental, bem como, a ética nos negócios, sustentabilidade e cidadania (ARAUJO; RAMOS, 2015).

Assim, pode-se afirmar que, mesmo diante de diversos conceitos, todos eles convergem para o mesmo ponto: o desenvolvimento sustentável caracteriza-se pela capacidade de satisfazer as necessidades humanas, utilizando de forma consciente os recursos e tecnologias disponíveis para a construção de riquezas sem comprometer a qualidade de vida e o meio ambiente.

Na área pública, Schenini e Nascimento (2002), atribuem como principal característica da gestão pública sustentável, a utilização de recursos e instrumentos que possibilitem maximizar o atendimento das necessidades populacionais, observando a legislação e normas ambientais.

Rezende et al. (2005) destacam que o interesse da população em participar das discussões relativas aos temas ligados as áreas sociais proporciona ao cidadão entender o papel do Estado como agente arrecadador de tributos e distribuidor de recursos. Essa pressão da sociedade contribui para que a gestão pública seja transparente e sustentável.

Desta forma, cabe aos gestores públicos garantir que esses recursos atendam com efetividade as necessidades populacionais, tornando necessária a realização de análises que possam mensurar a aplicação de tais recursos, bem como, o potencial de desenvolvimento que os mesmos possam gerar aos municípios.

Diante desse cenário, Rabelo e Lima (2007) salientam que o efetivo desenvolvimento sustentável somente é atingido por meio de bases econômicas estruturadas, sistemas naturais ricos e adaptáveis associados às comunidades prósperas. Porém, para que os resultados propostos possam ser alcançados são necessários planejamento e, especialmente, o monitoramento das informações, sendo realizados por meio dos indicadores de sustentabilidade.

2.2 Indicadores de sustentabilidade

Os indicadores são conceituados, de acordo com Marzall e Almeida (2000), como ferramentas para a obtenção de informações sobre uma determinada realidade, tendo como característica o agrupamento de um conjunto de informações a fim de analisar os pontos essenciais apresentados.

Desta forma, os indicadores apresentam de forma estruturada o conjunto de informações para que seja facilitada a análise dos mesmos e auxiliar na tomada de decisão, por parte dos gestores.

Nas políticas públicas, os indicadores sociais também são utilizados para essa finalidade, ou seja, eles apontam, indicam, aproximam e traduzem em termos operacionais os dados levantados, servindo de subsídio para a formulação de políticas públicas que atendam as necessidades da sociedade (JANNUZZI, 2005).

Ross et al. (2010) apontam um aspecto relevante para o uso dos indicadores, pois, estes impedem o julgamento subjetivo das situações apresentadas, pois, tratam de variáveis que se traduzem em números com condições de mensuração.

Assim, com base na análise dos indicadores torna-se possível o planejamento adequado para execução dos projetos de melhorias e a tomada de decisão assertiva por parte dos gestores públicos.

Macedo et al. (2011) apresentam no estudo realizado o nível de sustentabilidade dos vinte e sete estados brasileiros e suas capitais, usando a metodologia DEA (Análise Envoltória de Dados) para mapear as informações econômicas, sociais e ambientais, compondo um ranking de acordo com o desempenho sustentável desses locais, gerando informações nas esferas federal, estadual e municipal.

Utilizando-se de indicadores, Rezende et al. (2005) pesquisaram as variáveis condicionantes entre as políticas públicas e o nível de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. Neste estudo, contataram-se discrepâncias entre os investimentos públicos e o IDH, ou seja, os municípios que realizaram maiores investimentos, necessariamente não são aqueles com melhores níveis do IDH.

Nahas et al. (2006) identificaram e desenvolveram um estudo com 45 sistemas de indicadores utilizados no Brasil, cujos indicadores têm por objetivo mensurar a qualidade de vida urbana no âmbito municipal e regional e evidenciar as diferenças, planejamento e a condução das políticas públicas aplicadas nas regiões.

A qualidade do sistema ambiental microrregional e da qualidade de vida no espaço urbano, a pressão exercida pelas atividades antrópicas sobre as bases de reprodução no espaço e sobre o sistema ambiental microrregional e a capacidade política e institucional de intervenção local, foram objetos de estudo para Braga et al. (2004). A partir dessas variáveis foram construídos índices de sustentabilidade e aplicados para os municípios da bacia do Rio Piracicaba (MG) evidenciando o nível de sustentabilidade dos mesmos.

Assim, verifica-se que os indicadores, independente da forma de organização e método, são ferramentas que proporcionam o controle e acompanhamento de variáveis de interesse dos gestores, contribuindo para o planejamento futuro e a formulação de alternativas de melhorias para sustentabilidade da sua localidade.

2.3 Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável

Conforme mencionado anteriormente, são aceitos diversos conceitos para desenvolvimento sustentável, com isso, os indicadores para mensurar a sustentabilidade também refletem as diferenças de conceito, atendendo as diversas demandas.

O Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS) permite a obtenção de análises a partir de informações organizadas em dimensões nos âmbitos social, demográfico, econômico, político-institucional, ambiental e cultural (VASCONCELOS; CANDIDO, 2011).

As dimensões mensuradas estão estruturadas sob quatro perspectivas: sociocultural, econômica, ambiental, político-institucional. Os índices que compõem a perspectiva sociocultural mensuram a capacidade do município em reduzir a desigualdade social, prover os habitantes de condições básicas de vida e de um ambiente construído saudável e seguro. Os indicadores econômicos indicam o potencial de desenvolvimento do município. Os indicadores ambientais, por sua vez, medem o grau de saúde do sistema ambiental. Finalmente, o índice de capacidade político-institucional mensura a robustez nesse quesito para o enfrentamento de desafios presentes e futuros (BRAGA et al., 2004).

Para analisar as variáveis que compõem o indicador, as mesmas se apresentam como positivas (quanto maior melhor e quanto menor pior) e negativas (quanto menor melhor e quanto maior pior) conforme o contexto em que são apresentadas. Desta forma, conforme o movimento das variáveis (positiva ou negativa), as mesmas indicam se houve favorecimento ou desfavorecimento do processo de desenvolvimento (MARTINS; CANDIDO, 2011).

Assim, pode-se afirmar que o objetivo do IDMS é avaliar os municípios segundo seu nível de desenvolvimento sustentável, visando auxiliar os agentes públicos na tomada de decisões e no planejamento a curto, médio e longo prazo a fim de proporcionar a sustentabilidade e bem-estar social.

Martins e Candido (2011) analisaram os indicadores de sustentabilidade que compõe o IDMS dos municípios do Estado da Paraíba. A partir deste, foi possível analisar de forma

realista as peculiaridades de cada localidade, as oportunidades e fragilidades que influenciam na sustentabilidade dos municípios daquele, contribuindo para a tomada de decisão.

Kronemberger et al. (2008) analisaram os indicadores de sustentabilidade estruturando-os sob índices temáticos e dimensionais, construindo um barômetro para avaliar a situação do país. A partir dessa análise - incluindo as dimensões sociocultural, econômica, ambiental e político-institucional - foram elaboradas escalas de desempenho que demonstraram a condição em que o Brasil se encontra.

Neste estudo, utiliza-se o Índice Municipal de Desenvolvimento Sustentável (IDMS), divulgado pela Federação Catarinense dos Municípios (FECAM).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização do estudo utilizou-se a pesquisa descritiva, documental e de caráter quantitativo. A coleta documental ocorreu utilizando-se as informações contidas no site da Federação Catarinense dos Municípios (FECAM), no link do Sistema de Indicadores de Desenvolvimento Sustentável.

A população do estudo é composta pela totalidade dos municípios de Santa Catarina que integram a FECAM, ou seja, os duzentos e noventa e cinco municípios (295) catarinenses. Os dados coletados referem-se ao exercício de 2014 e consideram as quatro dimensões que compõe o Índice Municipal de Desenvolvimento Sustentável (IDMS): sociocultural; econômica; ambiental; político institucional. Além disso, também foram tabuladas as subdimensões, indicadores e variáveis que compõem o IDMS, agrupados por municípios.

Após esse levantamento, foi calculada a média por variável e a partir desta construíram-se as análises por meio de planilhas usando como base as informações disponíveis no site da FECAM para indicar a escala de níveis de desempenho.

A Tabela 1 apresenta os critérios de classificação de cada dimensão no IDMS.

Tabela 1 - Escala de classificação dos indicadores

VALOR DO IDMS	CLASSIFICAÇÃO
Maior ou igual a 0,875	Alto
Maior ou igual a 0,750 e menor do que 0,875	Médio Alto
Maior ou igual a 0,625 e menor do que 0,750	Médio
Maior ou igual a 0,500 e menor do que 0,625	Médio Baixo
Menor do 0,500	Baixo

Fonte: FECAM (2015).

O IDMS considera as quatro dimensões como as perspectivas da realidade a serem observadas e estas se subdividem em subdimensões, indicadores e variáveis, cuja hierarquia pode ser visualizada na Tabela 2.

Tabela 2 - Composição do IDMS

Dimensão	Subdimensão
Sociocultural: 25%	Educação: 45% / Saúde: 35% / Cultura: 10% / Habitação: 10%
Econômica: 25%	Economia e renda: 100%
Ambiental: 25%	Meio ambiente: 100%
Político Institucional: 25%	Participação social: 30% / Gestão pública: 30% / Finanças: 40%

Fonte: FECAM (2015).

Na Tabela 2 estão evidenciados os pesos das dimensões e subdimensões que compõem o IDMS. Cada dimensão tem peso de 25% e para cada subdimensão, estão vinculados indicadores e variáveis, sendo os indicadores as ferramentas que captam aspectos da realidade e os traduzem; e, as variáveis são o conjunto de valores que vão apontar aquilo que o indicador deseja evidenciar (FECAM, 2015).

A base de dados dos indicadores é composta por um total de sessenta e duas (62) variáveis que retratam alguns aspectos da realidade e traduzem as condições de

desenvolvimento levando em conta as limitações de disponibilidade, confiabilidade e a atualidade dos dados.

O cálculo do IDMS é elaborado a partir da média aritmética dos índices das dimensões, que por sua vez são calculados pela média ponderada das subdimensões. Para os índices das subdivisões são efetuados pela média aritmética dos indicadores que por sua vez são calculados pela média aritmética das variáveis, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Fórmula de cálculo do IDMS

$\text{IDMS} = (\text{ID-SC} + \text{ID-MA} + \text{ID-SE} + \text{ID-PT}) / 4$ <p>Onde: IDMS = Índice de desenvolvimento municipal sustentável; ID-SC = Índice de desenvolvimento municipal sustentável sociocultural; ID-MA = Índice de desenvolvimento municipal sustentável meio ambiente; ID-SE = Índice de desenvolvimento municipal sustentável econômico; ID-PI = Índice de desenvolvimento municipal sustentável político institucional.</p>
--

Fonte: FECAM (2015).

A fórmula apresentada no Quadro 1 gera um indicador de IDMS que varia entre zero (0) e um (1), sendo que quanto mais próximo a um (1) maior será a sustentabilidade e quanto mais próximo de zero (0) menor o grau de sustentabilidade do município. Para estabelecer a relação entre os elementos que compõem o IDMS foram relacionados indicadores que pudessem atender ao maior número possível das condições descritas no Quadro 2 para que o índice apurado representasse adequadamente a realidade social (FECAM, 2015).

Quadro 2 – Atendimento das condições dos indicadores

Significado	Ser significativo em relação à sustentabilidade do sistema; Ser relevante politicamente; Revelar tradução fiel e sintética da preocupação;
Aplicabilidade	Permitir repetir as medições no tempo; Permitir um enfoque integrado relacionando-se com outros indicadores, permitindo analisar essas relações; Ter mensurabilidade (tempo e custo necessário, e viabilidade para efetuar a medida); Ser replicável e verificável;
Interpretação	Ter claros os princípios de base e clara visão dos objetivos que se quer alcançar; Ser de fácil interpretação pelo seu usuário; Ter uma metodologia de medida bem determinada e transparente; Ser elaborado através da participação ampla, representativa de todos os usuários; Possuir responsáveis pelo processo de tomada de decisão, pela coleta de dados e pelo processo de avaliação.

Fonte: FECAM (2015).

A análise considerou o desempenho das associações e dos municípios catarinenses em relação ao desempenho médio do Estado de Santa Catarina.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise dos resultados obtidos, no sentido de atender ao objetivo proposto no estudo.

4.1 Avaliação dos Indicadores

O IDMS tem por objetivo retratar, a partir das informações estruturadas, a situação da sustentabilidade em nível municipal, indicando a eficiência na gestão pública e o modo de investir os recursos. De acordo com a classificação proposta pela FECAM (2015), a Tabela 3 apresenta a distribuição dos duzentos e noventa e cinco (295) municípios de Santa Catarina.

Tabela 3 – Escala de classificação do IDMS geral

Classificação	Nº municípios	% municípios
Alto (Maior ou igual a 0,875)	0	0%
Médio Alto (< ou = 0,750 e > 0,875)	26	8,8%
Médio (< ou = 0,625 e > 0,750)	181	61,3%

Médio Baixo (< ou = 0,500 e > 0,625)	84	28,5%
Baixo (> 0,500)	2	0,7%
Sem informação	2	0,7%
Total	295	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da Tabela 3, percebe-se que a maior concentração está no nível médio (61,3%), seguido pelo nível médio baixo (28,5) e médio alto (8,8%). Considerando os resultados obtidos individualmente, o Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável dos duzentos e noventa e cinco (295) municípios do estado de Santa Catarina é de 0,660. Para a análise do IDMS separadamente pelas dimensões e subdimensões, tem-se a composição representada pela Tabela 4.

Tabela 4 – IDMS segregado por dimensões e subdimensões

Dimensões	Subdimensões/ IDMS
Sociocultural	Educação: 0,720; Saúde: 0,711; Cultura: 0,471; Habitação: 0,700;
Econômica	Economia: 0,662
Ambiental	Meio Ambiente: 0,637
Político Institucional	Finanças Públicas: 0,641; Gestão Pública: 0,688; Participação Social: 0,630;

Fonte: FECAM (2015)

Fica evidenciado que todas as subdimensões se encontram na classificação média (entre 0,625 e 0,750), exceto a subdimensão cultural que possui IDMS 0,471, considerada baixa, indicando uma fragilidade que exige investimentos dos gestores públicos.

A partir desses temas, foram elaborados indicadores e variáveis, dos quais se obtém a mensuração do IDMS, conforme descrito no Quadro 3.

Quadro 3 – IDMS sob a dimensão sociocultural

Subdimensão	Indicador	Variável	IDMS
Educação	Qualidade da Educação	Existência do Conselho Municipal de Educação	0,9847
		IDEB - Rede Pública Anos Finais (6° ao 9° ano)	0,5677
		IDEB - Rede Pública Anos Iniciais (1° ao 5° ano)	0,7397
		Índice de Analfabetismo	0,7314
		% de abandono escolar do 6° ao 9° ano	0,7903
		% de abandono escolar no Ensino Médio	0,7532
	Taxa de distorção idade-série na rede pública	0,6951	
	Cobertura da População em idade escolar	Taxa de atendimento escolar de 6 a 14 anos (rede pública e privada)	0,6779
Saúde	Cobertura da atenção básica	População atendida por equipes de saúde bucal (%)	0,7646
		% Populacional com cobertura da estratégia de saúde da família	0,9221
	Recursos na saúde	Proporção de médicos por 1000 habitantes	0,5792
		Número de consultas (SUS) por habitantes	0,4839
	Morbidade	Taxa de incidência de Hipertensão	0,6784
	Fatores de risco e proteção	Prevalência de aleitamento materno exclusivo	0,7840
		% de nascidos vivos com baixo peso n ultimo triênio	0,6860
Mortalidade	Taxa de anos potenciais de vida perdidos por óbito registrado	0,6926	
	Evolução da taxa de mortalidade por neoplasias malignas no ultimo triênio	0,7962	
Cultura	Estrutura da Gestão para promoção da cultura	Adesão ao Sistema Nacional de Cultura	0,4983
		Existência de Legislação de Proteção ao Patrimônio Cultural Material ou Imaterial	0,3017
		Existência de Conselho Municipal de Cultura em	0,2797
	Iniciativas da Sociedade	Existência de Grupos Artísticos	0,4548
	Infraestrutura cultural	Existência de Equipamentos Socioculturais	0,5495
		Recursos investidos na cultura	Investimento Per Capita em Cultura
Habitação	Estrutura de Gestão para Políticas Habitacionais	Investimento em Cultura sobre a Receita Corrente	0,5202
		Existência de Plano Municipal de Habitação (pronto ou em elaboração)	0,7407
		Existência de Conselho Municipal de Habitação em atividade	0,8119

		Existência de Fundo Municipal de Habitação	0,8000
		Existência de Cadastro ou Levantamento de Famílias Interessadas em Programas de Habitação	0,9322
	Qualidade Habitacional	Percentual de Domicílios com energia elétrica de companhia distribuidora	0,5716
		Percentual de Domicílios com banheiro de uso exclusivo	0,6304
		Densidade Excessiva de Moradores por Dormitórios nos Domicílios	0,5056

Fonte: Dados da pesquisa

Sob a perspectiva sociocultural, verificou-se que os indicadores e variáveis permitem avaliar com exatidão os pontos que estão sendo atendidos satisfatoriamente e quais pontos merecem maior atenção. Na subdimensão da educação, das oito variáveis que compõem o IDMS, uma está no nível médio baixo, quatro em nível médio, duas em nível médio alto e uma no nível alto. Ainda sob essa perspectiva, em relação às variáveis da subdimensão da saúde, uma está no nível baixo, uma no nível médio baixo, três em nível médio, duas em nível médio alto e duas em nível alto. No ponto de vista cultural, das sete variáveis existentes, cinco estão em nível baixo e duas em nível médio baixo. Para finalizar a análise dos indicadores socioculturais, os indicadores de habitação apresentam sete variáveis que destas, duas estão em nível médio baixo, duas em nível médio, duas em nível médio alto e uma em nível alto.

O Quadro 4 apresenta os resultados da dimensão econômica.

Quadro 4 – IDMS sob a dimensão econômica

Subdimensão	Indicador	Variável	IDMS
Economia	Nível de Renda	Remuneração Média dos Trabalhadores Formais	0,5224
		Percentual de Domicílios em Situação de Pobreza	0,6272
	Dinamismo Econômico	Evolução da Área Liberada para Construção no último triênio	0,5382
		Evolução dos Empregos Formais no último triênio	0,6691
		Evolução Média do PIB no último triênio	0,5888
		PIB per capita	0,7513
	Agregação de Valor Econômico	Evolução Média do Valor Adicionado no último triênio	0,7192
		Média de Crescimento do ISS no último triênio	0,8029

Fonte: Dados da pesquisa

Para a dimensão econômica são mensurados três indicadores: nível de renda, dinamismo econômico e agregação de valor econômico. Destes indicadores, 75% estão no nível médio baixo e 25% no nível médio alto.

O Quadro 5 apresenta os resultados da dimensão ambiental:

Quadro 5 – IDMS sob a dimensão ambiental

Subdimensã	Indicador	Variável	IDMS
Meio Ambiente	Cobertura de Saneamento Básico	% de Domicílios Atendidos Direta ou Indiretamente por Coleta de Lixo	0,7759
		% de Domicílios com Acesso à Rede Geral de Esgoto ou Fossa Séptica	0,5696
		% de Domicílios Atendidos por Rede Pública de Água	0,6154
	Estrutura de Gestão	Efetividade da Estrutura de Gestão Ambiental	0,3142
		Efetividade do Conselho Municipal de Meio Ambiente	0,4383
	Preservação Ambiental	Depósito de Lixo em Locais Licenciados	0,9932
		Áreas de Matas e Florestas Naturais Preservadas nas Propriedades	0,7305

Fonte: Dados da pesquisa

Na composição do IDMS sob a perspectiva ambiental são considerados três indicadores – cobertura de saneamento básico, estrutura de gestão ambiental e preservação ambiental – com suas respectivas variáveis. Das variáveis consideradas, 57,12% se encontram em nível baixo e médio baixo, 14,28% em nível médio e 28,56% em nível médio alto e alto.

O Quadro 6 apresenta os resultados da dimensão político institucional:

Quadro 6 – IDMS sob a dimensão político institucional

Subdimensão	Indicador	Variável	IDMS
Finanças Públicas	Capacidade Arrecadação	Receita Corrente Líquida Per Capita	0,6335
		% de receita própria sobre a Receita Corrente Líquida	0,4129
	Capacidade de Investimento	Investimento público per capita	0,6589
		Investimento público sobre a Receita Corrente Líquida	0,5473
	Saúde Financeira	Suficiência de Caixa	0,8339
% da Receita comprometida com Folha de Pessoal		0,7306	
Gestão Pública	Articulação com o exterior	Participação em Consórcios Intermunicipais	0,9763
		Participação em Colegiados Intermunicipais	0,8508
	Capacidade de Planej.	Existência de Planos de Desenvolvimento Setoriais	0,5563
	Qualidade Quadro	Percentual de Servidores com Curso Superior	0,6133
	Qualidade da Gestão de Pessoas	Existência de Plano de Cargos e Salários	0,8915
Existência de Plano de Capacitação de Servidores		0,4102	
Participação Social	Capital Social	Existência de Organizações Representativas da Sociedade	0,6342
	Gestão Democrática	Existência de Conselhos Municipais Paritários	0,7245
	Participação Eleitoral	Percentual de Participação nos Pleitos Eleitorais	0,7448
	Participação Feminina	Percentual de Mulheres Vereadoras	0,4011

Fonte: Dados da pesquisa

Sob a dimensão político institucional, existem três subdimensões: finanças públicas, gestão pública e participação social, com os indicadores e variáveis. Para finanças públicas, 33,32% das variáveis se encontram em nível baixo e médio baixo, 49,98% em nível médio e 16,66% em nível alto. Na gestão pública os indicadores refletem a seguinte situação: 16,66% estão no nível baixo; 33,22% no nível médio baixo; 16,66% no nível médio alto e 33,32% no nível alto. Na subdimensão de participação social, 75% dos indicadores se encontram no nível médio e 25% no nível baixo.

4.2 Avaliação do Desempenho dos Municípios e Associações

Esta seção aborda a avaliação das quatro dimensões em relação ao desempenho municipal e as associações a que pertencem. Para a avaliação dos resultados utilizou-se o mesmo critério exposto na Tabela 1 e os resultados são apresentados na Tabela 5.

Observa-se na Tabela 5 que duzentos e noventa e três (293) municípios foram considerados, pois os municípios de Balneário Rincão e de Pescaria Brava não disponibilizaram as informações.

Tabela 5 – Comparativo do IDMS por associação de municípios

TERRITÓRIO	MÉDIA	Nº MUNICÍPIOS	MUNICÍPIOS COM IDMS > ESTADO	% MUNICÍPIOS COM IDMS > ESTADO
AMNOROESTE	0.600	6	1	17%
AMURES	0.602	18	3	17%
AMAI	0.602	14	3	21%
AMURC	0.620	5	2	40%
AMESC	0.626	15	4	27%
AMPLANORTE	0.626	10	3	30%
AMERIOS	0.631	17	7	41%
AMPLASC	0.631	7	2	29%
AMOSC	0.640	21	6	29%
AMEOSC	0.642	19	6	32%
AMARP	0.648	14	6	43%
AMUREL	0.662	17	9	53%
AMAVI	0.669	28	16	57%
AMAUC	0.675	15	11	73%
GRANFPOLIS	0.679	22	13	59%
AMMOC	0.685	13	8	62%
AMVALI	0.714	7	6	86%
AMREC	0.722	11	11	100%
AMUNESC	0.729	9	9	100%
AMMVI	0.735	14	14	100%
AMFERI	0.750	11	10	91%
IDMS Estado	0,660	293	150	

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se visualizar que dos municípios avaliados, cento e cinquenta (150) apresentam IDMS acima da média do estado de Santa Catarina. Em relação aos demais municípios, cento e quarenta e dois (142) estão abaixo do IDMS médio do estado e Rio das Antas possui o mesmo índice do estado (0,660). O destaque positivo é para o município de Balneário Camboriú que possui o IDMS mais elevado (0,824) e, no lado oposto, o município de Entre Rios apresenta o pior desempenho (0,466). Das vinte e uma (21) associações de municípios do Estado de Santa Catarina, dez (47,6%) apresentaram desempenho no IDMS acima da média estadual e onze (52,4%) apresentaram desempenho no IDMS abaixo dessa média.

Em relação ao IDMS geral, os resultados indicam que o estado de Santa Catarina encontra-se no nível médio (61,3% dos indicadores estão nessa faixa). Se a análise for realizada por dimensão, a Tabela 6 apresenta a composição numérica e em percentual dos municípios que se encontram nas respectivas faixas de classificação.

Tabela 6 – Análise do IDMS por município e dimensão

	Sociocultural	%	Econômica	%	Ambiental	%	Político Institucional	%
Alto	0	0,0%	1	0,3%	14	4,8%	0	0,0%
Médio Alto	59	20,1%	45	15,4%	53	18,1%	30	10,2%
Médio	194	66,2%	161	54,9%	96	32,8%	158	53,9%
Médio	39	13,4%	65	22,2%	73	24,9%	101	34,5%
Baixo	1	0,3%	21	7,2%	57	19,4%	4	1,4%
TOTAL	293	100	293	100	293	100	293	100

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da Tabela 6 percebe-se que sob as dimensões sociocultural, econômica e político institucional, mais de 50% dos municípios catarinenses se classificam no nível médio. Ao ampliar a análise para as classificações médias da escala (médio baixo, médio e médio alto), em torno de 90% dos municípios estão nesses níveis. Na perspectiva ambiental, embora 75,2% dos municípios encontram-se no nível mediano, essa dimensão apresentou maiores valores em relação aos níveis classificados como alto e baixo quando comparado com as outras dimensões, com 4,8% e 19,3%, respectivamente.

Diante da apresentação do cenário global, foram analisados os indicadores por dimensão, comparando o desempenho destes entre as associações dos municípios, constituindo o Quadro 7.

Quadro 7 – Comparativo das dimensões do IDMS por associação

Associação	Sociocultural	Econômica	Ambiental	Político Institucional	IDMS
AMAI	Médio	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio	Médio Baixo
AMARP	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio	Médio
AMAUC	Médio	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio
AMAVI	Médio	Médio	Médio	Médio	Médio
AMEOSC	Médio	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio
AMERIOS	Médio	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio
AMESC	Médio	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio
AMFRI	Médio	Médio	Médio Alto	Médio	Médio
AMMOC	Médio	Médio	Médio	Médio	Médio
AMMVI	Médio	Médio	Médio Alto	Médio	Médio
AMNOROESTE	Médio	Médio	Baixo	Médio	Médio Baixo
AMOSC	Médio	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio
AMPLANORTE	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio Baixo	Médio
AMPLASC	Médio	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio
AMREC	Médio	Médio	Médio Alto	Médio	Médio
AMUNESC	Médio	Médio	Médio Alto	Médio	Médio
AMURC	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio	Médio	Médio Baixo
AMUREL	Médio	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio
AMURES	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio Baixo
AMVALI	Médio	Médio	Médio Alto	Médio Baixo	Médio
GRANFPOLIS	Médio	Médio	Médio	Médio	Médio

Fonte: Dados da pesquisa

No comparativo das associações em relação às dimensões que compõem o IDMS, quanto à dimensão sociocultural, todas as regiões mantêm seus índices na classificação média, exceto, as associações AMURC e AMURES que se classificam no nível médio baixo.

Para a perspectiva econômica, das vinte e uma (21) associações, 28,5% classificam-se no nível médio baixo e o restante (71,5%) classifica-se no nível médio. Os percentuais para a dimensão político institucional são de 19% para o nível médio baixo e 81% para o nível médio. Sob o aspecto ambiental, 4,9% das associações encontram-se no nível baixo, 42,8% classificam-se no nível médio baixo, 28,5% no nível médio e 23,8% no nível médio alto.

Agrupando-se as dimensões, segundo a classificação proposta nos níveis alto, médio alto, médio, médio baixo e baixo, a distribuição por associação de municípios é apresentada na Tabela 7.

Na Tabela 7 observa-se que as associações AMFRI, AMMVI, AMREC, AMUNESC e AMVALI estão compondo as primeiras posições do ranking, pois para as quatro dimensões consideradas (sociocultural, econômica, ambiental e político institucional) uma delas possui classificação no nível médio alto e as outras três dimensões pontuam no nível médio, exceto pela AMVALI, que uma dimensão pontua no nível médio baixo.

No outro extremo, para as associações AMAI, AMPLANORTE e AMURC duas dimensões pontuam no nível médio e outras duas nível baixo. Em situação crítica, comparada às outras associações, a AMESC e AMURES tem as pontuações inferiores, com um indicador no nível médio e três no nível médio baixo na primeira, e quatro indicadores no nível médio baixo na segunda. A AMNOROESTE, embora classificada nos níveis medianos do comparativo, possui o único indicador no desempenho considerado baixo.

Tabela 7 – Distribuição das dimensões por associação de municípios

Associação	Classificação por pontuação				
	Alto	Médio Alto	Médio	Médio Baixo	Baixo
AMFRI	0	1	3	0	0
AMMVI	0	1	3	0	0
AMREC	0	1	3	0	0
AMUNESC	0	1	3	0	0
AMVALI	0	1	2	1	0
AMAVI	0	0	4	0	0
AMMOC	0	0	4	0	0
GRANFPOLIS	0	0	4	0	0
AMARP	0	0	3	1	0
AMAUC	0	0	3	1	0
AMEOSC	0	0	3	1	0
AMERIOS	0	0	3	1	0
AMOSC	0	0	3	1	0
AMPLASC	0	0	3	1	0
AMUREL	0	0	3	1	0
AMNOROESTE	0	0	3	0	1
AMAI	0	0	2	2	0
AMPLANORTE	0	0	2	2	0
AMURC	0	0	2	2	0
AMESC	0	0	1	3	0
AMURES	0	0	0	4	0

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 7 estão consistentes com os resultados apresentados na Tabela 5, em que a AMNOROESTE apresenta o pior desempenho geral, seguida de perto pelas associações da AMURES e AMAI. Já associações da AMVALI, AMREC, AMUNESC, AMMVI e AMFRI apresentam os melhores desempenhos, as únicas com índices superiores a 0,700, sendo a última o melhor desempenho geral do IDMS (0,750).

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Os indicadores de sustentabilidade apresentaram o nível de eficiência da gestão pública e sustentabilidade por meio da mensuração dos indicadores e seus resultados,

sinalizando os erros e acertos na tomada de decisão dos gestores, proporcionando aos mesmos agir corretiva ou preventivamente.

O objetivo desse estudo foi analisar o nível dessa sustentabilidade nos municípios do Estado de Santa Catarina, sob a ótica do Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS), analisado sob todas as perspectivas, na totalidade dos municípios e das associações.

Nesse contexto, a presente pesquisa analisou os indicadores de sustentabilidade dos duzentos e noventa e três municípios catarinenses com dados disponíveis, avaliando o resultado do indicador isoladamente, das dimensões sociocultural, econômica, ambiental e político institucional que o compõem e comparando o desempenho entre as associações dos municípios.

Na análise geral, os resultados indicaram que os municípios catarinenses encontram-se no nível médio de desempenho. Ao realizar a abertura da análise a partir das dimensões sociocultural, econômica e político institucional e suas respectivas subdimensões, constatou-se que todas elas apresentam-se no nível mediano de desempenho, exceto a subdimensão cultural que está classificada no nível baixo e, portanto, necessita de políticas voltadas para essa área.

Sob a ótica das variáveis que compõem o IDMS para dimensão sociocultural, das trinta variáveis existentes, somente três delas apresentaram desempenho alto, uma nas subdimensões da educação, saúde e habitação e nenhuma na área cultural. Para a dimensão econômica, das oito variáveis, nenhuma delas alcançou o desempenho considerado alto. Na dimensão ambiental, das sete variáveis, apenas uma apresentou pontuação no nível alto. Das dezesseis variáveis da dimensão político institucional, cujas subdimensões são finanças públicas, gestão pública e participação social, somente duas atingiram a classificação no nível alto.

Ao realizar a análise voltada para a totalidade dos municípios catarinenses, cento e cinquenta (150) desses estão com IDMS acima da média do estado de Santa Catarina, sendo o município de Balneário Camboriú com maior desempenho com IDMS de 0,824 e o município de Entre Rios com IDMS de 0,466, com o menor. Diante desse cenário, a variação do maior para o menor desempenho é de 76,8%, indicando, portanto, as desigualdades existentes no nível de sustentabilidade dos municípios.

No estudo das associações dos municípios, destaque para AMFRI, AMMVI, AMREC AMUNESC e AMVALI que estão classificadas com melhor desempenho, pois, para as quatro dimensões existentes, em uma delas essas associações possuem um indicador mostrando a classificação no nível médio alto. Enquanto no outro extremo, a AMESC e AMURES tem uma situação crítica, com um indicador no nível médio e três no nível médio baixo na primeira e quatro indicadores no nível médio baixo na segunda região.

No entanto, na classificação geral do índice, a AMNOROESTE apresenta o pior desempenho entre as associações, seguida pela AMAI e AMURES. Mais uma vez, esse dado reflete as condições de desigualdades também entre as associações dos municípios.

Da pesquisa realizada, constata-se que dos duzentos e noventa e três municípios analisados, nenhum apresentou desempenho considerado alto em qualquer das quatro dimensões e também no IDMS, que classificou os municípios entre médio baixo, médio e médio baixo.

Desta forma, conclui-se que os indicadores de sustentabilidade são importantes ferramentas que possibilitam identificar os problemas, mensurar os seus impactos e promover a melhoria da qualidade de vida da população, ou seja, constituem-se de artefatos indispensáveis para os gestores públicos promoverem as melhorias necessárias na sustentabilidade dos municípios.

Pesquisas futuras podem ampliar a análise abordando outras fontes de informação, como o Índice de Desenvolvimento Humano comparando com o Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável com o objetivo de verificar os resultados comparativamente.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, A. O.; RAMOS, M. C. P.; Limitações dos relatórios de sustentabilidade para análises custo-benefício de ações sociais e ambientais. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 13, n. 1, 2015.

BRAGA, T. M.; FREITAS, A. P. G.; DUARTE, G. S.; SOUSA, J. C.; Índices de sustentabilidade municipal: o desafio de mensurar. **Nova Economia Belo Horizonte**, v. 13, n. 3, p. 11-33, 2004.

FECAM. Federação Catarinense de Municípios. **Metodologia das variáveis do IDMS 2014**. Disponível em: <www.fecam.org.br>. Acesso em: 25 abr. 2015.

_____. **Sistema de indicadores de desenvolvimento municipal sustentável - SIDMS**. Florianópolis. Disponível em: <<http://indicadores.fecam.org.br>>. Acesso em: 19 abr. 2015.

FREITAS, A. R. P.; KOBAL, A. B. C.; LUCA, M. M.M.; VASCONCELOS, A. C.; Indicadores ambientais: um estudo comparativo entre empresas brasileiras e espanholas. **Revista de Gestão Social e Ambiental - RGSA**, v. 7, n. 1, p. 35-52, 2013.

JANNUZZI, P. M.; Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público Brasília**, v. 2, n. 56, p. 137-160, 2005.

KRONEMBERGER, D. M. P.; JUNIOR, J. C.; NASCIMENTO, J. A. S.; COLLARES, J. E. R.; SILVA, L. C. D.; Desenvolvimento sustentável no Brasil: uma análise a partir da aplicação do barômetro da sustentabilidade. **Sociedade & Natureza**, v. 20, n. 1, p. 25-50, 2008.

MACEDO, M. A. F.; FERREIRA, A. F. R.; CÍPOLA, F. C.; Análise do nível de sustentabilidade das unidades federativas do Brasil e de suas capitais: um estudo sob as perspectivas econômica, social e ambiental. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 5, n. 3, p. 73-89, 2011.

MARTINS, M. F.; CANDIDO, G. A.; Índices de desenvolvimento sustentável para municípios: uma proposta metodológica de construção de análise. **IX Encontro da Sociedade Brasileira de Economia Ecológica**, Brasília, 2011.

MARZALL, K.; ALMEIDA, J.; **Indicadores de sustentabilidade para agroecossistemas: estado da arte, limites e potencialidades de uma nova ferramenta para avaliar o desenvolvimento sustentável**. **Cadernos de Ciência & Tecnologia**, v.17, n. 1, p.41-59, 2000.

NAHAS, M. I. P.; GONCALVES, E.; SOUZA, R. G. V.; VIEIRA, C. M.; Sistemas de Indicadores Municipais no Brasil: experiências e metodologias. **XV Encontro Nacional de Estudos Populacionais, ABEP**, Caxambu, 2006.

RABELO, L. S.; LIMA, P. V. P. S.; Indicadores de Sustentabilidade: a possibilidade da mensuração do desenvolvimento sustentável. **REDE - Revista Eletrônica do Prodepa**, v. 1, n. 1, p. 55-76, 2007.

REUS, I. S.; Gestão Municipal e Desenvolvimento Sustentável: um panorama dos indicadores de sustentabilidade nos municípios catarinenses. **Dissertação de Mestrado – Universidade**

de Santa Catarina, Centro de Ciências Econômicas e da Administração, Mestrado Profissional em Administração; Florianópolis, 2012.

REZENDE, A. J.; SLOMSKI, V.; CORRAR, L. J.; Gestão Pública Municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo. **Revista Universo Contábil**; v. 1, n. 1, 2005.

ROSS, S. T.; RIBEIRO, R. O. A.; SANT'ANNA A. P.; Ranking de municípios para políticas públicas de educação: comparação entre avaliações multicritério a partir do IDH. **Pesquisa Operacional para o Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, 2010.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V.; Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 41, n. 5, 2007.

SCHENINI, P. C.; NASCIMENTO, D. T.; Gestão Pública Sustentável. **Revista de Ciências da Administração**, v. 4, n. 8, 2002.

VASCONCELOS, A. C. F.; CANDIDO, G. A.; Índice de desenvolvimento sustentável municipal participativo: uma aplicação no município de Cabaceiras - PB. **Revista Capital Científico**, v. 9, n. 2, 2011.

A UTILIZAÇÃO DA MODALIDADE DE LICITAÇÃO PREGÃO NOS PROCESSOS LICITATÓRIOS NOS MUNICÍPIOS DE SANTA CATARINA

Jucilene Maragno de Medeiros
Graduada de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)
jucilenemaragno@unochapeco.edu.br

Celso Galante
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
galante@unochapeco.edu.br

Omeri Dedonato
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
omeri@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo verificou a utilização da modalidade de licitação pregão pelos municípios de Santa Catarina, considerando como instrumento de redução de preços nas compras públicas. Caracteriza-se como pesquisa descritiva, de levantamento e quantitativa. A coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa no site do Tribunal de Contas de SC e aplicação de questionários aos pregoeiros dos municípios integrantes da AMOSC. Os resultados indicam que a modalidade de pregão é utilizada nos municípios integrantes da AMOSC em 63,35% de seus processos, considerando uma amostra de 17 municípios, enquanto os demais municípios do Estado de SC utilizam em 54% dos processos, com uma amostra de 295 municípios. Destaca-se dentre os municípios estudados os que utilizam o pregão em 100% de seus processos, assim como os municípios que utilizam a referida modalidade em apenas 7% de seus processos. Em se tratando de economia orçamentária, os municípios estudados não demonstraram resultados satisfatórios com a utilização do pregão, tal fato justifica-se pela má elaboração do orçamento pelos administradores públicos. Por fim, confirma-se a preferência dos municípios pela modalidade de pregão destacando, dentre suas vantagens e desvantagens: a agilidade dos processos, o aumento da competitividade e principalmente a redução dos custos para os órgãos públicos.

Palavras-chave: Modalidades de Licitação. Administração pública. Pregão.

1 INTRODUÇÃO

O governo brasileiro, com base na lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002, institui no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a nova modalidade de licitação denominada Pregão. Inicialmente ministrado somente de forma presencial, posteriormente regulamentado por meio do decreto nº. 5.450/05 de 31 de maio de 2005 a forma de pregão eletrônico. Tanto o pregão presencial quanto o eletrônico, regulamentado por lei para direcionar as compras de bens e serviços comuns.

Várias são as opiniões acerca dos benefícios do pregão, destaca-se a nova modalidade não somente como mais uma opção, mas sim, a maneira mais ágil, econômica e transparente forma de licitar, fazendo cumprir-se o objetivo principal do Estado, a modernização dos processos de compras, a diminuição da corrupção e a mais desejada pela administração pública, a economia orçamentária para os cofres públicos, (SANTANA; SANTOS, 2011).

Para Faria et al. (2013), a transparência nos processos licitatórios é observada como disseminação das informações públicas, sendo um dos pilares para o combate efetivo da corrupção, constituindo-se dos princípios fundamentais da política da boa governança, demonstrar as informações aos cidadãos, aproximando-se assim o Estado e a comunidade.

A administração pública, representada pelos pregoeiros e equipe de apoio buscam instigar os licitantes a disputarem a venda acirradamente, fazendo com que os preços adjudicados sejam os menores possíveis, influenciando diretamente no saldo das receitas disponíveis para futuras aquisições, dando maior poder de compra aos departamentos públicos, demonstrando maior transparência nos processos, já que os participantes acompanham as propostas oferecidas pelos concorrentes pessoalmente, no caso de pregão presencial e em tempo real pelo pregão eletrônico.

Conforme Faria et al. (2011), a necessidade de estudo do pregão baseia-se no fato de que, nas entidades públicas, as compras de materiais ou de serviços são complexas, exigindo do gestor público uma rigorosa observação das leis que regem as licitações; protegendo-se das atividades ilícitas, mantendo a transparência e a racionalidade na utilização de recursos públicos.

Em se tratando de economia orçamentária, o pregão tem se mostrado um grande aliado aos cofres públicos, sua utilização reflete positivamente nas disponibilidades dos municípios. A utilização do pregão vem se mostrando cada vez mais importante junto aos administradores públicos, destacando-se em todos os processos licitatórios. Neste sentido, o estudo busca responder: Qual a utilização da modalidade pregão nos processos licitatórios dos municípios de Santa Catarina? A pesquisa pretende identificar a utilização da modalidade pregão nos processos licitatórios dos Municípios de Santa Catarina.

A importância do estudo fundamenta-se na necessidade da disseminação dos benefícios econômicos com a utilização do pregão, fundamentando sua utilização nos processos de compras dos mais diversos órgãos públicos do país. Sendo assim, pode-se afirmar que o pregão se apresentou para os órgãos públicos como a maneira mais fácil, ágil e econômica forma de comprar.

O artigo é composto pela introdução onde é apresentada a importância do estudo para os departamentos públicos. Na revisão de literatura, são contextualizadas as modalidades de licitações, os estudos realizados e sua importância na economia orçamentária para os municípios. Os procedimentos metodológicos discorrem sobre a forma de análise e interpretação de dados. A análise dos resultados demonstra a representatividade da utilização do pregão nos municípios do Estado de SC, bem como suas vantagens e desvantagens, além das conclusões e pesquisas futuras.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Para aprofundar a importância do pregão e sua relevância nos processos de compras das entidades públicas e justificando a necessidade que os órgãos públicos possuem de alcançar determinada economia orçamentária, os governantes baseiam-se no propósito de que quanto mais disponibilidades financeiras, maior é o número de investimentos.

2.1 A importância da licitação

As licitações são utilizadas para orientar e dirigir as compras de bens e serviços nos departamentos públicos, com base em editais de conhecimento coletivo, posiciona-se como um mecanismo de controle e combate ao de dinheiro por parte de seus administradores. Tem como principal objetivo a preservação do patrimônio comum, seja ele por meio de controle dos gastos até a aquisição de bens de qualidade; a economia, por meio da garantia de livre concorrência entre os fornecedores e principalmente a transparência nos atos da administração.

Conforme Meirelles (2001), a licitação pode ser considerada como o procedimento administrativo de compras, em que a administração pública seleciona a proposta mais lucrativa e busca propiciar iguais oportunidades aos que desejam fechar contratos comerciais com algum órgão público, dentro dos padrões estabelecidos antecipadamente pela administração, atuando como fator de eficiência e moralidade dos negócios administrativos.

Vicentes, Caldas e Silva (2014) afirmam que a licitação é um procedimento administrativo que auxilia na aquisição de produtos e na contratação de serviços, buscando uma proposta mais vantajosa para a administração, além de qualidade no objeto proposto.

Em órgãos públicos, descreve Faria et al. (2010), o foco das transações efetuadas com os recursos públicos é a transparência, buscando-se a satisfação da sociedade em geral em relação ao governo, obrigando a administração pública a burocratizar os processos de compra e demonstrar um alto grau de eficiência e eficácia, utilizando-se assim das licitações.

Faria et al. (2011) afirma ainda que licitação é, via de regra, um procedimento obrigatório para as contratações de todas as entidades mantidas com recursos públicos, entre elas a administração direta e a indireta, que tenham por objetivo obras, serviços, compras, alienações, concessões, permissões e locações.

De acordo com Medeiros et al. (2014) em face da importância das compras governamentais para a economia do país, os processos de aquisição mediante licitações públicas assumem também proporcional relevância no contexto mercadológico brasileiro.

Para regulamentar e orientar tanto o administrador público, por meio das pessoas responsáveis pelos setores de compras, quanto os fornecedores interessados em vender seus produtos aos órgãos públicos, destaca-se a lei 8.666 de 21 de junho de 1993, demonstrando a forma legal de elaborar e participar dos processos licitatórios e contratos de compras, apresentando a relação de documentos necessários para comprovar a regularidade das empresas proponentes, instituindo especificidades técnicas mínimas e valores máximos admitidos dos produtos e/ou serviços a serem adquiridos, garantindo a qualidade e protegendo os cofres públicos de possíveis fraudes.

Em se tratando do pregão, destaca-se ainda o benefício da lei 123/2006, que proporciona às Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) a oportunidade de concorrer com empresas maiores, já que podem ofertar lances menores, caso sua proposta seja até 5% acima da menor proposta, permitindo-se assim ganhos para a administração e fomentando a economia local.

Em 07 de agosto de 2014 a lei 123 foi alterada pela lei complementar 147, alterando-se a condição de participação da ME e EPP, tratando-se em si: licitações com valores de até R\$ 80.000,00 dever ser feitas exclusivamente para MEs e EPPs; a dispensa de licitação para compras de bens no valor de até R\$8.000,00 e prestação de serviços de até R\$ 15.000,00 agora é obrigatório licitar, assim como a compra de bens divisíveis, cadeiras, por exemplo, 25% do valor licitado devem ficar para esta modalidade de empresa.

2.2. Modalidades de licitação

Considera-se como modalidade de licitação a maneira de conduzir os processos de compras baseando-se em critérios definidos por lei. A modalidade a ser utilizada é definida com base no valor estimado para contratação, excetuando-se desta exigência a modalidade de pregão.

A lei 8.666 de 21 de junho de 2003 regulamentou o art. 37, Inciso XXI da Constituição Federal de 1988, quando tratou das modalidades de licitação, inicialmente contendo em sua redação as modalidades de concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão, instituindo-se em 17 de julho de 2002, por meio da lei 10.520 a modalidade de Pregão, utilizada amplamente nos processos de compras dos departamentos públicos no Brasil.

A modalidade de pregão não foi criada somente como mais uma opção, mas sim, como a maneira mais ágil, econômica e transparente forma de licitar. Caracteriza-se pela redução dos preços por meio de lances verbais no caso de pregão presencial e digitado nos casos de pregão eletrônico.

Esta nova modalidade de licitação apresenta várias facilidades, fazendo cumprir-se o objetivo principal da Lei das Licitações: a modernização dos processos de compras, a diminuição da corrupção e a mais desejada pela Administração Pública, a economia orçamentária para os cofres públicos (SANTANA; SANTOS, 2011).

Conforme mencionam Silveira et al. (2012) existem particularidades em cada modalidade utilizada nos processos licitatórios. Com base nestas particularidades é decidido pela modalidade que mais se adapta as necessidades do processo de compra. O pregão por sua vez não possui restrições em relação a valores, podendo ser utilizado nos mais diversos processos licitatórios que objetivam a compra de bens e serviços comuns.

No Quadro 1 estão destacadas as modalidades, suas principais características e indicações.

Quadro 1 - Modalidades de licitação com características e indicações

Modalidade	Características e indicações de uso
Concorrência	Utilizada para contratos de grande valor; licitações internacionais; registro de preços; obras e serviços de engenharia acima de R\$1.500.000,00; compra e contratações de serviços acima de R\$650.000,00; compra e alienações de imóveis independente de valor; alienação de bens móveis de maior valor; concessão de direito real de uso.
Tomada de Preços	Contratos de médio valor; participantes devidamente cadastrados no órgão licitante; obras e serviços de engenharia de até 1.500.000,00; compra e contratações de serviços até 650.000,00; licitações internacionais desde que o licitante possua cadastro internacional de fornecedores, prestadores de serviços e empreiteiros.
Convite	Contratos de pequeno valor; solicitação de participação enviada pelo órgão licitante a no mínimo 03 fornecedores; obras e serviços de engenharia de até R\$150.000,00; Compras e contratações de outros serviços de até R\$80.000,00; poderá utilizar-se-á modalidade nas licitações internacionais desde que não haja fornecedores do bem ou serviço no país.
Concurso	Modalidade especial para contratação de melhor trabalho, podendo participar qualquer interessado que forneça trabalho técnico, científico ou artístico, mediante pagamento de prêmios ou remuneração aos vencedores.
Leilão	Modalidade venda; utilizado para venda de bens móveis inservíveis a administração pública; ganha quem pagar melhor preço pelo bem.
Pregão	Mais recente modalidade; aquisição de bens e serviços comuns; não tem valor estimado de contratação; feita por meio de proposta e lances em sessão pública; Primeiro se disputa os preços e depois se analisa a documentação; é vencedor da licitação quem der o menor lance; não é utilizada para contratações para obras e serviços de engenharia, locações imobiliárias e alienações em geral. Poder ser realizado via presencial ou via sistema eletrônico.

Fonte: Adaptado de SILVEIRA et al. (2012).

No Quadro 1 é possível verificar as modalidades de licitações existentes. Já a modalidade de pregão não restringe a utilização das demais modalidades, já que para contratações de obras de engenharia e serviços especializados não se permite utilizar o pregão e sim a concorrência e concurso, respectivamente. Orienta-se que, dentro das possibilidades de cada órgão público o pregão tenha preferência, pois esta modalidade permite aos fornecedores que reduzam seus preços, aumentando a competitividade e a redução de custos.

2.3 Economia orçamentária

A economia orçamentária verificada pelos processos licitatórios está diretamente ligada às atividades da contabilidade das instituições públicas, pois é com base nas

informações da contabilidade que se planeja o orçamento público, estimando-se as receitas e despesas, planejando suas ações com base no Plano Plurianual (PPA), na Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), (SOARES et al. 2011).

Para Meirelles (2001) o que diferencia o ramo da contabilidade privada para o ramo da contabilidade pública é a legislação, enquanto na privada pode-se fazer tudo o que a lei não proíbe, na pública é o contrário, pode-se fazer somente o que a lei determina, já que para os administradores públicos decai a responsabilidade de responder pelos seus atos, com base na Lei da Responsabilidade Fiscal.

A lei complementar 101 de 04 de maio de 2000 estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no capítulo II do título VI da Constituição Federal de 1988, destacando em súmula a responsabilidade dos administradores públicos em seguir as diretrizes estipuladas pelo Governo Federal em relação as finanças públicas, respeitando e cumprindo o orçamento previamente estipulado por meio do Plano Plurianual, Lei das Diretrizes orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

Observando e buscando a economia no orçamento público, os processos de compras precisam desempenhar seu papel fundamental na busca pela economia dos recursos públicos, objetivando a redução dos gastos públicos e disponibilizando aos administradores públicos um volume maior de recursos que possam ser utilizados na promoção do desenvolvimento econômico e o bem estar da população, investindo-se em políticas públicas que combatam a desigualdade social da população.

2.4 Investimentos públicos

Os investimentos públicos têm como principal objetivo a promoção de melhorias nos setores econômicos e sociais, valorizando o capital humano, melhorando a qualidade de vida das pessoas, promovendo o desenvolvimento da sociedade das mais diversas regiões do Brasil.

Para Menezes (2003), investimento significa a aplicação de valores monetários com objetivo de aumentar a produção, sendo estes investimentos por meio de compra de máquinas, ampliação de instalações, melhoria de transporte e infraestrutura, considerados como bens de capital. Já para o setor público, investimentos são considerados como aplicação de recursos financeiros em capital sob direito do Estado, com função principal de melhorar a vida das pessoas, não objetivando lucro.

Segundo Leonetti et al. (2011), o princípio dos investimentos públicos é que estes devem alcançar a eficiência e sustentabilidade econômica. Para que este feito se concretize nos municípios brasileiros é necessário que haja uma atuação consistente e multidisciplinar dos envolvidos no processo de busca e implantação dos recursos. Estes recursos precisam ser alocados nos setores deficitários das entidades e que estes apresentem melhorias no desenvolvimento econômico e social da região, objetivando a aplicação de recursos com eficiência.

Dentre os vários tipos de investimentos públicos, pode-se mencionar: a) investimento a fundo perdido - investimentos feitos pelo Estado sem espera de retorno financeiro para melhorar as condições dos menos favorecidos, fornecendo moradia, saneamento básico, entre outros; b) investimento autônomo - investimento em avanços tecnológicos, sem fins de retorno de lucro; c) investimento induzido - investimento necessário em decorrência do aumento da capacidade financeira e da demanda por serviços públicos gratuitos; d) investimento estrangeiro: investimento conhecido como a injeção de capital estrangeiro em determinado país, auxiliando o desenvolvimento econômico deste e ao mesmo tempo aumentando a dependência do investido investidor, também conhecida como dívida externa, e) investimento em longo prazo - poucos rentáveis e conhecidos como fundos de reserva (MENEZES, 2003).

A visão do administrador público em relação às necessidades da população é importante, pois se exige cada vez mais para que estes se utilizem de formas legais de economizar nas compras públicas, aumentando consideravelmente a economia orçamentária e a capacidade de compra da entidade. (MENEZES, 2003).

A modalidade de compra por meio de pregão representa uma conquista aos cofres públicos. Em se tratando de economia nos processos de investimentos, trata-se de valores consideráveis economizados em relação às outras modalidades de compras até então utilizadas, por estas não oportunizarem aos licitantes a disputa em tempo real pela venda. É importante destacar que a modalidade de pregão além de auxiliar na economia dos municípios, reduz consideravelmente o tempo gasto dos envolvidos nos processos de compras, devido a celeridade das fases de proposta e documentação, permitindo que estes funcionários públicos disponham de tempo para ampliar seu conhecimento nos dados técnicos solicitados no edital, item este que ainda deixa a desejar nas compras públicas e também na realização de um número maior de processos licitatórios em um curto espaço de tempo.

2.5 Estudos correlatos

Muitos estudos têm sido realizados com o objetivo de analisar a evidenciação dos benefícios do pregão nos processos de compras públicas.

Souza e Teixeira (2008) estudaram o impacto nas instituições públicas no Estado do Espírito Santo após a implantação do pregão eletrônico, observaram que esta modalidade de compra reduziu os preços dos produtos por: aumentar a participação de fornecedores disputando a venda; pela redução dos custos operacionais e pelo aumento da transparência nos processos. No entanto observaram algumas deficiências, sendo: o desconhecimento do sistema e a queda na conexão.

Faria et al. (2010), pesquisaram sobre os fatores determinantes na variação dos preços dos produtos comprados por intermédio do pregão eletrônico, o resultado do estudo aponta que as variáveis: quantidade de fornecedores, descrição dos ativos, afluxo das transações e quantidades influenciam consideravelmente na economia adquirida pelo pregão.

Já Faria et al. (2011), estudaram a eficiência do pregão nas compras públicas realizadas pela Prefeitura Municipal de Viçosa-MG utilizando-se da modalidade de pregão presencial e a Universidade Federal de Viçosa que utiliza a modalidade de pregão eletrônico, apresentando uma comparação dos benefícios e perdas em relação aos custos e tempo gasto que cada modalidade apresenta. Verificou-se que o pregão eletrônico é a modalidade de licitação mais vantajosa, apresentando menor tempo para finalização do processo, com margem de erro menor e com redução mais significativa de preço. O pregão presencial mostrou-se eficiente para a Prefeitura Municipal de Viçosa, porém sugere-se sua utilização somente até que o órgão tenha a estrutura necessária para utilizar-se do pregão eletrônico.

Oura et al. (2012), analisaram a operação do pregão eletrônico de uma área demandante do governo em conjunto com a rotina de cinco pregoeiros responsáveis diretamente pela realização dos pregões, objetivando apresentar o nível de oportunismo dos licitantes. Os principais resultados apontaram que houve vários benefícios com a utilização do pregão eletrônico, principalmente no que se refere a eficiência e transparência dos processos de compras, principalmente, no cumprimento das leis do processo licitatório, mas que, mesmo tendo diminuído o oportunismo dos licitantes, não foi totalmente efetivo, pois estes sempre acabam encontrando uma forma de utilizar as brechas na legislação para beneficiar-se de alguma maneira.

Ferreira et al. (2014), buscaram identificar as contribuições do pregão eletrônico para a eficiência no processo de aquisição de bens e serviços comuns e melhoria da qualidade dos gastos públicos. Com o resultado do trabalho foi possível concluir que o pregão eletrônico é um instrumento capaz de minimizar ações oportunistas de agentes contratuais, dificultando a

formação de cartéis e a promoção de fraudes, contribuindo para a eficiência no controle de gastos públicos.

Com base nos estudos realizados, pode-se afirmar que a modalidade de pregão, levando em consideração as diversas variáveis destacadas pelos autores, apresentou diversos benefícios para as entidades estudadas, confirmando a efetividade de sua utilização nos processos de compras para os órgãos públicos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos a pesquisa classifica-se como descritiva, possibilitando identificar, analisar e interpretar a utilização do pregão nos Municípios da AMOSC em relação aos demais municípios do Estado de Santa Catarina, apresentando suas vantagens e desvantagens, bem como a economia adquirida com a utilização desta modalidade. Para Cervo e Bervian (2002), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos e suas variáveis, porém sem manipulá-los.

O estudo quanto aos procedimentos de investigação e coleta de dados, recorreu a técnicas de levantamento e pesquisa documental. Conforme Gil (2010), o método de levantamento caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, enquanto a pesquisa documental baseia-se em informações contidas em documentos disponíveis, elaborados para as mais diversas finalidades.

Ainda se tratando dos procedimentos de investigação foi aplicado questionários aos responsáveis pelos setores de compras e licitações, avaliando a opinião destes sobre a utilização do pregão nos processos de compras. Para Dmitruk, Gallon (2012), o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série de perguntas ordenadas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador, para que não ocorra influência nas respostas. Utilizou-se também, consulta de informações junto ao site do Tribunal de Contas de Santa Catarina, observando valores de compras efetuadas por meio das modalidades de licitação e especificadamente na modalidade o pregão, objeto deste estudo. Com base nas informações coletadas se realizará um comparativo entre o resultado dos questionários nos Municípios da AMOSC e das informações coletadas no Tribunal de Contas dos demais municípios do Estado, comprovando a efetividade da utilização do pregão para os municípios.

Quanto à abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como quantitativo, pois com base nos dados nos municípios de Águas de Chapecó, Águas Frias, Caxambu do Sul, Chapecó, Cordilheira Alta, Coronel Freitas, Formosa do Sul, Guatambu, Irati, Jardinópolis, Nova Erechim, Nova Itaberaba, Pinhalzinho, Planalto Alegre, Quilombo, Santiago do Sul, São Carlos, Serra Alta, Sul Brasil e União do Oeste e comparando-se com os demais Municípios do Estado de SC, apresentando-os por meios estatísticos. Segundo Raupp e Beuren (2012) a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de dados estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento de dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos. Destaca-se ainda pela sua importância ao garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análises, possibilitando uma margem de segurança maior.

A coleta de dados se dá por meio de questionários aplicados aos pregoeiros dos municípios integrantes da AMOSC e pesquisa realizada nos demais municípios de Santa Catarina por meio de consulta ao site do Tribunal de Contas de Santa Catarina, informações sobre o Governo, item específico Licitações.

A coleta de dados ocorreu por meio de questionários aplicados aos pregoeiros das prefeituras integrantes da AMOSC e consulta as demais prefeituras do Estado de SC, por meio de acesso ao site do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

O questionário apresenta de forma descritiva, informações repassadas pelos pregoeiros dos municípios integrantes da AMOSC sobre a utilização do pregão nos processos de compras, suas vantagens e desvantagens.

Os dados coletados no site do Tribunal de Contas de Santa Catarina apresentam de forma comparativa, por meio de tabelas o valor previsto e valor homologado das compras por meio de pregão e o total de compras incluindo todas as modalidades, demonstrando em percentual a efetiva utilização do pregão pelos municípios do Estado de SC.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Analisando o estudo proposto em relação as limitações encontradas, destacam-se a dificuldade em obter retorno dos questionários aplicados e em muitos casos dos que retornam, as informações são incompletas, dificultando o desenvolvimento e a efetividade das análises. Em relação aos dados coletados no site do Tribunal de Contas de SC, as informações disponíveis referentes aos valores previstos e realizados por meio do pregão em muitos casos não condizem com os valores realizados, dificultando a análise da economia orçamentária obtida com a utilização desta modalidade, para as informações referente ao número de processos de compra em relação a utilização do pregão, as informações foram satisfatórias e de acordo com o esperado. Destaca-se o valor previsto como sendo os valores estipulados para serem adquiridos e o valor homologado como sendo o valor real adquirido.

Com o resultado dos questionários aplicados, verificou-se que da população de pregoeiros estudados, 100% deles dedicam-se exclusivamente ao departamento de compras e licitações, possuindo em média oito anos de experiência no setor, sendo em média 59% concursados. A importância da experiência dos pregoeiros nos processos destaca-se pela necessidade de coordenar os trabalhos com firmeza e conhecimento das leis que regulamentam as compras públicas, sendo considerada para a modalidade pregão a autoridade maior, decidindo também sobre o andamento ou cancelamento do processo.

Para elaboração do presente estudo baseou-se somente em informações relacionadas a utilização do pregão presencial, não se levou em consideração as informações referente ao pregão eletrônico, tal escolha justifica-se pela utilização em maior número da forma presencial, sendo que o efetuado por meio eletrônico exige maior conhecimento e tecnologia, item ainda deficitário na maioria dos municípios.

A Tabela 1 demonstra a utilização do pregão nos processos de compras dos municípios integrantes da AMOSC no ano de 2014.

Tabela 1 – Demonstrativo de utilização do pregão

Município	Total de processos licitatórios realizados	Total de processos realizados pelo pregão	Média de utilização do pregão
Águas de Chapecó	73	41	56,16%
Águas Frias	95	55	57,89%
Arvoredo	59	41	69,49%
Caxambu do Sul	65	51	78,46%
Cordilheira Alta	112	79	70,54%
Coronel Freitas	126	68	53,97%
Guatambu	37	27	72,97%
Irati	41	24	58,54%
Jardinópolis	57	43	75,44%
Nova Erechim	101	59	58,42%
Nova Itaberaba	91	49	53,85%
Planalto Alegre	46	36	78,26%
Pinhalzinho	131	66	50,38%

Quilombo	196	102	52,04%
Santiago do Sul	136	108	79,41%
São Carlos	116	94	81,03%
União do Oeste	76	44	57,89%
TOTAL	1.558	987	63,35%

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 1, observa-se que os municípios integrantes da AMOSC utilizam o pregão na maioria de suas licitações, perfazendo uma média de utilização na região de 63,35% do total dos processos, demonstrando a preferência por parte dos entes públicos na sua utilização como ferramenta competitiva junto aos fornecedores. O pregão além de auxiliar na redução dos custos das prefeituras tornou os processos mais ágeis, a inversão da análise da proposta e documentação fez com que a finalização do processo ocorra na maioria dos casos no mesmo dia da disputa.

Conforme prevê a lei que regulamenta as licitações em se tratando de valores o ente público pode optar pela modalidade com limites superiores aos valores dos produtos e serviços a serem adquiridos, por exemplo: compra de veículo no valor de R\$100.000,00, pode utilizar-se da modalidade de tomada de preços que tem limite para compras de até 650.000,00, porém não pode utilizar-se do convite, que autoriza compras somente no valor de até R\$80.000,00, caso ocorra a opção pelo convite o processo licitatório é automaticamente anulado, por não atender a legislação vigente. A modalidade de pregão, tanto presencial quanto eletrônico é a única modalidade que não leva em consideração valores, tem limite liberado para todos os processos de compras de bens e serviços que possam ser facilmente identificados no mercado. Por orientação do Governo Federal todos os órgãos públicos devem dar preferência pela utilização do pregão, para buscar reduzir os preços ofertados pelos fornecedores, caso isso não ocorra deverá justificar a utilização de outra modalidade.

Na Tabela 2 demonstra-se a economia orçamentária adquirida com a utilização do pregão nos processos de compras dos municípios integrantes da AMOSC.

Tabela 2 – Demonstrativo da economia orçamentária

Município	Valor previsto	Valor homologado	Valor da economia
Águas de Chapecó	1.756.703,00	6.524.035,37	(4.767.332,37)
Águas Frias	5.205.628,53	4.659.167,00	546.461,53
Arvoredo	1.339.092,10	4.438.885,23	(3.099.793,13)
Caxambu do Sul	3.802.908,41	3.477.877,65	325.030,76
Cordilheira Alta	5.150.763,94	9.275.109,58	(4.124.345,64)
Coronel Freitas	1.032.923,94	5.725.697,05	(4.692.773,11)
Guatambu	2.514.532,71	4.801.973,55	(2.287.449,84)
Irati	1.487.602,09	3.704.397,95	(2.216.795,86)
Jardinópolis	2.077.477,66	1.730.323,24	347.154,42
Nova Erechim	7.041.506,37	5.650.767,81	1.390.738,56
Nova Itaberaba	1.642.608,30	5.465.147,86	(3.823.159,51)
Planalto Alegre	1.115.211,86	6.940.701,48	(5.825.489,62)
Pinhalzinho	7.529.254,06	21.893.357,11	(14.364.103,05)
Quilombo	6.717.793,24	5.463.037,13	1.254.756,11
Santiago do Sul	3.982.848,70	3.985.074,06	(2.225,36)
São Carlos	438.552,62	10.873.080,21	(10.434.527,59)
União do Oeste	1.389.160,27	2.820.186,79	(1.431.026,52)

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a Tabela 2, a maioria dos municípios não obteve economia orçamentária por meio do pregão, porém é necessário considerar algumas variáveis que influenciam na análise das informações, a saber: os municípios de Águas de Chapecó e São Carlos passaram por desastres naturais (enchentes) no ano de 2014, aumentando a necessidade de investimentos não previstos no orçamento para a reconstrução do município. Afirma-se pelos pregoeiros que a modalidade de pregão tem apresentado uma economia orçamentária de até 10% para os municípios.

Para os municípios de Arvoredo, Guatambu, Nova Itaberaba, Planalto Alegre, Pinhalzinho e União do Oeste observa-se que houve alguns equívocos na elaboração do planejamento por parte das prefeituras, sendo previsto para licitar pelo pregão determinado valor e homologado valores muito além do planejado. Em contrapartida, os pregoeiros dos municípios confirmam que a modalidade de pregão tem angariado uma economia de até 10% a 50% para os municípios.

Analisando os resultados dos municípios de Cordilheira Alta, Coronel Freitas e Irati, observa-se que houve diferença nos valores previstos e homologados devido a alteração de utilização da modalidade a ser utilizada nos processos, estava previsto para utilização as modalidades de convite e tomada de preços e foram alteradas para a modalidade de pregão. Apenas o pregoeiro de Coronel Freitas informou que a economia adquirida pelo pregão é de até 30%, os demais não informaram o percentual. Já para os municípios de Águas Frias houve economia orçamentária de 10,5%, para Caxambu do Sul o resultado positivo foi de 8,55%, Jardinópolis de 16,71%, Nova Erechim 19,75%, Quilombo 18,68%, confirmando as informações repassadas pelos pregoeiros. O município de Santiago Sul não apresentou valores significativos para a elaboração da análise.

A Tabela 3 demonstra um comparativo de utilização do pregão no Estado de SC e nos municípios integrantes da AMOSC, informando o total de municípios do Estado de Santa Catarina; o total de municípios integrantes da AMOSC analisados na pesquisa; os valores homologados por meio do pregão e o total de compras realizadas pelos municípios incluindo todas as modalidades. O total de municípios integrantes da AMOSC são 21, no entanto o presente estudo compreende apenas 17, os demais não forneceram as informações necessárias para a análise.

Tabela 3 – Comparativo da utilização do pregão no Estado e Municípios AMOSC

	Total / municípios	Valor homologado	Total geral de compras	Utilização do pregão
Estado	295	7.692.169.784,30	14.186.611.468,99	54,00%
AMOSC	17	92.449.089,03	145.917.225,09	63,35%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 apresenta por meio dos dados coletados, que a média de utilização do pregão nos Municípios integrantes da AMOSC é de 63,35% e a utilização no estado é de 54%, verifica-se uma diferença de 9,35% a maior em relação aos demais municípios do Estado de SC.

Durante a coleta de dados constatou-se que as regiões Norte e Sul do Estado têm um grande número de municípios utilizando-se da modalidade de Tomada de Preços em seus processos, em contrapartida a região Oeste e Meio-Oeste utiliza a modalidade do pregão, justificando a diferença levantada. A Tabela 4 apresenta as informações dos municípios do Estado de SC que utilizam o pregão em até 20% de seus processos, destacando o valor homologado, o valor geral de compras e a utilização do pregão.

Tabela 4 – Municípios que utilizam o pregão em até 20%

Município	Valor homologado	Valor geral de compras	Utilização do pregão
Treviso	777.258,11	11.666.611,62	7%

Imaruí	715.253,32	8.945.910,43	8%
Garopaba	20.354.815,89	2130466,53	11%
Florianópolis	454.722.710,53	50.699.297,19	11%
Turvo	27.795.812,99	3.316.958,71	12%
Paulo Lopes	16.026.536,72	1.795.416,00	19%
Praia Grande	14.543.170,74	2.142.859,68	15%
Ibirama	18.524.949,18	3.447.924,92	19%
Maracajá	9.442.321,38	1.760.831,81	19%

Fonte: Dados da pesquisa

A análise da Tabela 4 fornece as informações coletadas dos municípios no site do Tribunal de Contas de SC. Observa-se que no Município de Treviso prevalece a utilização das modalidades de convite e tomada de preços, utilizando-se do pregão em apenas 7% de seus processos. Já nos municípios de Imaruí e Garopaba utilizam-se do pregão eletrônico em 57% e 48% respectivamente, justificando a baixa utilização do pregão presencial.

O pregão além de atender uma norma de direito em matéria de licitação pública mostra sua efetividade ao constatar-se que sua utilização se mantém acima dos 50 pontos percentuais no Estado de SC, demonstrando o interesse dos administradores públicos em se fazer cumprir a lei e principalmente em manter os valores economizados nos processos realizados por meio desta modalidade dentro do município, para que possam investir em outros bens ou serviços considerados importantes para a população.

Em relação Florianópolis, observa-se que é o município distribuiu seus processos em diversas modalidades, destacando-se: 33% pregão eletrônico; 20% dispensa de licitação; 17% pregão presencial e 15% inexigibilidade de licitação, obteve uma economia orçamentária de aproximadamente 44% em seus processos de compras.

O município de Paulo Lopes divide-se na utiliza-se do pregão eletrônico em 36% e do convite em 28% de seus processos, justificando a utilização do pregão presencial em somente 19% de seus processos. Nota-se que, mesmo se utilizando da modalidade de pregão eletrônico, o município mantém o mesmo propósito do pregão presencial, o aumento da competitividade e a redução dos custos para o órgão público.

Na Tabela 05 estão destacados os municípios que mais utilizam a modalidade de pregão, destacando o valor homologado, o valor geral de compras e a utilização do pregão.

Tabela 5 - Municípios que utilizam de 80 a 100% o pregão

Municípios	Valor Homologado	Valor geral de compras	Utilização do pregão
Salto Veloso	5.326.109,69	5.925.929,04	90%
Vargem	3.316.358,94	3.667.879,70	90%
Gov. Celso Ramos	32.540.08,20	35.668.886,17	91%
Agrolândia	54.644.459,95	59.084.622,62	92%
Anita Garibaldi	9.918.248,41	10.802.915,25	92%
Mirim doce	60.221.895,50	63.202.588,36	95%
Anitápolis	5.956.162,18	5.700.737,06	96%
Leoberto Leal	4.530.865,20	4.661.021,73	97%
Mafra	206.717.858,56	212.476.175,05	97%
Barra Bonita	3.990.919,48	4.059.379,98	98%
Laguna	12.032.515,06	12.292.689,85	98%
Braço do Trombudo	4.634.151,76	4.634.151,76	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 5 apresenta, com base nos dados coletados e informações disponíveis no site do Tribunal de Contas de Santa Catarina que o Município de Agrolândia, Anita Garibaldi, Braço do Trombudo, Governador Celso Ramos, Leoberto Leal, Salto Veloso e Vargem, mesmo utilizando-se do pregão, não apresentaram economia em suas compras em relação ao valor inicialmente previsto no ano de 2014, fato ocorrido pela má execução do orçamento por parte de seus administradores. Em relação aos municípios de Anitápolis, Barra Bonita, Laguna, Mafra e Mirim Doce a utilização do pregão mostrou-se satisfatória, resultando numa economia média 10% sobre os processos de compras.

Analisando as informações fornecidas pelos pregoeiros dos municípios integrantes da AMOSC que utilizam o pregão, observa-se que as principais vantagens destacadas em sua utilização são: facilidade no processo; redução dos preços pela fase de lances; maior competitividade; possibilidade de licitar registro de preços para aquisição no prazo de 12 meses, facilitando a execução orçamentária; aumento do conhecimento dos pregoeiros em relação as mercadorias adquiridas; maior agilidade nos processos com a inversão da conferência da habilitação; celeridade da fase de recursos; maior transparência nos processos; aumento do número de participantes.

Assim como vantagens, os pregoeiros apresentam as desvantagens do pregão, destacando-se entre as principais: falta de conhecimento dos pregoeiros e equipe de apoio em lidar com as alterações introduzidas pela LC 147/2014; baixa qualidade dos produtos adquiridos; despreparo das empresas para participar de licitações; desconhecimento da legislação por parte dos pregoeiros e equipe de apoio; falta de conhecimento técnico do objeto licitado para inclusão da descrição nos editais; inexequibilidade dos preços ofertados, dificultando a disputa dos lances e posteriormente a entrega dos bens; liberação de participação de produtos importados, diminuindo a qualidade dos produtos.

Com base nos estudos realizados junto aos pregoeiros dos municípios integrantes da AMOSC, é unânime a indicação de uso da modalidade do pregão, por entenderem que além das vantagens e levando em consideração as desvantagens destacadas, os processos aumentaram o número de licitantes, os pregoeiros conseguem instigar os participantes a diminuir seus preços, houve diminuição das impugnações e sua utilização atinge o objetivo principal da administração pública, a diminuição dos custos aos cofres públicos nos processos de compras, aumentando a capacidade de compra dos municípios.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Este estudo investigou a utilização da modalidade pregão nos processos licitatórios dos municípios de Santa Catarina. Para consecução do objetivo proposto procedeu-se uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa por meio de coleta de dados. Foram considerados como amostra os 295 municípios do Estado de SC e questionados também os pregoeiros de 17 dos 21 municípios integrantes da AMOSC. Foram considerados como base os processos licitatórios efetuados no ano de 2014. Diante do aumento da utilização do pregão nos processos licitatórios pelos municípios do Estado de SC, constata-se que a preferência pelas entidades públicas pela modalidade tem auxiliado os gestores públicos a desempenharem suas funções com mais facilidade e eficiência, atingindo o objetivo principal de sua utilização, a redução de custos e a agilidade nos processos licitatórios. Este resultado é significativo no Estado de SC, porém ainda existem desafios a serem superados na utilização da modalidade de pregão em outras regiões do país.

Quanto ao objetivo de analisar a aplicação da modalidade de pregão pelos municípios do Estado de SC, a partir dos resultados apurados, verificou-se que os municípios do Estado de SC tem preferência pelo pregão. Os indicadores demonstram a efetividade de sua utilização destacando suas vantagens e desvantagens, levando em consideração principalmente a agilidade dos processos e redução de custos adquirida. Assim como

vantagens, os pregoeiros apresentam as desvantagens do pregão, destacando-se entre as principais: falta de conhecimento dos pregoeiros e equipe de apoio em lidar com as alterações introduzidas pela LC 147/2014; baixa qualidade dos produtos adquiridos; despreparo das empresas para participar de licitações; desconhecimento da legislação por parte dos pregoeiros e equipe de apoio; falta de conhecimento técnico do objeto licitado para inclusão da descrição nos editais e inexequibilidade dos preços ofertados. Ao mesmo tempo em que se destaca a modalidade de pregão presencial, observa-se o crescimento do pregão eletrônico entre os maiores municípios do Estado, no momento pouco utilizado devido ao elevado índice de processos burocráticos, principalmente em relação a sistemas de informação, mas despertando também o interesse dos pequenos municípios em sua utilização.

Cabe salientar que a modalidade de pregão tem sido incentivada por parte do Governo Federal, por meio da lei 123/2006, alterada pela LC 147/2014, onde discorre sobre a preferência das Micro e Pequenas Empresas em concorrer igualmente com empresas maiores, já que estas detêm o direito a ofertar lances menores, caso sua proposta seja de até 5% acima da menor proposta ofertada por empresas normais, possuindo inclusive, o direito de processos licitatórios exclusivos para as MEs e EPPs. Tal benefício objetiva incentivar o crescimento das MEs e EPPs e o comércio local onde estas empresas estão instaladas. Cabe ressaltar que levando em consideração a coleta de dados junto aos pregoeiros, na opinião dos mesmos, esta alteração da lei 123/2006 gera algumas dificuldades para realização de processos licitatórios exclusivos para esta modalidade de empresa, já que em muitos casos, não tem o número de fornecedores necessários na região para a realização do certame.

Dentre as limitações deste estudo destacam-se a dificuldade em obter retorno dos questionários aplicados e em muitos casos dos que retornam, as informações são incompletas, dificultando o desenvolvimento e a efetividade das análises. Em relação aos dados coletados no site do Tribunal de Contas de SC, as informações disponíveis referentes aos valores previstos e realizados por meio do pregão em muitos casos não condizem com os valores reais realizados, dificultando a análise da economia orçamentária obtida com a utilização desta modalidade.

Estes resultados contribuem à pesquisa ao indicar que os municípios dos demais estados brasileiros utilizem efetivamente a modalidade de pregão em seus processos de compras. Assim, recomenda-se também que pesquisas sejam realizadas nos demais estados brasileiros, a fim de se conhecer a utilização do pregão e seus benefícios.

Recomenda-se também, para estudos futuros, que se questione aos administradores dos municípios do Estado de SC sobre a forma que estes utilizam para provisionar os valores a serem adquiridos nos processos de compras. Tal recomendação justifica-se pela diferença encontrada nos dados divulgados no site do Tribunal de Contas de SC em relação aos valores previstos e valores realizados por modalidade de licitação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Federal nº 8.666/93, de 21 de junho de 1993**. Institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, p. 8269, 22 jun. de 1993.

_____. **Lei complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF: Casa Civil, 2000.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Casa Civil, 2006.

_____. **Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF: Casa Civil, 2014.

_____. **Lei Complementar nº 10.520, de 17 de julho de 2002**. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 18 jul. 2002.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

DMITRUK, H. B.; GALLON, L. M.; **Cadernos metodológicos: diretrizes do trabalho científico**. 8. ed. Chapecó: Argos, 2012.

FARIA, E. R. D.; FERREIRA, M. A. M.; SANTOS, L.M D.; SILVEIRA, F. R. S. D. Fatores determinantes na variação dos preços dos produtos contratados por pregão eletrônico. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 6, p.1405-1428, 2010.

_____. FARIA, E. R.; FERREIRA, M. A. M.; SANTOS, L. M. D.; SILVEIRA, S. F. R. Pregão Eletrônico versus Pregão Presencial: estudo comparativo de redução de preços e tempo. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, p. 47-62, 2011.

FARIA, E. R.; FERREIRA, M. A. M.; GONÇALVES, M. A. Avaliação dos riscos do pregão eletrônico: uma abordagem pela Teoria da Nova Economia Institucional. **Revista de Ciências da Administração**, v. 15, n. 37, p. 211-227, 2013.

FARIA, E. R.; FERREIRA, M. A. M.; SANTOS, L. M. D. Perfil das empresas participantes do processo de Pregão Eletrônico em uma instituição pública. **Revista de Administração Pública e Gestão Social**, v. 2, n. 2, p. 180-199, 2010.

FARIA, E. R.; FERREIRA, M. A. M.; SANTOS, L. M. D.; ABRANTES, L. A. Aspectos transacionais e comportamentais dos agentes no Pregão Eletrônico: um enfoque na administração pública. **Revista de Economia e Administração**, v. 9, n. 2, p. 151-169, 2010

FERREIRA, M. A. M.; MEDINA, S. A.; REIS, A. O. Pregão eletrônico e eficiência nos gastos públicos municipais. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 6, n. 2, p. 74-81, 2014.

GIL, A.C.; **Como elaborar projetos de pesquisa**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONETI, A. B.; PRADO, E. L.; OLIVEIRA, S. V. W. B. Saneamento básico no Brasil: considerações sobre investimentos e sustentabilidade para o século XXI. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 2, p. 331-348, 2011.

MEDEIROS, F. S. B; SANTOS, S. X; DENARDIM, E. S; ABBADE, E. B. A Qualidade dos Produtos e Serviços em Licitações do Tipo Menor Preço: Um Estudo em Uma Câmara de Vereadores do Rio Grande do Sul **Revista de Gestão da USP** v. 21, n. 4, p. 469-486, 2014.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MENEZES, H.C.; **Princípios de Gestão Financeira**, 9. ed., Lisboa: Editorial Presença, 2003.

OURA, M. M.; KONO, C. M.; RODRIGUES, L. C., RICCIO, E. L.; O Pregão Eletrônico como Instrumento de Controle de Oportunismos no Processo Licitatório Público. **Revista de Gestão e Projetos - GeP**, São Paulo, v. 3, n. 2, p 260-281, mai./ago. 2012

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SANTANA, M. N. C.; SANTOS, C. S. D. Restrições da utilização da modalidade de licitação Pregão. **Revista Gestão & Planejamento**, v. 12, n. 2, p. 250-267, 2011.

SILVEIRA, E. S.; CINTRA, R. F.; VIEIRA, S. F. A.; LOPES, A. C. V. Análise do processo de compras do setor público: o caso da Prefeitura Municipal de Dourados/MS. **Revista de Administração – RAMED**, v. 2, n. 3, p.158-171, 2012.

SOARES, M.; LYRA, R.; HEIN, N.; KROENK, A. O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. **Revista de Administração Pública [online]**. 2011, vol. 45, n. 5, pp. 1425-1443. ISSN 0034-7612.

SOUSA, W.; TEIXEIRA, A. J. C. Um estudo sobre a viabilidade de implantação do pregão eletrônico e uma contribuição na apuração dos resultados nos processos licitatórios. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 2, p. 75-94, 2008.

VICENTES L. G. O, CALDAS P. H. B. SILVA R.P Licitações e a Aplicação de Suas Modalidades. **Revista Interatividade**, v. 1, n. 2, p. 67-72, 2014.

TERCEIRIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO: VANTAGENS E DESVANTAGENS DA COLETA DE LIXO NA CIDADE DE SÃO LOURENÇO DO OESTE SC

Gilmar Lazzarotto
Graduada de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ/SLO)
glazzarotto6072@gmail.com

Celso Galante
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
galante@unochapeco.edu.br

Vilmar Oenning
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
oenning@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é verificar a utilização dos serviços terceirizados de coleta de lixo, e como este serviço é prestado para atender a população. Os procedimentos metodológicos caracterizam como pesquisa como descritiva, de levantamento e qualitativa. A coleta dos dados ocorreu por meio de questionários aplicados a pessoas de diferentes bairros do município de São Lourenço do Oeste e diretamente na prefeitura municipal, foram extraídas informações sobre os custos de serviços. A análise dos dados indicou que boa parte dos entrevistados tem pouco conhecimento sobre a quantidade coletada, destinação e compostagem da coleta de lixo terceirizada. Os dados da pesquisa evidenciam que apesar da pouca informação, a população de uma forma em geral está satisfeita com o serviço terceirizado e com o prestador de serviços, porém percebeu-se a pouca informação por parte dos entrevistados. Os resultados, de modo geral, demonstraram que a terceirização na coleta de lixo é um meio viável e aprovado pela maioria da população e deve ser utilizada como forma de melhoria contínua da coleta e destinação do lixo.

Palavras-chave: Coleta de lixo. Terceirização. Órgãos públicos.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos muitas pesquisas foram apresentadas em relação à terceirização, No Brasil não se tem uma data exata quanto ao início destes serviços. Com a globalização, interligação e a independência política, que vem chegando de uma forma cada vez mais ampla, a terceirização também vêm crescendo gradativamente nos últimos anos, isso se deu pela necessidade de bons serviços prestados e a necessidade da redução do quadro de funcionários públicos. O poder executivo se embasa no decreto nº 2.271/97 para escolher as atividades públicas que podem ser objeto de terceirização, já que nem todos os serviços públicos podem ser terceirizados.

Para um melhor planejamento, supervisão e evitar o crescimento demasiado da administração pública, o estado mediante contratos, repassa para empresas capacitadas da iniciativa privada encargos de execução de serviços públicos, mas estes serviços também estão sujeitos a controles externos pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para que estes não venham terceirizar atribuições de cargos permanentes, porque estes cargos não são passíveis de terceirização.

A algumas alternativas de terceirização do serviço público e estes podem ser concessões ou delegações. As atividades administrativas integrantes ou não integrantes na

administração, ou seja, os serviços passam a ser prestados no próprio estabelecimento do contratado ou no estabelecimento da administração. Para Cunha (2011) a terceirização não pode ser usada para substituir por completo a competência do estado e sim apenas complementar as atividades públicas e não substituí-las. Assim não vai contra a democracia em que todos os serviços públicos e de responsabilidade do estado.

Os serviços terceirizados podem ter uma dificuldade de mudar alguns pensamentos, que acham que a terceirização é mais uma forma de desvio de verbas públicas. E se torna ainda mais visada quando há cobrança de taxas pelos serviços prestados, já que o pagamento de impostos é feito de forma excessiva. O município de São Lourenço do Oeste que foi analisado neste artigo é um adepto da terceirização, na qual terceirizou alguns dos seus serviços, como o de coleta de lixo, que vem beneficiando não só a cidade, mas também o meio ambiente.

Diante do exposto tem-se como problema de pesquisa: Quais as vantagens de um sistema de coleta de lixo terceirizado para o município de São Lourenço do Oeste SC? Para responder tal questionamento, o estudo apresenta como objetivo analisar as vantagens de um sistema de coleta de lixo terceirizado para o município de São Lourenço do Oeste SC.

Como justificativa deste estudo, destaca-se a análise e importância para o município e se este serviço é vantajoso para a cidade ou se possui gastos elevados para o orçamento, e a viabilidade da construção de sistema de coleta e reciclagem de lixo que é um investimento alto. Observa-se também a importância de demonstrar os custos e a qualidade dos serviços prestados na área de coleta de lixo e o grau de satisfação dos usuários.

Ribeiro e Pederneiras (2008) consideram o estado como uma forma complexa de organização, em que existem muitos contratos complexos sobre estes serviços e os gestores que são responsáveis pelo uso e controle desses recursos, faz-se necessário a implantação de recursos de gerenciamento para observar o valor destes serviços e acompanhar suas execuções. O poder público deverá cercar-se de meios de controles apropriados para evitar desvios de verbas, e com um bom sistema de controle dos serviços é uma forma muito eficiente de obter vantagens com as terceirizações.

Pode-se perceber que o estado vem transferindo algumas de suas atividades para setores privados. Como o objetivo da administração pública é sempre prestar os melhores serviços à população e eliminar as tarefas impróprias do estado, passando estas funções para o setor privado, ganhando assim destaque pelas parcerias que a administração pública faz com os setores privados, mesmo não tendo uma lei específica para estes serviços. Tornou-se rentável pelo motivo de diminuir os serviços e a burocracia, sempre buscando o melhoramento dos serviços prestados a população, com isso veio à necessidade de contratação de serviços terceirizados como vigilância, limpeza e outros serviços.

Nestes novos tempos em que o mundo vem se transformando segundo Pastore (2008) toda vez vem seguido de grandes transformações, que para acompanhar a sua velocidade e imprescindível seguir o mercado e buscar meios mais simples de resolver os problemas que venham a surgir, com especializações e busca de novos métodos de trabalho. E como o poder público assumia mais compromissos com os mesmos recursos, desta forma sentiu-se a necessidade do estado em atender bem a toda a população e programar serviços para desenvolver o papel social do estado. Com isso buscou-se passar parte do serviço que antes era exclusivo do estado para empresas privadas.

Esta pesquisa é composta pela introdução abordando de forma geral os objetivos do estudo, a revisão da literatura sobre artigos relacionados ao assunto, os procedimentos metodológicos que estão embasados esta pesquisa, a análise dos resultados com os dados da pesquisa, a conclusão descrevendo os objetivos e definições do artigo e os resultados obtidos resultantes da aplicação de questionários.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A terceirização ocorre quando o ente público contrata outra empresa para efetuar suas funções, é um contrato em que a empresa contratada presta serviços de mão de obra, sob o objeto do contrato. Podem ser contratados todos os serviços que não constituem o objeto geral da administração. Isto pode significar uma oportunidade formidável para o estado, com modelos mais evoluídos na prestação destes serviços, por que serão empresas especializadas que estarão sendo contratadas para a execução destes trabalhos.

Assim como nas empresas privadas, a terceirização vem dominando o mercado no setor público, que repassa atividades burocráticas ou onerosas do estado para as empresas, ou seja, buscando melhor serviço prestado para a população em geral, porque a empresa que vai prestar os serviços contratados é especializada naquilo que faz e para o estado normalmente se torna um bom investimento, porque terá pessoal especializado prestando serviços que eram de responsabilidade do estado, repassando assim o dever a empresa contratada de desenvolver um bom trabalho que satisfaça toda a população.

2.1 Histórico da terceirização no setor público

Com a terceirização, a iniciativa privada passou a ter uma concorrência com o estado fazendo aparecer alternativas para tratar dos problemas da administração pública. Atualmente o estado tenta restringir o mínimo possível à contratação de pessoal, apenas o necessário para administração pública e passando o resto para a iniciativa privada. E com isso surgem algumas características de terceirização. Como concessões permissões delegações de serviços públicos em que devem se reportar todos os entes que nela representa.

Ramos (2009) com o aumento demasiado do estado que se teve no século passado e a dificuldade do estado em atender bem toda a população e programar serviços para desenvolver o papel social do estado, foi em meados dos anos 60 que teve uma maior preocupação do poder público em melhorar a aplicação de seus recursos, com eficiência e qualidade, se deu a reforma administrativa do estado brasileiro. A terceirização passou a ser mais atuante no Brasil em meados do século XIX e obteve alguma regularização no governo de Getúlio Vargas.

O estado deveria ter os seus serviços reduzidos mencionam Freitas e Maldonado (2013) que passando parte dos seus trabalhos para a iniciativa privada, atividades consideradas não estratégicas e/ou não exclusivas de Estado. Com esta redução espera-se ganhar em qualidade dos serviços prestados para a população, porque as tarefas serão executadas com um grau técnico maior e com mais exclusividade pela empresa que vai prestar determinado serviço.

Para que os serviços terceirizados tenham um bom funcionamento precisam ser observados alguns pontos, entre eles, os governantes devem ter uma posição neutra e imparcial para que não venha a privilegiar conhecidos ou financiadores de campanha, mas devem sim observar o melhor custo para o estado, para se contratar empresas que prestam um bom serviço por um valor que venha a beneficiar toda a população.

No atual quadro de terceirização Ramos (2009) observou que o governo possui, indica uma oportunidade formidável para a evolução da terceirização nos governos e podem-se obter ganhos formidáveis para o estado, na direção de modelos complementares e mais evoluídos de operação. Neste contexto, haverá uma base tradicional de execução interna complementada com ocorrências cada vez mais frequentes de aquisições externas de operações por níveis de serviço e contratos de parceria público-privada.

Teixeira Martelanc e Prado Filho (2013) afirmam que a alocação dos recursos existentes no poder público deve-se primeiramente ser alocados nas funções estratégicas do estado e não havendo equações de funções para agentes externos e as alocações dos recursos devem ser orientadas pela relação de custo, juntamente com a relevância e equivalência do

serviço a ser terceirizado em que as funções institucionais e para o qual a organização não disponha de recursos é um forte candidato a terceirização.

Salvino e Ferreira (2009) mencionam que a natureza jurídica da terceirização é diversa e pode ocorrer à combinação de elementos distintos como contratos com o resultado final da empreitada nas franquias, locação de serviços, quando o importante é a atividade e não o resultado; concessão, consórcio e tecnologia, cujo objeto é a transferência de propriedade industrial.

Com as políticas sociais e econômicas que vêm sendo adotados no Brasil mencionam Flavio et al. (2008) que, os problemas sociais têm se agravado, sendo mais evidente a necessidade de intensificação da transparência, para melhor atuação dos controles só serão possíveis com mecanismos mais efetivos. No aspecto geral contribui para que a administração pública possa corrigir e aprimorar a forma dos gastos públicos. Com a terceirização estes serviços podem ser melhores controlados e evidenciados pela contabilidade e mais bem acompanhado pela população.

Galante, Beuren e Oliveira (2009) consideram que o planejamento na administração pública é o principal objetivo para se encontrar e controlar e a execução de serviços que não venham ferir atos que não cumprem as leis. A moralidade da administração pública é praticar tudo vai de encontro à moral e a ética dos profissionais. Com estes critérios a terceirização será bem aplicada em todos os setores da administração, tudo que é bem controlado e com uma gestão de qualidade, se torna um serviço de excelência mesmo que seja prestado por outras empresas ou pessoas.

O governo precisa observar se as empresas interessadas nas licitações possuem condições de prestar com qualidade o serviço prestado, com estes procedimentos o poder público poderá analisar as empresas idôneas com o propósito de proteção dos recursos, contra empresas mal intencionadas. A empresa a ser terceirizada deve possuir condições econômicas e financeiras e com a parte fiscal e técnica em dia para obterem as condições necessárias para a prestação deste serviço.

2.2 Procedimentos de contratação

O serviço público possui muitos benefícios por contratações de empresas e não existe nenhuma responsabilidade por parte do estado com pessoal apenas com a empresa terceirizada ficando apenas com a tarefa de analisar e verificar a importância da empresa prestadora de serviço e os resultados obtidos, se esta empresa é capaz de produzir ou executar o trabalho sem prejuízo à população com eficiência, ter os recursos necessários para oferecer um bom serviço de forma eficiente.

Freitas e Maldonado (2013) mencionam que a empresa terceirizada e a administração não deverão existir vínculos contratuais de empregados, já que a responsabilidade pela contratação e os descumprimentos por parte dos contratados passa a ser das empresas terceirizadas. O administrativo do setor público deve apenas analisar de forma detalhada a sua implantação, fazer um planejamento estratégico, levando em conta os custos, ganhos em desempenho, aumento de eficiência e com fatores que não se resumam apenas a redução de custos.

Ramos (2009) considera que a terceirização por níveis de serviço vem a ser a forma mais evoluída na contratação de serviços terceirizados, em repartir investimentos e riscos com a iniciativa privada. Com a prática de terceirização de serviços na administração pública, tem sido matéria controversa há bastante tempo, envolvendo interesses de todas as naturezas: política, técnica, econômica, coletiva, individual, racional e emocional. Não obstante, é uma prática que já atingiu a sua maturidade em nível mundial, carregando uma vasta quantidade de lições aprendidas e experiências que servem para nortear as decisões dos administradores

atuais com isso o estado brasileiro poderá ter uma maior qualidade de serviços e uma maior transparência.

Na área pública, Lima e Santos (2009) descrevem que as contas acontecem de forma diferente do que na área privada porque ela é embasada em orçamentos e finanças. No orçamento se planeja e todos os gastos e é um compromisso que deve ser desempenhado pelos governantes. Em todo o setor público os gastos devem ser alocados conforme o orçamento, que foi feito e aprovado no começo de cada exercício pelos governantes, a não ser em medidas provisórias que são casos extremos, como efeitos climáticos e emergenciais. Já os serviços terceirizados são feitos por formas de contratos.

Teixeira, Martelanc e Prado Filho (2013) mencionam que se quiser possuir um bom serviço prestado deve-se observar a empresa contratada e verificar alguns critérios na prestação do serviço, vários fatores são indispensáveis na hora da escolha, como a importância a disponibilidade dos recursos os custos e os resultados que serão obtidos com esta contratação e o contratante deve estar preparado nesta hora para fazer a melhor escolha e alguns critérios devem ser seguidos nesta hora que estão relacionado no Quadro 1.

Quadro 1 - Modelo de análise para a contratação de serviços terceirizados.

IMPORTÂNCIA	- Qual a relevância do serviço?
	- É obrigatório ou conveniente ser desenvolvido diretamente ou pode ser terceirizados?
	- Este serviço é crítico para obtenção dos resultados?
DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	- A organização dispõe dos recursos necessários para sua execução de modo autônomo?
	- Dispõe dos conhecimentos e habilidades necessárias?
CUSTOS	- É vantajosa a execução direta dos serviços?
	- O custo global de sua execução internamente é maior ou menor?
RESULTADOS	- Existem outras prioridades para a alocação dos recursos humanos e materiais que serão empregados?
	- Pode se obter qualidade ou redução de prazos com a terceirização?

Fonte: Adaptado de TEIXEIRA; MARTELANC e PRADO FILHO (2013).

Estes procedimentos mencionados no Quadro 1 são importantes e todo o ente público que for fazer a contratação dos serviços terceirizados, deveria seguir determinados critérios para que a contratação seja feita de forma transparente e com eficiência, resultando em ganhos para o poder público e para a população. Quanto maior for a transparência e idoneidade do ente público que tomara decisão melhor e o serviço que a população passara a ter com esta contratação.

Na concepção de Pastore (2008) ninguém pode fazer tudo, é preciso à contratação ou colaboração de outras pessoas ou empresas, passando as atividades que não são mais viáveis para o meio que a contratou e a busca da especialização e uma imposição das novas formas de produzir. Quanto menos o estado contrata, mais qualidade e encontrado nos serviços prestados porque são prestados por pessoal treinado, com isto a terceirização é imprescindível para eficiência destes serviços.

Segundo Macedo et al. (2012) a divulgação e a transparência vão além da divulgação nos meios de transparência fiscal, mas sim pelos métodos que e permite um acompanhamento e os cidadãos participem e acompanhem mais efetivamente os gastos da administração pública e que a transparência passou a ser obrigatória após a lei de responsabilidade fiscal (LRF). Destacado no artigo 59 da LRF, os controles serão exercidos pelo Poder Legislativo,

no artigo 67 da CF/88, o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal.

Todo cidadão tem o direito e o dever de acompanhar os gastos públicos inclusive os investimentos com terceirizações, exercendo o seu poder de cidadão e gerenciando de uma forma anônima o poder público, analisando se o poder público está investindo o dinheiro de forma adequada e se o setor terceirizado passou a ser um bom negócio para o município ou apenas um peso a mais para o sistema.

Cavalcante, Jorge Neto e Ferreira (2011) afirma que o ente público deve se cercar de todos os meios legais com as empresas terceirizadas, já que o poder público e o único responsável por estas contratações, por isso quanto mais segura esta contratação menos problemas posteriores poderão a vir ocorrer. Na licitação em que se da contratação do serviço tem como foco principal, analisar a melhor proposta e a mais vantajosa sempre observando o princípio da igualdade e isonomia, em que os fornecedores sempre estejam na mesma condição e sem privilégios políticos.

Nem todos os serviços podem ser terceirizados, alguns são de responsabilidade exclusiva do estado, no Quadro 2 é apresentado um esboço das funções que podem ser terceirizadas.

Quadro 2 - Delimitação de atuação da área do estado

	Atividades exclusivas do estado	Serviços sociais e científicos.	Produção de bens e serviços para o mercado.
Atividades principais	Estado enquanto pessoal	Publicação	Terceirização
Atividades auxiliares		Publicação	Terceirização

Fonte: Adaptado de TEIXEIRA; MARTELANC e PRADO FILHO (2013).

Embora a terceirização busque diminuir o quadro de pessoal nos órgãos públicos nem todos os serviços podem ser terceirizados, como está mais claro no Quadro 2, algumas atividades são exclusivas do estado e apenas os serviços de bens e serviços podem ser terceirizados, para não prejudicar o funcionamento do sistema público da administração que é definido por leis, e para que não venha ferir a constituição e a democracia em que os setores devem ser ocupados com votos ou concurso público para que todas as pessoas tenham oportunidade de ocupar os cargos.

Cunha (2011) ressalta que todo serviço que é realizado fora dos comandos da administração pública requer um intenso cuidado embasado em fundamentações jurídicas, para se respeitar a regra específica da mão de obra e para não ferir os princípios inerentes aos cargos públicos, como a impessoalidade e a moralidade que são as marcas do serviço público embasadas na democracia. Estes critérios deverão ser seguidos sempre que for contratada uma empresa terceirizada, sem vínculos políticos ou promessas de campanha a serem cumpridos, neste seguimento existem muitas empresas que são beneficiadas pela própria política. Que os governantes não seguem os fundamentos da boa administração pública e suas campanhas são financiadas por empresas que tem segundas intenções após as eleições e quem irá pagar por isso pode ser a população que poderá vir a ter um serviço de má qualidade prestado pela empresa.

Segundo Farah (2001) a redefinição do Brasil na sua área social teve seu marco inicial em 1982 e seguiu em frente com reformas promovidas pelo governo federal durante a nova república e podem ser vistas até hoje e estas iniciativas envolvem todas as esferas do governo, sobretudo os governos municipais ampliaram significativamente suas políticas promovendo programas voltados ao desenvolvimento local. Com estas políticas de desenvolvimento social e programas voltados a população se inseriu muitas empresas terceirizadas no setor público,

sempre visando melhor o serviço prestado a população e com isso reduzindo a sobre carga do estado.

2.3 Estudos correlatos

Muitos estudos têm sido realizados com o objetivo de analisar a terceirização do setor público, nota-se que muitas vezes tornam-se muito vantajoso para o estado, por este motivo, quando se trata de terceirização associada ao serviço público, as vantagens e desvantagens resultantes devem ser avaliadas exaustivamente.

Com a velocidade e as transformações que o mundo vem passando Pasotore (2008) propôs em seu trabalho que a boa terceirização traria uma vantagem adicional. Estudos recentes têm mostrado que, em regime de parceria, as exigências técnicas das contratantes levam os trabalhadores da contratada a adquirirem novos conhecimentos e a se aperfeiçoarem na profissão, o que lhes traz maiores oportunidades de trabalho e de renda, com criatividade e boa vontade pode-se chegar a uma fórmula que atenda os interesses dos dois lados. Está na hora de se fazer uma lei de boa qualidade para acabar com o mito segundo o qual todo contrato de terceirização desnecessariamente em precarização dos trabalhadores.

Cabral e Lazzarine (2010) descrevem os impactos das decisões estratégicas efetuadas pelos governos, tomando como referência o processo de terceirização de prisões no Paraná. E perceberam que além, de apresentarem menores custos, as prisões terceirizadas são mais seguras que as prisões operadas na modalidade tradicional. As prisões terceirizadas nas amostras coletadas apresentam menor incidência de fugas e mortos, além de proverem mais consultas médicas. O trabalho apresentou indicadores de desempenho com um nível superior de serviços prestados, todos muito bem condicionados e com níveis ótimos de delegação de autoridade e com um notável bem estar coletivo. Enquanto a gestão privada gera elevados incentivos para redução de custos, o monitoramento público garante a elevação dos níveis de serviço.

Os vários tipos de terceirização e em vários setores como salienta Borgert, Crispin, Almeida (2011) identificaram que a concorrência acontece tanto no meio público quanto no privado. Em que esta disputa nem sempre é pelo menor preço, mas pela instituição que oferece o serviço com melhor qualidade, não influenciando muito sobre o preço praticado. Alguns órgãos são influenciados por questões estratégicas e gerenciais, tendo em vista a quantidade considerável do serviço prestado e do desempenho em que é executado e influencia muito também na hora da escolha do terceirizado e a quantidade de recursos disponíveis para suprirem os atendimentos.

Andrade, Castro e Pereira (2012) apresentam os elementos centrais sobre democracia e cidadania e demonstrar como a formação histórica do Estado brasileiro impulsionou o fortalecimento de uma cidadania nacional. Para tanto, este artigo analisou os elementos centrais da democracia e da cidadania, reconstituiu a trajetória histórica da formação do Estado brasileiro, e, em última instância, demonstrou como essa história se constituiu em um entrave para a construção de uma efetiva cidadania, ressaltando, portanto, a prática da cidadania, dessa forma, nota-se que ao longo de todo o processo histórico existiu um distanciamento entre o estado e o cidadão, mesmo ocorrendo tentativas de aproximar esses dois fatores.

Freitas e Maldonado (2013) Analisaram que com a modalidade do pregão eletrônico nas licitações para a contratação de serviços terceirizados, com mão de obra exclusiva, pelos órgãos públicos, isso vem se apresentando como uma inovação positiva para a administração pública, pela utilização de ferramentas de tecnologia da informação (TI), que possibilitam a comunicação à distância, proporcionando maior agilidade e transparência aos procedimentos, ampliação do conjunto de interessados em fornecer e contratar com a União, maior

competitividade e, conseqüentemente, menores custos, além da redução da possibilidade de formação de cartéis.

Muitos estudos foram realizados sobre a terceirização no Brasil um tema bastante citado por vários autores em muitos artigos, dispondo estudos aprofundados sobre este tema e suas várias formas de contratação e deve ser periodicamente acompanhada pelos órgãos competentes, assim como pela população, porque não possui uma lei vigente que a regule. Porém, uma gestão pública transparente vai demonstrar de forma competente estes gastos e possibilitando que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública, mas permanece uma discrepância entre o que os governos estão dispostos a disponibilizar e o que os cidadãos esperam.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos o artigo caracteriza-se como pesquisa descritiva, por descrever características dos serviços terceirizados. A pesquisa foi realizada no município de São Lourenço do Oeste SC e os questionários foram direcionados a população em geral além de levantamento de valores na prefeitura sobre a empresa terceirizada.

Quanto aos procedimentos metodológicos é um estudo de caso, pois considerou a qualidade dos serviços terceirizados e os dados foram analisados de ordem a esclarecer a visão da população. Para Selltitz, Wrightsman e Cook (2001) a vantagem da pesquisa de levantamento é responder as questões relacionadas ao fato de definir a distribuição das particularidades de uma população.

Quanto à pesquisa foi feito como levantamento por amostragem, os questionários foram aplicados para 50 pessoas de vários bairros da cidade conforme amostra aleatória, a análise e interpretação dos dados foram enquadrados como um estudo de caso que para Beuren (2004) caracteriza-se um estudo concentrado em único caso e que este estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de um determinado caso específico.

Raupp e Bueren (2004) mencionam que as pesquisas desse tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer. Solicitam-se informações a um grupo de pessoas, sobre um determinado problema e por fim foram feitas a conclusão mediante os dados coletados. A pesquisa foi realizada entre 01/09/2014 a 30/05/2015 e posteriormente se apresentou os métodos utilizados para obtenção deste estudo e metodologias essenciais.

A coleta dos dados foi realizada por meio da aplicação de 50 questionários com 16 perguntas, sendo 3 abertas e 13 fechadas procurando demonstrar as características e opinião da população, com amostras pequenas e representativa da população. Foi feito um levantamento no site da prefeitura municipal de São Lourenço do Oeste e na própria prefeitura e em sites de transparência do estado, aplicado questionários a população referente à prestação de serviços terceirizados.

A pesquisa foi de natureza quantitativa tendo em vista que os dados analisados advêm dos relatórios de sites e da prefeitura. Os critérios que foram utilizados são métodos como abordagem em residências para as entrevistas e pessoalmente. A pesquisa com formulários que permita a coleta de dados de cada ambiente pesquisado pelas amostras, identificados e tabulados em planilhas e gráficos, com conclusão e recomendações para estes serviços com coerência na análise e nos resultados desta pesquisa, os estudos foram numerados e os dados analisados segundo seus conteúdos e demonstrados de forma clara.

Como resultado desta pesquisa espera-se esclarecer os fenômenos que trata este artigo, com comparativos dos serviços, apresentando valores e graus de satisfação, mostrar as diferenças destes atendimentos em diversos bairros da cidade de São Lourenço do Oeste. E as

despesas que vierem a ser correntes na fiscalização destes serviços devem estar no orçamento vigente do município.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A prefeitura de São Lourenço do Oeste dentre os atendimentos tem uma programação definida pela secretaria municipal de desenvolvimento urbano em dias e horários específicos e promove esta coleta domiciliar de resíduos por meio de empresa terceirizada. A lei que dispõe a coleta e a lei nº 1.928, de 23 de março de 2011, dispõe sobre a forma de depósito, disciplina, coleta e destino de entulhos e resíduos domésticos e dá outras providências. Os resíduos são classificados de várias formas pela empresa terceirizada dentre elas: resíduos classe I: perigosos, que oferecem risco à saúde pública e meio ambiente e resíduos classe II: não perigosos, que não oferecem riscos e biodegradáveis. E estes resíduos podem ser: resíduos domiciliares, rejeitos, entulho, resíduo sólido industrial, resíduos comerciais inorgânicos, resíduos comerciais orgânicos, resíduos de serviço de saúde.

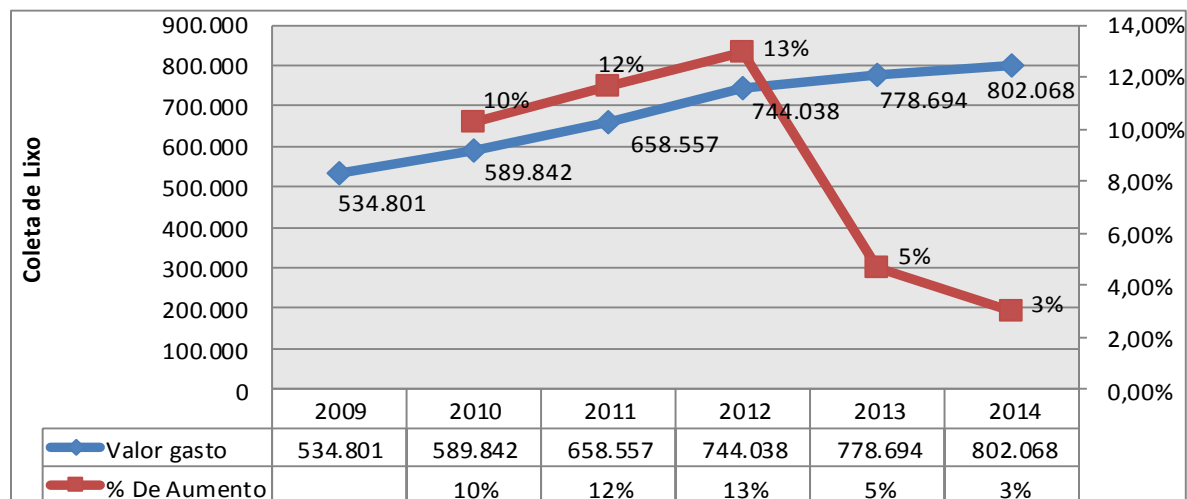
Compete ao município a fiscalização da correta e destinação final de resíduos de qualquer natureza, sujeitando os infratores às punições previstas na lei. É passíveis de multas aquele que cometer infrações que estão citadas na lei nº 1.928, de 23 de março de 2011 entre alguns exemplos de infração estão: queima de resíduos a céu aberto, depositar em locais não autorizados pelo órgão competente, depositar em via pública materiais velhos e detritos, o preenchimento de fundos de vale por resíduos e entulhos, utilizar o passeio público para *containers* de coleta de entulho desrespeitando a lei vigente, serão passíveis de multas e em caso de reincidência será aplicada multas com o dobro do valor da respectiva infração. As despesas que vierem a ser correntes na fiscalização destes serviços devem estar no orçamento vigente do município.

4.1 Gastos com a coleta

Com a coleta de lixo terceirizada existem vários preceitos em torno desta atividade e a população poderá observar e ter informações sobre este serviço. A contratação de empresa especializada para execução de serviços de engenharia sanitária e de limpeza pública no perímetro urbano do município compreende a coleta, transporte e disposição final de resíduos sólidos domiciliares urbanos. Valores estimados, serviços prestados pela Empresa T.O.S. Obras e Serviços Ambientais LTDA.

No Gráfico 1 estão apresentados os valores e porcentagens de aumento do serviço terceirizado, de forma a esclarecer dúvidas sobre os valores.

Gráfico 1 - Gastos com terceirização de coleta de lixo.



Fonte: Dados da pesquisa.

Os valores demonstrados no Gráfico 1 apresentam um reajuste em todos os períodos, porem nos anos de 2013 e 2014 os reajustes foram pequenos mantendo um patamar de aceitação pela população, já nos anos anteriores os reajustes foram além da inflação do período que representa uma perda de valor do salário da população perante este serviço terceirizado, mas se os reajustes continuarem nestes percentuais dos últimos dois anos ficara dentro do esperado pelos usuários do serviço.

Demonstram o desempenho do serviço terceirizado da coleta de lixo em São Lourenço do Oeste, nos anos de 2009 a 2014. Este tipo de serviço é contratado por licitação que é realizada por um contrato de 60 meses (5anos) e que ocorre todos os anos sendo que os contratos sofrem reduções ou acréscimos. Junto com o serviço da coleta de lixo, a varrição, e a coleta de materiais hospitalares, a título de exemplificar, em 2007 a licitação foi realizada e a coleta de lixo representa 62,92% do valor do contrato original. Todo o ano este contrato sofre acréscimos de reajuste e outras vezes de quantidades.

4.2 Usuários do serviço

O governo municipal de São Lourenço do Oeste promove a coleta dos resíduos domiciliares com a empresa terceirizada. O serviço atende todo o perímetro urbano e segue a programação definida pela Secretaria Municipal do Desenvolvimento Urbano que estabelece dias e horários específicos para a coleta. Para Andrade (2013) nada obsta a terceirização das etapas do serviço de limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos urbanos, que deverá ser realizada mediante contrato de prestação de serviços (lei nº 8.666/93).

Com amostras aleatórias foram entrevistadas 50 pessoas de vários bairros da cidade, a maior parte dos entrevistados residem á bastante tempo em São Lourenço do Oeste. Na Tabela 1 está descrito o tempo de residência dos entrevistados.

Tabela 1 - Tempo de residência

Tempo	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
- 01 ano	3	6%
01 e 03	6	12%
04 e 06	8	16%
07 e 09	7	14%
10 e 12	8	16%
13 e 15	11	22%
+16 anos	7	14%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 1 se percebe que os entrevistados residem a um bom período na cidade, os cidadãos que nasceram em São Lourenço permanecem na cidade e os quem vem de outras regiões continuam aqui, se percebe que das 50 pessoas entrevistadas 18 delas moram a mais de 13 anos na cidade, o que é considerada uma boa média já que o município vem se expandindo a cada ano.

Dos entrevistados 66% nasceram na cidade ou interior do município, ou cidades vizinhas, vendo o progresso e oportunidades de se morar neste município decidiram-se por se manter quem já morava e a população dos lugares vizinhos decidiu por estabelecer moradia na que hoje é considerada a cidade jardim por suas flores, limpeza e organização e contando com uma boa infraestrutura procura receber bem os visitantes.

Entre os entrevistados da Tabela 1, apenas 14 moram de aluguel e 36 possuem casa própria, que demonstra um bom tempo de residência da maioria dos entrevistados, e a maioria possui casa própria, e responderam que aqui é um bom lugar para se trabalhar e encontrar empregos.

Foi aplicado um questionário para saber qual seria a opinião dos usuários sobre a importância de se ter uma coleta de lixo de qualidade no lugar onde moram e se acham esta coleta terceirizada uma boa alternativa de sustentabilidade e com maior limpeza pública. Os dados estão expostos na Tabela 2.

Tabela 2 - Opinião sobre coleta de lixo terceirizada

Opinião	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sem importância	1	2%
Pouco importante	3	6%
Importante	9	18%
Muito importante	9	18%
De extrema importância	28	56%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 expressa a opinião da população e pode-se perceber a conscientização para o meio ambiente em que 56% dos entrevistados acham a coleta de lixo de extrema importância, isso demonstra uma necessidade da população ter este serviço que contribui para manter a cidade mais limpa, e preservar o meio ambiente.

Quanto aos valores pagos, percebeu-se pelas respostas que o percentual dos entrevistados é que 84% não possuem conhecimento dos valores pagos para a empresa terceirizada e nem como este recurso é aplicado no serviço prestado, e 82% não sabem da destinação do lixo coletado nem qual a destinação do mesmo. O que se torna preocupante e que 100% dos entrevistados não possuem qualquer conhecimento sobre a quantidade coletada de lixo por dia, isso poderia ser evitado, se a empresa prestadora de serviço repassasse mais informações, como cartilhas e demonstrativos.

Foi elaborada uma pergunta específica para saber qual a opinião sobre o serviço de coleta de lixo terceirizado e se o serviço está satisfazendo às necessidades da população. A questão está descrita da Tabela 3.

Tabela 3 - Definição coleta de lixo

Definição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Ideal	9	18%
Pouco ideal	11	22%
Poderia ser melhorada	30	60%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Como exposto na Tabela 3, os resultados apontam que a coleta de lixo é ideal para 18% dos entrevistados poderia ser melhorada para 60% apontando assim a coleta de lixo pode ser melhor para satisfazer toda a população, pode-se perceber que melhorando o serviço e deixar em um nível que venha a agradar os usuários, está próximo e com um pouco de empenho da empresa isso será sanado.

Em relação aos valores cobrados, observaram-se poucas diferenças nas respostas dos entrevistados ocorrendo quase um empate sendo que 48% acham justo o valor cobrado e 52% acreditam que poderia ser mais barato. Quanto ao horário existem muitas controvérsias sobre a coleta, mais de 50% dos entrevistados consideram bons os horários de coleta, mesmo não sendo ideal, e apenas 12% aprovam e acham os horários excelentes, e apenas 8% desaprovam os horários. Apesar das controvérsias percebe-se que a maioria da população considera bons os horários que foram estabelecidos para a coleta. Demonstrando ainda que 64% estão

satisfeitos com o serviço de coleta no seu bairro, e 88% destes não possuem nenhuma informação sobre a triagem e compostagem do lixo.

O questionário que foi aplicado à população perguntou também a respeito da opinião sobre o serviço terceirizado de coleta de lixo, embora não possuíssem muitas informações demonstraram-se satisfeito com o serviço como está mais detalhado na Tabela 4.

Tabela 4 - Terceirização da coleta

Situação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Péssimo	8	16%
Ruim	6	12%
Regular	14	28%
Bom	20	40%
Excelente	2	4%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 4 sobre a opinião da população sobre terceirização do serviço de coleta de lixo na cidade de São Lourenço do Oeste é bastante diversificada sendo que 40% acham bom, 28% regular, 16% péssimo, 12% ruim, e excelente apenas 4%, estes resultados demonstram que a população possui poucas informações, como observado na pesquisa e pode ser um dos motivos que pode ter gerado esta divergência nas opiniões.

Sobre a triagem e compostagem do lixo 12% não possuem conhecimento e 88% tem alguma ou pouca informação sobre estes resíduos e suas destinações. Como sugestão dos entrevistados foi elaborado o Quadro 3 para agrupar as principais descrições e opiniões expressas pelos entrevistados sobre a coleta de lixo terceirizada.

Quadro 3 - Conclusões centrais da análise de dados.

Mudanças percebidas	<ul style="list-style-type: none"> - Maior frequência e limpeza da cidade - Antes não possuía separação de matérias recicláveis - Valor cobrado na taxa de coleta - Lixo recolhido nos dias marcados - Separação de lixo nas sacolas
Sugestões e considerações	<ul style="list-style-type: none"> - Bom, mas sempre podemos melhorar. - Mostrar os benefícios deste sistema de coleta - Grande aumento nos valores cobrados - Mais transparência nos gastos, separação e destinação. - Recolhido com mais frequência em alguns bairros - Debater com a população sobre a destinação - Incentivar a reciclagem - Cobrar proporcional ao volume produzido
Melhorias a serem implantadas	<ul style="list-style-type: none"> - Ser coletado mais pela manhã - Passar duas vezes por dia - Passar todos os dias nos bairros - Mais informações sobre o destino do lixo - Intensificar a coleta seletiva - Recolher todo o lixo - Separação em sacos específicos - Coleta seletiva e reciclada no mesmo horário

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 3 relacionam-se as sugestões de melhoria que foram descritas pelos entrevistados que podem vir a melhorar este serviço, se observados pela empresa terceirizada.

Percebe-se uma necessidade da população ter mais informações da empresa terceirizada, sobre valores coleta e destinação do serviço de coleta, na qual a empresa poderia elaborar planilhas explicativas ou divulgação em algum site específico.

Resultados gerais demonstram que a coleta de lixo tem se apresentado de forma relevante pelas pessoas entrevistadas, evidenciando que a utilização destes serviços no processo de coleta de resíduos, limpeza pública, é importante para a cidade. A Tucano Obras e Serviços (T.O.S) empresa terceirizada que realiza a coleta de lixo recolhe aproximadamente 4.380,000,00 de lixo anualmente em média de 12 mil kg por dia na cidade de São Lourenço do Oeste. Todos estes resíduos sólidos coletados são encaminhados para o aterro sanitário na cidade de Anchieta situado no Extremo Oeste de Santa Catarina, onde todos os resíduos são separados, seguindo as normas ambientais, o lixo reciclável e reaproveitado e enviado para a reciclagem, e os resíduos orgânicos e materiais que não são passíveis de reciclagem são enviados para o aterro. Os resíduos sólidos hospitalares são tratados de forma diferenciada, os materiais são esterilizados e somente após esta etapa são encaminhados para o aterro como lixo comum.

Nota-se que com muitos prós e contras que a terceirização tem ganhado espaço no âmbito nacional e é uma saída para alguns setores relacionados à transferência de certas atividades que não pertencem ao estado. Para que esta conduta se direcione de maneira justa para os terceirizados, onde os empregados e a parte mais fraca desta modalidade e para que tenham seus direitos preservados e para um bem coletivo, este conjunto deve ser estudado calmamente e bem analisado para não prejudicar nenhuma das partes envolvidas.

A terceirização vem da contratação de um agente externo e com os resultados alcançados podem variar, por isso da necessidade de serem bem avaliados na hora da contratação e suas análises devem compreender de forma ampla o resultado deste serviço prestado, como prazos, execuções e alocações dos recursos. Outro item importante é verificar os custos e ver se a sua execução externa vai se tornar maior que a interna, sem deixar de constatar se a empresa possui recursos suficientes para executar os serviços contratado e a importância deste serviço e seus pontos críticos para a obtenção destes resultados.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Como foco principal deste problema de pesquisa foi identificar o serviço e a opinião da população em frente à terceirização, os resultados do estudo indicaram um grau de sustentabilidade e satisfação dos usuários, porém com algumas ressalvas e opiniões, o resultado foi positivo, porém a pesquisa apontou também que avanços podem ser realizados para um melhor desempenho da terceirização. Conclui-se pela necessidade de aprofundar estudos sobre sistema terceirizado de coleta de lixo pois, será necessário um trabalho de educação ambiental para buscar resultados alongo prazo, sendo que o importante é não desistir quando surgem os obstáculos. Diante dos aspectos dos serviços de coleta verificou-se a necessidade de algumas mudanças a partir do efetivo gerenciamento que devem ser tomados pela gerência administrativa de coleta.

Quanto ao objetivo de analisar os resultados recomenda-se a elaboração de coleta com roteiros descritivo, que é uma alternativa que garante benefícios para a população e ganho de tempo de coleta. Este artigo foi desenvolvido por meio de uma pesquisa descritiva e indica que os usuários preferem um serviço de qualidade e a tranquilidade ao utilizar o serviço, prestado pela empresa terceirizada. A empresa prestadora de serviço vem desenvolvendo na cidade um serviço e importante que contribui com o planeta.

Dentre as limitações deste estudo, destacam-se algumas informações oriundas da empresa terceirizada e da prefeitura e a dificuldade das respostas dos questionários com coerência. Percebeu-se também a necessidade de conscientização por meio de informativos, campanhas e placas indicativas para que a população contribua com os horários pré-

estabelecidos da disposição dos resíduos nas vias, e no acondicionamento do lixo em sacolas plásticas. Para não expor os coletores a acidentes e com uma adequada distribuição de peso para não sobrecarregá-los. Inserir a educação ambiental no cotidiano das pessoas afim de que elas façam a separação de materiais recicláveis e participem da coleta seletiva além de campanhas para utilização de sacolas recicláveis ou mesmo retornáveis.

Como sugestão de novas pesquisas destaca-se a destinação mais detalhadas destes resíduos, locais onde são depositados e a destinação, se está sendo executado de forma correta, além de um aprofundamento sobre as quantidades coletadas por dia e qual os períodos de maior geração de resíduos. Estão em tramite no senado às novas leis sobre terceirização, debates e discussões são gerados e estão gerando grandes mobilizações sobre o assunto da regulamentação da terceirização e pode ser que em um período curto de tempo venha a ser regulamentado. Com uma legislação eficiente e estudo espera-se uma solução para este assunto que gera controvérsias e espera-se que com a implantação das novas leis estes problemas possam ser sanados.

Desta forma o estudo permitiu analisar as vantagens de um sistema de coleta de lixo terceirizado para o município de São Lourenço do Oeste SC.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, D. M.; CASTRO, C. L. C.; PEREIRA, J. L. Cidadania ou Estadania na gestão pública brasileira. **Revista Administração Pública, RAP**, v. 46, n.10, p. 150-177, 2012.

ANDRADE A. Triagem e compostagem do lixo: Análise da possibilidade de terceirização. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, v. 14, p. 84-101, 2013.

BRASIL. **Lei no 8.666, de 21/06/1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 05 ago. 2014.

BORGERT, A.; CRISPIN, C. H.; ALMEIDA, E. S. Comportamento Dos Custos Em Hospitais Administrados Pela Secretaria De Estado Da Saúde De Santa Catarina. **Revista Universa Contábil**, v. 7, n. 4, p. 22-38, 2011.

CABRAL, S.; LAZZARINE S. G. Impactos da Participação Privada no Sistema Prisional: Evidências a partir da Terceirização de Prisões no Paraná. **Revista Administração RAC**, v. 14, n. 3, p. 395-413, 2010.

CAVALCANTE, Q. P.; JORGE NETO, J.; FERREIRA, F. Terceirização na Administração Pública. **Revista Jurídica Consulex**, v. 335, n. 7, p. 30-31, 2011.

CUNHA B. S. Fiscalização de Contratos Administrativos de Terceirização de Mão de Obra: Uma Nova Exegese e Reforço de Incidência. **Revista Tribunal Superior do Trabalho**, Brasília, v. 77, n. 1, p. 60-73, 2011.

FARAH, M. F. S. Parcerias, novos arranjos institucionais e políticas públicas no nível local de governo. **Revista Administração Pública**, v. 35, n. 20, p.100-119. 2001.

FLAVIO, A. C.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; MACEDO, J. M. A.; AMARO, R. G.; FILHO, J. F. R. Uma Discussão Sobre a Criação De Indicadores De transparência Na Gestão Pública Federal Como Suporte Ao Ciclo Da Política Pública.

Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v.13, n.2, p.10-15. 2008.

FREITAS, M.; MALDONADO, J. M. S. V. O Pregão Eletrônico e as Contratações de Serviços Contínuos. **Revista Administração Pública**, v. 47, n.5, p. 265-281, 2013.

GALANTE, C.; BEUREN, I M.; OLIVEIRA, A. B. S. Controle Interno: Seu Uso por Municípios da Região Oeste do Estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 1, n. 1, p. 17-34, 2009.

LIMA, M. S.; SANTOS, A. M. L. Avaliação de Desempenho da Gestão Pública Baseada nos Indicadores Econômico-Financeiros: Um Estudo de Casos Múltiplos em Entidades Federais Indiretas do Município de Manaus. **Revista Gestão e Sociedade**, v 3, n 5, p. 12-30, 2009

MACEDO, M. A. S.; CRUZ, F C.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n.1, 53-76. 2012.

PASOTORE, E. J. Terceirização: Uma Realidade Desamparada Pela Lei. **Revista Tribunal Superior do Trabalho**, Brasília, v. 74, n. 4, p. 23-40, 2008.

PORTAL DO CIDADÃO. **O cidadão como ator principal do cenário público**. - PC 2013. <www.portaldocidadao.tce.sc.gov.br> Acesso em: 23 out. 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAMOS, A. C. **Terceirização no Governo**. In Revista Tema, v. 3, n. 4, p. 27-28, 2009 Disponível em: <www1.Serpro.gov.br> Acesso em: 15 maio 2014.

RIBEIRO, M. A.; PEDERNEIRAS, C. L. Uma Discussão Sobre a Criação de Indicadores de Transparência na Gestão Pública Federal como Suporte ao Ciclo da Política Pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n.2, p.15, 2008.

SÃO LOURENÇO DO OESTE. **Coleta de lixo** Lei nº 1.928 de 23 de março de 2011. Disponível em: <www.saolourenco.sc.gov.br>. Acesso em: 22 set. 2014.

SALVINO, M. R.; SIMONE, R. F. Terceirização De Serviços Na Administração Pública E Responsabilidade Trabalhista. **Revista Novatio Iuris**, v. 2, n. 3, p. 33-50, 2009.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa nas relações Sociais**. São Paulo: Editora Pedagógica Universitária, 2001.

TEIXEIRA, H. J.; MARTELANC, R.; PRADO FILHO, L. P. C. Dilemas e Perspectivas da Terceirização no Setor Público. Terceirização: solução ou problema? In: II CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA. 1, 2013, Brasília/DF **Anais...** Brasília/DF: CNSEA. CD-ROM

ANÁLISES DAS PRÁTICAS E AÇÕES DESENVOLVIDAS POR ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR: ESTUDO NA ONG ENTRE AMIGOS E CRIANÇAS

Naudieli Suziane Pavão
Graduada de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ/SLO)
naudieli@unochapeco.edu.br

Celso Galante
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
galante@unochapeco.edu.br

Vilmar Oenning
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
oenning@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar como a entidade desenvolve suas ações e como faz a prestação de contas dos recursos adquiridos. A entidade busca melhorar a qualidade de vida das pessoas, principalmente de crianças e adolescentes em situação de risco, excluídas e marginalizadas, a fim de formar cidadãos participativos, produtivos e responsáveis no processo do desenvolvimento. Sendo assim, foi aplicado um questionário e demonstrado por meio de análise horizontal e vertical o Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração de Resultado (DRE) do exercício 2012, 2013 e 2014. Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como descritiva, estudo de caso, documental e qualitativa. A coleta de dados ocorreu por meio de questionário aplicado em uma única entidade do município de São Lourenço do Oeste - SC contendo 26 questões. A pesquisa foi realizada no mês de janeiro de 2015 na Ong Entre Amigos e Crianças. A análise indicou a quantia exata de valores que são repassados para a entidade por meio de doadores mantenedores, investidores e empresas privadas, para auxiliar na manutenção da estrutura física e das atividades desenvolvidas pela entidade em prol da sociedade. O processo investigativo se deu por meio da análise, horizontal e vertical, dos cálculos evidenciando o endividamento e gestão operacional da entidade. Como resultado pode-se comprovar que as informações contidas nos relatórios contábeis trazem maior visibilidade, credibilidade e transparência nas ações e práticas desenvolvidas pela entidade.

Palavras-chave: Terceiro setor. Entidades. Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, o terceiro setor teve um crescimento elevado no Brasil. Muitas organizações foram criadas para suprir a falta de assistência social, no setor de esportes, cultura e recreação, ensino e pesquisa, saúde, habitação, meio ambiente, proteção animal e outras mais, que foram deixadas de lado pelos gestores públicos. De acordo com Coan e Megier (2010), a principal função do Estado consiste em promover o bem-estar comum e a qualidade de vida para a população ao fomentar a habitação, o emprego, a saúde e a segurança pública. Entretanto, ao longo dos anos, o Estado passou a ter dificuldades em atender estas demandas, o que faz com que entidades sem fins lucrativos, sejam impulsionadas a ocupar espaço na procura de soluções para a redução das desigualdades econômicas e sociais em todo o mundo.

Uma entidade sem fins lucrativos, de interesse público, precisa ser transparente e mostrar claramente para os doadores, mantenedores, e para a sociedade, não apenas de onde

vieram os recursos, mas também como foram aplicados e quais os benefícios sociais gerados. Além disso, ainda segundo os autores, a propaganda negativa gerada em torno dessas entidades não ressalta os vários projetos importantes por elas realizados.

Para Guimarães, Pinho e Leal (2010) as organizações do terceiro setor em geral, passam por uma série de conflitos, pois utilizam a lógica do mercado no funcionamento das suas atividades; no entanto, são norteadas por valores voltados para a solidariedade, cidadania e interesse público, convivendo em um ambiente em que predominam conceitos da esfera pública e privada. Estas organizações devem desenvolver seu próprio estilo de gestão, objetivando o atendimento das suas necessidades e propostas sociais, podendo utilizar a adoção de práticas da administração pública e privada, com a devida adequação, alinhando as ações praticadas no setor social.

Silva (2010) afirma que dentre as obrigações legais assim como as demais entidades, as organizações também têm informações que devem ser prestadas ao poder público. Assim, o estado se mostra consciente dessa parceria, criando incentivos fiscais, imunidade, isenções, com o intuito de proporcionar a essas organizações maiores condições de continuarem exercendo seus objetivos e proporcionando a sociedade os bens que lhe são de direito e que por hora, não são disponibilizados em sua totalidade pelo poder público.

Nesse contexto o estudo questiona: Quais as ações desenvolvidas pela entidade do terceiro setor Ong Entre Amigos e Crianças no período de 2012 á 2014? Diante do problema apresentado, o estudo tem como objetivo analisar as ações desenvolvidas pela entidade do terceiro setor Ong Entre Amigos e Crianças no período de 2012 á 2014.

Este estudo justifica-se pela a importância dos trabalhos realizados pelas entidades do terceiro setor sem fins lucrativos, na sociedade, e se as análises contábeis colaboram para a transparência nas ações e nos recursos adquiridos como é o caso da entidade Ong Entre Amigos e Crianças que busca melhorar a qualidade de vida das crianças em situação de risco, excluídas e marginalizadas, a fim de formar cidadãos participativos, produtivos e responsáveis no processo do desenvolvimento.

Em função da importância do terceiro setor na sociedade, torna-se relevante apresentar quais são as principais práticas desenvolvidas pela entidade e como esta faz a prestação de contas dos recursos adquiridos, uma vez que a entidade do terceiro setor busca melhorar a qualidade de vida das pessoas, atendendo suas necessidades básicas de sobrevivência. Ao desenvolver seu trabalho, a entidade torna-se apta para se relacionar com as instituições públicas, privadas e com a sociedade civil, visando prover com bens de efetivo valor à sociedade, conciliar sua autonomia com a mobilização de recursos e fazer frente aos problemas públicos.

A estrutura do artigo apresenta-se da seguinte forma no capítulo 1 apresenta-se a introdução que informa uma visão geral do artigo. O capítulo 2 traz a revisão da literatura contendo os seguintes tópicos o terceiro setor, a sustentabilidade do terceiro setor, as certificações que trazem benefícios as ONG'S, a contabilidade no terceiro setor, os estudos correlatos. O capítulo 3 refere-se aos procedimentos metodológicos, instrumentos de coleta de dados, o tópico 4 informa a interpretação dos dados coletados, e o item 5 apresenta a conclusão e pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O terceiro setor pode ser ligado a valores internos e externos, de acordo com o foco da avaliação. Os segmentos de organizações da sociedade civil que não visam lucros necessitam de conceituação e classificação mais precisa. Este cenário brasileiro é diversificado e engloba as Organizações Não Governamentais (ONG), entidades filantrópicas e de assistência social, fundações ligadas às empresas privadas, entidades religiosas, culturais e educacionais. De modo geral, a necessidade de expansão de prestação de serviços e o aumento da concorrência

colocam as organizações do terceiro setor perante o desafio de melhor desempenho de suas operações para serem capazes de atender a demanda.

No desenvolvimento deste estudo, tomaram-se como base as preposições teóricas dos autores: Coan e Megier (2010), Guimarães, Pinho e Leal (2010), Silva (2010), Modesto (1998), Raupp e Beuren (2012), Gil (2010), entre outros autores, que estudam sobre as entidades sem fins lucrativos do terceiro setor, bem como suas atribuições e limitações como pertencentes ao terceiro setor.

2.1 Terceiro setor

Com o crescimento demográfico elevado no país, o estado vem perdendo capacidade em atender as necessidades de toda a população, isso foi se tornando um grave problema. Muitas parcerias entre pessoas físicas e empresas jurídicas foram sendo criadas Organizações Não Governamentais (ONGs), a fim de reunir esforços para suprir esta lacuna social deixada pelo estado, principalmente nos setores de esportes, cultura e recreação, ensino e pesquisa, saúde, habitação, meio ambiente, proteção animal, entre outras. Esses problemas são sentidos com mais veemência nos grandes centros, onde se aglomeram grandes quantidades de pessoas.

Segundo Modesto (1998) o termo terceiro setor surgiu na primeira metade do século passado nos Estados Unidos, com uma visão social para as organizações sem fins lucrativos, em que estas entidades estariam proibidas de assim ser consideradas caso realizassem qualquer tipo de divisão de lucros entre seus diretores. De acordo com Silva (2010), o primeiro setor corresponde às ações do estado representado pelo governo e o segundo setor se refere ao capital privado representado pelo mercado, empresas do setor privado. Já o terceiro setor, é um termo utilizado para designar as organizações sem fins lucrativos, de caráter não governamental, contando também com a participação voluntária, além de contribuir com práticas de caridade e cidadania.

Com relação ao terceiro setor, Piza et al. (2012) afirma que é muito importante para a sociedade como um todo, pois busca desenvolver atividades de responsabilidade pública, a partir da iniciativa privada. É sustentado basicamente por subvenções, projetos e doações do público em geral. Por isso, é fundamental atuar com transparência e responsabilidade para dar credibilidade às ações que desenvolve.

Portanto, observa-se que, o terceiro setor de alguma forma vem ajudando o Estado a alcançar seus objetivos constitucionais. Para as instituições atingirem estes objetivos o Estado deve cumprir algumas obrigações que são a liberação de verbas, sendo que estes valores são a garantia da continuidade dos trabalhos principalmente em regiões onde as dificuldades financeiras são mais acentuadas e a participação de pessoas ou entidades voluntárias diminui consideravelmente. Para Mañas e Medeiros (2012), atualmente é necessário conscientizar o poder público, bem como a população em geral sobre a importância das entidades sem fins lucrativos e gerar nessas mesmas organizações, uma realidade e uma visão sistêmica de uma organização e não apenas de uma “empresa” que ajuda a sociedade naquilo que lhe é devido e necessário.

Dessa forma, torna-se imprescindível a busca pela sustentabilidade, já que a harmonia existente entre fatores institucionais direciona a organização para uma melhor posição perante o mercado. Silva, Costa e Gomes (2011) mencionam que, por representar interesses dos mais variados segmentos sociais possuem em comum a defesa por interesses relativos à cidadania e aos valores públicos. Ainda, defendem que a sustentabilidade das organizações sem fins lucrativos pode ser evidenciada pela conformidade entre aspectos que conseguem facilitar o desenvolvimento dessas organizações diante da dinâmica de mercado.

Assim, a partir dessas concepções, pode-se afirmar que as organizações do terceiro setor em geral, passam por uma série de conflitos, porque utilizam a lógica do mercado no

funcionamento das suas atividades, no entanto, são norteadas por valores voltados para a solidariedade, cidadania e interesse público, convivendo em um ambiente em que predominam conceitos da esfera pública e privada. Sendo assim, é necessário que estas organizações desenvolvam seu próprio estilo de gestão, objetivando o atendimento das suas necessidades e propostas sociais, podendo, desse modo, utilizar a adoção de práticas da administração pública e privada, mas com a devida adequação, alinhando as ações praticadas no setor social (SILVA; COSTA; GOMES, 2011).

Além disso, as organizações do terceiro setor têm sido afetadas pelas mudanças decorrentes dos avanços tecnológicos e da globalização econômica. Esses fatores têm alterado desde os padrões de produção até a esfera do comportamento individual nestas organizações, fazendo com que elas se deparem com questões semelhantes àquelas enfrentadas por entidades ou organizações sem fins lucrativos de natureza distinta, como por exemplo, gerar resultados que demonstrem eficiência e eficácia de desempenho, captar recursos suficientes para a continuidade de suas atividades, bem como, desenvolver a capacidade de acompanhar as constantes mudanças que interferem em seu desempenho (MAÑAS; MEDEIROS, 2012).

Portanto, é papel relevante do gestor ou das pessoas que estão envolvidas, criar espaços e mecanismos para registro da memória institucional, pois se trata de capital social, que precisa ser sistematizado e disseminado para a sociedade em razão da informalidade e da alta rotatividade inerentes ao segmento, os conhecimentos são tácitos, não formalizados, dificultando os processos e exigindo recomeçar quando da saída de algum membro da instituição ou pelo fato de que os que continuam na entidade não terem o hábito de compartilhamento sistemático dos conhecimentos com os demais membros (GUIMARÃES; PINHO; LEAL, 2010).

Além disso, alguns autores como Mañas e Medeiros (2012) afirmam que as entidades atuam com base em políticas de planejamento e gerenciamento o que conduz a um trabalho que passa a receber credenciamento pela própria sociedade, evidenciando, como a principal característica das organizações bem como, forma de que elas não distribuem lucros entre seus membros, pois suas ações são eminentemente sociais.

Dessa forma, as instituições sem fins lucrativos existem para atender mudanças nos indivíduos e na sociedade, fazendo com que todos vejam como é importante participar de projetos onde se explora a ação solidária pela ajuda aos que tem problemas de sobrevivência. Sendo assim, a contribuição principal em prol da sociedade necessitada é ter a capacidade de representar o que cada um acha, inovando e proporcionando um sentido novo de cidadania. Diante disso, percebe-se a importância das entidades sem fins lucrativos no atendimento às comunidades carentes porque suas ações se voltam para diversos fatores necessários no combate à desigualdade social e de sobrevivência.

2.2 Sustentabilidade do terceiro setor

Os desafios da sustentabilidade implicam, além do levantamento e da aplicação adequada de recursos financeiros, o investimento no desenvolvimento das pessoas que fazem parte da organização, mas isso não deixa afetar a qualidade dos serviços, claro que se deve adequar de forma que possam suprir às necessidades das comunidades (COAN; MEGIER, 2010). A tendência do crescimento do terceiro setor, aliada a concorrência por recursos, passou-se a observar o crescimento da necessidade de se utilizar informações das mais diversas fontes dentro e fora das organizações, segundo Santos (2008) a sustentabilidade é um termo que se apresenta com muitos significados, mas neste caso é pela capacidade de captar recursos financeiros, humanos e materiais, de maneira satisfatória e continuada, utilizando de forma competente, buscando perpetuar a entidade para que essa possa alcançar os seus objetivos.

Além disso, Santos (2008) menciona que o mais importante é a capacidade de conhecer e desenvolver todas as formas e maneiras para captar recursos disponíveis em quantidade suficiente e continuada, bem como não tendo nem uma dependência gerada ou subordinação a nenhuma fonte individual de financiamento. Nesse sentido, os recursos financeiros de uma entidade do terceiro setor devem ser identificados, formados, estimulados e mantidos com competência. Segundo Silva (2010) a boa gestão dos recursos da organização dos recursos doados, a transparência, a sustentabilidade e as parcerias com compatibilidade de interesse, são essenciais e decisivos para o sucesso do plano de ação na obtenção de recursos, de forma a mostrar os resultados alcançados por meio de uma contabilidade minimamente organizada, favorecendo a divulgação de informações detalhadas à comunidade, fortalecendo a causa e a própria instituição.

Sendo assim, segundo Silva (2010) a sustentabilidade não se limita à disposição de captar recursos que a organização necessita, mas, ao seu devido emprego, de modo a maximizar os resultados alcançados e garantir que a organização contará com o apoio do seu público para que possam continuar melhorando a qualidade de vida das pessoas que mais necessitam. Dessa forma, na medida em que o terceiro setor se torna mais visível e mais competitivo, o recrutamento e o gerenciamento de pessoas, inclusive de voluntários, passa a se pautar por critérios semelhantes aos aplicados por organizações empresariais.

2.3 Certificações que trazem benefícios as ONG'S

Devido à atuação na função social, e o retorno de benefícios à sociedade e o desenvolvimento de atividades de caráter público, as entidades do terceiro setor possuem imunidade e isenção de tributos. Porém, estas entidades devem atender alguns requisitos que são obtidos por meio de certificados e organizações as quais fiscalizam para conceder estes benefícios. Atualmente, são quatro os certificados considerados importantes como: a Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), a Organização Civil de Interesse Público (OSCIPs), a Organização Social (OS) e o Título de Utilidade Pública Federal (UPF), perante a lei 12.101 de 27 de novembro de 2009 do Código Civil, com esses certificados, permitem que a organização seja imune e isenta de alguns tributos, além de receber recursos orçamentários, para que assim garantam-se benefícios do estado por meio dos termos de parceria para continuar a realizar suas atividades, proporcionando o bem social a quem necessite.

Para as entidades é necessária a obtenção desses certificados porque além de proporcionar imunidade e isenção, possibilitam o recebimento de recursos públicos, convênios, contratos, subvenções sociais, auxílios, doações e termos de parceria sabendo que sem estes recursos e parcerias, seria impossível a sobrevivência dessas entidades. Segundo Silva (2010), o estado se mostra consciente dessa parceria, no intuito de estimular parcerias com iniciativa privada, foram criados incentivos fiscais, imunidades, isenções, proporcionando a essas organizações maiores condições de continuarem exercendo seus objetivos a sociedade, os bens que lhe são de direito e que por hora não são disponibilizados em sua totalidade pelo poder público.

Modesto (1998) menciona que a concessão de títulos jurídicos especiais a entidades do terceiro setor que permitem padronizar o tratamento normativo de entidade conferido pelo Poder Público em vista do atendimento de requisitos gerais de constituição e funcionamento previstos expressamente em lei. Esses requisitos são de adesão voluntária por parte das entidades privadas e estão dirigidos a assegurar a persecução efetiva dos fins de interesse público e fixar as garantias necessárias a uma relação de confiança e parceria entre a entidade privada e o Poder Público. Voese e Reptczuk (2011) afirmam que, para a obtenção destes certificados as entidades devem estar previamente inscritas no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no

âmbito estadual e que estejam previamente cadastradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Também não podem distribuir resultados, nem remunerar diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes.

Desse modo, para que estas organizações possam dar continuidade em suas ações, há a necessidade de obter os certificados, que garantem a realização das boas ações em favor da sociedade. A conscientização das pessoas, das empresas e do poder público para participar dessas organizações deve ser contínua e partir das próprias entidades com a finalidade de garantir mais voluntários e investidores para assim, somar forças e esforços perante a causa. Por fim, a assistência social é necessária, mas, além disso, tem que gerar efeitos de mudanças construtivas visando à melhoria da vida, não somente material, mas também cultural, moral, psicológico-educacional e até mesmo espiritual, pois é essa a mudança que constrói valores que jamais se desvanecem. As entidades deverão, dessa forma, também prestar contas de suas movimentações financeiras e demonstrar transparência em suas transações.

2.4 A contabilidade no terceiro setor

O foco das ações e práticas contábeis no terceiro setor tornam-se transparente e claras quanto a origem dos recursos e sua destinação, sejam elas oriundas de fontes de recursos privados ou públicos. Essas entidades administram recursos das mais variadas fontes, prestando serviços de diversas naturezas, tendo seus gestores que utilizar ferramentas de gestão adaptadas a essa realidade. Conforme Silva (2010) os gestores deverão buscar a eficiência e eficácia na aplicação de recursos no sentido da obtenção de bons resultados em prol da sociedade como forma de determinar a manutenção dos negócios da organização e o cumprimento de sua missão. Dessa forma a contabilidade torna-se um instrumento direcionador das ações diárias da organização orientando a correta condução de recursos às atividades, fator imprescindível diante da escassez de recursos financeiros, além de desempenhar o papel no auxílio à decisão, proporcionando a análise de informações e o desenvolvimento dos projetos e revelando tendências e relações de causa e efeito.

A transparência das ações e recursos obtidos pode ser medida pela divulgação das informações contábeis, não na expectativa de uma exigência legal, mas no princípio de que será vital à sua sobrevivência. A adoção de prática contábil com o desenho de um sistema financeiro no qual a Contabilidade é parte principal, ocupando o mesmo grau de importância que o planejamento de uma atividade bem como elaboração de orçamento, com a relação clara das necessidades e das possibilidades, servindo como orientador quando os recursos estiverem disponíveis, favorecendo uma gestão eficaz, agrupando as despesas por centros de custos, tornando a informação mais clara e organizada (SANTOS, 2008). Diante desta realidade faz-se necessário e imprescindível a participação do profissional contábil na elaboração das demonstrações contábeis principalmente as que são obrigatórias pela legislação específica.

O terceiro setor sofre com a falta de informações, profissionais qualificados para desempenhar suas atividades devidas. Além disso, a falta de transparência das entidades, das ações desenvolvidas pelas organizações, prejudica no julgamento e decisões adequadas por parte das pessoas que investem e depositam a confiança na entidade (SILVA, 2010). Neste contexto, seria necessária uma lei que obrigasse as entidades a fornecerem as demonstrações e informações para todos, fazendo com que a contabilidade seja a ferramenta essencial e necessária no processo de gestão e de promoção da transparência das ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor.

Diante disso, a contabilidade voltada para esse setor, é essencial, visando além de atender exigências formais e legais, prestar uma informação de qualidade, garantindo transparência e confiabilidade nas atividades desenvolvidas por estas entidades.

2.5 Estudos correlatos

Neste capítulo são apresentados alguns estudos relacionados ao desenvolvimento do terceiro setor.

Guimarães, Pinho e Leal (2010) descrevem que o crescimento das desigualdades sociais vem resultando em uma propagação significativa no número de entidades sem fins lucrativos em todo o mundo. Estas instituições, que fazem parte do terceiro setor, atuam na área social baseando-se em valores como solidariedade e promoção da assistência social sem, contudo, deixarem de apresentar dificuldades relacionadas com a gestão organizacional, visto que possuem características distintas da esfera pública e privada. Assim, o objetivo deste estudo foi investigar a existência e a necessidade da profissionalização da gestão organizacional nas entidades do terceiro setor, em especial na Fundação Instituto Feminino da Bahia (FIFB), situada no Município de Salvador, no Estado da Bahia. Com efeito, para o desenvolvimento do presente estudo de caso, realizou-se uma entrevista semiestruturada com a gestora e os vinte funcionários da referida organização, além de conversas informais com alguns colaboradores. O tratamento dos dados foi feito de forma qualitativa, confrontando o referencial teórico com os dados coletados. Desta forma, verificou-se que a necessidade de profissionalização da gestão organizacional no Terceiro Setor é relevante, uma vez que a formulação de melhores estratégias visando à otimização dos recursos na obtenção de melhores resultados, sustentabilidade e continuidade, respeitando os valores e objetivos sociais, estão diretamente ligadas ao modelo de como estas entidades são geridas e a profissionalização se apresenta como uma alternativa para atender tais demandas.

Coan e Megier (2010) demonstram como, nos anos de 2006 a 2008, a análise das demonstrações contábeis pôde ajudar no processo de transparência da Fundação de Saúde Comunitária de Sinop. Pois enfrenta vários desafios para desempenhar seu papel social, como por exemplo: a falta de clareza da situação econômica - financeira e do desempenho nas implementações de projetos e programas-sociais. Neste contexto, a análise se deu por meio de uma análise horizontal e vertical, do cálculo dos índices de liquidez, endividamento e de gestão operacional da entidade, portanto como resultado comprova que as informações contidas nos relatórios contábeis trazem maior visibilidade, credibilidade e transparência as ações das entidades do terceiro setor, favorecendo o bom relacionamento com seus financiadores e, conseqüentemente, a melhoria na imagem da entidade, o que leva ao aumento de recursos.

Silva, Costa e Gomes (2011) identificaram que as organizações do terceiro setor possuem a necessidade de desenvolver mecanismos e práticas para a efetivação de sua atividade junto à comunidade, assumindo o desafio de harmonizar suas ações representadas pelas dimensões sócio-econômico-ambientais na busca pela sustentabilidade. O objetivo do estudo é compreender como a sustentabilidade está incorporada à gestão e às ações realizadas pela Associação de Solidariedade Internacional (Essor) para uma continuidade de seus resultados junto à sociedade. Para tanto, a pesquisa tem caráter exploratório-descritivo com abordagem qualitativa. A metodologia utilizada foi interativa, pelo processo hermenêutico dialético. Nesse sentido, a partir do levantamento teórico e da entrevista com o coordenador da ONG, identificou-se uma gama de categorias teóricas capazes de facilitar a identificação da sustentabilidade em organizações do terceiro setor. Considerando as categorias identificadas, percebeu-se, apesar de uma desconformidade entre algumas das categorias na organização objeto de estudo, a existência de um caráter harmônico entre as mesmas.

Piza et al. (2012) investigaram as práticas contábeis de entidades do terceiro setor e as compararam com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Foram pesquisadas seis organizações do estado de São Paulo chamadas de “Organizações Sociais Civis”. Foi realizada uma pesquisa descritiva seguida do estudo de caso. Os resultados da pesquisa indicam que as normas brasileiras de contabilidade têm como foco as sociedades anônimas e

pouco agregam para a mensuração e evidenciação das atividades das organizações sociais civis. O terceiro setor é importante para a sociedade como um todo, pois busca desenvolver atividades de responsabilidade pública, a partir da iniciativa privada. É sustentado basicamente por subvenções, projetos e doações do público em geral. Por isso, é fundamental atuar com transparência e responsabilidade para dar credibilidade às ações que desenvolve.

Os pressupostos de Pereira et al. (2013) relatam que as entidades do terceiro setor procuram atender às necessidades sociais não supridas nem pelo Estado, nem pelas empresas, objetivando maior consolidação democrática. Essas organizações possuem aspectos estruturais e operacionais distintos, pois exige uma gestão diferenciada. Sendo assim a pesquisa deu-se origem pelo seguinte questionamento: que desafios específicos enfrentam os gestores de uma organização do terceiro setor? O objetivo geral foi de identificar as especificidades enfrentadas por gestores desse tipo de organização. A metodologia contou com um estudo de caso realizado com várias fontes de evidência, tais como documentos, entrevistas e observação participante, os quais permitiram ampla coleta e análise de dados. Os resultados apontam para dificuldades maiores que as enfrentadas por gestores de empresas, tais como a origem e a escassez de recursos humanos e financeiros e o perfil dos stakeholders com os quais esse tipo de organização precisa se relacionar.

Salimon e Siqueira (2013) mencionam o impacto de reestruturações de cunho gerencialista sobre a subjetividade de trabalhadores em organizações ambientalistas do terceiro setor historicamente ligadas à benemerência, ao humanismo e à luta por direitos. As práticas decorrentes chocam-se com os valores humanistas geralmente vigentes no terceiro setor, causando conflitos de racionalidade. Portanto desenvolveu-se a pesquisa qualitativa e exploratória, baseada em entrevistas com profissionais de quatro organizações ambientais de relevo no País, para fazer emergir, por meio da análise do discurso, a percepção dos sujeitos sobre o fenômeno em questão. Já os resultados mostram que a ideologia gerencialista foi, pelo menos nos casos estudados, assimilada pelo trabalhador, que as relações de trabalho estão precárias devido a rentabilidade financeira dos investimentos na organização

Conforme os conceitos apresentados podem-se mencionar que as organizações sem fins lucrativos, são entidades sem o interesse no acúmulo de riquezas, com um único objetivo amplo de proporcionar o bem estar comum, tentando suprir as falhas deixadas pelo poder público.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização desta pesquisa tomou-se como objeto de análise, a ONG “Entre Amigos e Crianças”, fundada em São Lourenço do Oeste - SC, no dia 27 de março de 2008. A ONG “Entre Amigos e Crianças” é uma organização da sociedade civil, de interesse público, sem fins lucrativos, de duração indeterminada, com sede, domicílio e foro na cidade de São Lourenço do Oeste no estado de Santa Catarina. O principal objetivo da entidade é melhorar a qualidade de vida de crianças em situação de risco, excluídas e marginalizadas, a fim de tornar cidadãos participativos, produtivos e responsáveis no processo de desenvolvimento do Estado como um todo, por meio de atividades educativas, culturais, esportivas e recreativas.

O objetivo do estudo foi contemplado pela pesquisa descritiva, pois na concepção de Raupp e Beuren (2012) a pesquisa descritiva, tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Quanto aos procedimentos foi realizada por meio de estudo de caso e documental, pois na análise de Gil (2010) o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado, além de ser uma pesquisa com a abordagem, qualitativa.

Portanto, por meio dessa análise foi realizado estudo de caso específico de uma organização não governamental local, especializada no atendimento de crianças e

adolescentes em situação de risco, excluídas e marginalizadas. Dessa forma, apresenta-se nesta análise, como a entidade desenvolve suas práticas e ações e como faz a prestação de contas dos recursos adquiridos. Inicialmente, foi realizada a aplicação de um questionário em uma única entidade do terceiro setor, que teve como propósito descrever e analisar as ações e procedimentos desenvolvidos pela entidade. A coleta de dados foi realizada nos meses de janeiro e fevereiro de 2015. O tratamento da análise foi apresentado por meio de quadros que constam os valores do balanço social e a DRE de 2012 a 2014 relacionados ao estudo proposto repassado pela entidade.

A análise dos dados foi por meio de documentos oficiais, relatórios de movimentações, fluxo de caixa, a Constituição da entidade, que regem o funcionamento e a execução de determinadas atividades realizadas pelas entidades. Bem como textos de autores que postulam sobre a importância e definem as entidades sem fins lucrativos como pertencentes ao grupo do terceiro setor.

Para a coleta dos dados o instrumento utilizado foi um questionário com perguntas abertas e fechadas, que teve como propósito descrever e analisar as ações e procedimentos desenvolvidos pela entidade. Os quadros foram desenvolvidos de acordo com relatórios impressos elaborados com base na escrituração contábil da entidade, Balanço Patrimonial (BP) dos exercícios 2012 a 2014. O processo investigativo se deu por meio da análise, horizontal e vertical, dos cálculos evidenciando o endividamento e gestão operacional da entidade.

Quanto ao Balanço Patrimonial, a pesquisa propõe demonstrar as contas em grupos e subgrupos, ativo circulante, passivo circulante e patrimônio social, desse modo apresenta-se os dados em valores originais e em forma de percentual utilizando a análise horizontal e vertical, que possibilita verificar quanto uma determinada conta representa percentualmente, em relação ao valor total do demonstrativo e a evolução dos seus valores ao longo do tempo, além de apontar o aumento ou redução dos itens das demonstrações contábeis por meio dos períodos estudados.

Em relação a Demonstração do Resultado do Exercício foi desenvolvido de acordo com relatórios impressos elaborados e com base na escrituração contábil da entidade dos exercícios 2012 a 2014. O processo investigativo se deu por meio da análise, horizontal e vertical, dos cálculos evidenciando o endividamento e gestão operacional da entidade.

A análise da demonstração do resultado evidencia efetivamente, as ações dos gestores pela entidade, em termos de volume de recursos obtidos, custos e despesas empregadas nas atividades, permitindo assim que sejam realizados de forma clara e consciente.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em 27 de março de 2008, foi fundada a organização não governamental Ong-Entre Amigos e Crianças, com a presença de representantes de vários segmentos da comunidade. A ONG surgiu da mobilização de um grupo de pessoas, sensibilizadas com a situação difícil vivida por muitas crianças de nossa cidade, em relação à estabilidade familiar, desempenho escolar, dificuldade de relacionamento e outros problemas que refletem na qualidade de vida dessas crianças e suas famílias. Acreditando que é possível realizar ações para construir um futuro diferente e melhor para as crianças, o projeto foi divulgado e outras pessoas se juntaram ao grupo inicial, dando apoio para a sua concretização.

O principal objetivo da organização é melhorar a qualidade de vida das crianças em situação de risco, excluídas e marginalizadas, a fim de tornar cidadãos participativos, produtivos e responsáveis no processo do desenvolvimento. Atualmente a ONG recebe em torno de 42 crianças entre 7 e 12 anos que estão matriculadas e frequentando o ensino público, e que apresentam algum tipo de dificuldade na escola regular.

Além disso, por meio da fundação, o projeto conta com a participação da sociedade, investidores e mantenedores para suprir as necessidades financeiras, a ONG conta com dezenas de sócios mantenedores e que também buscam recursos por meio de projetos que são encaminhados para instituições ou mesmo empresas privadas que destinam verbas para essa finalidade com promoções beneficentes.

Até o momento o projeto conta com CNPJ aprovado, Estatuto Social registrado e tem como endereço Rua Gilio Rezzieri, 630, onde funcionava a antiga sala de vacinação do município. Possui também uma diretoria eleita em Assembleia Geral e conta com os serviços da Orientadora Educacional, Ivete Terezinha Comunello Zuchi, profissional da educação com vasta experiência em orientação educacional.

A organização também conta com a colaboração de vários segmentos, como a GERED, Secretaria Municipal de Educação, Secretaria Municipal do Desenvolvimento Social, Conselho Municipal da Criança e do Adolescente e na seleção dos alunos a serem atendidos pelo projeto conta com a colaboração direta das escolas públicas municipais e estaduais.

Foram entrevistadas pessoas como os voluntários, os educadores, o contador, e alguns mantenedores, que tem entre 23 a 60 anos de idade e que fazem parte dessa organização a mais de 5 anos. Grande parte dos responsáveis legais tem ensino superior e os demais estão cursando ou irão ingressar no ensino superior.

A organização sem fins lucrativos atua na área da educação, recreação, higiene e cultura. As principais atividades desenvolvidas pela entidade são recreativas de integração, brincadeiras, jogos educacionais, dinâmicas em grupos, atividades de sala de aula, artesanato, asseio corporal, recepção, organização e visitas a Biblioteca Pública Municipal Santos Dumont. A maioria dos entrevistados está na organização há mais de 5 anos, conta com 3 funcionários registrados com carteira assinada e com dezenas de mantenedores e alguns voluntários.

A entidade pesquisa frequentemente a satisfação como um todo dos beneficiados, dos investidores, doadores e voluntários a sua satisfação com os projetos desenvolvidos pela entidade as suas ações, além de que as principais sugestões são os próprios mantenedores voluntários investidores que dão ideias de projetos fazem acontecer às boas ações.

Em relação à contabilidade da entidade na prestação de contas é feita em forma de relatórios como balanço patrimonial, demonstração do superávit e déficit do exercício, demonstração das origens e aplicações de recursos, notas explicativas e demonstração dos fluxos de caixa. A entidade se enquadra na legislação privada, presta contas para os investidores, diretoria, mantenedores, doadores e o governo.

No Quadro 1 são apresentados dados da pesquisa referente ao balanço patrimonial da Ong Entre Amigos e Crianças do exercício de 2012 e 2013, onde são classificadas as contas em grupos e subgrupos, ativo circulante, passivo circulante e patrimônio social demonstrando em percentual utilizando a análise horizontal e vertical.

Quadro 1 - Balanço patrimonial 2012 e 2013

CONTA	2013	2012	Análise Vertical %		Análise Horizontal	
	RS Mil	RS Mil	2013	2012	RS Mil	%
ATIVO						
ATIVO CIRCULANTE	6.935,07	10.408,38	33,59%	83,15%	3.473,31	33,37%
- Disponibilidades	2.797,58	4.636,85	13,55%	37,04%	1.839,27	-39,67%
- Aplicações Financeiras	4.137,49	5.771,53	20,04%	46,11%	1.634,04	-28,31%
- Outros Créditos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ATIVO NÃO CIRCULANTE	5.582,54	5.582,54	27,04%	44,60%	0,00	0,00
- Investimentos	10,00	10,00	0,05%	0,08%	0,00	0,00%

- Imobilizado	5.572,54	5.572,54	26,99%	44,52%	0,00	0,00%
TOTAL DO ATIVO	12.517,61	15.990,92	60,63%	127,75%	3.473,31	21,72%
PASSIVO						
PASSIVO CIRCULANTE	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
- Obrigações diversas	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
- Outras Obrigações	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
PASSIVO NÃO CIRCULANTE	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
- Empréstimos	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
PATRIMÔNIO SOCIAL	12.517,61	15.990,92	60,63%	127,75%	3.473,31	21,72%
- Sobras ou perdas acumuladas	15.990,92	20.091,86	77,46%	160,51%	4.100,94	-20,41%
- Resultado do Exercício	-3.473,31	-4.100,94	-16,82%	-32,76%	627,63	-15,30%
TOTAL DO PASSIVO	12.517,61	15.990,92	60,63%	127,75%	3.473,31	21,72%

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se no Quadro 1 a estrutura de composição dos itens que integram a demonstração e sua evolução no tempo. Na entidade, o ativo circulante é o que mais participa do ativo total, representando, no primeiro ano (2012) 83,15%; no segundo ano (2013), 33,59%. Pode-se observar que a conta que mais variação sofreu foi a conta do ativo circulante às disponibilidades com aumento de 39,67% do ativo total dos anos analisados.

Observa-se pelos valores totais que o Ativo e o Passivo sofreram uma diminuição de valores de 2012 para 2013, sendo que no ano de 2012 a entidade contava com um ativo no valor de R\$10.408,38 e 2013 diminuiu para R\$ 6.935,07 uma diminuição de R\$ 3.473,31 de ativos.

Nota-se também que o imobilizado da entidade manteve-se, o patrimônio social as aplicações financeiras e as disponibilidades eram maiores no ano de 2012 do que no ano 2013.

Segundo Coan e Megier (2010) a análise vertical procura obter o valor percentual de cada conta em relação ao valor total do demonstrativo ou de cada conta em relação ao total do seu respectivo grupo. Assim é possível verificar quanto uma determinada conta representa, percentualmente, em relação ao ativo total.

Desse modo apresentam-se os dados em forma de percentual utilizando a análise horizontal e vertical que nos possibilita verificar quanto uma determinada conta representa percentualmente, em relação ao valor total do demonstrativo e a evolução de seus valores ao longo do tempo, além de apontar o aumento ou redução dos itens das demonstrações contábeis por meio dos períodos, a fim de caracterizar tendências.

Verifica-se também a situação patrimonial e financeira da entidade, deixando assim claro como são investidos os recursos obtidos de terceiros para entidade.

No Quadro 2 a seguir são apresentados os dados da pesquisa referente ao balanço patrimonial da Ong Entre Amigos e Crianças do exercício de 2013, 2014, as contas são classificadas em grupos e subgrupos, ativo circulante, passivo circulante e patrimônio social.

Quadro 2 - Balanço patrimonial 2013 e 2014

CONTA	2014	2013	Análise Vertical %		Análise Horizontal	
	R\$ Mil	R\$ Mil	2014	2013	R\$ Mil	%
ATIVO						
ATIVO CIRCULANTE	15.061,80	6.935,07	72,96%	55,40%	8.126,73	117,18%
- Disponibilidades	2.645,07	2.797,58	12,81%	22,35%	-152,51	-5,45%
- Aplicações Financeiras	12.416,73	4.137,49	60,15%	33,05%	8.279,24	200,10%
- Outros Créditos	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
ATIVO NÃO CIRCULANTE	5.582,54	5.582,54	27,04%	44,60%	0,00	0,00
- Investimentos	10,00	10,00	0,05%	0,08%	0,00	0,00%

- Imobilizado	5.572,54	5.572,54	26,99%	44,52%	0,00	0,00%
TOTAL DO ATIVO	20.644,34	12.517,61	100,00%	100,00%	8.126,73	64,92%
PASSIVO						
PASSIVO CIRCULANTE	70,00	0,00	0,34%	0,00%	70,00	0,00
- Obrigações diversas	70,00	0,00	0,34%	0,00%	70,00	0,00
- Outras Obrigações	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
PASSIVO NÃO CIRCULANTE	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
- Empréstimos	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
PATRIMÔNIO SOCIAL	20.574,34	12.517,61	99,66%	100,00%	8.056,73	64,36%
- Sobras ou perdas acumuladas	11.209,75	15.990,92	54,30%	127,75%	-4.781,17	-29,90%
- Resultado do Exercício	9.364,59	-3.473,31	45,36%	-27,75%	12.837,90	369,62%
TOTAL DO PASSIVO	20.644,34	12.517,61	100,00%	100,00%	8.126,73	64,92%

Fonte: Dados da pesquisa

A análise vertical apresentada no Quadro 2 permite verificar a estrutura de composição dos itens que integram a demonstração e sua evolução no tempo. Na entidade, o ativo circulante é o que mais participa do ativo total, representando, no primeiro ano (2013) 55,40%; no segundo ano (2014), 72,96%. Pode-se observar que a conta que mais variação sofreu foi a conta do ativo circulante as aplicações financeiras com aumento de 200,10% do ativo total dos anos analisados.

Conforme exposto nos quadros 1 e 2, a elaboração da análise vertical e horizontal do balanço patrimonial proporciona uma nítida visão de como se distribuem as contas no balanço, evidenciando a proporção de cada conta ou grupo de conta no seu total. Informa também a composição dos subgrupos de contas, evidenciando de forma simples e objetiva os efeitos no balanço patrimonial determinadas pela gestão e pelas características inerentes ao tipo de atividade praticada pela entidade. Além disso, visualiza-se a variação de valores tanto no ativo quanto no passivo dos três anos comparados.

No ano de 2012 e 2014 foram arrecadados mais recursos que no ano de 2013, sendo que o ano de 2014 merece maior destaque, pois a entidade investiu uma grande quantidade de recursos em aplicações financeiras.

Outra demonstração a ser observada é a demonstração do resultado do exercício. Pois se trata de um resumo ordenado das receitas e despesas da entidade em determinado período. A partir dessa demonstração é possível saber o resultado que a entidade obteve: déficit (falta) ou superávit (sobra), no desenvolvimento de suas atividades, num dado período.

No Quadro 3 demonstra-se o resultado do exercício de 2012 e 2013 da Ong Entre Amigos e Crianças, evidenciando efetivamente, as ações dos gestores pela entidade, em termos de volume de recursos obtidos, custos e despesas empregadas nas atividades, permitindo assim que sejam realizados de forma clara e consistente, de modo a possibilitar o cumprimento das exigências legais para facilitar a transparência dos recursos adquiridos.

Quadro 3 - Demonstração de resultado do exercício (DRE) 2012 e 2013

CONTA	2.013	2.012	Análise Vertical %		Análise Horizontal	
	R\$ Mil	R\$ Mil	2.013	2.012	R\$ Mil	%
Receita Operacional Bruta	56.768,58	67.350,78	75,95%	102,48%	-10.582,20	-15,71%
(-) Deduções Receita Bruta	-2.750,78	-1.633,00	-3,68%	-2,48%	-1.117,78	68,45%
Receita Operacional Líquida	54.017,80	65.717,78	72,27%	100,00%	-11.699,98	-17,80%
(-) Custo Prods/Merc.Vend.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro Bruto	54.017,80	65.717,78	72,27%	100,00%	-11.699,98	-17,80%
(-) Despesas Operacionais	-58.118,74	-69.191,09	-77,76%	-105,29%	11.072,35	-16,00%
. Despesas Administrativas	-56.400,74	-68.396,24	-75,46%	-104,08%	11.995,50	-17,54%
. Despesas com Tributos	-77,06	0,00	-0,10%	0,00%	-77,06	0,00
. Despesas Financeiras	-1.640,94	-1.538,75	-2,20%	-2,34%	-102,19	6,64%

. Receitas Financeiras	0,00	743,90	0,00%	1,13%	-743,90	100,00%
Resultado Operacional	-4.100,94	-3.473,31	-5,49%	-5,29%	-627,63	18,07%
Resultado Não Operacional	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
Result. Antes IRPJ/C. Social	-4.100,94	-3.473,31	-5,49%	-5,29%	-627,63	18,07%
(-) Provisão p/IRPJ e C. Social	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
(-) Participações	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
Resultado Líquido	-4.100,94	-3.473,31	-5,49%	-5,29%	-627,63	18,07%

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio da demonstração de resultado apresentado no Quadro 3 observar-se o desempenho da entidade. Conforme exposto houve uma diminuição de valores das receitas operacionais, da entidade no ano de 2012 para o ano de 2013. Nota-se também que a receita operacional líquida em 2012 foi maior que no ano de 2013 uma variação de R\$ (11.699,98) com essas variações a entidade obteve um resultado líquido do período negativo de R\$ (3.473,31) em 2012 para (R\$ 4.100,94) em 2013.

A demonstração do resultado do exercício de 2013 e 2014 apresentado no Quadro 4 evidencia as ações dos gestores em relação aos recursos adquiridos, custos e despesas no período.

Quadro 4 - Demonstração de resultado do exercício (DRE) 2013 e 2014

CONTA	2.014	2.013	Análise Vertical %		Análise Horizontal	
	R\$ Mil	R\$ Mil	2.014	2.013	R\$ Mil	%
Receita Operacional Bruta	75.899,26	67.350,78	101,54%	102,48%	8.548,48	12,69%
(-) Deduções Receita Bruta	-1.154,34	-1.633,00	-1,54%	-2,48%	478,66	-29,31%
Receita Operacional Líquida	74.744,92	65.717,78	100,00%	100,00%	9.027,14	13,74%
(-) Custo Prods/Merc.Vend.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro Bruto	74.744,92	65.717,78	100,00%	100,00%	9.027,14	13,74%
(-) Despesas Operacionais	-65.380,67	-69.191,09	-87,47%	-105,29%	3.810,42	-5,51%
. Despesas Administrativas	-64.363,63	-68.396,24	-86,11%	-104,08%	4.032,61	-5,90%
. Despesas com Tributos	-94,99	0,00	-0,13%	0,00%	-94,99	0,00
. Despesas Financeiras	-1.390,74	-1.538,75	-1,86%	-2,34%	148,01	-9,62%
. Receitas Financeiras	468,69	743,90	0,63%	1,13%	-275,21	-37,00%
Resultado Operacional	9.364,25	-3.473,31	12,53%	-5,29%	12.837,56	-369,61%
Resultado Não Operacional	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
Resultado Antes IRPJ/C. Soc.	9.364,25	-3.473,31	12,53%	-5,29%	12.837,56	-369,61%
(-) Provisão p/IRPJ e C. Social	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
(-) Participações	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00	0,00
Resultado Líquido	9.364,25	-3.473,31	12,53%	-5,29%	12.837,56	-369,61%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme exposto no Quadro 4 a análise da DRE revela aumentos de 2013 para 2014, ou seja, a receita operacional bruta em 2013 era de R\$ 67.350,78 e no ano de 2014 foi de R\$ 75.899,26 um aumento em 12,69%. No entanto a entidade obteve uma receita operacional líquida maior do que no ano anterior e um resultado líquido do período positivo de R\$ 9.364,25 maior que no ano de 2013 que foi de R\$ (3.473,31). Além disso, a entidade teve no ano de 2013 105,29% de despesas operacionais sendo que no ano de 2014 obteve um percentual menor somente de 87,47% das despesas na análise vertical da demonstração de resultado.

Por meio dos dados fornecidos pela entidade foi possível verificar a quantia exata de valores que são repassados para a entidade por meio de doadores mantenedores, investidores e empresas privadas, para auxiliar na manutenção da estrutura física e das atividades desenvolvidas pela entidade em prol das crianças e adolescentes.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Com a elaboração do estudo pode-se compreender a grande relevância da atividade do terceiro setor perante a sociedade. Desde o início de suas atividades sempre teve como maior objetivo o bem da coletividade, procurando suprir as necessidades básicas da população, ajudando a melhorar a qualidade de vida das crianças e adolescentes em situação de risco, excluídas e marginalizadas, a fim de tornar cidadãos participativos, produtivos e responsáveis no processo do desenvolvimento. Neste estudo, demonstraram-se por meio da análise vertical e horizontal, os dados referentes aos recursos obtidos da entidade. A entidade é bem vista pela sociedade quando divulga seus compromissos com clareza, de maneira que não haja dúvidas quanto ao destino dos recursos adquiridos. Desta forma, destaca-se neste estudo, a importância da atividade e ações desenvolvidas pela entidade sem fins lucrativos que favorece os que mais necessitam ajuda.

Portanto, as entidades sem fins lucrativos surgem devido a má distribuição de renda em nosso país e no mundo. As grandes riquezas estão nas mãos de poucas pessoas, que cada vez vão enriquecendo mais e a pobreza se acentuando mais, gerando assim, esse desconforto social. Diante disso, conclui-se que os relatórios contábeis trazem maior visibilidade, credibilidade e transparência às ações das entidades do terceiro setor, favorecendo o bom relacionamento com seus financiadores mantenedores, investidores, voluntários além de intermédio com convênios de empresas maiores principalmente do setor privado. Com a ajuda do município, do estado e do governo federal, ocorre uma melhoria na imagem da entidade levando assim o aumento de recursos adquiridos.

O estudo contribui para esclarecer como a entidade desenvolve suas práticas e como faz a prestação de contas dos recursos adquiridos, bem como quais são as práticas e ações que podem contribuir para melhorar o desenvolvimento e a sustentabilidade das entidades sem fins lucrativos. Contudo, o estudo apresentado precisa ser continuado, pois visa ao aprimoramento das informações e pode resultar em conhecimentos mais atualizados para melhorar ainda mais o processo de transparência tanto da entidade analisada como de outras do mesmo ramo de atividade.

A permanência de tais entidades depende de seus gestores, fazer uma gestão com total eficiência é fundamental para a sobrevivência das mesmas, administrando os recursos com total transparência, inclusive em seus demonstrativos contábeis. Os trabalhadores são na sua maioria voluntários que trabalham sem qualquer remuneração, ou simplesmente por gostarem de ajudar o próximo ou até mesmo por trocas de favores, não mantendo assim nem um tipo de vínculo empregatício com a entidade. As atividades desenvolvidas pela entidade são de total importância, pois em meio a tanta falta de recursos elas tentam dar o máximo de conforto a seus usuários oferecendo uma educação de qualidade.

Portanto a entidade sem fins lucrativos deve encontrar respostas criativas para os problemas da população, tornando-se um setor estratégico para construir um futuro melhor para todos. Em linhas gerais, é o espaço ocupado especialmente pelo conjunto de entidades privadas sem fins lucrativos que realizam atividades complementares às públicas, visando contribuir com a sociedade na solução de problemas sociais e em prol do bem comum.

Nesse sentido, percebe-se que o estudo segue direcionado a acrescentar e a instigar a realização de novas pesquisas que consigam envolver uma maior abrangência quanto a essa temática, investigando as relações das categorias destacadas sobre ângulos distintos, buscando ratificar a efetiva utilização desse conceito junto às organizações do referido setor e além de que possam utilizar outros métodos de análise para verificar o desempenho das práticas e ações da entidade e se os recursos adquiridos por ela esta sendo aplicado corretamente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Civil, Comercial, Processo Civil e Constituição Federal**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1641.

_____. Código Civil, 2002. **Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm> Acesso em: 08 fev. 2015.

COAN, J. M. F.; MEGIER, H. I. A contabilidade no terceiro setor: instrumento de transparência social. **Revista Contabilidade & Amazônia**, v. 3, n. 1, 3. ed. p. 30-34, Jan/Dez 2010.

COLAUTO, R. M.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teórica e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 117-144.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 76-96.

GUIMARÃES, I. P.; PINHO, L. A.; LEAL, R. S. Profissionalização da gestão organizacional no terceiro setor: um estudo de caso na Fundação Instituto Feminino da Bahia. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 3, p. 132-148, 2010.

MAÑAS, A. V.; MEDEIROS, E. E. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento socio-econômico. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 2, n. 2, p. 15-29, 2012.

MODESTO, Paulo. Reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, n. 214, p. 55-68, 1998.

PIZA, S. C. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; GALLO, M. F. A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicase de entidades do município de São Paulo-SP. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 3, p. 78-97, 2012.

PEREIRA, R. S.; MORAES, F. C. C.; MATTOS JÚNIOR, A. B.; PALMISANO, A. Especificidades da Gestão no Terceiro Setor. **Revista Organizações em Contexto**, v. 9, n. 18, p. 167-195, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SANTOS, P. C.; SILVA, M. E. M. O papel da contabilidade na busca pela sustentabilidade do terceiro setor. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 37, n.170, p. 34-47, abr. 2008.

SALIMON, M. I. SOARES SIQUEIRA, M. V. Ideologia Gerencialista e subjetividade do trabalhador no terceiro setor. **Revista de Administração**. v. 48, n. 4, p. 643-657, 2013.

ANÁLISE DOS PRINCIPAIS SERVIÇOS PÚBLICOS TERCEIRIZADOS NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMNOROESTE

Wanessa Carlessi
Graduada de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ/SLO)
wanessacarlessi@unochapeco.edu.br

Celso Galante
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
galante@unochapeco.edu.br

Vilmar Oenning
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
oenning@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é verificar os serviços terceirizados pelo poder público na região da Associação dos Municípios do Noroeste do Estado de Santa Catarina (AMNOROESTE). Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como descritiva, de levantamento, documental e qualitativa. A coleta dos dados ocorreu por meio de pesquisa no portal da transparência das prefeituras. A análise mostra que são realizadas várias licitações no decorrer do ano, com inúmeros participantes e suas propostas, a empresa vencedora é a que tem o menor valor. Da análise realizada o município de São Lourenço do Oeste foram realizadas 689 processos licitatórios nos últimos três anos com o valor homologado de R\$ 70.362.739,77. Em Jupiá 170 serviços foram terceirizados com um valor de R\$ 11.459.734,01, em Coronel Martins a terceirização foi de 127 serviços com um custo de R\$ 12.786.391,41. Em São Bernardino foram realizadas no decorrer de três anos 288 licitações totalizando um valor de R\$ 16.529.476,71, Galvão teve um gasto orçamentário de R\$ 10.879.286,81 para um total de 46 licitações realizadas no ano da pesquisa. No município de Novo Horizonte em três anos foram realizadas 269 licitações com um gasto orçamentário de R\$ 15.302.098,06. Os resultados de modo geral demonstram os gastos públicos realizados no decorrer de cada ano com a terceirização de serviços e para aquisição de medicamentos, matérias-escolares, entre outros para a realização de um bom trabalho para a comunidade.

Palavras-chave: Terceirização. Licitação. Serviços.

1 INTRODUÇÃO

A terceirização é um procedimento importante realizado pela administração pública, pois buscam repassar para empresas capacitadas a função de desenvolver atividades, designadas por meio de processos licitatórios, que requerem conhecimento e prática para resultados positivos. Essas atividades envolvem desde pequenos esforços como cuidados da cidade, até mais específicas, como na área da saúde.

Para Cândido Junior (2001) a terceirização apresenta-se como uma forma de reduzir os gastos públicos pessoais, pois repassa para empresas à responsabilidade a realização da atividade, e com isso diminui o quadro de funcionários. Também é uma forma de incentivar o surgimento de novas empresas e a competitividade entre elas, repassando para a administração mais opções de escolhas e maior qualidade de prestação de serviço.

A terceirização é aplicada no Brasil desde a década de 1980, compreendendo que o principal objetivo é a forma de reestruturação produtiva, diminuindo os gastos e promovendo a divisão de cada responsabilidade entre os empregados (MARCELINO, 2006). Não sendo

apenas uma estratégia de desenvolvimento capitalista, e sim um acréscimo no processo de desenvolvimento. A empresa contratada focaliza no serviço a que está destinada a prestar, para ser desenvolvido da melhor forma possível, e também gera maiores fontes de trabalhos, quando se torna necessária abertura de novas empresas para atenderem a demanda da comunidade.

Para Ollaik e Medeiros (2011) o estado passa por mudanças contínuas e sempre buscando lidar com sucesso nos problemas públicos realizando adequações necessárias para a evolução. Antes considerada como uma divisão entre público e privado, hoje é considerada parceira nas ações que resultam em melhoria para todos.

Já Marcelino (2006) afirma que a terceirização também é uma forma de organizar a administração quando se está com dificuldades destacando dois tipos de problemas, o de ordem conjuntural, quando não tem todas as matérias necessárias ou recursos humanos e a capacidade técnica profissional para atender a demanda. Outro é por ordem estrutural, aquele que não tem a estrutura, suporte com as competências necessárias para ser desenvolvido.

Entre os serviços da terceirizados destaquem-se os serviços de alimentação, serviços de conservação patrimonial e de limpeza, serviços de segurança, serviços de manutenção geral predial e especializada, engenharias, arquitetura, manutenção de máquinas e equipamentos, serviços de oficina mecânica para veículos, serviços jurídicos, serviços de assistência médica, serviços de telefonistas, serviços de recepção, distribuição de produtos, serviços de movimentação interna de materiais, administração de recursos humanos, administração de relações trabalhistas e sindicais, serviços de secretária e serviços especializados ligados a atividade-meio do tomador de serviços, dentre outros (SALVINO; FERREIRA, 2009).

Na terceirização de serviços na área da saúde busca-se maior confiabilidade, sendo reconhecido o papel de cada profissional evitando situações indesejáveis, ou que acabem prejudicando algumas das partes. Para Dussault (1992), o maior objetivo profissional é realizar o trabalho com responsabilidade e não estar obedecendo a ordens, passando um pouco da responsabilidade administrativa para a empresa contratada. Os usuários passam a ter contato direto com a empresa prestadora, facilitando maiores esclarecimentos.

Cada gestão de trabalho deve estar buscando sempre mais o conhecimento estar se adaptado as mudanças na área da saúde, para ter práticas favoráveis a atividade, definindo os mecanismos para a tomada de decisões e a equipe de trabalho, mais garantia para definir as estratégias no que está desenvolvendo.

Conforme Marcelino (2007) define terceirização como uma forma de privilegiar a relação entre empregados, como uma forma de força na gestão do trabalho, ela acontece por meio de empresas privadas, empresa estatal ou fundação pública e privada, não obtendo imediatamente o retorno dos lucros como os casos de fundação públicos. Tem se privilégio, mas relações empregatícias.

Com isso busca-se responder a seguinte questão: Quais são os principais serviços públicos terceirizados nos municípios da região da AMNOROESTE do Estado de Santa Catarina? Para responder o referido problema, tem-se como objetivo de estudo analisar os principais serviços públicos terceirizados das atividades desenvolvidas nos municípios que pertencem à região da AMNOROESTE do Estado de Santa Catarina.

A terceirização demonstra vantagens e desvantagens e motivos que a administração busca pelo recurso da mesma, pois, ela possibilita que o tomador dedique-se exclusivamente a atividade, diminuindo os encargos trabalhistas e previdenciários, tratando de uma contratação entre empregado, prestador do serviço e tomador do serviço (SILVINO, FERREIRA, 2009).

As empresas que prestam serviços de terceirização utilizam das informações para verificar os custos para se ganhar vantagens em decorrência da concorrência, desta forma significa que o produto ou serviço deve apresentar o menor custo e maior otimização dos

recursos disponíveis sem falar na qualidade do mesmo (BORGERT, CRISPIM, ALMEIDA, 2011).

O referindo estudo justifica a importância em demonstrar as vantagens e, possíveis, desvantagens na terceirização de serviços públicos, bem como analisar os recursos utilizados pela gestão. A população espera por boa utilização dos recursos e sobre tudo dos impactos sobre o crescimento econômico, havendo limites das receitas que financiam o aumento dos gastos per capita, os mesmos devem trazer resultados positivos quando a população busca pelo atendimento (CÂNDIDO Jr., 2001)

Pelos benefícios apresentados na terceirização, e pelos serviços disponibilizados, o propósito é de melhorar as condições estruturais e a qualidade de vida da população, repassando segurança e condições para os contribuintes, devolvendo em melhorias os valores pagos em forma de impostos.

O estudo é composto por outras cinco seções. Além da introdução, na seção 2 apresentam-se os conceitos da terceirização e a melhor qualidade nos serviços repassada à comunidade, além de estudos anteriores relacionados ao tema. Na seção 3 abordam-se os aspectos metodológicos, a forma de coleta e a análise dos dados. A seção 4 apresenta os resultados e a análise do levantamento realizado e a seção 5 contempla as conclusões do estudo e as pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo apresenta-se a revisão da literatura que dá sustentação ao desenvolvimento deste estudo de acordo com os temas. Os assuntos recorrentes e constantemente debatidos em torno da administração pública, terceirização dos serviços públicos em várias áreas da gestão, de como são adotadas, qualidade na melhoria no atendimento dos serviços disponibilizados. Também apresenta quais as preocupações das administrações em relação ao que é repassado no atendimento dos usuários, sendo considerando uma forma estratégica da administração que busca métodos e tecnologias novas. Analisa, junto, o respeito da terceirização na saúde, uma área da qual se mais presta serviço e necessita de ótima qualidade e bons resultados.

2.1 Terceirização

Terceirização são formas pela qual o governo encontra para repassar a comunidade um serviço de melhor qualidade, pois repassam às pessoas capacitadas o compromisso de atender a todos, indiferente da área de atendimento. A administração não tem capacidade de atender a todos da melhor forma, assim abre se vagas em licitações para que as empresas sejam encarregadas de atender.

No Brasil a terceirização teve os primeiros estudos desenvolvidos no século XIX, conhecida como locação de serviço, ou seja, repassar às pessoas qualificadas a tarefa de desenvolvê-las. A partir do processo de industrialização no século XX, passou a ter relação jurídica, sendo específica para seu tratamento com o governo de Getúlio Vargas (SALVINO; FERREIRA, 2009).

Para Klumb e Feurschutti (2012), entre os inúmeros desafios de recursos humano, a realização da terceirização mostra-se mais complexo a administração pública, tratando isso como transferência de responsabilidade na prestação ou produção de alguns serviços. Tornando-se uma parceria em que determinada atividade de uma entidade pública são transferidos para um fornecedor qualificado.

A cobrança do mercado por serviços eficientes faz da terceirização um foco para competição em busca de mais qualidade nas atividades desenvolvidas, além de buscar por uma redução no custo. O uso da terceirização como estratégia nas organizações aumentou a estrutura produtiva, que teve seu início em 1970 quando empresas tiveram que buscar

serviços em países de fronteiras, e com isso reduziu os custos, alcançou maior agilidade e flexibilidade (LEÃO et al. 2014).

Filippim e Tureck (2008) destacam as mudanças internas das empresas, que precisam ser inovadoras para atender as demandas do mercado no que se refere à competitividade nos tempos de globalização da economia. Exigem novas habilidades dos membros da equipe, assim repassam o atendimento com boas condições, e fazem uma melhor utilização dos recursos públicos, além de que estabilizam a economia.

Freitas e Maldonado (2013) mencionam que outra questão é que transformando a administração pública, na forma pela qual se reduz o tamanho do estado mantendo a responsabilidade na atividade que são típicas da administração e repassado para empresas privadas e de auto competência as atividades acessórias. Relatam ainda que isso vem da privatização de empresas estatais e serviços públicos. A contratação dessas empresas é realizada por meio de processo licitatório, escolhendo aquela que repassa a proposta mais vantajosa para a administração.

A terceirização é dividida em duas etapas. Uma das formas é a lícita, que são atividades desenvolvidas pela empresa tomadora de serviço, decorrendo do histórico da forma de gestão. As atividades pela qual são realizadas a terceirização do trabalho temporário dos setores essenciais e secundários do empregado (SALVINO; FERREIRA, 2009).

As atividades profissionais de vigência, conservação e limpeza, lazer, fornecimento de alimentos, manutenção de equipamentos, entre outros. Não pode se admitir fraudes, por exemplo, contratação de profissionais ligados às atividades empresariais que necessitam de consecução direta do núcleo. As responsabilidades por fiscalizar controlar e organizar as atividades são da empresa prestadora do serviço. Poder ser realizada a terceirização dos serviços e não da mão de obra do trabalhador (SALVINO; FERREIRA, 2009).

Para Saraiva e Mercês (2013), a busca pela terceirização para a realização de manutenção usa como critério para a contratação os preços estabelecidos pela empresa que prestará o serviço e com a terceirização tem por objetivo refletir no faturamento, nas despesas com materiais e os custos da mão de obra própria e contratação tenha imediata diferença.

Na terceirização ilícita, mas frequente nas administrações públicas, onde a empresa que foi contratada fornece uma equipe para as atividades administrativas, e não o serviço, formando um quadro paralelo ao contrato da aprovação de concurso público. Para Salvino e Ferreira (2009) trata – se como uma forma de promover a diminuição do estado, por meio de contratos de prestação de serviço ou execução de obras para o setor privado. Não esquecendo que o fornecimento da mão de obra, exige a aprovação em processo licitatório para assumir o cargo, por tempo determinado atendendo a atividades de interesse do público.

Já Prado e Cristofoli (2012), afirmam que a terceirização não é mais uma exclusividade para a redução de custo e sim uma aliada, tornando-se uma negociação às mudanças que sempre acontece de forma rápida. Essa forma de terceirização é um processo pela busca de melhoria aos serviços prestados, também é uma maneira de prestar serviços de forma rápida e barata, tendo em visão o custo e a qualidade que se espera.

Mesmo a terceirização sendo uma prática organizacional de alcance das empresas brasileiras públicas ou privadas, não está isenta de sofrer críticas, por causa do tratamento aos trabalhadores contratadas pela prestadora de serviço, pela medida que os trabalhadores são tratados em condições de trabalhos, o duplo poder do comando e vínculos trabalhistas. Pois não existe vínculo contratual entre a administração e a empresa contrata para a execução.

São aspectos pelo qual a administração, os trabalhadores, a justiça do trabalho repassa ao órgão contratante a responsabilidade pelos autos descumpridos por parte da empresa contratada, das obrigações com o empregado. Tendo o estado o mínimo de ações sobre os serviços, como na verificação da ordem, a legalidade e concentração na execução dos serviços (SALVINO; FERREIRA, 2009).

De acordo com Marcelino (2007), a terceirização não pode ser confundida como uma subcontratação; quando a mesma é realizada por contrato permanente e não ocasional, em forma que ele aumenta a demanda ou a produção. O contrato duradouro entre uma contratante e uma subcontratada é um dos tipos de terceirização possível. Sendo menos precário, pois, no ponto de vista do trabalhador oferece mais chances de vínculos trabalhistas, onde são realizados contratos por tempo indeterminado, e obtém maior organização.

No Brasil a terceirização é favorecida com alguns fatores, com destaque para o MERCOSUL, pois elimina a cada novo passo o que está impedindo para a realização do mesmo ter bons resultados. Permitido o intercâmbio de peças e componentes, reduzindo custos e desfazendo o acontecimento dos movimentos sindical (MARCELINO, 2006).

A tendência mundial preocupa a todos por causa do desemprego, em consequência das inovações tecnológicas as novas tendências de globalização e informação. A terceirização busca uma forma de incentivar a diminuição do desemprego, pois repassa a empresas competentes a responsabilidade sob a realização do trabalho, devidamente a empresa não vai apenas realizar o trabalho nos órgãos públicos, e sim atender os demais trabalhos da comunidade aumento o número de funcionário para bem atendê-los.

2.2 Terceirizações de serviços públicos

A terceirização é um processo estratégico que (a) administração pública, busca por meio de processos uma empresa comprometida e que esteja sempre em busca de novos métodos, tecnologia, e informações que auxiliam na tomada de decisões e no melhor atendimento ao público alvo. Para Salvino e Ferreira (2009) no fornecimento de mão de obra a administração Pública se torna direta ou indireta não está aceitando o ordenamento jurídico vigente, porque para sua vigência necessita de concurso público para tomar posse do cargo ou função a ser desenvolvida.

Segundo Freitas (2005) menciona que para se chegar aos resultados de um serviço realizado é difícil saber sua real situação e quais os imprevistos que poderão ocorrer durante a realização do mesmo. Devido os consultores estar buscando mais informações das pessoas que já obtiveram sua utilização seja de serviços ou produtos específicos, quando se está falando da qualidade de serviços onde encontra se meios de competitividades. E dentro das qualidades destaque não apenas venda e a pós venda como a realização de manutenção e assistência técnica. Estando sempre o produto no seu devido estado de uso.

Conforme Marcelino (2007) a terceirização no Brasil se tornou uma forma pela qual se busca recurso estratégico para a gestão e redução de custo. Ela se torna chave importante para reconhecer o destaque da política e organização dos trabalhadores. A terceirização se caracteriza como um processo de contratação de trabalhadores por empresa da atividade, ou seja, é o trabalho realizado por uma empresa, mas contratada de maneira imediata por outra.

Para Pastore (2008) a terceirização é uma forma que se encontra com as inovações tecnológicas repassam a empresas especializadas no assunto, para as mesmas realizar as atividades. Passando a produzir redes ou cadeias de produção, onde se contratam empresas para vender produtos ou prestar serviços, sendo por tempo determinado, outros até a realização do mesmo com começo meio e fim e assim quando acaba em um local começa trabalho em outros locais.

Conforme Cândido Junior (2001) relata que são necessários gastos produtivos para que se tenha grande alcance de objetivos a qual se busca a realização. Precisando passar por avaliação para saber como está sendo aplicado o dinheiro onde são investidos, identificando os objetivos de cada programa.

A terceirização é uma forma de repassar para pessoas qualificadas a responsabilidade do atendimento ao público, forma também do governo reduzir gastos com o quadro pessoal, a administração pública deve buscar sempre uma empresa que realize a atividade, que garanta

durante todo o período um bom desenvolvimento do mesmo. Essa qualidade pode se ter quando há várias empresas que desenvolvem, assim, entre elas haverá competitividade e sempre estarão buscando a melhor tecnologia, preparação cada vez inovada, onde o usuário torna se cada vez mais rígidos a respeito de um trabalho ou produtos por se ter mais opções para pode adquiri-los.

2.3 Terceirizações e a qualidade da saúde

No início de um novo mandato possui o gestor que tem por tradição buscar novas formas de estar ajudando a comunidade a adquirir serviços de melhor qualidade são elas reformas estabelecidas em seu plano de governo.

Em busca de melhorias na área da saúde, os serviços públicos procuram atender da melhor forma a comunidade. Procura-se utilizar recursos eficientes, aumentando a ligação entre os recursos serviços e a necessidade da comunidade (DUSSAULT, 1992). Já que são os serviços que se têm mais atendimentos e que precisam ser realizados com qualidade, competência e bons resultados. Os mesmos possuem características particulares de acordo da exigência de cada necessidade complexas e variáveis, sua definição também varia em função da classe das respectivas representações da saúde, da doença e diferenças de idade entre todas as pessoas que precisa do seu atendimento.

Problemas enfrentados no setor da saúde, nem sempre o usuário sabe certo o que tem e o atendimento que está precisando, e a maneira correta para se proceder diante da situação a qual se encontra. Conforme Dussault (1992), a elevação dos níveis educacionais e melhores condições com o avanço tecnológico para repassar aos profissionais da medicina mais conhecimento, ajudam para cada vez mais diminuir o mau atendimento, conseguindo estar informado sobre surgimentos de novas formas de combater as doenças ou até menos facilitar na melhor forma de identificá-las.

Para Fadel e Regis Filho (2009), os problemas enfrentados nas organizações da saúde e a má alocação dos recursos, são os grandes custos para o atendimento dos usuários e ao mesmo a desigualdade no acesso. Quando se realiza melhorias, busca retorno em crescimento econômico de várias formas, reduz perdas na produção causadas pelas doenças de trabalho, permitindo o uso de recursos humanos, aumentar o número das crianças na escola. Adquirindo uma visão mais ampla para buscar melhoria, promovendo as mudanças com novas técnicas e diminuindo o desperdício humano e material.

A dificuldade encontrada em relação ao serviço e a saúde são difíceis de medir, verificar a real situação do problema, doenças metais e crônicas. Aceitando melhor que a saúde hoje é resultado de um conjunto de indicadores, ainda não bem conhecido por todos. A prestação do serviço de saúde envolve o comportamento ético e moral, onde as pessoas que tem o conhecimento do problema devem manter o mesmo em sigilo, entre todas as partes envolvidas, seja ela relacionada a estado de saúde e seu possível resultado diante do tratamento. Assunto que apenas deve ser mencionado com o usuário do atendimento e em alguns casos as pessoas mais próximas (DUSSAULT, 1992). Para que não sejam expostas situações que possa prejudicar na recuperação de pacientes que estão com problemas de saúde complicados ou não querem que muitos tenham contato com esse assunto pessoal, alguns problemas de saúde podem ser até considerados graves, mas são de rápida recuperação.

Nos planos de reforma do sistema de saúde, destaque se dois momentos referencias: a definição do Sistema Único da Saúde (SUS) década de 1980 e a definição macropolítica na reforma do estado. São inovadoras pela qualidade do debate e na produção específico, são conservados por causa do baixo alcance de execução estabelecidos (PIERANTONI, 2001).

No Sistema Único de Saúde (SUS) as interações são realizadas por convênios em sistema públicos onde não tem capacidade de realizar o controle, já nos hospitais privados ou universitários, os controles dos gastos são realizados de forma indiretos, pelo fato que os

atendimentos realizados possuem limitações para o número de atendimento, seja ele pelo tipo de procedimentos ou custo. Repassando maior lucro da prestadora e de serviços causadas pela forma de pagamento (CESCONETTO, LAPA e CALVO, 2008).

Quando realizada a internação tem se a preocupação na área da nutrição, estando dividida em dois segmentos: a produção das refeições, como serviço de fornecer uma boa infraestrutura alimentar, e o cuidado nutricional ao paciente que está hospitalizado. Em hospitais públicos há uma melhor organização para a distribuição dos nutricionistas em cada função específica são gerenciada, sendo alcançado quando se tem um exercício profissional (SANTOS; GARCIA, 2011).

Para Cesconetto, Lapa e Calvo (2008) consideram a utilização de indicadores parciais para realizar avaliação de serviços de saúde, sendo bem importantes para as tomadas das decisões na gestão dos serviços de saúde, indicando as informações da taxa de mortalidade hospitalar e as ocupações de leitos. Os hospitais brasileiros possuem grandes semelhanças com outros países, preocupados com o crescimento da procura por recursos de saúde estabelecendo prioridades e políticas para controles dos gastos, já que os gastos com internações são em média cem vezes maiores que os atendimentos ambulatoriais.

Como nas demais empresas que prestam serviços, as instituições de saúde buscam a melhor qualidade e menor custo no serviço prestado. As organizações de saúde, como clínicas, hospitais, laboratórios, dentre outros, são influenciadas pela concorrência, surgindo desta forma a necessidade de se buscar o destaque e o diferencial mediante a oferta, oferecendo qualidade por um custo menor aos usuários. Nas organizações hospitalares, o diferencial competitivo não é tão simples de ser alcançado, encontra-se dificuldades nos produtos e serviços relacionados à saúde dos seres humanos.

A concorrência acontece tanto no meio público quanto no privado. A disputa não é sobre o menor preço, mas pela melhor qualidade oferecida, independente do preço praticado. Os órgãos de saúde pública no Brasil são influenciados por questões estratégicas e gerenciais, visando a quantidade de atendimentos realizados diariamente nos hospitais tendo em vista a quantidade de recursos disponíveis para suprirem os atendimentos (BORGERTA; CRISPIM; ALMEIDA, 2011).

Cesconetto, Lapa e Calvo (2008) argumentam que todos os hospitais brasileiros que são prestadores de serviço ao Serviço Único de Saúde (SUS) estão cadastrados no Sistema de Internação Hospitalar (SIH-SUS) e mensalmente são atualizados. Disponibilizando informações importantes a todos como localização de hospitais, sua natureza de administrativa, tamanho e distribuição física os equipamentos, quantidade de leitos, consultórios e salas de atendimentos. Todas as atividades de internações desenvolvidas são registradas no SIH-SUS, respeitando as normas estabelecidas. As autorizações de internação hospitalar (AIH) é a fonte para a se extrair as informações disponíveis, emitido em função de solicitações para internações, identificando o paciente e o serviço prestado realizando um controle sob o fornecimento do atendimento.

Rebouças, Legay e Abelha (2007) apontam que no campo da saúde ocupacional oferece contribuições importantes para uma boa visão do trabalho sobre saúde e o bem estar de profissionais. Permitindo uma afirmação concreta quando se tem um conhecimento maior sobre a saúde do profissional e quando estão sendo prejudicadas pelos aspectos do trabalho.

Em busca de melhoria na área de atendimento a saúde, os serviços públicos procuram repassar atendimento bom e de qualificação com maiores recursos para serem investido nessa área. Mas grandes dificuldades também são encontradas com a falta de locais para realizar as internações, pacientes que não consegue repassar informações corretas a respeito do que está sentindo realizado quando correta um atendimento rápido e correta para cada situação.

2.4 Estudos correlatos

Muitos estudos têm sido realizados com o objetivo de analisar a terceirização dos serviços públicos de diversos setores da administração pública que os mesmos são relatados nesse capítulo.

O estudo de Fillippim e Tureck (2008) descreve a percepção dos servidores públicos de três prefeituras do município de Joaçaba, Herval d'Oeste e Luzerna no meio oeste catarinense, a respeito dos fatores que contribuem para o trabalho em equipe. Os procedimentos metodológicos foram pesquisa qualitativa com utilização de recursos de técnicas quantitativas a coleta de dados foi elaborada tabulação e analisado. Ao finalizar o estudo percebe se que a diferença a respeito dos trabalhos chaves em relação ao trabalho em equipe, na cobrança dos servidores, nas organizações, possuindo a necessidade das organizações públicas municipais revisarem a política de gestão.

O estudo de Fadel e Regis Filho (2009) demonstra a importância da qualidade em serviços e como as empresas e os serviços públicos de como atuar na prestação dos serviços. A percepção da qualidade baseia-se em critérios objetivos e subjetivos. Este artigo investiga a percepção da qualidade de clientes e de profissionais em serviços públicos municipais de saúde. Este artigo tem por caráter descritivo, uma pesquisa quantitativa, exploratória e tipicamente de campo que por meio de levantamento de dados, buscou conhecer os funcionários e usuários a respeito da qualidade do serviço. Investigado a qualidade de clientes e de profissionais em serviços públicos municipais de saúde. Ao final do estudo observa-se que as diferenças e semelhanças que determinam a qualidade em serviços de odontologia.

O objetivo do estudo de Santos e Garcia (2011) é caracterizar e comparar o dimensionamento de recursos humanos no serviço de alimentação nutricional e a qualidade do corpo técnico de nutricionista nos hospitais públicos e privado. Pesquisa realizada em 27 hospitais, 17 de Campinas e 10 de Ribeirão Preto, foi abordado à quantidade do número de leitos por nutricionistas e profissionais em relação ao número de refeições produzidas por leito. E foi encontrada no final da pesquisa grande diferença em relação ao número de leitos por nutricionista em hospitais públicos ou privados, onde hospitais privados tem mais do que o dobro de leitos e funcionários por nutricionistas, e nos hospitais públicos tem se uma média de produção de refeição por leito em torno 1,5 vezes maior, apesar da condição de trabalho ser melhor nos hospitais públicos o aumento da produção de refeições destes hospitais pode absorver mais o tempo de funcionários e nutricionistas.

Em estudos realizados por Freitas e Maldonado (2013) analisaram e comentaram a forma pela qual se busca redução de custos e contratações de serviços contínuos da administração pública e quais benefícios são trazidos pela terceirização, já que é repassada a empresa capacidade o compromisso de realizar os trabalhos. Quanto à metodologia de natureza exploratória, de pesquisa bibliográfica e análise documental. Ao finalizar o estudo conclui-se que a utilização do pregão eletrônico para a contratação de mão de obra, representa inovação na administração pública, possibilitando mais informações na comunicação à distância, transmitindo maior agilidade, transparência ao procedimento aplicado, com maior competitividade e menor custo. Mas ainda é necessário melhorar o aperfeiçoamento no que se refere ao mecanismo da avaliação do preço de proposta feita pelo licitante.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em termos metodológicos, o estudo foi realizado com base nas informações disponibilizadas nos portais da transparência das prefeituras da região AMNOROESTE, onde participam os municípios de Coronel Martins, São Lourenço Do Oeste, Galvão, Novo Horizonte, São Bernardino e Jupiá.

Quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva onde foram verificados quais são os serviços prestados pelas prefeituras e quais serviços são terceirizados para empresas capacitadas a realização dos mesmos.

De acordo com Gil (2002) a pesquisa descritiva, por descrever as características de um determinado fenômeno ou grupo, é utilizada técnica que padronizam a coleta de dados como questionário ou observação organizada. Esta pesquisa estuda as características do grupo ou fenômeno como os serviços terceirizados pelas prefeituras, e pretende descrever as variáveis entre os serviços terceirizados, aqueles que são muitos utilizados ou pouco utilizados, proporcionam informações dos fatos e atos que ocorrem na gestão pública dos municípios da AMNOROESTE. Este estudo é descritivo juntamente com característica exploratória por ser pesquisa em órgão público e se preocupar com a atuação prática.

Quanto aos procedimentos foi classificada como de levantamento, pois foi pesquisado no site de cada município no período de 2012 á 2014. De acordo com Gil (2008) apresenta no levantamento, uma forma de descrever em termos mais claros com o que se está pesquisado com objetivo geral aos conceitos mais ou menos abstrato e os específicos onde são observadas as informações disponíveis direta da realidade. A pesquisa foi documental, por utilizar pesquisas em documentos disponibilizados pelos municípios.

Para Gil (2002) a pesquisa documental por ser de fontes mais diversificada e dispersas, se constitui sendo de fontes ricas e estáveis, tendo existência de substituição ao longo do tempo tornando fontes de dados importantes. Não tem custos por exigir apenas tempo do pesquisador analisar.

Quanto à abordagem foi qualitativa, pois, foram analisados seis municípios da AMNOROESTE, no período de três anos e descrito quais são os serviços terceirizados em cada município.

A pesquisa qualitativa busca identificar a natureza sendo o objeto de pesquisa tratado de forma bem radical. A pesquisa qualitativa emprega diferentes concepções filosóficas, método de coleta e interpretação de dados (CRESWELL, 2010). Realizando uma compreensão das informações de forma mais global e interagindo com fatores variados privilegiando o contexto. Por meio da pesquisa qualitativa o pesquisador chega a informações mais claras e maior interpretação dos dados quando bem realizado

Inicialmente analisou-se nos portais da transparência de cada prefeitura para buscar informações da terceirização dos serviços públicos e posteriormente descrever os serviços que as prefeituras terceirizam, analisando os setores e os valores contratados passando para empresas capacitadas a responsabilidade de desenvolver.

A população da referida pesquisa foi delimitada no título deste estudo como os municípios da Associação dos municípios do Noroeste Catarinense (AMNOROESTE), que abrange seis municípios. Pretende-se realizar a coleta de dados nos meses de janeiro e fevereiro de 2015, demonstrando os dados coletados por meio de tabelas descrevendo as informações disponíveis.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A limitação do estudo destaca-se por generalizada, pois se restringem aos portais de transparência das prefeituras da AMNOROESTE. Outra limitação é que a pesquisa utiliza informações disponíveis no site da prefeitura nos anos de 2012, 2013, 2014. O estudo apresenta os valores contratados, valores que foram vencedores, economia orçamentária. Na Tabela 1 demonstra as informações da prefeitura municipal de São Lourenço do Oeste- SC.

Tabela 1 - Informações sobre licitações no município de São Lourenço do Oeste SC

Ano	Nº de Licitação	Nº de Participantes	Nº Vencedores	Total R\$ proposto	Total R\$ Homologado	Economia orçamentária
2012	233	506	346	39.138.795,75	30.450.352,99	8.688.442,76

2013	242	728	492	33.033.340,34	16.928.296,91	16.105.043,43
2014	214	580	401	40.136.059,78	22.984.089,97	17.151.969,81
Total	689	1814	1239	112.308.195,87	70.362.739,87	41.945.456,00

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 1 está detalha informações das licitações realizadas nos últimos três, todas as informações pesquisadas variam de um ano para outro, seja a maior ou menor em todos os aspectos pesquisados. No ano de 2012 o número de licitação chegou a 233, foram 506 participantes do processo licitatório para os variados serviços terceirizados. De todas as propostas feitas 346 foram homologados, essas empresas obterão o menor valor. A prefeitura de São Lourenço do Oeste fez uma economia orçamentária de R\$ 8.688.442,76, nos serviços terceirizados no decorrer do ano.

Em 2013 o número de licitações foi maior que o anterior, os participantes chegaram a 728 e o valor total proposto é de R\$ 33.033.340,34. Neste ano os vencedores para a terceirização chegaram a 492 e o valor total homologado foi de R\$ 16.928.296,91 no ano em que foi realizada a economia orçamentária de grande valor. No ano de 2014, obteve o menor número de licitação em comparação aos demais anos pesquisado os participantes que tiveram um bom resultado chegaram a 391 e o valor homologado foi de R\$ 22.984.089,97 representando uma diferença de R\$17.151.969,81, em valores percentuais isso representa 57% de economia orçamentária os valores propostos. A Tabela 2 demonstra as informações das licitações da prefeitura municipal de Jupiá – SC.

Tabela 2 - Informações sobre licitações no município de Jupiá SC

Ano	Nº de Licitação	Nº de Participantes	Nº Vencedores	Total R\$ proposto	Total R\$ Homologado	Economia orçamentária
2012	69	136	92	4.669.859,66	3.316.392,29	1.353.467,37
2013	53	115	70	6.723.768,51	3.999.390,52	2.724.377,99
2014	48	102	63	6.326.616,06	4.143.951,20	2.182.664,86
Total	170	353	225	17.720.244,23	11.459.734,01	6.260.510,22

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com Tabela 2 demonstra as informações das licitações realizadas nos últimos três anos. Em 2012 foi o ano que mais teve, totalizando 69 licitações, com o maior número de participantes chegando a 136 empresas com proposta de valores diferente e destas 92 foram homologado os gastos com os serviços terceirizados foram de R\$ 3.316.392,29, este valor representa 71% do proposto.

No período administrativo de 2013 as licitações foram menores ao ser comparada com os anos anteriores 53 com 115 empresas participantes o valor chegou a R\$ 6.723.768,51, de todas as empresas 70 tiveram seus preços e serviços homologados e os valores das terceirizações chegaram ao um custo de R\$ 3.999.390,52, o mesmo representa um orçamento econômico no valor de R\$ 2.724.377,99. No último ano o município obteve o menor número de terceirização e de participantes foram 48 licitações 102 participantes e 63 vencedores e a economia neste ano em valores chegou a R\$ 2.182.664,86 um bom resultado. A prefeitura municipal de Jupiá sempre teve uma boa economia em todos os anos pesquisados.

Na Tabela 3 retrata os resultados da pesquisa sobre licitação no Município de Coronel Martins- SC.

Tabela 3 - Informações sobre licitações no município de Coronel Martins SC

Ano	Nº de Licitação	Nº de Participantes	Nº Vencedores	Total R\$ proposto	Total R\$ Homologado	Economia orçamentária
-----	-----------------	---------------------	---------------	--------------------	----------------------	-----------------------

2012	43	57	57	R\$ 3.135.524,68	R\$ 3.135.524,68	R\$ 0,00
2013	39	52	52	R\$ 3.275.325,06	R\$ 3.275.325,06	R\$ 0,00
2014	45	77	77	R\$ 6.375.541,67	R\$ 6.375.541,67	R\$ 0,00
Total	127	186	186	R\$ 12.786.391,41	R\$ 12.786.391,41	R\$ 0,00

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 3 são demonstradas as licitações realizadas pela prefeitura nos últimos três anos, no portal da transparência que foi o meio utilizado para a pesquisa na coleta das informações, não constam informações necessárias para o desenvolvimento da mesma, desta forma as informações foram solicitadas por e-mail, sendo recebidos relatórios dos serviços terceirizados, seus ganhadores e valores homologados. Por ter recebido informações apenas das empresas vencedores e seus valores homologados não foi possível analisar a economia orçamentária, quantas empresas participaram e os valores proposto.

O ano de 2014 foi o ano que teve mais participantes, serviços terceirizados e com o maior gasto para os cofres públicos chegando a R\$ 6.375.541,67, quando comparado com ao demais anos da pesquisa, sendo 45 licitações com a participação de 77 empresas. Em 2013 os serviços terceirizados chegaram a 39 processos licitatórios os vencedores somou 52 empresas com os serviços terceirizados, o valor homologado de R\$ 3.275.325,06 sendo a soma dos gastos da administração pública.

No ano de 2012 teve se um gasto de R\$ 3.135.524,68 este valor foi os custos que o município teve para os 43 processos licitatório e o 57 vencedores, para todos os serviços e compras terceirizadas realizada no decorrer do ano para atender as necessidades do município e população.

Apresentam – se na Tabela 4 as informações pesquisadas sobre as licitações realizadas no município de São Bernardino - SC.

Tabela 4 - Informações sobre licitações no município de São Bernardino SC

Ano	Nº de Licitação	Nº de Participantes	Nº Vencedores	Total R\$ proposto	Total R\$ Homologado	Economia orçamentária
2012	76	201	171	R\$ 4.055.957,75	R\$ 3.345.048,04	R\$ 710.909,71
2013	87	272	223	R\$ 7.306.451,21	R\$ 4.317.459,50	R\$ 2.988.991,71
2014	125	351	275	R\$ 16.815.674,17	R\$ 8.866.969,17	R\$ 7.948.705,00
Total	288	824	669	R\$ 28.178.083,13	R\$ 16.529.476,71	R\$11.648.606,42

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 4 demonstra os serviços terceirizados pelo município no decorrer de três anos os quais foram pesquisado, tendo um total de 288 licitação com 669 empresas vencedoras e um gasto orçamentário de R\$ 16.529.476,71.

Destaca-se o ano de 2014 com mais licitações e gastos para a realização do mesmo, foram 125 licitação com 351 empresa participantes onde foram proposta diferentes totalizando R\$ 16.815.674,17, desta 275 empresas tiveram seus valores homologados este valor representou uma economia de aproximadamente 52% para o município do decorrer do ano.

Em 2012 teve 76 licitações com 201 participantes e o valor proposto por essas empresas chegou a R\$ 4.055.957,75, mas apenas 171 propostas foram aceitas totalizando um custo de R\$ 3.345.048,04, neste ano a diferença entre o valor proposto e homologado representou apenas 17% um percentual baixo comparado aos demais anos da pesquisa.

Em 2013 as informações ficaram no meio dos demais 272 participantes para 87 licitações onde o valore representado por eles chegou a R\$ 7.306.451,21, mas destas apenas

49 empresas não tiveram seus valores homologado, sendo 223 empresas vencedoras com um valor de R\$ 4.317.459,50 em valores percentuais representa 59% de economia orçamentária no decorrer do ano. Na Tabela 5 informações sobre as licitações no município de Galvão – SC

Tabela 5 - Informações sobre licitações no município de Galvão SC

Ano	Nº de Licitação	Nº de Participantes	Nº Vencedores	Total R\$ proposto	Total R\$ Homologado	Economia orçamentária
2012	0	0	0	0,00	0,00	0,00
2013	21	41	31	2.129.421,64	2.012.317,64	117.104,00
2014	25	58	37	16.815.674,17	8.866.969,17	7.948.705,00
Total	46	99	68	18.945.095,81	10.879.286,81	8.065.809,00

Fonte: Dados da pesquisa

Nesta Tabela 5 constam as informações da pesquisa no município de Galvão, conforme informações repassadas pela administração o sistema entrou em vigor em 20 de maio de 2013, desta forma no ano de 2012 não foi possível a realização da coleta de dados. No ano de 2013 constam 21 licitações com 41 empresas jurídicas participantes destas 31 foram vencedoras totalizando um gasto de R\$ 2.012.317,64 para o poder administrativo na realização de serviços terceirizados.

Em 2014 foram 25 licitações, comparadas ao ano anterior teve mais participantes um total de 58 e os valores proposto teve soma R\$ 1.196.556, 97, destas empresas participantes 37 tiveram seus valores homologados foram os valores mais baixos para os variados serviços terceirizado sendo um total de gasto R\$ 773.752,90 representado uma economia de R\$ 422.806,07, economia razoável para um ano que teve poucas licitações.

Apresentam-se na Tabela 6 as informações pesquisadas sobre as licitações realizadas no município de Novo Horizonte - SC

Tabela 6 - Informações sobre licitações no município de Novo Horizonte SC

Ano	Nº de Licitação	Nº de Participantes	Nº Vencedores	Total R\$ proposto	Total R\$ Homologado	Economia orçamentária
2012	83	199	132	6.650.888,49	3.262.113,26	3.388.775,23
2013	96	214	139	9.554.678,93	5.262.840,14	4.291.838,79
2014	90	206	156	7.528.728,04	6.777.144,66	751.583,38
Total	269	619	427	23.734.295,46	15.302.098,06	8.432.197,40

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na Tabela os gastos de serviços de terceirização nos três anos relacionados a pesquisa, teve um total 269 licitações com 427 ganhadores e um custo orçamentário de R\$ 15.302.098,06. No ano de 2012 foram 83 licitações os valores proposto por diferentes participantes chegou a R\$ 6.650.888,49, mas os participantes e valores homologados foram de 132 e R\$3.262.113,26, neste ano obteve se um econômico destacada que o mesmo representou 49%.

Em 2013 teve 96 licitações com 139 empresas vencedoras e 5.262.840,14 foi o valor pago pelo setor público para a realização de serviços terceirizados dos mais diversos segmentos, já em 2014 os gastaram chegaram a R\$5.940.111,92, com 125 empresas vencedoras e 90 licitações.

É importante ressaltar que está estudo realizado no portal da transparência repassa valores gastos com a terceirização nos municípios, contudo torna-se possível ter uma ideia dos valores gasto com cada serviço terceirizado em cada município.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

O presente artigo teve como problemática analisar quais os principais serviços públicos terceirizados nos municípios quando se busca uma melhor qualidade nos serviços prestados para a comunidade. A pesquisa foi desenvolvida na região AMNOROESTE de Santa Catarina, totalizando seis municípios.

Quanto ao objetivo identificar os diferentes serviços terceirizados pelas prefeituras no decorrer dos últimos três anos nos municípios participantes da pesquisa. Foi realizada a análise por meio das informações disponibilizadas no portal da transparência do site de cada prefeitura.

Verifica-se que independentes do município são realizadas várias licitações em diferentes serviços e valores proposto, o número de processo de terceirização tem um grande peso quando comparado ao tamanho do serviço. Desta forma o município de São Lourenço do Oeste tem o maior número de terceirizações, o mesmo comparado aos demais da pesquisa, porém tem o maior número de habitantes.

Os serviços terceirizados variam de parte da saúde, cultura, projetos de construção industrial, construção civil, aquisição de medicamentos entre outros serviços que necessita de pessoas e empresas especializadas para a realização do mesmo.

A terceirização repassa a toda comunidade um serviço de melhor qualidade, desta forma os municípios pesquisados tiveram valores repassado por empresas qualificadas para desenvolver as atividades necessitada. O número de habitantes interfere no valor que será gasto por cada município no decorrer de cada ano conforme analisado na pesquisa desenvolvida.

De modo geral, os resultados da pesquisa demonstram os gastos orçamentários feitos por cada prefeitura para proporcionar uma melhor qualidade de vida à população, pela busca de serviços de boa qualidade onde na maioria dos serviços terceirizados são vistas mais que uma proposta e o menor preço se torna o vencedor.

No desenvolvimento desta pesquisa observou-se a perspectiva de novos estudos sobre o tema possibilitando um aprofundamento de novas abordagens, recomenda-se o aumento da amostra para a confirmação dos dados em mais municípios de grande e pequeno porte para confirmar os resultados obtidos nesta pesquisa, bem como se sugere verificação de prefeituras que ainda não constam as informações nos portais de transferência para o acesso de toda a população.

REFERÊNCIAS

BORGERT, A; CRISPIM, C, H; ALMEIDA, E, S; Comportamento dos Custos em Hospitais Administrados pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina; **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 4, p. 22-38, 2011.

CÂNDIDO Jr, J, O; **Os gastos públicos no Brasil são produtivos?** Planejamento e políticas públicas, n. 23, p. 233- 260, 2001.

CESCONETTO, A; LAPA, J, S; CALVO, M, C, M; **Avaliação da eficiência produtiva de hospitais do SUS de Santa Catarina, Brasil**; Caderno Saúde Pública, p. 2407-2417, 2008.

CRESWELL J.W. **Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Artmed, ed. S.A. 2009.

DUSSAULT, G; A gestão dos serviços públicos de saúde: características e exigências; **Revista Administrativa Pública**, p. 8-19, 1992.

FADEL, M, A, V; REGIS, G, I, Filho; Percepção da qualidade em serviços públicos de saúde: um estudo de caso; **RAP. Revista de administração Pública**, p. 07-22, 2009.

FILIPPIM, E, S; TURECK V. C; O trabalho em equipe na administração pública municipal; **Revista Gestão Organizacional**, v. 6, n. 3, p. 343-360, 2008.

FREITAS, A, L, P; A qualidade em serviços no contexto da competitividade; **Revista Produção on line**, v. 5, n. 1, p. 1-24, 2005.

FREITAS, M; MALDONADO, J, M, S, V; O pregão eletrônico e as contratações de serviços contínuos; **RAP, Revista Administração Pública**, p. 1265-281, 2013.

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

_____. **Método e técnica de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEÃO, P, V, O, C; et al. Terceirização implicações nas praticas de gestão de pessoas da empresa contratada; REARM, **Revista eletrônica de ciência administrativa**, v. 13, n. 1, p. 21-38, 2014.

KLUMB, R.; FEUERSCHÜTTE, S. G; Expectativas e envolvimento no trabalho: estudo com profissionais terceirizados de uma organização pública catarinense. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 5, n. 3, p. 233-258, 2012.

MARCELINO, P; **Afinal, o que é terceirização? Em busca de ferramentas de análise e de ação política**; Pegada, v. 8, n. 2, 2007.

MARCELINO, P, R, P; **Terceirização do trabalho no Brasil e na França**; Anais do II Simpósio do GEPAL - Grupo de Estudos de Política da América Latina, p. 1-15, 2006.

OLLAIK, L, G; MEDEIROS, J, J; Instrumentos governamentais: reflexões para uma agenda de pesquisas sobre implementação de políticas públicas no Brasil; **RAP, Revista de administração Pública**, p.1943-67, 2011.

PASTORE, J; Terceirização: Uma realidade desamparada pela lei. **Revista TST**, v. 74, n. 4, p.117- 135, 2008.

PIERANTONI, C, R; **As reformas do Estado, da saúde e recursos humanos**: limites e possibilidades; **Ciência & Saúde Coletiva**, p. 341-360, 2001.

PRADO, E, P, V; CRISTOFOLI, F; Resultados da terceirização da tecnologia da informação em organizações brasileiras; **Gestão & Regionalidade**, v. 28, n. 84, p. 77-88, 2012.

REBOUÇAS, D; LEGAY, L, F; ABELHA, L; Satisfação com o trabalho e impacto causado nos profissionais de serviço de saúde mental; **Revista de Saúde Pública**, v. 41, n. 2, p. 244-50, 2007.

SALVINO, M, R; FERREIRA, S, R; Terceirização de serviços na administração pública e responsabilidade trabalhista; **REVISTA NOVATIO IURIS**, – ano II – nº 3 – julho de 2009.

A RELEVÂNCIA DOS PROCESSOS LICITATÓRIOS PARA OS COFRES PÚBLICOS: TRANSPARÊNCIA PÚBLICA E PREÇO JUSTO

Scheila Zeni

Graduada de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

scheila.zeni@unochapeco.edu.br

Celso Galante

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)

galante@unochapeco.edu.br

Omeri Dedonato

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)

omeri@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo objetivou analisar os valores previstos e homologados nos processos licitatórios das prefeituras de municípios da região oeste de Santa Catarina, tendo em vista que toda a instituição pública tem a obrigação de zelar pelo correto uso dos recursos e verbas públicas, especialmente quando contrata serviços ou adquire bens. O percurso metodológico se resume principalmente em um estudo de caráter descritivo, o qual permitiu buscar e analisar o período de um ano referente a valores previstos e homologados dos 21 municípios pertencentes a Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina (AMOSOC) selecionados para a pesquisa. Foram utilizados o procedimento documental e o levantamento ou *survey*, para coleta de dados e informações no site Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE). Neste site constam as informações e dados acerca de licitações dos 21 municípios, pautando esta parte do estudo em uma pesquisa quantitativa. Constatou-se a partir das análises que os municípios apresentam seus números com grande discrepância entre o valor planejado e o realizado nas licitações, nas modalidades de convite, tomada de preço, concorrência e pregão presencial. Os principais resultados no estudo comprovam que: na modalidade convite 76% dos municípios estão de acordo com o orçamento, já 24% não estão de acordo; na modalidade tomada de preço 14 % constam déficit de orçamento e os outros 86% de economia orçamentária; e por fim, na modalidade pregão presencial a maioria dos municípios, ou seja 71% apresentam déficit de orçamento e apenas 29% demonstram economia orçamentária no ano de 2014.

Palavras-chave: Processo licitatório. Orçamento. Municípios.

1 INTRODUÇÃO

O assunto abordado é expressivo para a Administração Pública e para todos os cidadãos brasileiros, pois ressalta o papel das licitações como instrumento utilizado para gerenciar o dinheiro público aplicado para adquirir bens e serviços de boa qualidade por um preço justo, além de assegurar oportunidade igual a todos os interessados e possibilitar o comparecimento de maior número possível de concorrentes e, coibindo proveitos próprios aos agentes públicos e para dinamizando o uso de maneira correta, em benefício da população em geral (PEREIRA; VIEIRA; SARAIVA, 2009).

A licitação é um processo administrativo que visa assegurar igualdade de condições a todos que queiram realizar um contrato com o Poder Público. É um procedimento administrativo

formal que tem a finalidade de contratação de diversos bens e serviços nas condições vantajosas para a administração pública, de maneira a possibilitar a presença de maior número possível de concorrentes (SANTOS; BARROS; MELO, 2011).

Ao longo dos anos vários processos foram demonstrados na mídia com escândalos e por uso errôneo do dinheiro público, afetaram diretamente os cidadãos e a fiscalização na Administração Pública. No dia 21 do ano de 1993 surgiu a Lei Federal nº 8.666 que regulamentou o artigo 37, inciso XXI, conhecida como Lei de Licitações. Esta lei estabeleceu normas gerais sobre serviços e contratos administrativos pertinentes a obras, inclusive de publicidade, compras, alienação e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que trouxe grandes mudanças e melhorias para o país, mostrando como os bens públicos devem ser tratados com serenidade e que o não cumprimento das mesmas, acarreta punições severas aos responsáveis, previstas na lei (PEREIRA; VIEIRA; SARAIVA, 2009).

A disputa pelo fornecimento de bens e serviços é feita por meio de lances das empresas fornecedoras, levando em conta o menor preço dos licitantes. Há a possibilidade de negociação entre governo e o fornecedor que apresenta a melhor proposta para permitir maior transparência nas negociações, maior agilidade e redução de custos operacionais (SOUSA; TEIXEIRA, 2008).

Cada licitação tem a modalidade específica para conduzir o procedimento licitatório, definidos em lei. O valor estimado na contratação é a escolha da modalidade de licitação, exceto o pregão que não é limitado a valores. Além do Leilão e do concurso, as demais modalidades admitidas são: concorrência, tomada de preço, convite, concurso, leilão e pregão.

O termo *Accountability* vem da língua inglesa e se tratando da esfera pública, o termo encontra-se frequentemente relacionado à fiscalização, avaliação e, muitas vezes, à ética no trato do bem público, visto que seu significado remete à obrigação da prestação de contas de membros de um órgão administrativo ou instituição representativa a instâncias controladoras. O poder público é o agente do bem comum e deve satisfazer as necessidades coletivas. Todos os cidadãos têm direito a verificar por si e pelos seus representantes onde e como estão sendo aplicados os recursos públicos.

Conforme Raupp e Pinho (2013) após a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) percebeu-se o aumento das exigências legais relacionadas à publicação de informações sobre gastos públicos por meio das tecnologias de informação e comunicação. As publicações mais recentes tratam da lei de transparência e a lei de acesso à informações públicas, a primeira refere-se à utilização de meios eletrônicos para a prestação de contas, exigindo dos administradores públicos a liberação do pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade a prestação de contas públicas em tempo real.

Desse modo, emerge a questão que norteia este estudo: Quais os valores previstos e homologados nos processos licitatórios das Prefeituras dos municípios da região oeste de Santa Catarina? O objetivo é analisar os valores previstos e homologados nos processos licitatórios das Prefeituras dos municípios da região oeste de Santa Catarina. Esta pesquisa pretende investigar as informações disponibilizadas sobre a prestação de contas públicas e como os municípios tem acesso à tais informações disponibilizadas em portais eletrônicos.

Este estudo justifica-se pela importância do processo licitatório para adquirir bens e serviços de boa qualidade por um preço justo e com transparência pública, demonstrando a melhor economia para os cofres governamentais. O maior beneficiado é o cidadão que pode encontrar informações pertinentes a ele, verificando o destino de valores arrecadados pela imposição de lei.

O estudo é composto por outras quatro seções além da introdução. Na seção 2, apresentam-se os conceitos e elementos que caracterizam o processo licitatório, as vantagens do processo licitatório, as modalidades de licitação, a lei 8.666 de 21 de junho de 1993 e estudos anteriores relacionados ao tema. Na parte 3 abordam-se os aspectos metodológicos, a forma de coleta e análise dos dados. Na seção 4 são apresentados os resultados obtidos e a análise do levantamento realizado, e, na última seção 5 contempla as conclusões do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta parte no estudo é abordado a questão sobre como o processo licitatório é importante para os cofres públicos, destacando as vantagens, apresentando as diversas modalidades de condução do processo e trazendo os benefícios com o surgimento da lei 8.666 de 1993.

2.1 Processo licitatório

O processo licitatório é importante para as organizações públicas no que tange a escolha da melhor empresa para o desenvolvimento da tarefa ou necessidade a ser ocupada. O uso de processos de licitação restringe-se às empresas de cunho público para compras e fornecimento de mercadorias e realização de obras e serviços. Em nosso país, os processos de licitação foram introduzidos no século XVIII, período imperial (DA MOTA; MARTINS, 2013).

Conforme Pereira, Vieira e Saraiva (2009) a licitação é obrigatória para entidades da Administração Pública Direta, por exemplo, a União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios e, também a Administração Pública Indireta, ou seja, Autarquias, Fundações, Empresas Públicas, Sociedade de Economia Mista e suas subsidiárias. As Corporações Legislativas, Poder Judiciário e os Tribunais de Contas também são obrigados a licitar. Com a grande abrangência do processo licitatório a lei resulta em mais economia, transparência e praticidade a todos os setores da área pública.

Segundo Vicentes, Caldas e Silva (2014) a licitação funciona a partir de entradas, processamentos e saídas, e após atinge o objetivo. Com isso necessitam-se de vários fatores, como: materiais, mão de obra e ideias para chegar ao objetivo proposto. Na Administração Pública todo recurso deve ser aplicado com transparência e da melhor maneira possível. Para isso existe a licitação, ou seja, um procedimento que auxilia na aquisição de produtos e na contratação de serviços, buscando a melhor proposta e a qualidade do objeto.

Para que o processo de licitação ocorra de maneira realmente valorosa é expressivo que a competitividade seja forte e predominante. Somente com a competição entre os concorrentes, se atingirão os melhores valores e, portanto, a vantagem buscada no processo. A competição e a concorrência são as chaves do processo licitatório. A contratação vantajosa é um dos objetivos da licitação, pois se espera que com a competição entre os participantes ocorra a diminuição dos preços até o limite do custo dos fornecedores (COSTA, 1998).

Conforme Costa (1998) define concorrência perfeita é o sistema de mercado ou economia de mercado no qual operam dois modelos microeconômicos de formação de preço, ou seja, um sistema de mercado é aquele que os problemas econômicos são resolvidos não por uma autoridade e sim pelos produtores e consumidores em diferentes níveis, pois o mercado determina o preço final em equilíbrio, observando as condições do comprador em primeiro lugar.

Afirmam Vicentes, Caldas e Silva (2014) que para adquirir materiais, realizar obras ou serviços de uso exclusivo do bem público, a administração deve efetuar a licitação, com objetivo de selecionar a mais conveniente das exigências propostas, em razão dos parâmetros instituindo as modalidades de licitação, que representam as mais diferentes espécies e finalizam o contrato com a Administração Pública. Com isso deve haver maior atenção quanto às modalidades por

parte do Poder Executivo e Legislativo, da aplicabilidade das licitações ligada à sua modalidade, cabendo a entidade organizar e efetuar a análise para escolha adequada quanto ao objeto a ser licitado.

2.2 Vantagens do processo licitatório

Para a administração pública a *vantagem* é a precisão, proposta satisfatória, boa tecnologia, qualificação de mão de obra, qualidade nos materiais empregados, segurança jurídica, e tudo isso aliado ao menor custo possível (STOEVER; ZAMBARDA, 2007).

Garcia e Ribeiro (2013) usam o termo “vantajosidade” para essa competitividade que garante vantagens não somente no custo do serviço ou mercadoria licitado, mas em vantagens na adoção de políticas públicas como a sustentabilidade, ou seja, utilizar a licitação não apenas para adquirir bens e serviços a menor preço, mas para servir de instrumento ao atendimento de outras finalidades públicas definidas no ordenamento jurídico constitucional.

Conforme Stoever e Zambarda (2007) devem ser avaliados os fatores de segurança, qualidade, capacidade técnica e entre outros aspectos, para resultar ao menor preço. Avaliações propostas com considerações que agregam ao preço real do objeto, como tributos, prazos para pagamentos, descontos, encargos trabalhistas e entre outros.

Com o passar dos tempos a referida Lei 8.666/93 sofreu alterações por meio da Lei nº 8.987/95, da Lei nº 11.079/04, da Lei nº 10.520/02 (“Lei do Pregão”) e da Lei nº 12.349/10. Por meio das licitações, a Administração Pública decide qual é a proposta mais vantajosa para se firmar o contrato. Devido à competitividade os interessados devem apresentar a melhor proposta com o tratamento igual a todos os licitantes (BITTENCOURT, 2008).

A Constituição Federal de 1988, no artigo 22, XXVII, estabelece que é de competência exclusiva da União legislar normas gerais que abordam a licitação e a contratação e suas respectivas modalidades para a Administração Pública direta e indireta.

2.3 Modalidades de licitação

A lei 8.666 de 21 de junho de 1993 estabelece as normas gerais sobre as licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Conforme o art. 3º as licitações destinam-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável serão processadas e julgadas em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

Conforme Pereira, Vieira e Saraiva (2009) os procedimentos da Administração Pública que exigem licitação são diversos tipos de contratos, compras, alienações e outros; É, necessário que hajam modalidades, ou seja, procedimentos que podem diferenciarem-se muito um do outro. Enfim são necessárias regras diferentes para cada modalidade.

Garcia e Ribeiro (2013) afirmam que as licitações e contratações públicas estão se adaptando, a outros institutos do direito administrativo, adaptados com base em novos paradigmas. Uma mudança de perspectiva se refere à ideia de que as licitações não são mais encaradas como procedimentos voltados à aquisição de produtos, serviços e obras, mas sim de uma função regulatória conformadora do mercado, na qual são empregadas como instrumentos de implementação de políticas públicas.

A modalidade pregão eletrônico tem como vantagem, em comparação as demais, de utilizar total divulgação de informações, o que torna as licitações mais transparentes. Ressalta-se

que a importância disso está ligada ao fato de que, durante as aquisições de produtos e serviços por parte do setor público, podem ocorrer várias formas de corrupção, uma vez que o Pregão é a modalidade de licitação cuja disputa pelo fornecimento ou prestação de serviço ocorre por meio de propostas em sessão pública, presencial ou eletrônica, para a classificação e habilitação do licitante que ofertou o menor preço (FARIA; FERREIRA; SANTOS, 2010).

De acordo com o artigo nº 22 da Lei nº 8.666/93 e a Lei 10.520/02, as modalidades de licitação são: a dispensa, o convite, a tomada de preços, a concorrência e o pregão, abrangendo limitações em valores. Em casos específicos previsto em lei, pode haver a inexigibilidade licitatória, mas quando tudo ocorre normalmente, podem-se citar as modalidades.

As modalidades de licitação são uma forma de conduzir o procedimento licitatório, sendo elas variáveis em forma e formalidades. Portanto, devido a diversos tipos de contratos, compras e outros procedimentos, a Administração Pública exige a licitação e é necessário que haja diversas modalidades, conforme descrito.

Conforme Viera (2011) a modalidade indireta é necessária para a realização do processo licitatório e para a formalização do contrato. Pode-se ter o objeto à contratação de obras, serviços, compras, alienação ou mesmo servir para concessão ou para a permissão de serviço público. Com relação à modalidade Direta, constitui a Lei 8.666 de 21 de junho de 1993, a formalização do contrato administrativo, formulado no prévio processo administrativo licitatório, sendo firmado pelo órgão ou pela entidade da Administração direta contratada.

2.4 Procedimentos licitatórios

Com a execução da lei nº 8.666/93 foram traduzidos muitos benefícios à sociedade em geral e ao poder público, pois houve a divulgação de transações, o que gerou maior confiabilidade e transparência. Qual o impacto da licitação nos cofres públicos? Um exemplo é a construção de Brasília em 1950. Nessa época não existia a Lei de Licitação. O governo almejava a cidade a qualquer custo e no prazo mais rápido. Hoje, percebe-se que a ideia era concreta, mas quem saiu mais lesado foram os cofres públicos, pois não existia nenhum controle de compras. Essas eram realizadas aleatoriamente. Se aplicar a lei 8.666/93 na mesma obra realizada a economia seria maior, pois haveria concorrentes de fornecedores e o preço mais justo (PEREIRA; VIEIRA; SARAIVA, 2009).

Herrmann (1999) escreve sobre o procedimento licitatório de acordo com a Lei nº 8.666/93 os princípios que regem a Administração Pública no Direito Administrativo: princípio de legalidade que disciplina a licitação como uma atividade vinculada, ou seja, prevista pela lei, não havendo subjetividade do administrador; princípio da finalidade pelo qual o ato administrativo deve ter como único objetivo o bem comum da coletividade; princípio da isonomia, pelo qual cabe ao Estado tratar com igualdade aqueles a quem representa; princípio da moralidade administrativa comportamento ético a Administração Pública; e princípio da publicidade, sobre a transparências dos atos da Administração Pública, possibilitando o controle de seus atos de forma direta e eficaz.

Alguns fatores podem ser identificados como fraudes em licitações, tais como o universo de competidores e a cartelização. Além disso, devem-se observar fatores que podem fazer com que determinado processo licitatório, em concreto, venha a ser objeto de fraude. Em relação ao combate a fraude, não bastam apenas normas, mas sim o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle e a efetiva observância das normas aplicáveis, por meio de auditoria de conceitos de risco (MOURÃO; COUTO, 2011).

Conforme no art. 25 da lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, é inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição, em especial para aquisição de materiais,

equipamentos, empresa ou representante comercial exclusivo vedado à preferência de marca, com comprovação por meio de atestado fornecido pelo órgão de registro do comércio local em que se realizaria a licitação, pelo Sindicato, Federação ou Confederação Patronal, e também para a contratação de serviços técnicos enumerados no art. 13 desta Lei, de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização e, contratação de profissionais de qualquer setor artístico, diretamente ou por meio de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.

A administração pública é obrigada a fazer licitação, em seguintes casos não é necessário: compras com valor de até R\$ 8.000,00 (oito mil reais) de aquisição ou R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) para obras e serviços de engenharia; em caso de guerra; emergência ou calamidade pública; contratação de empresa para desenvolvimento institucional dos órgãos; restauração de obras de arte e objetos históricos e contratação de associações sem fins lucrativos (VICENTES; CALDAS; SILVA, 2014).

Conforme consta no art. 48 da lei complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014 é para o cumprimento da administração pública: I - deverá realizar processo licitatório destinado exclusivamente à participação de microempresas e empresas de pequeno porte nos itens de contratação cujo valor seja de até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais); II - poderá, em relação aos processos licitatórios destinados à aquisição de obras e serviços, exigir dos licitantes a subcontratação de microempresa ou empresa de pequeno porte; III - deverá estabelecer, em certames para aquisição de bens de natureza divisível, cota de até 25% (vinte e cinco por cento) do objeto para a contratação de microempresas e empresas de pequeno porte.

2.5 Estudos correlatos

Nesta seção apresentam-se as principais contribuições de estudos relacionados com a transparência de acordo com a lei nº 8.666/93 que proporciona diversos benefícios ao processo licitatório.

Herrmann (1999) objetivo do estudo é verificar eficiência das transações entre os setores públicos e privados sob a ótica da nova economia institucional, com ênfase na teoria dos custos de transações. Testar a hipótese da eficiência das compras públicas de alimentos, procede-se em uma análise empírica em que são comparados os preços de alguns alimentos adquiridos por intermédio de licitações públicas com os respectivos preços praticados no mercado varejista. Os resultados obtidos mostram que os órgãos públicos estaduais conseguiram comprar alguns produtos abaixo do preço de mercado. As compras analisadas não seguem o princípio da legalidade, isto é, não seguem a Lei. E concluíram que a reforma da legislação não é o mecanismo adequado para resolver o problema de oportunismo nas licitações públicas, mas sim a reformulação das instituições públicas no que tange às suas funções de monitoramento e controle.

Stoeber e Zambarda (2007) objetivo do presente trabalho: avaliar doutrinária qual o ponto de equilíbrio em que o menor preço deixa de ser o melhor preço para transformar-se em uma situação falaciosa, proporcionando um baixíssimo valor, escondendo um enorme passivo em razão da igualmente baixa qualidade/eficiência do objeto. Os resultados demonstraram que tornou-se o objetivo principal contratar com custos reduzidos que, ao contrario do esperado, muitas vezes não é, a proposta mais vantajosa, numa busca imediata que somente esconde futuros prejuízos. Deve-se buscar, assim, transpor o paradigma do menor preço, admitindo-se a administração pública como um ente servidor, focado na qualidade dos serviços que oferece e, por consequência, do que consome, não significando um aumento de despesas, mas, sim, uma utilização racional e otimizada dos recursos que dispõe, dentro de uma harmônica equação custo/benefício.

Pereira, Vieira e Saraiva (2009) tem como principal objetivo mostrar que é o cumprimento de leis como a Lei de Licitações, pode beneficiar em grande escala o poder público, diminuindo os gastos e amenizando o impacto financeiro nos cofres públicos. A execução de leis como a 8.666/1993 também traz muitos benefícios a sociedade em geral, pois há uma maior divulgação de algumas transações envolvendo finanças e conseqüentemente isso gera uma maior confiabilidade e transparência, e o cidadão que contribui com seus impostos é diretamente o mais beneficiado.

Mourão e Couto (2011) objetivo identificar aspectos qualitativos que visam à melhoria dos processos de auditoria de licitações públicas, à luz de novos paradigmas de controle inerentes à matriz de risco, seletividade e materialidade. Para tanto, demonstram-se as principais fragilidades relativas à prática licitatória, consubstanciadas na exposição dos achados de auditoria mais frequentes. Os resultados permitiram evidenciar que, vários fatores podem levar à ocorrência de fraudes em licitação, tais como o universo restrito de competidores e a cartelização. Além disso, deve-se atentar para os fatores que podem fazer com que determinado processo licitatório, em concreto, venha a ser objeto de fraude, como, por exemplo, a falta de estrutura e o despreparo dos servidores da Administração contratante e a inadequada elaboração do edital.

Garcia e Ribeiro (2013) objetivo investigar as principais questões que circundam o instituto das licitações públicas sustentáveis, visando analisar a sustentabilidade como valor global que demanda a elaboração de políticas públicas no Brasil. Os resultados demonstram que a tendência não é mais apenas considerar “proposta mais vantajosa” aquela de menor preço ou menor dispêndio financeiro, mas aquela que produza resultados satisfatórios para o atendimento de outros valores ligados aos interesses públicos primários da sociedade. É claro que a cautela que se deve ter é evitar o desvirtuamento do processo licitatório; daí a necessidade de observância dos princípios da proporcionalidade, eficiência e isonomia.

Vicentes, Caldas e Silva (2014) objetivo do estudo sobre as modalidades licitatórias bem como a sua aplicabilidade, suas particularidades, e aspectos gerais da administração pública e dos processos licitatórios por meio da lei federal 8.666 de 21 de junho de 1993. Os resultados do estudo indicaram que para poder, adquirir materiais, realizar obras ou serviços de uso exclusivo do bem público, a Administração deve obedecer a um procedimento constitucionalmente garantido, que é a licitação, que tem o objetivo de selecionar aquela que se mostrar mais conveniente em função de parâmetros previamente divulgados. Em razão desses parâmetros, surge o objeto do estudo realizado, as modalidades de licitação. As modalidades representam as mais diferentes espécies de certame para que, afinal, estabeleça-se o contrato com a Administração Pública.

Os estudos mostram a importância da licitação para a sociedade e aos setores públicos, respeitando a lei da transparência e a obrigatoriedade de divulgação de gastos e investimentos com recursos públicos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo é caracterizado quanto aos objetivos como uma pesquisa descritiva como assevera Gil (2010, p. 27), “têm como objetivo a descrição das características de determinada população”. A pesquisa descritiva pode identificar relações entre as variáveis estudadas, com essa característica podem-se analisar atendimentos, condições que os órgãos disponibilizam para a comunidade. Esta tipologia permite buscar e analisar o período de um ano referente a valores previstos e homologados de quatro processos licitatórios disponibilizados para a população, para melhor transparência das informações.

Quanto aos procedimentos, essa pesquisa caracteriza-se como documental e levantamento ou *survey*. É documental, pois se baseia em informações municipais para análise de documentos eletrônicos, para Severino (2007, p. 122-123), “tem-se como fonte documentos no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas sobre tudo de outros tipos de documentos, tais como jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais”. A pesquisa documental permite que o estudo tenha opções de buscar ao referido assunto, sendo assim, não privando o pesquisador a analisar somente um documento ou um site. É levantamento ou *survey* pelo fato de coletar informações no site do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE) de acordo com os processos licitatórios divulgados relativos aos municípios e organizá-los em tabelas, como salienta Gil (2010, p. 36) “os dados obtidos mediante levantamento podem ser agrupados em tabelas, possibilitando sua análise estatística. As variáveis em estudo podem ser quantificadas, permitindo o uso de correlações e outros procedimentos estatísticos”.

A abordagem do problema do estudo é caracterizada como pesquisa quantitativa, Raupp e Beuren (2012, p. 92) sugerem que o “método quantitativo consiste no emprego de instrumento estatístico, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esses procedimentos não são profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos”. Como o foco do estudo não é direcionado e aprofundado a uma só informação, a pesquisa de estudo é caracterizada devido a sua essência, onde as informações coletadas diretamente do site do TCE, na seção de informações dos municípios, constam informações na esfera municipal e analisadas diversas informações, assim caracterizando a abordagem do estudo. Para a coleta dos dados foi utilizado o *check-list* onde constam as informações sobre os processos licitatórios dos municípios relativos ao período de 2014.

O estudo desenvolvido visa aprofundar as variáveis envolvidas, proporcionando, clareza no assunto, identificando aspectos positivos e negativos para a sociedade e setores públicos.

Nessa perspectiva, os dados estão agrupados e apresentados em forma de tabelas, com a intenção de facilitar a sua percepção, a realização da coleta dos dados ocorreu em fevereiro e março de 2015.

A coleta dos dados realizada no site do TCE que consta o link informações dos municípios é um canal no qual o cidadão pode acompanhar e avaliar aplicação dos recursos públicos pelos municípios catarinenses. O espaço disponibiliza informações sobre receitas, despesas, dívidas públicas, servidores, licitações e contratos. Também é possível acompanhar o cumprimento dos limites constitucionais e da LRF e pareceres do TCE/SC. As informações são atualizadas bimestralmente pelo TCE, onde os gestores públicos enviam os dados ao tribunal e após análise atualizam as informações no site.

Para se chegar a resposta do problema em questão, foi necessária a coleta de dados dos municípios em estudo, através do portal do Tribunal de Contas de Santa Catarina, onde foram coletados dados como, processos licitatórios: convite, tomada de preço, concorrência e pregão presencial realizados em cada município, valor previsto e valor homologado, sendo utilizadas as informações do ano de 2014, onde através das informações coletadas foi realizada uma análise da economia ou déficit com a utilização das quatro modalidades.

A população e amostra da pesquisa é composta por 21 municípios: Águas de Chapecó, Águas Frias, Arvoredo, Caxambu do Sul, Chapecó, Cordilheira Alta, Coronel Freitas, Formosa do Sul, Guatambu, Irati, Jardinópolis, Nova Erechim, Nova Itaberaba, Pinhalzinho, Planalto Alegre, Quilombo, Santiago do Sul, São Carlos, Serra Alta, Sul Brasil e União do Oeste, onde atualmente atua na prestação de serviços e planejamento da região. Desta forma, o cidadão pode

exercer essencial papel de fiscalização da administração, acompanhando e avaliando se os recursos estão tendo a correta destinação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Apresentam-se nesta seção por meio dos dados coletados, posto em execução nesta fase o desenvolvimento do estudo, à análise dos dados e à interpretação dos resultados. Do *check-list* aplicado foram obtidos os dados no site TCE/SC e elaboradas tabelas que demonstra as: modalidade convite; modalidade tomada de preço; modalidade pregão presencial; valor líquido de cada processo licitatório; valores homologados e; os totais dos processos licitatórios de cada município.

Na Tabela 1 apresentam-se o valor previsto inicial (proposto), o valor de fato homologado e a diferença em valor e percentual para cada um deles da modalidade convite dos municípios pertencentes à AMOSC referente ao ano de 2014 coletados no site TCE/SC.

Tabela 1 – Modalidade convite com valores dos municípios associados à AMOSC

Municípios AMOSC	Valor previsto	Valor homologado	Déficit / Economia	Diferença %
Águas de Chapecó	212.477,16	179.575,41	32.901,75	15%
Águas Frias	334.816,19	319.221,04	15.595,15	5%
Arvoredo	217.466,52	213.381,36	4.085,16	2%
Caxambu do Sul	241.469,90	234.891,33	6.578,57	3%
Chapecó	140.725,52	3.708.687,59	-3.567.962,07	-2.635%
Cordilheira Alta	329.294,05	209.368,00	119.926,05	36%
Coronel Freitas	599.369,99	344.588,35	254.781,64	43%
Formosa do Sul	604.915,37	619.521,04	-14.605,67	-2%
Guatambu	395.800,00	417.240,00	-21.440,00	-5%
Irati	55.310,00	48.716,00	6.594,00	12%
Jardinópolis	231.585,00	205.101,00	26.484,00	11%
Nova Erechim	694.746,62	588.529,56	106.217,06	15%
Nova Itaberaba	641.903,93	767.715,50	-125.811,57	-20%
Pinhalzinho	222.267,68	216.845,16	5.422,52	2%
Planalto Alegre	0,00	0,00	0,00	0%
Quilombo	644.679,66	581.659,55	63.020,11	10%
Santiago do Sul	0,00	0,00	0,00	0%
São Carlos	50.000,14	51.480,00	-1.479,86	-3%
Serra Alta	48.000,00	44.800,00	3.200,00	7%
Sul Brasil	466.907,57	434.711,36	32.196,21	7%
União do Oeste	775.689,72	744.967,43	30.722,29	4%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Tabela 1, dos vinte municípios referentes à modalidade convite dezesseis teve economia orçamentária cinco excesso de gastos no ano de 2014. Isso significa que 76% dos municípios pertencentes à AMOSC estão de acordo com o orçamento e 24% não estão de acordo. Com isso demonstra que a diferença entre orçamentos previstos e realizados torna o município um gerador de informações não confirmadas.

Outra informação relevante é que os números mostram discrepância entre previsto e realizado nessa modalidade de licitação, onde o município de Chapecó, Guatambu e Nova

Itaberaba demonstraram acentuado valor homologado versus o previsto no ano de 2014. Corresponde a um planejamento inadequado para o ano orçado e pode ser considerado um valor elevado principalmente no município de Chapecó que ultrapassa o valor do orçamento. Por outro lado, os municípios Cordilheira Alta, Coronel Freitas e Nova Erechim demonstraram maior economia orçamentária nas suas demonstrações.

Cabe salientar que os municípios de Planalto Alegre e Santiago do Sul não apresentaram valores previstos e homologados no período pesquisado.

Já os municípios de Arvoredo e Pinhalzinho se destacam por ficar com valores e percentuais próximos aos previstos.

Na Tabela 2 apresentam-se os valores da modalidade tomada de preço referente ao ano de 2014 coletados do site Tribunal de Contas de SC.

Tabela 2 – Modalidade tomada de preço com valores dos municípios associados à AMOSC

Municípios AMOSC	Valor previsto	Valor homologado	Déficit / Economia	Diferença %
Águas de Chapecó	506.286,40	483.249,01	23.037,39	5%
Águas Frias	1.648.077,63	1.600.432,58	47.645,05	3%
Arvoredo	1.102.870,98	1.026.361,66	76.509,32	7%
Caxambu do Sul	1.160.688,08	886.276,38	274.411,70	24%
Chapecó	359.072,80	9.915.035,36	-9.555.962,56	-2.661%
Cordilheira Alta	1.754.370,38	1.184.913,45	569.456,93	32%
Coronel Freitas	1.023.930,63	592.139,43	431.791,20	42%
Formosa do Sul	1.526.310,60	1.519.381,74	6.928,86	0,5%
Guatambu	1.002.684,27	1.000.698,81	1.985,46	0,2%
Irati	1.579.970,93	603.249,28	976.721,65	62%
Jardinópolis	1.614.355,00	1.553.426,39	60.928,61	4%
Nova Erechim	2.614.353,52	2.104.954,95	509.398,57	19%
Nova Itaberaba	971.676,50	961.981,40	9.695,10	1%
Pinhalzinho	2.466.465,61	2.218.696,42	247.769,19	10%
Planalto Alegre	2.399.599,06	2.135.056,67	264.542,39	11%
Quilombo	2.685.636,31	3.466.353,92	-780.717,61	-29%
Santiago do Sul	206.030,97	205.508,17	522,80	0,25%
São Carlos	1.155.240,77	1.699.088,02	-543.847,25	-47%
Serra Alta	301.521,94	243.067,31	58.454,63	19%
Sul Brasil	675.836,76	670.237,55	5.599,21	1%
União do Oeste	2.868.048,45	2.783.662,29	84.386,16	3%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 2, verifica-se que na modalidade tomada de preço dos 21 municípios pertencentes à AMOSC apenas três municípios consta déficit de orçamento, ou seja, valores além do orçamento previsto no ano de 2014. O quadro geral da modalidade mostra uma situação satisfatória, mas uma avaliação minuciosa aponta deficiências no planejamento dos municípios.

Verifica-se que nessa modalidade 85% dos municípios obtiveram economia de orçamento, ou seja, estão de acordo com o planejamento, pois é a etapa principal de um projeto. Outra informação é que os municípios Cordilheira Alta (32,5%), Irati (62%) e Nova Erechim (19,5%) demonstram uma economia expressa aos demais municípios, ou seja, uma média de 38% de economia.

Quanto à modalidade pregão presencial, a Tabela 3 apresenta o valor previsto inicial (proposto), o valor de fato homologado e a diferença em valor e percentual para cada um deles de acordo o site do Tribunal de Contas de SC referente ao ano de 2014.

Tabela 3 - Modalidade pregão presencial com valores dos municípios associados à AMOSC

Municípios AMOSC	Valor previsto	Valor homologado	Déficit / Economia	Diferença %
Águas de Chapecó	1.756.703,00	6.524.035,37	-4.767.332,37	-271%
Águas Frias	6.205.628,53	4.659.167,00	1.546.461,53	25%
Arvoredo	1.399.092,10	4.438.885,23	-3.039.793,13	-217%
Caxambu do Sul	3.802.908,41	3.477.877,65	325.030,76	9%
Chapecó	3.480.157,78	39.274.435,58	-35.794.277,80	-1.029%
Cordilheira Alta	5.150.394,76	9.275.109,58	-4.124.714,82	-80%
Coronel Freitas	1.032.923,94	5.725.697,05	-4.692.773,11	-454%
Formosa do Sul	2.771.205,05	2.276.384,00	494.821,05	18%
Guatambu	2.514.532,71	4.801.973,55	-2.287.440,84	-91%
Irati	1.487.602,09	3.704.397,95	-2.216.795,86	-149%
Jardinópolis	2.077.477,66	1.730.323,24	347.154,42	17%
Nova Erechim	7.041.506,37	5.650.767,81	1.390.738,56	20%
Nova Itaberaba	1.642.608,30	5.465.147,86	-3.822.539,56	-233%
Pinhalzinho	7.529.254,06	21.893.357,11	-14.364.103,05	-191%
Planalto Alegre	1.115.211,86	6.940.701,48	-5.825.489,62	-522%
Quilombo	6.717.793,24	5.463.037,13	1.254.756,11	19%
Santiago do Sul	3.982.848,70	3.985.074,06	-2.225,36	-0,06%
São Carlos	438.552,62	10.873.080,21	-10.434.527,59	-2.379%
Serra Alta	4.667.244,56	5.187.181,81	-519.937,25	-11%
Sul Brasil	4.509.587,66	7.378.599,12	-2.869.011,46	-64%
União do Oeste	1.389.160,27	2.820.186,79	-1.431.026,52	-103%

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do exposto na Tabela 3, percebe-se que a modalidade pregão presencial é a mais usada pelos municípios para efetuar as licitações, pois demonstra valores expressivos que as demais. Mas, referente ao planejamento resultou em quinze municípios com valores acima do previsto na licitação no ano de 2014 que representa 71%, uma porcentagem significativa.

Os números indicam falha no planejamento dos municípios onde devem ser reavaliados conforme a necessidade de gastos públicos. Chapecó, Pinhalzinho e São Carlos demonstram gastos expressivos comparados aos demais, Chapecó consta em primeiro ultrapassando R\$ 35.794.277,80 do valor orçado.

Verifica-se que nesta modalidade apenas seis municípios obtiveram economia orçamentária no ano de 2014 e, os municípios Águas Frias, Nova Erechim e Quilombo os que demonstraram maior percentagem de economia que os demais: 25%, 20% e 19%, uma média de 21%.

Observa-se pelos resultados que em média no município de Chapecó todas as modalidades tiveram valor acima do previsto no período de 2014 e, valores expressos referentes aos demais municípios, o que representa valores insuficientes no orçamento e efetuar uma rigorosa análise na falha orçamentária.

Os municípios Águas Frias, Caxambu do Sul, Jardinópolis e Nova Erechim todas as modalidades demonstram economia orçamentária, representa que estão com planejamento adequado para esta finalidade de acordo com o realizado no ano. A Tabela 4 apresenta os valores totais homologados com a diferença dos valores previstos dos quatro procedimentos licitatórios com a soma dos 21 municípios da região da AMOSC no ano de 2014.

Tabela 4 – Valores homologado dos procedimentos licitatórios

Descrição	Convite	Tomada de Preço	Concorrência	Pregão Presencial
Valor previsto	6.907.425,02	29.623.027,59	1.749.324,14	70.712.393,67
Valor homologado	9.930.999,68	36.853.770,79	22.870.365,80	161.545.419,58
Déficit de orçamento	-3.023.574,66	-7.230.743,20	-21.121.041,66	-90.833.025,91
Diferença %	-44%	-25%	-1.207%	-128%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se pelos resultados da Tabela 4 que os municípios associados à AMOSC estão todos com déficit em valores previstos para as licitações no ano de 2014 referentes às quatro modalidades. A modalidade Pregão Presencial é a mais utilizada para as licitações e a que mais obteve déficit de -1.207% e por segundo a modalidade Concorrência com -128%. E a modalidade Convite demonstra -44% déficit de orçamento e a modalidade Tomada de Preço -25%.

A Tabela 5 apresenta o total dos valores previstos e o total dos valores homologados dos processos licitatórios com comparativo de economia ou déficit de orçamento, referente aos 21 municípios da região da AMOSC no ano de 2014.

Tabelas 5 – Totais dos processos licitatórios de cada município

Municípios	Valor previsto	Valor homologado	Déficit de orçamento	Economia
Águas de Chapecó	2.491.267,66	7.202.371,79	-4.711.104,13	
Águas Frias	8.188.522,35	6.578.820,62		1.609.701,73
Arvoredo	2.719.430,60	5.678.638,25	-2.959.207,65	
Caxambu do Sul	5.205.066,39	4.599.045,36		606.021,03
Chapecó	3.979.960,10	73.953.881,48	-69.973.921,38	
Cordilheira Alta	7.252.359,19	10.687.291,03	-3.434.931,84	
Coronel Freitas	4.158.799,61	8.116.560,68	-3.957.761,07	
Formosa do Sul	4.902.431,02	4.415.286,78		487.144,24
Guatambu	3.913.016,98	6.219.912,36	-2.306.895,38	
Irati	3.122.883,02	4.356.363,23	-1.233.480,21	
Jardinópolis	3.923.417,66	3.488.850,63		434.567,03
Nova Erechim	10.408.247,47	8.400.737,32		2.007.510,15
Nova Itaberaba	3.256.188,73	7.194.844,76	-3.938.656,03	
Pinhalzinho	10.317.987,35	24.578.898,69	-14.260.911,34	
Planalto Alegre	3.514.810,92	9.075.758,15	-5.560.947,23	
Quilombo	10.048.109,21	9.511.050,60		537.058,61

Santiago do Sul	4.188.879,67	4.190.582,23	-1.702,56
São Carlos	1.698.793,56	12.643.148,23	-10.944.354,67
Serra Alta	5.016.768,50	5.476.149,12	-459.380,62
Sul Brasil	5.652.331,99	8.483.548,03	-2.831.216,04
União do Oeste	5.032.898,44	6.348.816,51	-1.315.918,07

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se pelos resultados da Tabela 5 que em seis municípios teve economia orçamentária: Águas Frias (20%), Caxambu do Sul (12%), Formosa do Sul (10%), Jardinópolis (11%), Nova Erechim (19%) e Quilombo (5%).

Diante do exposto na Tabela 6 quinze municípios estão com valores que ultrapassam o valor previsto para a licitação e alguns demonstram valores mais expressivos como Chapecó com R\$ 69.973.921,38 que representa 1.758% a mais do valor previsto; Pinhalzinho com R\$ 14.260.911,34 que representa 138% a mais do valor previsto; e São Carlos com R\$ 10.944.354,67 que representa 644% a mais do valor previsto. Apartir desses resultados, portanto, os municípios estão com seu orçamento em alguns momentos em desacordo com o valor previsto referente às quatro modalidades: convite, tomada de preço, concorrência e pregão presencial, pois mais de 50% consta déficit de orçamento no ano de 2014.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

A pesquisa teve por objetivo geral analisar os valores previstos e homologados nos processos licitatórios das Prefeituras dos municípios da região oeste de Santa Catarina. Para o alcance do objetivo proposto, foi realizada a coleta dos dados no site do TCE/SC e justifica-se a relevância do estudo devido a importância do processo licitatório para a aquisição de bens e serviços de boa qualidade por um preço justo, que defenda a transparência pública e maior economia para os cofres públicos.

Para a análise dos resultados o estudo caracterizou-se nos seguintes procedimentos metodológicos: os objetivos seguiram a lógica da pesquisa descritiva, com análise dos procedimentos documentais e levantamento ou *survey*. Já a abordagem do problema do estudo se deu pela lógica da pesquisa quantitativa. A coleta dos dados realizada no site do TCE foi formulada em seis tabelas para a realização da análise dos dados coletados.

Os primeiros resultados obtidos por meio da análise mostraram o processo licitatório referente à modalidade *convite* que dos vinte e um municípios analisados, dezesseis tiveram economia orçamentária e cinco tiveram valor homologado acima do valor previsto no ano de 2014. Isso significa que 76% dos municípios estão de acordo com o orçamento e 24% não está de acordo. Na modalidade *tomada de preço* apenas três municípios apresentam déficit de orçamento, enquanto os demais dezenove apresentam economia orçamentária no ano de 2014. Na modalidade *concorrência* cinco municípios tiveram economia orçamentária; quatro municípios tiveram déficit de orçamento e, os demais municípios não utilizaram essa modalidade no ano de 2014.

Conclui-se por fim que a modalidade *pregão presencial*, atualmente é a mais usada pelos municípios para efetuar as licitações, pois demonstram valores expressivos em comparação as outras modalidades. No entanto, referente ao planejamento os resultados demonstraram que em quinze municípios houve déficit de orçamento no ano de 2014 o que representa 71%, e apenas seis municípios obtiveram economia orçamentária no período analisado.

Mediante os resultados obtidos nesta pesquisa percebeu-se que os municípios de Caxambu do Sul, Jardinópolis e Nova Erechim estão de acordo com o orçamento previsto, como consta na economia orçamentária das quatro modalidades de licitações da pesquisa e, apenas o

município Chapecó consta valores expressos de déficit de orçamento nas quatro modalidades, o que demonstra que o município tem problemas na previsão orçamentário e deve efetuar uma rigorosa análise referente à essa falha.

Frente a estes resultados, tem-se que os gestores públicos na tomada de decisões, analisem o uso do dinheiro público, pois determinadas ações afetam diretamente a economia, os cidadãos e a transparência na administração pública. Os gestores devem ter controle nas licitações públicas e administrar com planejamento, observando que o dinheiro público deve ser tratado com seriedade e transparência, cumprindo e executando as leis do processo licitatório.

Para futuros estudos, sugere-se a ampliação da pesquisa, analisando-se um período maior dos dados dispostos no site do TCE/SC, para descrever sobre o comportamento dessas informações, a fim de se obter uma visão mais ampla desta prática que é expressiva para os cidadãos e para os cofres públicos. Também, poder-se-á ampliar a coleta dos dados, para verificar se mais municípios estão de acordo com seus orçamentos, apresentando se eles economizam ou excedem seus gastos em licitações.

REFERÊNCIAS

BITTENCOURT, M. V. C. **Manual de direito administrativo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>
Acesso em: 02 maio 2014.

BRASIL. **Lei Complementar 147 de 07 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm>. Acesso em: 13 nov. 2014.

COSTA, A. L. Licitação, concorrência e preço: análise da Lei de Licitação com base em modelos de concorrência e formação de preços. **Revista de Administração Pública**, v. 32, n. 3, p. 195-208, 1998.

DA MOTA, I. B.; MARTINS, Z. W. O pregão eletrônico: inovações e principais controvérsias no contexto licitatório. **Revista Jurídica**, v. 2, n. 17, p. 02-11, 2013.

FARIA, E. R.; FERREIRA, M. A. M.; SANTOS, L. M. Perfil das empresas participantes do processo de pregão eletrônico em uma instituição pública. **Revista PGS Administração Pública e Gestão Social**, v.2, n.2, p. 180-199, 2010

GARCIA, F. A.; RIBEIRO, L. C. Licitações públicas sustentáveis. **Revista de Direito Administrativo**, v. 260, n. 24, p. 231-254, 2013.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

HERRMANN, I. Licitações Públicas no Brasil: explorando o conceito de ineficiência por desenho. **Revista de Administração**, v. 34, n. 2, p. 29-38, 1999.

MARINELA, F. **Direito administrativo**. 4. ed. Niterói: Impetus, 2010.

MOURÃO, L.; COUTO, D. U. C. A fiscalização dos processos licitatórios na Administração Pública. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 78, n. 01, p. 41-60, 2011.

PEREIRA, T. M.; VIEIRA, T. J. F.; SARAIVA, A. W. P. Licitações: uma Ferramenta de Transparência Pública. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, Garça-SP, ano VII, n. 13, maio 2009.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

RAUPP, F. M.; PINHO, J.A.G. Os Vereadores Prestam Contas em Portais Eletrônicos? Um Estudo Comparativo Entre Municípios do Estado Da Bahia e de Santa Catarina. **Revista APGS, Administração Pública e Gestão Social**, v. 5, n.3, p. 193-216, 2013.

SANTOS, A. O.; BARROS, L. E. V.; MELO, T. S. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NOS PROCESSOS LICITATÓRIOS: um estudo bibliométrico. **Revista Gestão Empresarial**, v. 1, n. 2, p. 17-33, 2011.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Cortez, 2007.

SOUSA, W.; TEIXEIRA, A. J. C. Um estudo sobre a viabilidade de implantação do pregão eletrônico e uma contribuição na apuração dos resultados nos processos licitatórios. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 2, p. 75-94, 2008.

STOEVER, C. A. D.; ZAMBARDA, M. R. M. O menor preço vs. o melhor preço nas licitações. **Revista Eletrônica do Curso de Direito Da UFSM**, v. 2, n. 2, p. 85-97, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Informações dos Municípios**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/informacoes/municipios>> Acesso em: 23 out. 2014.

VICENTES, L. G. O.; CALDAS, P. H. B.; SILVA, R. P. Licitações e a aplicação de suas modalidades. **Revista InterAtividade**, Edição Especial, 1º sem., p. 67-72, 2014.



Contabilidade Gerencial e Finanças

O USO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA EM EMPRESAS DO SETOR MOVELEIRO

Keli Cristina dos Passos Peres
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
keliperes@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
sady@unochapeco.edu.br

Liziane Campigotto
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
lcamp@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar as finalidades do uso do Fluxo de caixa nas empresas do setor moveleiro de São Lourenço do Oeste – SC. A metodologia utilizada caracteriza o estudo como pesquisa descritiva, do tipo de levantamento e de natureza quantitativa. A coleta dos dados foi realizada por meio de questionários aplicados em 25 empresas do município de São Lourenço do Oeste – SC. Os resultados alcançados evidenciam que 40,91% das empresas pesquisadas fazem uso da Demonstração do fluxo de caixa, dentre elas 77,78% afirmam ter um bom nível de conhecimento sobre o Fluxo de caixa. Este mesmo percentual de 77,78% representou o grau de dificuldade de gerenciamento da Demonstração do fluxo de caixa por parte dos usuários. Com relação à importância do Fluxo de caixa no processo decisório obteve-se um percentual de 88,80%, além de que 69,44% das empresas analisadas já tiveram problemas de recursos pela falta de acompanhamento do Fluxo de caixa. Os achados da pesquisa, de modo geral, indicam que as empresas utilizam a Demonstração do fluxo de caixa para a tomada de decisão e enfatizam a importância do seu acompanhamento, evitando problemas financeiros que poderiam ser amenizados pelo uso das informações disponibilizadas na demonstração.

Palavras-chave: Demonstração do fluxo de caixa. Controles gerenciais. Micro e pequenas empresas.

1 INTRODUÇÃO

A globalização tem provocado uma competitividade no mercado, fazendo com que os empresários procurem comprometer-se mais com a manutenção da empresa para que esta possa continuar competitiva. Com isso, houve uma grande mudança em todos os setores e nas estratégias adotadas pelas empresas, tanto públicas como privadas, a fim de buscar alternativas para adequar-se a este cenário empresarial.

A contabilidade contribui com os gestores no controle e planejamento das atividades pelo fornecimento de informações integradas que possibilitem avaliar os recursos e variáveis a fim de uma tomada de decisão mais correta e de possibilitar uma melhor gestão financeira desses recursos disponíveis. Além disso, o gestor financeiro necessita estar atento às consequências do ambiente que abrange as atividades, sendo necessário ter conhecimentos para atender o ambiente financeiro e as decisões que são as bases da administração financeira (GITMAN, 2009).

Assim, o Fluxo de caixa constitui-se como um instrumento essencial à gestão já que, segundo Zdanowicz (2004, p.19) permite “planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros de sua empresa para determinado período”. O mesmo autor afirma

ainda que o objetivo do Fluxo de caixa é projetar as entradas e saídas do período, com o intuito de verificar se serão necessários empréstimos ou se os recursos excedentes podem ser aplicados para que gerem resultados para a empresa. Desta forma, vê-se o fluxo de caixa como uma ferramenta que auxilia os gestores na tomada de decisões importantes para o bom desempenho da organização.

Para Friedrich e Brondani (2005) o fluxo de caixa é um instrumento fundamental para a agilidade e segurança nas atividades, pois deverá refletir com exatidão a posição econômica da empresa. As informações sobre os fluxos de caixa são úteis, pois proporciona aos seus usuários uma base para estimar capacidade que a empresa possui em gerar caixa (SILVA et al., 2009). Beuren et al. (2003) ressalta sobre a necessidade de que o empresário tenha conhecimento e entenda a importância do fluxo de caixa para boa gestão de seu empreendimento. Todavia, a falta de um controle de fluxo de caixa pode acarretar vários problemas que vão desde atrasos nos pagamentos das obrigações, falta de crédito até falência nos casos mais graves.

As pequenas e médias empresas vêm apresentando grande destaque na economia nos mais diversos setores, devido à geração de empregos e ao seu papel na economia do país (ARAÚJO, 2011). Como em outros segmentos o setor moveleiro também vem enfrentando essa realidade e desta forma vem procurando meios que permitam uma competição igualitária.

Hall et al. (2012) destaca a visibilidade do crescimento das micro e pequenas empresas, aliando a uma série de fatores como o capital inicial pequeno, não é necessário conhecimento específico e as barreiras para adentrar no setor são poucas. Estes fatores ocasionam o aumento ano a ano de abertura de empresas deste segmento, bem como o crescimento da concentração de mão de obra.

No Brasil, segundo dados do Sistema Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) (2013) existem cinco milhões de micro e pequenas empresas, que representam 98% do total de empresas brasileiras. Já em Santa Catarina em 2011, foram aproximadamente 372 mil empresas sendo 99,2 % do total de empresas catarinenses. A mesma tendência constata-se em São Lourenço do Oeste/SC, em que as micro e pequenas empresas são responsáveis por mover a economia local com um número de 1592, onde as mesmas representam o total de 99,8%, segundo SEBRAE (2010).

Albino (2003) destaca que “a carência de novas alternativas por parte das micro e pequenas empresas, bem como as limitações provindas de suas características enquanto entidade faz com que estas empresas busquem novos enfoques que possibilitem sua sobrevivência”. Sendo assim, é necessário que os administradores busquem meios de satisfazer estas necessidades, tomando decisões, amparados por controles internos e relatórios produzidos.

Nesse sentido, o presente estudo visando destacar a importância do fluxo de caixa nas micro e pequenas empresas como uma ferramenta de apoio na tomada de decisão e bom andamento da atividade, tem como problema de pesquisa: Qual a finalidade do uso do fluxo de caixa nas empresas do setor moveleiro de São Lourenço do Oeste - SC? O objetivo é analisar as finalidades do uso do fluxo de caixa nas empresas do setor moveleiro de São Lourenço do Oeste – SC.

Este estudo justifica-se por trazer informações aos gestores sobre a importância dos controles gerenciais, em especial do fluxo de caixa, dentro das organizações em particular nas micro e pequenas empresas. Tendo em vista o fato de que mais de 99% das empresas da cidade, estarem enquadradas neste regime, além de que segundo dados do SEBRAE (2010) as micro e pequenas empresas absorvem uma maior quantidade da mão de obra em relação às empresas de grande porte e a cada ano, sete em cada dez empresas abertas acabam por encerrar suas atividades com menos de cinco anos de existência.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura expõe os conceitos que defendem o tema pesquisado e é utilizado como base para que seja possível a análise dos dados coletados.

2.1 Contabilidade gerencial

Todas as mudanças que vem ocorrendo no cenário econômico trazem consigo exigências e decisões importantes quanto à forma de gerenciamento da empresa, mais precisamente no que se refere ao planejamento e controle das atividades. Sendo assim, é fundamental que os gestores estejam preparados para estes desafios, tendo em vista a necessidade de um gerenciamento competente dos recursos existentes, que só será possível com a participação e auxílio de todos em sua realização (FRIEDRICH; BRONDANI, 2005).

Outro fator importante relacionado a estas mudanças diz respeito às informações geradas pela contabilidade que atendiam somente as necessidades legais e com o passar do tempo passou prestar não só essas informações, mas também as mais diversas sobre a empresa tanto aos usuários internos quanto externos.

Desta forma, conforme Reis e Campos (2007) tanto a diretoria, como o gerente de produção e demais usuários poderão suprir suas necessidades informativas tendo acesso ao conjunto padronizado de informações que são geradas. Beuren e Rengel (2012) complementam ao afirmar que a contabilidade gerencial deve apresentar as informações necessárias aos gestores a fim de cumprir os objetivos e metas da organização.

Nesse contexto, a contabilidade gerencial vem se destacando cada vez mais por fornecer essas informações necessárias aos gestores, para que estes possam decidir as ações a serem adotadas para que os objetivos da empresa sejam alcançados. Portella e Treter (2011) destacam que a contabilidade gerencial está direcionada a administração da empresa a fim de preencher informações econômicas e financeiras e ser uma ferramenta para o comando.

Atkinson et al. (2000) reforça isso ao afirmar que ela é uma das fontes de informação primárias para a tomada de decisão e o controle nas empresas. Desta forma, torna-se necessário um constante aperfeiçoamento das ferramentas gerenciais para garantir que a contabilidade gerencial seja este mecanismo fundamental e continue contribuindo para o bom andamento dos negócios.

Para Gonçalves (2009) independente do tamanho da empresa, todas devem possuir um controle gerencial criterioso que possibilite que as movimentações financeiras sejam acompanhadas, a fim de que seja possível seu sucesso e sua estabilidade no mercado.

É importante destacar conforme Beuren et al. (2003) que o fato das empresas não fazerem uso de informações confiáveis e úteis ao gerenciamento, podem prejudicar na tomada das melhores decisões em função da falta de conhecimento das atividades, causando assim desvantagem competitiva. A ausência de informações referentes às atividades operacionais e administrativas, o despreparo dos empreendedores no gerenciamento e a falta de conhecimento sobre o potencial do negócio são fatores que contribuem para a mortalidade das empresas.

Quintana e Saurin (2008) afirmam que o gerenciamento das empresas envolve a todo o momento muitas decisões e estas podem ser simples ou mais complexas, que podem estar relacionadas a investimento ou compra que podem afetar uma ou várias pessoas e ainda definir o futuro da empresa, sendo que essas decisões baseiam-se principalmente em relatórios gerados a partir dos controles contábeis. Segundo Silva e Nascimento (2005) entre estes relatórios estão às demonstrações contábeis, que precisam evidenciar as informações de maneira confiável, compreensiva e em tempo hábil, buscando um padrão de forma que venha satisfazer os interesses dos mais diversos usuários.

A atividade financeira precisa de um acompanhamento constante dos resultados, para que seja possível gerar recursos de caixas necessários ao cumprimento das obrigações e ainda

possibilitar um retorno ao investimento (SILVA et al., 2009). Segundo Gitman (2009) o planejamento financeiro é importante para que a empresa mantenha-se em funcionamento e para a sustentação da mesma, já que fornece roteiros para dirigir, coordenar e controlar todas as ações visando o alcance de seus objetivos. Sendo assim, é necessário ter conhecimento de todas as ferramentas que possui a gestão financeira, a fim de que o gestor saiba como ela atua.

Para Silva et al., (2009) nota-se de modo geral, uma dificuldade nas empresas na análise e avaliação diária do fluxo de caixa, por parte dos gestores e isso ocasiona erros frequente no diagnóstico da situação da empresa. Desta forma, o fluxo de caixa é uma ferramenta importante para que a empresa possa ter agilidade e seguranças em suas atividades, além de possibilitar um maior entendimento por apresentar as informações financeiras de maneira mais clara (FRIEDRICH; BRONDANI, 2005).

Portanto, é perceptível a importância da Contabilidade Gerencial bem como da Demonstração do Fluxo da Caixa para um bom andamento das atividades da empresa, já que com base neles é possível planejar as ações futuras a serem desenvolvidas.

2.2 Demonstração do fluxo de caixa como artefato gerencial - DFC

Na atualidade é fundamental uma administração competente de todos os recursos que a empresa possui e a nova conjuntura econômica exige do administrador uma maior preparação a frente dos novos desafios (ZDANOWICZ, 2004). Nesse sentido, Dahmer e Casturino (2008) afirmam que o fluxo de caixa se apresenta como um instrumento fundamental para o gestor financeiro da empresa, pois por meio dele é possível verificar como suas decisões irão refletir nos resultados e qual será seu impacto sobre o caixa. Barbosa e Quintana (2013, p. 34), ressaltam que “os fluxos de caixas gerados pela empresa são muito importantes para sua saúde financeira”.

Conforme Silva e Ferreira (2007) o fluxo de caixa significa o equilíbrio ou a diferença entre as entradas e saídas de dinheiro no final de um período. Já para Pivetta (2005), é a distribuição de todas as entradas e saídas que são geradas pelas atividades da empresa, lidando com conceitos simples, com disponibilidade financeira e facilitando o entendimento de todos.

Beuren et al. (2003, p.132) salientam que esta ferramenta “é um resumo dos fatos e operações dos montantes, o prazo e a certeza dos futuros ingressos e pagamentos para uma avaliação de solvência”. Salientam ainda que, por intermédio dela pode se verificar se são gerados excessos ou insuficiências que objetivam o pagamento das obrigações, a necessidade de captação de recursos ou ainda a aplicação dos excedentes.

O fluxo de caixa é considerado uma importante ferramenta de análise, que possibilita aos analistas identificar o método de circulação de dinheiro dentro da empresa, por meio das alterações ocorridas em seu caixa (SILVA; NOVELI, 2012). Conforme Friedrich e Brondani (2005) o fluxo de caixa assume um papel essencial, pois registra e controla a movimentação do caixa, envolvendo as entradas e saídas dos recursos financeiros, sendo assim uma prática dinâmica que deve ser atualizada frequentemente para poder ser útil na tomada de decisão. Além disso, por meio dele os gestores poderão tomar medidas que permitam a boa gestão dos recursos, evitando possíveis problemas de liquidez e falência.

Tendo em vista que o fluxo de caixa possibilita o planejamento, a organização, a coordenação e o controle dos recursos financeiros para determinado período, em sua elaboração é necessária a utilização de técnicas gerenciais na projeção das vendas e custos de maneira que não existam desperdícios financeiros (ARAÚJO, 2011).

De acordo com Quintana, Porto e Lemos (2008) a Demonstração do fluxo de caixa permite aos usuários internos e externos analisar como foi administrado o seu caixa em determinado período, informando a origem e aplicação dos recursos e permite ainda, evidenciar a capacidade para honrar seus compromissos.

Pivetta (2005) ressalta que apesar da grande importância do fluxo de caixa são poucas as empresas que se preocupam com o mesmo, pois com o atual cenário econômico onde a disputa no mercado está cada vez mais intensa, espera-se que as empresas pelo menos tenham controle sobre seu caixa.

Muitos dos casos de falência ou de falta de liquidez das empresas ocorrem devido à falta de uma boa administração de caixa e assim a Demonstração do fluxo de caixa atende as necessidades dos seus usuários, permitindo o uso destes para fins decisórios por ser uma fonte favorável de informação (SILVA; NASCIMENTO, 2005).

Para Dahmer e Casturino (2008) o fluxo de caixa é pouco utilizado nas empresas, mas todas podem elaborá-lo e que os controles financeiros não irão acabar com todas as dificuldades financeiras da empresa, porém irão possibilitar a antecipação de decisões de alocação de recursos. Desta forma, as empresas que fizerem uso do fluxo de caixa poderão facilitar e organizar suas informações, tendo em vista um equilíbrio financeiro.

Silva e Ferreira (2007) propõem que muitas das pequenas empresas sofrem com pouco dinheiro e capital principalmente quando iniciam seus negócios e muitas delas continuam com problemas por muitos anos ainda. Além disso, quase todas as empresas passam por dificuldade de caixa em algum momento de suas vidas, vê-se então a importância de se controlar o caixa para evitar que situações assim ocorram.

A elaboração do fluxo de caixa em empresas que utilizam os controles financeiros organizados é bem mais fácil, no entanto nas micro e pequenas empresas onde esses controles não são tão eficientes, a situação da empresa informada nestes relatórios, pode não ser a sua real posição patrimonial (SILVA; NOVELI, 2012).

Gonçalves (2009) relata que a utilização de controle e registros financeiros como instrumentos de gestão é complacente para o sucesso empresarial, são grandes diferenciais, para as micro e pequenas empresas que querem sustentar-se no mercado, e que desejam estar à frente e preparadas para as dificuldades do novo contexto econômico.

Assim, a utilização de ferramentas de controles financeiros, em particular da demonstração dos fluxos de caixa, serve como auxiliares para uma boa gestão da empresa, permitindo que os gestores detenham de informações importantes para a tomada de decisões.

2.3 Estudos correlatos

Muitos autores destacam a importância da contabilidade na tomada de decisões, pois é por meio das informações provenientes dela que se pode saber a situação da empresa. Contudo, seguem alguns estudos direcionados a utilização das informações fornecidas pela contabilidade, principalmente no caso das micro e pequenas empresas.

No que se refere aos estudos sobre o fluxo de caixa pode-se mencionar a pesquisa de Beuren et al. (2003), que propunha uma sistemática de fluxo de caixa projetado visando atender as necessidades de informações voltadas à gestão de empresas de pequeno porte comercial do setor varejista. A pesquisa foi realizada em uma pequena empresa varejista, do ramo de comércio de confecções, para qual foi elaborada uma planilha de fluxo de caixa, possibilitando aos gestores obter informações sobre entradas e saídas e ainda compará-las nos próximos períodos. Os resultados obtidos mostraram que o fluxo de caixa projetado traz informações importantes para a tomada de decisão e que cada modelo de fluxo precisa ser formulado conforme cada empresa e necessidade de informações por parte de gestores. Além disso, a implantação da Demonstração do fluxo de caixa pode acarretar uma melhor definição das regras de compra e venda que podem ser obtidas pelas análises da demonstração, além de permitir a previsão de entradas e saídas ou ainda a necessidade de buscar novos recursos.

Pivetta (2005) realizou uma pesquisa com a finalidade de evidenciar a importância da utilização do fluxo de caixa nas empresas, como instrumento gerencial da tomada de decisões principalmente nas pequenas empresas. A empresa em estudo trata-se de um comércio de

produtos farmacêuticos, sendo uma empresa individual de pequeno porte, a qual se apresentou um modelo de fluxo de caixa. Este modelo permitiu projetar sua atividade para o semestre seguinte, possibilitando assim tomar decisões em relação aos saldos excedentes disponíveis em caixa, e tendo a possibilidade modificar sua política de compra e venda.

Com o intuito de analisar se a DFC está sendo utilizada como um instrumento de gestão financeira, a pesquisa realizada por Quintana e Saurin (2008) com aproximadamente 60 empresas anônimas de capital aberto do Rio Grande do Sul, constatou que 52% das empresas pesquisadas elaboram a DFC, mas a utilizam como um instrumento auxiliar na tomada de decisão. Constatou-se também que 21% do total de empresas publicam este demonstrativo com intenção de divulgação externa e as empresas que publicam utilizam o método indireto para elaboração, enquanto as que elaboram somente para uso interno, usam o método direto.

A pesquisa realizada por Gonçalves (2009) buscou traçar o perfil das micro e pequenas empresas locais e caracterizar a percepção e utilização do fluxo de caixa dos micro e pequenos empresários no que concerne a importância que se dá ao fluxo de caixa como instrumento de gestão e quanto à sua forma de utilização na gestão financeira de seus empreendimentos. Para tal, foram usadas 161 empresas associadas à câmara de dirigentes lojistas na cidade de Januária-MG, sendo que 124 atuam no comércio, 33 são prestadoras de serviços e 4 tratam-se de indústrias de transformação. Foi constatado que 87,5% dos empresários têm conhecimento sobre o fluxo de caixa e 12,5% não possuem. Verificou-se também que 14,3% dentre os que têm conhecimento, não utilizam a ferramenta para gerenciar seus recursos e que 60% dos empreendimentos com mais de cinco anos utilizam o fluxo de caixa como fonte de informação para a tomada de decisão.

Toledo Filho, Oliveira e Spessatto (2010) procuraram em seu estudo, evidenciar técnicas administrativas de acompanhamento, avaliação e controle do fluxo de caixa, que as microempresas adotam como instrumento gerencial para tomada de decisão. Desta forma, foram investigados 135 gestores de microempresas da região central da cidade de Curitiba-PR e obtiveram os seguintes resultados: 78% dos participantes afirmaram ter domínio pleno do fluxo de caixa e 22% não tinham domínio; quanto à utilização do fluxo de caixa 72% das empresas utilizam e 17% não utilizam, finalizando com 11% que não responderam. No que se refere à atualização das informações dentre as empresas que fazem uso, 62% delas atualizam diariamente, 28% mensalmente e 7% não responderam. Os autores verificaram também que o fluxo de caixa, está sendo pouco utilizado entre os gestores de microempresas, que alguns se utilizam de técnicas para administrar o caixa, porém, não às conhecem satisfatoriamente para fazê-lo de forma eficaz.

O estudo de Araújo (2011) com o objetivo de analisar o planejamento financeiro de uma pequena e micro empresa do setor alimentício, no ramo de restaurantes na cidade de Uberlândia-MG, verificou que esta utilizava alguns controles financeiros como planilha de controle bancário, de fluxo de caixa, contas a receber e contas a pagar, mas entende que não foram suficientes para o bom gerenciamento financeiro. Além disso, após analisar os índices constatou que houve grande dependência de recursos de terceiros para que a empresa saldasse valores de contas a pagar e que o capital investido na empresa não deu retorno esperado. Assim, a falta de liquidez afetou sua sobrevivência, tanto que a mesma encerrou suas atividades aproximadamente um ano após ser criada.

Paixão (2013), com o objetivo de demonstrar como a Demonstração do fluxo de caixa contribui para a gestão das Micro e Pequenas Empresas. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica que concluiu que as micro e pequenas empresas são importantes para a sociedade, já que elas constituem grandes fontes de renda financeira, justificando então, a importância da utilização da demonstração dos fluxos de caixa nestas. Além de que, esta demonstração se mostra um instrumento de gerenciamento financeiro que permite que o

gestor tenha uma visão mais ampla sobre os recursos econômicos financeiros e suas devidas aplicações.

Os estudos enfatizam a importância do Fluxo de caixa para o bom andamento das atividades, bem como, da saúde financeira da empresa. Além de ser uma ferramenta gerencial importante para a tomada de decisão, já que proporciona ao gestor uma visão antecipada dos recursos existentes.

3 METODOLOGIA

O presente estudo classifica-se quanto aos objetivos como sendo uma pesquisa descritiva. Conforme Vergara (2000, p. 47), “a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza”.

Para Andrade (2010), nesse tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem nenhuma interferência do pesquisador, ou seja, os fenômenos são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos de pesquisa caracteriza-se como levantamento. Para Gil (2010, p. 55) “as pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. No primeiro instante é feita a solicitação de informações a um determinado grupo de pessoas, acerca do problema estudado para, posteriormente, mediante análises, obter-se as conclusões relativas aos dados coletados.

Além disso, as pesquisas de levantamento são mais utilizadas em estudos descritivos, já que não há grande exigência em aprofundar os resultados (RAUPP; BEUREN, 2012).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é de natureza quantitativa, que segundo Raupp e Beuren (2012, p. 92) “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados”.

A população do estudo compreende as micro e pequenas empresas de São Lourenço do Oeste – SC cadastradas na prefeitura municipal e a amostra corresponde a 25 empresas que atuam no setor moveleiro. De acordo com Gil (2010) a população é um conjunto de elementos que têm determinadas características. Marconi e Lakatos (2013, p. 112) conceituam a população como “o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica comum”. Já a amostra é uma pequena parte da população selecionada de acordo com as regras (COLAUTO; BEUREN, 2012).

As informações foram coletadas junto aos gestores ou responsáveis pelas empresas por meio de questionário, no mês de fevereiro de 2015, contendo questões fechadas e com escala *Likert*, que buscaram informações relacionadas à percepção do gestor sobre o uso do fluxo de caixa.

O questionário contém vinte questões, sendo que oito foram por escala de cinco pontos e as demais foram questões objetivas. Foram enviados questionários para 25 micro e pequenas empresas e destas 22 responderam. Destaca-se que as perguntas de 1 a 10 foram respondidas por estas 22 empresas, as de 11 a 19 somente por nove empresas, as quais informaram utilizar a Demonstração do fluxo de caixa e por fim a questão 20 foi respondida somente pelas que não o utilizam.

Com base nas respostas obtidas, foram elaboradas tabelas com uso da plataforma Microsoft Excel[®] para apresentar os dados e possibilitar as análises. Desta forma, as tabelas de 1 a 15 contêm informações relacionadas (i) aos respondentes, sendo a idade, formação e cargo que ocupa; (ii) a empresa, sendo questões direcionadas a verificar o tempo de atuação no mercado, número de funcionários, sistema de gerenciamento e outras questões financeiras; e, finalmente, questões ligadas especificamente (iii) ao fluxo de caixa, sua elaboração, conhecimento e possíveis fatos que levam a sua não utilização.

A análise dos dados foi realizada com base nas respostas dos dirigentes e por meio de análise estatística descritiva. Analisaram-se as informações que se referem ao uso do fluxo de caixa, sobre a dificuldade em gerenciá-lo, o conhecimento que os gestores têm a respeito, a importância dada pelas empresas a este demonstrativo. Desta forma, a partir da análise dos dados coletados busca-se abranger e apresentar os procedimentos gerenciais das micro e pequenas empresas do setor moveleiro de São Lourenço do Oeste – SC e as percepções dos gestores sobre o fluxo de caixa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os dados coletados por meio dos questionários e as respectivas análises sobre a finalidade do uso da Demonstração do fluxo de caixa nas empresas do setor moveleiro da cidade de São Lourenço do Oeste - SC. Conforme informado anteriormente do total de 25 empresas, 22 responderam os questionários, sendo que determinadas perguntas foram respondidas somente pelas 9 empresas que fazem uso da DFC.

No que diz respeito à função ocupada na empresa, o estudo demonstrou que nove dos 22 questionados são os proprietários, seis são gerentes, quatro são contadores e três são auxiliares administrativos, enfatizando uma característica das micro e pequenas, o fato das informações gerenciais se concentrarem basicamente na administração.

A Tabela 1 demonstra o tempo de atuação da empresa no mercado.

Tabela 1 – Tempo de atuação no mercado

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Inferior a 1 ano	1	4,55%
Entre 1 e 2 anos	1	4,55%
Entre 2 e 5 anos	3	13,64%
Entre 5 e 10 anos	6	27,27%
Acima de 10 anos	11	50,00%
Total	22	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação ao tempo de vivência no mercado, os resultados obtidos mantiveram-se concentrados entre 5 e 10 anos e acima de 10 anos, conforme demonstra os resultados da Tabela 1. Foi observado que poucas foram as empresas com menos de cinco anos de mercado. Assim, grande parte já são empresas consolidadas ou ainda que possuam certa estabilidade.

O número de funcionários que cada empresa possui é apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Número de funcionários na empresa

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não possui funcionários	2	9,09%
Até 5 funcionários	2	9,09%
De 5 a 10 funcionários	7	31,82%
De 10 a 20 funcionários	5	22,73%
Acima de 20 funcionários	6	27,27%
Total	22	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

No que concerne ao número de funcionários na empresa, o maior percentual (31,82%) concentra-se na opção de 5 a 10 funcionários e o segundo maior é acima de 20 funcionários (27,27%). Desta forma, o fato de a administração estar mais direcionada ao proprietário, pode ter relação com um número pequeno de colaboradores. Outro resultado importante desta pesquisa tange aos recursos tecnológicos e sistema de informações relacionado à gestão financeira que são utilizados pela empresa. Verificou-se que três empresas (14%) não utilizam nenhum tipo de recurso; quatro empresas (18%) possuem esses recursos totalmente

implantados (inclusive o Fluxo de caixa) e 15 empresas (68%) possuem parcialmente essa estrutura de gestão.

O fato de essas quatro empresas possuírem recursos tecnológicos e sistema de informações que interligam todas as atividades da gestão financeira pode estar relacionado à condição de estarem atuando há mais tempo no mercado, bem como, possuir um maior número de funcionários, indicando maior estrutura e complexidade que necessitam de monitoramento mais adequado.

Pesquisaram-se ainda quais os controles que a empresa utiliza, sendo que mais de uma alternativa poderia ser assinalada. Logo, constatou-se que o controle de contas a pagar e receber é o controle mais utilizado pelas empresas, seguido pelo controle de estoques, controle de fluxo de caixa e por fim com o mesmo resultado, o controle de fluxo de caixa e controle de matéria-prima. Percebe-se que existe uma preocupação por parte da administração em ter um controle pelo menos dos valores a receber de terceiros e ainda dos valores que tem a pagar.

A Tabela 3 demonstra os prazos oferecidos aos clientes em relação aos concedidos pelos fornecedores.

Tabela 3 – Prazos oferecidos aos clientes em relação aos obtidos dos fornecedores

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Prazo clientes x fornecedores	3,4545	1,0568	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme resultado apresentado na Tabela 3 é possível verificar que os valores da escala real e da escala teórica são iguais. A média das respostas foi de 3,4545, representando 69,09% do valor máximo, indicando que os prazos oferecidos aos clientes geralmente são maiores que os obtidos dos fornecedores. Diante disso, possivelmente a empresa terá problemas com seu fluxo de caixa se essa política se mantiver no longo prazo, necessitando efetivamente de um controle para evitá-los.

O desvio padrão, que representa a dispersão dos valores individuais em torno da média, apresentou um índice de 1,0568, representando 30,59% de variação nas respostas. Esses resultados indicam uma relativa heterogeneidade das respostas individuais em relação à média das respostas.

Das empresas investigadas, nove indicaram que faziam uso da Demonstração do fluxo de caixa em suas atividades de gestão, correspondendo a 40,91% da amostra. Tal resultado pode ser explicado pelo tempo de atuação da empresa no setor, isto porque se presume que quanto maior o seu tempo no mercado, maior a necessidade de aprimoramento de seus controles para que seja possível um acompanhamento eficiente de sua atividade e assim manter uma boa saúde financeira.

Analisando as empresas que utilizam a Demonstração do fluxo de caixa, pode-se identificar que são em sua maioria empresas com um número maior de funcionários, que já estão no mercado por um período igual ou superior a cinco anos e que possuem controle de contas a pagar e receber.

A Tabela 4 demonstra o nível de conhecimento dos respondentes DFC.

Tabela 4 – Nível de conhecimento sobre o fluxo de caixa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Conhecimento da DFC	3,1111	0,6009	1	5	2	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao nível de conhecimento, os resultados da Tabela 4 indicam que a escala real mínima ficou em 2 e máxima 4. A média das respostas foi de 3,1111, representando

77,78% do valor, isto significa que os respondentes disseram possuir algum conhecimento, mas que não o detém totalmente. No entanto, o resultado exhibe uma propensão ao conhecimento da demonstração, mas nem todas utilizam como ferramenta gerencial.

Gonçalves (2009) em seu estudo obteve resultados seguindo praticamente a mesma linha, pois 87,5% dos respondentes tem algum conhecimento sobre fluxo de caixa e 12,5% informaram não possuir conhecimento desta ferramenta financeira. O autor ressalta ainda que 66,7% dos que não possuem conhecimento estão no mercado a mais de nove anos e o restante a menos de três anos, sendo que todos eles afirmaram que gostariam de conhecer esta ferramenta.

No que se refere ao grau de dificuldade, a Tabela 5 apresenta a percepção dos questionados com relação à dificuldade no gerenciamento da Demonstração do fluxo de caixa.

Tabela 5 - Grau de dificuldade no gerenciamento do fluxo de caixa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Gerenciamento do DFC	3,1111	0,7817	1	5	2	4

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados da Tabela 5, observa-se que os valores de escala real são muito similares aos de escala teórica. A média das respostas foi de 3,111 representando 77,78% do valor máximo. O desvio padrão que representa a dispersão dos valores individuais em torno da média, apresentou um índice de 0,7817, representando 25,13% de dispersão nas respostas. Os resultados indicam que há certa dificuldade no gerenciamento do fluxo de caixa nessas empresas e isto pode ser associado ao nível de conhecimento dos responsáveis pela sua elaboração e atualização.

A Tabela 6 demonstra informações com relação à frequência de realização da DFC.

Tabela 6 – Frequência de realização do fluxo de caixa

Descrição	Quantidade
Diário	3
Semanal	1
Mensal	5
Total	9

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo os resultados da Tabela 6, mais da metade das empresas pesquisadas realizam fluxo de caixa mensalmente, outros 33,33% realizam diariamente e apenas uma semanalmente. Ressalta-se que a atualização frequente é necessária, pois a DFC fornece informações sobre a real situação financeira da empresa e se não for atualizado com informações corretas, não irá trazer resultados reais.

Sobre a importância dos controles na gestão financeira, apresentam-se os resultados na Tabela 7.

Tabela 7 – Importância dos controles na gestão financeira

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Importância dos controles	17,7778	2,9486	4	20	12	20

Fonte: Dados da pesquisa.

Para conseguir identificar qual é a opinião dos respondentes sobre a importância dos controles na gestão financeira, destacaram-se quatro controles principais sendo: controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de estoque e controle de custos. Com base na tabela nota-se que com uma média de 17,7778 representando 88,89% do valor máximo, na percepção dos pesquisados esses controles são importantes na gestão financeira e

a variação entre elas não é elevada. Salienta-se que anteriormente questionados sobre quais controles a empresa utilizava apenas quatro alegaram fazer uso de todos os controles e mesmo tendo conhecimento da sua importância também não fazem sua utilização.

Toledo Filho, Oliveira e Spessato (2010) em sua pesquisa obtiveram resultados similares a estes já que metade dos entrevistados (50%) utilizam os controles de contas a pagar e a receber como outros instrumentos de controle e apoio na gestão, demonstrando que possuem conhecimentos básicos sobre administração eficaz do fluxo de caixa.

A Tabela 8 apresenta os resultados sobre a importância do fluxo de caixa no processo decisório.

Tabela 8 – Importância do fluxo de caixa no processo decisório

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Importância do DFC x decisão	4,4444	0,7265	1	5	3	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Tabela 8, numa escala teórica de mínimo 1 e máximo 5 a escala real foi de mínimo 3 e máximo 5, com um média de 4,4444. O desvio padrão que representa a dispersão foi de 0,7265. Deste modo as empresas que utilizam a Demonstração do fluxo de caixa a reconhecem como importante no processo decisório, já que por meio desta podem obter informações sobre a sua situação financeira, tanto a curto como a longo prazo, dependendo da forma como é elaborado.

Em seguida na Tabela 9, demonstra-se a frequência com que ocorrem divergências no fechamento do fluxo de caixa.

Tabela 9 – Frequência em que ocorrem divergências no fechamento do fluxo de caixa

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diariamente	1	11,11%
Mensalmente	3	33,33%
Nunca Ocorrem	5	55,56%
Total	9	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se com base na Tabela 9 que mais de 50% das empresas que utilizam desta ferramenta alegaram que nunca ocorrem divergências no fechamento do fluxo de caixa, isto pode ser explicado pelo ao fato de a empresa utilizar deste instrumento a um bom tempo, tendo assim muito mais domínio sobre seu controle e elaboração. A Demonstração do fluxo de caixa pode possibilitar ao gestor um melhor controle financeiro em sua empresa. Sendo assim, questionou-se se com o uso deste a empresa pesquisada consegue obter este controle eficiente.

A Tabela 10 apresenta a percepção quanto a este questionamento.

Tabela 10– Com a utilização do DFC a empresa consegue obter um controle financeiro eficiente

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Fluxo de caixa x Controle financeiro	4,3333	0,7071	1	5	3	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Com uma média de 4,3333, para uma escala real de mínimo 3 e máximo 5, os respondentes reconhecem que com o uso desta ferramenta é possível obter um controle financeiro eficiente. Contudo, o fato de utilizá-lo não significa que a empresa não terá problemas, mas poderá prever ou diminuir possíveis erros para manter-se estável financeiramente.

A Tabela 11 demonstra os resultados sobre a dificuldade de recursos por falta de acompanhamento do fluxo de caixa.

Tabela 11 - Dificuldade de recursos por falta de acompanhamento do fluxo de caixa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Acompanhamento do DFC	2,7778	0,8333	1	5	1	4

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 11, pode se constatar que os valores de escala real apresentam-se de forma muito similar aos valores de escala teórica. A média das respostas foi de 2,778 representando, 69,44 % do valor máximo. Este resultado indica que com certa frequência a empresa tem problemas pela falta de recursos relacionados à falta de acompanhamento do fluxo de caixa. O desvio padrão apresentou um índice de 0,8333, o que representa 30% de dispersão nas respostas, sugerindo uma posição favorável dos questionados em afirmar que já tiveram dificuldades de recursos por falta de acompanhamento do fluxo de caixa.

A Tabela 12 apresenta os dados referentes aos tipos de assessoria que a empresa utiliza.

Tabela 12 - Tipos de assessoria que a empresa utiliza

Descrição	Quantidade
Não utiliza	3
Assessoria Contábil	19
Assessoria Financeira	4
Assessoria Gerencial	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando questionados sobre a utilização de algum tipo de assessoria, os respondentes escolheram mais de uma alternativa, assim é possível perceber que das 22 empresas em estudo, 19 utilizam pelos menos a assessoria contábil, dando enfoque à importância da classe contábil no dia a dia das empresas. Destaca-se ainda que outras 3 empresas alegaram não utilizar nenhuma assessoria, possivelmente pelo fato de entenderem que a assessoria contábil fiscal não seria uma forma de assessoria externa.

Os questionados foram indagados ainda, sobre as razões da não utilização do fluxo de caixa, onde foram listados quatro itens principais, a saber: o demonstrativo é muito complexo de elaborar; o demonstrativo exige muito tempo para a elaboração; o demonstrativo não tem importância para a gestão; falta de conhecimento para a elaboração.

A Tabela 13 apresenta os resultados obtidos.

Tabela 13 – Razão da não utilização do fluxo de caixa

Variáveis	Media	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Razão do não uso do DFC	10,3500	2,6611	4	20	6	16

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se por meio da Tabela 13 que com uma média de 10,3500, as sugestões destacadas acima representam pelo menos 50% das possíveis razões da não utilização da demonstração. De maneira geral reconhecem que esta ferramenta é importante para a gestão da empresa, mas não a utilizam por não possuírem conhecimento suficiente.

Os resultados alcançados com esta pesquisa demonstram que apesar de a Demonstração do fluxo de caixa ser um instrumento importante para a gestão, ela não é utilizada de maneira eficiente e muitos gestores não possuem conhecimento suficiente para implantá-la e para utilizá-la como uma ferramenta estratégica e de apoio em suas decisões.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

A pesquisa teve como objetivo analisar as finalidades do uso da Demonstração do fluxo de caixa nas empresas do setor moveleiro de São Lourenço do Oeste – SC. A metodologia utilizada na pesquisa caracterizaram-na como descritiva, de levantamento por meio de questionário e com caráter quantitativo.

Os resultados do estudo evidenciam que os principais controles gerenciais utilizados pelas empresas investigadas são o controle de contas a pagar e de contas a receber. A utilização da Demonstração do fluxo de caixa é satisfatória, em que 40,91% das empresas investigadas fazem uso e destas, 77,78% sentem dificuldade no seu gerenciamento.

Quanto ao período de abrangência da Demonstração do fluxo de caixa, as empresas investigadas indicaram que o fazem de modo diário, semanal ou quinzenal. Outro ponto que vale ressaltar se refere à importância do fluxo de caixa no processo decisório, em que obteve um percentual de 88,80%. Observa-se que as empresas que utilizam a Demonstração do fluxo de caixa procuram realizá-la a curto espaço de tempo, pois assim tem as informações no instante do ocorrido, favorecendo para uma tomada de decisão mais precisa, proporcionando resultados satisfatórios.

De modo geral, os resultados evidenciam que, embora a Demonstração do fluxo de caixa não seja utilizada por um alto número dentre as empresas pesquisadas, por meio dos resultados observa-se que a Demonstração do fluxo de caixa é um importante artefato de auxílio na tomada de decisões, e o seu uso possibilita um controle financeiro eficiente das atividades da empresa. Tanto que os resultados indicam que algumas empresas já passaram por dificuldades financeiras devido à falta de acompanhamento das informações disponibilizadas pela demonstração.

A partir deste estudo, espera-se ter contribuído para demonstrar a percepção dos gestores com relação à Demonstração do fluxo de caixa e a sua importância para o alcance de bons resultados, pois possibilita um planejamento das ações e auxilia a tomada de decisão mais precisa e eficaz, visando o alcance do sucesso nas atividades que a empresa desempenha.

Como recomendação para pesquisas futuras aconselha-se ampliar o campo de pesquisa a fim de obter uma amostra mais abrangente, investigando ainda mais as formas de gestão das micro e pequenas empresas.

REFERÊNCIAS

ALBINO, M. R. **O uso do fluxo de caixa como ferramenta estratégica nas micro e pequenas empresas**. 2003. 82f. Dissertação (Mestrado) - Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

ARAÚJO, C. C. A importância do fluxo de caixa na tomada de decisão para compras de PME'S. **Revista Idea**, v. 3, n. 1, p. 01-20, 2011.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, M. **Contabilidade Gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARBOSA, D. S.; QUINTANA, A. C. Gestão do disponível: um estudo em micros, pequenas e médias empresas. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 11, n. 3, p. 55-79, 2013.

BEUREN, I. M.; PORTON, R, A, B; RAUPP, F, M; SOUZA, M, A, B. Proposta de uma sistemática de fluxo de caixa projetado para uma empresa de pequeno porte do setor varejista: o caso de uma empresa comercial do ramo de confecções. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 14, n. 2, p. 125-144, 2003.

COLAUTO. R. M.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 117-144.

DAHMER, L.; CASTURINO, V. Fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira para microempresa. **Revista Contabilidade & Amazônia**, v. 1, n. 1, p. 01-07, 2008.

DOS REIS, F. F. P.; DE CAMPOS, J. C. A importância da contabilidade gerencial nas pequenas e médias empresas. In: XI Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e VII Encontro latino Americano de Pós-Graduação da UNIVAP, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: UNIVAP, 2007.

FRIEDRICH, J.; BRONDANI, G. Fluxo de caixa – sua importância e aplicação nas empresas. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**, v. 2, n. 2, p. 01-21, 2005.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

GONÇALVES, R. N. R. A percepção e utilização do fluxo de caixa pelas micro e pequenas empresas de Januário-MG. **Revista de Ciências Empresariais**, v. 6, n. 2, p. 07-16, 2009.

HALL, R. J.; COSTA, V. C. ; KREUZBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2013.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do trabalho científico**. 8 ed., São Paulo: Atlas, 2013.

PAIXÃO, D. L. A importância da Demonstração do fluxo de caixa na gestão das micro e pequenas empresas. **Revista Científica da AJES**, v.4, n.9, p.01-09, 2013.

PIVETTA, G. A utilização do fluxo de caixa nas empresas: um modelo para a pequena empresa. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 1, n. 2, p.01-14, 2005.

PORTELLA, C. S.; TRETER, J. Contabilidade gerencial uma ferramenta de gestão empresarial. In: XVI Seminário Interinstitucional de Ensino, Pesquisa e Extensão. 2011. **Anais...** UNICRUZ - Universidade de Cruz Alta. Cruz Alta – RS, 2011.

QUINTANA, A. C; PORTO, J. A; LEMOS, S. W. Análise financeira das empresas de telefonia fixa por meio da aplicação de índices de liquidez nas demonstrações de fluxo de caixa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 10, p. 91-110, 2008.

QUINTANA, A. C.; SAURIN, V. Análise da utilização da Demonstração do fluxo de caixa como um instrumento de gestão financeira nas sociedades anônimas de capital aberto do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 10, n. 22, p. 55-79, 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicada às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 86-92.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. Santa Catarina em Números: São Lourenço do Oeste - SC. Florianópolis: SEBRAE/SC, 2010. 116p. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/scemnumero/arquivo/Sao-Lourenco-do-Oeste.pdf>> Acesso em: 21 abr. 2014.

_____. Santa Catarina em Números: Santa Catarina. Florianópolis: SEBRAE/SC, 2010. 127p. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Relatorio%20Estadual.pdf>> Acesso em: 21 abr. 2014.

SANTOS, C. A. A. dos, BARRETO, M. C. R., VIDESCHI, V.C.P., HORITA, R. Y. Fluxo de caixa. **Universitári@ - Revista Científica do Unisalesiano**, v.1, n.1, p. 01-11, 2010.

SILVA, G. J.; NASCIMENTO, V. M. Uma análise comparativa entre a demonstração das origens e aplicações de recursos, a Demonstração do fluxo de caixa e a demonstração do valor adicionado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.2, n. 3, p. 73-107, 2005.

SILVA, J. B.; FERREIRA, A. A importância do fluxo de caixa como ferramenta fundamental na média e pequena empresa. **Revista científica eletrônica de administração**, v. 7, n. 12, p. 1-7, 2007.

SILVA, R. N. L.; NOVELI, C. P. Fluxo de caixa: uma abordagem gerencial. **Caderno de Administração**, v. 20, n. 2, p. 51-65, 2012.

SILVA, R. R.; OLIVEIRA, L. H.; ALBANÊS, F.; LIMA, P. S. A evolução do fluxo de caixa e o uso da análise fundamentalista. **Revista Economia & Pesquisa**, v.11, n.11, p. 32-45, 2009.

TOLEDO FILHO, J. R.; OLIVEIRA, E. L.; SPESSATTO, G. Fluxo de caixa como instrumento de controle gerencial para tomada de decisão: um estudo realizado em microempresas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 15, n. 2, p. 75-88, 2010.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

ZDANOWICZ, José E. **Fluxo de caixa: Uma decisão de planejamento e controle financeiro**. 10. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzato, 2004.

I Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UnoChapecó

UTILIZAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA EM EMPRESAS VAREJISTAS DO RAMO DE COMÉRCIO DE CONFECÇÕES

Marcia Benetti Bampi
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
marciabampi@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
sady@unochapeco.edu.br

Omeri Dedonato
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
omeri@unochapeco.edu.br

Liziane Campigotto
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
lcamp@unochapeco.edu.br

Clésia Ana Gubiani
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
clesia@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar a utilização da demonstração do fluxo de caixa nas micro e pequenas empresas do setor de comércio varejista, do ramo de confecções de São Lourenço do Oeste – SC. Os procedimentos metodológicos caracterizam o estudo como descritivo, de levantamento e quantitativo. A coleta dos dados ocorreu por meio de questionário aplicado em 28 empresas do município de São Lourenço do Oeste – SC. Os resultados obtidos indicaram que a DFC é utilizada por 64,29% das empresas pesquisadas e com um bom nível de conhecimento dos usuários representando um percentual de 73,34%. No entanto, 53,33% sentem dificuldade no gerenciamento da demonstração do fluxo de caixa. Das empresas que fazem uso da demonstração do fluxo de caixa, 44,44% o fazem diariamente, 11,11% semanalmente, 22,22% quinzenalmente, 16,67% mensalmente e 5,56% anualmente. Os achados da pesquisa demonstraram que 82,11% dos gestores baseiam-se na demonstração do fluxo de caixa para a tomada de decisões na empresa. Os resultados, de modo geral, evidenciaram que as empresas que fazem uso da demonstração do fluxo de caixa consideram um importante artefato, atuando no controle e planejamento das atividades financeiras da empresa.

Palavras-chave: Demonstração do fluxo de caixa. Tomada de decisões. Artefato gerencial.

1 INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas, independentemente do seu ramo de atuação, são essenciais para o crescimento da economia do Brasil. As evidências decorrem pelos inúmeros empregos que são gerados, além de serem os principais distribuidores de produtos aos consumidores (NAZARETH; CARVALHO, 2013). A grande competitividade no mercado exige que os gestores estejam capacitados à escolha da melhor decisão e utilizem estratégias que superem a concorrência.

O fluxo de caixa é utilizado como um artefato importante, orientando, planejando, organizando e acompanhando as entradas e saídas dos recursos. Também indica a real

situação financeira da empresa, dando informações necessárias para a correta tomada de decisão (ARAÚJO, 2011). A utilização do método de fluxo de caixa é limitada às micros e pequenas empresas em decorrência da dificuldade de implantação e pela ausência, muitas vezes, de profissionais com conhecimento em contabilidade e pelo não reconhecimento da importância do controle. Silva et al. (2009) argumenta que para avaliar um fluxo de caixa é imprescindível, saber diferenciar uma gestão de caixa simples, de uma gestão de caixa eficiente, nas duas situações deve ser observado, as entradas e saídas e o equilíbrio entre elas.

Para Santos, Barreto e Videschi (2010) o adequado acompanhamento do fluxo de caixa, permite aos gestores conhecer os recursos disponíveis na empresa, se possuem capital de giro próprio ou necessitam de financiamentos para cobrir suas obrigações com fornecedores. Por meio do fluxo de caixa, os gestores financeiros podem prever com antecedência, se a empresa vai conseguir pagar seus compromissos, tendo a possibilidade de prevenir possíveis problemas e dar rumo a possíveis excedentes. De acordo com Pivetta (2004) o uso do fluxo de caixa para empresas recentes ou em expansão pode representar o seu sucesso ou fracasso, para as demais se posiciona se estão em desenvolvimento ou paralisadas.

Este estudo está direcionado à importância do uso do fluxo de caixa como apoio na tomada de decisão, para o bom andamento das atividades e sucesso da empresa. Neste contexto, o problema que norteia esta pesquisa é: Qual a finalidade do uso do fluxo de caixa nas micro e pequenas empresas do setor de comércio varejista do ramo de confecções de São Lourenço do Oeste - SC? O objetivo do estudo é analisar a utilização da demonstração do fluxo de caixa nas micro e pequenas empresas do setor de comércio varejista, do ramo de confecções de São Lourenço do Oeste - SC.

Existem diversas razões que podem ser destacadas com relação à escolha deste tema para a pesquisa. Dahmer e Casturin (2008) e Silva et al. (2009) argumentam que a respeito da falta de planejamento financeiro nas micro e pequenas empresas e do pouco conhecimento por parte dos gestores desta ferramenta tão importante. Normalmente, as micro e pequenas empresas possuem pequena quantidade de dinheiro em caixa no início de suas atividades, e por isso ficam suscetíveis a qualquer alteração dentro da empresa ou no contexto geral da atividade. Pivetta (2004) sustenta que esse é um dos motivos que na maioria das vezes as empresas encerram suas atividades, justamente por não ter dinheiro em caixa, não estarem preparadas para o imprevisto.

Segundo dados recentes do SEBRAE (2013), no Brasil as micro e pequenas empresas representam 75,8% dos empregos no país. Em Santa Catarina, concentraram 99,2% do número total de empresas do estado e 58,6% do total de empregos formais, em 2011. O município de São Lourenço do Oeste - SC também espelha as estatísticas do Brasil, sendo que as micros e pequenas empresas representam uma das principais fontes da economia. De acordo com dados do SEBRAE (2010), no ano de 2008 o município possuía 1.592 micros e pequenas empresas que geraram um total de 3.366 empregos, representando 98,7% do número de empresas no município e 47,7% dos empregos formais.

Além desta Introdução o estudo estrutura-se em mais quatro seções. A segunda seção apresenta o aporte teórico a respeito da contabilidade gerencial, da importância da demonstração do fluxo de caixa nas empresas e estudos correlatos. A terceira seção enfatiza os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Em seguida são analisados os dados coletados, visando contemplar o objetivo proposto para o estudo. Por fim, apresentam-se as conclusões e recomendações de pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados.

2.1 Contabilidade gerencial nas empresas

A contabilidade gerencial é essencial para a gestão das empresas, fornece o suporte necessário para a escolha de procedimentos que trarão maiores e melhores resultados às atividades desenvolvidas e permite melhorar a tomada de decisão. De acordo com Beuren et al. (2003), com o mercado muito competitivo recentemente, os relatórios gerenciais se tornaram essenciais. Anteriormente os relatórios eram utilizados pela contabilidade para cumprir obrigações fiscais majoritariamente, hoje fornece informações precisas para diversos usuários, principalmente para gestores empresariais. Sua forma de atuação abrange atividades de identificação, mensuração e análise das informações sobre fatos econômicos das empresas (RIBEIRO et al. 2015).

Segundo Dahmer e Casturino (2008) as microempresas representam mais de 90% do total de empresas no Brasil, contudo, nem todas conseguem dar continuidade as suas atividades, o gerenciamento deficiente tem sido um dos principais fatores para a falência das empresas. Beuren e Rengel (2012) afirmam que a contabilidade gerencial deve fornecer informações confiáveis e relevantes, para que a empresa consiga cumprir com seus objetivos. É de grande importância aos gestores estarem atentos aos métodos utilizados no planejamento e acompanhamento dos resultados empresariais, acompanhando detalhadamente a empresa e seu ambiente, avaliando e se necessário corrigindo os mecanismos utilizados (FRIEDRICH; BRONDANI, 2005).

Em todo o momento o administrador tem que tomar decisões. Essas decisões podem ser simples ou complexas, podendo afetar poucas pessoas ou até mesmo definir o futuro da empresa (QUINTANA; SAURIN, 2008). As informações gerenciais disponíveis podem ser de grande importância para o suporte decisório. Beuren e Rengel (2012) salientam a importância da adaptação e adequação da contabilidade gerencial em cada tipo de ambiente, para que seja proveitoso no processo decisório. Afirma Gonçalves (2009) que todas as empresas, independente do seu tamanho, devem possuir um controle gerencial para acompanhamento das movimentações financeiras, constituindo-se em fator importante para o sucesso empresarial.

De acordo com Silva et al. (2009), a atividade financeira exige um acompanhamento constante dos resultados na avaliação do desempenho, onde consiga ter recursos suficientes para cumprir com todas as obrigações e receber retorno sobre o investimento, este instrumento de atividade gerencial é essencial para o rumo das atividades financeiras. O fluxo de caixa é de tal importância que até mesmo a norma societária incorporou a exigência da divulgação deste instrumento. O Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade Para Pequenas e Médias Empresas (2009) ressalta que as demonstrações contábeis devem oferecer informações sobre o desempenho, a posição financeira e os fluxos de caixa da entidade.

No entanto, esses demonstrativos devem ser usados para tomada de decisões econômicas. Para Nazareth e Carvalho (2013) de acordo com o pronunciamento técnico CPC PME (2009), as demonstrações contábeis utilizadas somente para uso de gestores ou somente para uso fiscal, não devem ser consideradas como demonstrações contábeis para uso geral, pois o suporte ao processo decisório é negligenciado. Além disso, o alto índice de empresas que encerram suas atividades por falhas gerenciais determinam a grande necessidade de utilizar os demonstrativos indicados pelo Pronunciamento Técnico PME (2009).

2.2 A Importância da demonstração do fluxo de caixa nas empresas - DFC

A demonstração do fluxo de caixa serve como suporte financeiro para as empresas, possibilitando aos gestores conhecer a situação financeira, se os valores em caixa serão o suficiente para quitar suas obrigações com terceiros e quando há excedentes. Desta forma, permite agir ponderadamente com antecedência, evitando problemas futuros.

Pivetta (2004) salienta que o fluxo de caixa é de extrema importância, as empresas que o utilizam raramente fracassam. Por meio do fluxo de caixa a empresa irá saber com antecedência o que ela terá escassez ou sobras de recursos financeiros, podendo assim tomar uma decisão mais apropriada para solucionar problemas. Sua utilização como ferramenta gerencial traz vários benefícios para a empresa. Para Barbosa e Quintana (2013, p. 34), "os fluxos de caixas gerados pela empresa são muito importantes para sua saúde financeira".

Para Silva et al. (2009) o fluxo de caixa permite ao gestor uma visão das atividades realizadas como: programar entradas e saídas de caixa, determinar o período em que haverá falta de recursos, planejar os desembolsos de acordo com as obrigações, providenciar recursos para atender o planejamento, auxiliar no controle de estoques, auxiliar em todas as atividades da empresa. Um dos principais objetivos do fluxo é otimizar a aplicação de recursos próprios de terceiros nas atividades mais rentáveis da empresa.

Borges, Nunes e Alves (2012) argumentam que a demonstração do fluxo de caixa também pode ser considerada como um instrumento de análise, pois possibilita a verificação dos fluxos de caixa incididos no período, proporcionando uma previsão antecipada dos fluxos de caixa futuros. Desta maneira, a DFC pode ser um artefato de apoio à tomada de decisão em um contexto de incerteza.

Nesse contexto, Toledo Filho, Oliveira e Spessatto (2010) afirmam que o fluxo de caixa possibilita o gestor programar e acompanhar as entradas e as saídas de recursos financeiros, de maneira que a empresa possa atuar de acordo com os objetivos e a metas determinadas a curto e longo prazo. No curto prazo, serve para gerenciar o capital de giro e no longo prazo para fins de investimento. A facilidade de entendimento do fluxo de caixa é sua principal vantagem, pois possibilita a melhor comunicação entre a contabilidade e o usuário (SILVA; NASCIMENTO, 2005).

Friedrich e Brondani (2005) afirmam que para elaborar o fluxo de caixa devem ser utilizados métodos gerenciais, observando a projeção das vendas e dos custos da empresa, reduzindo os desperdícios de caixa. Para o bom andamento das atividades da empresa o gestor precisa saber lidar com números e informações. Se a empresa tem números confiáveis, o gestor consegue tomar decisões apropriadas, sendo que os responsáveis pela geração dessas informações úteis são os controles financeiros (ARAÚJO, 2011).

De acordo com Silva e Noveli (2012) as empresas que mantêm os controles financeiros, como o Balanço Patrimonial e DRE (Demonstrativo do Resultado do Exercício) organizados, facilitam a elaboração do fluxo de caixa. Gonçalves (2009) destaca que na área financeira, o registro e controle das micro e pequenas empresas aliados a uma gestão que estima o equilíbrio econômico e financeiro, possibilita maior segurança para enfrentar as condições do mercado.

Uma das maiores preocupações dos empreendedores é a situação financeira da empresa. O atual mercado competitivo força os gestores a criarem estratégias cada vez mais competentes. Cada ferramenta de análise tem sua importância em todas as etapas do gerenciamento, uma delas é o fluxo de caixa (SANTOS; BARETTO; VIDESCHI, 2010). De acordo com Barbosa e Quintana (2013) o gestor deve ter cuidado na tomada de decisão, pois elas podem refletir tanto no resultado da empresa como no fluxo de caixa. Segundo Silva e Nascimento (2005) o fluxo de caixa trata com simplicidade e abrangência os aspectos financeiros da empresa, especialmente a médio e curto prazo, é de extrema importância, pois avalia e repassa aos seus usuários a capacidade da empresa de gerar fluxo de caixa positivo, saldar suas obrigações, avaliar possíveis investimentos, condições atuais e futuras do caixa, ajustando se para que a empresa não decrete falência.

Beuren et al. (2003) salienta que o fluxo de caixa é um relatório completo, que reflete a real situação da empresa, por meio dele consegue-se verificar os excessos e escassez de caixa, direcionando conforme a situação em que se encontra a empresa o uso do capital de

giro ou aplicação dos excedentes. Nesse contexto, Quintana, Porto e Lemos (2008) ressaltam a grande importância do fluxo de caixa ao evidenciar como funciona a gestão do caixa nas empresas. Roza e Quintana (2012) evidenciam que a demonstração do fluxo de caixa por ser um instrumento de gestão financeira é importante ressaltar aos seus usuários internos e externos para que analisem a forma que a empresa administrou seus recursos durante determinado período, principalmente sua origem e aplicação, além disso, verificar a capacidade da empresa em cumprir suas obrigações com terceiros.

A DFC deve ser elaborada de acordo com sua classificação: operacional, investimento ou financiamento. Isto possibilita a geração de informações por atividade, permitindo aos usuários a análise dos impactos de tais atividades sobre a situação financeira da empresa. (ALMEIDA; BEZERRA, 2012).

2.3 Estudos correlatos

A estruturação dos estudos correlatos teve como base a análise de pesquisas já realizadas anteriormente sobre o fluxo de caixa, apresentando as diversas formas de aplicação, destacando a amostra utilizada, o objetivo do trabalho e os resultados obtidos.

A pesquisa de Beuren et al. (2003) propôs uma sistemática de fluxo de caixa projetado para atender as necessidades de informações voltadas à gestão de empresas de pequeno porte comercial do setor varejista. Dessa forma a referida pesquisa concentrou-se em uma pequena empresa varejista, do ramo de comércio de confecções. Os resultados da investigação indicaram que o fluxo de caixa projetado fornece informações importantes para a tomada de decisão a ser efetivada pelo gestor, cada modelo de fluxo deve ser adaptado para cada empresa e de acordo com as necessidades de informações de seus empreendedores. A análise desta demonstração pode definir a melhor política de compra e venda.

A pesquisa de Pivetta (2004) demonstrou a importância da utilização do fluxo de caixa nas empresas, como instrumento gerencial da tomada de decisões principalmente nas pequenas empresas. Foi utilizada para esta pesquisa uma empresa individual de pequeno porte, com atividade venda de produtos farmacêuticos. O administrador da empresa analisada projetou sua atividade para o próximo semestre tendo, com isso, a possibilidade de tomar decisões antecipadas em relação ao saldo excedente disponível em caixa, podendo inclusive modificar sua política de compra e venda.

A pesquisa de Dahmer e Casturino (2008) procurou proporcionar ao gestor uma visão antecipada de suas necessidades ou sobras de recursos financeiros, auxiliando nas tomadas de decisões e controle eficiente dos recursos. O estudo foi direcionado a uma microempresa de comércio varejista de bebidas e revenda de gás de cozinha. Os resultados alcançados demonstram que o modelo proposto permite ao gestor simular situações de aumento ou queda nos ingressos ou saídas de caixa, visualizando suas necessidades de capital de giro. O mesmo modelo pode ser utilizado para planejamento e controle dos recursos financeiros facilitando a tomada de decisões. As empresas que adotarem o fluxo de caixa podem facilitar organizar seus dados em relação aos recebimentos e pagamentos, visando o equilíbrio financeiro.

A pesquisa de Gonçalves (2009) procurou traçar o perfil das micro e pequenas empresas locais e buscou caracterizar a percepção e utilização do fluxo de caixa dos micro e pequenos empresários no que concerne a importância que se dá ao fluxo de caixa como instrumento de gestão e quanto à sua forma de utilização na gestão financeira de seus empreendimentos. Nesta pesquisa foram utilizadas 161 empresas associadas à câmara de dirigentes lojistas, na cidade de Januária - MG. Por meio desta pesquisa observou-se que: 87% dos empresários afirmaram possuir algum conhecimento sobre o fluxo de caixa e 12,5% não possuem. 29,17% se enquadraram como autosuficientes financeiramente, todas utilizaram e conheciam o fluxo de caixa. As empresas enquadradas com suficiente-financeiramente somavam um percentual de 66,67% e as deficientes financeiramente 4,16%; os

empreendimentos com mais de cinco anos 60% utilizam o fluxo de caixa para tomada de decisão.

Com o intuito de estudar o fluxo de caixa como instrumento gerencial Toledo Filho, Oliveira e Spessatto (2010) evidenciaram técnicas administrativas de acompanhamento, avaliação e controle do fluxo de caixa, que as microempresas adotam como instrumento gerencial para tomada de decisão. Para isso utilizou 135 gestores de microempresas da região central da cidade de Curitiba- PR. O resultado evidenciou que 78% dos participantes afirmaram ter domínio total do fluxo de caixa e 22% não teriam domínio. 72% empresas possuíam fluxo de caixa 17% não possuíam. Quanto à periodicidade de atualização de dados, 62% atualizam diariamente, 28% mensalmente e 7% não responderam.

Borges, Nunes e Alves (2012) compararam a informação obtida através de cálculos contábeis de caixa com os cálculos contábeis de acréscimo. Os dados foram retirados dos relatórios de contas de 82 empresas do período de 2005 e 2009. Foram utilizadas a análise fatorial e análise discriminante. Os resultados demonstram a importância da utilização da DFC juntamente com as demais demonstrações financeiras para a melhor tomada de decisão na empresa.

O estudo de Nazareth e Carvalho (2013) analisou a relevância das informações disponíveis na demonstração do fluxo de caixa. A amostra considerou seis microempresas do setor varejista, da cidade de São João Del Rei- MG. Os resultados obtidos confirmam a importância da análise de fluxo de caixa para pagamentos a curto prazo. A dependência de resultados anteriores para manutenção da solvência em alguns períodos. Evidenciaram a grande correlação entre os índices de liquidez e o índice de cobertura de dívidas, mesmo assim não se pode afirmar que a informação gerada pela DFC é supérflua. Através da elaboração da DFC o gestor poderá entender os motivos de uma geração de caixa negativa, e compreender o que houve naquele período, tomando medidas de correção para que a empresa consiga cumprir com suas obrigações.

Daga, Kruger e Mazzioni (2015) verificaram a utilização do fluxo de caixa pelas empresas, considerando-a como instrumento de controle e apoio gerencial ou para atender as exigências normativas. A amostra considerou 134 empresas da cidade de Chapecó –SC. O resultado evidenciou que 72% das empresas elaboram a DFC e que 65% das empresas utilizam a mesma como controle gerencial e financeiro. Das empresas que fazem uso da DFC 34% fazem mensalmente, 22% semanalmente e 18% quinzenalmente. De maneira geral os resultados, demonstram que a demonstração do fluxo de caixa é utilizada para a tomada de decisão, não somente para a obrigação fiscal.

Os estudos realçam a importância da utilização do fluxo de caixa como ferramenta gerencial na tomada de decisão micro e pequenas empresas. Por evidenciar as informações relativas a entradas e saídas monetárias e a forma com que é utilizada esta demonstração na gestão financeira das suas atividades.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é caracterizada quanto aos objetivos como descritiva, pois pretende analisar as características e a utilização da DFC em empresas do ramo de comércio varejista de confecções de São Lourenço do Oeste - SC. Para Gil (2010) a pesquisa descritiva tem como intuito descrever as características de um determinado fenômeno, população ou estabelecimento.

Quanto aos procedimentos de pesquisa foi utilizado o levantamento, onde para Gil (2010), este método baseia-se na solicitação de informações a um determinado grupo de pessoas sobre um problema, e após é feita uma análise quantitativa e apresentada as conclusões de acordo como os dados coletados. A utilização deste procedimento é de grande importância para a contabilidade, pois levanta informações necessárias para estudos futuros

mais específicos ou até mesmo caracteriza a realidade de uma determinada população ou uma amostra de empresas na qual são estudadas questões contábeis (RAUPP; BEUREN, 2012).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa. De acordo com Raupp e Beuren (2012), este tipo de abordagem é utilizado normalmente em estudos descritivos, que tem por objetivo encontrar e classificar a relação entre as variáveis e a causa dos fenômenos, também é bastante utilizado em pesquisa de levantamento, com intuito de conhecer através de uma amostra o comportamento de uma população (RAUPP; BEUREN, 2012).

De acordo com Colauto e Beuren (2012), a população é composta por todos os elementos que possuem características semelhantes utilizadas em uma determinada pesquisa, sendo assim a amostra foi composta por uma pequena parte da população.

O estudo foi realizado em micro e pequenas empresas do ramo de comércio varejista de confecções da cidade de São Lourenço do Oeste/SC, com uma amostra corresponde a 28 de um total de 31 empresas, conforme cadastro da prefeitura municipal. A coleta foi realizada por meio de questionários, com perguntas fechadas e com escala Likert, apresentados pessoalmente aos sócios-administradores das empresas. A aplicação dos questionários ocorreu durante o mês de fevereiro de 2015, os dados foram avaliados por meio de análise estatística e os resultados apresentados em tabelas.

Foram analisadas as informações coletadas, referente à utilização da DFC, a dificuldade em gerenciá-la, a noção que os gestores têm a seu respeito, a importância dada pelas empresas a este demonstrativo. Por meio dos dados coletados buscou-se apresentar os procedimentos gerenciais das micro e pequenas empresas do setor varejista de confecções de São Lourenço do Oeste – SC e as percepções dos gestores sobre a DFC.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A estruturação desta seção foi baseada nas respostas obtidas por meio da aplicação dos questionários, com intuito de perceber a utilização da DFC nas micro e pequenas empresas do setor de comércio varejista no ramo de confecções, situadas na cidade de São Lourenço do Oeste - SC.

Foi solicitada a identificação da função que os respondentes ocupam na empresa. Dos respondentes, 57,14% são proprietários da empresa e 35,71% são gerentes. Assim, tem-se a possibilidade de considerar que possuem conhecimentos adequados sobre a empresa para responder aos questionamentos solicitados.

O tempo de atuação das empresas no mercado é apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 - Tempo de atuação no mercado

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Inferior a 1 ano	1	3,57%
Entre 1 e 2 anos	5	17,86%
Entre 2 e 5 anos	8	28,57%
Entre 5 e 10 anos	9	32,14%
Acima de 10 anos	5	17,86%
Total	28	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se na Tabela 1 que o tempo de atuação das empresas no mercado é relativamente alto, sendo que 28,57% das empresas tem entre 2 a 5 anos e 50% tem mais de 5 anos de atuação. Esse pode ser um dos fatores pelo qual a maioria das empresas pesquisadas utiliza a DFC. Por atuar a um bom tempo no mercado, acredita-se que estão estabilizadas financeiramente e com os controles gerenciais organizados.

Quanto ao número de funcionários das empresas investigadas, constatou-se que 25 empresas (89,29%) possuem até cinco funcionários e 3 empresas (10,71%) contam com 5 a

10 funcionários. Este número de empregados por empresa já era esperado por se tratar de um estudo em micro e pequenas empresas. Estes resultados permitem deduzir que as atividades gerenciais, a exemplo da elaboração da DFC, ficam a cargo do gerente ou proprietário que também desempenha outras funções, já que o número de funcionários é relativamente baixo, tornando-se difícil delegar esta atribuição.

Foram questionados os respondentes quanto à existência de recursos tecnológicos de informação relacionados à gestão financeira na empresa. Obteve-se um percentual de 78,57% de empresas que possuem parcialmente recursos tecnológicos e sistemas de informação, 14,29% possuem implantação total e 7,14% que não possuem recursos tecnológicos e sistemas de informação relacionados à gestão. Embora que, somente quatro empresas possuem totalmente recursos tecnológicos e sistemas de informações relacionados à gestão financeira, tem-se um número razoável de empresas que fazem uso da DFC, conforme será visto no decorrer da pesquisa. A partir dos resultados, é possível verificar que os gestores têm conhecimento da importância do uso da DFC e consideram essencial para desenvolvimento das atividades da empresa.

A Tabela 2 revela os controles de gestão que as empresas utilizam.

Tabela 2 - Controles de gestão

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Controle das contas a pagar e receber	26	92,86%
Controle de estoque	18	64,29%
Controle de custos	9	32,14%
Controle de fluxo de caixa	18	64,29%
Controle de matéria-prima	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa.

Esta questão possibilitou ao entrevistado assinalar mais de uma opção obtendo-se um total de 71 respostas. Conforme os resultados contidos na Tabela 2, constata-se que o controle de contas a pagar e receber é o principal controle utilizado, indicado por 26 (92,86%) empresas. Em seguida, com a mesma frequência, 18 empresas (64,29%) indicaram utilizar o controle de fluxo de caixa e o controle de estoques. O controle de custos apareceu com percentual de 32,14%, ou seja, apenas nove empresas utilizam o controle de custos. Os resultados indicam que as empresas estão mais preocupadas com os valores a receber e as suas obrigações com terceiros.

Na Tabela 3 é demonstrado se os prazos oferecidos aos clientes são maiores que os prazos oferecidos pelos fornecedores.

Tabela 3 - Prazos oferecidos aos clientes em relação aos obtidos dos fornecedores

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Prazos clientes x fornecedores	3,9286	0,9400	1	5	2	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Para análise da Tabela 3 foram utilizados elementos descritivos, como a escala teórica, escala real, desvio padrão e a média. No conjunto das respostas, a média foi de 3,9286 representando um percentual de 78,57% em relação ao valor máximo da escala teórica. Os resultados indicam que há uma tendência dos prazos oferecidos aos clientes serem maiores daqueles concedidos pelos fornecedores. Esse resultado constitui-se em um motivo para que os gestores acompanhem o fluxo de caixa, evitando enfrentar dificuldades financeiras, pois tal prática reduz a disponibilidade de recursos da empresa. O desvio padrão, que representa a variação de cada resposta individual em relação à média, apresentou um índice de 0,94, que representa 23,93% de dispersão nas respostas, constatando que a situação é relativamente similar entre as empresas.

As empresas foram questionadas, sobre a utilização da DFC, onde os resultados indicaram que 18 empresas (64,29%) fazem uso do fluxo e 10 empresas (35,71%) não fazem uso da mesma. Esta constatação é favorável, pois demonstra que as empresas estão preocupadas com os possíveis problemas que poderão surgir e estão se precavendo. Sabe-se que o uso da DFC é essencial para o bom andamento das atividades da empresa, pois permite identificar a situação financeira da empresa. Os resultados desta pesquisa são similares aos achados de Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e Toledo Filho, Oliveira e Spessatto (2010) no sentido que nas duas pesquisas citadas, foi verificado o mesmo percentual de empresas que utilizam a demonstração do fluxo de caixa, com percentual de 72%.

A Tabela 4 apresenta os resultados a respeito do nível de conhecimento sobre a demonstração do fluxo de caixa.

Tabela 4 - Nível de conhecimento sobre a demonstração do fluxo de caixa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Conhecimento sobre o fluxo de caixa	3,6667	0,9701	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4 que a média das respostas foi de 3,6667 representando um percentual de 73,34% em relação ao valor máximo. Os resultados indicam um bom nível de conhecimento da DFC por parte dos entrevistados, sendo que o mesmo favorece a interpretação das informações permitindo a melhor tomada de decisão. O desvio padrão apresentou um índice de 0,9701, o que representa 26,46%, constatando-se que as respostas apresentam uma relativa heterogeneidade entre as empresas.

Os resultados corroboraram os achados de Gonçalves (2010), no qual constatou que 87,50% dos entrevistados indicaram possuir conhecimento sobre a DFC. Com esta constatação, considera-se que o motivo pela dificuldade de gerenciamento do fluxo não é devido à falta de conhecimento, já que o nível de conhecimento é alto.

Na Tabela 5 pode se observar o grau de dificuldade no gerenciamento da DFC.

Tabela 5 - Grau de dificuldade no gerenciamento da DFC

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máxima
Dificuldade no gerenciamento	2,6667	1,2834	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os resultados da Tabela 5 tem-se uma média de respostas de 2,667 representando um percentual de 53,33% do valor máximo, este resultado indica um grau mediano de dificuldade percebida para o gerenciamento de caixa. O desvio padrão apresentou um índice de 1,2834, o que representa 48,13% de dispersão nas respostas. Os resultados indicam que empresas utilizam a DFC em sua maioria, porém na Tabela 5 fica evidente que dentre as empresas há um nível de dificuldade em gerenciar a mesma.

Quanto à periodicidade da elaboração da DFC pelas empresas a frequência está identificada na Tabela 6.

Tabela 6 – Frequência de realização da demonstração do fluxo de caixa

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diário	8	44,44%
Semanal	2	11,11%
Quinzenal	4	22,22%
Mensal	3	16,67%
Anual	1	5,56%
Total	18	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 6, conclui-se que as empresas estão bem organizadas no sentido da frequência de realização da atualização da DFC, onde das empresas pesquisadas 44,44% fazem o fluxo diariamente, 11,11% realizam semanalmente, 22,22% quinzenalmente, 16,67% mensalmente e 5,56% anualmente. O fluxo diário é importante, pois conforme os fatos forem ocorrendo os gestores já ficam cientes da situação.

Os resultados dos estudos de Toledo Filho, Oliveira e Spessatto (2010) também confirmam esses resultados, em sua pesquisa 62% das empresas realizam diariamente a DFC. No entanto, estes resultados opõem-se parcialmente a pesquisa de Daga, Kruger e Mazzioni (2015) que evidenciam uma frequência maior de realização do fluxo de caixa, sendo ela mensalmente, representando um percentual de 34%.

Muitas informações para a tomada de decisões sobre o financeiro da empresa podem ser observadas a partir dos controles de gestão. Com esse intuito buscou-se identificar a importância dos controles de gestão financeira, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 - Importância dos controles de gestão financeira na empresa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Controles de gestão financeira	15,8421	1,7795	4	20	5	20

Fonte: Dados da pesquisa.

Para análise da Tabela 7 foram utilizados elementos descritivos, como a escala teórica, escala real, desvio padrão e a média. Os resultados obtidos correspondem às respostas do controle das contas a receber, controle das contas a pagar, controle de estoques e o controle de custos. No conjunto das respostas conclui-se pelos resultados que os valores da escala teórica e escala real apresentam-se de forma similar. A média das respostas foi de 15,8421 representando um percentual de 79,20% do valor máximo.

Os resultados indicam que os controles das contas a receber, das contas a pagar, de estoques e de custos são considerados importantes para a empresa, por fornecer informações financeiras confiáveis, indispensáveis para o bom andamento das atividades. O desvio padrão apresentou um índice de 1,7795, o que representa um percentual de 11,20% de dispersão nas respostas, constatando que a situação é bastante similar entre as empresas.

O estudo também buscou identificar a importância da DFC no processo decisório da empresa, conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 - Importância da demonstração do fluxo de caixa no processo decisório da empresa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Fluxo de caixa x processo decisório da	4,1053	0,9941	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Verificou-se, conforme resultados da Tabela 8, que a média das respostas foi de 4,1053 representando um percentual de 82,11% do valor máximo. Os resultados indicam que os gestores baseiam-se na DFC para a tomada de decisões na empresa. O desvio padrão apresentou um índice de 0,9941, o que representa um percentual de 24,22% de dispersão nas respostas, constatando-se que as respostas apresentam uma relativa heterogeneidade entre as empresas.

Neste sentido, percebe-se pela amostra pesquisada que a DFC é um importante artefato de apoio nas tomadas de decisões na empresa. Estes resultados ressaltam evidências de pesquisa anteriores, como as de Borges, Nunes e Alves (2012), Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e Pivetta (2004).

A Tabela 9 representa a frequência com que ocorrem divergências no fechamento da demonstração fluxo de caixa.

Tabela 9 – Divergências no fechamento da DFC

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diariamente	1	5,56%
Semanalmente	2	11,11%
Mensalmente	4	22,22%
Nunca ocorrem	10	55,56%
Outro	1	5,56%
Total	18	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados da Tabela 9, a maioria das empresas não sente dificuldade em realizar a DFC, dificilmente ocorrem divergências no seu fechamento, como podem ser observados 55,56% das empresas nunca ocorreu erro no fechamento da mesma, 22,22% ocorrem mensalmente, 11,11% ocorrem semanalmente. Este fato pode estar relacionado à empresa estar utilizando a DFC há bastante tempo, tendo assim, um domínio maior para elaboração.

Na Tabela 10 verifica-se se a utilização da DFC possibilita um controle financeiro eficiente.

Tabela 10 - A utilização da DFC como controle financeiro eficiente

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Fluxo de caixa x controle financeiro	3,8421	1,1187	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 10, a média das respostas foi de 3,8421 representando um percentual de 76,84% do valor máximo. Os resultados indicam que a utilização da DFC possibilita um controle financeiro eficiente. Contudo é importante salientar que a sua utilização não significa que a empresa não enfrentara dificuldades financeiras, mas por meio do acompanhamento da demonstração a empresa poderá procurar soluções para os problemas.

O desvio padrão apresentou um índice de 1,1187, o que representa um percentual de 29,12% de dispersão nas respostas. Este estudo ressalta evidências da pesquisa de Dahmer e Casturino (2008), a utilização do fluxo de caixa proporciona ao gestor uma visão antecipada de suas necessidades ou sobras de recursos financeiros, auxiliando nas tomadas de decisões e proporcionando um controle financeiro eficiente de seus recursos.

A falta de acompanhamento do fluxo pode gerar dificuldade financeira para a empresa, assim sendo na Tabela 11 pode-se visualizar se isto de fato ocorreu nas empresas pesquisadas.

Tabela 11 - Dificuldade de recursos por falta de acompanhamento da DFC

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Dificuldade de recursos x falta de	3,1000	0,9679	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme dados da Tabela 11, a média das respostas foi de 3,1000 representando um percentual de 62,00% do valor máximo. Os resultados indicam que algumas empresas já passaram por dificuldade de recursos por não acompanharem de forma devida a DFC. O desvio padrão apresentou um índice de 0,9679, o que representa um percentual de 33,20% de dispersão nas respostas.

Especificamente sobre os tipos de assessorias que a empresa utiliza, demonstra-se na Tabela 12.

Tabela 12 - Tipos de assessorias que a empresa utiliza

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Assessoria Financeira	2	7,41%
Assessoria Gerencial	2	7,41%
Assessoria Contábil	15	55,56%
Não utiliza	8	29,63%
Total	27	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere aos tipos de assessorias utilizadas, observa-se na Tabela 12 que a assessoria predominante utilizada pelas empresas investigadas é a assessoria contábil, representando assim um percentual de 55,56%, onde 29,14% não utilizam nenhuma assessoria, 7,41% utilizam assessoria financeira e outras 7,41% utilizam assessoria gerencial.

É possível que as oito empresas que indicaram não utilizar nenhuma assessoria, interpretaram a assessoria contábil como uma consultoria para além dos serviços contábeis, fiscais, tributários e trabalhistas pelos quais toda empresa utiliza.

Os respondentes também foram questionados quanto ao motivo da não utilização da demonstração do fluxo de caixa, cujo resultado está demonstrado na Tabela 13.

Tabela 13 - Razões da não utilização da DFC

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínim	Máximo
Não utilização do fluxo de caixa	11,90	4,3576	1	20	4	16

Fonte: Dados da pesquisa.

Como razões da não utilização da DFC foram consideradas as seguintes opções: (i) o demonstrativo é muito complexo de elaborar; (ii) o demonstrativo exige muito tempo para elaboração; (iii) o demonstrativo não tem importância para gestão; e (iv) falta de conhecimento para elaboração da DFC.

A média das respostas foi de 11,90 representando um percentual de 74,30% do valor máximo. Os resultados indicam que: complexidade, tempo, importância e falta de conhecimento da DFC são apontados como motivos relevantes da não utilização do fluxo de caixa.

Na análise individual, a opção com resultado menos significativo foi a de que o demonstrativo não tem importância para gestão, representando um percentual de 53,33%. Estes dados levam a conclusão que os gestores consideram a DFC importante, mas não o fazem por outros motivos. Ainda na análise individual, o motivo mais relevante para o não uso da DFC foi à falta de conhecimento para a elaboração, sendo que 73,33% das empresas apontaram este motivo. Este fator é preocupante, pois demonstra certa carência de investimentos em capacitação interna de funcionários para elaboração de demonstrações contábeis.

No conjunto total das respostas, obteve-se um desvio padrão de 4,3576, o que representa um percentual de 36,60% de dispersão nas respostas.

Dessa forma, os resultados gerais indicam os controles financeiros, de contas a pagar e receber, de estoque e de custos também considerados meios de auxílio na geração de informações confiáveis, possibilitando a melhor tomada de decisão na empresa.

Ainda que DFC não seja utilizada por todas as empresas pesquisadas, todavia os resultados indicam que as empresas que fazem uso da DFC consideram um importante artefato de auxílio, atuando no processo decisório da empresa. A falta de acompanhamento da demonstração já resultou problemas financeiros em algumas das empresas pesquisadas,

portanto deve ser dado o máximo de atenção às informações obtidas para evitar problemas no financeiro da empresa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Devido à grande concorrência no mercado os gestores buscam estratégias e artefatos de auxílio na tomada de decisão, que gerem vantagem competitiva, superando a concorrência acirrada. A DFC é uma aliada na busca de informações confiáveis, no planejamento e acompanhamento das entradas e saídas de valores monetários, indicando a situação financeira da empresa.

Neste sentido, o estudo teve como objetivo analisar a utilização do fluxo de caixa nas micro e pequenas empresas do setor de comércio varejista, do ramo de confecções de São Lourenço do Oeste – SC. A metodologia utilizada na pesquisa caracterizou o estudo como descritivo, de levantamento por meio de questionário e com caráter quantitativo.

Os principais achados da pesquisa evidenciam os principais controles gerenciais e financeiros utilizados pelas empresas, indicando que os controles de contas a pagar, contas a receber, são utilizados por um percentual maior de empresas.

No entanto, a DFC também obteve um resultado satisfatório, sendo utilizada por 64,29% das empresas e com um bom nível de conhecimento dos usuários (73,34%), mesmo que 53,33% sintam dificuldade no gerenciamento da DFC.

Das empresas que fazem uso da DFC 44,44% o fazem diariamente, 11,11% semanalmente, 22,22% quinzenalmente, 16,67% mensalmente e 5,56% anualmente. Observou-se que as empresas estão preocupadas com o gerenciamento das atividades e buscam realizar a DFC diariamente, assim obtendo informações sobre entradas e saídas de recursos no instante em que ocorrem. Os resultados da pesquisa demonstraram que 82,11% dos gestores baseiam-se na DFC para a tomada de decisões na empresa e que 62,00% das empresas já passaram por dificuldade de recursos por não acompanharem de forma devida a DFC.

De modo geral, os resultados evidenciaram que embora a DFC não seja amplamente utilizada nas empresas pesquisadas, os resultados indicam que ela tem espaço importante na empresa dando suporte na tomada de decisão e possibilitando um controle financeiro eficiente. Todavia, é percebida a necessidade de um maior investimento em capacitação interna de funcionários por algumas das empresas investigadas.

O estudo indica que praticamente metade dos pesquisados sentem dificuldade em gerenciar as informações disponibilizadas pela DFC, justificando que a falta de conhecimento para elaboração da mesma é a principal razão para a falta de utilização correta da referida demonstração.

Por meio desta pesquisa, abre-se a possibilidade de novos estudos sobre o tema, para aprofundamento de novas abordagens. Desta forma, como sugestão para pesquisas futuras sugere-se o aumento de amostra, coletando dados de cidades da região ou de outros setores, para que se realize a confirmação dos resultados já obtidos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D. M.; BEZERRA, F. A.; Influência do fluxo de caixa operacional no gerenciamento de resultados em empresas da construção civil listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 9, n. 3, p. 229-238, 2012.

ARAÚJO, C. C. A importância do fluxo de caixa na tomada de decisão para compras de PME'S. **Revista Idea**, v. 3, n. 1, p. 1-20, 2011.

BARBOSA, D. S.; QUINTANA, A. C. Gestão do disponível: um estudo em micros, pequenas e médias empresas. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 11, n. 3, p. 55-79, 2013.

BEUREN, I. M.; PORTON, R. A. B.; RAUPP, F. M.; SOUZA, M. A. B. Proposta de uma sistemática de fluxo de caixa projetado para uma empresa de pequeno porte do setor varejista: o caso de uma empresa comercial do ramo de confecções. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 14, n. 2, p. 125-144, 2003.

BORGES, M. D.; NUNES, S. C. D.; ALVES, M.T.D. A demonstração dos fluxos de caixa e sua contribuição para uma tomada de decisão mais informada. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p.141-158, 2012

COLAUTO, R. M.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 117-144.

_____.; RENGEL, S. Uso dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em empresas do segmento industrial de Santa Catarina. **RBGN- Revista brasileira de Gestão de Negócios**, v. 14, n. 45, p. 453-479, 2012.

DAGA, K.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; Demonstração dos fluxos de caixa: Controle gerencial ou obediência a normativa? **Revista Contábil UFBA**, v. 9, n. 1, p. 93-112, 2015.

DAHMER, L.; CASTURIN, V. Fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira para microempresa. **Revista Contabilidade & Amazônia**, v. 1, n. 1, p. 1-7, 2008.

FRIEDRICH, J.; BRONDANI, G. Fluxo de caixa – sua importância e aplicação nas empresas. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**, v. 2, n. 2, p. 1-21, 2005.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 76-195.

GONÇALVES, R. N. R. A percepção e utilização do fluxo de caixa pelas micro e pequenas empresas de Januário-MG. **Revista de Ciências Empresariais**, v. 6, n. 2, p. 07-16, 2009.

NAZARETH, L. G. C.; CARVALHO, F. M. Análise de liquidez em empresas pequenas e médias: possibilidades ampliadas pela obrigatoriedade da DFC em empresas do setor de comércio varejista. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 7, n. 2, p. 18-33, 2013.

PIVETTA, G. A utilização do fluxo de caixa nas empresas: um modelo para a pequena empresa. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 1, n. 2, p. 1-14, 2004.

QUINTANA, A. C.; PORTO, J. A.; LEMOS, S. W. Análise financeira das empresas de telefonia fixa por meio da aplicação de índices de liquidez nas demonstrações de fluxo de caixa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 10, p. 91-110, 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-97.

RIBEIRO, R. R. M.; CAMACHO, R. R.; MORAES, R. O.; RAIMUNDINI, S. L. Contabilidade gerencial: análise da cientificidade e da metodologia dos artigos publicados no ENANPAD e ANPCONT. **Revista Capital Científico**, v.13, n.1, p.1-14, 2015.

ROZA, M. C.; QUINTANA, A. C. Demonstração dos fluxos de caixa – uma análise de artigos científicos publicados em periódicos nacionais. **Revista Catarinense da Ciência Contabilidade**, v. 11, n.32, p. 57-72, 2012.

_____.; SAURIN, V. Análise da utilização da demonstração do fluxo de caixa como um instrumento de gestão financeira nas sociedades anônimas de capital aberto do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 10, n. 22, p. 55-79, 2008.

SANTOS, C. A. A. S.; BARRETO, M. C. R.; VIDESCHI, V. C. P.; HORITA, R. Y. Fluxo de caixa cash flow. **Universitári@ - Revista Científica do Unisalesiano**, v. 1, n. 1, p. 1-11, 2010.

SILVA, R. L.; NOVELI, C. P. Fluxo de caixa: uma abordagem gerencial. **Caderno de Administração**, v. 20, n. 2, p. 51-65, 2012.

SILVA, G. J.; NASCIMENTO, V. M. Uma análise comparativa entre a demonstração das origens e aplicações de recursos, a demonstração do fluxo de caixa e a demonstração do valor adicionado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 73-107, 2005.

SILVA, R. R.; OLIVEIRA, L. H.; ALBANÊS, F.; LIMA, P. S. A evolução do fluxo de caixa e o uso da análise fundamentalista. **Revista Economia & Pesquisa**, v. 11, n.11, p. 32-45, 2009.

TOLEDO FILHO, J. R.; OLIVEIRA, E. L.; SPESSATTO, G. Fluxo de caixa como instrumento de controle gerencial para tomada de decisão: um estudo realizado em microempresas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 15, n. 2, p. 75-88, 2010.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Santa Catarina em números - São Lourenço do Oeste**. 2010. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/scemnumero/arquivo/Sao-Lourenco-do-Oeste.pdf>>. Acesso em 10 de Abr. 2014.

_____. **Santa Catarina em números - Santa Catarina**. 2013. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Relatorio%20Estadual.pdf>>. Acesso em 10 de Abr. 2014.

_____. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa**. 2013. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/anuario/2013/anuarioSebrae2013.pdf>>. Acesso em Abr. 2014.

AS PERCEPÇÕES DO USO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA EM EMPRESAS DO SETOR SUPERMERCADISTA

Liciane Pianta
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
licyane_@hotmail.com

Sady Mazzioni
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
sady@unochapeco.edu.br

Omeri Dedonato
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
omeri@unochapeco.edu.br

Liziane Campigotto
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
lcamp@unochapeco.edu.br

Clésia Ana Gubiani
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
clesia@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração do fluxo de caixa em empresas do setor supermercadista no município de São Lourenço do Oeste - SC. Os procedimentos metodológicos utilizados caracterizam a pesquisa como descritiva, de levantamento e com a abordagem quantitativa. Para a coleta dos dados junto aos entrevistados foi utilizado o questionário, em uma amostra de 28 empresas. Da amostra pesquisada somente 25% das empresas fazem o uso da demonstração do fluxo de caixa e 62,50% dos empreendimentos realizam o controle diariamente, 25% semanal e 12,50% anualmente. O controle de contas a pagar, contas a receber, controle de estoque e de custos são utilizados pelas empresas. A pesquisa constatou que a maioria das empresas investigadas não fazem uso da demonstração do fluxo de caixa, impondo dificuldades de ter informações necessárias para as tomadas de decisões. Os pesquisados afirmam ter conhecimento da importância desse controle nas decisões da empresa, e mesmo assim a grande parte não faz uso da demonstração, identificou-se o não uso do demonstrativo por falta de conhecimento na sua elaboração, a falta de tempo e a complexidade do demonstrativo.

Palavras-chave: Demonstração do Fluxo de caixa. Controle. Tomada de decisão.

1 INTRODUÇÃO

Com as constantes mudanças na economia brasileira, aumentou consideravelmente a importância de pequenos empreendimentos para a estabilidade interna do país (GONÇALVES, 2009). Esses pequenos empreendimentos além de empregar milhares de pessoas, fazem com que a produção feita pelas grandes empresas chegue ao acesso do consumidor final.

É alta a mortalidade das empresas nos setores comercial e industrial, e entre os principais fatores que levam essas empresas a encerrar suas atividades estão: a má gerência, a falta de preparação, de conhecimento e de informações por parte dos gestores (BEUREN et

al., 2003). As organizações estão buscando maneiras eficazes de chegar a tal situação, momento em que aparece a demonstração do fluxo de caixa, permitindo aos gestores ter informações precisas que facilitará na tomada de decisões no âmbito financeiro.

O uso da demonstração do fluxo de caixa nas empresas é de grande relevância, pois possibilita aos gestores ter um maior controle em sua administração e permite ainda uma avaliação das condições em que as organizações se encontram. Segundo Silva e Ferreira (2007), a demonstração do fluxo de caixa auxilia os gestores na elaboração de um melhor planejamento financeiro.

A utilização correta dos instrumentos contábeis passa a ser o diferencial perante as concorrentes, estabelecendo um processo decisório de acordo com as metas estabelecidas, para o alcance dos resultados econômicos. A demonstração do fluxo de caixa é um instrumento de grande importância para que as empresas tenham agilidade e segurança nos processos desenvolvidos e irá mostrar com precisão a real situação financeira da empresa (FRIEDRICH; BRONDANI, 2005). O demonstrativo de fluxo de caixa é um método que tem por finalidade avaliar a liquidez da empresa e garantir o pagamento de suas obrigações nas datas certas.

A demonstração do fluxo de caixa permite aos gestores informações importantes de prevenção, controle e registro de entradas e saídas, são dados que representam a vida financeira da empresa, facilitando alcançar os objetivos pretendidos. Salienta Pivetta (2004), que independente se a empresa está ingressando no mercado ou em fase de crescimento, o demonstrativo do fluxo de caixa pode ser a diferença entre o sucesso e o fracasso, permite avaliar se está ou não em desenvolvimento.

O problema que norteia esta pesquisa é: Quais as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração do fluxo de caixa em empresas do setor supermercadista? O objetivo é analisar as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração dos fluxos de caixas em empresas do setor supermercadista no município de São Lourenço do Oeste - SC.

A escolha deste tema justifica-se no âmbito de buscar relacionar a demonstração do fluxo de caixa com a gestão empresarial, mostrar o benefício da elaboração deste relatório para as pequenas empresas como instrumento que possa auxiliar no planejamento e controle dos recursos para alcançar os objetivos definidos.

De acordo com o SEBRAE (2011), no Brasil, são criados em torno de 1,2 milhões de novos empreendimentos formais anualmente e desse resultado mais de 99% são micro e pequenas empresas e empreendedores individuais. A cada cem empresas criadas, 73 sobrevivem aos primeiros dois anos de atividade, sendo que o sucesso empresarial demanda cada vez mais o uso de práticas financeiras apropriadas.

Em estudos divulgados pelo IBGE (2010), a sobrevivência das empresas que abriram suas portas em 2007 foi de 51,8%, estimando que após três anos no mercado pelo menos 50% das empresas não existiam mais. Segundo o Serviço de Apoio à Micro e Pequena Empresa – SEBRAE (2011), entre as principais causas para a mortalidade precoce das empresas estão à falta de planejamento e o descontrole na gestão. O planejamento pode ser entendido como um conjunto de ações que são elaboradas, aplicadas e monitoradas com o objetivo de alcançar metas estabelecidas.

Com as informações obtidas por meio deste instrumento financeiro, a empresa pode ter controle de todas as entradas e saídas em um determinado período e consegue verificar se a empresa precisa adquirir empréstimos, ou se terá montante para aplicações (BEUREN et al., 2003). Desta forma a utilização deste instrumento gerencial pode antecipar algumas situações identificadas, prever acontecimentos não esperados, possibilitar os gestores de modificarem

suas ações com o intuito de evitar possíveis danos, adquirir medidas que permitem uma boa gestão dos seus recursos, auxilia as empresas a ter um resultado de sucesso ou sair de crises.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados.

2.1 Contabilidade gerencial

Com a complexidade da economia, do aumento e competitividade dos mercados, e das constantes mudanças que vem ocorrendo no ambiente organizacional, é preciso ser flexíveis a possíveis mudanças que acontecem a todo instante. O ambiente econômico atual exige excelência dos sistemas de contabilidade gerencial, é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais (BEUREN; RENGEL, 2012).

Estes autores afirmam ainda que a percepção de proveito e valor dos resultados originados por meio do uso dos atributos da contabilidade gerencial dependerá dos objetivos organizacionais, variando de uma organização para outra (BEUREN; RENGEL, 2012).

A contabilidade gerencial está relacionada com o fornecimento de informações aos gerentes internos, argumenta Padoveze (2010) que só terá contabilidade gerencial dentro de uma empresa, se houver pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. Para que estas informações sejam utilizadas de forma coerente e precisa, é necessário que seja desejável e útil para os responsáveis pela organização e contabilidade da empresa, ou seja, os usuários.

As empresas precisam estar preparadas para melhorar sua posição, com isso surge à necessidade da busca por instrumentos que possam auxiliar no processo organizacional e controle dos recursos que possuem, para que sejam usados de maneira adequada e em contrapartida alcançar o objetivo almejado. Em anos anteriores os relatórios contábeis eram utilizados somente para fins fiscais, na atualidade fornecem informações precisas para os gestores (BEUREN et al., 2003).

Segundo Iudícibus (1998), a Informação gerencial contábil está incumbida e participa de várias funções organizacionais distintas como, controle operacional, custeio de produtos e clientes, controle contábil e estratégico. A demanda desta informação depende do nível organizacional da empresa, mas é necessária para controlar e melhorar as atividades e operações. Para que as empresas consigam tomar suas decisões baseadas na contabilidade gerencial as informações devem ser precisas e confiáveis (BEUREN; RENGEL, 2012).

Com o mesmo pensamento Gonçalves (2009) ressalta que toda empresa independente do tamanho deve manter um sistema de controles gerenciais que possam disponibilizar informações precisas e atualizadas para que a mesma tenha maior segurança na tomada de decisão, tendo real conhecimento de suas condições financeiras

2.2 Demonstração do fluxo de caixa - DFC

Dentro de uma empresa o demonstrativo do fluxo de caixa é o resumo dos fatos e operações dos montantes, o tempo estimado e a certeza dos futuros ingressos e pagamentos para uma avaliação de solvência. As entradas de caixa são representadas pelas vendas a vista, recebimento das vendas a prazo, e outros ingressos, os mesmos proporcionam investimentos, amortização de dívidas e pagamentos de gastos operacionais (BEUREN; PORTON, 2003).

Segundo Siqueira, Mendonça e Quintana (2013), a demonstração dos fluxos de caixa confirma aos investidores como as operações da empresa estão sendo executadas, de onde vem o dinheiro e no que ele está sendo gasto.

Analisando essa ideia, Toledo Filho, Oliveira e Spessatto (2010), salientam que o fluxo de caixa pode ser considerado uma eficaz ferramenta no processo de gestão financeira das empresas, podendo influenciar na tomada de decisão, uma vez que possibilita ao administrador planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar, em um determinado período, os recursos financeiros da empresa.

Com o mesmo pensamento Spadin (2008), argumenta que a demonstração do fluxo de caixa tem como finalidade mostrar a realidade das atividades da empresa no comportamento do caixa, demonstra as entradas e saídas em determinado período.

Segundo Daga, Kruger e Mazzioni (2015), a demonstração do fluxo de caixa é um importante controle, permitindo aos gestores verificar como suas decisões irão interferir nos resultados e quais serão as consequências sobre o caixa.

Com o uso da DFC, tem como se prever antecipadamente as necessidades de valores para o pagamento dos compromissos que a empresa tem para pagar, assim o administrador financeiro consegue planejar com antecedência os problemas que possam surgir ao longo de sua gestão (SANTOS et al., 2010).

Santos et al. (2010, p. 3) observam há 2 (dois) tipos de fluxo de caixa, planejado e real:

Com o fluxo de caixa planejado, o gestor poderá antecipar suas ações e destinar as sobras de caixa ou até mesmo evitar possíveis problemas como pagamento de fornecedor atrasado, pagamento de juros, entre outras coisas que podem trazer transtornos na administração de suas disponibilidades financeiras. No caso do fluxo de caixa real, o gestor alimenta planilhas para constatar o que entrou e o que saiu no dia e, em seguida, comparar se o que foi planejado está de acordo com o fluxo real

Entende-se que o fluxo planejado corresponde a um período ainda não realizado, portanto estimado, onde o gestor poderá adiantar suas ações e identificar as sobras ou até mesmo evitar possíveis déficits, e já o real é correspondente a um período já ocorrido.

De acordo com Friedrich e Brondani (2005), há dois métodos de como estruturar o caixa: método direto e o método indireto. O método direto classifica os recebimentos e pagamentos utilizando o método das partidas dobradas, este método é considerado informativo, pela forma de como detalha as informações do caixa. Método indireto faz a conciliação entre o lucro líquido e o caixa gerado pelas operações.

Argumenta Silva, Santos e Ogawa (1993), que se a empresa utiliza o método direto, deve demonstrar a reconciliação do lucro líquido adicionalmente, e se optar pelo método indireto, a empresa deve apresentar em separado as variações dos estoques, das contas a receber e a pagar, e das atividades operacionais, também deve demonstrar quantia de juros e impostos de rendas pagos.

Para uma boa análise das informações, dentro de uma empresa a demonstração do fluxo de caixa deve apresentar uma estrutura onde o gestor consiga entender e tomar suas decisões certas sobre sua liquidez. O conteúdo da DFC se divide em três atividades estruturantes: Fluxos Operacionais, Fluxos de Investimentos e Fluxos de financiamentos.

Friedrich e Brondani (2005), salientam que os fluxos operacionais envolvem todas as atividades relacionadas com a produção e entrega de bens e serviços da empresa. Fluxos de investimento envolvem a compra e venda de instrumentos financeiros e patrimoniais de outras entidades, aquisição de ativos que serão usados na produção de bens uso e serviços e recebimento de empréstimos. Fluxos de financiamento, em caso de superávit excedente, poderá ser feito uma aplicação e em caso de déficit de caixa, a opção existente é o resgate de uma aplicação ou a captação de novos recursos.

Segundo Rodrigues, Lustosa e Primo (2005), fluxos operacionais, são as principais fontes que geram receitas dentro da empresa. Fluxos de investimento incluem transações que alteram o ativo da empresa, com exceção do caixa e equivalentes e fluxos de financiamentos,

são recursos adquiridos por meio de financiamentos, devedores de longo prazo, ou até mesmo por recursos dos próprios proprietários da empresa.

Silva et al. (2009), defende o conceito de que no fluxo operacional é a classificação dos principais recebimentos e pagamentos operacionais, correspondem as contas de resultados, e deve ser usado de acordo com o tipo de empresa. Fluxos de investimento correspondem os ativos permanentes e investimentos transitórios qualificados no balanço patrimonial, e fluxos de financiamentos são recursos próprios, ou empréstimos recebidos de terceiros. O uso da demonstração do fluxo de caixa é de fundamental importância ao fornecer informações e propiciar aos gestores identificar quando a empresa precisará de recursos, e quando haverá sobras (SILVA et al., 2009).

2.3 Estudos correlatos

Os estudos correlatos apresentam resultados de pesquisas anteriores, de abordagem semelhante à pesquisa proposta, servindo de referência para analisar os resultados empíricos.

Pivetta (2004), demonstra pesquisa realizada em empresa comercial de pequeno porte a nível federal e estadual, sendo firma individual. O objetivo foi demonstrar a importância da utilização do fluxo de caixa nas empresas, como instrumento gerencial da tomada de decisões principalmente nas pequenas empresas. Em resultado o administrador da empresa analisada projetou sua atividade para o próximo semestre tendo, com isso, a possibilidade de tomar decisões em relação ao saldo excedente disponível em caixa, podendo inclusive modificar sua política de compra e venda.

Silva e Ferreira (2007), apresentam pesquisa realizada em pequenas e médias empresas com o objetivo de estabelecer um estudo sobre importância e aplicação do fluxo de caixa nas mesmas. Comprovando ao final da pesquisa que o fluxo de caixa pode auxiliar o gerenciamento das empresas conhecerem, antecipadamente, qual será o saldo oriundo de suas transações e para que a empresa possa utilizar o fluxo de caixa como uma ferramenta de auxílio na busca de sua manutenção e crescimento.

Por meio de uma pesquisa familiar Dahner e Casturin (2008), objetivam proporcionar ao gestor uma visão antecipada de suas necessidades ou sobras de recursos financeiros, auxiliando a tomada de decisões e controle mais eficiente dos recursos. Tem como resultado que o fluxo de caixa, para o pequeno negócio, é uma ferramenta de grande utilidade pela praticidade e facilidade com que poderá ser entendida e elaborada pelo gestor e seus usuários. Com o modelo proposto o gestor da microempresa poderá orçar, planejar e controlar seu negócio de maneira direta e sem complicação, uma vez que anteriormente não possuía controle de suas ações.

Em pesquisa realizada com 135 gestores de microempresas na região central da cidade de Curitiba - PR, teve como objetivo evidenciar as técnicas administrativas de acompanhamento, avaliação e controle do fluxo de caixa, que as microempresas adotam como instrumento de controle gerencial para tomada de decisão. A pesquisa apontou que ainda existem muitos administradores financeiros que não utilizam a DFC para controlar as finanças empresariais. Identificou muitos administradores que, mesmo afirmando conhecer o processo de administração do fluxo de caixa, não souberam ou não responderam as questões relacionadas, contrariando a afirmação apresentada e apontando despreparo dos gestores das microempresas (TOLEDO FILHO et al., 2010).

Nazareth e Carvalho (2013), apresentam uma pesquisa realizada em seis microempresas localizadas na cidade de São João Del Rei - MG e que encontram-se enquadradas no Simples Nacional. Percebe-se por meio deste trabalho que independente do porte da empresa, a Demonstração de Fluxo de Caixa apresenta informações em disposição totalmente nova quando comparada aos outros demonstrativos obrigatórios, imaginando-se uma melhor compreensão do microempreendedor. Os resultados mostraram grande correlação

entre os índices tradicionais e a cobertura de dívida e não foram significativos no caso da cobertura de dívida de longo prazo.

Daga, Kruger e Mazzioni (2015) verificaram a utilização do fluxo de caixa pelas empresas, considerando-a como instrumento de controle e apoio gerencial ou atender as exigências normativas. A amostra considerou 134 empresas da cidade de Chapecó – SC. O resultado evidenciou que 72% das empresas elaboram a DFC e que 65% das empresas utilizam a demonstração do fluxo de caixa como controle gerencial e financeiro. Das empresas que fazem uso da DFC 34% fazem mensalmente, 22% semanalmente e 18% quinzenalmente. De maneira geral os resultados, demonstram que a demonstração do fluxo de caixa é utilizada para a tomada de decisão, não somente para a obrigação fiscal.

Os estudos apresentados pelos pesquisadores destacam a importância do uso da demonstração do fluxo de caixa nas empresas, essa demonstração auxilia no gerenciamento, bem como nas tomadas de decisões.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa enquadra-se quanto aos seus objetivos como uma pesquisa descritiva, por pretender verificar as percepções do uso da demonstração dos fluxos de caixa no setor supermercadista. Para Gil (2010), este tipo de pesquisa tem como objetivo principal descrever, analisar ou verificar as relações entre fatos e fenômenos.

Quanto os procedimentos, a pesquisa é do tipo levantamento. Estes estudos, conforme Gil (2010, p. 55):

Caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer. Solicitam-se informações a um grupo significativo de pessoas, acerca de um problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa obter as conclusões correspondentes dos dados coletados.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa se classifica como quantitativa, caracterizada pela aplicação de instrumentos estatísticos, na coleta e processamento dos dados, não se aprofunda na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos (RAUPP; BEUREN, 2012).

A amostra utilizada para a pesquisa corresponde a 28 empresas do setor supermercadista listadas na prefeitura municipal de São Lourenço do Oeste - SC. Colauto e Beuren, (2012), argumentam que a população ou universo é composta por elementos distintos que possui certo número de características comuns definidas para determinado estudo. Gil (2010), enfatiza que é frequente o pesquisador trabalhar com uma amostra, ou seja, seleciona uma pequena parte dos elementos de um universo da pesquisa que pretende estudar.

A coleta de dados ocorreu no mês de fevereiro de 2015 e foi feita por meio de questionários com perguntas fechadas e escala Likert, direcionados para os responsáveis pela administração do setor financeiro das empresas investigadas. As questões das tabelas 1 a 6 e as tabelas 18 e 19 foram respondidas por 28 gestores de empresas. Em relação as tabelas 7 a 15, as perguntas foram respondidas pelos gestores que fazem uso da demonstração do fluxo de caixa, compreendendo sete empresas. Os dados foram analisados por meio de análise estatística descritiva e os resultados apresentados em tabelas.

Segundo Lakatos (2013) a técnica de questionário é formada por uma série de perguntas que devem ser respondidas, sem que o pesquisador esteja presente. O questionário deve ter clareza e acompanhado de notas que expliquem a natureza da pesquisa e destaquem a importância e necessidade das respostas a fim de motivar o informante (COLAUTO; BEUREN, 2012).

Foram analisadas as informações ligadas ao uso da DFC, sobre a dificuldade em gerenciá-lo, o conhecimento que os gestores têm a respeito, a importância dada pelas empresas a este demonstrativo. Desta forma, a partir da análise dos dados coletados buscou-se

abranger e apresentar os procedimentos gerenciais das micro e pequenas empresas do setor supermercadistas de São Lourenço do Oeste – SC e as percepções dos gestores sobre a demonstração do fluxo de caixa.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados decorrentes das respostas obtidas por meio de questionários respondidos por um uma amostra de 28 empresas do setor supermercadista no município de São Lourenço do Oeste – SC. Para apresentar os resultados obtidos, nas questões objetivas, foi usado tabelas com frequência absoluta e frequência relativa e para as questões de escala foi apresentado tabelas com média, desvio padrão, escala teórica e escala real. A Tabela 1 demonstra os cargos ocupados pelos respondentes.

Tabela 1 – Cargo dos respondentes

Função que ocupa na empresa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Proprietário	18	64,28%
Gerente	5	17,86%
Contador	0	0,00%
Outros	5	17,86%
Total	28	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 1 que os proprietários foram os principais respondentes dos questionários (64,28%). Os gerentes correspondem a 17,86% e outros 17,86% desempenham outras funções, podendo estes não ter um conhecimento qualificado para responder determinadas questões.

Na Tabela 2 demonstra-se o tempo de atuação das empresas no mercado.

Tabela 2 -Tempo de atuação da empresa no mercado

Tempo de atuação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Inferior a 1 ano	0	0
Entre 1 e 2 anos	2	7,14%
Entre 2 e 5 anos	7	25,00%
Entre 5 e 10 anos	7	25,00%
Acima de 10 anos	12	42,86%
Total	28	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação ao tempo de existência no mercado, os resultados obtidos foram bastante variados, entre 1 e acima de 10 anos. Da amostra, observa-se que apenas 7,14% das empresas tem tempo de atuação entre 1 e 2 anos e 42,86% já com uma certa estabilidade, estão no mercado há mais de 10 anos. As micro e pequenas empresas são consideradas geradoras de emprego (GONÇALVES, 2009). Procura-se nesta pesquisa averiguar a participação dessas empresas na geração de empregos e a quantidade de empregados.

A Tabela 3 demonstra as informações pertinentes à quantidade de empregados das empresas investigadas.

Tabela 3 - Número de funcionários na empresa

Funcionários	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não possui funcionários	3	10,71%
Até 5 funcionários	12	42,86%
De 5 a 10 funcionários	9	32,14%
De 10 a 20 funcionários	1	3,57%
Acima de 20 funcionários	3	10,71%
Total	28	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao número de empregados das empresas, verifica-se que 10,71% das empresas não possui funcionários, e a mesma pessoa desenvolve várias funções, as atividades desenvolvidas pelas empresas deste grupo não conseguem elaborar relatórios satisfatórios diante do acúmulo de atividades. Nota-se que 32,14% das empresas pesquisadas possuem acima de cinco funcionários, podendo apresentar maior necessidade de utilizar relatórios gerenciais. É baixo o número de empresas que possuem acima de 20 funcionários, apenas 10,71%.

A Tabela 4 demonstra a quantidade de empresas pesquisadas que possuem recursos tecnológicos e sistemas de informações para o desempenho de suas atividades.

Tabela 4 - Recursos tecnológicos e sistemas de informações

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não possui	7	25,00%
Possui parcialmente	18	64,29%
Possui totalmente	3	10,71%
Total	28	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que 25% dos empreendimentos não possuem recursos tecnológicos e sistemas de informações, grande parte delas possuem somente parcialmente, e apenas 3 empresas das 28 pesquisadas possuem totalmente este recurso. Verifica-se a fragilidade destas empresas nas suas informações, não tendo veracidade dos investimentos dos seus recursos.

Na Tabela 5 apresenta quais dos controles os empresários fazem uso em suas empresas.

Tabela 5 - Controles de gestão que a empresa utiliza

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Controle contas a pagar e receber	25	89,29%
Controle de estoque	15	53,57%
Controle de custos	11	39,29%
Controle da DFC	7	25,00%
Controle de matéria-prima	2	7,14%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que os maiores percentuais se reportam aos controles de contas a pagar e a receber com 89,29%, os resultados indicam uma preocupação das empresas quanto ao pagamento para seus fornecedores e o recebimento por parte de seus clientes. Vale salientar que nesta questão possibilitava aos respondentes assinalar mais de uma opção, algumas empresas possuem outros controles, como o de estoque 53,57%, custos 39,29%, controle de fluxo de caixa 25% e de matéria prima 7,14%; lembrando que na Tabela 2 nos resultados obtidos detectou-se que 50% dos respondentes possuem um curso superior, no qual facilita a realização desses controles, e 50% não possuem uma graduação o que dificulta o conhecimento e a realização desses demonstrativos.

Na Tabela 6 apresenta os resultados em relação aos prazos oferecidos para seus clientes em relação aos prazos concedidos pelos fornecedores.

Tabela 6 – Prazo clientes x Fornecedores

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Prazo clientes x fornecedores	3,4286	1,1684	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 6 indicam as empresas tendem a oferecer prazos maiores a seus clientes daqueles obtidos dos seus fornecedores. Esta postura pode provocar, no longo prazo, a necessidade da empresa recorrer aos financiamentos devido à falta de

disponibilidades. Se o empreendimento fizer o uso da demonstração do fluxo de caixa facilitará a detecção da deficiência que a instituição poderá ter.

No conjunto das respostas a média foi de 3,4286 representa 68,57% da escala máxima possível. O desvio padrão, que indica a distância média da resposta de cada empresa individualmente em relação ao comportamento médio do grupo, representa 34% da média, indicando uma relativa dispersão no posicionamento das empresas.

Das 28 empresas pesquisadas somente 25% dizem utilizar a demonstração do fluxo de caixa. Com base nos resultados, pode-se dizer que a maioria das empresas investigadas não faz uso da demonstração o que dificulta aos gestores ter conhecimentos reais dos dados financeiros e econômicos de sua empresa.

Os resultados da pesquisa de Toledo Filho et al. (2010), é similar a pesquisa, no sentido de que ambos os estudos tiveram como resultados um baixo percentual de uso da demonstração de fluxo de caixa pelas empresas pesquisadas.

Silva e Ferreira (2007) enfatizam que a não utilização da demonstração do fluxo de caixa pode trazer graves consequências para as empresas, pois sem controle de receitas e despesas não é possível identificar as reais disponibilidades e obrigações que a empresa tem a cumprir. Com a competitividade do mercado, os controles se tornam essenciais para que os gestores tenham informações precisas, ao contrário diminui suas chances de sobrevivência e de sucesso.

A Tabela 7 demonstra o nível de conhecimento dos investigados sobre o Fluxo de Caixa.

Tabela 7 – Nível de conhecimento da DFC

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Conhecimento da DFC	3,5714	0,9759	1	5	3	5

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 7 apresenta os empreendimentos que possuem conhecimento sobre a demonstração do fluxo de caixa. O grau de conhecimento na utilização da ferramenta foi em média de 3,5714 e representa 71,43% da escala máxima possível. O desvio padrão, representa 27,33% da média.

Na Tabela 8 demonstra o grau de dificuldade no gerenciamento do fluxo de caixa.

Tabela 8 – Grau de dificuldade no gerenciamento da DFC

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Gerenciamento da DFC	2,4286	1,1339	1	5	1	4

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a Tabela 8, pode se constatar que os valores de escala real apresentam-se de forma muito similar aos valores de escala teórica. O grau de dificuldade que as empresas encontram no gerenciamento da DFC, apresenta uma média de 2,4286, representando 60,72%. O desvio padrão em relação á média, apresentou um índice de 1,1339, o que representa 46,69% de dispersão nas respostas.

Os resultados indicam que os gestores estão com dificuldade no gerenciamento da demonstração do fluxo de caixa, não se sentem capacitados para desenvolvê-la com êxito.

Com a elaboração da DFC o administrador terá um controle de suas entradas e saídas, de forma a evitar situações indesejáveis para sua empresa, conseguindo controlar os prazos de pagamentos, recebimentos e estocagem de acordo com as necessidades da empresa.

Na Tabela 9 verifica-se com que frequência é realizado a demonstração do fluxo de caixa nas empresas pesquisadas.

Tabela 9 – Realização da demonstração do fluxo de caixa

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diário	5	62,50%
Semanal	2	25,00%
Quinzenal	0	0,00%
Mensal	0	0,00%
Trimestral	0	0,00%
Semestral	0	0,00%
Anual	1	12,50%
Total	8	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que em um total de 28 empresas pesquisadas, 20 não utilizam o demonstrativo de fluxo de caixa, demonstrando assim que são poucas que utilizam este instrumento. Um dos fatores que se destaca da não utilização dessa ferramenta é a falta de conhecimento na elaboração e sobre os benefícios que a demonstração do fluxo de caixa pode propiciar às empresas que a usam.

Como demonstra na Tabela 9, 62,50% dos empreendimentos que fazem uso desse controle, realizam diariamente, apenas 25% semanal e 12,50% anualmente.

Em relação ao grau de importância dos controles de gestão financeira na empresa, na Tabela 10 apresenta as percepções sobre o uso desses controles.

Tabela 10 – Importância dos controles

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Importância dos controles	18,2857	1,2536	4	20	17	20

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados da Tabela 10 pode se constatar que a média é de 18,2857 representando 91,43% e com o desvio padrão de 1,2536 representando 6,86%. por ser uma questão elaborada de forma aberta, os respondentes tinham a opção de marcar mais que uma opção, entre elas a importância do controle das contas a receber, das contas a pagar, controle de estoques, e de custos.

Diante do resultado observa-se que os empresários acham de grande importância esses controles de gestão financeira, as empresas que não fazem uso desses artefatos não conseguem obter um controle detalhado de seu empreendimento. Dentre todos os controles foi direcionado uma questão sobre a importância da demonstração do fluxo de caixa nos processos decisórios, apresentado na Tabela 11.

Tabela 11 – Importância da DFC no processo decisório

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Importância da DFC nas decisões	4,5714	0,5345	1	5	4	5

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 11 pode se constatar que a média de importância da demonstração do fluxo de caixa nos processos decisórios da empresa é de 4,5714 o que representa 91,43%. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 0,5345, o que representa 11,69% de dispersão nas respostas.

Verificou-se que os empresários acham de suma importância a demonstração do fluxo de caixa nas decisões da empresa, e mesmo assim a grande parte não faz uso da demonstração, em análise de outras tabelas identifica-se o não uso por falta de conhecimento na elaboração, a falta de tempo, outros ainda acham muito complexo para ser elaborada.

Uma boa administração do uso da demonstração do fluxo de caixa se torna um instrumento de grande potencial para tomar as devidas decisões e para que o gestor haja estrategicamente.

Gonçalves (2009) considera a DFC uma demonstração financeira que possibilita a geração de informações importantes e que pode guiar o planejamento financeiro e orçamentário da empresa, além de ser um poderoso instrumento de tomada de decisão nas ações empresariais. O uso de controles financeiros como a DFC é uma condição decisiva para a sobrevivência, para o sucesso ou fracasso de uma empresa.

As empresas baseiam-se na demonstração do fluxo de caixa para a tomada de decisão. Estes resultados destacam evidências de pesquisa anteriores, como as de Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e Pivetta (2004).

Na Tabela 12 analisou-se com que frequência ocorrem divergência no fechamento da demonstração do fluxo de caixa.

Tabela 12 - Divergências no fechamento da DFC

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diariamente	1	10,00%
Semanalmente	4	40,00%
Mensalmente	1	10,00%
Nunca Ocorrem	3	30,00%
Outros	1	10,00%
Total	10	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados da Tabela 12, 40% afirmam ter divergência no fechamento da demonstração do fluxo de caixa semanalmente, vale destacar que dentre os percentuais, 30% nunca ocorre divergências. Das empresas pesquisadas constata-se que as divergências no fechamento não ocorrem com tanta frequência.

Pelos resultados do questionário percebe-se contradições nas respostas, pois na Tabela 5 apenas sete empresas afirmaram fazer uso da demonstração do fluxo de caixa, na Tabela 9 foi evidenciado que oito empresas dizem usar esse demonstrativo, já na Tabela 12, onde questiona sobre divergências nos fechamentos de caixa, 10 empresas responderam ter divergência.

Na Tabela 13 é questionado as empresas se com a utilização do fluxo de caixa a empresa consegue obter um controle financeiro eficiente.

Tabela 13 - Utilização da DFC X controle financeiro eficiente

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Utilização da DFC x controle	4,4286	0,7868	1	5	3	5

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados da Tabela 13 pode se constatar que a média das respostas foi de 4,4286 representado 88,57% do valor máximo. O desvio padrão, que representa a variação em relação á média, apresentou um índice de 0,7868, o que representa 17,77% de dispersão nas respostas. Os resultados indicam uma elevada percepção de que com a utilização do demonstrativo do fluxo de caixa, as empresas conseguem obter um controle financeiro eficiente.

Este estudo ressalta evidenciações da pesquisa de Dahmer e Casturino (2008) as empresas que utilizarem o demonstrativo de fluxo de caixa poderão orçar, planejar e controlar seu negócio com uma visão antecipada de suas necessidades ou sobras de recursos financeiros.

Na Tabela 14 revela a dificuldade de recursos por falta de acompanhamento do fluxo de caixa.

Tabela 14 - Dificuldade de recursos por falta de acompanhamento da DFC

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Dificuldades de recurso por não uso da DFC	1,8571	0,8997	1	5	1	3

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme resultados da Tabela 14, as empresas apresentam uma média de 1,8571 o que representa 61,90%. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 0,8997, o que representa 48,45% de dispersão nas respostas.

Com base no resultado, observou-se que são poucas as empresas que sentem dificuldades de recursos por falta de acompanhamento da demonstração do fluxo de caixa, pode ser justificado devido ao uso de outros controles apresentados na Tabela 5.

Na Tabela 15 demonstra-se os tipos de acessórias que a empresa utiliza.

Tabela 15 - Tipos de assessoria que a empresa utiliza

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não utiliza	2	7,14%
Assessoria Contábil	25	89,29%
Assessoria Financeira	3	10,71%
Assessoria Gerencial	3	10,71%
Outros	0	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme resultados da Tabela 15, a grande maioria das empresas, com um percentual de 75,76% afirmam ter assessoria contábil e 6,06 dizem não fazer uso de nenhum tipo de assessoria, 25 empresas afirmam ter assessoria contábil e 3 não assinalaram esta opção; dependendo do ponto de vista dos respondentes, pode ser que alguns gestores entenderam assessoria contábil como contabilidade financeira, e outros como assessoria contábil.

Na Tabela 16 demonstra a razão da não utilização da demonstração do fluxo de caixa pelas empresas pesquisadas.

Tabela 16 - Razão da não utilização da DFC

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Razão do não uso da DFC	13,7143	3,3488	4	20	8	20

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando os resultados da Tabela 17, a média das respostas foi de 13,7143 representando 68,57 do valor máximo. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 3,3488, o que representa 24,42% de dispersão nas respostas.

Os respondentes destacaram as razões pelas quais não utilizam a ferramenta do fluxo de caixa, foram fatores variados como a complexidade, o tempo, outros ainda afirmaram que o controle não tem importância para a gestão e também por falta de conhecimento.

Através da pesquisa sobre as percepções do uso da demonstração do fluxo de caixa em empresas do setor supermercadista no município de São Lourenço, verificou-se que ainda não existe uma plena consciência dos empresários da importância de se conhecer e utilizar a DFC em seus empreendimentos. Ainda, é baixo o percentual daqueles que conhecem e utilizam a ferramenta.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

A demonstração do fluxo de caixa é um instrumento que demonstra as operações realizadas pelas empresas é de grande relevância, pois possibilita aos gestores ter um maior controle em seus recursos financeiros e permite ainda uma avaliação das condições em que as organizações se encontram, evitando situações indesejáveis, conseguindo controlar os prazos de pagamentos, recebimentos e estocagem de acordo com as necessidades da empresa.

Neste sentido o estudo teve como objetivo principal analisar as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração do fluxo de caixa em empresas do setor supermercadista no município de São Lourenço do Oeste - SC. Assim, a abordagem do tema deu-se no âmbito de buscar relacionar o fluxo de caixa com a gestão empresarial, pela dificuldade que os empresários têm em planejar e controlar seus recursos.

Foi elaborada uma pesquisa com 28 empresas supermercadistas do município de São Lourenço do Oeste, através de questionário direcionado aos responsáveis pelas empresas.

No estudo realizado na cidade de São Lourenço do Oeste sobre a percepção e utilização da demonstração do fluxo de caixa em empresas do setor supermercadistas, verificou-se que ainda não existe uma plena consciência dos empresários da importância de se conhecer e utilizar o mesmo em seus empreendimentos. Todavia, é alto o percentual daqueles que conhecem, mas que fazem o uso da ferramenta são poucos.

Das 28 empresas pesquisadas somente 25% dizem utilizar a demonstração do fluxo de caixa. Verificou-se que 62,50% dos empreendimentos que fazem uso desse controle, realizam diariamente, 25% semanal e 12,50% anualmente. Com base nos resultados, pode-se dizer que a maioria das empresas investigadas não faz uso da demonstração, o que dificulta aos gestores ter conhecimentos reais dos dados financeiros e econômicos de sua empresa. Por meio dos questionários aplicados verificou-se que os controles de contas a pagar, contas a receber, controle de estoque e de custos são utilizados por um percentual maior de empresas.

É importante destacar alguns fatores evidenciados através da pesquisa, pelos quais os administradores não fazem a utilização dessa ferramenta, como a complexidade na elaboração, o tempo para elaboração, a falta de conhecimento para a elaboração do demonstrativo, e na visão de determinadas empresas, o controle não tem importância para a gestão.

Analisando o presente estudo, conclui-se que a utilização da demonstração do fluxo de caixa na visão empresarial mostrou ser um artefato de gerenciamento financeiro que auxilia nas tomadas de decisões. O empreendimento que faz o uso desse controle consegue planejar e controlar suas atividades, estando preparada frente às dificuldades econômicas que venham a se deparar, sendo de grande importância para o sucesso empresarial.

Espera-se com este estudo ter contribuído para demonstrar a percepção dos gestores sobre o uso da demonstração do fluxo de caixa. Observou-se a probabilidade de novos estudos sobre o uso da demonstração do fluxo de caixa permitindo o aprofundamento de novos enfoques.

Como sugestões para futuros estudos, é importante o aumento da amostra para realizar a confirmação dos resultados obtidos nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M.; PORTON, R. A. B.; RAUPP, F. M.; SOUZA, M. A. B. Proposta de uma sistemática de fluxo de caixa projetado para uma empresa de pequeno porte do setor varejista: o caso de uma empresa comercial do ramo de confecções. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 14, n. 2, p. 125-144, 2003.

_____.; RENGEL, S. Uso dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 14, n. 45, p. 453-479, 2012.

COLAUTO, R.D.; BEUREN, I. M.; **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 117-144.

DAHMER, L.; CASTURIN, V. Fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira para microempresa. **Revista Contabilidade& Finanças**, v.1, n.1, p. 1-7, 2008.

DAGA, K.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; Demonstração dos fluxos de caixa: Controle gerencial ou obediência a normativa? **Revista Cont. Ufba**, v. 9, n. 1, p. 93-112, 2015.

FRIEDRICH, J.;BRONDANI, G. Fluxo de caixa – sua importância e aplicação nas empresas. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**, v. 2, n. 2, p. 135-151, 2005.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 76-96.

GONÇALVES, R. N.R. A percepção e utilização do fluxo de caixa pelas micro e pequenas empresas de Januário-MG. **Revista de Ciências Empresariais**, v. 6, n. 2, p. 07-16, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Demografia das empresas**. 2010. Disponível em:< <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/0000000977320812201232172761826.pdf>>. Acesso em 14 abr. 2014.

IUDICIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NAZARETH, L. G. C.; CARVALHO, F. M. Análise de liquidez em empresas pequenas e médias: possibilidades ampliadas pela obrigatoriedade da DFC em empresas do setor de comércio varejista. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 7, n. 2, p.18-33, 2013.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PIVETTA, G. A utilização do fluxo de caixa nas empresas: um modelo para a pequena empresa. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 1, n. 2, p. 1-14, 2004.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M.; Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.).**Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-97.

RODRIGUES, F. F.; LUSTOSA, P. R. B.; PRIMO, U. R. O Efeito da depreciação no Fluxo de Caixa das Operações das Empresas do setor Elétrico Brasileiro nos Anos de 2001 e 2002. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 1, p. 5-13, 2005.

SANTOS, C. A. A. dos S.; BARRETO, M. C. R.; VIDESCHI, V. C. P.; HORITA, R. Y. Fluxo de caixa cash flow. **Universitári@ -Revista Científica do Unisaesiano**, v. 1, n.1, p. 1-11, 2010.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **As pequenas empresas do simples nacional**. 2011. Disponível em: < http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/As_pequenas_empresas_SN.pdf >. Acesso em: 12 abr. 2014.

SILVA, C. A. T.; SANTOS, J. O.; OGAWA, J. S. Fluxo de caixa e doar. **Caderno de Estudos**, n. 9, p. 1-26, 1993.

SILVA, J. B.; FERREIRA, A. A importância do fluxo de caixa como ferramenta fundamental na média e pequena empresa. **Revista Científica Eletrônica de Administração**, v. 2, n. 12, p. 1-7, 2007.

SILVA, R. R.; OLIVEIRA, L. H.; ALBANÊS, F.; LIMA, P. S. A evolução do fluxo de caixa e o uso da análise fundamentalista. **Revista Economia & Pesquisa Araçatuba** v. 11, n. 11, p.32– 45, 2009.

SIQUEIRA, T. P.; MENDONÇA, T. S.; QUINTANA, A. C. Demonstração dos fluxos de caixa: analisando informações complementares. **Revista Razão Contábeis & Finanças**, v. 4, n. 1, p. 1-16, 2013.

SPADIN, C. E. A importância da demonstração do fluxo de caixa enquanto instrumentogerencial para tomada de decisão. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 21, n.14, p. 167-177, 2008.

TOLEDO FILHO, J. R.; OLIVEIRA, E. L.; SPESSATTO, G. Fluxo de caixa como instrumento de controle gerencial para tomada de decisão: um estudo realizado em microempresas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 15, n. 2, p. 75-88, 2010.

USO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA EM EMPRESAS DO SEGMENTO DE SAÚDE

Elaine Pianta
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
pianta@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
sady@unochapeco.edu.br

Omeri Dedonato
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
omeri@unochapeco.edu.br

Liziane Campigotto
Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
lcamp@unochapeco.edu.br

RESUMO

As empresas estão sempre em busca de artefatos gerenciais e informações claras que auxiliem nas tomadas de decisões. Esta pesquisa tem como objetivo analisar as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração do fluxo de caixa em pequenas empresas do setor de saúde. Esta pesquisa quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva, quanto aos procedimentos é do tipo levantamento de dados e quanto à abordagem do problema é quantitativa. Em uma amostra composta de 29 empresas cadastradas na Prefeitura Municipal de São Lourenço do Oeste – SC verificou-se por meio de questionário que apenas 12 empresas se utilizam do controle do fluxo de caixa, 83,33% o fazem diariamente, 8,33% semanalmente e 8,33% mensalmente. As empresas que se utilizam deste artefato demonstraram a importância da sua utilização juntamente com outras demonstrações, como o controle de contas a pagar e receber, controle de custos, controle de matéria prima e controle de estoques. As empresas que disseram não utilizar o demonstrativo do fluxo de caixa justificam a falta do uso pelo tempo e complexidades para sua elaboração pela falta de conhecimento sobre o demonstrativo e alguns gestores responderam não ter importância para a gestão.

Palavras-chave: Demonstração do fluxo de caixa. Controle gerencial. Setor da saúde.

1 INTRODUÇÃO

É perceptível a importância que as empresas de pequeno porte representam para a economia da cidade, e no setor da saúde não é diferente. Os laboratórios, as clínicas médicas, os consultórios e as farmácias, são geradores de muitos empregos que conseqüentemente geram movimentações financeiras e econômicas.

Mas como em qualquer outro ramo de atividade econômica, o setor da saúde também deve utilizar de certos instrumentos para manter o funcionamento das atividades, pois as empresas estão inseridas em um mercado competitivo no qual obriga os gestores a assumirem estratégias cada vez mais eficientes. Considerando os fatos, cada ferramenta de análise tem seu papel fundamental para o sucesso da empresa e uma delas é o fluxo de caixa (SANTOS et al., 2010).

O fluxo de caixa (FC) permite aos gestores analisarem a real situação em que as organizações se encontram. Na concepção de Quintana e Saurin (2008), a principal

ferramenta que permite visualizar as disponibilidades é o caixa, controlado por meio da utilização do fluxo de caixa que é um eficiente instrumento gerencial. As empresas precisam se manter informadas sobre as entradas e saídas financeiras que acontecem nas empresas, para que haja um bom planejamento de compras e pagamentos de suas obrigações.

Silva e Ferreira (2007) argumentam que a não utilização do fluxo de caixa muitas vezes trazem consequências desagradáveis para as empresas, se ignorada as informações suas chances de sobrevivência e sucesso diminuem, pois sem um controle de entradas e saídas não é possível saber as reais disponibilidades e obrigações que se tem a cumprir.

Segundo Pivetta (2004), a principal condição para a sobrevivência da empresa é a disponibilidade de dinheiro para quando realmente precisar, ficar sem dinheiro significa ficar fora do negócio. Dessa forma a administração do caixa é uma condição decisiva para a sobrevivência, para o sucesso ou fracasso de uma empresa, onde uma boa administração do uso do caixa se torna um instrumento de grande potencial para tomar as devidas decisões e para que o gestor haja estrategicamente.

Para Gonçalves (2009), tendo um gerenciamento eficiente, menor é o risco de se apresentar problemas em relação à necessidade de capital de giro, pois, independente do seu tamanho, qualquer empresa deve manter um sistema de controles gerenciais que proporcione um acompanhamento da real situação nas movimentações financeiras.

Neste artigo pretende-se responder ao seguinte problema de pesquisa: Quais as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração do fluxo de caixa em pequenas empresas do setor de saúde? O objetivo é analisar as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração do fluxo de caixa em pequenas empresas do setor de saúde.

O elevado aumento de empresas de pequeno porte no Brasil tende a gerar impactos na economia, na geração de empregos, melhores salários, maior arrecadação de impostos e melhores condições sociais para os empregados.

Segundo o SEBRAE (2013), em 2012 havia 7,1 milhões de empresas registradas no regime Simples Nacional. Este número ficou 26% acima do verificado em dezembro do ano anterior. Em 2011 esse crescimento já havia sido de quase 30%. Este fator é a principal justificativa pela escolha do tema, pois, as empresas de pequeno porte além de contribuírem para o PIB geram muitos empregos que mantém economicamente muitas famílias, e também por perceber a importância que o demonstrativo do fluxo de caixa tem para as empresas na hora tomar as decisões.

Este estudo justifica-se em virtude de que as micro e pequenas empresas são responsáveis por mais da metade dos empregos com carteira assinada do Brasil, que somados a ocupação dos próprios empreendedores pode-se dizer que os empreendimentos de micro e pequeno porte são responsáveis por, pelo menos, dois terços do total das ocupações existentes no setor privado da economia.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados.

2.1 Contabilidade gerencial

Com as decorrentes mudanças que de uma forma ou de outra acaba afetando a maioria das empresas, os gestores da contabilidade tem a necessidade de procurar novas formas de evidenciar o patrimônio e tudo que ocorre dentro das organizações. Diante desta situação, utiliza-se principalmente da contabilidade gerencial, para o fornecimento de informações por meio de relatórios.

Segundo Silva e Nascimento (2005, p. 74), entre tais relatórios encontram-se as Demonstrações Contábeis, que evidencia as informações de forma clara para seus usuários em tempo hábil, buscando uma padronização para atender os interesses comuns de todas as pessoas envolvidas no negócio.

Em um ambiente cada vez mais competitivo as empresas buscam e necessitam por transparência nas informações, e a contabilidade gerencial é uma importante ferramenta para que as empresas alcancem seus objetivos, é por meio das demonstrações que os usuários conseguem acompanhar toda movimentação financeira, seja para saber o que esta acontecendo dentro da organização em tempo real, ou seja, para planejar algumas decisões futuras (SIQUEIRA; MENDONÇA; QUINTANA, 2013).

Friedrich e Brondani (2005, p. 2) argumentam que “tendo em vista a nova conjuntura econômica, exige-se que os administradores financeiros estejam preparados para novos desafios. Hoje, mais do que nunca é preciso gerenciar com competência os recursos financeiros da empresa [...]”.

Independente do tamanho, qualquer empresa deve manter um sistema de controles gerenciais que proporcionem informações precisas e sempre atualizadas, pois uma decisão tomada equivocada pode prejudicar muito o andamento das atividades e as condições financeiras (GONÇALVES, 2009).

As empresas utilizam todas as informações repassadas ou relatórios contábeis feitos para auxiliar na tomada de decisões, que é de interesse tanto das pessoas externas como também da gerencia interna, relatórios esses que ficam sobre a responsabilidade da contabilidade gerencial apresentar para os usuários (IUDÍCIBUS, 1998).

2.2 Demonstrações dos fluxos de caixa - DFC

A demonstração dos fluxos de caixa é uma importante ferramenta para análise das disponibilidades e das obrigações que a organização tem a cumprir em determinado período, possibilitando um planejamento futuro.

Para Almeida e Bezerra (2012, p. 232) “a demonstração do fluxo de caixa evidencia todos os pagamentos e recebimentos realizados em dinheiro de um determinado período. Assim, os fluxos de caixa representam as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa”.

Spadin (2008) argumenta que o fluxo de caixa é uma demonstração capaz de fornecer informações com as quais permite o gestor ter mais condições de planejar suas ações futuras com a possibilidade de evitar perdas. Se utilizando dessas informações ao seu favor as empresas podem se planejar no que diz respeito aos recebimentos de clientes e as obrigações sejam elas financeiras ou com fornecedores.

Borges, Nunes e Alves (2012) enfatizam que é essencial que os gestores tenham conhecimento dos fatos que ocorrem dentro do ambiente em que trabalham, mas infelizmente é comum nos depararmos com gestores que possuem dificuldades em estar atualizado com os dados financeiros e econômicos das empresas, desta forma, o principal objetivo do fluxo de caixa é proporcionar informações sobre os recebimentos e os pagamentos em num determinado período, possibilitando um melhor planejamento.

As formas de apresentação mais utilizadas na DFC é o método direto ou indireto. Para a elaboração do fluxo de caixa se obtém os dados do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício. Segundo Silva e Nascimento (2005) o método direto demonstra os pagamentos e recebimentos das atividades operacionais das empresas, deixando evidenciada a movimentação dos recursos financeiros, de onde surgiram e para onde serão destinados, sua estrutura se inicia pelas atividades operacionais depois as atividades de investimento e por último as atividades de financiamento. Os mesmos autores enfatizam que o método indireto demonstra os recursos das atividades operacionais a partir do lucro líquido sendo ajustado por despesas e receitas.

A estrutura das demonstrações compõe-se de quatro grupos: disponibilidade que a empresa tem, operacionais envolve os pagamentos e os recebimentos, atividades de investimentos são recursos adquiridos para gerar caixa, atividades de financiamentos entradas e saídas esta relacionado com a capacitação de recursos de terceiros. Essa composição é de fácil entendimento e serve para qualquer empresa, independente da atividade e do tamanho. Silva et al., (2009).

Silva, Ferreira (2007) enfatizam que o fluxo de caixa é um artefato importante para o gerenciamento das empresas de pequeno porte, ajuda nas tomadas de decisões, no controle e no planejamento seja momentâneo ou para futuro. É fundamental buscar sempre ter um controle das entradas e saídas para que se possa cumprir com todas as obrigações, e para um eventual problema financeiro ter disponibilidades suficientes para suprir esses imprevistos, assim consequentemente à manutenção dessas organizações no mercado.

2.3 Estudos correlatos

Nessa seção, são apresentados estudos correlatos em que são descritos os objetivos e os principais resultados alcançados.

Gonçalves (2009) realizou um estudo com o objetivo de caracterizar a percepção dos micro e pequenos empresários no que concebem a importância que se dá ao Fluxo de Caixa como instrumento de gestão e quanto à sua forma de utilização na gestão financeira de seus empreendimentos. Nesta pesquisa utilizou como amostra 161 empresas associadas à Câmara de Dirigentes Lojistas da cidade de Januária-MG. Ao final da pesquisa observou-se que ainda não existe uma plena consciência dos empresários da importância de se conhecer e utilizar o Fluxo de Caixa em seus empreendimentos. Todavia, é alto o percentual daqueles que conhecem e utilizam a ferramenta.

Em pesquisa realizada com 135 gestores de micro empresas na região central da cidade de Curitiba, PR, teve como objetivo evidenciar as técnicas administrativas de acompanhamento, avaliação e controle do fluxo de caixa, que as microempresas adotam como instrumento de controle gerencial para tomada de decisão. No final da pesquisa nota-se que mesmo sendo o FC um instrumento imprescindível para a administração e gestão da empresa, ainda existem muitos administradores que não o utiliza para controlar as finanças empresariais. Para muitos desses administradores, o processo de gerar lucro e gerar caixa, é totalmente desconhecido. Identificou muitos administradores que, mesmo afirmando conhecer o processo de administração do fluxo de caixa, mas não souberam ou não responderam as questões relacionadas, negando a afirmação anterior, concluindo que os mesmos não tinham conhecimento sobre o processo de administração dessa ferramenta, apontando assim o despreparo dos gestores das microempresas (TOLEDO FILHO et al., 2010).

Toledo, Oliveira e Spessatto (2010) evidenciar as técnicas administrativas de acompanhamento, avaliação e controle do fluxo de caixa, que as microempresas adotam como instrumento de controle gerencial para tomada de decisão, para isso, utilizou-se de um questionário estruturado, respondido por 135 gestores de microempresas. Em relação aos resultados quanto à elaboração, acompanhamento e controle do fluxo de caixa, evidenciou-se que 78% dos pesquisados afirmaram ter domínio pleno, por outro lado, 22% não o possuem. Quanto à adoção do fluxo de caixa, 72% afirmaram que utilizam 17% não utilizam e 11% não responderam. Quanto à periodicidade de atualização dos dados, 62% atualizam diariamente, 28% mensalmente e 7% não responderam. Em se tratando de projeção do fluxo de caixa, 14% projetam para 15 dias, 58% para 30 dias, 14% não projetam e 14% não responderam.

Araujo (2011) realizou uma pesquisa com o intuito de analisar o planejamento financeiro de uma pequena e micro empresa do setor alimentício, no ramo de restaurantes, localizada na cidade de Uberlândia, MG. Utilizou como amostra uma empresa do setor alimentício, no ramo de restaurantes, localizada na cidade de Uberlândia, Minas Gerais. Por

meio da análise foi possível constatar a falta de liquidez da empresa, o que comprometeu seriamente a sobrevivência do negócio. Foi constatado também que o somatório das entradas provenientes da origem de recursos de vendas a vista e a prazo, foram menores que as saídas, obrigações da empresa. Pode-se verificar a importância do uso de controles financeiros e do uso do fluxo de caixa nas pequenas e médias empresas, nos quais, ambas são ferramentas importantes para a sobrevivência do negócio.

Nazareth e Carvalho (2013) analisaram a relevância das informações disponíveis na DFC, sendo que este trabalho teve como amostra seis microempresas localizadas na cidade de São João Del Rei, MG. Percebe-se por meio deste estudo que independente do porte da empresa, a DFC apresenta informações em disposição totalmente nova quando comparada aos outros demonstrativos obrigatórios, imaginando-se uma melhor compreensão do microempreendedor. Os resultados mostraram grande correlação entre os índices tradicionais e a cobertura de dívida e não foram significativos no caso da cobertura de dívida de longo prazo.

Daga, Kruger, Mazzioni (2015) realizaram um estudo com o objetivo de verificar a utilização da DFC pelas empresas, considerando-a como instrumento de controle e apoio gerencial ou para atender as exigências normativas. A coleta dos dados ocorreu por meio de questionário aplicado a 134 gestores de empresas do município de Chapecó - SC. A análise dos dados indicou que a DFC vem sendo elaborada por 72% das empresas da amostra. A utilização dessa demonstração como controle gerencial e financeiro foi indicada por 65% das empresas investigadas e 66% a consideraram como um demonstrativo útil para a tomada de decisão. Os achados da pesquisa evidenciam que 72% das empresas que elaboram a DFC atribuem importância para essa demonstração no processo decisório, considerando vários fatores, principalmente para o acompanhamento das entradas e saídas do caixa, da verificação da situação financeira, bem como, da necessidade e capacidade de realizar investimentos ou financiamentos, além de contribuir para o planejamento.

Os estudos apresentados por alguns pesquisadores trazem alguns casos do uso do fluxo de caixa, da importância que esta ferramenta tem para o gerenciamento das empresas, para o planejamento e para a tomada de decisões.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia deste estudo tem por objetivo buscar respostas ao problema de pesquisa levantado. Para Gil (2010, p. 8) “pode-se definir método como caminho para chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”.

Considerando os objetivos esta pesquisa se caracteriza como descritiva, onde para Gil (2010) esse tipo de pesquisa tem como principal objetivo descrever as características de uma determina população ou fenômeno.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é do tipo levantamento de dados. Para Gil (2010) esse tipo de pesquisa se caracteriza pela interrogação às pessoas, buscando informações de um grupo a respeito do problema de pesquisa. Esse levantamento deu-se por meio de questionário estruturado, com perguntas abertas, direcionado para as empresas no segmento da área de saúde. O questionário é a técnica de investigar, de propor questões para as pessoas responderem com o intuito de obter informações (GIL, 2010).

A respeito da abordagem do problema se trata de pesquisa quantitativa. Para Raupp e Beuren (2012, p. 92) “[...] a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

A população investigada para a elaboração do artigo foi constituída pelas empresas cadastradas na Prefeitura Municipal de São Lourenço do Oeste – SC, com atividades relacionadas ao setor da saúde, como laboratórios, farmácias e consultórios.

Segundo Colauto e Beuren (2012, p. 118) “população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. A partir da definição da população, os questionários foram aplicados em uma amostra de 29 empresas. Seguindo esta linha Gil (2010) afirma que é muito comum deparar-se com pesquisas que trabalham com amostra, ou seja, com apenas uma pequena parte, pois fica difícil aplicar em toda população.

Após aplicação e coleta dos questionários com perguntas abertas e de escala, realizada em março de 2015, os dados foram avaliados por meio de análise estatística descritiva e os resultados apresentados em tabelas. Gil (2010) expõe que analisar os dados significa organizar todo o material coletado para que seja possível encontrar as respostas ao problema proposto.

Para Colauto e Beuren (2012, p. 136) “analisar significa trabalhar com todo material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação, as transcrições de entrevistas, as informações dos documentos e outros dados disponíveis”.

Foram analisadas as informações que se referem ao uso do demonstrativo do fluxo de caixa, sobre a dificuldade em gerenciá-lo, sobre o conhecimento desta ferramenta e a importância dada pelas empresas ao mesmo. Desta forma, a partir da análise dos dados coletados buscou-se apresentar os procedimentos gerenciais das micro e pequenas empresas do setor da saúde de São Lourenço do Oeste – SC e as percepções dos gestores sobre o FC.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados da aplicação dos questionários, onde tinha como objetivo analisar quais as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da DFC em pequenas empresas do setor de saúde.

Os resultados da Tabela 1 até a Tabela 8 são correspondentes à amostra de 29 empresas, da Tabela 9 até a Tabela 17 diz respeito a 12 empresas e da Tabela 18 correspondente às empresas que não utilizam o fluxo de caixa.

A Tabela 1 apresenta a idade dos sujeitos sociais pesquisados.

Tabela 1 – Idade

Idade	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 25 anos	2	6,90%
De 26 a 35 anos	11	37,93%
De 36 a 45 anos	9	31,03%
Mais de 46 anos	7	24,14%
Total	29	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 1 que a frequência dos profissionais pesquisados concentra-se a maior parte entre 26 e 35 anos, apenas duas pessoas possuem até 25 anos, nove pessoas de 36 a 45 anos e sete acima de 46 anos. Pode-se perceber que a maioria dos colaboradores são pessoas jovens, mas que já possuem experiência profissional.

A Tabela 2 apresenta o grau de escolaridade dos respondentes.

Tabela 2 – Escolaridade

Grau de Escolaridade	Frequência absoluta	Frequência relativa
Ensino Fundamental	0	0
Ensino Médio	8	27,59%
Curso Superior	21	72,41%
Total	29	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Dos 29 profissionais questionados, oito pessoas possuem ensino médio e 21 pessoas possuem curso superior. O curso superior é um fator importante, pois normalmente, é o nível de ensino que proporciona contato com áreas do conhecimento que gera aprendizado para a realização do fluxo de caixa e outros demonstrativos que irão auxiliar nas tomadas de decisões.

Foi questionada qual a função desempenhada pelo profissional na empresa e a Tabela 3 demonstra os resultados.

Tabela 3 - Função

Função que ocupa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Proprietário	17	58,62%
Gerente	2	6,9%
Contador	0	0,00%
Outros	10	34,48%
Total	29	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Quando questionada sobre a função que ocupa na empresa, a maioria das pessoas que responderam foram os proprietários representando 58,62%, em seguida com 34,48% pessoas que ocupam outros cargos como, por exemplo, secretarias, balconistas e auxiliar administrativos, e com apenas 6,9% gerentes.

A Tabela 4 apresenta há quanto tempo à empresa atua no mercado.

Tabela 4 – Tempo de atuação da empresa

Tempo de atuação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Inferior a 1 ano	0	0
Entre 1 e 2 anos	1	3,45%
Entre 2 e 5 anos	5	17,24%
Entre 5 e 10 anos	7	24,14%
Acima de 10 anos	16	55,17%
Total	29	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstra a Tabela 4 com tempo de atuação inferior a um ano não se tem nenhuma empresa, entre cinco e dez anos 7 empresas e acima de dez anos um aumento considerável de 16 empresas. Percebe-se que a maior parte das empresas está há mais de dez anos no mercado, isso significa que são empreendimentos que possuem profissionais capacitados, que se preocupam com a qualidade dos serviços prestados, por isso permanecem ativos por vários anos.

Esses resultados são similares ao do estudo de Gonçalves (2009), das 24 empresas aplicadas os questionários a maior parte delas estavam atuando no mercado de trabalho a mais de 10 anos. Empresas que possuem gestores com um grau de escolaridade superior e com um nível de conhecimento avançado tem a possibilidade de ter um negocio de sucesso e uma atuação no mercado por mais tempo.

Em relação ao numero de funcionários a Tabela 5 apresenta a quantidade de colaboradores por empresa. Na Tabela 5 é possível observar que as empresas são de pequeno porte, pois 6,9% possuem apenas dois funcionários, 89,66% até cinco funcionários e apenas uma empresa possui acima de cinco funcionários. As empresas de pequeno porte representam um importante papel na economia do país, pois são responsáveis por grande parte dos empregos gerados.

Tabela 5 – Número de funcionários

Funcionários	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não possui funcionários	2	6,9%
Até 5 funcionários	26	89,66%
De 5 a 10 funcionários	1	3,45%
Acima de 20 funcionários	0	0,00%
De 10 a 20 funcionários	0	0,00%
Total	29	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Silva e Ferreira (2007) argumentam que as pequenas empresas se constituem, no conjunto, em instrumento de estabilidade econômica, fornecendo produtos e serviços com o objetivo de atender as necessidades dos clientes e de maneira a contribuir com a economia.

A Tabela 6 apresenta se as empresas possuem recursos tecnológicos e sistemas de informações relacionados à gestão financeira.

Tabela 6 - Recursos tecnológicos e sistemas de informações

Recursos tecnológicos	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não possui	4	13,79%
Possui parcialmente	19	65,52%
Possui totalmente	6	20,69%
Total	29	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 6 que 65,52% possuem recursos tecnológicos e sistema de informações, 20,69% possuem totalmente esses recursos e 13,79% dizem não possuir. Como mostrado na Tabela 4, a maioria das empresas está há mais de dez anos em suas atividades, sendo assim as empresas que estão a mais tempo oferecendo seus serviços têm mais condições e necessidades de possuírem sistemas de informações relacionado à gestão financeira.

A Tabela 7 apresenta quais os controles de gestão que a empresa utiliza.

Tabela 7 - Controles de gestão utilizados

Controle de gestão	Quantidade	Frequência relativa
Controle das contas a pagar e receber	28	96,55%
Controle de estoque	18	62,07%
Controle de custos	11	37,93%
Controle de fluxo de caixa	14	48,28%
Controle de matéria-prima	5	17,24%

Fonte: Dados da pesquisa

Nesta pergunta os respondentes puderam marcar mais de uma opção referente aos controles utilizado, sendo que a maioria 96,55% se utiliza do controle das contas a pagar e receber, logo em seguida com 62,07% controle de estoque, com 48,28% controle de fluxo de caixa, com 37,93% controle de custos e o controle menos utilizado pelos gestores é o controle de matéria prima com apenas 17,24%.

Conforme enfatizam Silva e Ferreira (2007), os controles de gestão são muito importantes, pois, controlam, acompanham os fatos ocorridos em determinado tempo, auxiliam no processo gerencial e nas tomadas de decisões.

A Tabela 8 revela se os prazos oferecidos aos clientes são maiores que os prazos concedidos pelos seus fornecedores.

Tabela 8 – Prazos clientes X fornecedores

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Prazo clientes x fornecedores	3,2857	1,3012	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados apresentados na Tabela 8, à escala real e a escala teórica tiveram os mesmos valores de mínimo e máximo, A média obtida das respostas foi de 3,2857 representando 65,71% do valor máximo. Os resultados indicam que os prazos oferecidos aos clientes são maiores que os concedidos pelos seus fornecedores.

O desvio padrão, é a distância média de cada resposta individual em relação à média do grupo, neste caso apresentou um índice de 1,3012, o que representa 39,60% de dispersão nas respostas.

Mediante esse resultado, em que se observa o comportamento das empresas em oferecer prazos de recebimentos mais longos do que os prazos de suas obrigações, poderá vir a causar problemas financeiros por falta de recursos e conseqüentemente as empresas teriam a necessidade de fazer financiamentos para poder cumprir com as obrigações e para ter capital de giro. Se o custo do capital a ser captado for maior que o acréscimo financeiro incluído nas vendas a prazo, tal prática causará redução dos resultados.

Dos 29 questionários respondidos, apenas 12 empresas fazem uso do controle do fluxo de caixa, representando 41,38%, ou seja, a maior parte não utiliza este artefato gerencial. Nessa pergunta houve uma contradição em comparação à Tabela 7, em que se pode verificar que 14 gestores indicaram utilizar a demonstração do fluxo de caixa, ou seja, uma diferença de duas empresas.

A Tabela 9 apresenta a percepção dos colaboradores em relação ao nível de conhecimento sobre o fluxo de caixa.

Tabela 9 – Nível de conhecimento sobre o uso do demonstrativo do fluxo de caixa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Nível de conhecimento	4,2308	0,5991	1	5	3	5

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 9 indicam que o valor mínimo da escala real apresenta-se de forma diferente da escala teórica. A média das respostas foi de 4,2308 representando 84,62% do valor máximo. Os resultados indicam que os gestores das empresas que utilizam o demonstrativo do fluxo de caixa possuem um elevado conhecimento sobre o mesmo.

O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 0,5991, o que representa 14,16% de dispersão nas respostas, sugerindo uma percepção bastante homogênea na amostra.

Os resultados alcançados são similares à pesquisa de Toledo, Oliveira e Spessatto (2010), em que 78% dos respondentes afirmaram ter domínio pleno, ou seja, estariam aptos a administrarem as disponibilidades da empresa.

Percebe-se também que os resultados são similares à pesquisa de Gonçalves (2009), onde os empresários afirmam ter conhecimento sobre o fluxo de caixa, aplicam esta ferramenta na empresa e consideraram que as informações retiradas do Fluxo de Caixa são de importantes para a tomada de decisão.

Na Tabela 10 é apresentado o grau de dificuldade no gerenciamento do fluxo de caixa.

Tabela 10 – Grau de dificuldade no gerenciamento do fluxo de caixa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Grau de dificuldade	1,9231	1,1875	1	5	1	4

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 10 indicam que o valor máximo da escala real apresenta-se de forma diferente a escala teórica. A média das respostas foi de 1,9231 representando 48,08% do valor máximo. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 1,1875, o que representa 61,75% de dispersão nas respostas.

Observa-se que o grau de dificuldade no gerenciamento do fluxo de caixa não é tão elevado, esse resultado confirma os dados da Tabela 9 onde a maior parte respondeu ter conhecimento sobre o demonstrativo do fluxo de caixa.

A Tabela 11 apresenta em que frequência é realizada a Demonstração do Fluxo de Caixa pela a empresa.

Tabela 11 – Em que frequência é realizada a demonstração do fluxo de caixa

Frequência de realização	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diário	10	83,33%
Semanal	1	8,33%
Quinzenal	0	0,00%
Mensal	1	8,33%
Trimestral	0	0,00%
Semestral	0	0,00%
Anual	0	0,00%
Total	12	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que 83,33% realizam a DFC diariamente, onde é possível obterem melhores informações do que está acontecendo dentro da empresa. Santos et al. (2010) salienta que por meio do uso do fluxo de caixa é possível ter uma visão das entradas e saídas, podendo assim o administrador planejar com antecedência suas obrigações ou algum problema financeiro que venham a surgir

É possível comparar esse resultado com o de Toledo, Oliveira e Spessatto (2010), em sua pesquisa quanto à periodicidade de atualização dos dados, 62% atualizam diariamente, 28% mensalmente e 7% não responderam, ou seja, a maior parte da amostra se utiliza diariamente do demonstrativo do fluxo de caixa.

Tabela 12 apresenta o grau de importância dos controles de gestão financeira na empresa.

Tabela 12 – Importância dos controles de gestão financeira

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Importância dos controles	19,0000	1,7795	4	20	15	20

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando a importância para as organizações do controle das contas a receber, controle das contas a pagar, controle dos estoques e controle de custos, pode-se constatar que o valor mínimo da escala real apresenta-se de forma diferenciada ao valor de escala teórica, já o máximo da escala real apresenta-se de forma similar ao da escala teórica. A média das respostas foi de 19,000 representando 95% do valor máximo. O desvio padrão, que representa

a variação em relação à média, apresentou um índice de 1,7795, o que representa 9,36% de dispersão nas respostas, sugerindo uma percepção bastante homogênea na amostra.

Os resultados indicam um grau elevado de importância que os controles citados acima têm para as empresas, pois é possível saber o quanto se tem a receber e o quanto se tem a pagar auxiliando assim no processo financeiro da empresa, o controle de estoque auxilia as empresas quanto à compra ou não de produtos ou matéria prima, e o controle de custo ajuda na formação de preço dos produtos ou serviços prestados.

A Tabela 13 demonstra qual a importância do demonstrativo do fluxo de caixa no processo decisório.

Tabela 13 – Importância do fluxo de caixa no processo decisório

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Processo decisório	4,8462	0,3755	1	5	4	5

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados da Tabela 13 pode-se observar que o valor mínimo da escala real apresenta-se de forma diferente da escala teórica. A média das respostas foi de 4,8462 representando 96,92% do valor máximo. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 0,3755, o que representa 7,75% de dispersão nas respostas, sugerindo uma percepção bastante homogênea na amostra.

Os resultados são muito similares à pesquisa de Toledo, Oliveira e Spessatto (2010), onde se evidenciou que 61% consideram o controle do fluxo de caixa fundamental. As empresas utilizam e reconhecem o instrumento fluxo de caixa sendo muito importante para o processo decisório, pois auxiliam os gestores no processo financeiro da empresa e nas tomadas de decisões.

Tabela 14 apresenta com que frequência ocorre divergências no fechamento do fluxo de caixa.

Tabela 14 – Divergências no fechamento do fluxo de caixa

Divergências no fechamento fluxo de caixa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diariamente	0	0,00%
Semanalmente	4	33,33%
Mensalmente	4	33,33%
Nunca Ocorrem	4	33,33%
Outros	0	0,00%
Total	12	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 14 que as divergências ocorrem semanalmente com 33,33%, mensalmente 33,33% e nunca ocorrem 33,33%, sendo assim conforme os questionados diariamente nunca ocorrem divergências, um dos fatores da não ocorrência de erros diários pode se dar por serem empresas que estão há mais tempo no mercado utilizando o fluxo de caixa, embora seja comum ocorrer ajustes a serem feitos.

Com a utilização do demonstrativo do fluxo de caixa a empresa consegue obter um controle financeiro eficiente, Tabela 15.

Tabela 15 – Com o demonstrativo do fluxo de caixa a empresa consegue obter um controle financeiro eficiente

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Recursos financeiros	4,2308	1,3634	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 15 indicam que o valor da escala real apresenta-se de forma igual ao valor da escala teórica. A média das respostas foi de 4,2308 representando 84,62% do valor máximo. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 1,3634, o que representa 32,23% de dispersão nas respostas, sugerindo uma percepção bastante homogênea na amostra.

O demonstrativo do fluxo de caixa possibilita uma visão do capital da empresa, proporcionando um controle financeiro maior sobre as receitas e despesas. Com o uso deste artefato gerencial o gestor consegue conduzir melhor o controle dos gastos e isso faz com que seus recursos sejam alocados de forma a aumentar a capacidade da empresa em gerar lucros.

Na Tabela 16 é apresentado se a empresa já passou por alguma dificuldade de recursos por falta de acompanhamento da demonstração fluxo de caixa.

Tabela 16 – Dificuldade de recursos por falta de acompanhamento da DFC

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Dificuldade	2,1538	1,5191	1	5	1	5

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados da Tabela 16 pode se constatar que o valor da escala real apresenta-se de forma igual ao valor da escala teórica. A média das respostas foi de 2,1538 representando 43,08% do valor máximo. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 1,5191, o que representa 70,53% de dispersão nas respostas,

Pode-se observar que a maior parte das empresas não passaram dificuldades de recursos por falta de acompanhar o fluxo de caixa, as mesmas tem consciência que é primordial acompanhar todas as movimentações financeiras que acontecem para que seja possível um planejamento estratégico.

A Tabela 17 apresenta os tipos de assessoria que a empresa utiliza.

Tabela 17 – Tipos de assessorias

Tipos de assessoria	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não utiliza	2	6,90%
Assessoria Contábil	26	89,66%
Assessoria Financeira	1	3,45%
Assessoria Gerencial	3	10,34%
Outros	1	3,45%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme mostra a Tabela 17 a maioria das empresas se utiliza de Assessoria Contábil 89,66%, em seguida vem Assessoria Gerencial com 10,34%, Assessoria Financeira 3,45%, e não utilizam representou 6,90%. As duas empresas que disseram não utilizar assessoria contábil, decorre do tipo de interpretação que tiveram ao que seria assessoria contábil.

Tabela 18 apresenta a razão da não utilização da demonstração fluxo de caixa.

Tabela 18 – Qual a razão da não utilização da demonstração fluxo de caixa

Variáveis	Média	Desvio padrão	Escala teórica		Escala real	
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Razão do não uso do DFC	12,5625	2,7318	4	20	8	16

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 18 indicam que o valor da escala real apresenta-se de forma muito diferente da escala teórica. A média das respostas foi de 12,5625 representando 78,51% do valor máximo. O desvio padrão, que representa a variação em relação à média, apresentou um índice de 2,7318, o que representa 21,74% de dispersão nas respostas.

Como citado anteriormente das 29 empresas que responderam o questionário 17 não utilizam o demonstrativo do fluxo de caixa, ou seja, 58,62%; sendo assim foram indicados esses quatro possíveis motivos: o demonstrativo é muito complexo de elaborar, o demonstrativo exige muito tempo para a elaboração, o demonstrativo não tem importância para a gestão, falta de conhecimento para a elaboração. Estes resultados indicaram a relevância desses indicadores para não estarem utilizando o controle do fluxo de caixa, sendo que os quatro motivos foram assinalados pelos gestores.

Por meio deste estudo verificou-se que alguns gestores utilizam e reconhecem a importância do demonstrativo do fluxo de caixa para os processos gerenciais e financeiros, porém ainda há uma amostra considerável que não utilizam e não tem a devida consciência da importância deste demonstrativo.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

É constante a preocupação dos gestores em obter informações com rapidez e precisão para que possa auxiliar numa boa administração, neste contexto a DFC é importante, por meio deste demonstrativo é possível ter conhecimento das movimentações financeiras ocorridas em determinado período, disponibiliza informações referentes às entradas, as saídas e a possíveis necessidades de recursos financeiros. A demonstração do fluxo de caixa é um artefato gerencial que permite aos gestores um planejamento dos recursos financeiros da empresa dando subsídio para as tomadas de decisões.

Por meio da pesquisa realizada, buscou-se analisar as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso do fluxo de caixa em pequenas empresas do setor de saúde. Para alcançar o objetivo do estudo foram aplicados questionários em uma amostra de 29 empresas cadastradas na Prefeitura Municipal de São Lourenço do Oeste – SC com atividades relacionadas ao setor da saúde.

Após analisados os dados verificou-se que apenas 41,38% das empresas pesquisadas utilizam-se do demonstrativo do fluxo de caixa, sendo que a maioria das que utilizam responderam possuir um elevado conhecimento sobre o demonstrativo e que não sentem dificuldades no gerenciamento do mesmo. Percebeu-se também que 83,33% das empresas realizam o fluxo de caixa diariamente possibilitando melhores informações do que está acontecendo na organização.

Conforme demonstra os resultados obtidos, quando perguntado sobre a importância da demonstração do fluxo de caixa no processo decisório, os gestores pesquisados demonstraram reconhecer o fluxo de caixa como sendo importante para as tomadas de decisões, pois auxilia os gestores no processo financeiro, ajuda a verificar se a empresa necessitará de recursos como financiamentos e empréstimos para cumprir com suas obrigações e para projetar os recebimentos de seus clientes. Portanto, a demonstração do fluxo de caixa constitui-se em um artefato tanto de controle quanto de planejamento.

Por meio do questionário evidenciou-se que há um grande número de empresas que não fazem uso do controle do fluxo de caixa, por algumas razões como o demonstrativo é

muito complexo de elaborar, exige muito tempo para a sua elaboração, o demonstrativo não tem importância para a gestão e pela falta de conhecimento para a elaboração.

A partir deste estudo foi possível verificar quais as percepções dos gestores sobre as potenciais razões de natureza operacional e estratégica para o uso da demonstração do fluxo de caixa, razão pela qual o uso desse demonstrativo possibilita aos gestores um controle financeiro eficiente possibilitando um melhor planejamento e auxiliando nas tomadas de decisões.

Sugere-se para pesquisas futuras, aplicar o questionário em uma população maior, abrangendo empresas do setor localizadas em outras cidades, e também aprofundar o estudo sobre outros instrumentos gerenciais, pois como foi possível observar nesta pesquisa as empresas fazem uso de outros artefatos gerenciais além do demonstrativo do fluxo de caixa.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, D. M.; BEZERRA, F. A. Influência do fluxo de caixa operacional no gerenciamento de resultados em empresas da construção civil listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 9, n. 3, p. 228-238, 2012.
- ARAÚJO, C. C. A importância do fluxo de caixa na tomada de decisão para compras de PME'S. **Revista Idea**, v. 3, n. 1, p. 1-20, 2011.
- BORGES, M. S. D; NUNES, S. C. D.; ALVES, M. T. V. D. A Demonstração dos Fluxos de Caixa e sua Contribuição para uma Tomada de Decisão mais Informada. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 141-158, 2012.
- COLAUTO, R. D; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 117-144.
- DAGA, K.; KRUGER, S.D.; MAZZIONI, S.; Demonstração dos fluxos de caixa: Controle gerencial ou obediência a normativa? **Revista Cont. Ufba**, v. 9, n. 1, p. 93-112, 2015.
- FRIEDRICH, J; BRONDANI, G. Fluxo de caixa – sua importância e aplicação nas empresas. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 2, p. 135-151, 2005.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- NAZARETH, L. G. C; CARVALHO, F. M. Análise de liquidez em empresas pequenas e médias: possibilidades ampliadas pela obrigatoriedade da DFC em empresas do setor de comércio varejista. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 7, n. 2, p. 18-33, 2013.
- QUINTANA, A.C.; PORTO, J. A.; LEMOS, S. W. Análise financeira das empresas de telefonia fixa por meio da aplicação de índices de liquidez nas demonstrações dos fluxos de caixa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 10, p. 91-110, 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN, Ilse M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

_____.; SAURIN, V. Análise da utilização da Demonstração do Fluxo de Caixa como um instrumento de gestão financeira nas sociedades anônimas de capital aberto do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 10, n. 22, p. 55-79, 2008.

GONÇALVES, R. N. R. A percepção e utilização do fluxo de caixa pelas micro e pequenas empresas de Januário-MG. **Revista de ciências Empresariais**, v. 6, n. 2, p. 7-16, 2009.

PIVETTA, G. A utilização do fluxo de caixa nas empresas: um modelo para a pequena empresa. **Revista Eletrônica de Contabilidade. Curso de Ciências Contábeis UFSM**, v. 1, n. 2, p. 1-14, 2004.

SANTOS C. A. A. S.; BARRETO, M. C. R.; VIDESCHI, V. C. P.; HORITA, R. Y. Fluxo de caixa cash flow. **Universitári@ - Revista Científica do Unisalesiano**, v. 1, n.1, p. 01-11, 2010.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. Sobrevivência das Empresas no Brasil. Coleção Estudos e Pesquisas. 2013. Disponível em: http://gestaoportal.sebrae.com.br/uf/rio-de-janeiro/sebrae-no-rio-de-janeiro/estudos-e-pesquisas-1/conjuntura-economica/Sebrae_CE_jul13_Sobrevivencia_MPE_%20Brasil.pdf. Acesso em: 12 maio 2014.

SIQUEIRA, T. P.; MENDONÇA, T. S. QUINTANA, A. C. Demonstração dos fluxos de caixa: analisando informações complementares. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 4, n.1, p. 1-16, 2013.

SILVA, J. B.; FERREIRA, A. A importância do fluxo de caixa como ferramenta fundamental na média e pequena empresa. **Revista Científica Eletrônica de Administração**, v. 2, n. 12, p. 01-07, 2007.

SILVA, G. J. NASCIMENTO, V. M. Uma análise comparativa entre a demonstração das origens e aplicações de recursos, a demonstração do fluxo de caixa e a demonstração do valor adicionado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 73-107, 2005.

SILVA, R, R; OLIVEIRA, L, H; ALBANÊS, F; LIMA, P. S. A evolução do fluxo de caixa e o uso da análise fundamentalista. **Revista Economia & Pesquisa Araçatuba**, v. 11, n. 11 p. 32-45, 2009.

SPADIN, C. E. A importância da demonstração do fluxo de caixa enquanto instrumento gerencial para tomada de decisão. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 21, n. 14, p. 167-177, 2008.

TOLEDO FILHO, J. R.; OLIVEIRA, E. L.; SPESSATTO, G. Fluxo de caixa como instrumento de controle gerencial para tomada de decisão: um estudo realizado em microempresas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 15, n. 2, p. 75-88, 2010.

I Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UnoChapecó

**RELAÇÃO ENTRE INDICADORES DE MERCADO DE CAPITAIS E
INDICADORES ECONÔMICO FINANCEIROS EM EMPRESAS DO
AGRONEGÓCIO LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

Fábio José Diel
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
f_diel@unochapeco.edu.br

Álvaro Moroni
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
alvaromoroni@gmail.com

Silvana Dallmut Kruguer
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
silvanak@unochapeco.edu.br

Vanderlei Gollo
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
vande_gollo@unochapeco.edu.br

Tiago Dal Piva
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
tiagopiva@unochapeco.edu.br

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar a relação entre os indicadores de mercado de capitais e indicadores econômicos financeiros de empresas com atividade econômica do agronegócio listadas na BM&FBovespa. O embasamento teórico está relacionado no mercado de capitais, com os indicadores de avaliação de ações e na avaliação dos indicadores econômicos financeiros por meio de indicadores de liquidez e rentabilidade. Realizou-se a pesquisa descritiva, documental e quantitativa. A amostra da pesquisa foi de 29 empresas com atividade econômica no agronegócio listadas na BM&FBovespa. A análise corresponde ao período de 2009 a 2013. Primeiro foram realizadas as estatísticas descritivas dos indicadores econômicos financeiros e dos indicadores de mercado de capitais. Os resultados dos *rankings* dos indicadores econômicos financeiros e do mercado de capitais, por meio do método MOORA apresentam que as empresas, nos anos de 2010 e 2011, apresentaram relação entre os rankings, o que demonstra a possibilidade de que os indicadores econômicos financeiros podem influenciar no resultado dos indicadores de mercado de capitais.

Palavras-chave: Indicadores de mercado de capitais. Indicadores econômicos financeiros. Correlação de *Kendall*.

1 INTRODUÇÃO

O mercado de capitais, pode ser definido como um conjunto de instituições que negociam com títulos e valores mobiliários (PINHEIRO, 2001). Os principais títulos negociados são as ações, negociadas diretamente entre as empresas e os investidores, usualmente são operações de longo prazo, e o que motiva os acionistas é a expectativa de que o lucro seja maior do que as taxas de juros do mercado de crédito.

Os indicadores de mercados de capitais e indicadores econômicos financeiros são fundamentais para o mercado de capitais, com o objetivo de evidenciar as situações das empresas, para auxiliar no processo de tomada de decisão para os acionistas ou para as empresas (GITMAN, 2010).

A relação entre os indicadores de mercado de capitais, e os indicadores econômico-financeiros em empresas de capital aberto, tem sido assunto de pesquisas no contexto nacional. Kaveski (2013) salienta que se percebe uma lacuna na literatura, onde são raros os estudos que buscam demonstrar se os indicadores econômico-financeiros estão relacionados com os indicadores de mercado de capitais.

Desta forma, deve-se responder ao questionamento: Qual é a relação entre as variáveis econômico-financeiras e as de mercado de capitais das companhias abertas pertencentes ao agronegócio listadas na BM&FBovespa?

Assim, a pesquisa tem por objetivo identificar a relação entre as variáveis econômico-financeiras, e as de mercado de capitais das companhias abertas pertencentes ao agronegócio listadas na BM&FBovespa.

A pesquisa justifica-se pela identificação da prevalência das pesquisas que lidam do assunto abordado nesta pesquisa, é desenvolvida para a relação dos indicadores de mercado de capitais (avaliação de ação), ou a relação dos indicadores econômico-financeiros, ou seja, não foi verificado até o momento, se os indicadores econômico-financeiros possuem relação com os indicadores de mercado de capitais. Diante disso, percebe-se um espaço na literatura, até o momento, não foi identificado a relação entre as variáveis econômico-financeiro a as de mercado de capitais das companhias abertas pertencentes ao agronegócio listadas na BM&FBovespa, sendo assim essa pesquisa avança nesse aspecto, para apresentar a relação das variáveis.

Foram pesquisadas nesse estudo, uma população de cinquenta empresas, e analisadas vinte e nove empresas, pertencentes a BM&FBovespa, conforme a descrição da população e amostra da pesquisa, com fonte a pesquisa de Hall, Teixeira e Hein (2013), com os resultados dos indicadores de mercados de capitais e indicadores econômicos financeiros aplicou-se o método MOORA, para avaliação do desempenho de mercado de capitais e financeiro das empresas pertencentes ao agronegócio brasileiras.

A colaboração científica desse trabalho colabora para as pesquisas de contabilidade gerencial, devido aos assuntos dos indicadores de mercado de capitais e econômico-financeiros, analisando os desempenhos das empresas.

2 MERCADO DE CAPITALIS

O mercado de capitais é um conjunto de empresas que negociam com títulos e valores mobiliários, com o objetivo de conduzir os recursos dos compradores para os vendedores (PINHEIRO, 2001), sendo formado pelo conjunto de mercados, instituições e ativos que possibilita a transferência de recursos financeiros entre os agentes tomadores (basicamente as companhias abertas) e os agentes investidores de recursos (LAGIOIA, 2009).

O mercado de capitais é aquele que permite transações entre ofertantes e demandantes de fundos de longo prazo, como emissões de títulos de empresas e órgãos governamentais, são formados pelos mercados de corretagem e de distribuição, que fornecem um fórum para transações com obrigações, ações e mercados de capitais internacionais (GITMAN, 2010).

O mercado de capitais pode ser dividido em dois grupos: o mercado de corretagem e o mercado de distribuição. O mercado de corretagem é aquele que não está sujeito ao controle das autoridades, as negociações são de forma direta entre as empresas e os investidores, sem a participação dos *market makers*, geralmente as negociações desse mercado ocorrem no mercado de balcão. No mercado de distribuição, as negociações, são controladas pelos órgãos:

Conselho Monetário Nacional (CMN), Comissão Técnica da Moeda e do Crédito, Banco Central do Brasil (BACEN), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e acompanhados pelo mercado. As negociações são de formas indiretas, através, dos *market makers* (PINHEIRO, 2001).

No mercado de corretagem, quando ocorre uma transação, entre o comprador e o vendedor, ambos se reúnem e a transação é realizada entre as partes, com a ajuda de uma corretora, após isso os títulos realmente são transferidos entre os mesmos no pregão da bolsa. Além disso, o mercado de corretagem consiste em bolsa de valores nacionais e regionais, que fornecem esse mercado, onde as empresas podem levantar fundos com as vendas dos novos títulos e os compradores desse título podem revendê-los. Quando as transações ocorrem no mercado de distribuição, que se compõe do mercado Nasdaq, o comprador e o vendedor, não entram em contato entre si, utilizam uma plataforma de negociação eletrônica, porém para que a compra e a venda possa ser realizada, existe os *market makers*, que são os distribuidores de títulos, que executam as ordens de compra e vendas de menos importância e não cotados em bolsa (GITMAN, 2010).

O mercado de capitais é a combinação de operações de crédito com a emissão de ações ordinárias, que resulta na estrutura de capital de uma empresa, proporcionando capitais de terceiros, reduzindo os custos e viabilizando os projetos de investimentos da empresa e com os resultados gerados, permite aprimorar o retorno do capital próprio.

As ações são títulos emitidos por empresas que representam frações ideais do seu capital social, ou seja, a empresa é uma sociedade por ações. Para o adquirente, as ações são títulos emitidos de renda variável, pois os rendimentos e remuneração dependerão dos resultados futuros da empresa e da conseqüente valorização dos mesmos no mercado. (LISBOA, 1998).

As ações são valores negociáveis no mercado, esses valores são uma parcela do capital social de uma sociedade e contempla a participação dos acionistas no capital social, as movimentações das ações escriturais têm um controle tipo conta corrente, no qual são registradas as compras e as vendas realizadas pelos acionistas (ASSAF NETO, 2012).

Existem dois tipos básicos de ações: As ordinárias e as preferenciais. As ações ordinárias proporcionam aos seus titulares, a participação dos lucros da sociedade por meio do recebimento de dividendos e o direito de voto em assembleia gerais dos acionistas (ASSAF NETO, 2012).

As ações preferenciais, não possuem o direito de voto, mas em contrapartida, oferecem algumas vantagens ou preferências, como vantagem a prioridade no recebimento de dividendos e tem como preferência o reembolso de capital em caso de dissolução da sociedade (ASSAF NETO, 2012).

Por apresentar certas preferências para os acionistas, as ações preferenciais, são chamadas assim, porque permite a preferência no recebimento de dividendos em relação aos acionistas ordinários e tem preferência no recebimento do capital investido, quando ocorre a liquidação da empresa. Os acionistas preferenciais só passam a ter direito ao voto quando a empresa passa três anos consecutivos sem pagar dividendos, ou se os títulos forem conversíveis em ações ordinárias e se o estatuto da empresa assim determina (LISBOA, 1998). Por fim, os rendimentos das ações dependem principalmente dos resultados das empresas e das condições de mercado.

3 INDICADORES DE AVALIAÇÃO DE AÇÕES

Os indicadores de avaliação de ações podem ser definidos como uma análise de dados das demonstrações financeiras, para avaliar o valor da empresa. Pinheiro (2012) conceitua

como o estudo das informações disponíveis no mercado sobre determinada empresa com o sentido de obter seu valor e recomendar uma fórmula sobre a sua compra ou venda.

Neste trabalho, baseado em estudos anteriores que verificaram as atitudes das ações descreve os indicadores de mercados de capitais, utilizados em estudos anteriores e analisados neste trabalho.

O índice *Price Earning Ratio* (PER), é o indicador de mercado de capitais mais completo porque busca medir quanto os investidores estão dispostos a pagar por unidade monetária de lucro de uma empresa, e esse índice, é de confiança para os investidores, porque evidencia o desempenho futuro das empresas (GITMAN, 2010).

O índice PER é definido pela seguinte fórmula:

$$\text{Price Earning Ratio (PER)} = \frac{\text{Valor de Mercado}}{\text{Lucro por Ação}}$$

O índice PER é encontrado no valor de mercado, no preço da ação no fechamento anual; No Lucro por Ação: A relação do lucro líquido da empresa pela quantidade de ações compostas pela empresa no fechamento anual (GITMAN, 2010).

O índice *Price Book Value* (PBV), busca evidenciar o fundo de comércio, ou seja, o *goodwill*, que o mercado oferece pela empresa. Esse indicador mede a relação entre o valor de mercado e o valor contábil da empresa, ou seja, se o valor de mercado for maior que o valor contábil da empresa, mais valorizada a mesma é, resumindo, quanto menor for o índice, mais desvalorizada é a organização (PINHEIRO, 2012).

Gitman (2010), define que quando as organizações buscam obter retornos elevados em relação aos seus riscos, comumente têm suas ações negociadas com o PBV elevado.

$$\text{Price Book Value (PBV)} = \frac{\text{Valor de Mercado}}{\text{Valor Contábil da Ação}}$$

O índice PBV é encontrado no valor de mercado, no preço da ação no fechamento anual; No valor contábil por ação: a relação do Patrimônio Líquido da empresa pela quantidade de ações composta pela empresa no fechamento anual.

O índice *Price Sales Ratio* (PSR), indica a relação entre o valor de mercado e a receita líquida, é calculada com o valor total de uma empresa. É o valor da ação vezes as quantidades de ações, dividido por suas vendas líquidas por ação. Por meio disso, o índice PSR, indica quanto o mercado está disposto a pagar pelas receitas da empresa (GITMAN, 2010).

$$\text{Price Sales Ratio (PSR)} = \frac{\text{Valor de Mercado}}{\text{Receita Líquida por Ação}}$$

O índice PSR é encontrado, no valor de mercado: o preço da ação no fechamento anual; Na receita líquida por ação: a relação da receita líquida da empresa pela quantidade de ações composta pela empresa no fechamento anual.

4 INDICADORES ECONÔMICOS FINANCEIROS

Os Indicadores econômicos financeiros de análise são as técnicas mais empregadas para as análises na apuração de índices econômico-financeiros, e seus resultados são extraídos das demonstrações financeiras apresentadas pelas empresas (ASSAF NETO, 2012).

Os índices financeiros são calculados para ajudar a avaliar as demonstrações financeiras que as mesmas informam a situação de uma empresa em um determinado período quanto suas operações durante um período passado.

Os indicadores de liquidez medem a capacidade de pagamento de uma empresa, ou seja, suas responsabilidades com relação às obrigações passivas assumidas (ASSAF NETO, 2012), bem como a capacidade de pagamento das dívidas à medida que elas vendem nos

próximos períodos (BRIGHAM; EHRHARDT, 2006), fornecendo a capacidade da empresa de pagar suas dívidas, a partir da comparação entre os direitos realizáveis e as exigibilidades (SILVA, 2012). No geral, a liquidez decorre da capacidade de a empresa ser lucrativa, da administração de seu ciclo financeiro e de suas decisões estratégicas de investimentos e financiamento (SILVA, 2012).

O índice de liquidez corrente indica quanto a empresa possui em dinheiro mais bens e direitos realizáveis no curto prazo, comparando com suas dívidas a serem pagas no mesmo período (SILVA, 2012). Refere-se à relação existente entre o ativo circulante e o passivo circulante, ou seja, de um valor aplicado em haveres e direitos circulantes, a quanto a empresa deve em curto prazo (ASSAF NETO, 2012). O índice de liquidez corrente é calculado dividindo os ativos circulantes pelos passivos circulantes, tem habilidade para cumprir obrigações de curto prazo (BRIGHAM; EHRHARDT, 2006).

Se a liquidez corrente, for superior a 1 (um), o resultado indica a existência de um capital de giro líquido positivo. Se o resultado for igual a 1 (um), pressupõe a sua inexistência de capital de giro, por fim, se for inferior a 1 (um), existe um capital de giro líquido negativo (ASSAF NETO, 2012).

O índice de liquidez seca indica quanto à empresa possui em disponibilidades, aplicações financeiras a curto prazo e duplicatas a receber, para fazer frente a seu passivo circulante (SILVA, 2012). O índice de liquidez seca é calculado deduzindo-se os estoques dos ativos circulantes e, depois, dividindo o resultado pelos passivos circulantes (BRIGHAM; EHRHARDT, 2006). Para Assaf Neto (2012), o índice liquidez seca, indica o percentual das dívidas de curto prazo que pode ser resgatado mediante o uso de ativos circulantes de maior liquidez. A liquidez seca, mede a capacidade de pagamento das dívidas do Passivo Circulante, com os recursos do Ativo Circulante de maior liquidez e o motivo dos estoques serem excluídos do total do AC, para o cálculo, é porque os estoques, não são considerados facilmente em dinheiro (WERNKE, 2010).

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante (AC)}}{\text{Passivo Circulante (PC)}}$$

$$\text{Liquidez Seca} = \frac{\text{Ativo Circulante (AC)} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante (PC)}}$$

Os indicadores de rentabilidade visam avaliar os resultados obtidos da empresa em relação a determinadas características que melhor revelam as suas dimensões (ASSAF NETO, 2012). O Retorno sobre o Ativo (ROA) revela o retorno produzido pelo total das aplicações realizadas por uma empresa em seus ativos (ASSAF NETO, 2012), ou seja, quanto a empresa obteve de Lucro em relação aos seus ativos em um determinado período e pode servir de medida comparativa da empresa ano a ano (MATARAZZO, 2010; WERNKE, 2010).

O Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE) é um índice que mensura o retorno dos recursos aplicados na empresa por seus proprietários. Ou seja, para cada recurso próprio investido na empresa, medem-se quanto os acionistas auferem de lucro (ASSAF NETO, 2012). O ROE tem a finalidade de demonstrar qual a taxa de rendimento do Capital Próprio, podendo ser utilizado como comparativo com demais taxas de rendimento do mercado (MATARAZZO, 2010).

$$\text{Retorno Sobre Ativo (ROA)} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo}}$$

$$\text{Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE)} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido Médio}}$$

5 ESTUDOS CORRELATOS

Os estudos correlatos são apresentados a fim de demonstrar alguns estudos já realizados sobre o tema de pesquisa. Nesse sentido, apresentam-se os seguintes estudos.

A pesquisa de Kaveski (2013) objetivou estabelecer o grau de relacionamento entre os indicadores de mercado de capitais, os indicadores econômicos – financeiro e o retorno da ação em empresas brasileiras. Para a realização do estudo utilizou-se de quatro indicadores de mercado de capitais e seis indicadores econômico financeiros. O estudo conclui que, para alguns dos anos analisados, tendem a possuir similaridades nas posições de eficiência no mercado de capitais, nos tradicionais indicadores econômico financeiros e no retorno da ação.

Já a pesquisa de Hall, Teixeira e Hein (2013) objetivou classificar as empresas do agronegócio listadas na BM&FBovespa de acordo com seu desempenho econômico, financeiro e de mercado. Os resultados demonstraram que houve heterogeneidade no desempenho das empresas de um ano para outro. Empresas que tiveram uma boa classificação em 2009 caíram de rendimento em 2010 e se recuperaram em 2011, enquanto outras tiveram desempenho inverso. O ranking estabelecido para cada um dos anos demonstra uma troca substancial da posição das empresas em cada ano estudado, o que indica a existência de dificuldades para a definição de qual é a melhor empresa para se investir.

O estudo de Diel et al. (2014) teve como objetivo analisar a eficiência econômica financeira das empresas pertencentes ao ramo do agronegócio, listadas no setor de consumo não cíclico da BM&FBovespa. Pelos resultados, conclui-se que 8 foi o maior número de indicações de empresas do agronegócio para integrar o ranking benchmark, e que no ano de 2008 nenhuma dessas empresas obteve indicação. Em 2011, último ano analisado, das 41 empresas listadas no setor de consumo, 23 eram pertencentes ao agronegócio e 12 obtiveram cem por cento de eficiência.

6 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa consiste em identificar a relação entre os indicadores de mercado de capitais e indicadores econômicos financeiros nas empresas do agronegócio brasileiras listadas na BM&FBovespa.

Portanto essa pesquisa se caracteriza como a pesquisa: descritiva, documental e quantitativa. Caracteriza-se por pesquisa descritiva pois busca expor características das empresas pertencentes ao agronegócio brasileiro, podendo também estabelecer correlações entre variáveis (VERGARA, 2003). Classifica-se também como pesquisa documental por utilizar-se de dados de documentos secundários, sendo a coleta de dados realizada no banco de dados Economatica®.

Delimitando o tema da pesquisa, o presente estudo classifica essa pesquisa em quantitativa, porque envolve coleta, classificação, organização, análise e interpretação de dados por meio de métodos e técnicas da estatística.

A pesquisa quantitativa é a abordagem quantitativa e caracteriza-se pela aplicação dos dados estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (BEUREN, 2012). A pesquisa classifica desta forma pois os dados serão tratados em planilhas do Excel, onde o método MOORA será analisado via Excel e a correlação de Kendall, por meio do sistema SPSS 20.

A população do estudo é constituída de 50 empresas do setor do agronegócio brasileiro, sendo a amostra da pesquisa composta por 29 empresas apresentadas no quadro 1.

Quadro 1 - Descrição da amostra da pesquisa

Empresa	Setor	Empresa	Setor
Bardella	Máq Industriais	M.Diasbranco	Alimentos e Bebidas
Cacique	Alimentos e Bebidas	Marfrig	Alimentos e Bebidas

Cedro	Têxtil	Minerva	Alimentos e Bebidas
Cia Hering	Têxtil	Nutriplant	Química
Coteminas	Têxtil	Pettenati	Têxtil
Dohler	Têxtil	Renar	Agro e Pesca
Duratex	Outros	Santanense	Têxtil
Eucatex	Outros	Sao Martinho	Alimentos e Bebidas
Excelsior	Alimentos e Bebidas	SLC Agrícola	Agro e Pesca
Fibria	Papel e Celulose	Souza Cruz	Outros
Iguaçu Café	Alimentos e Bebidas	Springs	Têxtil
JBS	Alimentos e Bebidas	Suzano Papel	Papel e Celulose
Josapar	Alimentos e Bebidas	V-Agro	Outros
Klabin S/A	Papel e Celulose	Wlm Ind Com	Comercio
Le Lis Blanc	Têxtil		

Fonte: Hall, Teixeira e Hein (2013).

A amostra do estudo é composta pelas empresas que apresentam todas as variáveis necessárias para a pesquisa.

A coleta será feita através da base de dados Economática ® e os mesmos serão tratados em planilhas do Microsoft Excel ®, onde o método MOORA será analisado via Microsoft Excel ® e a correlação de Kendall através do sistema SPSS 20 ®.

6.1 MÉTODO MOORA

O método MOORA (Multi-Objective Optimization on the basis of Ratio Analysis) consiste na avaliação geral de empresas, sendo que, o método consiste em elevar ao quadrado o conjunto de dados apresentados, depois são divididos pela soma dos dados apresentados ao quadrado como denominadores, os índices utilizados são situados entre zero e um e adicionados quando o índice tem por objetivo a maximização, ou seja, quanto maior melhor, ou subtraídos quando tem por objetivo a minimização, ou seja, quanto menor melhor o indicador (BRAUNERS; ZAVADSKAS, 2006).

O método começa com uma matriz de respostas de diferentes objetivos representados por (X_{ij}) onde X_{ij} representa a resposta j para a alternativa do objetivo i , onde $i = 1, 2, \dots, n$ são os objetivos e $j = 1, 2, \dots, m$ são as alternativas para o modelo (BRAUNERS; ZAVADSKAS, 2006).

Os autores complementam que o modelo é elaborado conforme apresentado:

$$N^{X_{ij}} = \frac{X_{ij}}{\sqrt{\sum_{j=1}^m X_{ij}^2}}$$

Onde:

X_{ij} = resposta para alternativa j do objetivo i , para $j = 1, 2, \dots, m$; onde m é o número de alternativas e $i = 1, 2, \dots, n$; onde n é o número de objetivos.

$N^{X_{ij}}$ = um número que representa a resposta normalizada de alternativa j ao objetivo i , tal resposta normalizada apresentada no intervalo entre zero e um, onde quanto mais próximo de zero, melhor a alternativa.

Para a otimização do modelo, as respostas são adicionadas em caso de objetivo de maximização e subtraída em caso de minimização, apresentando a seguinte otimização:

$$NY_j = \sum_{i=1}^{i=g} N^{X_{ij}} - \sum_{i=g+1}^{i=n} N^{X_{ij}}$$

Onde:

$i = 1, 2, \dots, g$ para os objetivos de maximização, $i = g + 1, g + 2, \dots, n$ para os objetivos de minimização.

NY_j = a avaliação normalizada da alternativa j que respondam todos os objetivos. Nessa fórmula todas as alternativas apresentam-se em um intervalo entre 0 e 1, onde no final do processo um *ranking* ordinal de NY_j apresenta a performance final (BRAUNERS; ZAVADSKAS, 2006).

Como forma de tentativa de validação do método, Brauners (2013) aplicou o método MOORA em seis problemas de tomada de decisão já aplicados no passado com outros métodos. Os resultados, em todos os casos o método quase corrobora com os resultados apresentados por outros pesquisadores o que comprova a aplicabilidade, potencialidade e flexibilidade do método de resolução de decisões complexas (BRAUNERS, 2013).

Nesse sentido a pesquisa de Diel et al. (2013) objetivou verificar a situação econômica e o *ranking* de desempenho financeiro dos clubes de futebol brasileiros, através da aplicação do método MOORA, foi verificado o *ranking* de desempenho financeiro dos clubes com um conjunto de indicadores econômico financeiro, onde foram encontrados os clubes com a maior proximidade da melhor gestão de todos os indicadores analisados.

6.2 CORRELAÇÃO DE KENDALL

A aplicação do teste de correlação de Kendall será utilizada com predisposição afirmativa aos resultados conseguidos, com base no ranking de mercado de capitais e do ranking econômico financeiro, tendo como objeto o exame dos resultados apresentados. O teste de coeficiente de Kendall já foi utilizado em diversas pesquisas, dentre elas, os estudos na contabilidade de Silva *et. al.* (2011) e Diel e Silva (2014) para o ranking das cooperativas.

Destacamos ainda, que a pesquisa de Fonseca, Martins e Toledo (1995, p. 48) esclarece, também, “o coeficiente de Kendall, simbolizado pela letra grega τ (tau), fornece uma medida mais satisfatória de associação entre classificações, principalmente quando o número de relações é muito grande”. O coeficiente foi representado como:

$$\tau = \frac{S}{n(n-1)}$$

Onde: τ = Associação das Classificações Requeridas;

S = resultado da relação das ordens encontradas nos possíveis pares de ordenação;

N = número de etapas.

O “S” foi calculado para destacar a relação dos pares possíveis, que representa o teste da classificação apresentada pelo BACEN e o ranking apresentado pela AHP.

A correlação de Kendall é utilizada para efetuar a comparação entre os *rankings* e o retorno da ação.

Considera-se como limitação do estudo o período de análise de 2009 a 2013 e o número de empresas da amostra, sendo essas as empresas que apresentaram todos os indicadores utilizados na pesquisa.

7 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Na primeira seção da análise dos dados são evidenciados os indicadores financeiros de liquidez, que apresenta os indicadores de Liquidez Corrente (LC) e de Liquidez Seca (LS); os indicadores financeiros de rentabilidade, se destacando os indicadores sobre o Retorno Sobre o Ativo e o Retorno Sobre o Patrimônio Líquido. Na Tabela 1 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores financeiros – Liquidez Corrente (LC).

Tabela 1 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores financeiros – Liquidez Corrente (LC)

Liquidez Corrente – LC				
Ano	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
2013	0,4378	4,7944	1,7391	0,8428
2012	0,4963	4,0580	1,8232	0,8309
2011	0,5260	4,6379	1,7603	0,9585
2010	0,5411	4,2800	1,8261	0,8025
2009	0,8337	5,1526	1,9253	1,0363

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Evidenciou-se que nem todas as empresas listadas pertencentes à amostragem apresentaram índice de Liquidez Corrente superior a 1, o que demonstra que existem empresas que podem ter dificuldades em quitar suas dívidas de curto prazo

Na sequência, na tabela 2, são apresentados os resultados estatísticos descritivos dos indicadores financeiros – Liquidez Seca (LS).

Tabela 2 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores financeiros – Liquidez Seca (LS)

Liquidez Seca – LS				
Ano	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
2013	0,3470	3,0060	1,2579	0,6378
2012	0,3897	2,5577	1,3104	0,6494
2011	0,2179	4,0834	1,2419	0,7991
2010	0,2814	2,6272	1,2833	0,6212
2009	0,4164	3,5310	1,3197	0,7701

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Com relação a estatística descritiva dos indicadores financeiros de liquidez seca (LS), apresentadas na tabela 2, nem todas as empresas tem potencial de pagar as suas obrigações a curto prazo, porém, a média das empresas apresentou-se acima de 1, fato positivo que demonstra potencial de pagamento das dívidas de curto prazo das organizações.

Comparando os mínimos dos índices LC e LS, ocorreu uma variação maior entre os mínimos do LC, com o do LS, do que os máximos, sendo assim, percebe-se que as empresas com menores índices de LC e LS, não possuem problema em reduzir seus estoques, do que as empresas com maiores índices.

A seguir, na tabela 3, são apresentados os resultados estatísticos descritivos dos indicadores financeiros – Retorno Sobre o Ativo (ROA).

Tabela 3 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores financeiros – Retorno Sobre o Ativo (ROA)

Retorno sobre o Ativo – ROA				
Ano	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
2013	-0,0950	0,2645	0,0364	0,0876
2012	-0,1470	0,2680	0,0267	0,0907
2011	-0,4231	0,3768	0,0068	0,1380
2010	-0,1742	0,2439	0,0285	0,0935
2009	-0,1646	0,3890	0,0332	0,1034

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Verificou-se, que os dados do índice Retorno Sobre o Ativo (ROA), das empresas são negativos, nos cinco anos do período, ou seja, demonstra que existem empresas com prejuízo nesse período e sem capacidade de geração de lucro, para que as mesmas se desenvolvam. Todavia, acontece de empresas apresentar um desempenho melhor, apresentando resultados positivos. A seguir, na tabela 4, são apresentados os resultados estatísticos descritivos dos indicadores financeiros – Retorno Sobre o Patrimônio Líquido (ROE).

Tabela 4 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores financeiros – Retorno Sobre o Patrimônio Líquido (ROE)

Retorno sobre o Patrimônio Líquido				
Ano	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
2013	-0,7089	0,6943	0,0493	0,2464
2012	-0,8243	0,6939	0,0627	0,2639
2011	-5,0514	3,3013	-0,0115	1,1656
2010	-2,3551	0,5207	-0,0409	0,4967
2009	-0,4585	0,7834	0,0671	0,2095

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Referente aos indicadores Retorno Sobre o Patrimônio Líquido (ROE), ocorreu a mesma situação dos indicadores Retorno Sobre o Ativo (ROA), percebe-se que algumas empresas apresentam índices negativos, nos cinco anos do período, ou seja, tem empresas que os acionistas não têm retorno do investimento. Analisando a média dos retornos, percebe-se que nos anos de 2009, 2012 e 2013 as empresas tiveram em média retornos positivos, já em 2010 e 2011 retornos negativos.

Na Tabela 5 apresenta-se a estatística descritiva do indicador de mercados de capitais – *Price Earning Ratio* (PER).

Tabela 5 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores de mercados de capitais – *Price Earning Ratio* (PER)

Price Earning Ratio – PER						
Ano	Mínimo		Máximo		Desvio Padrão	
2013	-R\$	49.378.050,92	R\$	160.827.923,48	R\$	7.450.305,71
2012	-R\$	29.642.313,38	R\$	68.987.653,77	R\$	6.186.635,36
2011	-R\$	645.500.447,73	R\$	164.805.582,20	-R\$	13.510.301,07
2010	-R\$	145.141.759,47	R\$	42.804.490,56	R\$	1.394.495,43
2009	-R\$	377.055,45	R\$	235.283.815,26	R\$	14.455.721,77

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Sobre a estatística descritiva do indicador de mercado de capitais *Price Earning Ratio* (PER), apresentado na tabela 5, é o indicador de mercado de capitais mais completo porque busca medir quanto os investidores estão dispostos a pagar por unidade monetária de lucro de uma empresa, e esse índice, é de confiança para os investidores, porque busca evidenciar o desempenho futuro das empresas (GITMAN, 2010). No ano de 2011 percebeu-se em média que os investidores não acreditavam em resultados positivos das organizações, já, dos anos de 2009, 2010, 2012 e 2013, o comportamento foi positivo.

Na sequência, na tabela 6, são apresentados os resultados estatísticos descritivos dos indicadores de mercados de capitais – *Price Book Value* (PBV).

Tabela 6 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores de mercados de capitais – *Price Book Value* (PBV)

Price Book Value – PBV						
Ano	Mínimo		Máximo		Desvio Padrão	
2013	-R\$	15.648,34	R\$	23.080.428,20	R\$	1.453.684,33
2012	-R\$	22.929,39	R\$	30.428.362,39	R\$	1.692.284,21
2011	-R\$	75.485,54	R\$	25.740.206,15	R\$	1.361.041,63
2010	R\$	792,30	R\$	20.153.778,68	R\$	1.167.151,12
2009	R\$	1.618,54	R\$	14.238.365,96	R\$	1.135.086,29

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Referente, a estatística descritiva dos indicadores de mercados de capitais – *Price Book Value* (PBV), apresentado na tabela 6, esse indicador mede a relação entre o valor de mercado e o valor contábil da empresa, ou seja, se o valor de mercado for maior que o valor contábil da empresa, mais valorizada a mesma é.

Nos anos de 2009 e 2010, no geral as empresas estavam valorizadas, porém com os passar dos anos, especificamente a partir do ano de 2010, algumas empresas começaram a

desvalorizar, ficando com o índice negativo, mas na média geral, as empresas estão valorizadas.

Na tabela 7, são apresentados os resultados estatísticos descritivos dos indicadores de mercados de capitais – *Price Sales Ratio* (PSR).

Tabela 7 apresenta-se a estatística descritiva dos indicadores de mercados de capitais – *Price Sales Ratio* (PSR)

Price Sales Ratio – PSR				
Ano	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
2013	R\$ 0,11	R\$ 5,86	R\$ 1,17	R\$ 1,28
2012	R\$ 0,15	R\$ 7,68	R\$ 1,32	R\$ 1,65
2011	R\$ 0,13	R\$ 6,31	R\$ 1,06	R\$ 1,37
2010	R\$ 0,21	R\$ 5,01	R\$ 1,28	R\$ 1,33
2009	R\$ 0,22	R\$ 5,16	R\$ 1,29	R\$ 1,20

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

A estatística descritiva dos indicadores de mercados de capitais – *Price Sales Ratio* (PSR), apresentado na tabela 7, o índice PSR, indica quanto o mercado está disposto a pagar pelas receitas da empresa (GITMAN, 2010).

Todas as empresas apresentaram um índice positivo, algumas com valores maiores, outras com valores menores, mas a média, informa quanto o mercado está determinado a pagar pelas receitas da empresa.

Após a apresentação da estatística descritiva, os dados financeiros de cada organização foram tabulados e aplicados ao método MOORA com a finalidade de realizar os rankings financeiros dos anos de 2009 a 2013. Na tabela 8, apresenta-se o ranking das empresas analisadas nas posições anuais.

Tabela 8 - *Ranking* das posições anuais das empresas analisadas.

Nome	2013	2012	2011	2010	2009
Bardella	26	23	11	18	17
Cacique	4	13	21	15	12
Cedro	14	14	15	13	21
Cia Hering	1	1	3	1	2
Coteminas	19	24	25	22	25
Dohler	9	11	13	12	20
Duratex	8	7	7	6	13
Eucatex	10	10	8	7	3
Excelsior	3	3	2	29	26
Fibria	24	22	22	14	16
Iguaçu Café	23	28	28	16	14
JBS	17	15	19	23	24
Josapar	16	12	14	17	23
Klabin S/A	13	8	17	9	8
Le Lis Blanc	25	16	4	3	11
M.Diasbranco	5	4	5	2	4
Marfrig	28	21	23	21	6
Minerva	29	27	9	20	10
Nutriplant	21	5	29	27	29
Pettenati	18	19	20	25	19
Renar	6	29	26	28	27
Santanense	7	6	6	8	7
Sao Martinho	11	17	12	11	15
SLC Agrícola	12	18	16	19	22
Souza Cruz	2	2	1	4	1
Springs	22	26	27	24	18
Suzano Papel	20	20	18	10	5
V-Agro	27	25	24	26	28
Wlm Ind Com	15	9	10	5	9

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Analisando o *ranking* das posições anuais das empresas, percebe-se várias situações diversas, ou seja, primeira situação: as três melhores empresas dos cinco anos analisados, são: Cia Hering, Souza Cruz e M.Diasbranco, não respectivamente nessa ordem, sendo assim, a segunda situação, as três empresas mais estáveis: Santanense, Coteminas e Cedro. A terceira situação, são as três piores empresas: Iguaçu Café, Springs e a V-Agro e pôr fim a quarta situação, as empresas que tiveram mais oscilações: Renar, nos anos de 2009 até 2012, praticamente se manteve, porém no ano de 2013, saiu da vigésima nona colocação, última colocada e foi para a sexta posição. Na empresa Nutriplant aconteceu a mesma situação, no ano de 2009 até o ano de 2011, ficou estável, e no ano de 2012, saiu da última colocação e foi para a quinta colocação, porém em 2013 do quinto lugar, caiu para o vigésimo primeiro. E a empresa Minerva, oscilou muito, no ano de 2009, estava na décima posição do *ranking*, no ano seguinte piorou, saiu da décima colocação, ficando na vigésima colocação, nos anos seguintes continuou decrescendo, 2012 (27º) e última colocada no ano seguinte (29º).

Tais oscilações podem ocorrer devido a organização melhorar seus indicadores críticos de análise, levando em conta que no método MOORA, leva-se em conta todos os indicadores de análise e o ranking é composto pelo indicador mais frágil das organizações.

Na sequência, apresenta-se os *rankings* formados pelos indicadores de avaliação de ações aplicados com o método MOORA, exibido ano a ano, conforme período analisado e formato. Na tabela 9, segue o *ranking* das posições anuais das empresas analisadas.

Tabela 9, ranking das posições anuais das empresas analisadas.

Nome	2013	2012	2011	2010	2009
Bardella	27	28	27	28	25
Cacique	18	21	22	22	18
Cedro	26	27	25	27	22
Cia Hering	5	4	4	4	12
Coteminas	19	17	17	16	4
Dohler	16	19	18	20	14
Duratex	4	5	5	3	3
Eucatex	15	16	14	15	23
Excelsior	21	22	21	17	28
Fibria	11	9	8	7	7
Iguaçu Café	28	29	28	18	20
JBS	3	3	29	29	1
Josapar	25	26	24	23	17
Klabin S/A	1	2	2	2	2
Le Lis Blanc	6	6	3	5	8
M.Diasbranco	8	10	7	8	15
Marfrig	10	8	6	6	10
Minerva	7	12	11	12	16
Nutriplant	22	23	16	26	26
Pettenati	20	20	19	19	19
Renar	24	25	26	24	27
Santanense	17	18	20	21	21
São Martinho	12	13	12	11	13
SLC agrícola	13	14	13	13	6
Souza Cruz	2	1	1	1	5
Springs	14	15	15	14	11
Suzano Papel	29	7	10	9	9
V-Agro	9	11	9	10	29
Wlm Ind Com	23	24	23	25	24

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelo autor.

Analisando o *ranking* das posições anuais das empresas, percebe-se várias situações diversas, ou seja, primeira situação: as três melhores empresas dos cinco anos analisados, são: Duratex, Souza Cruz e Klabin S/A, não respectivamente nessa ordem, logo, a segunda

situação, as cinco empresas mais estáveis: Santanense, Fibria, Pettenati, Springs e São Martinho. A terceira situação são as quatro piores empresas: Bardella, Cedro, Renar e Wlm Ind Com. A quinta situação são as empresas que tiveram mais oscilações: Suzano Papel, nos anos de 2009 até 2012, praticamente se manteve, porém no ano de 2013, saiu da sétima colocação e foi para a última colocada, vigésima nona. Na empresa V-Agro aconteceu o inverso, no ano de 2009 estava na vigésima nona colocação e no ano de 2010, foi para a décima colocação, praticamente se mantendo na posição e no ano de 2013, ficando na nona posição.

Por fim, a empresa JBS, oscilou muito, no ano de 2009, era a primeira do *ranking*, nos anos seguintes, 2010 e 2011, ocupou a última colocação e nos anos de 2012 e 2013, ficou na terceira posição, podemos concluir que isso ocorreu, devido a sua crise. No ano de 2009 estava bem, nos anos seguintes 2010 e 2011 ocorreu a sua crise e posteriormente a fusão, subindo no *ranking* nos anos seguintes 2012 e 2013, por especulação no mercado de capitais e a fusão.

A partir dos rankings dos indicadores financeiros e dos indicadores de mercado de capitais foi realizada a correlação de Kendall para verificar a relação entre os rankings financeiros e de mercado de capitais nos anos de 2009 a 2013. Os resultados da correlação de Kendall fornecem informações a fim de associar a classificação entre os rankings elaborados.

Na tabela 10 apresenta-se a correlação de Kendall entre os anos de 2009 a 2013.

Tabela 10 - Correlação de Kendall entre os rankings financeiros e de capitais

Ano	2009	2010	2011	2012	2013
Coefficiente	0,197	0,315**	0,236*	0,187	0,059
Significância	0,133	0,016	0,072	0,154	0,653
Observações	29	29	29	29	29

Fonte: dados da pesquisa

** Significante em nível de 5%.

* Significante em nível de 10%

Por meio da tabela 10 verifica-se que em ambos os anos o coeficiente de correlação foi positivo, o que indica que ambos os rankings têm características similares, onde as empresas que se classificam nas primeiras posições do ranking financeiro tendem a se classificar nas primeiras posições do ranking de mercado de capitais.

No ano de 2009, o coeficiente foi positivo em 0,197, porém sem significância estatística, ou seja, não é possível assumir a relação entre os rankings. No ano de 2010, o coeficiente foi positivo de 0,315, com significância de 0,016, ou seja, o coeficiente é significativo em nível de 5%. Isso significa que no ano de 2010 as empresas que se classificam nas primeiras posições do ranking financeiro tendem a se classificar nas primeiras posições do ranking de mercado de capitais.

No ano de 2011, a correlação entre os rankings também se apresentou significativa e positiva, porém significativo em nível de 10% e o coeficiente foi de 0,235. No ano de 2012 e 2013 a correlação entre os rankings não se apresentou significativa.

Com isso, tem-se pelos resultados que há evidências de que as empresas com melhor desempenho financeiro podem apresentar também melhor resultado no mercado de capitais. Pelos resultados, verifica-se também que não há correlação significativa em todos os anos da análise, anos esses que podem ser influenciados por crises ou fatores especulativos do mercado.

8 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo teve por objetivo identificar a relação entre as variáveis econômico-financeiras, e as de mercado de capitais das companhias abertas pertencentes ao agronegócio

listadas na BM&FBovespa. Nesse sentido, realizou-se uma pesquisa descritiva, documental de cunho quantitativo. Foram analisadas 29 empresas pertencentes ao agronegócio brasileiras.

Por meio do método MOORA realizou-se a classificação das empresas durante os anos de 2009 a 2013 dos indicadores econômico-financeiro e dos indicadores de mercado de capitais. Por fim, realizou-se a correção de Kendall, para validar a relação entre os rankings.

Dentre os indicadores econômico-financeiros, destaca-se a empresa Cia Hering e a Souza Cruz, que apresentam posições de liderança durante os 5 anos de análise. Já as empresas que não apresentaram resultados de destaque entre as empresas pesquisadas, temos a V-Agro e a Springs, sendo que a última não apresentou piora de desempenho depois do ano de 2009. Ainda se destaca as empresas Santanense e M.Dias Branco como empresas mais estáveis em relação ao posicionamento da empresa em relação aos indicadores econômico-financeiros.

Quanto aos indicadores de mercado de capitais, destaca-se as empresas Souza Cruz e Klabin como as empresas de destaque no ranking de mercado de capitais, já as empresas Renar Maças e Bardella não apresentaram bom posicionamento no ranking de mercado de capitais de acordo com o método MOORA. Já as empresas Duratex, Pettenati, Santanense e Wlm Ind Com podem ser destacadas como empresas estáveis no ranking de mercado de capitais.

Em relação a correlação de Kendall, que busca verificar a relação entre os rankings, verifica-se que nos 5 anos de análise, o coeficiente de correlação foi positivo, ou seja, as empresas que tem posicionamento superior no ranking econômico financeiro, tendem a estar em posição de destaque no ranking de mercado de capitais. Destaca-se que nos anos de 2010 e 2011 a correlação foi significativa, sendo que no ano de 2010 a correção foi significativa em nível de 5%, com coeficiente positivo de 0,315.

Diante disso, conclui-se que o posicionamento das empresas no ranking econômico financeiro pode influenciar no posicionamento do ranking de mercado de capitais. Destaca-se que existem outros fatores que podem acabar influenciando os indicadores de mercado de capitais, como fatores externos a organização.

Sugere-se como pesquisas futuras a ampliação do número de indicadores pesquisados, bem como a pesquisa de outros setores econômicos brasileiros, ou a comparação das empresas brasileiras com empresas internacionais.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, A. **Finanças Corporativas e Valor**. 6ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- BEUREN, Ilse M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- BRAUNERS, W. K. M. Multi-objective seaport planning by MOORA decision making. **Annals of Operations Research**, n. 206, p. 39-58, 2013.
- BRAUNERS, W. K. M.; ZAVADSKAS, E. K. The MOORA method and its application to privatization in a transition economy. **Control and Cybernetics**, v. 35, n. 2, p. 445-469, 2006.
- BRIGHAM F. E.; EHRHARDT, M. C. **Administração Financeira Teoria e Prática**. 10ª Ed. São Paulo: Editora Thomson, 2006.
- DIEL, E. H.; DIEL, F. J.; SCHULZ, S. J.; HEIN, N. Fatores de endividamento e situação econômica de clubes de futebol brasileiros. IN: ENANGRAD - ENCONTRO NACIONAL DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 24, 2013, Florianópolis. **Anais...**, Florianópolis, 29 de setembro a 02 de outubro de 2013. CD-ROM.

- DIEL, F. J.; DIEL, E. H.; SCHULZ, S. J.; CHIARELLO, T. C.; SILVA, T. P. Análise da eficiência econômico-financeira das empresas pertencentes ao agronegócio brasileiro. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 12, n. 2, p. 116-133, maio/ago. 2014
- DIEL, F. J.; SILVA, T. P. Análise da eficiência e o posicionamento do ranking das cooperativas de crédito do Brasil. **Interações**, Campo Grande, v. 15, n. 1, p. 35-45, jan./jun. 2014.
- FONSECA, J. S.; MARTINS, G. A.; TOLEDO, G. L. **Estatística aplicada**. 2 ed. São Paulo: Atlas. 1995.
- GITMAN, L. **Princípios de Administração Financeira**. 12ª Ed. São Paulo: Editora Pearson Education, 2010.
- HALL, R.; TEIXEIRA, S. A.; HEIN, N. Desempenho econômico-financeiro das empresas de capital aberto do setor de agronegócios da BM&FBovespa: ranking do triênio 2009-2011. 51º Congresso da Sober. **Anais...**, 2013.
- KAVESKI, I. D. S. **Grau de relacionamento entre os indicadores de mercado de capitais, os indicadores econômico-financeiro e o retorno da ação, nas empresas brasileiras**. 2013. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau – SC, 2013.
- LAGIOIA, U. C. T. **Fundamentos do Mercado de Capitais**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LISBOA, L. P. **Manual de Contabilidade dos Fundos de Investimentos**. 1ª Ed. São Paulo: FINECAFI, 1998.
- MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços**. 7ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- PINHEIRO, J. L. **Mercado de Capitais**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- SILVA, J. P. **Análise Financeira das Empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- SILVA, T. P.; FIORENTIN, M.; TOLEDO FILHO, J. R. Análise da eficiência e do ranking das dez maiores cooperativas de crédito do Brasil. **Espacios (Caracas)**, n. 32, v. 2, p. 29-46. 2011.
- TOLEDO FILHO, J. R. **Mercado de Capitais Brasileiro Uma Introdução**. 1ª Ed. São Paulo: Editora: Thomson Learning, 2006.
- VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 4ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- WERNKE, R. **Gestão Financeira ênfase em aplicações e casos nacionais**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS PELOS GESTORES DO MUNICÍPIO DE SÃO LOURENÇO DO OESTE - SC

ADRIANE ELY

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. E-mail: adrianeely@unochapeco.edu.br

MARCIANE TEREZINHA RECH

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. E-mail: marci_rech@unochapeco.edu.br

CLESIA ANA GUBIANI

Mestre em Contabilidade pela Universidade Regional de Blumenau, FURB. Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ.
E-mail: clesia@unochapeco.edu.br

SILVANA DALMUTT KRUGER

Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC. Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ.
E-mail: silvanak@unochapeco.edu.br

FRANCIELE PASTRE

Mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC. Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ.
E-mail: franci@unochapeco.edu.br

Resumo

Este estudo objetivou investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas do Município e São Lourenço do Oeste/SC. O estudo caracteriza-se quanto aos objetivos como pesquisa exploratória, quanto aos procedimentos foi de levantamento ou *survey* e quanto à abordagem tem características quantitativas. Utilizou-se de questionários para a coleta de dados, sendo que a amostra foi composta por 90 gestores do Município de São Lourenço do Oeste. Constatou-se que a maior parte dos gestores, ou seja, 68,89% utilizam os relatórios contábeis para tomada de decisões. Os gestores utilizam as informações gerenciais para decisões sobre investimento, operacional, financiamento e distribuição de dividendos. Percebeu-se que as empresas estão utilizando vários controles internos para suas atividades diárias, isso possibilita maior segurança e confiabilidade nas decisões operacionais. A utilização do balanço patrimonial anualmente ocorre em 57,78% e 32,22% utilizam as informações do patrimônio anualmente. Em relação às práticas gerenciais conclui-se que a maioria dos gestores utilizam apenas os controles internos, elaborados pela própria empresa e os relatórios fornecidos pelo profissional contábil são utilizados para tomada de decisões, mas não com tanta frequência quanto é utilizada para o pagamento dos impostos. Portanto é necessário maior utilização dos relatórios contábeis para tomada de decisão.

Palavras-chaves: Contabilidade gerencial. Controles internos. Tomada de decisão.

1 INTRODUÇÃO

Segundo dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2012) há dois fatores que contribuíram significativamente na estrutura produtiva nacional: o bom desempenho da economia brasileira na última década e às políticas de crédito. O SEBRAE (2012, p. 4) destaca que a sobrevivência desses empreendimentos é condição indispensável para o desenvolvimento econômico do País. Além disso, todos os estudos realizados no Brasil mostram que a nova empresa tem nos seus dois primeiros anos de atividade o período mais difícil, o que torna esse período o mais importante em termos de monitoramento da sobrevivência.

Com base nestes dados buscou-se mostrar a importância que os sistemas de informações gerenciais possuem dentro de qualquer organização independente de seu porte. Se utilizados estes instrumentos, os gestores conseguem obter informações mais confiáveis que resultam em uma decisão mais precisa.

De acordo com Resnik (1990) o que caracteriza de forma especial a pequena empresa, além da exigência fundamental de que o proprietário gerente administre e mantenha controle total sobre todos os aspectos da empresa, são os seus recursos limitados. A maioria das pequenas empresas tem pouca disponibilidade de caixa durante, pelo menos, os primeiros anos de operação e ficam altamente vulneráveis a qualquer mudança repentina dentro da empresa quanto ao ambiente geral do negócio.

Diante disso, verifica-se que antes de um gestor iniciar suas atividades, ele deve conhecer os processos que integram uma empresa, fazer uma pesquisa de mercado avaliando se o empreendimento a ser instalado é viável, planejar de todas as formas como serão os procedimentos adotados para não ter surpresas desagradáveis futuramente. Outro ponto importante que deve ser analisado é a implantação de um sistema de informação adequado, onde todos os setores da empresa estejam interligados. De acordo com O'Brien (2004, p. 31) “os sistemas de informação desempenham três papéis vitais em empresas. Aplicações de SI apoiam os processos e operações de uma organização, a tomada de decisão e a vantagem competitiva estratégica das empresas”.

Mas além de ter um sistema de informação adequado, o bom gestor deve entender o funcionamento deste sistema e a utilidade dos relatórios gerados pelo programa. Um sistema bem elaborado fornece as informações necessárias para o bom desenvolvimento dos diversos setores das empresas, auxiliando os gestores na sua tomada de decisão criando uma vantagem no mercado competitivo.

Conforme Batista (2005, p. 23) “a maneira de se manter em um nível aceitável de rendimento empresarial deve levar em conta a capacidade da empresa de absorver mudanças e se moldar às novas realidades de mercado, com uma velocidade o mais rápida possível”. Nesse sentido, deve o gestor acompanhar as mudanças que ocorrem inovar sempre que possível e manter-se atualizado.

A contabilidade gerencial possui papel importante para a gestão das empresas. Para permanecerem no mercado precisam planejar, controlar, e para isso necessitam de controles gerenciais com informações confiáveis, precisas, que possibilitem aos gestores tomarem as decisões acertadas e ajudar a empresa a expandir.

Muitas empresas, principalmente as pequenas, não utilizam a contabilidade gerencial. Sem o uso da contabilidade gerencial não se obtêm controles e sem controles não há como analisar os dados. É necessário informações para prever acontecimentos, fazer projeções e até detectar possíveis fraudes nas empresas.

Empresas que utilizam da contabilidade gerencial podem obter maior êxito no mercado. Por meio de relatórios gerenciais formula-se o planejamento estratégico e o

orçamento, com o monitoramento constante das ações para que sejam executadas conforme planejado, assegura-se o desenvolvimento da empresa.

Nesse contexto este estudo pretende responder a seguinte questão: **Quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas pelos gestores das empresas de São Lourenço do Oeste?**

O objetivo volta-se a identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das empresas de São Lourenço do Oeste por meio dos objetivos específicos: (i) analisar as percepções dos gestores quanto a utilização das práticas gerenciais; (ii) verificar a importância das práticas de contabilidade gerencial para a tomada de decisões; (iii) avaliar o nível de informações utilizadas dos relatórios gerenciais; e (iv) identificar os principais instrumentos gerenciais utilizados pelos gestores.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresentam-se as diferenças entre contabilidade gerencial e financeira, bem como a utilização dos controles internos e sistemas de informações para a tomada de decisão.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é um importante instrumento de gestão. As informações obtidas por meio dela são utilizadas principalmente para planejamentos futuros, para análise dos resultados obtidos, para projetar melhorias, pensar estrategicamente e traçar novos objetivos.

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4) “contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”. Conforme Padoveze (2010, p. 38) “a contabilidade gerencial é 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 de acordo com Atkinson et al (2011, p. 36) “é o processo de produção de informações financeiras e operacionais para funcionários e gerentes. O processo deve ser orientado pelas necessidades de informação interna e deve dirigir suas decisões operacionais e de investimento”.

Desta forma, a contabilidade gerencial mensura os dados, analisa os mesmos e comunica aos gestores, que por sua vez tomam decisões de acordo com essas interpretações e decorrente disso, aos poucos vão atingindo os objetivos organizacionais estabelecidos.

Nesse contexto Iudícibus (1998, p. 21) comenta que “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. Os relatórios gerenciais são elaborados para uso dos gestores das empresas, auxiliando na sua tomada de decisão. O sucesso das organizações pode-se dar pela adoção da contabilidade gerencial, pois o conhecimento de como a empresa se encontra, facilita todo o processo decisório.

Coronado (2006, p. 23) afirma que a missão da contabilidade gerencial é de “coordenar a otimização do desempenho econômico visando ao crescimento da riqueza da empresa”. Com os relatórios gerenciais pode-se verificar a real situação econômico-financeiras da empresa, e observar alternativas para a otimização dos resultados.

Portanto, a contabilidade gerencial abrange várias áreas, elaborando assim relatórios com informações diversas e de maneira ordenada. Essas informações são valiosas e quando

analisadas permitem aos gestores tomarem as melhores decisões visando proporcionar o crescimento da empresa.

Nas empresas menores cabe ao próprio gestor o papel de controlar as atividades desenvolvidas, já em empresas maiores onde o número de operações a ser analisado é grande, há a necessidade de contratar pessoas qualificadas para trabalhar como contadores gerenciais. Segundo Coronado (2006), o papel do contador gerencial é otimizar os custos e analisar as demonstrações contábeis, com o objetivo de ajudar nas decisões gerenciais.

Com o fluxo muito grande de informações há a necessidade de contratação de um contador especializado na área de contabilidade gerencial, esse contador é também chamado de *controller*. Cabe a ele organizar as informações gerenciais para a análise dos administradores ou gestores. Conforme Hoji (2003, p. 357) “a principal função do *controller* é dar suporte à gestão dos negócios da empresa, para que esta atinja seus objetivos, por meio de informações gerenciais geradas em tempo hábil para tomada de decisões, a um custo razoável”.

Atualmente a profissão de *controller* é importante nas grandes empresas, pois ele detalha ao administrador as informações para tomada de decisão, facilitando desse modo, que os objetivos da empresa sejam atingidos. A contabilidade gerencial, elaborada para atender as necessidades dos gestores auxiliando-os na tomada de decisão, se difere da contabilidade financeira. As principais diferenças desses dois ramos de contabilidade serão apresentadas no próximo tópico.

2.2 DIFERENÇAS ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTABILIDADE FINANCEIRA

A contabilidade gerencial e a contabilidade financeira apresentam grandes diferenças entre si, elas possuem objetivos e usuários diferentes. A contabilidade financeira relaciona informações organizadas de acordo com a estruturação estabelecida para apresentação de suas demonstrações. Suas demonstrações atendem ao público externo e precisam obedecer a um padrão e a prazos estabelecidos.

De acordo com Atkinson et al (2011) a contabilidade financeira é o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para os acionistas, credores e autoridades governamentais, é limitado por autoridades que estabelecem padrões e regulamentos. Desta forma a contabilidade financeira tem regulamentos a seguir, elaborados por autoridades, e seus demonstrativos são utilizados pelos acionistas, credores e autoridades governamentais.

De acordo com a Lei 11.941 de 27 de maio de 2009 as demonstrações contábeis obrigatórias são: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, fluxo de caixa, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ou demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração do valor agregado e notas explicativas. Diferentemente da contabilidade financeira, a contabilidade gerencial não segue regulamentos, é utilizada pela administração da empresa, então é elaborada quando ela necessita e da maneira que melhor atenda aos interesses dos gestores.

Conforme Padoveze (2010, p. 38) “a contabilidade gerencial é 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”.

Como práticas gerenciais, podem-se citar controles internos, como a elaboração dos fluxos de caixa, efetuar orçamentos, verificar o ponto de equilíbrio dos produtos ou mercadorias, entre outras formas para gerar informações para a tomada de decisões.

Percebe-se então que a contabilidade financeira é obrigatória, e atende aos interesses externos à empresa, devem ser elaboradas as demonstrações exigidas por lei, enquanto a

contabilidade gerencial é utilizada internamente pelos administradores, que utilizam controles internos e relatórios específicos para tomada de decisões.

O Quadro 1 demonstra as principais diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial:

Quadro 1 – Diferenças entre contabilidade financeira e a gerencial

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários	Primordialmente o público externo.	Pessoas dentro da organização.
Tipo de Informação	Somente medidas financeiras.	Medidas financeiras mais informações operacionais e físicas.
Foco do Tempo	Avaliação de desempenho voltada ao passado.	O que ocorre no momento e orientada para o futuro.
Natureza da Informação	Objetividade dos dados, confiável e auditável.	Ênfase na relevância dos dados, subjetiva e flexível.
Restrição	Regras definidas por princípios contábeis e autoridades governamentais.	Sistemas e informações para atender as necessidades dos usuários.
Escopo	Informações agregadas e resumidas sobre a organização como um todo.	Informações desagregadas, relatórios sobre produtos, clientes e em qualquer nível.
Comportamento	Preocupado com o modo como os números da empresa irão afetar o comportamento externo.	Preocupação com o modo como as medidas e os relatórios irão influenciar o comportamento dos gerentes.

Fonte: CHING (2006, p. 6)

Observa-se no Quadro 1 que são várias as diferenças, enquanto a contabilidade financeira preocupa-se com o mercado externo, e elabora as demonstrações financeiras exigidas por lei; a contabilidade gerencial elabora relatórios mais específicos, sobre qualquer operação da empresa que o administrador deseje analisar, no momento em que ele precisar, com os dados específicos para sua tomada de decisão.

2.3 CONTROLES INTERNOS E O USO DE SISTEMAS DE INFORMAÇÕES

Para a obtenção de informações confiáveis há a necessidade de controles, internos, elaborados pela empresa para preenchimento de determinados funcionários, para que as informações repassadas aos gestores sejam confiáveis.

De acordo com Barreto (2008, p. 4) “controlar é estabelecer padrões e medidas de desempenho que permitam assegurar que as atitudes adotadas são as mais compatíveis com o que a organização almeja”. Desta forma, controlar é assegurar que as operações da empresa estão acontecendo de maneira correta, de que tudo está funcionando conforme o planejado, pois de nada adianta a empresa planejar o futuro se as operações não estão ocorrendo corretamente, há a necessidade de que tudo seja controlado para que se chegue aos objetivos traçados.

Conforme Nascimento e Reginato (2009, p. 104 e 105) “cada operação na empresa exige diversos procedimentos e mecanismos que assegurem que esta foi executada e registrada de forma correta. O conjunto destas operações recebe o nome de controle interno.” Os controles internos podem ser adequados e estarem presentes em todas as áreas da empresa, controlando para que não ocorram erros, verificando se os registros estão sendo executados

corretamente. Os controles são importantes, pois garantem a exatidão das informações geradas para a administração.

Ainda de acordo com Nascimento e Reginato (2009, p.105) são exemplos de controles internos “verificar se a venda está sendo realizada pelo preço determinado pela empresa; verificar se as quantidades saídas confere com o que foi solicitado pelo cliente; verificar se a baixa do estoque confere com a nota fiscal de venda”.

Os controles devem ser abrangentes, verificando a exatidão de todos os dados, conferindo para detectar se as práticas adotadas estão corretas e se está de acordo com os documentos. Para que isso ocorra deve-se cuidar também para que não haja na empresa segregação de função, ou seja, um mesmo funcionário não tenha acesso aos ativos e aos registros.

De acordo com Crepaldi (2011, p. 389) “a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, em virtude de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno”.

O uso dos sistemas de informações gerenciais nas empresas está crescendo cada vez mais. O que se percebe é que os gestores entendem que não podem mais gerenciar o seu negócio sem estas ferramentas que os auxiliam no seu processo de gestão. De acordo com Oliveira (2004, p. 40) o “Sistema de Informação Gerencial (SIG) é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, proporcionando, ainda, a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados”.

O uso das informações gerenciais que são geradas todos os dias por meio dos relatórios gerenciais são de grande utilidade para os administradores das empresas, já que os relatórios contábeis financeiros são utilizados somente para fins fiscais. Por isso, a necessidade de se desenvolver e ter sempre em dia estes relatórios.

Conforme Batista (2005) as informações gerenciais devem ser: comparativas, pois devem ter dados de períodos anteriores para serem comparados, tudo depende da economia do momento ou da região onde a empresa está instalada; ser confiáveis, pois se tem dúvida de que determinada informação não está correta o melhor é não utilizá-la, evitando assim uma decisão errada; ser gerada em tempo hábil, ela deve ser gerada no momento em que é necessária para a tomada de decisão, de nada adianta uma informação depois que a decisão já esta tomada; ter nível de detalhe adequado, é detalhar somente o que realmente vai fazer alguma diferença para a tomada de decisão, de nada adianta um amontoado de folhas de relatórios que causara cansaço elevando o risco de uma decisão equivocada; e por exceção nos quais as informações devem ser selecionados pelo que é realmente relevante dentro do conjunto de dados. Tentar minimizar as informações repetitivas para ressaltar as exceções ajuda a tomar decisões consistentes.

3 METODOLOGIA

Das empresas de São Lourenço do Oeste excluem-se as seguintes empresas: empreendedores individuais, escritório de contabilidade, bares, empresas de representações comerciais, empresas de atividade agrícola, empresas de odontologia ou outros profissionais relacionados a atividade médica, entidades sem fins lucrativos, empresas de engenharia civil, associações, bancos e holdings. Foram excluídas essas atividades da amostra por se tratarem de empresas pequenas, sem fins lucrativos ou por serem atividades intelectuais. No total 90 empresas responderam ao questionário.

O estudo foi realizado nas empresas de São Lourenço do Oeste, na qual foi feita uma amostragem delas para a obtenção dos dados. Foram pesquisadas empresas que desempenham suas atividades no ramo industrial, comercial e prestação de serviços. Conforme dados da Prefeitura Municipal de São Lourenço do Oeste no mês de junho de 2012, o município

contava com 2087 empresas ativas. Destas foram excluídos os pedreiros e aquelas que têm relação com construção normalmente são empreendedores individuais, escritórios de contabilidade, bares, representantes comerciais, atividades agrícolas/viveiros, odontólogos e outros profissionais relacionados à atividade médica, entidade sem fins lucrativos, engenheiros civis, associações, bancos e holdings e todos os empreendedores individuais independentes da atividade. A amostra totalizou 90 empresas respondentes.

O estudo foi realizado com os gestores das empresas do município de São Lourenço do Oeste. O município está localizado no estado de Santa Catarina, possui população de 21.797 habitantes e área total de 361,77 Km². O instrumento utilizado para a coleta dos dados foi um questionários. O questionário foi aplicado nas empresas de São Lourenço do Oeste – SC, o mesmo foi respondido pelos seus proprietários ou gestores das empresas.

Conforme Colauto e Beuren (2004, p. 130): “o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”. O questionário era composto por 18 questões de múltipla escolha e 3 questões abertas.

Conforme Colauto e Beuren (2004, p. 128) os “instrumentos de pesquisa são entendidos como preceitos ou processos que o cientista deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação de dados”. Assim sendo, os dados foram organizados em tabelas e por meio deles foram feitos às análises e interpretações destes.

A coleta dos dados realizou-se por meio de aplicação de questionários presenciais e por meio eletrônico, composto por 18 questões fechadas e 3 questões abertas, os quais foram respondidos pelos gestores das empresas.

Segundo Colauto e Beuren (2004, p. 136) “analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação, as transições de entrevistas, as informações dos documentos e outros dados disponíveis”. A análise dos dados foi feita por meio da organização dos dados obtidos no estudo, analisando e interpretando os dados e formulando tabelas para facilitar o entendimento para as pessoas. Utilizou-se de estudos anteriores já publicados para comparação e compreensão dos dados coletados.

O estudo apresentou algumas limitações que influenciaram no desenvolvimento deste estudo. Uma dificuldade encontrada foi que nem todas as empresas em que o questionário foi entregue por meio eletrônico foi recebido. Outro ponto observado foi que algumas empresas ficaram receosas em dar as informações e algumas questões não foram respondidas.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Neste capítulo apresentam-se os dados da pesquisa realizada junto à amostra de respondentes do Município de São Lourenço do Oeste. A Tabela 1 apresenta o faturamento das empresas respondentes:

Tabela 1 – Faturamento mensal das empresas

Faturamento médio da empresa	Frequência relativa	Frequência %
Até R\$ 50.000,00	33	36,66
De R\$ 50.001,00 à R\$ 150.000,00	18	20,00
De R\$ 150.001,00 à R\$ 350.000,00	17	18,88
De R\$ 350.001,00 à R\$ 650.000,00	10	11,11
De R\$ 650.001,00 à R\$ 1.000.000,00	3	3,33

Acima de R\$ 1.000.000,00	5	5,55
Não responderam	4	4,44
Total	90	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 1 evidencia o faturamento das empresas respondentes, sendo que 36,66% possuem faturamento de até R\$50.000,00 mensais, 20% possuem faturamento entre R\$ 50.001,00 e R\$ 150.000,00, 18,88% possuem faturamento de R\$ 150.001,00 à R\$ 350.000,00, 11,11% possuem faturamento de R\$ 350.001,00 à R\$ 650.000,00, 5,55% possuem faturamento acima de R\$ 1.000.000,00 e 3,33% possuem faturamento de R\$ 650.001,00 à R\$1.000.000,00, e outros 4,44% dos entrevistados não responderam essa questão.

Pode-se justificar o índice de empresas com um faturamento de até R\$ 50.000,00 ser decorrente do município ainda estar em fase de desenvolvimento, e ser característico de PMEs. A tabela 2 apresenta como é desenvolvida a contabilidade da empresa:

Tabela 2 – Desenvolvimento da contabilidade da empresa

Alternativas	Frequência relativa	Frequência %
Interna	15	17
Terceirizada externa	54	60
Terceirizada interna	1	1
Interna e terceirizada	17	19
Não responderam	3	3
Total	90	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 2, 17% das empresas possui sua contabilidade desenvolvida pelos próprios funcionários da empresa (interna), 19% tem a contabilidade realizada por funcionários das empresas juntamente com os escritórios de contabilidade e 60% das empresas tem sua contabilidade desenvolvida externamente. Considerando que a maioria das empresas da amostra são PMEs (pelo faturamento identificado na Tabela 1), os custos do processo pode ser um dos fatores por elas optarem pela contabilidade ser realizada externamente.

Bezerra (2011) também constatou em sua pesquisa que 88,0% das empresas da amostra contratam os serviços de um contador externo, 8% contam com os serviços de um contador interno, e apenas uma possui contador interno e externo. Silva (2010) constatou que somente uma tem um profissional de contabilidade como funcionário da empresa. Todas as outras 102 MPEs, utilizam de serviços de contabilidade prestados por um profissional liberal externo.

A Tabela 3 apresenta quais os relatórios contábeis são fornecidos pelos profissionais contábeis para os gestores das empresas pesquisadas.

Tabela 3- Relatórios contábeis fornecidos pelo contador

Alternativas	Frequência relativa	Frequência %
Balanço Patrimonial (BP)	69	35
Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	49	25
Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	35	18

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	23	12
Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	9	5
Outros	6	3
Não responderam	5	2
Total	196	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 mostra que os relatórios repassados pelos contadores são respectivamente o Balanço Patrimonial (35%), a Demonstração do Resultado do Exercício (25%), a Demonstração de Fluxo de Caixa (18%), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (12%) e Demonstração do Valor Agregado (5%).

Verificou-se que a maioria das empresas utilizam as informações dos relatórios contábeis para a tomada de decisões. Esse resultado é bom, pois os gestores estão analisando as informações, controlando e gerenciando suas empresas a partir de informações contábeis. A Tabela 4 ressalta qual a utilidade das informações contábeis.

Tabela 4 – Utilidade da informação contábil

Alternativas	Frequência relativa	Frequência %
Atender exigências fiscais	53	40
Obter informações para tomada de decisões	36	27
Ter informações do resultado da empresa	35	26
Outros	9	7
Total	133	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 4, 40% dos respondentes utilizam a informação contábil para atender exigências fiscais, 27% usam as informações para obter informações para a tomada de decisões e 26% para ter informações do resultado da empresa. Percebe-se que a maioria dos respondentes ainda destaca a contabilidade como uma exigência do fisco para pagamento dos tributos e não como uma ferramenta que serve de auxílio para o processo de tomada de decisão.

A Tabela 5 apresenta as finalidades com que são utilizados os relatórios contábeis.

Tabela 5 – Para que tipo de informações os relatórios são utilizados

Utilização dos relatórios contábeis	Frequência relativa	Frequência %
Investimento	43	41,35
Financiamento	18	17,31
Distribuição de dividendos	8	7,69
Operacional	21	20,19
Outros	4	3,85
Não responderam	10	9,61
Total	104	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 5 evidencia que 41,35% dos gestores utilizam as informações contábeis para analisar ou realizar investimentos, 20,19% utilizam para fins operacionais (dia a dia dos negócios); outros 17,31% utilizam para adquirir financiamento, 7,69 para distribuir dividendos; 9,61% não responderam e 3,85 responderam para outros fins.

A Tabela 14 apresenta-se qual a importância da contabilidade para as empresas respondentes na opinião dos gestores.

Tabela 6 – Importância da contabilidade

Importância da contabilidade	Frequência relativa	Frequência %
Manter a escrituração contábil em dia	64	24,81
Pagamento dos impostos de acordo com as exigências fiscais	77	29,84
Definição do preço de venda	10	3,88
Publicação dos demonstrativos contábeis exigidos por lei	47	18,22
Fornecer informações que auxiliem na gestão	53	20,54
Outras	5	1,94
Não responderam	2	0,77
Total	258	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 mostra que a principal importância dada para a contabilidade pelos respondentes se refere ao pagamento dos impostos (29,84%), depois respectivamente manter a escrituração contábil em dia (24,81%), para outros 20,54% para auxiliar na gestão da empresa; e para outros 18,22% para fins de evidenciação e publicação dos demonstrativos contábeis exigidos por lei.

Neste resultado nota-se a falta de percepção dos gestores da importância da contabilidade para gerenciamento das empresas. Em contrapartida, nota-se a sua preocupação em manter a escrituração em dia e pagar os impostos, infelizmente muitos gestores ainda avaliam a contabilidade de maneira equivocada, considerando-a apenas para fins fiscais, desconhecendo suas vantagens por meio da análise de suas informações.

A Tabela 7 demonstra a periodicidade com que os instrumentos gerenciais são utilizados pelos gestores.

Tabela 7 – Periodicidade de utilização dos relatórios gerenciais

Periodicidade com que os instrumentos de controle gerencial são utilizados							
	Diário	Semanal	Mensal	Semestral	Anual	Não é utilizado	Não responderam
Boletim de caixa	66,67%	4,44%	5,56%	1,11%	2,22%	5,56%	14,44%
Controle de vendas	50%	12,22%	18,89%	0%	1,11%	6,67%	11,11%
Contas a pagar	65,57%	13,33%	4,44%	0%	1,11%	3,33%	12,22%
Contas a receber	46,67%	22,22%	17,78%	0%	1,11%	2,22%	10%
Fluxo de caixa	48,90%	8,89%	14,44%	0%	2,22%	4,44%	21,11%

DRE	5,56%	4,44%	52,22%	7,78%	6,67%	4,44%	18,89%
Balanço patrimonial	0%	1,11%	13,33%	7,78%	57,78%	3,33%	16,67%
Ponto de equilíbrio	5,56%	4,44%	25,56%	11,11%	5,56%	12,22%	35,55%
Análise econômica e financeira	2,22%	5,56%	47,77%	10%	5,56%	5,56%	23,33%
Controle bancário	47,79%	22,22%	12,22%	1,11%	0%	3,33%	13,33%
Controle de custos	25,57%	13,33%	31,11%	4,44%	1,11%	3,33%	21,11%
Controle das despesas operacionais	16,67%	12,22%	48,89%	3,33%	1,11%	2,22%	15,56%
Sistema de planejamento	5,56%	17,78%	32,22%	14,44%	3,33%	5,56%	21,11%
Cálculo do preço de venda	34,45%	8,89%	22,22%	8,89%	1,11%	4,44%	20%
Controle de estoques	23,33%	8,89%	26,67%	5,56%	14,44%	5,56%	15,56%
Controle orçamentário	14,45%	13,33%	30%	2,22%	6,67%	8,89%	24,44%
Informações sobre o patrimônio	0%	2,22%	22,22%	15,56%	32,22%	11,11%	16,67%
Informações sobre a folha de pagamento	2,22%	1,11%	80%	0%	1,11%	1,11%	14,45%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 evidencia a utilização de outros relatórios contábeis além das demonstrações financeiras. Observa-se a utilização diária, semanal, mensal, semestral e anual de diversos relatórios e informações contábeis ou ainda a sua não utilização. Destaca-se que 66,67% dos gestores utilizam o boletim de caixa diariamente, 50% utilizam o controle de vendas, 65,57% o controle de contas a pagar, 46,67% utilizam o controle de contas a receber, 47,79% o controle bancário, 34,45% utilizam o cálculo do preço de venda e outros 48,90% utilizam o fluxo de caixa também diariamente em suas atividades, ou seja, a maioria dos gestores pesquisados utilizam esses relatórios em operações diárias diferente das demonstrações contábeis que são em sua maioria utilizadas de forma anual.

Em relação à utilização dos relatórios mensalmente, 52,22% que utilizam a demonstração do resultado, 47,77% utilizam a análise econômica e financeira, 31,11% utilizam o controle de custos, 48,89% utilizam os controles de despesas operacionais, 32,22% utilizam o sistema de planejamento, 30% utilizam o controle orçamentário e 80% afirmam utilizar as informações sobre folha de pagamento mensalmente. Em relação ao controle de estoques, 26,67% utilizam o controle mensalmente.

Em relação à utilização do balanço patrimonial e as informações do patrimônio, 57,78% utilizam o balanço patrimonial anualmente e 32,22% utilizam as informações do patrimônio anualmente. A maioria dos gestores responderam que utilizam o ponto de equilíbrio, sendo 52,23% do total de gestores, mas um grande percentual totalizando 35,55% não responderam sobre o ponto de equilíbrio, podendo-se concluir que não o conhecem e outros 12,22% responderam que não o utilizam.

O estudo de Filho (2005) avaliou os instrumentos de controles gerenciais em universidades privadas de Curitiba no Paraná, constatou que 33,33% das universidades utilizam demonstração de fluxo de caixa, 33,33% delas utilizam controle orçamentário, 100% utilizam controles de contas a pagar, 100% utilizam controle de contas a receber e 26,60% utilizam ponto de equilíbrio.

Lima (2006) fez uma pesquisa com indústrias sucroalcooleiras de Alagoas sobre relatórios recebidos da contabilidade e utilizados no processo de tomada de decisões, 64,30%

utilizam relatório de custos, 71,40% utilizam fluxo financeiro, 92,90% utilizam demonstração do resultado do exercício e 71,40% utilizam balanço patrimonial.

Santos (2008) também identificou quais são os controles gerenciais mais utilizados, e obteve-se o seguinte resultado: utilização da formação do preço de venda por 17%; margem de contribuição por 15%; contas a pagar por 23%, contas a receber 17% utilizam; estoques e fluxo de caixa com 14% utilização pelas empresas. Desses a formação do preço de venda, contas a pagar e receber e principalmente o fluxo de caixa foram os mais destacados.

Lima (2006) destacou que muitas empresas não estão utilizando frequentemente importantes relatórios gerenciais para a tomada de decisões. Alguns relatórios ainda são novos para os gestores, mas com ajuda de seus contadores, de palestras e cursos, acredita-se que compreenderam a importância desses relatórios e os utilizaram para gerenciar suas empresas.

Da mesma forma a utilização da contabilidade e de instrumentos gerenciais fornecidos pela contabilidade são importantes para diminuir a mortalidade das empresas, melhorar a economia do município e garantir a geração de empregos, bem como, melhorar a qualidade das informações e do processo de tomada de decisão pelos gestores de São Lourenço do Oeste.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Em relação ao primeiro objetivo específico que foi analisar as percepções quanto a utilização das práticas gerenciais pelos gestores de São Lourenço do Oeste. Constatou-se que a maior parte dos gestores, ou seja, 68,89% utilizam os relatórios contábeis para tomada de decisões.

O segundo objetivo específico foi verificar a importância das práticas de contabilidade gerencial para os gestores de São Lourenço do Oeste. Por meio da pesquisa constatou-se que a maior parte dos gestores considera importante a contabilidade para pagamento dos impostos de acordo com as exigências fiscais e para manter a escrituração em dia.

Referente ao terceiro objetivo que identifica para que tipo de informações os relatórios são utilizados, o resultado da pesquisa demonstra que os gestores utilizam as informações gerenciais para decisões sobre investimento, operacional, financiamento e distribuição de dividendos.

O quarto objetivo foi identificar os principais instrumentos gerenciais utilizados pelos gestores de São Lourenço do Oeste. Constatou-se que a utilização diariamente dos relatórios contábeis são o seguinte: 66,67% dos gestores utilizam o boletim de caixa, 50% utilizam o controle de vendas, 65,57% o controle de contas a pagar, 46,67% utilizam o controle de contas a receber, 47,79% o controle bancário, 34,45% utilizam o cálculo do preço de venda e 48,90% utilizam o fluxo de caixa diariamente em suas atividades, ou seja, a maior parte dos gestores utilizam esses relatórios em operações diárias.

Em relação a utilização dos relatórios mensalmente foi de 52,22% que utilizam a demonstração do resultado, 47,77% utilizam a análise econômica e financeira, 31,11% utilizam o controle de custos, 48,89% utilizam os controles de despesas operacionais, 32,22% utilizam o sistema de planejamento, 30% utilizam o controle orçamentário e 80% utilizam as informações sobre folha de pagamento mensalmente, representando a maioria dos gestores.

Em relação a utilização do balanço patrimonial e as informações do patrimônio anualmente, 57,78% utilizam o balanço patrimonial anualmente e 32,22% utilizam as informações do patrimônio anualmente.

A maioria dos gestores responderam que utilizam o ponto de equilíbrio, ou seja, 52,23% do total de gestores, 35,55% dos gestores não responderam e 12,22% responderam que não o utilizam.

Conclui-se que os gestores das empresas de São Lourenço do Oeste estão preocupados com o crescimento das empresas e adotam práticas de contabilidade gerencial para gerenciar suas atividades.

No entanto, observa-se um contraste nas respostas dos gestores. Embora confirmem que a contabilidade é útil para tomada de decisões e utilizam diversas práticas gerenciais, os gestores atribuíram como principal importância da contabilidade o pagamento de impostos conforme as exigências legais e a escrituração contábil em dia.

Pode se concluir que grande parte das práticas gerenciais praticadas pelas empresas são controles internos, elaborados pela própria empresa. Os relatórios fornecidos pelo profissional contábil são utilizados para tomada de decisões, mas não com tanta frequência quanto é utilizada para o pagamento dos impostos e a escrituração contábil, que é realizado mensalmente.

Nota-se, portanto, como algo a ser melhorado pelos gestores, a necessidade de uma maior utilização dos relatórios contábeis para tomada de decisão. No entanto, percebe-se, como ponto positivo, que os gestores utilizam vários controles gerenciais para gerência das empresas e em sua maioria diariamente.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá. **Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BATISTA, Emerson de Oliveira. **Sistemas de informações: o uso consciente da tecnologia para o gerenciamento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BEZERRA, Darlan. **A Percepção dos Gestores de Pequenas e Médias Empresas sobre a Importância das Informações Geradas pelo Sistema de Informação Contábil**. 2011. 13f. V SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, Pernambuco, 2011

BRASIL, Lei Ordinária 11.941/09. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm. Acesso em: 01 de maio de 2012.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Pretence Hall, 2006.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004 (p. 117-144).

CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CREPAUDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

FILHO, Celso da Rosa. **Avaliação de instrumentos de controle gerencial: pesquisa empírica aplicada em IES privadas de Curitiba – PR**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira: uma abordagem prática**. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**, 12ª edição. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**, 6ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Márcia Maria Silva de. **O uso da informação contábil no setor sucroalcooleiro: um estudo nas indústrias de Alagoas**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2006.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. Planejamento Estratégico. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009. p. 128-149.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 20ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

O'BRIEN, James A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

RESNIK, Paul. **A bíblia da pequena empresa: como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser bem sucedido**. São Paulo: McGraw-Hill, MAKRON Books: 1990.

SANTOS, Dgeime Rúbia dos. **Contabilidade Gerencial: uma ferramenta de apoio para tomada de decisões às pequenas empresas, um estudo realizado na Cidade de Palmitos – SC**. 2008. 83f. Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Comunitária Regional de Chapecó, Chapecó, 2008.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. Contas a pagar. Disponível em <http://www.sebrae.com.br/uf/goias/para-minha-empresa/controles-gerenciais/contas-a-pagar>. Acesso em 28 de junho de 2012.

SILVA, M. S. **Utilidade da Informação Contábil para tomada de decisões: um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa - PB**. 2010. 116f. Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, João Pessoa, 2010.



Gestão Empresarial

ESTUDO SOBRE A INFLUÊNCIA DO ESTILO DE GESTÃO SOBRE A RETENÇÃO DE TALENTOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO DO OESTE CATARINENSE

Aline Ana Denchinski

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
alinead7@unochapeco.edu.br

Andrea Bencke Zambarda

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zambarda@unochapeco.edu.br

Ana Paula Granella

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
anapaula@unochapeco.edu.br

Paulo Sergio Jordani

Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
pjordani@unochapeco.edu.br

RESUMO

A gestão de pessoas tem ganhado maior espaço nas organizações, pois representam o seu capital intelectual, tornando-se verdadeiros parceiros dos negócios. No presente estudo buscou-se saber qual é a influência que os gestores de uma Instituição de Ensino do oeste catarinense entendem ter sobre a retenção de talentos dentro da Instituição, também visava identificar se existe na Instituição um programa efetivo para a retenção dos talentos. O estudo caracterizou-se como uma pesquisa descritiva. A amostra utilizada para a coleta de dados foi o censo, ou seja, todos os gestores da Instituição. A coleta de dados foi realizada através de um. A pesquisa demonstrou os problemas que a falta de um programa de retenção de talentos pode ocasionar nas organizações, bem como, quais as responsabilidades percebidas pelos gestores neste processo. Ao final foram apresentadas ações para efetivar um programa de retenção de talentos. O estudo evidencia a necessidade de se efetivar políticas de retenção, a fim de se evitar a perda de talentos e de gerar custos com esta rotatividade, tanto aqueles operacionais (recrutamento, seleção e treinamento), como a perda de capital intelectual do negócio.

Palavras-chave: gestão, talentos, organização.

1 INTRODUÇÃO

A área de Recursos Humanos passa por mudanças em relação ao seu espaço dentro da organização e também ao cuidado e atenção dados às pessoas de todo o âmbito organizacional. Este setor que tratava das pessoas somente como recursos assim como qualquer outro recurso financeiro ou material, deu espaço à Gestão de Pessoas, que visa valorizar os indivíduos como verdadeiras peças fundamentais ao bom desempenho da organização. Não se pensa mais nos funcionários como simples pessoas realizadoras de tarefas, mas sim como parceiros nos negócios, pois estes são dotados de inteligência e habilidades que fazem a organização tornar-se competitiva perante o mercado.

Diante deste aspecto, surge a importância e a necessidade de se efetivar a retenção dos talentos nas organizações, sobre a qual os líderes possuem grande importância. O líder precisa motivar, influenciar e fazer com que as pessoas permaneçam satisfeitas e felizes na organização trabalhando em prol dos objetivos da empresa. A constante melhora nos

processos de retenção de talentos traduz-se nos programas de qualidade de vida, reconhecimento, recompensas financeiras e não-financeiras, entre outros, objetivando satisfazer e manter os talentos nas organizações. É neste sentido que o presente estudo buscou identificar as políticas utilizadas por uma Instituição de Ensino do oeste catarinense, aos olhos dos gestores, para realizar a retenção de seus talentos, sugerindo melhorias para este processo e também qual a percepção que o gestor tem quanto à sua responsabilidade neste processo de retenção.

Os gestores procuram pessoas que possuam habilidades técnicas e interpessoais, e neste sentido faz-se necessário o conhecimento do comportamento dos indivíduos nas organizações. O comportamento organizacional está relacionado à forma como os indivíduos se comportam no seu ambiente de trabalho em relação aos membros de sua equipe e em relação à organização, a partir da sua personalidade que é única de cada ser.

O comportamento norteia o clima organizacional e a satisfação no trabalho. Estes fatores se referem à forma como os indivíduos percebem o ambiente interno da empresa, que os influencia positiva ou negativamente dependendo da percepção que os mesmos possuem em relação a este clima organizacional.

Com vistas para a satisfação no trabalho, buscou-se analisar o motivo pelo qual os gestores da Instituição pesquisada entendem que os seus funcionários procuram outro local de trabalho, procurando identificar as principais causas e o que pode ser feito através de um programa de retenção de talentos para minimizar esta rotatividade.

Neste contexto tem-se como problema central de estudo: **Qual a percepção dos gestores quanto às implicações do estilo de gestão para a retenção dos talentos em uma Instituição de Ensino do oeste catarinense?**

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A GESTÃO DE PESSOAS COMO FERRAMENTA COMPETITIVA

A gestão de pessoas é assunto muito discutido dentro das organizações que busca saber ou entender qual é a melhor forma para gerir as pessoas, para que estas tenham uma boa produção no seu trabalho e para que sejam felizes. A necessidade que os gestores têm em relação às pessoas, traduz-se no desejo contínuo de que os seus funcionários trabalhem em prol dos objetivos da empresa. Diante disso, as organizações passaram a tratar seus funcionários não só como simples pessoas que desenvolvem atividades ou funções específicas, mas sim aqueles que detêm o conhecimento, habilidades e inteligência mantendo a organização competitiva e considerando-os o capital intelectual da organização.

A expressão Gestão de Pessoas visa substituir Administração de Recursos Humanos, que, ainda mais, é a mais comum entre todas as expressões utilizadas nos tempos atuais para designar os modos de lidar com as pessoas nas organizações. Os argumentos em prol dessa mudança de nomenclatura ressaltam que o termo Administração de Recursos Humanos é muito restritivo, pois implica a percepção das pessoas que trabalham numa organização apenas como recursos, ao lado de recursos materiais e financeiros (GIL, 2001, p.17-18).

Além disso, a empresa que investe numa Gestão de Pessoas eficiente torna-se mais competitiva perante a concorrência, em virtude de possuir profissionais que alavancam as vendas de produtos ou prestação de serviços aos clientes internos e externos, de forma qualificada e eficaz.

Historicamente as empresas tratavam as pessoas como insumo, um recurso a ser administrado, entretanto elas estão necessitando se adequar as transformações do mundo globalizado que as força mudar a forma de gerir as pessoas. Dessa forma Dutra (2002, p.17)

afirma que a gestão de pessoas pode ser caracterizada como “um conjunto de políticas e práticas que permitem a conciliação de expectativas entre a organização e as pessoas para que ambas possam realizá-las ao longo do tempo”. Pode-se então dizer que as expectativas das pessoas e da organização devem estar alinhadas para que ambas alcancem seus objetivos.

Para Chiavenato (1999, p.7):

[...] as pessoas podem ser visualizadas como parceiros das organizações. Como tais, elas são fornecedoras de conhecimentos, habilidades, capacidades e, sobretudo, o mais importante aporte para as organizações – a inteligência, que proporciona decisões racionais e imprime o significado e rumo aos objetivos globais. Desse modo, as pessoas constituem o capital intelectual da organização. As organizações bem-sucedidas se deram conta disso e tratam seus funcionários como parceiros do negócio e não mais como simples empregados contratados.

A Gestão de Pessoas contempla diversas atividades que muitas vezes se tornam difíceis de serem classificadas em virtude de sua amplitude e pelo fato de que são muito relacionadas umas com as outras. Neste sentido criaram-se os Sistemas de Recursos Humanos também chamados por alguns autores de Processos de Recursos Humanos, que são descritos a seguir por Chiavenato (1999, p.12):

Processos de Agregar Pessoas: são os processos utilizados para incluir novas pessoas na empresa. Podem ser denominados processos de provisão ou de suprimento de pessoas. Incluem recrutamento e seleção de pessoas.

Processos de Aplicar Pessoas: são os processos utilizados para desenhar as atividades que as pessoas irão realizar na empresa, orientar e acompanhar seu desempenho. Incluem desenho organizacional e desenho de cargos, análise e descrição de cargos, orientação das pessoas e avaliação do desempenho.

Processos de Recompensar Pessoas: são os processos utilizados para incentivar as pessoas e satisfazer suas necessidades individuais e mais elevadas. Incluem recompensas, remuneração e benefícios e serviços sociais.

Processos de Desenvolver Pessoas: são os processos utilizados para capacitar e incrementar o desenvolvimento profissional e pessoal. Incluem treinamento e desenvolvimento das pessoas, programas de mudanças e desenvolvimento de carreiras e programas de comunicação e consonância.

Processos de Manter Pessoas: são os processos utilizados para criar condições ambientais e psicológicas satisfatórias para as atividades das pessoas. Incluem administração da disciplina, higiene, segurança e qualidade de vida e manutenção de relações sindicais.

Processos de Monitorar Pessoas: são os processos utilizados para acompanhar e controlar as atividades das pessoas e verificar resultados. Incluem banco de dados e sistemas de informações gerenciais.

Estes sistemas estão intimamente interligados entre si e complementam-se nas suas atividades. Além disso, sofrem com as influências internas e externas do ambiente, dessa forma, cabe ao gestor saber identificá-las e gerir tais processos.

2.2 O PAPEL DO LÍDER NA RETENÇÃO DE TALENTOS NAS ORGANIZAÇÕES

Um dos grandes desafios dos líderes é a retenção dos talentos dentro de suas organizações. São diversas as ações que são tomadas para que o processo de reter talentos seja eficaz na organização. Percebe-se que é necessário um trabalho contínuo que faça com que as pessoas permaneçam na organização, sentindo-se reconhecidas, felizes e conseqüentemente produzindo bons resultados.

Para reter talentos dentro da empresa, a área de Recursos Humanos deve criar medidas para estimular e desenvolver o potencial de seus profissionais. Em geral, as companhias que promovem um bom ambiente de trabalho não perdem facilmente seus talentos (RIBEIRO, 2005, p.16).

A forma como são elaboradas as estratégias para permanência dos talentos dentro das empresas muda em cada uma delas, porém o objetivo deste processo não muda, ou seja, os profissionais querem ser reconhecidos e recompensados por aquilo que fazem dentro da organização e os gestores trabalham para isso. Analisando este aspecto se percebe uma preocupação constante em melhorar a cada dia a qualidade de vida no trabalho, ofertando boas recompensas, que por sua vez podem ser financeiras ou não financeiras. Para explicar esta importância Chiavenato (1999, p.223) afirma que “as recompensas não financeiras oferecidas pela organização, como orgulho, autoestima, reconhecimento, segurança no emprego, etc., afetam a satisfação das pessoas com o sistema de remuneração”. Os benefícios são de grande importância, e neste caso denominados de recompensa não financeira, envolvem vários elementos, dentre eles o reconhecimento e autoestima, segurança no emprego, oportunidade de desenvolvimento, promoções, plano de carreira, entre outros.

O líder tem papel importante na retenção de seus talentos dentro da organização, necessitando manter seus talentos satisfeitos e felizes para que trabalhem em prol dos objetivos da empresa. Assim, Chiavenato (1999, p.345) afirma que “[...] a organização viável é aquela que não somente consegue captar e aplicar adequadamente os seus recursos humanos, como também os mantém satisfeitos a longo prazo na organização.” A partir disso pode-se afirmar que as pessoas devem ser consideradas o capital humano da organização, que detém e utilizam o conhecimento adquirido e que sem elas a organização não consegue sobreviver diante da velocidade das mudanças.

Se estamos na era dos talentos, as empresas que se anteciparem, implantando estratégias que atraíam, desenvolvam e retenham profissionais em potencial, terão maiores chances de enfrentar a concorrência e ganhar o mercado (GRAMIGNA, 2002, p.12).

O líder é uma das principais peças-chaves para que os talentos permaneçam na organização. Ele deve influenciar e motivar, e com isso manter as pessoas talentosas na organização. Segundo Robbins (2005, p.258) “os líderes estabelecem direções através do desenvolvimento de uma visão do futuro; depois engajam as pessoas comunicando-lhes essa visão e inspirando-as a superar os obstáculos”. Os líderes são verdadeiros incentivadores das pessoas, criando na organização a cultura de competência organizacional, ou seja, motivar as pessoas a engajarem-se nas estratégias da organização criando “pontes” entre as estratégias e a ação desses liderados. Assim a retenção dos talentos passa a ter uma importância significativa, pois são as pessoas, norteadas pelos seus líderes, que concretizam as estratégias da empresa e que são responsáveis pelo alcance dos seus objetivos.

Em seu livro Almeida (2004, p.17) auxilia no entendimento da retenção de talentos indicando que “[...] pessoas talentosas são as que põem em prática suas capacidades para obter resultados superiores para a organização, desde que essa motive as pessoas e permita a manifestação dos talentos”.

Nota-se que para serem bem sucedidas as empresas devem ser capazes de atrair, administrar e reter os seus talentos necessários ao desenvolvimento dos negócios. Sendo assim, cabe ao líder administrar e desenvolver ações relacionadas à gestão dos talentos para que a organização se torne competitiva diante dos concorrentes, no que tange o envolvimento dos seus funcionários nas atividades da organização fazendo com que esta alcance o sucesso desejado.

O líder é aquele ser capaz de incentivar e motivar as pessoas do grupo, além disso, tem visão do futuro e direciona as decisões organizacionais com base nesta visão. No auxílio deste entendimento Dubrin (2003, p.264) afirma que o termo liderança foi definido como “[...] a habilidade de inspirar confiança e apoio entre as pessoas de cuja competência e compromisso depende o desempenho”.

A liderança é um fator importante dentro das equipes de trabalho, pois abrange diversos aspectos necessários para se dirigir as mesmas. Um dos principais papéis do líder é a capacidade de influenciar as pessoas inspirando-as de forma que estas o sigam e trabalhem em prol dos objetivos e metas da organização.

2.3 O COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL

As organizações buscam profissionais que possuam habilidades técnicas e interpessoais, e assim nasce a necessidade de se conhecer a personalidade das pessoas, como se comportam dentro de seus ambientes de trabalho e como se relacionam com os demais componentes da equipe de que fazem parte. Neste sentido apresenta-se o comportamento organizacional que diz respeito ao desempenho comportamental dos indivíduos dentro da organização e o impacto deste fator no grupo e na organização.

O comportamento organizacional trata da forma como as pessoas se comportam na organização em relação às pessoas e em relação à organização. Dubrin (2003, p.2) auxilia no entendimento deste afirmando que “o comportamento organizacional é o estudo do comportamento humano no local de trabalho, a interação entre as pessoas e a organização em si”. Pode-se dizer que a retenção de talentos está intimamente ligada com o comportamento organizacional, pois as organizações que possuem funcionários com boas habilidades interpessoais tornam o ambiente de trabalho mais atraente e agradável e assim a retenção de talentos passa a ser um processo mais fácil de ser conduzido.

Robbins (2005, p.6) auxilia no entendimento deste contexto:

O comportamento organizacional é um campo de estudos que investiga o impacto que indivíduos, grupos e a estrutura têm sobre o comportamento dentro das organizações com o propósito de utilizar este conhecimento para melhorar a eficácia organizacional.

Dessa forma, pode-se dizer que o estudo do comportamento organizacional se preocupa com o comportamento das pessoas e como ele afeta os resultados das organizações.

2.4 O CLIMA ORGANIZACIONAL E A SATISFAÇÃO NO TRABALHO

A partir do estudo do comportamento organizacional surge a necessidade de se conhecer a importância do clima organizacional e seus reflexos nas organizações. O clima organizacional é resultante dos fatores relacionados ao comportamento organizacional, pois este reflete no ambiente de trabalho e é determinado pelas percepções que cada indivíduo tem em relação a este ambiente.

O clima organizacional se refere ao ambiente interno da empresa que interfere nas emoções dos trabalhadores e conseqüentemente na sua satisfação no trabalho. Conforme Barçante e Castro (*apud* LUZ, 2003, p.10) o “clima organizacional é a atmosfera resultante das percepções que os funcionários têm dos diferentes aspectos que influenciam seu bem-estar e sua satisfação no dia-a-dia de trabalho”. Com isso, percebe-se que o clima com a cultura organizacional definem a satisfação no trabalho dos empregados, e que esta satisfação

está interligada com a sua produtividade. Logo, uma empresa com um bom clima organizacional e com funcionários satisfeitos torna-se mais produtiva.

O clima organizacional reflete o grau de satisfação do pessoal com o ambiente interno da empresa. Está vinculado à motivação, à lealdade e à identificação com a empresa, à colaboração entre as pessoas, ao interesse no trabalho, à facilidade das comunicações internas, aos relacionamentos entre as pessoas, aos sentimentos e emoções, à integração da equipe e outras variáveis intervenientes, conforme definidas por Likert (LACOMBE, 2005, p.236).

Segundo Chiavenato (1999) o clima organizacional está intimamente ligado com o grau de motivação das pessoas que fazem parte daquele ambiente. Quando há motivação surgem melhores resultados de clima, e dentre estes a satisfação com o trabalho. O clima organizacional é bom quando predominam elementos positivos favorecendo o ambiente de trabalho e gerando assim entusiasmo, motivação, satisfação e consequente comprometimento por parte dos funcionários, tornando-se um ciclo, elementos que dependem uns dos outros para existirem.

O clima organizacional segundo Lacombe (2005) reflete a qualidade do ambiente de trabalho que é percebida pelos funcionários da empresa. Está vinculado fortemente com a cultura organizacional. Assim se as políticas e valores da empresa vão de encontro com os valores dos empregados, possivelmente a satisfação com o trabalho e consequente clima organizacional serão positivos.

Por outro lado vale ressaltar que o clima organizacional não existe por si só, quando positivo, ele carrega consigo inúmeras vantagens, que alavancam resultados na empresa. Quando há um bom clima organizacional as pessoas aspiram realizações profissionais, desenvolvem suas habilidades e trabalham em prol de um objetivo comum que muitas vezes reflete o que foi pré-estabelecido pela cultura da organização, daí nasce a relação entre estes dois elementos.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa foi realizada no período de fevereiro a junho de 2012, em uma Instituição de Ensino do oeste catarinense por uma pós-graduanda em Gestão de Pessoas, objetivando conhecer a percepção dos gestores em relação ao estilo de gestão para a retenção de talentos na Instituição.

Caracterizada como descritiva, a presente pesquisa buscou explicar sobre a influência que o estilo de gestão exerce sobre a retenção de talentos na Instituição, enquadrando-se assim como uma pesquisa de abordagem qualitativa.

A população pesquisada é formada pelos gestores da mesma e procura responder ao problema de pesquisa que está relacionado à opinião destes gestores em relação à retenção de talentos na Instituição, procurando entender se existe influência entre o estilo de gestão com a retenção dos talentos. Optou-se por não definir uma amostra da população em pesquisa e sim aplicá-la à sua totalidade, caracterizando-se como censo, em virtude da mesma ser reduzida.

A coleta de dados foi realizada através da aplicação de um questionário, elaborado com perguntas fechadas, semiabertas e uma pergunta aberta, objetivando responder às perguntas de estudo. Foram distribuídos 34 questionários sendo que destes 33 retornaram.

A partir das respostas coletadas foi realizada a análise dos dados. A análise caracteriza-se como descritiva, explanando sobre a opinião dos gestores em relação ao problema de pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De acordo com a maioria dos gestores respondentes da pesquisa, a Instituição não possui um programa de retenção de talentos, o que pode causar insatisfação aos funcionários da mesma, fazendo com que ocorra uma rotatividade elevada e conseqüentemente a perda destes talentos para outras empresas muitas vezes concorrentes. No entanto, alguns gestores entendem que existem ações que são realizadas na Instituição como forma de reter talentos. Por exemplo, a bolsa de estudos, novos mestrados próprios, previdência complementar (em implantação), parque tecnológico e ainda a oportunidade constante de se atualizar.

Em relação ao papel do líder em reter talentos dentro das organizações, os líderes da Instituição pesquisada têm opiniões distintas. Poucos acreditam que o líder tenha esta função, alguns, que depende do grau de relacionamento que o mesmo possui com seus liderados, no entanto, a maioria entende que apesar de ser um bom líder, não consegue influenciar as pessoas a ponto de as mesmas permanecerem na Instituição. Assim se pode observar que é possível que esteja ocorrendo algum problema de gestão, pois, segundo os autores neste estudo citados, o líder tem o papel de influenciar, motivar e inspirar as pessoas.

Percebe-se também que quando o relacionamento entre líder e liderados é bom, a influência do líder tende a ser maior sobre os seus talentos, entendendo-se, portanto, que questões de bom relacionamento, clima organizacional e bom ambiente de trabalho, são fatores fundamentais para que o líder possa desempenhar sua função de forma qualificada e que consiga também melhorar a retenção dos talentos através da sua influência, enquanto motivador e inspirador das pessoas.

Os principais motivos pelos quais os funcionários desligam-se da Instituição para trabalhar em outro local, na visão dos gestores, são a remuneração, os benefícios e as projeções de carreira, não sendo fator determinante a qualidade de vida ou um melhor ambiente de trabalho. Neste sentido, pode-se observar que seria importante para a Instituição rever a tabela salarial do plano de cargos e salários, verificando-se a possibilidade de um reajuste salarial diretamente na tabela, revendo cargos e níveis salariais que por ventura estejam em desacordo conforme as funções de cada cargo.

Outra sugestão seria a de adequar o plano de carreira já existente, para que se torne mais efetivo e flexível aos funcionários, como uma forma de motivar e promover os talentos. Além disso, os gestores citaram a busca de estabilidade e aposentadoria integral.

Todos os gestores entendem que o processo de desligamento de talentos da Instituição é prejudicial, pois é ela quem geralmente forma os profissionais e quando os mesmos estão capacitados levam consigo conhecimento agregado e por vezes podem passar a trabalhar na própria concorrência da mesma.

Alguns líderes compartilham da ideia de que se faz necessário desenvolver ações voltadas à retenção de talentos. No entanto, a maioria destes entende que a saída dos funcionários da Instituição pode ser apenas minimizada com um programa de retenção, pois com novas Instituições ganhando espaço no mercado sempre existirão melhores ofertas que atrairão estes talentos.

Atualmente a Instituição oferta alguns benefícios aos seus funcionários, e na visão dos gestores alguns destes têm grande importância em relação à retenção de talentos. Os benefícios de grande relevância são a bolsa de estudos, o plano de saúde, ambiente de trabalho e o Programa de Qualidade de Vida. Os itens como, vale transporte, vale alimentação, plano odontológico, auxílio creche e convênios com desconto em folha, têm pouca importância para este aspecto, possivelmente pelo baixo número de funcionários que os mesmos abrangem e pelo real benefício que estes ofertam.

A partir da opinião dos líderes da Instituição, foram elaboradas algumas sugestões de ações para compor o programa de retenção de talentos, elencadas a seguir.

Percebe-se a necessidade de ocorrer uma reavaliação na tabela salarial do plano de cargos e salários dos docentes e dos técnicos administrativos, pois hoje o plano está muito engessado se tornando difícil as possibilidades de aumento salarial. Isso se explica pelo fato de que atualmente o plano de carreira da Instituição possibilita aumento salarial somente a cada três anos de trabalho para a categoria dos docentes, e para os técnicos administrativos nos casos de progressão segundo um dos critérios. Ainda para os técnicos administrativos é possível ocorrer progressão salarial mediante comprovação do grau de escolaridade superior ao exigido para o cargo que o mesmo ocupa, sendo que segundo este critério a progressão é possível obedecendo-se o interstício mínimo de um ano a cada progressão e é limitada a três níveis. Entende-se, portanto, que este tempo é elevado considerando-se a dinâmica do mercado de trabalho. Assim se faz necessário, criar alternativas progressões salariais em períodos de tempo menores, além de criar formas de incentivos salariais através de remuneração por metas ou por desempenho.

Diante deste contexto, entende-se ser importante a reavaliação do plano de carreira da Instituição. Com a visão de que a maioria dos talentos que se desligam para trabalhar em outro local ocorre em virtude de remuneração e prospecções de carreira melhores, a reavaliação do plano de carreira seria fundamental para a retenção dos talentos. Hoje a maioria das pessoas procuram empregos estáveis ou que lhes dê uma certeza de um futuro tranquilo e garantido. Neste sentido, percebe-se também que alguns talentos se desligam para prestar concursos públicos ou atuar em organizações maiores que possuam um plano de carreira mais promissor e que de certa forma garanta uma carreira mais estável.

Percebe-se que em alguns locais na Instituição, ocorre a contratação quantitativa de funcionários, e não qualitativa. Esclarecendo esta ideia, nota-se que os gestores entendem que muitas vezes em alguns locais na Instituição são contratados funcionários incapazes de realizar determinada função, então, diante da dificuldade apresentada, algumas vezes a solução encontrada é a contratação de mais uma pessoa para ocupar o mesmo cargo ou desempenhar tarefas semelhantes, onde seria verdadeiramente necessário apenas um profissional. Esta situação ocasiona um aumento elevado no custo da folha de pagamento, impossibilitando os possíveis aumentos salariais anteriormente citados. Além disso, a qualidade nos serviços prestados diminui o que ocasiona uma imagem negativa perante os clientes da Instituição. Neste sentido, sugere-se que a Instituição enquanto formadora de profissionais deve aproveitar esta condição e qualificar seu quadro de pessoal.

Criar e incentivar as pessoas a participarem em outras atividades é mais uma forma de utilizar eficientemente os talentos. Pois, como uma Instituição de Ensino tem um campo muito amplo e poderia propiciar em especial aos técnicos administrativos, a realização mediante remuneração, de outras atividades a exemplo os cursos de extensão, prestação de serviços, atividades estas realizadas além ou em conjunto com sua atividade rotineira.

A implantação de um programa de *feedback* entre funcionários e a chefia poderá melhorar ainda mais a qualidade dos serviços prestados, pois muitas vezes o funcionário não percebe suas falhas, seus pontos fracos, sendo necessário portanto, a avaliação constante do seu trabalho. Este fator também interfere na satisfação dos talentos, pois as pessoas precisam ser reconhecidas pelo seu trabalho, recebendo avaliações positivas e também negativas se for necessário. Quando não ocorrem avaliações constantes o funcionário pensa que ninguém olha para o trabalho dele, sentindo-se desmotivado e desvalorizado.

O plano de previdência privada é outro item que as pessoas buscam na organização em que vão atuar. Sabe-se que este assunto já está em discussão e que possivelmente será implantado na Instituição nos próximos meses. Isso será um fator positivo para a mesma, pois será mais um motivo e mais uma forma de reter os talentos.

Vale destacar as ações relacionadas à qualidade de vida no ambiente de trabalho da Instituição. Atualmente existe o Programa de Qualidade de Vida, que já desenvolve atividades

voltadas à qualidade de vida dos trabalhadores da Instituição. No entanto, faz-se necessário que as ações continuem ocorrendo e de forma mais efetiva, e que possam abranger a grande maioria ou a totalidade dos funcionários.

A qualidade de vida tem relação direta com a satisfação no trabalho, dessa forma, se os funcionários estiverem num bom ambiente com um bom clima organizacional a satisfação será constante, assim a qualidade de vida nasce por si só não sendo necessário implantar grandes ações para que se obtenham bons resultados.

Há uma constante preocupação com a qualidade de vida na Instituição e com certeza este também é um fator que direta ou indiretamente contribui para a retenção de talentos na Instituição.

5 CONCLUSÕES

O método de pesquisa utilizado foi eficaz ao procurar responder ao objetivo do trabalho, sendo este avaliar a percepção dos gestores em relação ao estilo de gestão e a retenção de talentos em uma Instituição de Ensino no oeste catarinense.

Percebe-se que atualmente na Instituição, os gestores entendem não ter muita influência sobre a retenção dos talentos, no entanto, o papel do líder é o de motivar, influenciar e inspirar sua equipe de trabalho. Neste sentido, seria necessário reavaliar este fator elaborando uma capacitação específica a estes, verificando a real necessidade.

Os líderes em sua maioria entendem que outros fatores são mais determinantes na retenção dos talentos do que a própria influência que podem exercer sobre seus liderados. Assim, na opinião dos líderes, o principal motivo pelo qual os talentos desligam-se da Instituição para trabalhar em outro local de trabalho está relacionado à remuneração, benefícios e estabilidade no trabalho. É neste sentido que é também sugerida a implantação de um plano de carreira na Instituição que venha a suprir esta necessidade do quadro de pessoal.

Algumas políticas para retenção de talentos já são realizadas na Instituição hoje, como por exemplo, a oferta de bolsa de estudos, plano de saúde e odontológico, a constante busca pelo melhor ambiente de trabalho, o programa de qualidade de vida, entre outros. No entanto, estas ações ainda são insuficientes para que se tenha um bom programa de retenção de talentos. As sugestões para compor este programa são várias e merecem um estudo para se verificar a real condição de se implantar tais mudanças. Relacionadas tanto à remuneração, benefícios e melhores condições de trabalho, estas ações tem o papel de auxiliar os gestores quanto à retenção mais efetiva dos talentos. No entanto, sabe-se que mesmo com um programa efetivo, muitas pessoas ainda assim irão em busca de novas colocações no mercado, não se banindo totalmente a rotatividade de pessoal na Instituição, até por que isso não é possível em organização alguma.

Por fim, entende-se que seria interessante estender a pesquisa aos funcionários da Instituição para que se possa perceber se de fato estes compartilham da opinião dos gestores. A partir deste estudo poderia se ter um conhecimento mais aprofundado sobre as reais demandas dos talentos da Instituição. Com a pesquisa estendida a eles a visão sobre o programa de retenção de talentos ficaria mais fácil e as ações implantadas seriam mais eficazes.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Walnice. **Captação e seleção de talentos**. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

DUBRIN, Andrew J. **Fundamentos do comportamento organizacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

DUTRA, Joel Souza. **Gestão de pessoas: modelo, processos, tendências e perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Gestão de pessoas: enfoque nos papéis profissionais**. São Paulo: Atlas, 2001.

GRAMIGNA, Maria Rita. **Modelo de competências e gestão dos talentos**. São Paulo: Makron Books, 2002.

I Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UnoChapecó

**SATISFAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS EM RELAÇÃO AOS BENEFÍCIOS SOCIAIS
OFERECIDOS POR UMA INSTITUIÇÃO DE SAÚDE DO OESTE DE SANTA
CATARINA**

Keli Cláudia Boni
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
keliboni@rocketmail.com

Andrea Bencke Zambarda
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zambarda@unochapeco.edu.br

Ana Paula Granella
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
anapaula@unochapeco.edu.br

Paulo Sergio Jordani
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
pjordani@unochapeco.edu.br

RESUMO

Vive-se em um mundo de constante competitividade em todas as áreas do mercado, obrigando as organizações a buscarem estratégias diferentes para desenvolver, crescer e expandir seus negócios. E o pacote de benefícios junto com a remuneração oferecidos pelas organizações tem importância elevada neste processo. Neste sentido este trabalho teve como objetivo identificar o nível de satisfação e motivação dos colaboradores do setor de Laboratório em relação aos benefícios oferecidos por uma instituição de saúde do oeste de Santa Catarina. Trata-se de uma pesquisa descritiva, foi utilizado como instrumento de coleta de dados o questionário com questões fechadas e abertas, aplicado a totalidade de funcionários do setor, com intuito de saber sobre o conhecimento dos colaboradores dos benefícios oferecidos, identificar o nível de motivação e satisfação relacionando benefícios oferecidos e o trabalho. O estudo aponta o nível de satisfação dos funcionários e sugere pontos a serem aprimorados pela Instituição.

Palavras-chave: Motivação. Satisfação para o trabalho. Benefícios Sociais.

1 INTRODUÇÃO

Quando o assunto são organizações, remete-se automaticamente aos colaboradores que as representam, pois, os mesmos têm papel fundamental na representação dos produtos e serviços oferecidos, assim como devem estar imbuídos dos anseios e objetivos definidos pelas organizações.

A remuneração atualmente representa um dos principais fatores que influenciam o engajamento dos colaboradores em busca dos anseios e objetivos almejados pelas organizações.

Neste contexto Chiavenato (2010, p.99) ressalta que:

O salário pago em relação ao cargo ocupado constitui somente uma parcela do pacote de compensações que as organizações costumam oferecer a seus empregados.

A remuneração geralmente é feita por meio de muitas outras formas além do pagamento em salário, sendo que uma parcela considerável da remuneração total é constituída em benefícios e serviços sociais.

Essa remuneração é formada por duas bases importantes e que merecem atenção: o salário propriamente dito e o pacote de benefícios, que representa o salário indireto.

Acompanhar e analisar constantemente as condições de trabalho oferecidas aos funcionários e a satisfação dos mesmos, mostrando preocupação com as necessidades pessoais de cada colaborador é fundamental para que as organizações atinjam suas metas.

Nesse sentido a consciência organizacional precisa ser adaptada e aprimorada às necessidades atuais dos indivíduos que dela fazem parte, para que ambos estejam satisfeitos com o seu papel dentro da sociedade a alcancem seus objetivos.

Uma realidade a ser observada é o papel dos Recursos Humanos dentro das organizações, enquanto responsável pelo desempenho competitivo das mesmas no mercado. Entre outras práticas, destaca-se a busca e retenção de talentos.

O presente artigo teve como objetivo principal identificar o nível de satisfação dos colaboradores em relação aos benefícios oferecidos pela instituição. Neste sentido foi analisada a questão da reciprocidade entre indivíduo e organização, a motivação e satisfação para o trabalho e a influência da remuneração direta e indireta para a motivação e satisfação do colaborador.

Neste contexto, buscou-se responder à questão de estudo: **Qual o nível de satisfação dos colaboradores do setor de Laboratório de uma instituição de saúde do oeste de Santa Catarina em relação aos benefícios oferecidos pela instituição?**

2 REVISAO DA LITERATURA

2.1 Relação de Reciprocidade Entre Indivíduo e Organização

Pode-se perceber que as organizações fazem parte da existência das pessoas. O ser humano não vive isoladamente e busca, na interação e na constituição de diferentes tipos de grupos, encontrar formas de satisfação de suas necessidades e de contribuição para o desenvolvimento coletivo. Essa relação é de troca onde ambas as partes sofrem influencias. Hall (2004, p.4) observa que:

As grandes transformações sociais da história têm sido essencialmente baseadas em organizações. A ascensão do império romano, a disseminação do cristianismo, o crescimento (e as mudanças) do capitalismo e do socialismo foram realizados por meios de organizações. A eliminação do lixo tóxico, a energia nuclear, o terrorismo, o desemprego, o aborto e todos os temas com os quais se depara a sociedade contemporânea são impossíveis de ser compreendido sem se considerar seu contexto organizacional.

Através da organização os indivíduos conseguem integrar diferentes recursos para conseguir alcançar objetivos esperados. Uma organização nasce desse jeito – satisfazer uma necessidade – um restaurante, por exemplo, é constituído para satisfazer a necessidade das pessoas de consumirem alimentos fora do seu domicílio. Nesse contexto um restaurante integra recursos como estrutura física composta por cozinha, depósitos, banheiros, sala de refeição, móveis e utensílios diversos. Também encontra-se matéria-prima como legumes, temperos, produtos de mercearia entre outros materiais diversos. Porém, mesmo com todos esses recursos disponíveis, nada aconteceria sem existir a ação humana.

Assim as organizações nascem da ação humana e são compostas por pessoas que constituem a sua força de trabalho, mas que não trabalham isoladas, interagem com outras pessoas que estão de fora de seu ambiente, como fornecedores, comunidade e com seus clientes.

Mas se as organizações são compostas por pessoas, elas acabam incorporando a cultura e algumas características dos indivíduos que as compõem e também são influenciadas pelas demandas daqueles que interagem com elas. Pode-se relacionar então, que assim como as pessoas são diferentes umas das outras, isso também acontece com as organizações.

A interação psicológica entre funcionário e organização é basicamente um processo de reciprocidade: a organização realiza certas coisas para e pelo participante, remunera-o, dá-lhe segurança e status; reciprocamente, o participante responde trabalhando e desenvolvendo suas tarefas (CHIAVENATO, 2004).

Com tantas interações acontecendo, tanto interna como externamente, e com pessoas que possuem características diferentes, valores, desejos e motivações diferentes pode-se imaginar quão complexo é o ambiente organizacional. Assim como os demais recursos, deverá existir dentro da organização uma gestão de pessoas que busque sintonizar as necessidades destas e da organização.

Para mobilizar e utilizar plenamente as pessoas em suas atividades, as organizações estão mudando os seus conceitos e alterando as suas práticas gerenciais. Em vez de investirem diretamente nos produtos e serviços, elas estão investindo nas pessoas que os entendem e que sabem como criá-los, desenvolvê-los, produzi-los e melhorá-los (FLEURY, 2002).

Nessa linha de pensamento, é possível perceber que quando a organização deseja alcançar os seus objetivos do melhor modo possível, ela necessita saber canalizar os esforços das pessoas para que dessa maneira estas atinjam os seus desejos e objetivos individuais, e que ambas as partes saiam ganhando. Trata-se de uma solução que promova negociação, participação e sinergia de esforços. Portanto, atrair, desenvolver e manter profissionais talentosos e qualificados, alinhados com os valores e a cultura é uma preocupação presente no dia a dia das organizações (CHIAVENATO, 2009).

2.2 Motivação e Satisfação no Trabalho

A motivação e a satisfação no trabalho tornaram-se foco de pesquisas no cenário profissional atual, pois é de interesse das instituições que seus colaboradores apresentem desempenho cada vez melhor.

E a motivação é um dos fatores essenciais na tarefa de qualquer colaborador dentro de uma organização possibilitando um crescimento visível na produtividade, sempre viabilizando ganhos para ambas as partes.

Robbins (2003) define motivação como o processo responsável pela intensidade, direção e persistência dos esforços de uma pessoa para o alcance de uma determinada meta. A motivação é o resultado da interação do indivíduo com uma determinada situação, conforme se pode observar na citação do autor.

A motivação vem de dentro de cada indivíduo, ninguém senão ele próprio pode motivar-se. A motivação surge de uma necessidade que motiva o indivíduo a satisfazê-la. De acordo com Certo (2003) a motivação é um conjunto psicológico de motivos e causas que faz o indivíduo agir de modo a assegurar a realização de uma meta. Esse comportamento pode variar mesmo quando se trata de uma única pessoa.

Já a satisfação do colaborador pode variar entre vários fatores. Pode estar relacionada à expectativa de salário, a comparação do esforço despendido ao trabalho e o conjunto de

recompensas recebido, a comparação entre os próprios colaboradores, seus desempenhos e o reconhecimento recebidos, entre outros.

Por isso a grande dificuldade em manter uma equipe motivada, os interesses e os conceitos de satisfação variam em cada indivíduo, tornando este ponto um grande desafio ao RH das instituições na utilização de ferramentas que possibilitem avaliar de forma correta a satisfação do colaborador e desenvolver ações estratégicas sob os maiores interesses.

Conforme Wagner III (2004, p.121)

Satisfação no trabalho é um sentimento que resulta da percepção de que nosso trabalho realiza ou permite a realização de valores importantes relativo ao próprio trabalho. Existem três componentes chaves na definição de satisfação no trabalho: valores, importância dos valores e percepção.

Satisfação no trabalho é uma função de valores, é aquilo que uma pessoa deseja obter consciente ou inconscientemente, na questão de valores e necessidades, tendo em vista que as necessidades são mais bem concedidas como “exigências objetivas” do corpo que são essenciais a manutenção da vida, como as necessidades de oxigênio e água. Por outro lado, valores são “exigências subjetivas” existe na mente da pessoa.

Como segundo componente da satisfação no trabalho é a importância. As pessoas não diferem apenas nos valores que defendem, mas na importância que atribuem a eles, e essas diferenças são decisivas na determinação de seu grau de satisfação no trabalho. Cada indivíduo pode valorizar uma necessidade diferente, dependendo do grau de importância que cada benefício lhe proporciona.

E o terceiro componente da satisfação no trabalho é a percepção. A satisfação está baseada em nossa percepção da situação atual em relação aos nossos valores. Lembrando de que as percepções podem não refletir com precisão total a realidade objetiva. Quando não refletem, para que se possa entender as reações pessoais se precisa atentar para a percepção que o indivíduo tem da situação, e não para a própria situação visível.

De acordo com Bergamini (1997), à medida que as necessidades do indivíduo são supridas a atenção do mesmo volta-se para outros objetivos ou finalidades. As pessoas já trazem dentro de si expectativas pessoais que ativam determinado tipo de busca de objetivos.

Segundo Chiavenato (2009), as pessoas são diferentes no que tange a motivação: as necessidades variam de indivíduo, produzindo diferentes padrões de comportamento. Além disso, o autor afirma que as necessidades ainda podem variar no mesmo indivíduo em tempos diferentes.

Percebe-se que Bergamini (1997) e Chiavenato (2009) concordam sobre o fato de que as necessidades do indivíduo estão em constantes alterações.

De acordo com Chiavenato (2009), a teoria motivacional mais conhecida é a de Maslow, baseada na hierarquia das necessidades humanas. Segundo Maslow, as necessidades estão organizadas em uma pirâmide de importância de acordo com o comportamento humano. Nessa teoria, as necessidades encontram-se classificadas em necessidades primárias, que estariam na base da pirâmide e necessidades secundárias, que estariam no topo da pirâmide.

FIGURA 1: Hierarquia das necessidades humanas segundo Maslow

Fonte: Chiavenato (2009, p.53)

Neste sentido, a teoria de Maslow oferece às organizações um norte que auxilia a mapear e satisfazer as necessidades humanas com o objetivo de manter as pessoas motivadas e comprometidas.

Porém este mapeamento deve ocorrer com frequência, pois assim que determinada necessidade é atendida outra ocupa o espaço de prioridade.

De acordo com Chiavenato (2003), a teoria de Frederick Herzberg, que consiste na teoria dos dois fatores, propicia aos indivíduos quando em grupo buscarem objetivos comuns.

Segundo Chiavenato (2003, p.333), Herzberg define os dois fatores como:

Fatores higiênicos ou fatores extrínsecos, pois estão localizados no ambiente que rodeiam as pessoas e abrangem as condições dentro das quais elas desempenham seu trabalho [...] Os principais fatores higiênicos são: salário, benefícios sociais, tipo de chefia ou supervisão que as pessoas recebem de seus superiores, condições físicas e ambientais de trabalho, políticas e diretrizes da empresa, clima de relacionamento entre a empresa e os funcionários, regulamentos internos, etc. São fatores de contexto e se situam no ambiente externos que circunda os indivíduos. [...] Fatores motivacionais, ou fatores intrínsecos, pois estão relacionados com o conteúdo do cargo e com a natureza das tarefas que a pessoa executa. Os fatores motivacionais estão sob o controle do indivíduo, pois estão relacionados com aquilo que ele faz e desempenha. Envolvem sentimentos de crescimento individual, reconhecimento profissional e auto realização, e dependem das tarefas que o indivíduo realiza no seu trabalho. [...] O efeito dos fatores motivacionais sobre as pessoas é profundo e estável. Quando os fatores motivacionais são ótimos, eles provocam a satisfação nas pessoas. Porém, quando são precários, eles evitam a satisfação. [...] Os fatores higiênicos e motivacionais são independentes e não se vinculam entre si.

Assim a teoria de Herzberg, possibilita às organizações motivar seus colaboradores a partir de análise entre a relação do trabalho e do ambiente. Se os colaboradores se sentirem parte do processo e visualizarem o reconhecimento de sua importância na organização, será possível obter uma equipe motivada.

No mercado atual, a diferença será feita pelas pessoas que compõem o organismo das organizações, indivíduos com capacidade de comunicação, espírito de equipe, liderança,

percepção da relação custo-benefício e foco em resultados. Gente que tenha iniciativa, vontade de assumir riscos e agilidade na adaptação a novas situações, através de comprometimento, motivação, disciplina a busca constante de conhecimento e da habilidade no relacionamento pessoal. E quanto mais às pessoas assumirem esses papéis mais fortes se tornará as organizações.

2.3 Benefícios Sociais

Os benefícios oferecidos em sua maioria, pelas organizações, têm objetivos específicos para captar e reter colaboradores visando sempre atender a necessidade da organização frente a competitividade de mercado. Milkovich e Boudreau (2000), afirmam que a competição no mercado de trabalho para captar e reter colaboradores produtivos gera pressão às organizações para oferecer ao menos os mesmos benefícios da concorrência.

De acordo com Chiavenato (2004) o plano de benefícios sociais comumente é oferecido no sentido de atender a um leque diferenciado de necessidades das pessoas, tais como: segurança, fisiológicas, reconhecimento, aceitação social, prestígio, etc.

A remuneração direta, isto é, o salário, é proporcional ao cargo ocupado, enquanto a remuneração indireta, refere-se aos serviços e benefícios, esses por sua vez são geralmente comuns para todos os funcionários, independente do cargo ocupado (OLIVEIRA, 2006).

Benefícios são certas regalias e vantagens concedidas pelas organizações, a título de pagamento adicional dos salários a totalidade ou parte de seus funcionários. Constituem geralmente um pacote de benefícios e serviços que faz parte integrante da remuneração do pessoal (CHIAVENATO, 2010).

Para Lacombe (2011), existem os benefícios proporcionados pelo status, pelo reconhecimento, pelo conforto nas condições de trabalho e tudo o mais que causa satisfação às pessoas que trabalham na empresa. Entende-se assim que além do salário, o colaborador recebe benefícios não monetários representados nas melhores condições de trabalho, reconhecimento e status, desenvolvendo motivação para o trabalho.

Tanto para Oliveira (2006), Chiavenato (2010) e Lacombe (2011), os benefícios ou a remuneração indireta oferecida pelas organizações possibilitam melhor qualidade de vida pessoal e profissional aos colaboradores.

No passado os benefícios estavam fortemente atrelados ao paternalismo existente nas organizações. Hoje, os benefícios fazem parte dos atrativos com que as organizações retêm seus talentos. As origens e o desenvolvimento dos planos de benefícios sociais se devem as seguintes causas segundo Chiavenato (2010, p.341):

Competição entre as organizações na disputa de talentos humanos seja para atraí-los ou para mantê-los. Uma nova atitude das pessoas quanto aos benefícios sociais. Exigências dos sindicatos e dos contratos coletivos de trabalho. Exigência da legislação trabalhista e previdenciária. Impostos atribuídos às organizações, que passaram a representar meios lícitos de deduções de suas obrigações tributárias. Necessidade de contribuir para o bem-estar dos colaboradores e da comunidade.

Conforme Chiavenato (2004). Os planos de serviços e benefícios sociais podem ser classificados de acordo com sua exigência, sendo considerados os benefícios legais instituídos por lei e os benefícios espontâneos; já quanto sua natureza se tem os benefícios monetários e não monetários; e referente aos seus objetivos, podem ser benefícios assistenciais, que visam condições de segurança e previdência em casos de imprevisto e emergências (assistência de

saúde, financeira, seguro de vida, etc), benefícios recreativos, que proporcionam condições de diversão, recreação, higiene mental ou lazer e ainda os benefícios supletivos, buscam oferecer conveniências e utilidades (estacionamento privativo, restaurante no local de trabalho, etc).

Percebe-se assim a importância dos benefícios concedidos aos colaboradores, mas é interessante e se faz necessário que de certo modo a organização também venha a ser beneficiada. Neste sentido Chiavenato (2001) sugere que as organizações precisam avaliar o retorno dos benefícios oferecidos aos colaboradores, por meio de indicadores como: aumento de produtividade, retenção de talentos, melhoria na qualidade de produtos e serviços. Além disso, sugere também o rateio quanto ao valor de alguns benefícios por ambas as partes, colaboradores e organizações. E a organização, entretanto, necessita controlar os custos dos benefícios e ser capaz de delinear alguns custos.

Tem-se trabalhado também em algumas organizações o chamado plano de benefícios flexíveis, onde a organização apresenta os benefícios disponíveis e seus custos e cada colaborador escolhe os benefícios que melhor lhe atende. Mas neste caso, cada organização necessita avaliar se esta perspectiva compensa ser abordada ou não.

Assim pode ser concluído que todo benefício necessita de estudo e deve estar de acordo quanto a sua aplicabilidade, quanto às condições financeiras das organizações e quanto aos interesses dos colaboradores, buscando contribuições para a organização, de maneira a serem iguais aos seus custos ou pelo menos, no sentido de compensá-los ou reduzi-los, trazendo assim algum retorno, interferindo positivamente na imagem das organizações.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada em uma instituição de saúde do oeste de Santa Catarina, ressaltando e levantando informações sobre os benefícios já oferecidos pela instituição, e buscando resultados e respostas quanto ao nível de satisfação e motivação dos funcionários em relação aos benefícios.

A pesquisa foi aplicada no setor de laboratório desta instituição de saúde, para vinte e sete funcionários que atuam no atendimento, coleta e bioquímica, atingindo a totalidade dos funcionários daquele setor, caracterizando-se como censo.

O instrumento para a coleta de dados deu-se através de um questionário com perguntas fechadas e abertas, que foi entregue um para cada respondente da pesquisa em questão, com prazo de 5 dias para retorno.

Os dados foram tratados através de uma análise descritiva para cada ponto a ser observado. Utilizando gráficos para melhor apresentação dos resultados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos Sujeitos da Pesquisa

A partir da pesquisa realizada tem-se o perfil dos colaboradores respondentes. Sendo que 89% do total de colaboradores correspondem ao sexo feminino, e 11% corresponde ao sexo masculino.

Quanto à idade observa-se que a faixa etária de 20 a 29 anos é predominante com 52% dos colaboradores. Na sequência vem à faixa etária de 30 a 39 com 22% dos colaboradores. 15% encontram-se na faixa etária com menos de 20 anos e apenas 11% encontra-se na faixa etária de 40 a 49 anos.

Em relação a formação dos colaboradores respondentes constata-se que 4% possuem Ensino Fundamental completo, 48% possuem Ensino Médio completo, 37% possuem Ensino Superior e apenas 11% possuem Pós-Graduação.

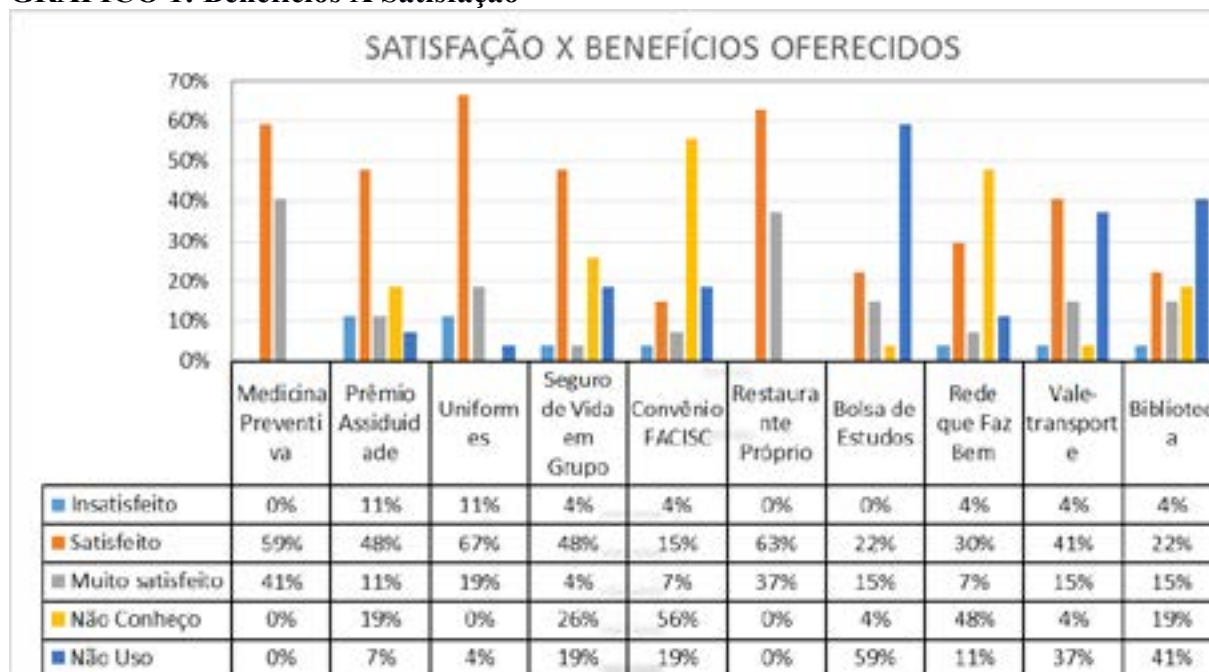
Referente a informação sobre o tempo de trabalho na instituição pode-se observar que o maior percentual se encontra na faixa de 1 a 4 anos de tempo de empresa, 70%. O que chama atenção é que se evidencia um baixo percentual de pessoas que permanecem na empresa, de 5 a 9 anos temos 4% e acima de 9 anos, tem-se 9% dos colaboradores respondentes. E 19% está na empresa a menos de 1 ano.

E sobre os cargos ocupados apresenta-se a seguinte estrutura: uma biomédica; quatorze auxiliares administrativos; um bioquímico; sete técnicos de laboratório; um supervisor administrativo; três assistentes operacionais de laboratório.

4.2 Benefícios Oferecidos

Sobre a relação dos benefícios e a satisfação dos colaboradores respondentes tem-se o gráfico 1.

GRÁFICO 1: Benefícios X Satisfação



Fonte: pesquisa de campo/2015

Aqui muitos pontos importantes podem ser salientados a partir de cada item avaliado.

Percebe-se que quanto ao item do grupo de benefícios, medicina preventiva, os colaboradores respondentes encontram-se entre satisfeitos (59%) e muito satisfeitos (41%).

Referente ao item prêmio assiduidade, a maioria encontra-se satisfeito (48%), o que se destaca é o fato de 19% dos colaboradores respondentes não conhecerem este item do grupo de benefícios, e ainda fica em dúvida o que representa o grupo de 7% dos colaboradores respondentes que não usam este benefício. Salientando que um colaborador não marcou nenhuma das opções.

Quanto ao benefício referente aos uniformes, a maioria dos colaboradores respondentes encontra-se entre satisfeito (67%) e muito satisfeito (19%). Apenas 11% encontram-se insatisfeito com este item, e 4% não faz uso deste benefício.

O quarto item do grupo de benefícios é o seguro de vida em grupo. Onde 48% dos colaboradores se dizem satisfeitos. Porém é expressivo o percentual de colaboradores respondentes que não conhecem o benefício (26%) e que não usam o benefício (19%). E somente 4% se diz insatisfeito.

No benefício do convênio FACISC tem destaque o fato de a maior parte dos colaboradores respondentes declararem o não conhecimento deste benefício (56%). E apenas 15% encontram-se satisfeito.

O benefício do restaurante próprio tem o grupo de colaboradores respondentes divididos entre satisfeitos (63%) e muitos satisfeitos (37%).

O sétimo item do grupo de benefícios oferecidos pela instituição é bolsa de estudos, e tem destaque o fato de 59% dos colaboradores respondentes não usarem este benefício, principalmente quando comparamos o fato de que 48% possui apenas o ensino médio. Salientando que apenas 4% dos colaboradores não conhecem o benefício. No entanto dos que usam o benefício, 22% estão satisfeitos e 15% muito satisfeitos.

O item do grupo de benefícios, rede que faz bem, apresenta o maior percentual no grupo de colaboradores que não conhecem o benefício (48%), em seguida 30% se diz satisfeitos, 7% muito satisfeito, 11% não fazem uso do benefício e apenas 4% se diz insatisfeito.

O benefício do vale transporte tem 41% dos colaboradores respondentes satisfeitos e 15% muito satisfeito, apenas 4% encontra-se insatisfeito. E 37% não fazem uso do benefício.

O último item do grupo de benefícios, é a biblioteca, se destacando o fato de 41% não fazerem uso deste benefício. 19% não conhecem. E dos que usam o benefício, 22% está satisfeito e 15% muito satisfeito, apenas 4% está insatisfeito.

Ainda neste tópico de benefícios, a instituição apresenta aos colaboradores algumas oportunidades de reconhecimento e desenvolvimento, que são: a educação continuada, o plano de cargos e salário a associação dos funcionários.

Sobre a satisfação dos colaboradores respondentes em relação as oportunidades de educação continuada, plano de cargos e salário e associação de funcionários temos: Educação Continuada com 59% do grupo de colaboradores respondentes satisfeito, 11% muito satisfeito, e apenas 4% insatisfeito. Do total, 15% não conhecem a oportunidade e 11% diz não fazer uso. Quanto ao item de Plano de cargos e salário, temos 74% do grupo de colaboradores respondentes satisfeitos, 19% muito satisfeitos e apenas 7% insatisfeito. E sobre o item Associação dos funcionários, 67% se diz satisfeito, 26% muito satisfeito e apenas 7% insatisfeito.

Salienta-se índice elevado em alguns benefícios pelo não conhecimento ou o não uso por parte do colaborador, como: prêmio assiduidade (19% não conhece e 7% não usa), seguro de vida em grupo (26% não conhece e 19% não usa), convênio FACISC (56% não conhece e 19% não usa), bolsa de estudo (4% não conhece e 59% não usa) e rede que faz bem (48% não conhece e 11% não usa). Neste sentido sugere-se um trabalho de endomarketing para melhor divulgação e esclarecimentos de dúvidas entre os colaboradores. Esta ferramenta é uma das novidades em administração que busca aplicar o marketing tradicional utilizado externamente pelas empresas, no meio interno com objetivo em desenvolver no colaborador o senso de engajamento no negócio.

A comunicação sobre os benefícios e o entendimento, por parte dos colaboradores, sobre o valor de cada benefício, precisa acontecer em outros momentos além da integração,

que ocorre quando o colaborador inicia na organização, como afirmam (Milkovich e Boudreau, 2000): a comunicação tende a melhorar a satisfação dos empregados com seus benefícios, especialmente porque estes normalmente subestimam ou são indiferentes ao seu valor.

4.3 Motivação e Benefícios

Na etapa seguinte foi questionado aos colaboradores qual o nível de motivação atual para o trabalho e como eles viam a importância destes benefícios e oportunidades oferecidos pela instituição relacionada à motivação deles para o trabalho.

E o gráfico 2 mostra o nível de motivação deste grupo de colaboradores.

GRÁFICO 2: Motivação para o trabalho



Fonte: pesquisa de campo/2015

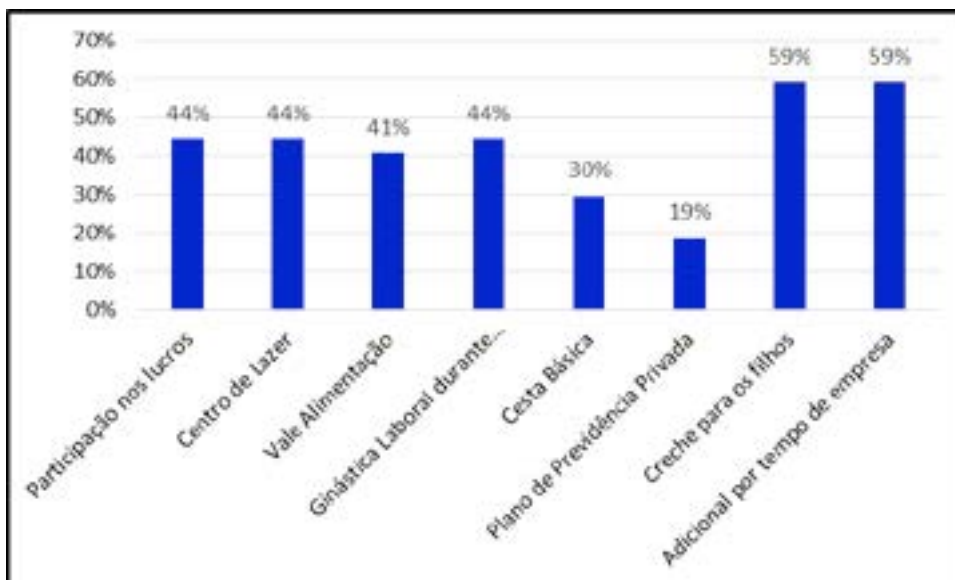
Percebe-se uma variação de motivação entre regular (44%) e alto (48%).

E quanto à importância dos benefícios e oportunidades oferecidos pela instituição e a relação da motivação para o trabalho 30% apontou como essencial, 30% como sendo alta, 30% como sendo média, 7% apontou como tendo pouca importância e 3% apontou não haver nenhuma importância.

Após foi apresentado oito benefícios diferentes dos oferecidos pela instituição, e questionou-se quais destes poderia aumentar a motivação do colaborador para o trabalho.

No gráfico 3 tem-se o cenário dos apontamentos registrados pelos colaboradores respondentes.

GRÁFICO 3: Benefícios que poderiam aumentar a motivação para o trabalho



Fonte: pesquisa de campo/2015

Percebem-se os benefícios creche para os filhos (59%) e adicional por tempo de empresa (59%) tem destaque. Também é possível verificar que o grupo respondente tem pouca preocupação com o futuro, pois apenas 19% marcaram a opção plano de previdência privada.

Questionados por quais outros benefícios poderiam ser oferecidos pela instituição, destacamos os seguintes tópicos: vale cultura, maior percentual de desconto para quem almoça na empresa, espaço para fazer os intervalos.

E na última pergunta foi solicitado sugestões para o programa de benefícios oferecidos pela instituição. Aqui se podem destacar os seguintes apontamentos: maior divulgação dos benefícios, diminuir o tempo de espera para usufruir dos benefícios para logo após o término do período de experiência, espaço apropriado para eventos, convênios com escolas e farmácias.

Analisando o fato de que o pacote de benefícios relacionado à motivação para o trabalho encontra-se entre regular (44%) e alto (48%), que há uma variação de 19% a 59% dos benefícios sugeridos que poderiam aumentar a motivação para o trabalho e que nem todos os benefícios são utilizados de forma expressiva, sugere-se à instituição trabalhar com pacotes de planos de benefícios flexíveis, buscando atender necessidades específicas e maior motivação para o trabalho, pois o ser humano tem seus objetivos comuns e pessoais que devem ser respeitados, e é significativo valorizá-lo para estimular o crescimento individual, consequentemente o mesmo colaborará voluntariamente.

Hirsch e Martins (2008, p. 5), definem benefícios flexíveis como:

O programa de benefícios flexíveis é uma ferramenta que propicia aos colaboradores a escolha de seus benefícios, de acordo com as suas necessidades e de acordo com os benefícios oferecidos pela organização. Assim a organização atende a necessidade de cada indivíduo, tendo uma resposta positiva a essa iniciativa, que traz vantagens por ser atraente na hora de captar e reter talentos.

5 CONCLUSÕES

No decorrer deste trabalho procurou-se identificar o nível de satisfação dos colaboradores do setor de Laboratório de uma instituição do oeste de Santa Catarina em relação aos benefícios oferecidos.

Assim, foi realizado levantamento bibliográfico onde foram consultados vários autores que tratam sobre o tema benefícios sociais, motivação e satisfação para o trabalho, buscando informações e conhecimento para auxiliar na pesquisa proposta de maneira a atingir os objetivos a que este trabalho se propunha.

Por meio de coleta de dados usando questionário com perguntas fechadas e abertas, foi possível analisar referente ao grupo de colaboradores do setor de laboratório de uma instituição do oeste de Santa Catarina, o perfil dos colaboradores respondentes, o nível de satisfação referente aos benefícios oferecidos, qual a importância destes benefícios em relação a motivação para o trabalho, o atual nível de motivação destes colaboradores, e um panorama dos benefícios que contribuiriam para o aumento na motivação e satisfação para o trabalho acompanhado de algumas sugestões à instituição.

Nas questões 6 a 18 do questionário, foi possível analisar a percepção dos colaboradores quanto a satisfação dos benefícios sociais oferecidos pela instituição. Resultados encontram-se expressos na análise de dados deste trabalho.

E nas questões 19 e 20 do questionário, foi possível perceber que os benefícios oferecidos pela instituição têm importância expressiva, variando entre média (30%), alta (30%) e essencial (30%) na motivação para o trabalho. E que a motivação deste grupo de colaboradores poderia ser melhorada, pois 44% considera seu nível de motivação para o trabalho regular.

Na questão 22, tem-se uma gama de sugestões de benefícios que poderiam contribuir para aumentar o nível de satisfação dos colaboradores desta instituição e consequente motivação para o trabalho. Podemos citar entre eles creche e vale alimentação.

Nas sugestões à empresa tem-se o desenvolvimento do endomarketing, e a possibilidade de um pacote de benefícios flexíveis.

Sendo assim, todos os objetivos do trabalho foram atingidos justificando a importância que os benefícios sociais têm quando relacionados à satisfação e motivação para o trabalho, em específico no setor de laboratório desta instituição de saúde do oeste de Santa Catarina.

Além das sugestões propostas com base na análise dos dados, pode-se indicar para novos estudos e aprofundamento do tema, a aplicação desta pesquisa em toda a instituição, visando ações de forma geral.

6 REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Cecília Whitaker. **Motivação nas organizações**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CERTO, Samuel C. **Administração moderna**. 9.ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2003.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro. Elsevier, 2001.

_____. _____. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos: o capital humano das organizações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. _____. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. _____. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CHIAVENATO, Idalberto. **Remuneração, benefícios e relações de trabalho:** como reter talentos na organização. 6. ed. São Paulo: Manole, 2010.

FLEURY, Maria Tereza Lemes. **As pessoas na organização.** São Paulo: Gente, 2002.

HALL, Richard H. **Organizações:** estruturas, processos e resultados. 8. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HIRSCH, Cinara, MARTINS, Elvis Silveira. **Benefícios flexíveis:** um estudo de caso à luz da percepção do quadro funcional de uma empresa. Disponível em: http://www.domalberto.edu.br/publicacoes/rfda/20082_v1n2/Cinara_Hirsch_Artigo_2008_2.pdf. Acesso em: 10 ago. 2015.

LACOMBE, Francisco J. M. **Recursos humanos:** princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2011.

MILKOVICH, George T.; BOUDREAU, John W. **Administração de recursos humanos.** São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Aristeu. **Manual de salários e benefícios.** São Paulo: Atlas, 2006.

ROBBINS, S. P. **A verdade sobre gerenciar pessoas:** e nada mais que a verdade. São Paulo: Pearson, 2003.

WAGNER III, Jonh A.; HOLLENBECK, John R. **Comportamento organizacional.** São Paulo: Saraiva 2004.

ESTUDO DAS CAUSAS DO ABSENTEÍSMO NUMA EMPRESA DE TELEMARKETING DO OESTE DE SANTA CATARINA

Marina Bortoluzzi de Souza
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
marinabortoluzzi@gmail.com

Andrea Bencke Zambarda
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zambarda@unochapeco.edu.br

Fabiano Marcos Bagatini –
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
bagatini@unochapeco.edu.br

Paulo Sergio Jordani
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
pjordani@unochapeco.edu.br

RESUMO

O absenteísmo é foco de estudo em muitas empresas, conhecer suas causas possibilita implementar medidas preventivas que poderão refletir no bem estar do quadro funcional, reduzir custos, bem como, aumentar a satisfação e a produtividade da organização. Entre os meses de janeiro e fevereiro de 2015, foi desenvolvida pesquisa em uma empresa do segmento de call center do oeste de Santa Catarina, identificando os motivos que causaram o absenteísmo neste período. Tal atividade teve como objetivo oferecer subsídios à organização para o desenvolvimento de estratégias que contribuam para a diminuição deste índice, de forma a maximizar a produtividade e a satisfação dos colaboradores. Trata-se de uma pesquisa descritiva, focada em um estudo de caso. A coleta de dados foi realizada através de análise documental dos atestados apresentados à empresas e, após, foi aplicado um questionário aos supervisores e a uma amostra dos tele atendentes. Apesar de não ter sido possível identificar a principal causa que leva os funcionários da empresa em estudo a faltarem ao trabalho, esta pesquisa foi relevante no sentido de coletar a percepção dos funcionários a respeito da empresa, sugerindo ideias e medidas preventivas para evitar o absenteísmo.

Palavras-chave: Call Center; absenteísmo; medidas preventivas.

1 INTRODUÇÃO

O absenteísmo pode ser causa de problemas que interferem diretamente na qualidade de vida do trabalhador e, portanto, em seu desempenho. Problemas esses que podem ser de natureza pessoal, biológica, ambiental, social, familiar, financeira ou funcional e ainda, estarem relacionados à própria estrutura organizacional. Desta forma, os índices de absenteísmo são calculados a partir da soma dos períodos em que os funcionários se encontram ausentes do trabalho, podendo ser mensal ou anual (OLIVEIRA et al. 2007).

Segundo Penatti, Zago e Quelhas (2006) o absenteísmo é a ausência do trabalhador do seu local de trabalho, também denominado de ausentismo, e se traduz pelos atrasos, ausências e faltas dos mesmos em horário determinado para sua jornada de trabalho. O absenteísmo é

multifatorial e um desafio para as organizações, visto que é considerado um prejuízo econômico tanto para o trabalhador como para a organização.

Para Couto (apud SILVA & MARZIALE, 2000), o absenteísmo é decorrente de um ou mais fatores, tais como, de trabalho, sociais, culturais, de personalidade e de doenças. Desta forma, entende-se que não existe uma relação entre a causa e o efeito, mas sim, um conjunto de variáveis que podem levar o indivíduo a ausências no ambiente de trabalho.

As ausências dos trabalhadores, bem como os atrasos, são fontes de preocupação para empresas e acabam prejudicando o andamento das atividades na organização, desencadeando problemas. Conhecer e verificar os motivos pelo qual as pessoas se ausentam do seu posto de trabalho possibilita implementar medidas preventivas que poderão refletir na melhoria do quadro de saúde dos mesmos, reduzir o custo para a empresa e aumentar a produtividade e satisfação, favorecendo tanto o funcionário quanto a própria organização.

De acordo com Almeida (2008) apesar de vários estudos a respeito do tema, muitas questões ainda se fazem presentes, e isso tem instigado mais e mais pesquisadores na busca da compreensão do fenômeno.

Neste estudo, adotou-se a definição de absenteísmo relacionado às ausências não previstas dos funcionários em seu posto de trabalho, ou seja, não são consideradas as ausências previstas, como férias, maternidade, viagens, treinamento, capacitação. Assim, somente são incluídas as faltas injustificadas, as ausências por motivo de doença ou problema de saúde, relacionados ou não ao trabalho, assim como problemas na estrutura organizacional que possa estar causando desmotivação ou insatisfação aos funcionários.

Devido a um recorrente e considerável índice de absenteísmo apresentados no quadro de funcionários de uma empresa de call center no oeste de Santa Catarina, o presente artigo teve como intuito apresentar um estudo a respeito das principais causas, tendo como foco o cargo de tele atendente, por apresentar o maior número de funcionários. Buscou-se desta forma compreender estas causas e propor soluções para diminuir os índices que em janeiro e fevereiro de 2015 apresentaram média de 10,6%.

Em decorrência das diversas causas e consequências do absenteísmo, este estudo tem relevância no sentido de ampliar o conhecimento a respeito do tema e principalmente em colaborar com a empresa na busca de soluções para este problema, visto que as ausências prejudicam o andamento e a produção, investindo em melhorias tanto em benefício aos funcionários quanto da própria empresa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Segundo Almeida (2008), na sociedade moderna, o absenteísmo é um assunto que cada vez mais vem sendo pesquisado devido aos problemas da ausência no trabalho nas organizações e suas consequências para as empresas. De forma complexa, a ausência resulta em fatores como custos diretos e indiretos, qualidade do serviço, produtividade, satisfação do cliente e ambiente organizacional, comprometendo desta forma o funcionamento destas organizações.

A ausência de um trabalhador traz perturbações à realização da atividade laboral na medida em que provoca a sobrecarga dos presentes, reduz a produção, aumenta o custo operacional, dificulta a substituição imediata do trabalhador e diminui sensivelmente a qualidade do trabalho a ser realizado.

As faltas ao trabalho são de interesse da instituição, que deverá dedicar boa parte de seu tempo e esforço para compreender e controlar o fenômeno. O conhecimento das causas do absenteísmo possibilita implementar medidas preventivas que, certamente irão refletir na melhoria do quadro de saúde dos trabalhadores, reduzir o custo para a empresa e aumentar a produtividade e satisfação (GUIMARÃES, 2005).

Segundo Chiavenato (2004) a gestão do problema de ausência traz retornos indiscutíveis. Cada pequena redução nos índices de absenteísmo pode trazer razoável economia para a organização. Esse é um dos aspectos onde a ARH pode trazer lucros para a organização.

Segundo Bispo (2007, apud AGUIAR e OLIVEIRA, 2009), um índice relativamente considerado aceitável por alguns consultores de recursos humanos está em torno de 2,7%.

2.1 Definição do Absenteísmo

O termo Absenteísmo originou-se da palavra “Absentismo”, empregado aos proprietários rurais que abandonavam o campo para viver na cidade. Mas tempos depois, o termo foi aplicado no período industrial, empregado aos trabalhadores que faltavam ao serviço (NASCIMENTO, 2003, apud STANCATO & NEVES, 2009).

Segundo Chiavenato (1994, apud SILVA & MARZIALE, 2000), o absenteísmo, absentismo ou ausentismo é uma expressão utilizada para designar a falta do empregado ao trabalho, utilizando a soma dos períodos em que os empregados de determinada organização se encontram ausentes do trabalho.

Ter funcionários nem sempre significa tê-los trabalhando durante todos os momentos do horário de trabalho. As ausências dos empregados ao trabalho provocam certas distorções quando se refere ao volume e disponibilidade da força de trabalho. Ausências são faltas ou atrasos ao trabalho. O absenteísmo é sua principal consequência, o oposto do absenteísmo é a presença, referindo-se ao tempo em que o funcionário esta disponível para o trabalho (CHIAVENATO, 2004).

É um comportamento de ausência, individual e exterior à empresa, que esta não pode prever e que remete para o âmbito das relações individuais de trabalho. Neste sentido, ele exclui outros fenômenos de ausência ao trabalho, umas por serem do foro das relações coletivas de trabalho (por ex., greves e paralisações), e outras por resultarem do exercício das prerrogativas da gestão ou da vida interna da empresa (por ex., formação profissional, compensação por trabalho suplementar, desemprego tecnológico) (FILHO, 2006).

A Associação Internacional de Medicina do Trabalho (1981, p.1) conceitua absenteísmo como a “ausência dos trabalhadores ao trabalho, naquelas ocasiões em que seria de esperar a sua presença, por razões de ordem médica ou quaisquer outras, ou absenteísmo-doença que é a ausência ao trabalho atribuída à doença ou lesão acidental” (FILHO, 2006).

Para Souto (1980, p.1 apud FILHO, 2006) “absenteísmo é um dos mais visíveis e complexos problemas de comportamento, com altos custos operacionais resultantes da perda de tempo”.

Considerado como um dos efeitos mais danosos ao processo de trabalho, o absenteísmo se caracteriza de forma negativa num duplo efeito: do ponto de vista do trabalhador, onde o mesmo vê a possibilidade de desconto no salário, de demissão ou de outros problemas correlatos; e do ponto de vista da organização do trabalho, a dificuldade de realização do trabalho previsto e os prejuízos decorrentes (FILHO, 2006).

O absenteísmo é hoje o principal motivo que gera a demanda das empresas pela elaboração dos programas de qualidade de vida no trabalho, e de ergonomia organizacional. Na maior parte das vezes, as faltas ao trabalho não estão justificadas por atestado médico, mostrando que existem fatores que determinam as ausências temporárias e que não estão correlacionados com doença.

2.2 Consequências do Absenteísmo

De forma complexa, a ausência resulta em fatores como custos diretos e indiretos, qualidade do serviço, produtividade, satisfação do cliente e ambiente organizacional. Múltiplos são os fatores que contribuem para essas consequências. Este fenômeno tem sido

um problema crítico para as organizações e para os administradores. Preocupa as organizações, pois, gera atrasos no andamento dos trabalhos, sobrecarrega os trabalhadores que estão presentes, afeta significativamente a produtividade e conseqüentemente, diminui a qualidade de serviços prestados aos seus clientes (AGUIAR e OLIVEIRA, 2009).

Segundo Chiavenato (2004) as causas e as conseqüências das ausências foram intensamente estudadas através de pesquisas que mostram que o absenteísmo é afetado pela capacidade profissional das pessoas e pela sua motivação para o trabalho, além de fatores internos e externos ao trabalho.

Para esse mesmo autor, a capacidade de assiduidade ao trabalho pode ser reduzida por barreiras à presença, como doenças, acidentes, responsabilidades familiares e particulares e problemas de transporte para o local de trabalho. A motivação para assiduidade é afetada pelas práticas organizacionais (como recompensas à assiduidade e punições ao absenteísmo), pela cultura de ausência (quando faltas ou atrasos são considerados aceitáveis ou inaceitáveis) e atitudes, valores e objetivos empregados. As organizações bem-sucedidas estão incentivando a presença e desestimulando as ausências ao trabalho através de práticas gerenciais e culturas que privilegiam a participação, ao mesmo tempo em que desenvolvem atitudes, valores e objetivos dos funcionários favoráveis à participação.

De acordo com Soares e Silvia (2007 apud AGUIAR e OLIVEIRA, 2009), entre as mais graves conseqüências do absenteísmo para as organizações, ressalta-se a queda da produtividade e assim, a queda dos lucros.

2.3 Causas do Absenteísmo

O número insuficiente de recursos humanos pode contribuir para elevar o índice de absenteísmo, como conseqüência da sobrecarga e insatisfação dos trabalhadores, desencadeando a queda da qualidade do cuidado prestado ao homem (ALVES, 1995, apud SILVA E MARZIALE, 2000). Seu efeito é negativo, pois a ausência dos trabalhadores diminui a produção, reflete nos indicadores de qualidade de forma negativa e repercute diretamente na economia da organização.

Jucius (1979 apud AGUIAR e OLIVEIRA, 2009), aponta diversas causas do absenteísmo, sendo que as mais frequentes em sua visão são: as enfermidades; as doenças ocupacionais; as horas de trabalho, as atividades repetitivas, as más condições de trabalho, juntamente com a falta de interesse pelo serviço; os assuntos pessoais, o mau tempo e a falta de transporte; a atitude mental do indivíduo que pode ser influenciada por fatores sociais, econômicos e opiniões alheias.

Para Filho (2006) as principais causas do absenteísmo são consideradas: doença efetivamente comprovada e não comprovada, razões diversas de caráter familiar, atrasos involuntários ou por motivos de força maior, faltas voluntárias por motivos pessoais, dificuldades e problemas financeiros, problemas de transporte, baixa motivação para trabalhar, supervisão precária da chefia, políticas inadequadas da organização.

Nem sempre as causas do absenteísmo estão no próprio trabalhador, mas na organização, na supervisão deficiente, no empobrecimento das tarefas, na falta de motivação e estímulo, nas condições desagradáveis de trabalho, na precária integração do trabalhador à organização e nos impactos psicológicos de uma direção deficiente (CAMPOS; HOFFMANN; CASTRO, 2001 apud FILHO, 2006).

2.4 Satisfação Funcional

A produtividade e a satisfação de colaboradores no ambiente de trabalho têm sido evidenciadas como grande fator diferenciador da competitividade empresarial. De acordo com resultados publicados anualmente por diversas empresas, verifica-se que, quanto maior é a

valorização, integração e motivação dos colaboradores, maior é a produtividade oferecida por todos eles (HUNTER, 2006).

Existem diversas concepções à cerca da satisfação no trabalho. Para Fraser (1983, apud MARTINEZ, 2002) a satisfação no trabalho é considerada um fenômeno complexo e de difícil definição, tendo como parte dessa dificuldade seu estado subjetivo em que a satisfação com uma situação pode alterar de indivíduo para indivíduo, de circunstância para circunstância e de tempo em tempo para a mesma pessoa, estando sujeita às influências de forças internas e externas do ambiente de trabalho.

Para Spector (2003), a satisfação no trabalho é uma variável de atitude que mostra como as pessoas se sentem em relação ao seu trabalho, seja no todo, seja em relação a alguns de seus aspectos. “É o quanto as pessoas gostam do trabalho delas”.

A satisfação no trabalho pode ser definida como “um estado emocional, positivo ou de prazer, resultante de um trabalho ou de suas experiências”. Desta forma, o homem usa de sua bagagem individual de crenças e valores para avaliar seu trabalho e por consequência essa avaliação resulta num estado emocional que, se for agradável produz satisfação e, se for desagradável, leva à insatisfação (ZANELLI, 2004).

Segundo Robbins (2010), entende-se, que uma pessoa satisfeita com seu trabalho gerará sentimentos e atitudes positivas no ambiente organizacional, diferentemente de um funcionário insatisfeito, que apresentará atitudes negativas e desestimulantes, podendo influenciar o próprio grupo de trabalho negativamente.

Dessa forma, é necessário que a organização possa entender a satisfação de cada empregado como os valores, atitudes e objetivos pessoais que precisam ser identificados, compreendidos e estimulados para que estes consigam sua efetiva participação na empresa.

2.5 Solução dos Problemas do Absenteísmo

Para Filho (2006) as consequências relativas à gestão da saúde e segurança ocupacional são uns dos maiores desafios exigindo atenção redobrada do gestor para a detecção e monitoramento das causas do absenteísmo: psicológica, física e ambiental, ou seja, diagnosticar as circunstâncias que levam o trabalhador a se ausentar do seu local de trabalho

Estudos citados por Lee e Eriksen (1990 apud ALMEIDA, 2008) indicam que o absenteísmo é inversamente proporcional à satisfação no trabalho, e a ausência pode ser considerada uma forma de se afastar de pequenas situações indesejáveis.

Segundo Mafra (2003 apud FILHO, 2006), cabe aos gestores a responsabilidade de garantir qualidade na produção, garantir o aumento na produção, garantir um bom ambiente de trabalho, além de garantir a satisfação dos trabalhadores, sendo assim, precisam conhecer e utilizar ferramentas eficazes de gestão de pessoas, bem como tecnologia de ponta, afim de assegurar a qualidade e volume de produção.

Quanto à solução para a redução ou eliminação do absenteísmo, vale ressaltar que não existe uma única medida, faz-se necessário adotar um conjunto de ações de controle, como propõe McDonald e Shaver (1981 apud NASCIMENTO, 2003):

- Fazer um levantamento das ausências para identificar as suas principais causas.
- Avaliar as faltas justificadas por problemas de saúde, pois, a maioria das ausências são apresentadas por motivos de doenças.
- Fazer exames periódicos de saúde.
- Eliminar ou reduzir horas extras.
- Acomodar adequadamente os funcionários que tenham algum tipo de limitação a um posto de trabalho mais adequado.
- Verificar se as estações de trabalho, os equipamentos e os mobiliários são adequados ao perfil do trabalhador.
- Adotar medidas de higiene e segurança do trabalho.

Na literatura encontramos o esforço e o empenho de diversos autores no sentido de classificar o absenteísmo de acordo com a sua respectiva causa. As empresas precisam criar dados estatísticos sólidos em relação ao absenteísmo para poderem criar estratégias específicas de redução. Esse cuidado é extremamente valioso para melhor compreensão dos dados que provocam as ausências no trabalho, no entanto a abordagem deve ser em todos os níveis, para se buscar soluções mais efetivas e permanentes.

3 METODOLOGIA

Diante dos aspectos teóricos apresentados, este estudo realizou levantamento sobre as principais causas do absenteísmo, bem como os níveis de satisfação dos funcionários que ocupam o cargo de tele atendente e propor sugestões de melhorias.

A pesquisa trata-se de um estudo de caso, com caráter descritivo, com análise de dados quantitativo e qualitativo. Caracteriza-se também como uma pesquisa documental, pelo fato de utilizar documentos de registro de dados dos funcionários.

Considerou-se como população todos os funcionários que ocupavam o cargo de tele atendente, e como amostra optou-se pela amostragem probabilística de Labes (1998), sendo esta caracterizada pela possibilidade de que cada elemento possa vir a fazer parte da mesma. A seleção poder ser feita por sorteio ou até mesmo aleatoriamente pelo pesquisador.

A amostra foi calculada a partir do nível de confiabilidade de 95%, tendo como percentual de erro admitido de 5%. Assim, a partir da população de 300 pessoas, a amostra ficou determinada em 41 respondentes.

Foram distribuídos 100 questionários, sendo que a metade retornou, desta forma, optou-se por utilizar todos, isto elevou a amostra para 50 respondentes. Neste estudo optou-se por utilizar, por parte do pesquisador, a escolha aleatória dos participantes.

A pesquisa se desenvolveu em etapas, primeiramente foi realizado o levantamento das causas de absenteísmo, a partir dos registros de atestados e declarações médicas entregues ao departamento de recursos humanos da empresa. Após este levantamento foi solicitado um relatório à gerência buscando o número de faltas ocorridas no período analisado, englobando todas as ausências não previstas, justificadas e injustificadas. Não foi necessário calcular o índice de absenteísmo, pois a empresa costuma fazer este controle mensalmente. Para o cálculo consideram-se todas as faltas não previstas, justificadas ou injustificadas, excluindo-se os atrasos, as ausências por folgas, férias e demais licenças, pois estas são consideradas programáveis ou previsíveis.

O instrumento de coleta de dados utilizado foi o questionário, aplicado aos tele atendentes e aos supervisores de operação. O instrumento foi entregue aos 11 supervisores e de forma aleatória aos tele atendentes, esclarecendo o objetivo do estudo, a importância da participação de cada um e que deveriam depositar os questionários em uma caixa coletora localizada no espaço de convivência da empresa.

Posteriormente foi realizada a categorização das causas encontradas nos atestados, separando-as de acordo com os motivos, bem como a análise dos dados obtidos com os questionários aplicados. Após, os dados foram subdivididos em categorias, tabulados e analisados através de estatística simples.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos funcionários

Na primeira etapa a pesquisa realizou a caracterização dos respondentes e funcionários da empresa em estudo, analisando os seguintes aspectos: gênero, faixa etária, estado civil, escolaridade e tempo de trabalho na empresa.

No período da pesquisa a empresa possuía 300 tele atendentes, sendo que a predominância era do sexo feminino, 243 (81%) mulheres e 57 (19%) homens e a faixa etária predominante entre 17 e 25 anos (79%).

Dos 50 respondentes, 42 (84%) eram mulheres e 8 (16%) homens. Com relação à faixa etária, 78% estavam dentro da faixa de 17 a 25 anos, 4% distribuídos entre 26 e 30 anos, 16% com idade entre 31 e 45 e 2% acima de 46 anos. No aspecto da escolaridade, 35 (70%) respondentes possuíam ensino médio completo, seguidos de 15 (30%) respondentes com ensino superior em curso.

Segundo Mocelin (apud BALASTEGHIN, MORRONE E JUNIOR, 2013) este setor é um importante gerador de empregos para uma população jovem, com nível de escolaridade médio e sem experiência profissional. Por ser um emprego com exigência de nível de escolaridade em nível médio e remuneração baixa em relação a outras áreas com exigência de escolaridade inferior, foi caracterizado como “emprego temporário ou trampolim”.

Em relação ao estado civil, 30 (60%) dos respondentes eram solteiros e destes 29 (58%) não possuíam filhos. Já os casados correspondiam à 20 (40%) dos respondentes e destes 14 (70%) com filhos.

Quanto ao tempo de empresa, levando-se em conta que é uma empresa jovem, há apenas 8 meses instalada no oeste de Santa Catarina, 30% dos respondentes tinham entre 2 e 3 meses de serviço, 40% entre 4 e 5 meses e outros 30% mais de 6 meses de serviço.

4.2 Índice de Absenteísmo

O índice geral de absenteísmo dos colaboradores, do período de janeiro de 2015 a fevereiro de 2015, na empresa em estudo foi de 10,6%, sendo que no mês de janeiro alcançou 13,6% e em fevereiro de 7,7%. O mesmo encontra-se detalhado no quadro 1.

Quadro 1 – Índices de Absenteísmo nos meses de Janeiro e Fevereiro de 2015.

Turno	Mensal Janeiro				Mensal Fevereiro			
	Faltas	Presenças	Total	% Absenteísmo	Faltas	Presenças	Total	% Absenteísmo
Matutino	73	444	517	14,12%	136	2204	2340	5,81%
Vespertino	107	699	806	13,28%	198	1792	1990	9,95%
Total Geral	180	1143	1323	13,61%	334	3996	4330	7,71%

Fonte: Dados da empresa.

No quadro 1 percebe-se que o turno matutino apresentou, no período analisado, 19,93% de absenteísmo e o vespertino 23,23%. No mês de janeiro foram 180 faltas, sendo que destas 73 (40,56%) aconteceram no turno da manhã e 107 (59,44%) no turno da tarde, em fevereiro o total de faltas foi de 334, destas 136 (40,72%) no turno matutino e 198 (59,28%) a tarde, o aumento de faltas em fevereiro está relacionado ao aumento de funcionários. Salienta-se aqui, que as faltas consideradas não incluem funcionários de férias.

Os dados levantados corroboram com a situação enfrentada pela empresa quanto à dificuldade de contratação e retenção de funcionários, visto que o turno vespertino é o menos procurado pelos candidatos. Algumas vezes, os candidatos escolhem esse turno visando a troca, mas a mesma só pode ser solicitada após os 3 meses de experiência. Assim, dentro deste tempo ocorrem faltas e também desligamentos por diversos motivos, entre eles: não adaptação ao turno, filhos, estudos, entre outros.

4.3 Indicadores de Satisfação

Buscou-se, através dos dados coletados, identificar o grau de satisfação dos funcionários a respeito de alguns indicadores, compreendendo se estes tem relação com as ausências.

Quanto aos horários de trabalho, de forma geral a maioria dos entrevistados encontrava-se satisfeito, sendo que 29 (58%) gostavam do horário e 18 (36%) gostavam muito. Os que não gostavam representavam 3 (6%) respondentes.

Analisando os dados por turno, percebe-se que: turno matutino, dos 25 respondentes que ocupavam este turno, 14 (56%) responderam gostar muito do horário de trabalho, 9 (36%) gostar e 2 (8%) afirmaram não gostar. Do turno vespertino, dos 25 respondentes, 20 (80%) afirmaram gostar do horário de trabalho, 3 (12%) gostavam muito, 1 (4%) afirmou gostar e 1 (4%) não gostar.

Em relação à motivação para realização do trabalho 21 (42%) responderam estar sempre motivados, 18 (36%) motivados às vezes, 7 (14%) regularmente motivados e 4 (8%) pouco motivados.

Em conjunto com a motivação, vem o reconhecimento e a valorização. De acordo com a pesquisa, 22 (44%) dos respondentes sentiam-se reconhecidos às vezes, 18 (36%) sempre reconhecidos, 6 regularmente reconhecidos (8%), 2 (4%) poucas vezes reconhecidos e 2 (4%) nunca se sentiram reconhecidos.

A valorização do trabalho dos funcionários também é um ponto primordial para o seu desempenho. Em relação a esse indicador, 21 (42%) dos respondentes estavam satisfeitos com a sua valorização dentro da empresa, 14 (28%) responderam regularmente satisfeitos, 8 (16%) pouco satisfeitos e 7 (14%) muito pouco satisfeitos.

Outro indicador de satisfação diz respeito às condições de trabalho e o clima no ambiente de trabalho, sendo estes relevantes para a motivação, pois pessoas motivadas tendem a estarem mais envolvidas nas atividades propostas e conseqüentemente elevam a produtividade. Desta forma, quanto às condições de trabalho 38 (76%) dos respondentes estavam satisfeitos com as condições de trabalho, 7 (14%) muito satisfeitos e 5 (10%) pouco satisfeitos. Quanto ao clima no ambiente de trabalho, 23 (46%) dos respondentes afirmaram como bom clima para o desenvolvimento das atividades, 15 (30%) consideraram ótimo e 12 (24%) regular.

Quanto ao desenvolvimento do potencial, 22 (44%) responderam ser sempre desenvolvidos, 17 (34%) acreditavam ser desenvolvidos às vezes, 6 (12%) ser desenvolvidos regularmente e 5 (10%) entenderam ser poucas vezes desenvolvidos.

As pessoas contratadas pela empresa em estudo recebem 10 dias de treinamentos específicos antes de iniciarem efetivamente as atividades, visando o preparo das mesmas para o desempenho de suas funções. Em relação aos treinamentos oferecidos pela empresa, 31 (62%) encontravam-se satisfeitos, 10 (20%) pouco satisfeitos, 6 (12%) muito satisfeitos e 3 (6%) insatisfeitos. Os respondentes insatisfeitos alegaram que os treinamentos deveriam preparar melhor as pessoas para o desempenho da função.

Quanto ao salário, considerando-se a carga horária trabalhada, 19 (38%) respondentes estavam regularmente satisfeitos e consideraram que talvez conseguiriam em outras empresas salário semelhante, 15 (30%) não estavam satisfeitos e cogitavam a possibilidade de conseguir o mesmo salário em outras empresas, e 16 (32%) estavam satisfeitos e afirmaram que não conseguiriam em outra empresa o salário recebido.

Quanto aos benefícios oferecidos pela organização, 28 (56%) dos respondentes estavam satisfeitos, 17 (34%) muito satisfeitos, 4 (8%) pouco satisfeitos e apenas 1 (2%) insatisfeito. No período da pesquisa a empresa oferecia aos funcionários vale alimentação, vale transporte e auxílio creche.

A partir da análise dos dados tabulados, de forma geral, não foi possível evidenciar um grau considerável de insatisfação do funcionário que resultasse em faltas do mesmo ao

ambiente de trabalho, pois em todos os indicadores analisados, a maioria mostrou-se satisfeita.

4.3 Causas do absenteísmo - Análise documental e questionários

A partir da análise dos atestados e questionários buscou-se identificar quais os principais motivos das ausências dos funcionários na empresa estudada. A análise dos documentos foi realizada entre 01 de janeiro de 2015 à 28 de fevereiro de 2015. Foram contabilizados 223 atestados e declarações. Destes 204 (91,4%) atestados oriundos de funcionários do sexo feminino e 19 (8,5%) do sexo masculino.

A tabela 2 apresenta os motivos dos atestados médicos, bem como, as respectivas quantidades.

Tabela 2 – Motivos e quantidade dos atestados médicos.

Motivos	Quantidade	%
Sem CID 10	84	36,68%
Exame geral/Sem queixas	28	12,23%
Variados	18	7,86%
Doenças da garganta	16	6,99%
Relacionados a gravidez	11	4,80%
Dores abdominais	10	4,37%
Extração de dentes	9	3,93%
Entorse de membros	8	3,49%
Dores lombares	7	3,06%
Transtornos ansiosos	6	2,62%
Nauseas e vômitos	6	2,62%
Dores de cabeça	5	2,18%
Infecções urinarias	4	1,75%
Afecções respiratórias	4	1,75%
Transtornos nos olhos	3	1,31%
Gastrite	3	1,31%
Diarréia	3	1,31%
Infecções do ovido	2	0,87%
Gripe	2	0,87%
Total	229	100,00%

Fonte – Coleta de dados da empresa

Conforme o quadro 2, 36,68% dos atestados apresentados não apontam as causas das ausências, impossibilitando um melhor entendimento. Em seguida aparecem atestados de exame geral e investigação de pessoas sem queixas somando 12,23% das verificações. Na sequência atestados relacionados às doenças da garganta com 6,99%. Às causas destas doenças podem estar ligadas ou não com a temperatura do ambiente de trabalho, que como norma deve estar sempre entre 20° e 23°C. Dores abdominais representam 4,37% dos atestados. Os demais atestados aparecem com menor frequência.

Ressaltam-se os atestados referentes a transtornos ansiosos, que somam 2,62%. Alguns respondentes apontaram a pressão e metas a serem atingidas como pontos negativos da empresa, assim, estes transtornos ansiosos verificados no quadro 2 podem ou não estar relacionados a estes fatores.

A análise dos atestados e declarações médicas apresentou que a maioria das ausências não estão relacionadas às funções exercidas e o ambiente de trabalho não traz riscos específicos como acidentes ou lesões por esforço como ocorre em outros segmentos.

De acordo com os questionários, 16 (32%) respondentes afirmaram nunca ter faltado ao trabalho, 10 (20%) disseram ter faltado apenas 1 vez, destes 8 apresentaram justificativa em todas as vezes e 2 não apresentaram nenhuma vez, 6 (12%) respondente faltaram 2 vezes ao trabalho, 3 afirmaram ter apresentado justificativa em todas as vezes e 3 não apresentaram justificativa em algumas das vezes, 4 (8%) faltaram 3 vezes, sendo que destes, 2 alegaram ter apresentado justificativa em todas as vezes e 2 apresentaram em algumas das vezes. Dos entrevistados, 14 (28%) faltaram ao trabalho mais do que 3 vezes, e destes, 7 apresentaram justificativa em todas as vezes e os outros 7 informaram ter apresentado justificativa em algumas das vezes.

No geral, 20 (40%) respondentes a

firmaram ter apresentado justificativa em todas as vezes, 12 (24%) responderam ter apresentado justificativa em algumas das vezes e 2 (4%) relataram não ter apresentado justificativa em nenhuma das vezes.

Dos motivos levantados através dos questionários aos tele atendentes, que levam a ausentarem-se do trabalho, 20 alegaram ter faltado por motivo de doença pessoal; 6 por problemas pessoais que não doença; 4 relataram doença dos filhos; 4 as condições do tempo; 3 doença familiar; 3 viagem; 2 alegaram estudos; 1 falecimento familiar e outro problemas com o transporte.

De acordo com os supervisores, o principal motivo das ausências se deve à doença de familiares, doença pessoal, doença dos filhos, problemas pessoais que não doenças e viagens.

4.4 Proposições de melhorias

É relevante oportunizar aos funcionários expressarem suas opiniões, visto que estes vivenciam o ambiente de trabalho cotidianamente. Aqui são apresentadas expectativas dos funcionários em relação à empresa, o que na percepção dos respondentes está bom e sugestões de melhorias.

Para os respondentes, os pontos positivos são relacionados à carga horária, às oportunidades de crescimento, benefícios, ambiente de trabalho, ao tratamento da empresa com os funcionários, as campanhas e premiações, a motivação, o desenvolvimento dos funcionários, a pontualidade no pagamento, a valorização, o relacionamento com os colegas, a limpeza do ambiente, os treinamentos, o dinamismo e a flexibilidade.

Os pontos que precisam ser melhorados estão relacionados ao tempo das pausas para o almoço, os turnos da manhã que coincidem com o horário de almoço, à estrutura física oferecida, sendo necessário disponibilizar mais mesas e micro-ondas, ampliar a área de convivência e também organizar as escalas das pausas. Além disso, alguns consideram o salário baixo, o ambiente de trabalho poderia ser mais limpo e organizado, a empresa não valoriza e não reconhece os funcionários, cobranças constantes, e que muitas vezes o sistema não funciona ocasionando perda de vendas.

Surgiram ainda sugestões para evitar ausências ao trabalho, a maioria se referiram à recompensas ao final do mês àqueles que não tivessem falta ou então que apresentasse justificativas para as faltas, essas recompensas poderiam ser em dinheiro, premiações, sorteio de brindes ou folgas. Surgiram ainda questões relacionadas ao reconhecimento dos funcionários, visto que gostariam de ser mais reconhecidos e valorizados pelas atividades que desempenham.

Sugeriram ainda maior rigidez e medidas disciplinares com aqueles que faltam com maior frequência e sem justificativa, pois a falta de um colega prejudica toda a equipe. Outra sugestão seria aumentar o valor das comissões ou diminuir as metas de vendas e reconhecer

aqueles que realmente se esforçam e trazem resultados. Em contrapartida a estas declarações, alguns respondentes declararam que a empresa não precisa investir e buscar soluções para que os funcionários não faltem, pois é dever da pessoa comparecer ao trabalho e exercer a sua função.

De acordo com os supervisores as ausências geram consequências ao andamento da operação, pois o esforço daqueles que não faltam é maior para conseguir cumprir e entregar as metas traçadas.

Como medidas para diminuir as ausências alguns propõem melhorar a comunicação com as suas equipes, mostrando a importância de cada um dentro do grupo, acolhendo e fazendo com que eles se sintam reconhecidos. Outros sugerem maiores descontos na folha de pagamento para aqueles que faltam, ou então recompensas para os que não faltam. A diminuição dos índices de absenteísmo também é do interesse dos supervisores, pois, as suas comissões também estão baseadas nas ausências de membros das suas equipes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O absenteísmo gera diversos transtornos às organizações, por isso é tema de investigação por pesquisadores. Dentre esses transtornos está a redução da produtividade do funcionário ausente, bem como a sobrecarga dos que estão presentes.

De acordo com as informações coletadas nesta pesquisa e considerando que das 514 faltas verificadas entre os meses de janeiro e fevereiro de 2015, 223 foram justificadas com atestados médicos, é possível perceber que praticamente a metade das ausências estão relacionadas a atestados médicos, na sua grande maioria sem causa detalhada. Também verificou-se que 291 ausências eram faltas injustificadas, podendo ter diversas causas, como apontadas nas respostas dos questionários. Foram identificadas poucas ausências relacionadas a problemas de saúde ou doenças recorrentes.

Pensando nas medidas para a diminuição ou prevenção das ausências ao trabalho relacionadas às doenças, as quais foram o maior foco possível de ser identificado, visto que as demais faltas são injustificadas, sugere-se a implantação de um médico do trabalho ou da área da enfermagem na empresa, que possa acompanhar os atestados entregues, verificando os motivos e acompanhando os funcionários doentes, bem como investir em exames periódicos para verificar a saúde dos funcionários e realizar, assim, programas preventivos voltados para as doenças mais comuns dentro da empresa, evitando os afastamentos.

Neste sentido, sugere-se adotar programas de educação, promoção e prevenção da saúde, voltadas à qualidade de vida do trabalhador, como palestras ministradas por profissionais de diversas áreas, incluindo temas como hábitos alimentares saudáveis, exercícios físicos, programas de saúde mental, prevenção de doenças como diabetes, obesidade e hipertensão, alívio do estresse e cansaço entre outros. Além disso, sugere-se investir em campanhas de vacinação, bem como incentivar a higienização das mãos, visto que algumas das causas encontradas incluem problemas respiratórios e doenças da garganta, por causa da temperatura exigida no ambiente de trabalho. Outra sugestão seria a fiscalização e conscientização frequente da postura corporal dos funcionários nos seus pontos de trabalho.

Estas ações pretendem conscientizar o funcionário a buscar uma melhor qualidade de vida e mostrar ao funcionário que a empresa se preocupa com o bem-estar e a saúde de todos.

A respeito dos fatores de satisfação, o estudo não obteve relação significativa entre estes e o absenteísmo. Embora a empresa apresente índices consideráveis de absenteísmo, os níveis de satisfação de acordo com os participantes da pesquisa não apresentaram questões negativas, pois a maioria dos respondentes declarou estar satisfeito com o trabalho e com a empresa e sentem-se bem no ambiente em que estão inseridos. Desta forma, o absenteísmo pode também estar relacionado a outros fatores não relacionados à empresa.

A empresa estudada possui algumas medidas para evitar os índices de absenteísmo, implicando, para o colaborador faltante, a perda do vale alimentação nos dias que esteve ausente, e também estes perdem a oportunidade de participar dos processos seletivos internos para promoções de cargo, por determinado tempo. No entanto, estas estratégias não têm apresentado efeitos satisfatórios, visto que as ausências continuam.

Levando em consideração as declarações de alguns respondentes a respeito da falta de reconhecimento, da desvalorização e falta de motivação ao trabalho, pode-se pensar em medidas preventivas relacionadas a essas questões. Para isto, sugere-se investimentos em programas de motivação mais eficazes.

A empresa já utiliza algumas formas de motivar os funcionários, realiza campanhas de sorteios de prêmios durante o horário de trabalho, as datas comemorativas sempre são lembradas, tentando fazer com que o funcionário perceba o seu potencial e o seu valor dentro da empresa

Em outro sentido, pode-se pensar em soluções baseadas no sistema de recompensas. Como sugerido pela maioria dos participantes da pesquisa, esta seria uma forma de incentivar as pessoas a não faltarem ao trabalho, implantar programas de premiações ou até mesmo de recompensas ou bônus ao final do mês àqueles que não se ausentassem nenhum dia do mês. A bonificação já é adotada ao cargo de auxiliar de limpeza e poderia também ser adotada ao cargo de tele atendente.

Pensando que a maioria das ausências e ou atestados não tem uma causa específica, acredita-se que o sistema de recompensas ou bonificações pode atingir positivamente também este indicador.

Vale ressaltar também as sugestões de melhorias referentes ao ambiente físico da empresa, pois este pode ser fator de desmotivação ou insatisfação dos funcionários. Conforme os respondentes, o espaço de convivência deveria ser maior, com mais geladeiras, micro-ondas e mesas, pois nos horários de pausas o espaço é pequeno para o número de funcionários e o uso dos eletrodomésticos fica restrito.

Apesar de não ter sido possível identificar um foco principal das causas que levam os funcionários da empresa em estudo a faltarem ao trabalho, esta pesquisa foi relevante no sentido de apresentar a percepção dos funcionários a respeito da empresa, bem como apresentar sugestões para reduzir o absenteísmo.

Por fim, sugere-se também que a empresa invista em pesquisas sobre o clima organizacional de forma frequente, envolvendo fatores ligados à satisfação e à motivação dos funcionários e de forma mais assertiva concentre seus esforços e estratégias para motivar e envolver a equipe na conquista dos seus objetivos.

6. REFERÊNCIAS

AGUIAR, Gizele de A. Souza; OLIVEIRA, Jannine Rodrigues. **Absenteísmo: Suas principais causas e conseqüências em uma empresa do ramo de saúde.** Revista de Ciências Gerenciais. Vol. XIII, N°.18, Ano, 2009.

ALMEIDA, Mônica de Oliveira. **Estudo Comparativo dos Índices e Causas do Absenteísmo no Trabalho de Diferentes Grupos em Uma Organização Hospitalar Privada.** Monografia ao Programa de Pós-graduação e Administração, da Universidade de Brasília, 2008. Disponível on line em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/1482/1/2008_MonicadeOliveiraAlmeida.pdf. Acessado em 14/08/2014.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas: e o novo papel dos recursos humanos nas organizações.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

FILHO, Izidro Penatti. **Estudo do Absenteísmo:** Contribuição para Gestão de Pessoas na Indústria Automobilística. Estudo de Caso de uma Empresa Multinacional. Niterói, 2006. Disponível em: Acessado em 05/09/2013.

LABES, Emerson Moisés. **Questionário:** do planejamento à aplicação na pesquisa. Chapecó, 1998.

GUIMARÃES, Rosiara de Souza Oliveira. **O absenteísmo entre os servidores civis de um hospital militar.** Dissertação apresentada com vistas à obtenção do título de Mestre em Ciências na área de Saúde Pública. Fundação Oswaldo Cruz – FIOCRUZ. Rio de Janeiro, 2005. Disponível on line em: http://bvssp.icict.fiocruz.br/lildbi/docsonline/8/9/298-Dissertacao_final.pdf. Acessado em: 21/08/2013.

HUNTER, James C. **Como se tornar um líder servidor.** Rio de Janeiro: Sextante, 2006.

MARTINEZ, Maria Carmen. **As relações entre a satisfação com aspectos psicossociais no trabalho e a saúde do trabalhador.** São Paulo, 2002. Disponível on line em: <file:///C:/Users/Usersony/Downloads/MartinezMC.pdf>. Acesso em: 12/02/2015.

NASCIMENTO, Gilza Marques. **Estudo do absenteísmo dos trabalhadores de enfermagem em uma unidade básica e distrital de saúde no município de Ribeirão Preto.** 2003. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Enfermagem Fundamental) – Pós-graduação em Enfermagem Fundamental, USP, Ribeirão Preto. Disponível on line em: <file:///C:/Users/Usersony/Downloads/Dissertacao.pdf> Acesso em: 14/08/2014.

OLIVEIRA, João Ricardo Gabriel. **A importância da ginástica laboral na prevenção de doenças ocupacionais.** Revista de Educação Física, Número 139, 2007. Disponível on line em: <http://www.cdof.com.br/artigo%20g.%20labora.pdf>. Acesso em: 04/07/2014.

PENATTI, Izidro; ZAGO, José Sebastião; QUELHAS, Oswaldo. **Absenteísmo:** as consequências na gestão de pessoas. 2006. Disponível em: http://inf.aedb.br/seget/artigos06/898_Seget_Izidro%20Penatti.pdf. Acesso em: 14/05/2015.

ROBBINS, Stephan Paul.; JUDGE, Timothy. A.; SOBRAL, Filipe. **Comportamento organizacional:** teoria e pratica no contexto brasileiro. 14. ed. São Paulo: Pearson, 2010.

SILVA, Doris Marli Petry Paulo; MARZIALE, Maria Helena Palucci. **Absenteísmo de trabalhadores de enfermagem em um Hospital Universitário.** Revista Latino-Americana de Enfermagem. Volume 8 número 5, Ribeirão Preto, 2000. Disponível on line em: <http://www.scielo.br/pdf/rlae/v8n5/12366.pdf>. Acessado em: 04/07/2013.

SPECTOR, Paul. Elliot. **Psicologia nas organizações.** São Paulo: Saraiva, 2003.

STANCATO, Katia; NEVES, Jamile Fujishima. **Absenteísmo: Estudo de Revisão Bibliográfica.** Revista Brasileira de Docência, Ensino e Pesquisa em Enfermagem, 2009. Disponível em: <http://www.facec.edu.br/seer/index.php/enfermagem/article/view/74>. Acessado em: 17/08/2013.

ZANELLI, José Carlos. **Psicologia, organizações e trabalho no Brasil.** Porto Alegre: Artmed, 2004.



Responsabilidade Socioambiental

Área temática: Responsabilidade Socioambiental**APRENDIZAGEM PARA A SUSTENTABILIDADE ENTRE GESTORES: VISÃO SOBRE UM CASO**

Juliana Fabris¹
Carlos Alberto Barp²
Andreza Piekas³
Eliane Salete Filippim⁴

RESUMO

O objetivo deste estudo foi investigar como promover a aprendizagem para a sustentabilidade entre gestores. O lócus da investigação foram as entidades: Associação Comercial e Industrial de Chapecó-SC (ACIC), Câmara de Dirigentes Lojistas de Chapecó-SC (CDL) e Sindicato do Comércio da Região de Chapecó-SC (SICOM). Consiste num estudo de caso com abordagem exploratória, descritiva, com enfoque qualitativo. Os resultados revelam que há uma fragilidade na compreensão do tema sustentabilidade, voltada à dimensão econômica e ambiental, com iniciativas incipientes quanto à dimensão social. Quanto à aprendizagem, a percepção dos entrevistados é de que ocorra por meio de processo formal atribuído a instituições de educação e ao poder público, que são percebidos como “frágeis” para promover a aprendizagem para a sustentabilidade, principalmente no que se refere à interação prática do profissional. Constatou-se ainda que a aprendizagem deve abranger capacitação, observação, vivência e compartilhamento de experiências, e exige predisposição do aprendente. Por fim, para promover aprendizagem para a sustentabilidade é necessário mudança comportamental e atitudinal, assim como mudança no quadro de referências dos indivíduos.

Palavras Chave: Aprendizagem Organizacional. Sustentabilidade. Aprendizagem para Sustentabilidade.

1 INTRODUÇÃO

O crescimento econômico verificado pelas organizações tem sido decorrente do rápido processo de industrialização e avanço tecnológico, marcados pela concorrência em níveis globais. Contudo, nem sempre este crescimento gera desenvolvimento sustentável para a organização e para o conjunto social de seu entorno. É possível que a promoção do desenvolvimento, na sua forma sustentável, careça de amplos esforços de aprendizagem de técnicas, métodos e, sobretudo, comportamentos que demandam investimento de tempo e recursos.

As estratégias voltadas à gestão do conhecimento e aprendizagem para a sustentabilidade recomendam a disseminação de uma cultura organizacional que permita respostas adequadas às necessidades de produtividade combinada com a atenção aos impactos socioeconômicos e ambientais causados por ela.

A aprendizagem organizacional para a sustentabilidade permite interagir e compartilhar práticas coletivas que envolvem múltiplos atores sociais. Ela é suportada por uma estratégia baseada em competências e está ancorada em um modelo de gestão e pela

¹ Mestranda em Administração pela UNOESC Chapecó. E-mail: julianafabris@unochapeco.edu.br

² Mestrando em Administração pela UNOESC Chapecó. E-mail: carlos-barp@uol.com.br

³ Mestranda em Administração pela UNOESC Chapecó. E-mail: andi@unochapeco.edu.br

⁴ Pós-doutorado em Administração Pública e Governo na EAESP/FGV/SP, Professora do Mestrado Profissional em Administração (UNOESC). E-mail: eliane.filippim@unoesc.edu.br

capacidade de articulação nos diversos contextos da sociedade (D'ANGELO; BRUNSTEIN, 2013).

Dentro desta perspectiva da aprendizagem para a sustentabilidade no campo organizacional, este estudo tem, como objetivo geral, investigar como promover a aprendizagem para a sustentabilidade entre gestores. O lócus da investigação se deu nas entidades: Associação Comercial e Industrial de Chapecó-SC (ACIC), Câmara de Dirigentes Lojistas de Chapecó-SC (CDL) e Sindicato do Comércio da Região de Chapecó-SC (SICOM), este por sua vez com abrangência em 25 municípios da região de Chapecó-SC.

O estudo é exploratório e se caracteriza, com relação aos fins, como descritivo, com abordagem qualitativa. Em relação aos procedimentos, caracteriza-se como um estudo de caso, com aplicação de entrevistas semiestruturadas.

A justificativa para a realização deste estudo consiste no interesse dos pesquisadores em verificar qual é a visão dos representantes das entidades sobre os pilares social, econômico e ambiental da sustentabilidade, bem como sua percepção sobre a aprendizagem voltada à sustentabilidade. Justifica-se também a realização desta pesquisa, pelo interesse em observar mais proximamente a questão da aprendizagem transformadora, como enunciada por Closs e Antonello (2014), à medida que apresentam este tipo de aprendizagem como crucial para que o indivíduo se liberte de pressupostos condicionantes sobre o mundo e aprenda a pensar por si próprio. Esta autonomia do sujeito parece ser condição para a adoção dos princípios da sustentabilidade na gestão, requerendo a integração entre aprendizagem e sustentabilidade.

Este trabalho está estruturado em cinco seções, incluindo a introdução nas quais apresenta-se o referencial teórico, a metodologia aplicada, os casos estudados, os resultados e análises da pesquisa e as considerações finais.

2 APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL E SUSTENTABILIDADE

Neste bloco apresenta-se a síntese da revisão bibliográfica realizada sobre os temas: aprendizagem organizacional sustentabilidade e aprendizagem para a sustentabilidade.

2.1 Aprendizagem organizacional

O conjunto de ideias que, desde a infância, os indivíduos constroem sobre o mundo acaba por modelar sua forma de agir e sua postura diante da vida e do trabalho. Estes postulados exercem influência na forma como se dá a relação do conhecimento e a aprendizagem dentro das organizações. Desta forma, o processo de aprendizagem organizacional não pode ser entendido sem antes se compreender como se constitui o conhecimento no indivíduo (LEITE, 2014).

Dada a relevância do conhecimento, é possível entendê-lo como “o conjunto de informações associadas à experiência, a intuição e aos valores” (LEITE, 2014, p. 18). Nesse sentido, o conhecimento relevante não é abstraído de situações em que é apreendido e utilizado, como dos livros, e sim dentro de um contexto e cultura próprios, ou seja, da experiência ou prática (MARQUESE, 1997 *apud* XANTHOPOYLOS, 2005).

Para Nonaka e Takeuchi (1997), o conhecimento pode ser tácito ou explícito. Tácito é o conhecimento individual, sendo que as lições aprendidas por meio das experiências do indivíduo são a sua base. Quando documentado e estruturado, o conhecimento torna-se explícito e possibilita maior agilidade e eficácia para compartilhá-lo com o grupo ou organização. O aprendizado é, portanto, resultado da combinação dos conhecimentos tácito e explícito.

A incorporação de conhecimentos significativos é um dos aspectos centrais da aprendizagem. Bastos, Gondim e Loiola (2004, p. 221) destacam que a aprendizagem é um processo longo e complexo, sendo que “aprender é uma mudança comportamental e atitudinal que envolve os planos afetivo, motor e cognitivo”. Difundiram-se, na década de 1990,

conceitos de aprendizagem e capacidade organizacional, troca cultural, unidade estratégica, competência e *empowerment*. (SALGADO; ESPÍNDOLA, 1996 *apud* BASTOS; GONDIM; LOIOLA, 2004).

Quanto às formas de aprendizagem, Moreira e Masini (1982), destacam a aprendizagem significativa como a que ocorre quando informações e ideias novas caracterizam uma coerência em sua composição, se relacionam com definições abrangentes, evidentes e relacionadas à disposição do conhecimento, de modo que, ocorrendo a assimilação, contribuem para a diferenciação, ordenação e equilíbrio. Para os autores, a partir da aprendizagem significativa, os conceitos são ampliados, organizados e diferenciados em função do compartilhamento do conhecimento.

Outra metodologia de aprendizagem exposta por Souza e Verdinelli (2014) é a aprendizagem ativa, que está fundamentada em alterar os métodos de aprendizagem, de modo que os indivíduos passam a desempenhar papel ativo e de grande influência na busca do conhecimento. Nesse sentido, o desenvolvimento do conhecimento por meio da inovação constitui o aprendizado ativo, nas áreas profissional e pessoal Masetto (2011).

Masetto (2011) sustenta a premissa de que a aprendizagem seja adquirida por meio do exercício ou práticas, atividades formuladas de tal forma que haja efetividade no aprendizado. Na aprendizagem ativa, portanto, o indivíduo deixa de ser uma pessoa passiva, exposto ao conhecimento por meio da explanação dos temas por professores, palestrantes, instrutores, entre outros e busca este conhecimento com foco na resolução de problemas (SOUZA; VERDINELLI, 2014).

Quanto à aprendizagem que pode ser aplicada às organizações, este estudo optou por abordar os processos de aprendizagem transformadora, “que objetivam transformações conscientes nos quadros de referência dos indivíduos, por intermédio da reflexão crítica sobre pressupostos” (CLOSS; ANTONELLO, 2014, p. 224). As autoras destacam como crucial para o indivíduo, para o trabalho, para a cidadania e para a tomada de decisões, libertar-se dos pressupostos condicionantes sobre o mundo e aprender a pensar por si próprio. A aprendizagem transformadora volta-se à educação de adultos em contextos formais e informais e considera a interseção entre as dimensões individual e social (CRANTON, 2006 *apud* CLOSS; ANTONELLO, 2014). Nesse sentido, com base em estudos anteriores de Mezirow, Closs e Antonello (2014, p. 227) afirmam que a aprendizagem transformadora é aquela que “objetiva transformações nos quadros de referência dos indivíduos, de modo consciente, por intermédio da reflexão crítica sobre pressupostos construídos de modo acrítico”. Desse modo, a conscientização de por que se atribui determinado sentido à realidade é possibilitada pela reflexão crítica.

As estruturas de significado delineiam a aprendizagem e decorrem de pressupostos psicoculturais dos indivíduos e moldam as sensações e delimitam percepções, sentimentos e cognição. Diante disso, a transformação de perspectivas de significados pessoais passa por um processo emancipatório de conscientização crítica, que busca o entendimento do indivíduo de como e por que seus pressupostos psicoculturais limitam a forma de ver a si próprio e seus relacionamentos (MEZIROW, 1981 *apud* CLOSS; ANTONELLO, 2014).

Nesse sentido, destaca-se o papel da reflexão crítica na aprendizagem transformadora, sendo ela o caminho para mudar as estruturas de significado que balizam as decisões e interpretações do indivíduo. A reflexão permite olhar criticamente as crenças e convicções e o que acontece no mundo exterior e avaliar quais crenças ainda fazem sentido.

Segundo estudo de Mezirow, a reflexão crítica de pressupostos é o conceito central “da teoria transformadora da aprendizagem de adultos e de como estes aprendem a pensar por si próprios, em vez de agirem somente a partir de conceitos, valores e sentimentos de outras pessoas”. A reflexão crítica se diferencia de outra reflexão qualquer por ser uma avaliação do que está sendo refletido. Assim, quando as escolhas, baseadas em valores assimilados, são

irrefletidas, a reflexão crítica é implícita, entretanto, é tida como explícita quando o processo de escolha avalia as razões de uma escolha (MEZIROW, 1998 *apud* CLOSS; ANTONELLO, 2014).

As quatro fases no processo de aprendizagem transformadora citadas por Closs e Antonello (2014, p. 229-230) tomam por base estudos empíricos de Henderson, em revisão aos trabalhos desenvolvidos por Mezirow, Brookfield e Freire e são aqui expostas:

1. um evento disruptivo ocorre na vida do aprendiz que desafia sua visão do mundo;
2. o aprendiz então reflete criticamente sobre crenças, pressupostos e valores que moldam a perspectiva corrente;
3. o aprendiz desenvolve uma nova perspectiva para lidar com as discrepâncias trazidas à tona pelo evento desencadeador;
4. o aprendiz integra a nova perspectiva em sua vida.

A teoria transformadora da aprendizagem de adultos destaca os domínios de aprendizagem técnico, prático e emancipatório, os quais se originam dos diferentes aspectos da existência social (trabalho, interação e poder) e sugerem diferentes formas e necessidades de aprendizagem (CLOSS; ANTONELLO, 2014).

Quanto ao domínio de aprendizagem técnico, está relacionado à aprendizagem instrumental, possibilita a realização de testes empíricos de mensuração objetiva. Já o domínio de aprendizagem prático envolve a interação ou ação comunicativa, sendo necessária a reflexão crítica para entender o contexto e significado do que a pessoa comunica. Por fim, o domínio de aprendizagem emancipatório deriva do “questionamento dos conhecimentos instrumentais e comunicativos” do sistema social no qual se vive e, envolve o autoconhecimento, o que conduz à aprendizagem emancipatória, que é transformadora e pode ocorrer em ambientes educacionais formais ou informais (CLOSS; ANTONELLO, 2014, p. 231).

Destarte, o objeto deste estudo é a aprendizagem transformadora para a sustentabilidade. Neste sentido, seguem algumas considerações sobre sustentabilidade, especialmente na perspectiva de Amartya Sen e de Ignacy Sachs.

2.2 Sustentabilidade

Durante a segunda metade do século 20, estimulados pela descolonização e emancipação do terceiro mundo e pela emergência dos princípios das Nações Unidas, o desenvolvimento, uma mudança na evolução do pensamento iluminista, caracterizou-se como ideia-chave das ciências sociais, por configurar temas amplos de modo multi e interdisciplinar, influenciadas por questões ideológicas e teóricas (SACHS, 2008b).

A abordagem da sustentabilidade incide sobre as formas de se apropriar do desenvolvimento sustentável. Diante de inúmeras crises, Sachs, Lopes e Dowbor (2010) destacam que a questão não é escolher a que mais preocupa, a ameaça principal vem das tendências influenciadas pelo comportamento incompreensível, em função dos objetivos superdimensionados em relação às potencialidades oferecidas pelas dimensões econômica, social e ambiental.

Ao conceituar o desenvolvimento sustentável, Sachs (2008a) o traduz como um conjunto da ética e solidariedade com as gerações atuais e futuras, que segue os aspectos de sustentabilidade social, ambiental e economicamente viável.

Conforme Sen (2010), o desenvolvimento pode estar relacionado com a forma de melhorias do grau de liberdades que as pessoas conseguem atingir. Ao direcionar para a liberdade humana divergem com as visões que focalizam desenvolvimento com o crescimento, sendo este como indicador estritamente econômico. O crescimento pode ser importante como meio de alcançar algumas liberdades sociais, porém precisa avançar para as áreas da saúde, educação e direitos civis, complementos primordiais para atingir a liberdade em um contexto mais amplo. Ao abordar desenvolvimento como liberdade, Sen (2010, p. 25)

descreve cinco espécies de liberdade, sob uma visão instrumental: “1. liberdades políticas; 2. facilidades econômicas; 3. oportunidades sociais; 4. garantias de transparências; e 5. segurança protetora”.

Para Sen (2010), a liberdade é o principal meio (instrumental) e, não apenas fim do desenvolvimento (papel constitutivo), pois as oportunidades econômicas, políticas e sociais influenciam no que as pessoas podem realizar. A liberdade de participação é considerada essencial no exercício da democracia e escolha social responsável, sendo centrais na análise das políticas públicas. Para se alcançar a liberdade, os processos de aprendizagem transformadora podem representar condição indispensável.

O acesso às oportunidades pode ser induzido por atores públicos e privados. No campo organizacional há um leque de possibilidades de programas e ações que podem ser implementados pelas organizações para prover o acesso de seus trabalhadores e das comunidades de entorno aos insumos que podem gerar qualidade de vida. Uma intervenção pública amplia as oportunidades sociais e torna possível à população participar no processo de expansão econômica (SEN, 2010). A qualidade de vida e longevidade da população podem ser atingidas quando um país garante aos cidadãos cuidados de saúde, educação e disponibilização de recursos essenciais.

A partir de uma fundamentação epistemológica, Sachs (2008a) infere que o desenvolvimento está alicerçado em várias dimensões e seu objetivo está direcionado à sincronia das ações éticas e questões sociais. Para o autor, o desenvolvimento tem uma condição explícita voltada ao meio ambiente, direcionada às gerações futuras, onde o crescimento econômico é caracterizado como necessário e com valor instrumental. Por outro lado, mesmo que o crescimento seja fundamental para que ocorra o desenvolvimento, não é suficiente, tendo em vista que o crescimento pode ser excludente, acompanhado das diferenças sociais, pobreza e alto desemprego.

Para Sachs, Lopes e Dowbor (2010), nos processos de desenvolvimento sustentável, é necessária a evolução do conhecimento. A essência do valor de um produto está no conhecimento adquirido e tecnologia incorporada, conhecimentos denominados intangíveis. Ainda segundo os autores, a tendência é o conhecimento tornar-se um bem público, decorrente da facilidade de multiplicação que as tecnologias permitem. Nesse sentido, a aprendizagem referente ao conhecimento se multiplica melhor quando se compartilha, envolvendo múltiplos atores sociais.

A partir do pressuposto de que o conhecimento tem um valor agregado ao produto, Hart (2006) destaca que os mercados precisam ter distintas estratégias para atingir o desenvolvimento com sustentabilidade. Desta arte, torna-se relevante promover experiências que tenham como foco a aprendizagem para a sustentabilidade em organizações.

2.3 Aprendizagem para a sustentabilidade

Uma vez que para se obter níveis de sustentabilidade faz-se necessário que se integrem diferentes dimensões como a ética e a solidariedade, é necessário desenvolver processos de aprendizagem que comportem, não somente um saber, mas também a escolha qualitativa de como adquirir este saber (MORIN, 1999). Nesse sentido, aprender vai além do reconhecer o que virtualmente já era do conhecimento, alterar o desconhecido em conhecimento. Aprender admite o entrelaçamento do conhecido e desconhecido (MORIN, 1999).

Morin (2011) destaca ainda uma contradição, no século XX ocorreram grandes avanços no conhecimento na esfera das especializações disciplinares, no entanto, estes progressos estão fracionados, dispersos, ocasionados por esta especialização que por diversas vezes fragmenta o conjunto, o global e os sistemas complexos. Um novo paradigma precisa ser formulado, resultará de um conjunto de novas atitudes, visões, invenções e de novos pensamentos que irão convergir para os princípios de separação, ligação e envolvimento. Esta

convergência entre um novo pensamento, novas ações e inovações voltadas ao todo, resultará em um ambiente sustentável.

Nesse sentido, Closs e Antonello (2014) enfatizam que, um modelo transformador e inovador, necessita também da colaboração de instituições públicas e privadas, que buscam desenvolver ou compartilhar o conhecimento referente à sustentabilidade, não agredindo a sociedade (indivíduos) e o meio ambiente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com base nos objetivos deste trabalho, optou-se pela realização de um estudo de caso de caráter exploratório, descritivo e qualitativo. Como contexto de estudo, foram escolhidas as entidades Associação Comercial e Industrial de Chapecó (ACIC), Câmara de Dirigentes Lojistas de Chapecó (CDL) e Sindicato do Comércio da Região de Chapecó (SICOM). Tal escolha justifica-se em função da representatividade e similaridade de representação das entidades no meio empresarial regional. De acordo com Bugs (2011), o critério de seleção das unidades de estudo deve considerar características singulares e serem representativos.

A investigação foi exploratória e descritiva, pois buscou conhecer a percepção dos líderes de cada entidade sobre como é possível desenvolver a aprendizagem necessária para formar um gestor de sustentabilidade. Os dados coletados aparecem sob a forma de transcrição de entrevistas as quais possibilitam maior compreensão do fenômeno estudado. A coleta de dados foi feita mediante a aplicação de entrevistas semiestruturadas, com perguntas fechadas e abertas que tiveram como base para a sua formulação as dimensões teóricas e empíricas articuladas neste estudo. Foram realizadas sete entrevistas, com representantes de cada uma das três entidades, sendo ouvidos presidente, vice-presidente e diretor executivo. As entrevistas foram gravadas mediante a autorização dos entrevistados. Foram ainda utilizados dados secundários de pesquisas bibliográficas e documentais. A coleta de dados foi realizada de outubro a dezembro de 2014.

Quanto à abordagem, este estudo classifica-se como qualitativo, pois o foco não foi mensurar numericamente resultados, mas sim captar o ponto de vista dos entrevistados, compreendendo a percepção destes sobre o fenômeno estudado. Para análise dos dados utilizou-se a técnica da análise de conteúdo qualitativa (YIN, 2010). A análise correspondeu às etapas de exploração do material, tratamento dos resultados obtidos, e posterior interpretação, tendo sido realizada cotejando-se os dados coletados a campo com os conceitos apreendidos na revisão de literatura.

Quadro 01 - Tópicos de análise

Tópicos	Descritores
Aprendizagem	- transformadora - ativa
Sustentabilidade	- social - ambiental - econômica

Fonte: elaborado pelos autores.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta parte apresenta-se breve perfil das organizações estudadas, bem como a descrição e análise dos dados coletados por meio de entrevistas.

4.1 Caracterização das entidades ACIC, CDL e SICOM

O funcionamento das três entidades em um mesmo local é percebido como avanço para o setor empresarial regional, no sentido de contribuir para fomentar parcerias e ações na defesa dos interesses do conjunto empresarial que representa. Uma das organizações

observadas neste estudo a Associação Comercial e Industrial de Chapecó (ACIC), foi fundada em 1947, e representa os setores da indústria, comércio, prestação de serviços e agronegócio. A estrutura organizacional é composta pelo conselho deliberativo, conselho consultivo, diretoria executiva e equipe de quatorze colaboradores (ACIC, 2014).

A Câmara de Dirigentes Lojistas de Chapecó (CDL) foi fundada em 1969, e representa os lojistas do município de Chapecó. Visa promover o associativismo e prestar serviços, produzindo informação e profissionalização empresarial (CDL, 2014). A estrutura organizacional é composta pelo conselho consultivo, diretoria executiva e equipe de vinte colaboradores. O negócio da Câmara de Dirigentes Lojistas é fornecer serviços para a administração do comércio varejista, logo, a entidade tem como visão ser referência na profissionalização e qualificação dele (CDL, 2014).

O Sindicato do Comércio da Região de Chapecó (SICOM) é uma entidade sindical fundada em 1970, sediada em Chapecó – SC, e abrange atualmente 25 municípios da região Oeste de Santa Catarina. Busca representar e desenvolver o comércio, disponibilizando serviços e informações, contribuindo para a evolução humana, tecnológica e econômica (SICOM, 2014). A estrutura organizacional é composta pela diretoria executiva, eleita a cada biênio, que contempla os cargos de presidente, vice-presidente, diretor administrativo, diretor financeiro, diretor de relações do trabalho e respectivos diretores adjuntos. Há ainda um conselho fiscal e assessorias administrativa, jurídica e de imprensa. Além de treze colaboradores envolvidos diretamente com as atividades do sindicato (SICOM, 2014). No SICOM também funciona a Comissão Intersindical de Conciliação Prévia (CONCILIA), que é uma comissão conciliadora trabalhista criada em 2000, por meio da Convenção Coletiva do Trabalho por força da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT, art. 625-C).

4.2 Elementos da aprendizagem para a sustentabilidade entre gestores

Na coleta de dados com os representantes das entidades ACIC, CDL e SICOM foram entrevistados os presidentes, vice-presidentes e diretores executivos, totalizando sete entrevistas, com o objetivo de captar a percepção deles acerca de como seria possível aprender a ser um gestor voltado à sustentabilidade.

Interessante notar que ao saber da entrevista, um dos entrevistados (E3) comentou com os pesquisadores que buscou fazer algumas leituras informativas sobre o tema sustentabilidade e passou a relatar algumas situações identificadas por ele no processo da evolução global das discussões em torno do tema. Destacou, sobretudo, que a amplitude é maior que apenas o aspecto ambiental: “o grande desafio do gestor de fazer com que a empresa sobreviva frente ao [...] custo Brasil e ao mesmo tempo tenha a capacidade [...] de produzir [...] evitando [...] deixar para a futura geração um passivo residual muito grande”. Entretanto, embora o entrevistado tenha procurado pautar-se pela visão captada em suas leituras, em seus relatos percebeu-se que o maior enfoque de sua percepção acerca de sustentabilidade encontra-se nas dimensões ambiental e econômica.

Quando indagado sobre o seu entendimento de sustentabilidade, o entrevistado E4 ressaltou que “se fala muito e se faz pouco, então ela precisa ser bem planejada, e hoje ainda a gente não tem um plano de sustentabilidade”. Para E4, o tema sustentabilidade é importante, tanto que a entidade da qual ele faz parte propõe discuti-lo em Convenção a se realizar em 2015.

O entrevistado E3, quando indagado sobre o que entende por sustentabilidade e quais dimensões esta abrange, reconheceu que a sustentabilidade não é apenas ambiental. Destacou, entretanto, a dimensão ambiental como dependente da dimensão econômica, já que, na sua percepção, para as empresas, é uma questão de sobrevivência obter o retorno econômico imediato: “nós temos que ter um lucro imediato, porque senão nós não sobrevivemos,

principalmente aqui no Brasil” (E3). Nesse sentido, para E3, as tecnologias existentes para reduzir os desperdícios de recursos possuem alto custo o que as tornam inviáveis.

Na percepção do entrevistado E1, a sustentabilidade envolve “*o mínimo de desperdício possível e o aproveitamento [...] das riquezas naturais [...]*”, tais como os exemplos por ele citados: formas alternativas de energia renovável, a solar, e o reaproveitamento da água da chuva. Nesse sentido, as afirmações do E1 destacam as dimensões ambiental e econômica da sustentabilidade. Estas abrangem, segundo o entrevistado, reaproveitar e destinar adequadamente os resíduos, utilizar materiais biodegradáveis para limpeza da fábrica e equipamentos, possibilitar a infiltração da água da chuva no solo e, aproveitamento da energia solar. Isso tudo, como forma de contribuir para a sustentabilidade econômica da empresa, valores para o entrevistado.

Para o entrevistado E6, a sustentabilidade abrange aspectos internos e externos à organização e “*está voltada para manter a empresa funcionando, sendo a dimensão financeira a principal entre elas*”. Destacou a necessidade das empresas em “*manter-se e crescer em um mercado turbulento*”, sendo que o crescimento econômico possibilitaria aporte para aplicação na sustentabilidade ambiental, segundo ele.

O entrevistado E5 explicitou: “*sustentabilidade está classificada em três dimensões, econômica, social e ambiental*”, entretanto, o E5 destacou que a “*importância maior está com a questão ambiental*”, pois, na visão dele, a sociedade começa a reconhecer as empresas que estão voltadas à preservação ambiental, tratamento de resíduos e redução de poluentes. Abstrai-se deste depoimento, a relação direta percebida entre a dimensão econômica e a dimensão ambiental, sendo a primeira propulsora da segunda. Corroborando neste sentido a afirmação de E5 de que “*ainda é muito oneroso para as empresas investir nesta área*”, sendo que a resistência na busca por energias renováveis é colocada na conta da falta de uma política de incentivo, na percepção dos depoentes.

Ainda quanto à dimensão ambiental, foram destacadas, pelo entrevistado E2, algumas ações pontuais promovidas pela Entidade 1 junto à comunidade local, como a coleta e destinação de “lixo eletrônico” e inspeção veicular: “*o núcleo das mecânicas fez o dia de inspeção veicular [...] e já naquele mesmo dia foi avisado à população que quem tivesse lixo eletrônico levasse até a praça para que fosse feito o destino correto.*” Do mesmo modo, os entrevistados E1 e E3 destacaram o plantio de mudas de árvores como medida compensatória para a emissão de carbono, geração de lixo e consumo de energia, decorrentes da realização de convenção nacional da Entidade 1: “*vamos estar lá no dia, com as mudas, distribuindo para que as pessoas depois plantem para repor*” (E1).

Quanto às dimensões social e ambiental o entrevistado E4 percebe como economicamente inviável promovê-las. Na sua percepção a dimensão econômica sobrepõe-se, apesar de afirmar ser importante promover a dimensão ambiental.

Quanto à dimensão social, o E1 destacou que sua empresa apresenta boas condições de trabalho e higiene. Foi possível identificar que o empresário percebe-se como benevolente com relação aos trabalhadores. Ressaltou a relevante contribuição do seu papel enquanto empresário, uma vez que mantém um negócio que possibilita o sustento dos empregados e citou “*100 famílias que dependem de nós*”.

Nesse contexto, parecem ainda incipientes as iniciativas relacionadas aos aspectos abrangentes de sustentabilidade social, como por exemplo, aquelas que buscam a expansão das liberdades individuais ou a redução da distância entre as camadas sociais (SEN, 2010). Destaca-se a iniciativa do Entrevistado E3, com referência a sua própria empresa: “*nós levamos tudo para o Verde Vida, é uma maneira também de colaborar com a sustentabilidade e ao mesmo tempo dar certo retorno financeiro para uma entidade beneficente que é o Verde Vida*”. Nesse sentido, contribui-se com a sustentabilidade ambiental e também social, pois a referida entidade é uma Organização Não-Governamental (ONG) que

coleta materiais recicláveis e promove o atendimento socioeducativo para adolescentes carentes (VERDE VIDA, 2014).

O entrevistado E7, indagado sobre sustentabilidade, argumentou que as instituições representativas têm que se reinventar, “*servindo de elo para o empresário se reinventar*” e ter respostas imediatas para suprir demandas. Para E7, as empresas menores podem ter acesso a novas ferramentas de sustentabilidade por meio do associativismo, de modo a “*provocar o novo*”. Por fim, o entrevistado E1 afirmou que sustentabilidade é “*fazer os reaproveitamentos de tudo que é possível [...] e a sustentação da própria empresa*”. Percebe-se, portanto, que as ações voltadas à sustentabilidade são incipientes e E4 reconhece a necessidade de formação e informação quanto ao assunto a todos os associados da entidade.

Em relação à Entidade 1, o entrevistado E2 destacou que “*nunca nas nossas reuniões se falou em gestor de sustentabilidade, mas a gente faz a sustentabilidade aplicada de uma forma ou outra no nosso dia-a-dia*”. Com vistas a ampliar a atuação sustentável das empresas o E2 percebe que um gestor de sustentabilidade na empresa teria atuação mais abrangente: “*se nós tivéssemos isso dentro da empresa, um gestor de sustentabilidade, iria ser bem diferente [...], focado só nisso, poderia ser feito muito mais*”. Entretanto, contrapõe-se imediatamente o entrevistado E1, em função do ônus financeiro que isso geraria. Nesse sentido, o entrevistado E2 complementou que o gestor de sustentabilidade seria aplicável a uma grande empresa, em função do ônus financeiro incompatível com negócios menores. A percepção também foi referida por E3, que acredita que tão breve não deve se firmar como uma realidade em empresas brasileiras o gestor de sustentabilidade, salvo nas grandes organizações. Entretanto, remeteu para o poder público a necessidade de incentiva formação em sustentabilidade.

As evidências apontadas por E3 são no sentido de que o gestor de sustentabilidade é um cargo específico na empresa. Entretanto, o que a literatura aponta é a necessidade de que esta seja uma postura de gestão. Indagados sobre as características desejáveis a um gestor de sustentabilidade, o entrevistado E1 afirmou que “*tem que ter um espírito de reaproveitamento*”. Para o entrevistado E2, o gestor “*não pode ser um ecochato; tem que enxergar oportunidades*”. As afirmações coletadas foram mais no sentido de que o gestor de sustentabilidade perceba formas de contribuir com a sustentabilidade, especialmente na sua dimensão ambiental e que, sobretudo, isso retorne em benefícios financeiros para a empresa.

O entrevistado E3 considera que os empresários e profissionais com formação técnica tem maior capacidade intelectual e maior facilidade para compreender o processo de sustentabilidade, o que revela a concepção de que a aprendizagem se processa por meios formais e pode levar a excluir indivíduos com baixa escolaridade. Essa afirmação, no entanto, vem de encontro à afirmação exposta por Closs e Antonello (2014), de que a aprendizagem transformadora volta-se à educação de adultos em contextos formais e informais e considera a interseção entre as dimensões individual e social, pois os indivíduos vivem em sociedade.

Já na fala do entrevistado E3, percebe-se um sentimento de impotência quanto a “o quê” e “como” realizar ações sustentáveis, bem como, um apelo para que alguém forme gestores de sustentabilidade, uma vez que, na percepção dele, os empresários já fazem o possível:

[...] gestor de sustentabilidade [...] é uma profissão [...] que vai mais se expandir a nível de mundo [...] direcionem ao gestor de sustentabilidade, por favor, formem profissionais nesta área, porque o que nós empresários fazemos hoje empiricamente, vamos tateando e vamos vendo o que é possível fazer [...]. Nós queremos fazer muito mais, mas não podemos.

Outro ponto destacado na percepção do entrevistado E3, é que as pessoas só se preocupam com práticas sustentáveis se isso tiver reflexo financeiro que lhe seja diretamente atribuível.

Ainda sobre as características desejáveis ao gestor de sustentabilidade, para o entrevistado E4, de modo geral, *“precisa ser uma pessoa correta e com perfil ético”*. Este entrevistado trouxe à tona elementos comportamentais que vão além da formação acadêmica, mais afetos à aprendizagem transformadora. Já na percepção de E5, são indispensáveis características como, *“formação, experiência, conhecimento prático e flexibilidade para mudanças drásticas”*. Para o entrevistado E3, quanto às características de um gestor de sustentabilidade, *“ele tem que ter aquele despertar, aquela vontade de ser ecologicamente correto; às vezes só o empresário não pode, embora queira fazer, porque o empresário olha muito para o lucro. O gestor tem que ter uma visão holística, ele tem que ter uma visão do todo, de como vai o que vai resultar”*. Nesse mesmo sentido E3 prosseguiu sua fala e destacou que *“o gestor ambiental, tem que procurar interagir com o todo, com seus comandados e inclusive com seus fornecedores”*, no sentido de que as partes envolvidas tenham responsabilidade por recuperar o ambiente degradado. Nesse sentido, foi destacada a dimensão ambiental e a necessidade de interação do gestor com as pessoas com as quais se relaciona.

Quando indagado sobre as características que considera necessárias para um gestor de sustentabilidade, o entrevistado E6 afirmou: *“A primeira ele tem que ter treinamento, ele tem que ter acesso à informação e tem que estar disposto a ter essa informação.”* Ressaltou ainda que é possível despertar o interesse demonstrando que existem oportunidades e formas diferentes de se fazer. Entretanto, cabe a cada indivíduo se responsabilizar por querer, ou não, aprender. Portanto, percebe-se que a aprendizagem deve ser ativa, já que os indivíduos passam a desempenhar papel ativo e de grande influência na busca do conhecimento (SOUZA; VERDINELLI, 2014).

No mesmo sentido, o entrevistado E7, destacou que é possível criar uma cultura na organização, traduzindo a sustentabilidade no dia a dia, de forma a desenvolver lideranças, por meio da capacitação profissional. Dessa forma, quando indagado a respeito de como se promove a aprendizagem em um gestor de sustentabilidade, o entrevistado E6 afirmou: *“quando a gente dá exemplo começa despertar um pouquinho cada um. As pessoas começam: bom, se eles fizeram, então, também eu posso fazer.”* Esta percepção vai na linha de que, a partir da aprendizagem significativa, os conceitos são ampliados, organizados e diferenciados em função do compartilhamento do conhecimento (MOREIRA; MASINI, 1982).

Entretanto, a aprendizagem é percebida como integrante de um processo formal para o entrevistado E2, quando afirmou: *“Então aí vem o meio acadêmico pra fazer essa pessoa, pra fazer essa convergência aí.”* O entrevistado explicitou seu entendimento de que a aprendizagem se dá formalmente e é de responsabilidade de uma instituição de ensino, do meio acadêmico, do professor. No mesmo sentido, E3 declarou que entende que a aprendizagem se dá de maneira formal, em universidades, instituições de ensino, e que deve ser incentivada pelo poder público. O E3 disse também que acredita que devem surgir em breve cursos de gestor de sustentabilidade que serão demandados em função da boa remuneração e de perspectivas de empregabilidade. Novamente se observa que, apesar de considerarem relevante, alguns entrevistados tendem a atribuir o desenvolvimento de gestores de sustentabilidade a outros atores, menos a si ou às entidades que representam.

Quanto à aprendizagem para a sustentabilidade, o entrevistado E1 destacou que, para uma mudança de perspectiva, é necessário treinamento, por meio do qual haja a conscientização dos empresários de que *“eles estão contribuindo para eles próprios e para a própria empresa, e para a natureza”*. Ressalta a necessidade de entendimento e mudança de postura do empresário. Isso vai ao encontro da aprendizagem transformadora, no sentido de que é necessário mudar o quadro de referências dos indivíduos (CLOSS; ANTONELLO, 2014), resta saber se para este fim o treinamento seria suficiente para promover aprendizagem transformadora.

Para o entrevistado E1 a aprendizagem é uma “*vivência em casa, na empresa, no setor acadêmico, de uma maneira geral*”. Nesse contexto, enquadra-se a aprendizagem ativa, pois o indivíduo passa a desempenhar papel ativo e de grande influência na busca do conhecimento e deixa de ser uma pessoa passiva, exposta ao conhecimento (SOUZA; VERDINELLI, 2014).

Ainda com relação às formas de aprendizagem para um gestor de sustentabilidade, o entrevistado E1 afirmou: “*quando bate na necessidade, é que se vê como se economizar e fazer pra aproveitar.*” Atesta essa percepção o entrevistado E3 ao afirmar que: “*os maiores avanços que o mundo tem é a partir das grandes tragédias [...]. Os governos mudam de direção, e os grandes avanços tecnológicos sentidos se dão [...] em cima dessas tragédias*”.

Nesse sentido, pode-se integrar às fases da aprendizagem transformadora, que desafiam a visão de mundo do aprendiz, de modo a fazê-lo refletir criticamente sobre seus pressupostos, desenvolver novas perspectivas e integrá-las em sua vida (CLOSS; ANTONELLO, 2014).

Na percepção do entrevistado E7, a universidade mostra-se fragilizada para promover a aprendizagem para a sustentabilidade, principalmente no que se refere à interação prática do profissional. Ainda, ressaltou o E7, que a formação passa pelo interesse pela aprendizagem, mudança de cultura do empresário, programas permanentes de capacitação, fóruns de aprendizagem compartilhando experiências, *coaching*, bibliotecas de casos de sucessos, novas propostas pedagógicas. Dessa forma, para E7, o gestor deve ser instigado à pró-atividade. Nesse sentido, a aprendizagem ativa sustenta a premissa de que a aprendizagem ocorra pelo exercício ou prática (MASETTO, 2011). Do mesmo modo, ocorre aprendizagem significativa quando as informações e ideias novas caracterizam uma coerência em sua composição, se relacionam com definições abrangentes, evidentes e relacionadas à disposição do conhecimento e contribuem para a diferenciação, ordenação e equilíbrio (MOREIRA; MASINI, 1982).

Apesar das falas remeterem principalmente à questão ambiental, na visão dos entrevistados, sustentabilidade tende para a dimensão econômica, que atua como propulsora da ambiental. Quanto à dimensão social, foi enfatizada por apenas um dos depoentes. Verificou-se desse modo que as dimensões econômica, social e ambiental não são percebidas de forma equilibrada e nem na mesma proporção.

Quanto à aprendizagem, na percepção dos entrevistados, um gestor voltado à sustentabilidade deve passar por um processo formal de capacitação, que deve ficar a cargo de instituições de ensino e do poder público, e ser voltado à interação prática do profissional. Destacaram ainda que os programas de aprendizagem devem abranger vivências e compartilhamento de experiências.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo geral investigar como promover a aprendizagem para a sustentabilidade entre gestores. Para tanto, buscou-se capturar a percepção de dirigentes de entidades representativas do setor empresarial do município de Chapecó (SC). Inicialmente efetuou-se uma revisão bibliográfica que abordou a aprendizagem organizacional, sustentabilidade e aprendizagem para a sustentabilidade. Na sequência indagaram-se aos representantes das entidades ACIC, CDL e SICOM acerca de sua percepção sobre sustentabilidade e suas dimensões, sobre as características desejáveis a um gestor de sustentabilidade e como se aprende a ser um gestor de sustentabilidade.

Quanto à percepção dos entrevistados sobre sustentabilidade e suas dimensões, observou-se que há uma fragilidade na compreensão do tema. Dos sete entrevistados, seis mencionaram expressamente apenas as dimensões econômica e ambiental. Para os entrevistados, a dimensão ambiental depende da dimensão econômica. Consideram que é uma

questão de sobrevivência o retorno econômico imediato. Entendem ainda, que o crescimento econômico possibilita aporte para aplicação na dimensão ambiental.

No tocante a dimensão social, para os entrevistados, não se pode inferir a percepção de que a promoção do desenvolvimento humano influencia nas habilidades produtivas das pessoas e, portanto, reflete no crescimento econômico. Do mesmo modo, são incipientes as iniciativas relacionadas aos aspectos abrangentes de sustentabilidade social, como por exemplo, os que buscam a expansão das liberdades individuais ou a redução da distância entre as camadas sociais (SEN, 2010).

Quanto às características desejáveis a um gestor de sustentabilidade, os entrevistados são unânimes em reconhecer a necessidade de formação e informação quanto ao tema. Sobressaem-se as características formação, experiência, flexibilidade, ética, interação, empatia, dinamismo, visão holística e empenho.

Com base na indagação de como se aprende a ser um gestor de sustentabilidade, torna-se explícito o entendimento dos entrevistados de que a aprendizagem se dá formalmente, é de responsabilidade de instituições de ensino e deve ser incentivada pelo poder público. Ainda quanto às formas de aprendizagem, destacam-se o interesse do indivíduo, o compartilhamento de experiências, a vivência, a observação, a capacitação permanente e situações traumáticas. Destacou-se no estudo a percepção de que a academia mostra-se fragilizada para promover a aprendizagem para a sustentabilidade, principalmente no que se refere à interação prática do profissional.

Nesse sentido, conclui-se pela necessidade de formação, conscientização, envolvimento e visão holística do gestor, do que decorre uma mudança de postura para que haja aprendizagem para a sustentabilidade. Assim, sustenta-se a premissa de que a aprendizagem ativa ocorre pelo exercício ou prática, atividades formuladas de tal forma que há efetividade no aprendizado (MASETTO, 2011).

Da mesma forma, a incorporação de conhecimentos significativos é um dos aspectos centrais da aprendizagem, cujo processo é longo, complexo e envolve mudança comportamental e atitudinal (LEITE, 2014). Nesse sentido, pode-se integrar às fases da aprendizagem transformadora, que desafiam a visão de mundo do aprendiz, de modo a fazê-lo refletir criticamente sobre seus pressupostos, desenvolver novas perspectivas e integrá-las em sua vida (CLOSS; ANTONELLO, 2014).

Por fim, este trabalho não pretende exaurir o tema, já que apresenta algumas limitações, como o fato da impossibilidade de generalização dos resultados em função de ser um estudo de caso. Assim são sugeridas novas investigações e aprofundamento do estudo.

REFERÊNCIAS

ACIC, Associação Comercial e Industrial de Chapecó. **Institucional**. Disponível em: <<http://www.acichapeco.com.br/institucional>>. Acesso em: 09 out. 2014.

BASTOS, A. V. B; GONDIM, S. M. G; LOIOLA, E. **Aprendizagem organizacional versus organizações que aprendem**: características e desafios que cercam essas duas abordagens de pesquisa. São Paulo: Revista de Administração, v. 39, n.3, p. 220-230. Jul/ago/set, 2004.

BUGS, J. C. **Abordagem estratégica dos processos de desenvolvimento socioeconômico regional**: o caso do corede VRP. 2011. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Santa Cruz do Sul, Santa Cruz do Sul.

CDL, Câmara de Dirigentes Lojistas. A **CDL Chapecó**. Disponível em: <<http://www.cdlchapeco.com.br/a-cdl-chapeco>>. Acesso em: 09 out. 2014.

CLOSS, L. Q.; ANTONELLO, C. S. Teoria da aprendizagem transformadora: contribuições para uma educação gerencial voltada para a sustentabilidade. RAM. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 15, n. 3, p. 221-252, 2014.

D'ANGELO, M. J.; BRUNSTEIN, J. Aprendizagem social para a sustentabilidade: Um estudo sobre negócios sustentáveis em contextos de múltiplos atores sociais, relações e interesses. **Encontro da Associação Nacional de Pesquisa Pós-Graduação em Administração**, XXXVII, 2013.

HART, S. Mundos em colisão. In: HART, S. **Capitalismo na encruzilhada**. São Paulo: Bookman, 2006.

LEITE, L. M. F. S. **Um estudo de caso sobre aprendizagem organizacional**. 2014. Dissertação de Mestrado. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11824>>. Acesso em: 14 out 2014.

MASETTO, M. T. **Inovação curricular no ensino superior**. Revista Científica e-curriculum, v. 7, n. 2, 2011.

MOREIRA, M. A.; MASINI, E. F. S. **Aprendizagem significativa**: a teoria de David Ausubel / Marco A. Moreira, Elcie F. Salzano Masini. São Paulo: Moraes, 1982.

MORIN, E. **O método 3** / Edgar Morin; tradução de Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Sulina, 1999. 287 p.

_____. **Introdução ao pensamento complexo** / Edgar Morin; tradução de Eliane Lisboa. 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 2011. 120 p.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento da empresa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SACHS, I. **Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008a.

_____. Prefácio. In: VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2008b.

SACHS, I; LOPES, C.; DOWBOR, L. **Crises e oportunidades em tempos de mudança**. Documento de referência para as atividades do núcleo Crises e Oportunidades no Fórum Social Mundial Temático – Bahia. Bahia, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/pdf/egg/v15n1/v15n1a08.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2014.

SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade** / Amartya Sen; tradução Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Dominelli Mendes. São Paulo: Companhia da Letras, 2010.

SICOM, Sindicato do Comércio da Região de Chapecó. **Sobre o SICOM**. Disponível em: <<http://sicom.com.br/>>. Acesso em: 09 out. 2014.

SOUZA, N. R.; VERDINELLI, M. A. **Aprendizagem ativa em administração**: Um estudo

da aprendizagem baseada em problemas (PBL) na graduação. Revista Pretexto, v. 15, n. NE, p. 29-47, 2014.

VERDE VIDA. **Conheça o Verde Vida**: o que é. Disponível em: <<http://www.verdevida.org.br/>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

XANTHOPOYLOS, S. P. **Um estudo exploratório sobre os mecanismos que permitem a capilarização das lições aprendidas na organização**: estudo de caso de empresas industriais brasileiras competitivas. Trabalho apresentado a Escola de Administração de Empresas de São Paulo para exame de qualificação para doutorado em administração de empresas. São Paulo, 2005.

**ANÁLISE DO NÍVEL DE CONFORMIDADE NA EVIDENCIAÇÃO DO
RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE GRI NAS EMPRESAS BM&FBOVESPA**

Daniela Di Domenico
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
didomenico@unochapeco.edu.br

Vanderlei Gollo
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
vande_gollo@unochapeco.edu.br

Patricia Aparecida Vogt Rodrigues
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
paty.vogt@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
zanin@unochapeco.edu.br

Christian Carlos Röwer
Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)
christianr@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do presente estudo é analisar o nível de conformidade dos relatórios de sustentabilidade das empresas listadas no *site* da BM&FBOVESPA no ano de 2013, que adotam o modelo GRI. Pretende-se contribuir para tornar mais conhecidos os relatórios de sustentabilidade e a importância de sua evidenciação. O estudo possui características de pesquisa descritiva, análise documental e quantitativa. Foram pesquisadas 46 empresas listadas pela BM&FBOVESPA, sendo 24 empresas analisadas, as quais apresentavam o relatório de sustentabilidade no modelo GRI. Os resultados demonstram que muitas empresas não divulgam relatórios de sustentabilidade, também percebe-se que a aderência por parte das empresas ainda é baixa. As empresas que mais evidenciaram em todos os quesitos analisados foram Elektro, EDP e Cemig e as empresas que menos evidenciaram foram Eletropaulo, EMAE e AES Brasil. Diante da presente pesquisa conclui-se que as empresas estão divulgando os relatórios de sustentabilidade, mas não estão evidenciando todos os itens do modelo GRI que visa oferecer uma estrutura confiável e a garantia da qualidade das informações relatadas.

Palavras-Chave: Relatório de Sustentabilidade. GRI. Energia Elétrica.

1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento desordenado da população mundial o meio ambiente vem sofrendo grande degradação por parte das companhias. Com isso, a sociedade vem praticando forte pressão sobre os governos e empresas para diminuir os impactos negativos que certas atividades têm causado, entre eles cita-se: a poluição da atmosfera, escassez e poluição de lençóis freáticos, degradação do meio ambiente, como também, desemprego, corrupção, discriminação e desigualdades sociais (LEITE; PRATES; GUIMARÃES, 2009).

Atualmente a sustentabilidade, está sendo um tema vastamente discutido e muito se tem argumentado sobre sua importância, bem como o impacto das práticas de sustentabilidade no cenário organizacional (LUGOBONI et al., 2013). O assunto está dia após dia mais presente em nosso vocabulário, na mídia, nas redes sociais e nas escolas.

Tais assuntos são discutidos publicamente e com isso a comunidade empresarial está cada vez mais envolvida, o que tem dificultado para as empresas declarar a sua não intenção de evidenciar informações ambientais. Surge assim a necessidade de informação na gestão sócio ambiental, para que seja possível acompanhar as medidas adotadas no intuito de diminuir o impacto ambiental de seus produtos, além de demonstrar o que elas têm feito para melhorar a vida da sociedade onde estão inseridas (FERREIRA et al., 2009).

Governos e empresas têm buscado novas práticas para suas atividades de forma sustentável, que degradem menos o meio ambiente não só para os dias de hoje, mas para gerações futuras. Percebe-se que as empresas passaram a utilizar as práticas de ações de responsabilidade social e sustentabilidade como meio de aumentar seu desenvolvimento, e assegurar sua permanência no mercado. Dentre as práticas aparentes de sustentabilidade podem-se destacar a preocupação com a diminuição dos recursos naturais, redução de resíduos originados pela produção ou produtos das empresas, bem como, os impactos ambientais no meio em que estão implantadas (DI DOMENICO, 2012).

É crescente o número de pesquisas que relacionam a questão ambiental nas empresas e em especial, a divulgação do relacionamento com o meio ambiente. Perante as mudanças no mercado econômico e financeiro, múltiplos fatores colaboraram para que as empresas buscassem se tornar mais claras para o público externo (CALIXTO, 2007).

Com estas mudanças surge o relatório de sustentabilidade, que tem por objetivo evidenciar as práticas adotadas nas empresas com a finalidade de buscar o desenvolvimento sustentável, por meio de conceitos que possibilitem melhores condições de vida à sociedade, e que demonstre atitudes de preservação do meio ambiente (FERREIRA, et al., 2009).

Com o objetivo de padronizar as publicações das informações sustentáveis, a GRI oferece às companhias a possibilidade de publicarem seus relatórios de sustentabilidade em um padrão global. Essa publicação oferece grandes benefícios gerenciais para as empresas, visto que a GRI é apreciada pelos grandes investidores e considerada ferramenta indispensável para as empresas que negociam seus títulos no mercado mundial (LEITE FILHO; PRATES; GUIMARÃES, 2009).

A transparência em relação à sustentabilidade das atividades organizacionais é do interesse de diferentes públicos da empresa, incluindo o mercado, trabalhadores, organizações não governamentais, investidores, etc. Por esse motivo, a GRI conta com a colaboração de uma vasta rede de especialistas de todos esses grupos de *stakeholders*, (GRI, 2006).

Neste contexto, a questão que orienta esta pesquisa é: Qual o nível de conformidade na evidenciação do relatório de sustentabilidade GRI nas empresas da BMF& Bovespa? Assim, o objetivo deste artigo é analisar o nível de conformidade na evidenciação do relatório de sustentabilidade GRI nas empresas da BMF& Bovespa.

Justifica-se pela importância do aumento de discussões sobre o tema, principalmente por parte das empresas, quando voltado à adoção de novas práticas de sustentabilidade e a divulgação das mesmas em seus relatórios de sustentabilidade. Nos últimos anos, a publicação dos relatórios de sustentabilidade vem sendo adotado por grandes empresas brasileiras, que visam dar maior clareza e evidenciação à sua responsabilidade socioambiental, como também atender as novas exigências do mercado. Com isso surge a necessidade de analisar qual é o nível de evidenciação das informações prestadas nos relatórios de sustentabilidade e, também, em avaliar o nível de eficácia das informações, para saber se estão cumprindo o seu papel na publicação de informações relevantes para a sociedade e seus *stakeholder* (LEITE FILHO; PRATES; GUIMARÃES, 2009).

2 REVISÃO DA LITERATURA

A sessão de revisão da literatura apresenta os aspectos pertinentes a contabilidade ambiental. A seguir seguem os tópicos de Responsabilidade Socioambiental, Evidenciação Ambiental, Relatórios de Sustentabilidade, Balanço Social e Global Reporting Initiative (GRI).

2.1 Responsabilidade socioambiental

As empresas há muito tempo vêm sendo interrogadas quanto à responsabilidade socioambiental e devem assumir que esse questionamento tem partido de diferentes públicos ligados direta ou indiretamente a elas como funcionários, comunidade, consumidores, imprensa e governo. Com isso, pode-se dizer que no mundo dos negócios globalizados as empresas são forçadas a adquirir ou alterar sua postura frente às pressões da sociedade que vem exigindo compromisso social delas. Esse compromisso social autentica as empresas como agentes de promoção social e beneficia o estabelecimento de uma relação mais saudável de credibilidade entre empresa e sociedade (COSTA; GUIMARÃES; MELLO, 2013).

A adoção de práticas de responsabilidade socioambiental por parte das empresas, contribuem para a melhoria da qualidade de vida das pessoas e a preservação do meio ambiente. Estas práticas têm ganhado maior repercussão nos últimos anos, devido a preocupação com os recursos naturais.

Desse modo, a responsabilidade socioambiental não está ligada apenas no âmbito da caridade ou da filantropia que tradicionalmente vem sendo praticada pelas empresas. Percebe-se que está mais próximo das estratégias de sustentabilidade de longo prazo das empresas que passam a se preocupar com os efeitos das atividades desenvolvidas e o objetivo de proporcionar bem estar para a sociedade (COSTA; GUIMARÃES; MELLO, 2013).

Devido à preocupação da sociedade com a extinção, degradação e manutenção dos recursos naturais disponíveis, as discussões sobre o papel das empresas no meio socioambiental aumentam. Nesse sentido, as organizações têm encontrado dificuldade na mensuração e demonstração de suas atitudes referentes ao meio socioambiental e em como repassar de forma clara e objetiva essas informações a seus usuários (SILVEIRA; PFITSCHER, 2013).

O perfil dos consumidores mudou com o passar dos anos, tornando-se mais consciente e exigente, principalmente no que se refere aos impactos sociais e ambientais. No Brasil, o investimento social pode ser considerado novo, apesar de o mercado consumidor ser bem exigente. Nota-se a mudança na mentalidade dos empresários, principalmente com o investimento que alguns setores, vêm fazendo em produtos ecologicamente corretos e em iniciativas que contribuem, por exemplo, para a qualidade de vida de comunidades de baixa renda (COSTA; GUIMARÃES; MELLO, 2013).

Um Relatório Socioambiental deve incluir informações verídicas e que permitam a tomada de decisão por ambas as partes. Sendo assim, espera-se que seja aplicado o princípio de equilíbrio em seu conteúdo, ou seja, informações tanto positivas como negativas devem ser apresentadas (MORISUE; RIBEIRO; PENTEADO, 2012). O relatório socioambiental permite que empresas possam comparar ações realizadas com outras empresas, de forma que possam planejar futuras mudanças das ações, buscando o desenvolvimento sustentável.

As organizações passaram a utilizar outras diretrizes, ou mesmo a mudar o nome do relatório para socioambiental ou relatório de responsabilidade social corporativa e, mais recentemente, relatório de sustentabilidade (CALIXTO, 2007).

2.2 Evidenciação ambiental

Evidenciação ambiental é um conjunto de meios utilizados pela empresa para divulgar seus atos e demonstrar o que e como está agindo com relação ao meio ambiente e à sociedade.

Para amparar organizações na gestão da informação ambiental, têm surgido, nos últimos tempos, várias ferramentas, como indicadores de sustentabilidade, balanços sociais, normas de evidenciação ambiental e diretrizes de gestão ambiental (ROSA et al., 2013).

Elaborar relatórios de sustentabilidade é a prática de medir, divulgar e prestar contas para *stakeholders* internos e externos do desempenho organizacional visando o desenvolvimento sustentável. Relatório de sustentabilidade é um termo amplo considerado sinônimo de outros relatórios cujo objetivo é descrever os impactos econômicos, ambientais e sociais (*triple bottom line*) de uma organização, como o relatório de responsabilidade social empresarial, o balanço social etc (GRI, 2006).

Um relatório de sustentabilidade é um meio utilizado pela organização de informar que contribui com as informações sobre economia, desempenho ambiental, social e governança e pode ser muito semelhante com um relatório financeiro, respeitando as características técnicas (IRIGARAY, RESPINO, 2012).

Para evidenciar toda essa preocupação das companhias em informar aos *stakeholders* suas ações para amenizar os problemas globais, vem sendo aperfeiçoada uma ferramenta contábil, os relatórios de sustentabilidade. Estes tem demonstrado grande eficácia na publicação de informações sócio ambientais, de acordo com Ligteringen, presidente mundial da *Global Reporting Initiative* (LEITE FILHO; PRATES; GUIMARÃES, 2009).

Mesmo que em vários países, a elaboração e publicação dos relatórios de sustentabilidade não sejam obrigatórias, a utilização desse instrumento vem aumentando com o passar do tempo (CASTRO et al., 2009). Para auxiliar na padronização das informações e para que estas possam ser verificadas e comparadas a GRI elaborou uma série de diretrizes para a elaboração de relatórios de sustentabilidade (FERREIRA et al., 2009).

No Brasil, o processo de relato é voluntário, e as organizações podem formar o seu próprio modelo de relatório de sustentabilidade. No entanto, já se observam progressos no estabelecimento de padrões de divulgação de informações ambientais, por meio da utilização de indicadores específicos, desenvolvidos por entidades preocupadas com o tema (MOTA; MAZZA; OLIVEIRA, 2013).

Os Relatórios de Sustentabilidade parecem, portanto, um passo vital para a gestão da mudança para uma economia global sustentável, aquela que combina rentabilidade de longo prazo, justiça social e cuidado ambiental. Irigaray e Respino (2012) apresentam dados quantitativos e qualitativos para demonstrar as atividades da empresa no ano anterior e orientam o planejamento para o próximo ano. É um documento que demonstra à sociedade como a empresa se relaciona com seus colaboradores e comunidade, além de demonstrar o que faz para reduzir os impactos causados por suas atividades.

O relatório de sustentabilidade é mais abrangente que o Balanço Social, pois demonstra as práticas adotadas pelas empresas no intuito de alcançar o desenvolvimento sustentável, por meio de medidas que possibilitem melhores condições de vida à sociedade, e que demonstre atitudes de preservação do meio ambiente (FERREIRA et al., 2009).

O Balanço Social é um demonstrativo publicado anualmente pela empresa reunindo um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais dirigidas aos empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e à comunidade. Pode-se considerar o Balanço Social como um conjunto de informações contábeis, gerenciais, econômicas e sociais, capaz de apresentar uma compreensão sobre o andamento econômico e financeiro das empresas e sua atuação em benefício à sociedade. É uma ferramenta utilizada pela contabilidade com a finalidade de contribuir aos usuários com informações mais úteis, fidedignas, de natureza social, que declaram as responsabilidades das empresas perante a sociedade e permitem ponderar os efeitos das atividades empresariais sobre o meio ambiente onde atua (MAZZIONI; TINOCO; OLIVEIRA, 2007).

Não é obrigatório, mas constitui um dos mais importantes relatórios sobre as particularidades da empresa e de seu relacionamento com a sociedade na qual atua, por isso é considerado relevante para a identificação e avaliação do envolvimento da organização com a Responsabilidade Social (MILANI FILHO, 2008). Com o Balanço Social, nasce a oportunidade da organização em comprovar suas potencialidades, demonstrando sua influência e participação na economia local, regional e nacional (MAZZIONI; TINOCO; OLIVEIRA, 2007).

As ações socioambientais são incentivadas por institutos que têm modelos próprios de divulgação das informações de cunho social e ambiental das empresas, sendo que o Instituto Ethos (2011) aponta que, no Brasil, o modelo mais utilizado é o desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – IBASE, e, mundialmente, o mais utilizado é o modelo desenvolvido pelo *Global Reporting Initiative* (ORO; RENNER; BRAUN, 2013). Três modelos já apresentaram destaque entre as empresas no Brasil e atualmente são os mais utilizados: o Balanço Social IBASE, ETHOS e o modelo GRI. No entanto, por se tratar de um modelo internacional, verifica-se que a maior aderência foi ao modelo GRI (MORISUE; RIBEIRO; PENTEADO, 2012).

A Global Reporting Initiative é uma organização não governamental internacional fundada em 1997, sua missão é desenvolver e expandir, globalmente, diretrizes confiáveis para a elaboração de relatórios de sustentabilidade que possam ser usadas por organizações de todas as dimensões, setores e localidades (GRI, 2006). Tem desempenhado um trabalho contínuo na promoção do relatório sustentável, a nível mundial. Empenhada em integrar equipes de trabalho que englobem profissionais, organizações e outras entidades com interesse nos resultados, têm admitido uma evolução nas matérias consideradas importantes em termos de relatos do desenvolvimento sustentável das organizações (CARREIRA; PALMA, 2012). Na tentativa de produzir relatórios mais completos, confiáveis, e padronizados internacionalmente, a organização lançou as Diretrizes GRI para os relatórios de sustentabilidade (CASTRO; SIQUEIRA; MACEDO, 2009).

Destacam-se entre esses diferentes instrumentos o GRI, criado para auxiliar as organizações a comunicarem e medirem seu desempenho econômico, ambiental e social. O GRI foi acolhido internacionalmente e é objetivo de estudos científicos sobre sustentabilidade nas organizações (ROSA et al., 2013). Tornou-se referência mundial na elaboração de relatórios de sustentabilidade. Para dar mais credibilidade ao relato, a GRI propõe que as próprias organizações possam atribuir uma classificação aos seus relatórios de sustentabilidade, baseada na auto avaliação do conteúdo dos indicadores relatados. Pode ser assegurado por uma terceira entidade, que pode ser a própria GRI ou outra com importância e competências para tal (CARREIRA; PALMA, 2012).

O GRI desenvolve diretrizes globais para a elaboração de relatórios de sustentabilidade, este padrão é utilizado por cerca de 1.500 instituições no mercado mundial. Como confirma o Instituto, o uso do padrão GRI admite comparar companhias de todo o mundo, permitindo que as organizações tenham um instrumento que facilita a implantação de um processo para melhoria consecutiva do desempenho em direção ao desenvolvimento sustentável (LEITE FILHO; PRATES; GUIMARÃES, 2009).

2.3 Estudos Correlatos

Estudos têm sido realizados com o objetivo de analisar a evidenciação do nível de conformidade dos relatórios que optaram pelo modelo GRI, nota-se uma repetitiva preocupação com a divulgação das ações de responsabilidade socioambiental e evidenciação ambiental.

Leite Filho, Prates e Guimarães (2009) objetivaram analisar o nível de evidenciação das informações socioambientais dos relatórios de sustentabilidade no ano de 2007 das

empresas consideradas com nível de aplicação A+ pelo GRI. Foi analisado o *disclosure* das informações contidas nos relatórios das 6 empresas, usando como base os 83 indicadores presentes no modelo GRI apresentados por cada empresa, e julgados de acordo com o tipo de evidenciação. Os resultados evidenciaram que as empresas selecionadas não atenderam prontamente ao nível de evidenciação proposto pelas Diretrizes GRI. Nenhuma das empresas atendeu ao nível ideal, e quantitativamente, os níveis de evidenciação são estatisticamente diferentes entre as empresas da amostra.

O estudo de Castro, Siqueira e Macedo (2009) analisa os relatórios de sustentabilidade das empresas do setor elétrico sul americano com o objetivo de realizar uma análise comparativa entre os comportamentos das empresas do mesmo setor econômico. Para tanto, elaboraram um *ranking* dos totais do GAPE, onde os resultados obtidos foram classificados na ordem decrescente. Os maiores problemas encontram-se nas áreas de direitos humanos e sociedade. Esses itens abordam temas delicados como a discriminação e a corrupção e revelam também que os piores desempenhos foram na área social, enquanto os melhores resultados foram nas áreas ambiental e financeira, sugerindo que é preciso evoluir bastante na demonstração do real nível de responsabilidade socioambiental.

O trabalho de Morisue, Ribeiro e Penteado (2012) teve por objetivo verificar a evolução nos Relatórios de Sustentabilidade, de empresas brasileiras do setor de energia elétrica, no período de 2006 a 2009. Os principais resultados mostram que houve evolução em toda a amostra, no grau de aderência plena e grau de evidenciação efetiva aos indicadores de desempenho no período, esse resultado se deve tanto ao aumento dos indicadores essenciais como ao de indicadores adicionais. Tal fato mostra o comprometimento das empresas em cada vez mais aderir às Diretrizes da GRI, bem como a tentativa de elaborar um relatório mais completo. No entanto, as empresas selecionadas apresentam diferentes níveis de conformidade com as Diretrizes da GRI e de evidenciação das informações.

Para Carreira e Palma (2012) o objetivo foi realçar o papel da sustentabilidade para a sociedade e identificar a prática de relato, adotada por parte de uma amostra de empresas ao longo de um período de oito anos. Concluíram que existe uma divulgação crescente dos relatórios de sustentabilidade, por parte das empresas da amostra. No período em análise houve evolução de 0 (zero), em 2000, para 85, em 2008. O ano em que mais relatórios foram elaborados foi 2007, com 87, com objeto de certificação por uma terceira entidade, independentemente, de serem ou não cotadas e de integrarem ou não os índices de referência da bolsa.

A pesquisa de Calixto (2013) procurou analisar comparativamente as informações socioambientais divulgadas pelas companhias latino-americanas nos seus relatórios. Foi efetuada uma análise de uma amostra de 226 organizações, no período de 2004 a 2009. Os resultados da pesquisa revelaram que a maioria das companhias de capital aberto na região não disponibiliza informações socioambientais nos seus relatórios anuais ou em relatórios específicos sobre o tema. Entretanto, as companhias estabelecidas no Brasil são as que mais destacam o assunto. Outro resultado importante obtido foi à verificação de que os relatórios de sustentabilidade são direcionados para diversos grupos de *stakeholders*.

Para Di Domenico et al. (2014) por meio dos relatórios de sustentabilidade é possível medir e divulgar os impactos socioambientais causados pelas atividades das organizações e suas preocupações com o meio socioambiental em que estão inseridas. O objetivo do estudo é identificar os determinantes do nível de *disclosure* nos relatórios de sustentabilidade em conformidade com o Global Reporting Initiative (GRI) nas empresas listadas na BM&FBovespa. A amostra é composta de 71 empresas que divulgaram o relatório de sustentabilidade no modelo GRI. O modelo determina 33,9% do nível de evidenciação e que os determinantes para o nível de evidenciação foram a riqueza gerada, margem líquida, retorno sobre o patrimônio líquido e o retorno sobre o ativo.

Com isso, percebe-se que a sociedade está cada vez mais exigente, não só com os produtos, mas com a forma como são produzidas. Estudos recentes demonstram a importância de investimentos na preservação dos recursos naturais e em responsabilidade social realizado pelas empresas confirmando o comprometimento com a sociedade.

3 METODOLOGIA

O presente estudo caracteriza-se como descritivo em relação ao objetivo. Conforme Gil (2002) as pesquisas descritivas têm por objetivo estudar as características de um grupo: sua distribuição por idade, sexo, procedência, nível de escolaridade, estado de saúde física e mental etc... Torna-se pesquisa descritiva, pois será analisada uma amostra de empresas do segmento do setor de energia elétrica e um número relevante de indicadores.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como análise documental, pois constitui-se da análise dos relatórios de sustentabilidade disponibilizados nos sites das empresas da amostra. De acordo com Marconi e Lakatos (2006) a característica da pesquisa documental, é quando a fonte de coleta de dados está limitada a documentos, constituindo o que se denomina fontes primárias. Pode requerer a consulta aos mais diversos tipos de arquivos públicos e particulares. Para que o investigador não se perca, deve iniciar seu estudo com a definição clara dos objetivos, para poder avaliar que tipo de documentação será adequado para sua pesquisa. Também deve avaliar os riscos que corre de suas fontes serem inexatas, errôneas e distorcidas.

Quanto ao problema de pesquisa teve uma abordagem quantitativa. De acordo com Raupp e Beuren (2004) caracteriza-se pelo uso de instrumentos estatísticos, tanto na coleta, como no tratamento dos dados coletados.

A população é composta pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA do setor de energia elétrica no ano de 2013, totalizando 46 empresas. Para a amostra foram selecionadas as empresas que evidenciaram o relatório de sustentabilidade, usando o modelo GRI, sendo que as que não apresentaram tal relatório foram excluídas da amostra, restando 24 empresas, conforme Quadro 1.

Quadro 1- Empresa do Setor de Energia Elétrica

AES Brasil S.A.	CPFL Geração de Energia S.A.
Centrais Elétrica de Santa Catarina S.A.	CTEEP-Cia Transmissão Energia Elétrica Paulista
Centrais Elétrica do Para S.A. - Celpa	Duke Energy International, Geração Paranapanema S.A.
Cia Eletricidade Estado da Bahia - Coelba	EDP - Energias do Brasil S.A.
Cia Energética de Minas Gerais - Cemig	Elektro - Eletricidade e Serviços S.A.
Cia Energética de Pernambuco - Celpe	Eletrobrás Participações S.A. - Eletropar
Cia Energética do Rio Grande Norte - Cosern	Eletropaulo Metropolitana Elétrica São Paulo S.A.
Cia Estadual de Distribuição de Energia Elétrica-Ceee-D	EMAE- Empresa Metropolitana Aguas Energia S.A.
Cia Estadual de Distribuição de Energia Elétrica-Ceee Gt	Empresa Energia Mato Grosso do Sul S.A.-ENERSUL
Cia Paranaense de Energia - Copel-D	Investco S.A.
Cia Paranaense de Energia - Copel-Gt	Renova Energia S.A.
CPFL Energias Renováveis S.A.	Tractebel Energia S.A.

Fonte: BM&FBOVESPA (2015)

Os dados foram coletados junto ao site da BM&FBOVESPA, a partir dos relatórios de cada empresa para o ano de 2013. Os mesmos foram analisados auxílio de um *check list* elaborado com base no modelo GRI, o qual descreve todos os itens analisados, dentre eles: Governança, compromissos com iniciativas externas, engajamento dos stakeholders, desempenho econômico, presença no mercado, impactos econômicos indiretos, materiais, energia, água, biodiversidade, emissões, efluentes e resíduos, produtos e serviços,

conformidade, transporte, geral, emprego, relações entre os trabalhadores e a governança, saúde e segurança no trabalho, treinamento e educação, diversidade e igualdade de oportunidades, igualdade na remuneração entre homens e mulheres, práticas de investimento e de processos de compra, não discriminação, trabalho infantil, trabalho forçado ou análogo ao escravo, práticas de segurança, direitos indígenas, comunidade, corrupção, políticas públicas, concorrência desleal, conformidade, saúde e segurança do cliente, rotulagem de produtos e serviços, comunicações de marketing, privacidade do cliente, conformidade.

Para a análise dos dados foram utilizadas planilhas do Software Excel®, além de gráficos e tabelas. Para a interpretação dos dados foi empregando uma pontuação, 1,0 para os indicadores evidenciados totalmente, 0,5 para os que estão incompletos e 0,0 para indicadores não evidenciados.

Com a finalidade de construir um ranking para o nível de evidenciação entre as empresas analisadas foi adotado o método TOPSIS. Para Wu, Tzeng e Chen (2009) este modelo indica que o melhor nível representa a distância mais curta entre a solução ideal positiva, e a mais distante da solução negativa ideal. O método TOPSIS considera a distância entre ambos os lados para classificação dos elementos (BULGURCU, 2012).

A solução considerada ideal positiva é constituída por todos os melhores valores possíveis, já a solução ideal negativa consiste de todos os piores valores atingíveis (ERTUGRUL; NARAKASOGLU, 2009). Assim, segundo Wu, Tzeng e Chen (2009), a alternativa mais perfeita não só deve ser a distância mais curta a partir da solução ideal positiva, mas também deve ser a maior distância a partir da solução ideal negativa.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção exibe os resultados da análise do estudo realizado, as conformidades de evidenciação com o modelo GRI e os principais indicadores e empresas destaques no nível de evidenciação.

As Diretrizes aproximam as informações a serem publicadas, que são relevantes e essenciais para a maioria das organizações e do interesse dos *stakeholders*, em três categorias de conteúdo: Perfil, informações que estabelecem o contexto geral para a compreensão do desempenho organizacional, tais como sua estratégia, perfil e governança; Forma de Gestão, conteúdo que descreve o modo como a organização trata determinado conjunto de temas para fornecer o contexto para a compreensão do desempenho em uma área específica; Indicadores de Desempenho, informações comparáveis sobre o desempenho econômico, ambiental e social da organização (GRI, 2006).

O modelo GRI está dividido nos seguintes indicadores: Estratégia e análise; Perfil Organizacional; Perfil do Relatório; Governança, Compromisso e Engajamento; Indicadores de Desempenho Econômico, Ambientais e Sociais; Práticas trabalhistas e Trabalho Docente; Direitos Humanos; Sociedade; Responsabilidade sobre o produto, que serão apresentados a seguir.

Na Tabela 01, analisou-se o Nível de Evidenciação, as diretrizes do GRI apresentadas são informações que estabelecem a percepção do desempenho da organização, como sua estratégia, perfil e governança.

Tabela 01 - Nível de Evidenciação por empresa e por indicador.

EMPRESA	EA	PO	PR	GCE	DE	DA	PTTD	DH	SOC	RSP	TOTAL
AES BRASIL	2	9	11,5	15	3	6	3	2	1	1	53,50
CEEE-D	1	9	9,5	14	6	16	13	5	4	1	78,50
CEEE-GT	1	10	9,5	15	5	16	13	5	4	1	79,50
CELESC	2	10	11	17	8	30,5	13,5	6,5	3	3,5	105,00
CELPA	1	5,5	0	6,5	4,5	9,5	8	8	3,5	4,5	51,00

CELPE	1,5	10	13	14,5	4,5	12,5	11,5	7	7	8,5	90,00
CEMIG	1,5	10	12,5	16	8,5	29,5	12,5	8,5	8	8,5	115,50
COELBA	1,5	10	13	15,5	5,5	15	12	6,5	7,5	7,5	94,00
COPEL D	2	8	13	12	7,5	24	8	6	8	7	95,50
COPEL GT	2	6	13	13	7,5	17,5	9	7,5	8,5	9	93,00
COSERN	2	10	13	16	6	12,5	11	9	8,5	8,5	96,50
CPLF	1,5	9,5	12,5	17	6	26,5	12	4,5	2	5	96,50
CPLF-GT	1,5	10	9,5	14,5	6,5	17	13	5,5	3	1	81,50
CTEEP	2	10	13	16,5	2	19,5	7	0	5	3	78,00
DUKE	2	10	13	14,5	8,5	23,5	12	8	9	8	108,50
EDP	2	10	13	17	9	31	14	9	9	8	122,00
ELEKTRO	2	10	13	17	8,5	30,5	14	9	9	9	122,00
ELETRORBRAS	2	10	12	16,5	7	21	11	9	7	3	98,50
ELETROPAULO	2	10	10	15,5	2	5	3	1	2	1	51,50
EMAE	2	10	9	4	3	11	14	0	0	0	53,00
ENERSUL	2	9	3,5	12	6	16	8,5	7,5	4,5	6	75,00
INVESTICO	2	10	13	17	7	18,5	8	5	3,5	4	88,00
RENOVA	2	9	11,5	15	4,5	13	10	6,5	3,5	1	76,00
TRACTEBEL	2	9	6,5	17	8,5	26,5	12,5	4,5	5	4,5	96,00

Siglas: EA-Estratégia de Análise; PE-Perfil Organizacional; PR-Perfil do Relatório; GCE-Governança, Compromisso e Engajamento; DE-Desempenho Econômico; DA-Desempenho Ambiental; PTTD-Práticas Trabalhistas e Trabalho Decente; DDH-Desempenho Direitos Humanos; SOC- Sociedade; RSP-Indicadores de Desempenho Responsabilidade sobre o Produto.

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 01 apresenta o nível de evidenciação por empresa e por indicador. A pontuação foi obtida por meio da coleta de dados com de um *check list* elaborado com base no modelo GRI. Para a análise dos dados foram utilizadas planilhas do Software Excel® e tabelas. Para a interpretação dos dados foi empregado uma pontuação, 1,0 para os indicadores evidenciados totalmente, 0,5 para os que estão incompletos e 0,0 para indicadores não foram evidenciados. A primeira coluna apresenta as empresas analisadas, nas colunas subsequentes, a pontuação adquirida por empresa e por indicador, na última coluna apresenta-se o total da pontuação.

O relatório de sustentabilidade do GRI também evidencia os indicadores de desempenho, divididos em desempenho econômico, desempenho ambiental, desempenho social, práticas trabalhistas e trabalho decente, direitos humanos, sociedade e responsabilidade sobre o produto, que serão apresentados na sequência.

A seção Estratégia e Análise, que tem por objetivo fornecer uma visão estratégica da relação da organização com a sustentabilidade, para dar o contexto aos relatos subsequentes e mais detalhados e são compostas pelos subitens Declaração sobre a relevância da sustentabilidade e o subitem Descrição dos principais impactos, riscos e oportunidades.

A seção sobre o Perfil Organizacional indica o nome da organização, estrutura e localização operacional, número de países em que opera, tipo e natureza jurídica, mercados atendidos, porte da organização, principais mudanças durante o período coberto pelo relatório referente a porte, estrutura ou participação acionária, prêmios recebidos no período coberto pelo relatório.

O item indicador de desempenho ambiental evidencia os impactos da organização referente ao ecossistema, terra, ar e água, também descreve o desempenho relacionado a

insumos como material, energia, água, produção, emissões, efluentes, resíduos, que serão demonstrados a seguir.

Os indicadores ambientais do aspecto energia abordam o desempenho pertinente a consumo de energia direta e indireta de fontes primárias, a economia de energia, iniciativas de redução de energia e fontes não renováveis. Analisar a evidenciação das empresas sobre o aspecto água, no que se refere ao total de retirada de água por fonte, fontes hídricas afetadas, o percentual e volume total de água reciclada e reutilizada.

Os desempenhos relativos à biodiversidade e à conformidade ambiental abordam a descrição de impactos significativos na biodiversidade das atividades, produtos e serviços em áreas protegidas e em áreas de biodiversidade fora das áreas protegidas.

Os desempenhos ambientais no aspecto emissões, efluentes e resíduos. As iniciativas para mitigar os impactos ambientais de produtos e serviços e o percentual de produtos e embalagens recuperados serão demonstradas nos indicadores de desempenho ambiental no aspecto produtos e serviços.

O indicador de desempenho ambiental apresenta ainda os itens sobre o aspecto conformidade, transportes e geral sendo o total dos investimentos gastos em proteção ambiental. Os indicadores referentes a práticas trabalhistas e trabalho docente estão divididos em emprego, Relações entre os trabalhadores e a governança, Saúde e segurança no trabalho, Treinamento e educação e Diversidade e Igualdade na remuneração entre homens e mulheres, serão demonstrados a seguir.

No aspecto práticas trabalhistas e trabalho docente a empresa evidencia o percentual de empregados abrangidos por acordos de negociação coletiva e o prazo mínimo para notificações referentes às mudanças operacionais. Os indicadores de práticas trabalhistas e trabalho docente no aspecto saúde e segurança no trabalho, as empresas relatoras evidenciaram o percentual dos empregados representados em comitês formais de segurança e saúde, as taxas de lesões, doenças ocupacionais, dias perdidos, absenteísmo e óbitos relacionados ao trabalho, os programas de educação, treinamento, aconselhamento, prevenção a empregados, familiares ou da comunidade.

Nos indicadores práticas trabalhistas e trabalho docente no aspecto treinamento e educação, são relatadas as horas de treinamentos aos funcionários por ano, programas para gestão de competências e aprendizagem contínua e fim da carreira e os programas de aprendizagens contínuas e o percentual de empregados que recebem regularmente análises de desempenho.

No indicador práticas trabalhista, item diversidade e igualdade as empresas relatoras precisam divulgar a composição dos grupos responsáveis pela governança corporativa e a discriminação de empregados por categoria, de acordo com gênero ou faixa etária.

O indicador de Direitos humanos evidencia as práticas de investimento e de processos de compra, Não discriminação, Trabalho infantil, Trabalho forçado ou análogo ao escravo, Práticas de segurança e Direitos indígenas. Os indicadores de desempenho referente à sociedade evidenciam os impactos que as empresas provocam nas comunidades, o indicador contém itens como: comunidade, Corrupção.

Os indicadores de desempenho referentes à responsabilidade pelo produto tratam os aspectos dos produtos e serviços da organização que afetam diretamente os clientes, como: saúde e segurança, informações e rotulagem, marketing e privacidade.

Conforme a Tabela 01 analisou-se que as empresas da amostra que menos evidenciaram foram CELPA com 51 pontos, Eletropaulo com 51,5 pontos, EMAE com 53 pontos e AES Brasil com 53,5 pontos e as empresas que mais evidenciarão foram CEMIG com 115,5 pontos e EDP e ELEKTRO com 122 pontos.

A Tabela 02 apresenta estatística descritiva cujo objetivo é o de resumir uma série de valores de mesma natureza, permitindo dessa forma que se tenha uma visão da variação desses valores, permitindo organizar e descrever os dados.

Tabela 02 - Estatística descritiva

	EA	PO	PR	GCE	DE	DA	PTTD	DH	SOC	RSP
Mínimo	1,0000	5,5000	0	4,0000	2,0000	5,0000	3,0000	0	0	0
Máximo	2,0000	10,0000	13,0000	17,0000	9,0000	31,0000	14,0000	9,0000	9,0000	9,0000
Média	1,7708	9,3333	10,7708	14,5000	6,0208	18,6667	10,5625	5,8542	5,2292	4,7292
Mediana	2,0000	10,0000	12,2500	15,2500	6,0000	17,2500	11,7500	6,5000	4,7500	4,5000
Desvio	0,3605	1,2306	3,3231	3,2437	2,1135	7,7103	3,1668	2,7721	2,7935	3,1553

Fonte: dados da pesquisa

Na Tabela 02, analisou-se os índices mínimo, máximo, médio, mediana e desvio. O indicador Estratégia e Análise com base na mediana 2, observa-se que o número máximo evidenciado foi de 2 e mínimo foi de 1, a média ficou em 1,7708 e o desvio foi de 0,3606.

O indicador Perfil da Organização com base na mediana 10 observou-se que o número máximo evidenciado foi de 10 e mínimo foi de 5,5, a média ficou em 9,3333 e o desvio foi de 1,2306.

O indicador Perfil do Relatório com base na mediana 12,2500, observou-se que o número máximo evidenciado foi de 13 e mínimo foi de 0, a média ficou em 10,7708 e o desvio foi de 3,3231. O indicador Governança, Compromissos e Engajamento com base na mediana 15,2500, analisou-se que o número máximo evidenciado foi de 17 e mínimo foi de 4, a média ficou em 14,500 e o desvio foi de 3,2437.

O indicador Desempenho Econômico com base na mediana 6, analisou-se que o número máximo evidenciado foi de 9 e mínimo foi de 2, a média ficou em 6,0208 e o desvio foi de 2,1135. O indicador Desempenho Ambiental com base na mediana 17,250, observou-se que o número máximo evidenciado foi de 31 e mínimo foi de 5, a média ficou em 18,6667 e o desvio foi de 2,1135.

O indicador Práticas Trabalhistas e Trabalho Decente com base na mediana 11,750, observou-se que o número máximo evidenciado foi de 14 e mínimo foi de 3, a média ficou em 10,5625 e o desvio foi de 3,1668. Os indicadores Direito Humanos com base na mediana 6,5, verificou-se que o número máximo evidenciado foi de 9 e mínimo foi de 0, a média ficou em 5,8542 e o desvio foi de 2,7721.

O indicador Sociedade com base na mediana 4,750, verificou-se que o número máximo evidenciado foi de 9 e mínimo foi de 0, a média ficou em 5,2292 e o desvio foi de 2,7935. O indicador Responsabilidade sobre Produto com base na mediana 4,50, observou-se que o número máximo evidenciado foi de 9 e mínimo foi de 0, a média ficou em 4,7292 e o desvio foi de 3,1553.

Por meio da Tabela 02 verificou-se que o indicador que mais foi evidenciado foi o de Desempenho Ambientais ficando 31 pontos acima da mediana que é de 17,250 pontos, nenhum dos indicadores analisados ficaram abaixo da mediana.

A Tabela 03 apresenta o Ranking do Nível de Evidenciação, construído a partir do modelo TOPSIS. Adquirido através do relacionamento de empresas de acordo com o desempenho dos indicadores, foram analisados 12 grupos de itens divididos em 123 subitens, logo em seguida foram relacionados em ordem decrescente de acordo com o desempenho de cada empresa.

Tabela 03 - Ranking do Nível de Evidenciação

EMPRESA	IE	EMPRESA	IE
ELEKTRO	0,9834	CELESC	0,5744
EDP	0,9392	CPLF	0,5457

CEMIG	0,9156	INVESTICO	0,5357
DUKE	0,8811	CELPA	0,4717
COPEL GT	0,8151	RENOVA	0,4442
COSERN	0,7980	CPLF-GT	0,4313
COPEL D	0,7582	CEEE-D	0,4301
COELBA	0,7433	CEEE-GT	0,4263
CELPE	0,7374	CTEEP	0,4223
ELETROBRÁS	0,6392	AES BRASIL	0,2873
ENERSUL	0,5915	ELETROPAULO	0,2693
TRACTEBEL	0,5797	EMAE	0,2544

Fonte: dados da pesquisa

A Tabela 03 apresenta o Ranking do Nível de Evidenciação das empresas analisadas na primeira coluna apresenta o nome das empresas, segunda coluna o Índice de Evidenciação. O modelo TOPSIS constrói um ranqueamento de que vai de 0 (zero) a 1 (um). Será 0 quando um indivíduo apresentar o pior desempenho em todos os itens avaliados e será um quando o indivíduo apresentar o melhor desempenho em todos os itens avaliados, independente de qual seja o valor que carrega cada item.

Conforme Tabela 03, pode-se perceber que nenhuma das empresas atingiu a melhor pontuação em evidenciação pelo fato de que a melhor classificada apresenta um índice de 0,9834. Por outro lado nenhuma empresa teve o pior desempenho em todos os itens avaliados, visto que o menor índice corresponde a 0,2544. Isso significa do grupo analisado o melhor desempenho em evidenciação, entre as empresas analisadas pertence à ELEKTRO, seguida pela EDP e CEMIG. Na outra extremidade, com a menor evidenciação está a EMAE, seguida pela ELETROPAULO e a AES BRASIL.

Os índices apresentados pelo TOPSIS representam a distância entre o ponto ideal (1) e o anti-ideal (0). Quanto mais próximos estiverem dois índices, significa que eles são mais parecidos. Por outro lado, quanto mais diferença entre eles, significa também maior disparidade na evidenciação das informações. Assim, pode-se dizer que as empresas com nível de evidenciação mais parecido entre si são a CPLF-GT com índice de 0,4313 e a CEEE-D, com índice de 0,4301. Cabe ressaltar que estes índices mudam se for alterado o grupo de empresas analisadas. A cada nova inserção ou exclusão da amostra poderá ocorrer mudanças nos índices, bem como no posicionamento das empresas em relação as demais.

Conforme divulgado no Relatório de Sustentabilidade, a partir de 1998, a Elektro divulga anualmente seu desempenho e, a partir de 2006, passou a reportar os resultados econômico-financeiros, sociais e ambientais com base no modelo da Global Reporting Initiative, organização internacional que estabelece diretrizes para a elaboração de Relatórios de Sustentabilidade e reúne cerca de 30 mil participantes de diferentes setores e grupos de interesse de todo o mundo. As informações abrangem todas as operações da Distribuidora.

A segunda colocada a EDP Energias do Brasil S.A. reflete, em seu Relatório Anual 2013, sua estratégia de gestão no contexto do *triple bottom line*, abrangendo resultados econômicos, sociais e ambientais, além de promover uma visão integrada e de valor agregado do negócio aos públicos da Organização. A semelhança do Relatório Anual 2012, essa prática está alinhada às tendências de Relato Integrado, recomendadas pelo *International Integrated Reporting Council*. Desde 2007, a EDP adota a *Global Reporting Initiative* como padrão de elaboração dos seus relatórios, seguindo, neste ano, ainda a versão G3.1, mantendo o nível A+ de aplicação dessas diretrizes, atribuído por meio da validação da própria GRI.

A terceira colocada foi à empresa CEMIG, que para garantir a transparência no processo de relato da sustentabilidade adota a metodologia Global Reporting Initiative, na sua versão 3.1, que preconiza a aplicação de vários princípios, a saber: inclusão de públicos de

relacionamentos, contexto de sustentabilidade, materialidade, completude, equilíbrio, comparabilidade, exatidão, tempestividade, clareza e confiabilidade. Adicionalmente, foram incluídos indicadores e informações do Suplemento Setorial GRI para o Setor Elétrico, assim como o progresso no cumprimento dos dez princípios do Pacto Global.

Os resultados demonstram que há uma maior complexidade nos itens que abrangem os grupos de indicadores dos relatórios de sustentabilidade em conformidade com o modelo GRI, é reduzido o nível de evidenciação pelas empresas. Portanto, quanto mais complexas as informações há maior probabilidade de não serem divulgadas (DI DOMENICO, et al. 2014).

Percebe-se que as empresas que obtiveram os primeiros lugares, adotaram as Diretrizes para Elaboração de Relatórios de Sustentabilidade da GRI que dispõem de definição do conteúdo do relatório e a garantia da qualidade das informações apresentadas. Inclui também o conteúdo do relatório, composto de indicadores de desempenho e orientações e para isso investiram muito, sempre buscando a melhoria contínua.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar o nível de evidenciação das informações prestadas nos relatórios de sustentabilidade. É de grande importância evidenciar quaisquer empenhos que sejam produzidos para o bem da sociedade, principalmente quando se refere aos recursos naturais e para a preservação do meio ambiente, através de atitudes responsáveis. As empresas têm se conscientizado cada vez mais, do seu papel na sociedade e buscando um desenvolvimento sustentável, sem agredir o meio ambiente e a sociedade.

Algumas empresas divulgaram o relatório de sustentabilidade e outras não divulgaram qualquer informação sobre o tema estudado no período analisado. A divulgação destas informações ocorre de forma voluntária, pois ainda não há obrigatoriedade para tanto.

A partir do resultado da análise percebe-se que a aderência por parte das empresas ainda é baixa, pois foram selecionadas 46 empresas, mas apenas 24 empresas evidenciaram o modelo GRI no ano de 2013, também se observou que as empresas que mais evidenciaram em todos os quesitos analisados foram Elektro, EDP e Cemig e as empresas que menos evidenciaram foram Eletropaulo, EMAE e AES Brasil.

Nos últimos anos, a publicação dos relatórios de sustentabilidade vem sendo adotado pelas empresas brasileiras, que visam dar maior clareza e evidenciação à sua responsabilidade socioambiental, como também atender as novas exigências do mercado e dos novos consumidores.

Diante da presente pesquisa conclui-se que as empresas estão divulgando os relatórios de sustentabilidade, mas não estão evidenciando todos os itens do modelo GRI que visa oferecer uma estrutura confiável e a garantia da qualidade das informações relatadas.

Perante a importância do tema, sugere-se para pesquisas futuras, visando complementar este estudo, pesquisas com amostras maiores, com uma quantidade maior de empresas que publicam de acordo com os padrões GRI, que abranjam um período maior de tempo, ou ainda estudos com empresas dos demais segmentos, até mesmo o comparativo entre empresas dos diferentes segmentos de mercado.

REFERÊNCIAS

BULGURCU, B. K. Application of TOPSIS technique for financial performance evaluation of technology firms in Istanbul stock exchange market. **Procedia – Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 1033-1040, 2012.

CALIXTO, L. A divulgação de relatórios de sustentabilidade na América Latina: um estudo comparativo. **Revista de Administração**, v. 48, n. 4, p. 828-842, 2013.

CALIXTO, L. Uma análise da evidenciação ambiental de companhias brasileiras – de 1997 a 2005. **UnB Contábil – UnB**, v. 10, n. 1, p. 9-37, 2007.

CARREIRA, F. A.; PALMA, C. M. Análise comparativa dos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras, espanholas, portuguesas e Andorra. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 4, p. 140-166, 2012.

CASTRO, F. A. R.; SIQUEIRA, J. R.M.; MACEDO, M. A.S. Análise da utilização dos indicadores essenciais da versão “g3”, da global Reporting Initiative, nos relatórios de sustentabilidade das empresas do setor de energia elétrica Sul americano. In: Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais, 12, 2009, São Paulo - SP. **Anais...** São Paulo: SIMPOI, 2009.

COSTA, C. L. O.; GUIMARÃES, T. R.; MELLO, L. C. B. B. Os possíveis benefícios gerados pela obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado pelas empresas de capital aberto. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 18, n. 3, p. 77-93, 2013.

DI DOMENICO, D. **Características das empresas de capital aberto e os indicadores da contabilidade de gestão ambiental (CGA)**. 2012. 97 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

_____ ; DAL MAGRO, B. C.; MAZZIONI, S.; PREIS, P. M.; KLANN, C. R.; Determinantes do nível de disclosure nos Relatórios de sustentabilidade em Conformidade com o Global Reporting Initiative. In: Encontro internacional sobre Gestão Ambiental e Meio Ambiente, 16, 2014, São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo: ENGEMA, 2014.

ERTUGRUL, I.; KARAKASOGLU, N. Performance evaluation of Turkish cement firms with fuzzy analytic hierarchy process and TOPSIS methods. **Expert Systems With Applications**, v. 36, p. 702-715, 2009.

FERREIRA, L. F.; TRÊS, L. D.; GARCIA, G. E.; JUNIOR, F. J. B.; FERREIRA, D. D. M. Indicadores de Sustentabilidade Empresarial: uma comparação entre os indicadores do balanço social IBASE e relatório de sustentabilidade segundo as diretrizes da Global Reporting Initiative GRI. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2009, Rezende - RJ. **Anais...** Rezende - RJ, SEGeT, 2009.

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

GLOBAL REPORTING INICIATIVE (GRI). **Diretrizes para relatório de sustentabilidade**. 2006. Disponível em: <<http://www.globalreporting.org>>. Acesso em: 05 de mar de 2014.

IRIGARAY, H. A.; RESPINO, R. M. Estudo de caso comparativo entre o modelo de sustentabilidade adotado pela ANTF e o modelo GRI. **Revista de Administração da Unimep**, v. 10, n. 3, p. 243-262, 2012.

LEITE FILHO, G. A.; PRATES, L. A.; GUIMARÃES, T. N. Análise dos níveis de evidenciação dos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras A+ do Global Reporting Initiative (GRI) no ano de 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 43-59, 2009.

LUGOBONI, F. L.; ZITTEI, M. V. M.; PEREIRA, S. R.; RODRIGUES, S. B. G. Análise dos relatórios de sustentabilidade das indústrias de papel e celulose, **Revista Metropolitana de Sustentabilidade - RMS**, v. 3, n. 3, p. 66-88, 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005-2006. 315 p.

MAZZIONI, S.; TINOCO, J. E. P.; OLIVEIRA, A. B. S. Proposta de um modelo de balanço social para fundações universitárias. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 4, n. 3, p. 274-286, 2007.

MILANI FILHO, M. A. F. Responsabilidade Social e Investimento Social Privado: entre o discurso e a evidenciação. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 19, n. 47, p. 89-101, 2008.

MORISUE, H. M. M.; RIBEIRO, M. S.; PENTEADO, I. A. M. A evolução dos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras do setor de energia elétrica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 1, p. 163-194, 2012.

MOTA, M. O.; MAZZA, A. C. A.; OLIVEIRA, F. C. Uma análise dos relatórios de sustentabilidade no âmbito ambiental do Brasil: sustentabilidade ou camuflagem?. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 10, n. 1, p. 68-80, 2013.

ORO, I. M.; RENNER, S.; BRAUN, M. Informações de natureza socioambiental: análise dos balanços sociais das empresas integrantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial da BM&FBovespa. **Revista de Administração da UFSM**, v. 6, n. Edição Especial, p. 879-893, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

ROSA, F. S.; LUNKES, R. J.; SOLER, C. C.; FELIU, V. M. R. Estudo sobre o Global Report Initiative de empresas de energia elétrica dos Estados Unidos, do Brasil e da Espanha no período de 1999 a 2010. **Revista Organizações em Contexto**, v. 9, n. 17, p. 99-124, 2013.

SILVEIRA, M. L. G.; PFITSCHER, E. D. Responsabilidade Socioambiental: estudo comparativo entre empresas de energia elétrica da Região Sul do Brasil. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, n. 2, p. 177-195, 2013.

WU, H. Y.; TZENG, G. H.; CHEN, Y. H. A fuzzy MCDM approach for evaluating banking performance based on balanced scorecard. **Expert Systems With Applications**, v. 36, p. 10135-10147, 2009.

GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E BIOFERTILIZANTE PROVENIENTE DO TRATAMENTO DE DEJETOS SUÍNO ATRAVÉS DE BIODIGESTORES: UM ESTUDO COMPARATIVO.

Carlíce Kottwitz

Especialização em Contabilidade e Controladoria
carlice@unochapeco.edu.br

Rodrigo Barichello

Doutor em Engenharia de Produção
rodrigo.b@unochapeco.edu.br

Silvana Kruger

Doutora em Ciências Contábeis
silvanak@unochapeco.edu.br

Cleunice Zanella

Doutora em Administração
cleunice@unochapeco.edu.br

RESUMO

A pesquisa tem por objetivo avaliar a viabilidade econômico-financeira de dois projetos de agroenergia localizado no interior do Estado do Rio Grande do Sul. Foram analisados um projeto de investimento implantado em uma propriedade individual e em um condomínio de agroenergia. A primeira etapa foi identificar as reduções de custos e quais os investimentos necessários para implantar os projetos, a etapa posterior foi analisar através dos métodos determinísticos de análise de investimento qual dos projetos apresentou melhor viabilidade econômica. O método utilizado nesta pesquisa é o estudo de caso, envolvendo análises qualitativas das variáveis ambientais e sociais e análises quantitativas de variáveis econômicas. Conclui-se que o projeto em condomínio apresenta melhores resultados e consegue recuperar seu investimento em dois anos e cinco meses, enquanto uma propriedade individual necessita de seis anos e sete meses para conseguir recuperar o investimento inicial.

Palavras-chave: Biodigestor, Condomínios de Agroenergia, Viabilidade Econômico-financeira, Suinocultura.

1 INTRODUÇÃO

A agricultura brasileira passou por mudanças tecnológicas, econômicas e produtivas ao longo das últimas décadas, ocasionando aumento da produtividade. Há algumas décadas a produção rural era somente para o consumo próprio da família, porém as agroindústrias surgiram como uma ferramenta para suprir as necessidades dos produtores rurais, tornando-se uma alternativa de emprego, ocupação e renda para as famílias de pequenos agricultores que buscam uma forma de inserção econômica através de diferentes formas de integração agroindustrial como as aves, suínos, gado leiteiro ou a produção de commodities como a soja e o milho (JOÃO; JUNIOR, 2009).

Com a expansão da atividade suinícola no País e o incremento tecnológico nos sistemas de produção, houve um aumento da produtividade e uma concentração de animais. Em contrapartida, as operações agrícolas tem se mostrado como grandes geradoras de

resíduos em todo o mundo (BARICHELLO, 2011). Particularmente em relação à produção de suínos os dejetos normalmente são lançados sem tratamento em rios e mananciais, o que se caracteriza em enorme potencial poluidor, pois este material contém fezes, urina, restos de alimentos não ingeridos e os germes e bactérias que os acompanham (ANGONESE *et al*, 2006).

Os dejetos gerados da suinocultura se tratados podem ser uma alternativa energética. Quando bem escolhido e conduzido, o manejo adotado permite o aproveitamento integral dos dejetos, dentro das condições estabelecidas em cada propriedade (ANGONESE *et al*, 2006).

Segundo Bordin *et al*, (2005), os dejetos de suínos até a década de 70 não era um fator preocupante, pois havia pouca concentração de animais e o solo tinha capacidade de absorvê-los na adubação de pastagens, entre outras. Porém o desenvolvimento da suinocultura acarretou a produção de grandes quantidades de dejetos e transformou-se num fator preocupante.

A tecnificação para o tratamento dos dejetos suínos é o grande desafio para a sustentabilidade dessa atividade, uma vez que pequenas áreas territoriais concentram-se grandes quantidades de animais. A tecnologia da digestão anaeróbica em biodigestores é uma das possibilidades para a minimização da poluição gerada por esta atividade e que ao mesmo tempo, agrega valor as propriedades rurais.

A utilização de biodigestores tem merecido importante destaque devido aos aspectos de saneamento e energia, além de estimular a reciclagem de nutrientes (OLIVEIRA *et al*, 2004). Nas décadas de 70 e 80 houve no Brasil, especialmente na região nordeste, investimento em biodigestores; porém, tais projetos acabaram perdendo o ímpeto e os biodigestores instalados se dizimaram. Em virtude da possibilidade de venda dos créditos de carbonos, relacionados ao Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL ou CDM, em inglês), previsto no Protocolo de Quioto, esses equipamentos ganharam força novamente.

Com a utilização dos subprodutos do processo de biodigestão, biogás e biofertilizante, possibilita-se a valoração dos dejetos suínos nas propriedades, transformando um passivo ambiental em oportunidades, uma vez que, o item energia é cada vez mais evidenciado pela interferência no custo final de produção. (BARICHELLO, 2011).

Um projeto de agroenergia é uma alternativa de tratar os dejetos de suínos, de gerar renda e reduzir os custos para os agricultores. Pode ser formado por uma propriedade individual, ou por um condomínio, que é a junção de mais do que uma propriedade rural. O projeto de agroenergia tem como objetivo dar oportunidade aos pequenos agricultores a ter um sistema de tratamento de dejetos, a reduzir os impactos ambientais, a desenvolver tecnologias de baixo custo e fácil manutenção, aumentar a qualidade de vida e estimular a permanência dos jovens na agricultura.

Neste contexto, o problema que norteia o presente estudo é: qual método de produção de agroenergia tem maior viabilidade econômica?

A pesquisa busca apresentar um caso prático de análise de viabilidade econômica de um sistema em condomínio versus propriedade individual de Agroenergia.

Além desta Introdução o estudo estrutura-se em mais quatro seções. A segunda seção apresenta o aporte teórico a respeito da biodigestão, da suinocultura no Brasil, das propriedades individuais versus condomínios de agroenergia e os métodos para análise de investimentos. A terceira seção enfatiza os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Em seguida são analisados os dados coletados, visando contemplar o objetivo proposto para o estudo e por fim apresentam-se as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados. Segundo Dmitruk *et al*, (2012), a revisão bibliográfica visa dar segurança ao pesquisador, muni-lo das informações relevantes à investigação e informar o leitor sobre o tema, as palavras chaves e tópicos centrais do problema do projeto. Neste estudo a revisão de literatura foca, em um panorama da suinocultura no Brasil, na biodigestão, e na análise de viabilidade econômica da produção de energia através dos dejetos de suínos em um sistema em condomínio ou em propriedade individual, para depois identificar qual projeto é mais vantajoso.

2.1 Suinocultura no Brasil

A produção de carne suína existe no Brasil desde os primórdios da nossa civilização. No final do século XIX e início do século XX, com a imigração européia para os estados do Sul, a suinocultura ganhou um novo aliado. Esses imigrantes vindos principalmente da Alemanha e da Itália trouxeram para o Brasil os seus hábitos alimentares de produzir e consumir suínos, bem como um padrão próprio de industrialização (CIAS, 2014).

Segundo Miele *et al*, (2014) a carne suína é a fonte de proteína animal mais importante no mundo, com a produção de 100 milhões de toneladas, das quais aproximadamente metade é produzida na China, e o restante na União Européia, nos Estados Unidos e no Brasil, o quarto maior produtor e exportador com 3% da produção e 11% das exportações.

No Brasil existem dois grupos distintos de empresas e cooperativas que abatem e processam a carne suína, que são: as líderes de mercado e as organizações que atuam em mercados locais. As líderes de mercado buscam ganhos por escala e promoção da marca, pois são empresas de grande porte que possuem varias unidades industriais e atuam também em outros segmentos como carne de frango, carne bovina, laticínios, entre outros. As organizações que atuam em mercados locais são empresas de menor porte que produzem e vendem a carne suína para localidades próximas como: supermercados, açougues, entre outros (MIELE *et al*, 2014).

A suinocultura brasileira se fortaleceu a partir do momento que empresas e as cooperativas agroindustriais passaram a utilizar o método de integração, sistema no qual a agroindústrias fornecem ração, genética, logística e assistência técnica aos produtores. Esse método de parceria apresenta também garantias formais de compra e venda, e possui especificações de volume e prazos, exigência de exclusividade, definição de um preço de referência e de critérios de remuneração em função do desempenho.

Até meados dos anos 90, a produção de suínos denominava-se em “produção em ciclo completo”, onde o mesmo estabelecimento desenvolvia todas as etapas de produção (MIELE *et al*, 2014). Desde então se verificou um processo de mudança, onde a produção passou a ser dividida em etapas, ou seja, os animais passam por várias propriedades até estarem prontos para o abate. Esse ciclo foi definido em Unidades Produtoras de Leitões (UPL), e Unidades de Crescimento e Terminação (UT).

A região Sul caracteriza-se pelo processo de integração entre os produtores e as agroindústrias, na região Sudeste predomina o sistema CC não integrado (mercado spot), já a região Centro Oeste é uma das principais regiões de expansão da fronteira agrícola no mundo, porque os produtores de grãos passaram a diversificar suas atividades e explorar ganhos de escala, ali predomina o mercado spot e contratos de compra e venda (MIELE *et al*, 2014).

Segundo ABCS (2014) a produção de suínos no Brasil está assim distribuída: região sudoeste 17,8%; região centro-oeste 14,1%; regiões norte e nordeste 19,4% e a região sul representam 48,6% da produção nacional.

Os cinco principais estados exportadores se carne suína do Brasil segundo informações da Lapesui 2014 foram: Santa Catarina 17,525 mil toneladas, Rio Grande do Sul

8,864 mil toneladas, Goiás 7,165 mil toneladas, Minas Gerais 5,019 mil toneladas, Paraná 3,585 mil toneladas, e Mato Grosso do Sul 1,331 mil toneladas.

2.2 Biodigestão: Biogás e Biofertilizantes na suinocultura

O processo de biodigestão da biomassa residual consiste na geração de biogás e de biofertilizante. A composição típica do biogás é cerca de 60% de metano, 35% de dióxido de carbono e 5% de uma mistura de hidrogênio, nitrogênio, amônia, ácido sulfídrico, monóxido de carbono, aminas voláteis e oxigênio (WEREKO-BROBBY; HAGEN, 2000). Já o biofertilizante é um subproduto obtido a partir da fermentação anaeróbica de resíduos da lavoura ou dejetos de animais na produção de biogás (BLEY JÚNIOR, 2009).

Pipatmanomai *et al*, (2009) expressam que o biogás pode ser gerado de resíduos domésticos, esgoto, aterros sanitários, dos resíduos animais e das águas residuais. As emissões de metano na atmosfera tem origem de várias fontes, a biodegradação anaeróbica: como, digestão de ruminantes, queima de biomassa, etc. As fontes naturais representam 40% do volume total de emissões de metano, enquanto que fontes antropogênicas representam 60%.

Segundo Silva (2014) a maior parcela dos compostos do biogás, o metano (CH₄), quando lançado na atmosfera apresenta potencial de poluição 21 vezes superior ao dióxido de carbono (CO₂) no que se refere ao efeito estufa. Sua utilização na agricultura dentro da matriz energética contribuirá para reduzir a emissão de gás metano, o que equivale a aproximadamente 77,8 milhões de toneladas por ano de CO₂ (COIMBRA-ARAÚJO *et al*, 2014).

O processo de formação do biogás envolve a ação de decomposição da matéria orgânica por microorganismos, podendo ser divididos em processos de decomposição aeróbica, anaeróbica e facultativa. No processo de digestão anaeróbica, a biomassa úmida é alimentada a um tanque de digestão fechado, chamado de biodigestor ou reator, onde ocorrem as reações anaeróbicas. Os biodigestores é um equipamento muito utilizado para o tratamento de dejetos líquidos dos suínos, formado por um tanque revestido com pedra, alvenaria ou geomembrana de PVC e coberto com uma lona que possibilite a sua expansão para armazenar gases (DALMAZO; BAZI; OLIVEIRA; 2009).

A produção do biogás gerado pela digestão anaeróbica de resíduos traz vários benefícios uma vez que: auxilia na preservação do meio ambiente; promove a utilização e/ou reaproveitamento de recursos “descartáveis”; tem a capacidade de estabilizar grandes volumes de dejetos orgânicos diluídos a um baixo custo; baixa produção de biomassa e, conseqüentemente, menor volume de dejetos com menor custo; reduz os odores e as toxinas do ar; diminui a emissão de poluentes pela substituição de combustíveis fósseis; possibilita a geração descentralizada de energia; aumenta a oferta de energia. Já o biofertilizante pode ser usado como adubo orgânico em conjunto com fertilizantes químicos em uma variedade de culturas de vegetais, proporcionando um rendimento comparável à obtida com o uso exclusivo de fertilizantes químicos, reduzindo o custo do processo de produção (SANCHEZ *et al*, 2005).

A utilização dos dejetos de suínos para adubar a terra é uma prática comum na agricultura, porém esses dejetos devem ser tratados, pois contém resíduos de medicamentos entre outras bactérias que são prejudiciais quando lançadas na terra.

O biofertilizante é muito utilizado nas lavouras, as análises laboratoriais do biofertilizante produzido nas propriedades objeto do estudo indicaram as seguintes faixas de concentrações: de 0,5 a 4,0 % para o nitrogênio, de 0,5 a 5,0% para o fósforo, de 0,5 a 3,0% para o potássio e cerca de 90 a 95% para a água.

Oliveira *et al*, (2011) salientam que dentre os benefícios já citados, existe a possibilidade de venda de créditos de carbono. No Brasil, já existem vários projetos de

mecanismo de desenvolvimento limpo (MDL), o qual foi criado pela Conferência das Partes da Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças do Clima (UNFCCC, em inglês) como uma maneira de ajudar os países a cumprirem as metas do Protocolo de Quioto. A proposta de MDL consiste na implantação de um projeto em um país em desenvolvimento com o objetivo de reduzir as emissões de gases do efeito estufa, de um modo global, e contribuir para o desenvolvimento sustentável, de um modo local. Cada tonelada de CO₂ equivalente que deixa de ser emitida, ou é retirada da atmosfera, se transforma em uma unidade de crédito de carbono, chamada Redução Certificada de Emissão (RCE); esta poderá ser negociada no mercado mundial, através do Escritório Central de MDL (CDM Board em inglês).

A digestão anaeróbia de dejetos animais é uma maneira promissora de tecnificação do tratamento dos efluentes da suinocultura (BACENETTI, NEGRI *et al.*, 2013). Para Tsai *et al.* (2004), a biomassa é atraente como fonte alternativa de energia do ponto de vista da sustentabilidade, pois além do ganho explícito para o meio-ambiente, há ganhos diretos e indiretos do ponto de vista social e tem se mostrado viável do ponto de vista econômico.

2.3 Condomínios de Agroenergia X Produtores Individuais

A busca constante de outras formas de energia sustentáveis tende a aumentar a competitividade das propriedades rurais, entre elas a utilização do biogás como fonte de energia gerada a partir dos resíduos de animais. Segundo Bley Júnior (2009) avanços em energia brasileira em particular biogás traz alto valor estratégico para o Brasil, criando uma dimensão no setor rural de auto-geração, o que resultaria na liberação de energia para atender outras demandas da sociedade, não descartando a geração de eletricidade excedente, que pode ser comercializado no sistema nacional. Nesta perspectiva, o condomínio de agroenergia pode ser visto como um conjunto de propriedades rurais que se interagem para baixar os custos de produção e produzir energia de forma sustentável.

A técnica de agroenergia através da utilização do biogás, como produto e como fonte renovável de energias, pode ser explorado em sistemas cooperativos em forma de condomínio ou em propriedade individual. Em condomínio, os biodigestores podem ser interligados por gasodutos rurais, formando conjuntos de redes interligadas com gestão associativa, configuradas de forma que permitam o ordenamento territorial. São muito interessantes, porque oferecem escala para a economia do biogás. É possível aos condomínios associar-se interligando seus gasodutos a uma só central geradora de energia, para proporcionar uma economia em escala altamente viável para os participantes e resultados importantes nos âmbitos ambiental, energético e, principalmente, econômico. Esse arranjo tem como perspectiva um modelo de cooperativismo com biogás, independentemente da vinculação do produtor a outras cooperativas, ou integrações (BLEY JÚNIOR, 2009).

A produção de agroenergia através da utilização do biogás pode ser de forma individual, isto é, cada produtor gerando sua própria energia, ou coletivo, em que os diversos produtores poderiam se unir formando condomínios de geração distribuída de energia, com objetivo comum de gerar energia elétrica, e reduzir os custos.

Neste aspecto, um dos principais projetos brasileiros na experiência de Condomínio de Agroenergia na Agricultura Familiar, está sendo desenvolvido desde 2009 pela Itaipu Binacional no Rio Ajuricaba divisor de águas (Marechal Cândido Rondon, Oeste do Paraná, Brasil). O projeto é composto por 33 agricultores familiares, totalizando um rebanho de cerca de 400 vacas e porcos 5000, cada um tem as propriedades de um digestor, produzindo um total de 570 m³ / dia de biogás. O projeto demonstrou a viabilidade de combinar a preservação do meio ambiente para a produtividade e geração de renda por meio de tecnologias acessível aos pequenos agricultores que se reuniram em um condomínio de energia. Entre os resultados

alcançados destacam-se o aumento da produção agrícola, a segurança energética, a conservação do solo e da água, a melhoria da qualidade de vida nas propriedades pela redução de odores e insetos e consequentemente a redução do êxodo rural (COIMBRA-ARAÚJO, *et al*, 2014).

2.4 Métodos para Análise de Investimentos

A análise de investimentos consiste em fazer estimativas de todo o gasto envolvido com o investimento inicial e identificar quais as vantagens que o projeto trará. O principal objetivo da análise de investimentos é reunir informações necessárias à tomada de decisão analisando sua viabilidade econômica, a sensibilidade diante de diferentes cenários econômicos e a exposição ao risco. Do ponto de vista da análise econômico-financeira, um projeto de investimento é qualquer atividade que implique na utilização de recursos na forma de bens de produção, na expectativa de gerar recursos futuros (SILVA, 2005).

Conforme Casarotto Filho (2002), temos que buscar uma série de respostas para se ter uma análise econômica, entre elas: o montante do investimento, se precisa de financiamento ou de possui recursos próprio, qual o custo dos produtos, qual será o retorno do investimento, se corre risco de não conseguir pagar o financiamento, qual o índice de produtividade dos recursos e qual o índice de risco financeiro.

A avaliação de projetos de investimentos envolve um conjunto de técnicas que buscam determinar sua viabilidade econômica e financeira. Segundo Silva (2005), um dos modelos de análise mais importantes para avaliar ações de investimento, é o modelo de Desconto de Fluxo de Caixa (DFC), que representa a análise, a valor presente, dos fluxos de caixa futuros líquidos gerados. Neste modelo podem-se utilizar as seguintes técnicas: o Valor Presente Líquido (VPL), a Taxa Interna de Retorno (TIR), o Valor Anual Uniforme Equivalente (VAUE) e o Payback.

O Valor Presente Líquido (VPL) mede a riqueza gerada por um determinado ativo a valores atuais o que representa a rentabilidade do projeto. Segundo Fonseca (2010) o valor presente líquido é considerado uma das técnicas mais sofisticadas de análise de investimento, por considerar o valor do dinheiro no tempo. Esse tipo de técnica desconta os fluxos de caixa da empresa a uma taxa especificada. Essa taxa refere-se ao retorno mínimo que deve ser obtido por um projeto, de forma a manter inalterado o valor de mercado da empresa. Conforme Assaf Neto; Guasti Lima (2011), o valor presente líquido exige a definição prévia da taxa de desconto a ser utilizada nos vários fluxos de caixa, para conseguir expressar seu resultado econômico (riqueza) atualizado.

A taxa interna de retorno (TIR) é definida como a taxa de desconto que leva o valor atual das entradas de caixa a se igualarem ao investimento inicial referente a um projeto (EYERKAUFER; BRITO, 2012). Ela busca determinar uma única taxa de retorno, e permite descobrir e comparar o rendimento de uma aplicação para saber se o projeto é ou não vantajoso. Para Assaf Neto; Guasti Lima (2011), um projeto de investimento é recomendado se a taxa interna de retorno calculada for maior que o retorno exigido, por isso se o investimento apresentar uma taxa de retorno menor que o exigido, o projeto deve ser rejeitado.

O valor anual equivalente líquida (VAUE) é a parcela periódica e constante necessária ao pagamento de uma quantia igual ao VPL da opção de investimento em análise, ao longo de sua vida útil. Consiste em obter um valor médio periódico dos fluxos de caixa positivos e compará-lo com o valor médio dos fluxos de caixa negativos. A grande vantagem do método VAUE no horizonte de planejamento é que não é necessário que os fluxos de caixa dos investimentos sejam repetidos até um horizonte de planejamento comum para poder compará-los (SILVA, 2005).

Segundo Eyerkauffer; Brito (2012) o payback é o número de anos necessário para se recuperar o investimento inicial, são utilizados para avaliar os investimentos propostos e filtrar os projetos. Para Fonseca (2010), esta alternativa determina inicialmente um limite de tempo máximo para retorno do investimento. Após a definição deste prazo é analisado o fluxo de recursos do projeto, comparando o volume necessário de investimento com os resultados a serem alcançados futuramente, verificando o período onde o saldo tornou-se igual a zero. Se este prazo de recuperação for um período aceitável pelos investidores, então o projeto será efetivado, caso contrário será descartado. Para Assaf Neto; Guasti Lima (2011), o período do payback é um importante indicador do nível de risco de um projeto de investimento, em épocas de maior incerteza da economia ou de restrições à liquidez monetária, o limite-padrão definido pelas empresas em geral reduz-se bastante.

A decisão de fazer um investimento de capital envolve pesquisa em que se investir, assim como a avaliação das alternativas levantadas. Os métodos de análise de investimento citados anteriormente auxiliam o investidor a ter uma análise econômico-financeira de um projeto, podendo assim decidir se o investimento é viável.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é baseada no método do estudo de caso, pois se investigou um fenômeno dentro do seu contexto real, no qual as condições contextuais referem-se ao objeto que será estudado. Yin (2005) comenta que a escolha da metodologia de estudo de caso deve-se ao fato de ser uma técnica de investigação de comportamentos que não podem ser manipulados isoladamente e devem ser analisados em conjunto. O estudo de caso não é apenas uma tática para a coleta de dados, mas uma estratégia de pesquisa. Segundo Bruyne (1997) o estudo de caso reúne informações tão numerosas e tão detalhadas quanto possível, com vistas a apreender a totalidade da situação.

Decidiu-se estudar um único caso, porque este fenômeno é recente no Brasil. O caso estudado é um dos primeiros implantados nesta configuração. Esta pesquisa foi conduzida no interior do Estado do Rio Grande do Sul, Brasil, em duas propriedades rurais que formaram o condomínio de agroenergia. As propriedades protagonistas deste estudo se configuram como Unidades Produtoras de Leite – UPL. Além da produção suínica, as propriedades realizam o cultivo de milho, soja e possuem pastagens para criação de bovinos para consumo próprio. Através desta pesquisa, pretende-se determinar "como" e "por que" foram implementadas as alterações nas propriedades analisadas, para fazer uma avaliação posterior das vantagens adquiridas com o investimento, e a análise de viabilidade econômica dos projetos.

Yin (2005) sugere que seis fontes de evidência devem ser utilizadas, na medida do possível, para obter um bom estudo de caso, a saber: (1) documentação (2) registros de arquivos, (3) entrevistas, (4) observações diretas, (5) observações participantes, e (6) artefatos físicos.

Algumas das técnicas citadas acima serão utilizadas no decorrer da pesquisa, entre elas: a documentação e os dados arquivados servirão como base de análise em relatórios, orçamentos, tabela e gráficos que foram utilizados no decorrer da implantação do projeto; a entrevista será realizada com os produtores rurais para conhecer a rotina das propriedades e saber como funciona o processo de produção de agroenergia; a observação direta e participante tem como objetivo conhecer o condomínio de agroenergia para buscar novas informações relevantes ao estudo.

Os documentos a serem utilizados nesta pesquisa são relatórios, arquivos como orçamentos das instalações. Os principais dados para o estudo serão coletados a partir de entrevistas semi-estruturadas, que serão realizadas no local de estudo.

A base teórica para a pesquisa do estudo de caso foi de fontes bibliográficas nacionais e internacionais. As variáveis meio ambiente e social foram analisadas qualitativamente e análises quantitativas foram utilizadas para avaliar as variáveis econômicas.

4 O ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi realizado em duas propriedades rurais de médio porte localizadas no município de Tucunduva (RS) região noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Além da produção de suínos, as propriedades cultivam cereais como milho e soja, e também a criação de bovinos para o próprio consumo.

A produção dos suínos nas propriedades deu-se início em meados da década de 90. No início a produção era pequena e com poucas técnicas de produção. O comércio dos animais era realizado entre familiares, vizinhos e outros produtores rurais. Não havia tratamento dos dejetos, e todo o volume gerado era absorvido na lavoura para adubar a terra. Com o passar dos anos, houve uma expansão da produção, que conseqüentemente elevou o nível dos resíduos gerados nas propriedades causando problemas com o meio ambiente.

Atualmente as propriedades caracterizam-se como unidades produtora de leitões (UPL). A propriedade “A” utiliza o ciclo UPL até 8 kg e possui um plantel de 400 matrizes, e uma produção diária de dejetos estimado em 18 m³, já a propriedade “B” utiliza o ciclo UPL até 23 kg com um plantel de 550 matrizes e um volume diário de dejetos estimado em 25 m³.

No ano de 2002, as propriedades firmaram acordo com uma agroindústria da região em um sistema de parceria. Bonett e Monticelli (1998) descrevem que o Sistema de Parceria é formalizado através de contratos que apresentam exigências quanto à origem da genética, especificações, técnicas de manejo e retirada de medicamentos e o provimento de assistência técnica e transporte. Os contratos apresentam garantias formais de compra e venda às agroindústrias vinculadas e especificações de volume e prazos, exigência de exclusividade, definição de um preço de referência e de critérios de remuneração em função do desempenho e uniformidade.

Em 2011 os proprietários começaram os estudos para viabilizar formas de aproveitamento do biogás. Surgiu, então, no decorrer do processo a possibilidade de geração de energia elétrica isolada e posterior um condomínio de agroenergia.

Na Figura 1, pode-se visualizar a localização das propriedades, bem como a posição geográfica em que uma está situada em relação à outra.



Figura 1 – Visualização das propriedades
Fonte: Google Earth (2011)

4.1 Geração de energia elétrica: descrição do processo

O terreno onde a propriedade “A” está localizada possibilitou a instalação do biodigestor e a implantação de unidades coletoras de dejetos de modo mais racional, facilitando as condições de manejo. O terreno está em certo grau de declive, possibilitando que os dejetos gerados sejam conduzidos para uma caixa de homogeneização de vazão através de tubos de 150 mm (PVC), sem a necessidade de bombeamento (Figura 2, à esquerda). Todo o dejetos produzido na propriedade é destinado para dentro do biodigestor, onde passa por um tempo de residência hidráulica estimado em 30 dias.



Figura 2 – Tubulação coletora de dejetos e biodigestor modelo canadense.

O biodigestor construído na propriedade é do modelo canadense (Figura 2, à direita), de operação contínua, e sua produção estimada de biogás corresponde a 150 m³ por dia, considerando-se uma vazão média de esgoto de 17 m³ de dejetos por dia.

Todo o biogás produzido nos biodigestores das duas propriedades é direcionado ao balão de armazenamento, localizado em uma das propriedades. Para isso foi construído um gasoduto interligando as duas propriedades (Figura 03, à esquerda), dando formato a um pequeno condomínio de agroenergia. O gasoduto possui 470 metros de comprimento, cobrindo a distância entre as duas propriedades, e o biogás é transportado por meio de tubulação rígida de PVC com 100 mm de diâmetro.



Figura 03: Visualização do Gasoduto e balão de armazenamento

Após estar no balão de armazenamento, o biogás é enviado através de tubulação ao conjunto motor/gerador, instalado em uma das propriedades (Figura 04). Esse conjunto consiste em um motor de combustão interna, adaptado para o uso do biogás como combustível, acoplado a um gerador de eletricidade trifásico, gerando energia para uma das propriedades, utilizando um sistema de distribuição interno e isolado. Há um painel de comando, onde se encontram informações sobre a energia gerada. Os proprietários escolhem qual energia utilizar na propriedade, basta acionar uma chave central.



Figura 04: Conjunto Motor-Gerador e Medidor de Consumo de Biogás

O consumo de biogás observado varia entre 10 e 15 metros cúbicos/hora no conjunto motor/gerador, dependendo da potência elétrica gerada. A potência da geração de energia elétrica pelo motor/gerador irá depender do consumo de energia da propriedade. Neste caso, o motor funciona numa velocidade que pode ser variada conforme a necessidade de geração de energia, uma vez que não há excedente de produção e a potência do motor já está fixada. O desligamento do sistema para a manutenção é programado em horários em que o consumo de energia é menor.

A energia gerada é utilizada apenas em uma das propriedades, dentre elas para a iluminação das instalações, sistema de aquecimento dos animais, funcionamento de uma fábrica de ração, funcionamento de uma central de secagem de grãos e de uma central de produção de sêmen suíno (utilizado em ambas as propriedades).

4.2 Benefícios Econômicos

Para fazer a análise de viabilidade econômico-financeira, foi analisado os investimentos necessários para a implantação do projeto e também quais foram as reduções de custos do período. Primeiro analisou-se as informações da propriedade individual, e em seguida do condomínio de agroenergia.

Nesse projeto os agricultores não precisaram adquirir os biodigestores porque foram beneficiados pelo programa de uma agroindústria conveniada. Foram distribuídos 3500 biodigestores em propriedades produtoras de suas matérias-primas.

Em termos econômicos, a tabela 1 detalha quais foram os investimentos necessários para a implantação do projeto de agroenergia, tanto em condomínio como em propriedade individual.

INVESTIMENTO INICIAL		
<i>Descrição</i>	<i>Condomínio</i>	<i>Propriedades individuais</i>
Grupo Motor/Gerador	R\$ 60.000,00	R\$ 60.000,00
Casa de Máquinas	R\$ 2.000,00	R\$ 2.000,00
Balão de Armazenamento	R\$ 3.000,00	R\$ -
Gasoduto	R\$ 2.700,00	R\$ -
(02) Biodigestores (Canadense)	R\$ -	R\$ -
Silo secagem/armazenagem	R\$ 35.000,00	R\$ 35.000,00
Total	R\$ 102.700,00	R\$ 97.000,00

Tabela 1: Gastos de investimento inicial

Para a implantação de um condomínio de agroenergia em foi necessário um investimento inicial de R\$ 102.700,00, considerando os gastos com máquinas e equipamentos.

Já para implantar um sistema de agroenergia em uma propriedade individual foi necessário um investimento inicial de R\$ 97.000,00.

Pode-se perceber na tabela 1 que há pouca diferença no investimento inicial para se implantar um condomínio de agroenergia, ou instalar o sistema de agroenergia em uma propriedade individual. Numa propriedade individual não é necessário o balão de armazenamento e o gasoduto, pois não precisa interligar uma propriedade na outra como ocorre no condomínio.

REDUÇÃO DE GASTOS MENSAL		
<i>Descrição</i>	<i>Condomínio</i>	<i>Propriedades individuais</i>
Economia de Energia	R\$ 2.500,00	R\$ 1.250,00
Secagem grãos	R\$ 666,67	R\$ 666,67
Transporte	R\$ 195,31	R\$ 195,31
Biofertilizante	R\$ 1.125,00	R\$ 562,50
Total Mensal	R\$ 4.486,98	R\$ 2.674,48
Total anual	R\$ 53.843,76	R\$ 32.093,76

Tabela 2: redução de custos

A implantação de um projeto de agroenergia proporciona redução de custo energético e economia da energia elétrica provinda de rede da concessionária, bem como reduz os custos com adubos, pois tem a utilização do biofertilizante para adubar as lavouras, redução dos custos de transporte, armazenagem e secagem de grãos, que antes eram levados até a cooperativa para secagem e, após, retornavam as propriedades. Mensalmente houve uma economia de custos no condomínio de agroenergia de R\$ 4.486,98, já em um projeto de propriedade individual a economia mensal foi de R\$ 2.674,48.

Para avaliar a viabilidade econômica da implantação do condomínio de agroenergia, foram realizados diversos cálculos. Segundo Assaf Neto; Guasti Lima (2011), um investimento deve oferecer um retorno mínimo definido pela empresa. Nesse projeto, a taxa de retorno considerada foi 12% a.a.

Nos cálculos realizados para avaliar a viabilidade econômica do condomínio de agroenergia, o fluxo de caixa do investimento, ajustado ao valor atual apresenta um retorno de R\$ 135.621,53, e uma taxa de retorno (TIR) de 4,42% ao ano, e um valor anual equivalente líquido de R\$ 24.002,86. Dessa forma podemos comparar o projeto com outros investimentos. Por exemplo, supondo que em 2011 os proprietários houvessem investido R\$ 102.700,00 (mesmo valor que o investimento do projeto) na poupança, a uma taxa de remuneração de 7,5% ao ano, no período o rendimento deste investimento seria de aproximadamente R\$ 123.038,59. Desta forma podemos perceber que o investimento no projeto é mais vantajoso que investir na poupança.

Considerando-se que, para fazer este investimento, as propriedades necessitassem recorrer a um empréstimo de R\$ 102.700,00, a uma taxa de juros de 8% ao ano, os resultados conseguidos através do projeto implantado ainda seriam de um fluxo de caixa superior. Neste caso, o projeto apresentaria um valor atual de R\$ 124.524,67, indicando que, mesmo com o uso de recursos de terceiros, este investimento ainda é economicamente viável.

O tempo necessário para recuperar o investimento inicial do condomínio de agroenergia ocorreu em aproximadamente 2,42 anos (2 anos e 5 meses). Foram considerados a entradas de caixa, deduzindo os custos de manutenção e depreciação.

Num outro cenário, para a realização desse projeto os produtores foram beneficiados com dois biodigestores modelo Canadenses através da empresa Sadia, dessa forma houve uma

economia no investimento inicial de R\$ 100.000,00. Caso fosse necessário à aquisição dos biodigestores o retorno do investimento ocorreria em 7,06 anos.

Nos cálculos realizados para avaliar a viabilidade econômica de uma propriedade individual de agroenergia, considerando um investimento inicial de R\$ 97.000,00, e uma redução de custos mensal de R\$ 2.674,48, percebe-se que o VPL apresenta um lucro líquido de R\$ 18.429,18, e uma taxa de retorno (TIR) de 1,78% ao ano. O projeto ainda é considerado economicamente viável porque apresenta um valor anual equivalente líquido de R\$ 3.261,67, indicando que os benefícios são maiores que os custos. O tempo necessário para recuperar o investimento inicial, calculado através do payback ocorre em aproximadamente 6,61 anos (6 anos e 7 meses). Foram considerados a entradas de caixa, deduzindo os custos de manutenção e depreciação.

Caso fosse necessário à aquisição de dois biodigestores na propriedade individual o retorno do investimento ocorreria em 14,01 anos.

Para avaliar melhor, vamos comparar o valor do investimento com a poupança e com um empréstimo. Se o mesmo valor de R\$ 97.000,00 fosse aplicado na poupança, o rendimento nesse período seria de R\$ 158.685,52, já o valor atual de um empréstimo bancário seria R\$ 163.961,21.

A tabela 3 apresenta os resultados encontrados na propriedade individual e no condomínio de agroenergia. Nesse caso não foi considerado os biodigestores para realizar os cálculos.

COMPARATIVO CONDOMINIO versus PROPRIEDADE INDIVIDUAL		
	CONDOMINIO DE AGROENERGIA	PROPRIEDADE INDIVIDUAL
VPL	R\$ 135.621,53	R\$ 18.429,18
TIR	4,42%	1,78%
VAUE	R\$ 24.002,86	R\$ 3.261,67
PAYBACK	2,42 anos	6,61 anos

Tabela 3: comparação condomínio x propriedade individual

Foi analisado um período de 10 anos, os melhores resultados encontrados foram no condomínio de agroenergia, pois os gastos são divididos em duas propriedades, e o investimento necessário não altera muito. No final do período o condomínio apresenta um VPL positivo em R\$ 135.621,53 enquanto na propriedade individual esse lucro é somente de R\$ 18.429,18. O retorno de investimento mostra que o condomínio recupera seu investimento em apenas 2,42 anos, enquanto uma propriedade individual esse prazo é mais que o dobro, é necessários 6,61 anos para conseguir recuperar o investimento inicial. Em uma análise geral, os dois projetos são economicamente viável.

Para comparar os projetos A e B a tabela 4 apresenta os resultados encontrados na propriedade individual e no condomínio de agroenergia caso fosse necessário à aquisição dos biodigestores, que nesse projeto não tinha sido incluído porque as propriedades foram beneficiadas com por agroindústria conveniada conforme já destacado anteriormente. Nesse caso foi considerado no projeto A – propriedade individual – a aquisição de um biodigestor no valor de R\$ 50.000,00, já no projeto B – condomínio - foi considerado a aquisição de dois biodigestores no valor de R\$ 100.000,00.

COMPARATIVO CONDOMINIO versus PROPRIEDADE INDIVIDUAL		
	CONDOMINIO DE AGROENERGIA	PROPRIEDADE INDIVIDUAL
VPL	R\$ 35.621,53	R\$ -31.570,82
TIR	1,66 %	0,49%
VAUE	R\$ 6.304,39	R\$ -5.587,54

PAYBACK	7,05 Anos	16,68 Anos
---------	-----------	------------

Tabela 3: comparação condomínio x propriedade individual – considerando a aquisição dos biodigestores

A tabela 4 apresentou os resultados encontrados nos projetos A e B caso fosse necessária à aquisição dos biodigestores. Dessa forma o investimento inicial da propriedade individual seria de R\$ 147.000,00, enquanto do condomínio seria de R\$ 202.700,00.

Foi analisado um período de 10 anos para ter uma igualdade de tempo dos cálculos anteriores. No projeto A – propriedade individual, não é possível recuperar o investimento no período de 10 anos, é necessário 16,68 anos. Seu VPL foi negativo em R\$ - 31.570,82, e a taxa interna de retorno (TIR) é 0,497%. No projeto B – condomínio de agroenergia, o investimento é recuperado em 7,05 anos. O VPL apresenta um valor positivo de R\$ 35.621,53, e a taxa interna de retorno é 1,66%.

Percebe-se que num projeto onde é necessária a aquisição dos biodigestores, somente é viável investir se for um condomínio, devido ao alto valor do investimento inicial.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo demonstrou a possibilidade de utilização do biogás para a geração de energia elétrica em um pequeno condomínio de agroenergia. A possibilidade do uso do biogás, nas propriedades com criação de suínos, agrega valor ao processo de tratamento dos dejetos das propriedades rurais, diminui os custos de produção, possibilita uma renda extra para as famílias, e melhora a qualidade de vida das pessoas que habitam e trabalham na propriedade e arredores, além de estimular os jovens a permanecer na agricultura.

Em relação aos benefícios econômicos, os estudos de viabilidade econômico-financeira apresentam resultados animadores na utilização dessa tecnologia, porque a criação de leitões demanda grande consumo de energia para o aquecimento dos animais recém-nascidos, além disso, utiliza-se o biofertilizante para adubar as lavouras, o que reduz a quantidade necessária de adubo químico nas lavouras. Também não foram abordados, ainda, possíveis futuros ganhos com os créditos de carbono.

Além dos benefícios econômicos, devemos considerar os ambientais, porque a criação de suínos acarreta numa grande quantidade de dejetos, que se não tratados adequadamente podem causar dano nas lavouras e transmitir doenças.

Pode-se concluir que os dois projetos de agroenergia são viáveis, porque a propriedade individual bem como o condomínio apresentou o VPL positivo, porém o que proporciona melhores resultados para os investidores é o condomínio de agroenergia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGONESE, André R. et al. Eficiência energética de sistema de produção de suínos com tratamento dos resíduos em biodigestor. **Revista Brasileira de Engenharia Agrícola e Ambiental**, v. 10, n. 3, p. 745-750, 2006.

ASSAF NETO, Alexandre; Lima, Fabiano Guasti. **Curso de Administração financeira**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE SUINOS - ABCS. **Produção de Suínos: teoria e prática**. Disponível em: <http://abcs.org.br/images/pdf/livro_producao_bloq.pdf>. Acesso em: 27 de outubro de 2014.

BACENETTI, J. et al. Anaerobic digestion of different feedstocks: Impact on energetic and environmental balances of biogas process. **Science of The Total Environment**, v. 463–464, n. 0, p. 541-551, 2013.

BARICHELLO, Rodrigo; HOFFMANN, Ronaldo. **Pequeno condomínio de agroenergia a partir do biogás proveniente do tratamento de dejetos suínos: um estudo de caso no município de Tucunduva, RS**. Monografia (Conclusão do Curso de Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2011.

BLEY, C. J. et al. Agroenergia da biomassa residual: perspectivas energéticas, socioeconômicas e ambientais. **Itaipu Binacional**, v. 2, 2009.

BONETT, Lucimar Pereira; MONTICELLI, Cícero Juliano. **Suínos: o produtor pergunta, a Embrapa responde**. 2. ed. rev. Brasília: Embrapa Suínos e Aves, 1998.

BORDIN, Roberto de Andrade et al. A produção de dejetos e o impacto ambiental da suinocultura. **Ensaio e Ciência**, v. 3, n. 3, p. 1-4, 2005.

BRUYNE, P. et al. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1997.

CASAROTTO FILHO, Nelson. **Projeto de Negócio: Estratégias e estudos de viabilidade**. São Paulo: Atlas, 2002.

CENTRAL DE INTELIGÊNCIA DE AVES E SUINOS - CIAS. **A Suinocultura no Brasil**. Disponível em:

<http://www.cnpsa.embrapa.br/cias/index.php?option=com_content&view=article&id=5:origem-dos-suinos&catid=4:suinos-publico&Itemid=19>. Acesso em: 26 de outubro de 2014.

COIMBRA-ARAÚJO, Carlos H. et al. Brazilian case study for biogasenergy: Production of electric power, heat and automotive energy in condominium of agroenergy. **Renewable and Sustainable Energy Reviews**, v. 40, p. 826-839, 2014.

DA FONSECA, Yonara Daltro. **Técnicas de avaliação de investimentos: uma breve revisão da literatura**. 2010. Disponível em:

<http://www.infinitaweb.com.br/albruni/artigos/a0303_CAR_AvalInvest.pdf>. Acesso em: 16 de novembro de 2014.

DALMAZO, G. S.; BAZI, S. M.; OLIVEIRA, P. A. V. de.; Biodigestores. in Claudio Rocha de Miranda (org). Dia de Campo: suinocultura e meio ambiente: termo de ajuste de condutas da suinocultura. Concórdia: **Embrapa Suínos e Aves**, 2009.

DMITRUK ORTIZ, Hilda Beatriz. **Cadernos Metodológicos: diretrizes do trabalho científico**. 8. ed. Chapecó: Argos, 2012.

EYERKAUFER, Marino Luiz; BRITO, André De Oliveira. Análise de viabilidade da compostagem de dejetos suínos. **REAVI-Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí**, v. 1, n. 2, p. 41-52, 2012.

JOÃO, Valdemar; JUNIOR, Wesz. Novas configurações no meio rural brasileiro: uma análise a partir das propriedades com agroindústria familiar. **Agroalimentaria**, n. 28, p. 25-34, 2009.

LAPESUI. **ABPA divulga os resultados produção e das exportações 1º semestre 2014.**

Disponível em:

<http://www.lapesui.com.br/web/index.php?pag=noticia&id_noticia=2362&id_menu=32>.

Acesso: 27 de outubro de 2014.

MIELE, Marcelo; MACHADO, Jurandi Soares; LUDTKE, Charli. **Os caminhos da suinocultura.** AgroANALYSIS, v. 30, n. 01, p. 35-45, 2014

OLIVEIRA, Paulo A. V. **Tecnologias para o manejo de resíduos na produção de suínos: manual de boas práticas.** Concórdia: Embrapa Suínos e Aves, 2004. 109 p. (Programa Nacional do Meio Ambiente - PNMA II.

OLIVEIRA, Walter B., Sonia Valle et al. **A geração de bioenergia e biofertilizante em uma propriedade rural sustentável. biomassa e bioenergia**, v 35, n. 7, p. 2608-2618, 2011.

SANCHEZ, E.; BORJA, R.; TRAVIESO, L.; MARTIN, A.; COLMENAREJO, M. F. Effect of organic loading rate on the stability, operational parameters and performance of a secondary upflow anaerobic sludge bed reactor treating piggery waste. *Bioresource Technology*, v.96, 2005.

SILVA, Edilmar Siqueira da. **ANÁLISE DA VIABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO USO DO BIOGÁS COMO FONTE DE ENERGIA ELÉTRICA.**

Disponível em: <<http://www.udc.edu.br/monografia/monoamb106.pdf>>. Acesso em: 27 de outubro de 2014.

SILVA, ML da; FONTES, Alessandro Albino. Discussão sobre os critérios de avaliação econômica: valor presente líquido (VPL), valor anual equivalente (VAE) e valor esperado da terra (VET). **Revista Árvore**, v. 29, n. 6, p. 931-936, 2005.

PIPATMANOMAI, S.; KAEWLUAN, S.; VITIDSANT, T. **Economic assessment of biogas-to-electricity generation system with H₂S removal by activated carbon in small pig farm.** *Applied Energy*, v. 86, n. 5, p. 669-674, 2009.

TSAI, W. T.; CHOU, Y. H.; CHANG, Y. M. **Progress in energy utilization from agrowastes in Taiwan.** *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, v. 8, n. 5, p. 461-481, 2004.

Wereko-Brobby, C.Y. and Hagen E.B. **Biomass Conversion and Technology**". UNESCO. Energy Engineering Series, John Wiley and Sons: New York, NY. 99-115, 2000.

YIN, R. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Porto alegre: Bookman, 2005.



Outros Temas Relevantes

IMPACTO TRIBUTÁRIO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS PARA UMA AGROINDÚSTRIA DE BENEFICIAMENTO DE SOJA

ANDREY JUNIOR GNOATTO

Pós-Graduado em Planejamento e Gestão Tributária pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. E-mail: andreygnoatto@unochapeco.edu.br

SILVANA DALMUT KRUGER

Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ. E-mail: silvanak@unochapeco.edu.br

RESUMO

Este estudo tem por objetivo identificar o impacto tributário por subproduto de uma agroindústria de beneficiamento de soja a partir das alterações na legislação do PIS e da COFINS concedidos ao setor agroindustrial pela Lei 12.865/2013. Metodologicamente o estudo de caso é uma pesquisa exploratória com análise de cunho qualitativo. Observou-se a receita de vendas e a incidência de PIS e COFINS proveniente da comercialização no mercado interno e externo da soja in natura e seus subprodutos: farelo de soja, glicerina, óleo de soja, biodiesel, lecitina, casca e borra de soja. Os resultados da pesquisa evidenciam que o crédito tributário representou 2,49% na comercialização dos subprodutos farelo de soja e óleo de soja no mercado interno e externo, a alíquota efetiva do biodiesel passou de 7,09% para 2,93% com o crédito presumido, apenas os subprodutos lecitina (8,04%) e casca de soja (9,25%), não tiveram crédito presumido. Destaca-se entre os produtos observados que a alteração tributária representou uma economia total de R\$ 4.027.585 para a empresa no semestre observado. De modo geral, a pesquisa evidencia a importância do aproveitamento do crédito presumido e a economia tributária proporcionada por este no contexto da empresa estudada.

Palavras-chave: Crédito presumido. PIS. COFINS. Agroindústrias.

1 INTRODUÇÃO

No contexto atual, a carga tributária tem impacto direto sobre o retorno das organizações. Os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) representam uma parcela significativa dos gastos de uma entidade. Com a globalização da economia, torna-se primordial as empresas realizarem uma correta administração desse ônus tributário por meio do planejamento tributário (SANTOS; SOUZA, 2005).

No regime não-cumulativo presente na apuração de vários tributos, onde as empresas utilizam-se do aproveitamento de créditos, surge o conceito de insumo. Lubisco (2011) destaca que o termo ‘insumo’ utilizado para o cálculo do PIS/PASEP – Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social não-cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica.

Para que as empresas do setor agropecuário possam ser competitivas no mercado, e incentivar os agricultores e a produção agrária brasileira, foi constituído um benefício tributário em forma de subvenção, regulamentado na forma de lei e instruções normativas federais, onde as agroindústrias tributadas pelo lucro real podem deduzir da contribuição do PIS e da COFINS crédito presumido na compra dos insumos.

Para tanto, conforme Bergamini (2009), além de estar enquadrada na não - cumulatividade do PIS e da COFINS, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, podem gozar do benefício do crédito presumido, desde que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, atuando no beneficiamento, processamento e transformação de produtos agropecuários in natura.

Para as empresas do ramo agroindustrial, cada insumo de origem animal ou vegetal possuem suas particularidades tributárias, e necessitam de um planejamento em cada operação de produtos ou mercadorias. Esse planejamento segundo Fabretti (2006), é o estudo feito preventivamente, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos, e as alternativas legais menos onerosas, contribuindo com a redução de custos tributários para a empresa.

Diante deste contexto, a investigação pretende responder ao seguinte problema de pesquisa: Qual o impacto do crédito presumido do PIS e da COFINS por subproduto de uma agroindústria de beneficiamento de soja? O objetivo deste estudo é identificar o impacto tributário por subproduto de uma agroindústria de beneficiamento de soja a partir das alterações na legislação do PIS e da COFINS concedidos ao setor agroindustrial pela Lei 12.865/13.

O presente artigo delimita-se ao estudo da forma de apropriação e cálculo do crédito presumido de PIS e COFINS numa agroindústria de beneficiamento de soja. A utilização do crédito presumido, e a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS, alteradas pela Lei 12.865/13 no beneficiamento da soja e comercialização do produto “in natura”, trouxeram alterações na forma de retenção dos tributos PIS e COFINS, neste sentido, a pesquisa visa evidenciar o impacto tributário desta alteração da Lei para a empresa objeto da pesquisa.

Neste artigo serão estudados dois tributos, o PIS e a COFINS no Regime não Cumulativo para empresas do ramo agroindustrial, e os benefícios concedidos pela legislação vigente, pois surgiram várias dúvidas com relação as possibilidades de aproveitamento e do cálculo do crédito presumido, e as operações de suspensão da exigibilidade dessas contribuições. Esse estudo visa contribuir com as empresas do ramo agroindustrial e profissionais que atuem na área tributária que buscam melhorias de resultado a partir da redução da carga tributária por meio da elisão fiscal.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a importância do planejamento tributário para a gestão das organizações e o contexto das normativas que tratam da retenção do PIS e da COFINS.

2.1 A importância do planejamento tributário

A realização do gerenciamento fiscal, tributário e econômico do patrimônio da empresa faz com que as informações geradas auxiliem os gestores na tomada de decisões, principalmente na questão de recolhimento de impostos. A natureza do Planejamento Tributário consiste em organizar os empreendimentos econômicos mercantis das empresas, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários (BORGES, 2000).

O mundo globalizado, o mercado competitivo e o pesado ônus tributário que sufoca as empresas requerem dos profissionais da área, a todo instante, práticas de gerenciamento eficazes para preservar a continuidade do empreendimento. Procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo estar atento às mudanças da legislação é uma necessidade imprescindível para maximização dos lucros das empresas e para a manutenção dos negócios (MAGGI, 2009).

De acordo com Oliveira (2005) um dos principais objetivos do planejamento tributário é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos, fazendo com que todos os

contribuintes tenham o direito de realizar seus negócios, sem se onerar demasiadamente com tributos, de forma que paguem o mínimo exigível em face de uma determinada legislação.

Dentro das perspectivas de Planejamento Tributário, há dois posicionamentos que diferenciam o processo legal de planejamento (elisão fiscal) do que é ilegal (evasão fiscal).

Por elisão fiscal admite-se o processo de planejamento tributário lícito, decorrente de determinação da própria legislação ou de brechas e lacunas existentes na lei. Apontado por Fabretti (2011) como planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador), ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. A evasão fiscal, por outro lado, é o processo contrário à legislação, objetivando a economia tributária após a ocorrência do fato gerador. Conforme Oliveira (2005), a evasão fiscal, consiste em utilizar de meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação etc., para deixar de recolher o tributo devido.

O planejamento tributário é um estudo feito com bases legais, para diminuir o ônus tributário. Este estudo deve ser feito em conjunto com os gestores da empresa, para ter conhecimento de todo processo comercial ou industrial, e estudar as formas legais para aproveitar os benefícios que a legislação permite. A população empresária brasileira há tempos vem se desdobrando para cumprir as obrigações impostas pelos estados. As empresas consomem grande parte de seu tempo para manter as obrigações tributárias em dia, cada vez mais onerosas para o cidadão manter e conviver com essa situação (COSTA, 2009).

A elevada carga tributária e as distorções provocadas pela legislação tributária brasileira não justifica, contudo, a adoção de formas indiscriminadas como meio de minimizar o custo tributário. O planejamento somente será válido se utilizar estrutura e forma jurídica adequada, normal e tipicamente correspondente aos negócios e atividades da empresa.

2.2 PIS e COFINS: obrigação tributária e os incentivos fiscais nas agroindústrias

O Programa de Integração Social - PIS foi criado no dia 07 de setembro de 1970, por meio da Lei Complementar n. 7 (BRASIL, 1970). A diferenciação principal é um para empresa privada e o outro (PASEP) é para entidades públicas. A partir de 1º de julho de 1976, foram unificados sob a denominação PIS-PASEP. A unificação foi sancionada pela Lei Complementar número 26, de 11 de setembro de 1975 e regulamentada pelo Decreto número 78.276 de 1976 que foi revogada pelo Decreto número 4.751 de 2003. Essa contribuição foi plena e expressamente recepcionada pelo art. 239 da Constituição federal de 1988, que manteve, no sistema tributário nacional, a plena exigência da contribuição ao PIS/PASEP.

A Contribuição pra Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30 de dezembro de 1970, que regulamenta a contribuição e que manteve a exigência da contribuição ao PIS e determinou a apuração com base no faturamento das pessoas jurídicas. Essa contribuição fundamentada no Art. 195 da Constituição Federal de 1988, onde indica que essa contribuição será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, sendo titulada de competência da União e tem como objetivo assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Os entes federativos, os templos de qualquer culto, os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as associações, entidades filantrópicas, e as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos são isentas do recolhimento da COFINS, devendo recolher com base na folha de salário à alíquota de 1% a título de PIS/PASEP, conforme os artigos 13, incisos I a VI, e 17 da Medida Provisória 2.158-35/01.

A legislação do PIS/PASEP e COFINS foi unificada pela Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998, que promoveu profundas alterações da sistemática de apuração de ambos os tributos. Essa Lei foi seguida da Emenda Constitucional n.º 20/98 que alterou o Inciso I do art. 195 da CF/88 determinando a incidência sobre: a) Folha de salários; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro (BERGAMINI, 2009).

O PIS/PASEP e a COFINS tem dois tipos de regimes de apuração: Regime Cumulativo e Regime Não Cumulativo. Essas contribuições desde sua origem, sempre foram

cobradas de forma cumulativa, eis que incidem a cada etapa da cadeia produtiva, agregando valor aos produtos e serviços e constituindo como um custo a mais para a empresa.

No regime cumulativo esses tributos incidem sobre o faturamento bruto dos contribuintes, entendidas como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para classificá-las. Dessa forma, para chegar ao valor da base de cálculo das contribuições, devem ser excluídas da receita bruta em conformidade a Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 2º:

Quadro 1 - Exclusões da receita bruta

<p>(i) Receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;</p> <p>(ii) Vendas canceladas;</p> <p>(iii) Descontos incondicionais concedidos;</p> <p>(iv) As reversões de provisões;</p> <p>(v) Recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;</p> <p>(vi) O resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;</p> <p>(vii) Os lucros e dividendos derivados de participação societária;</p> <p>(viii) A receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante;</p> <p>(v) A receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.</p>

Fonte: Adaptado de Bergamini (2009).

Depois de feitas as devidas exclusões conforme o Quadro 1, chega-se a base de cálculo do PIS e da COFINS, e a alíquota aplicada é de 0,65% e 3% respectivamente. Essas são as alíquotas básicas, e em alguns casos especificados em lei, essas alíquotas podem ser majoradas conforme o produto em questão.

Conforme Madeira (2009), o PIS e a COFINS cumulativos, também tributa a circulação de riquezas, mas sua materialidade econômica é a receita bruta, proveniente das operações de venda de mercadorias ou serviços. Enquanto que no regime da incidência não cumulativa, ocorre a sistemática de créditos e débitos, onde um compensa o outro, ou seja, são calculados créditos que serão usados para abater o valor do débito apurado dessas contribuições.

O Regime Não - Cumulativo foi criado para o PIS pela Medida Provisória número 66, de 29 de agosto de 2002, e convertida posteriormente na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (BRASIL, 2002). Já o COFINS, o regime não cumulativo veio em seguida, com a Medida Provisória número 135, de 30 de outubro de 2003 e convertida na Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003).

Segundo as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, as pessoas jurídicas de direito privado que estão sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições são todas as que equiparam pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Real, seja trimestral ou anual. Há casos específicos em que ela pode ser tributada pelo lucro Real, e recolher o PIS e COFINS cumulativamente, mas esses devem ser observados as legislações pertinentes.

As leis que instituíram a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS definem que a base de cálculo é o faturamento mensal, assim considerado o total das receitas auferidas, que compreende a receita bruta da venda de bens ou serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (BERGAMINI, 2009).

Após reconhecida a receita bruta e feita as deduções possíveis encontramos a base de cálculo das contribuições conforme o Art. 2º das leis acima supracitadas, e essa base será

multiplicada pelas alíquotas de 1,65% para o PIS, e 7,6% para a COIFNS. Portanto, a carga tributária total do PIS e da COFINS não-cumulativo é igual a 9,25%. Sendo que podem ser apropriados créditos em razão das despesas e aquisições de bens e serviços, e abatidos do valor da contribuição a pagar. Ainda, conforme as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não integram a base de cálculo as receitas, como evidencia o Quadro 2:

Quadro 2 – Exclusões da base de cálculo das receitas

Isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
Decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível
Auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
Referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.
Decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

Fonte: Elaborado com base na Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Quando enquadradas no regime não-cumulativo, as pessoas jurídicas possuem direito ao crédito de PIS e COFINS, previstas na Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03. As possibilidades de aproveitamento conforme apontado por Fabretti (2009) são originadas:

- a) de bens adquiridos para revenda;
- b) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou serviços destinados a venda;
- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que não tenham integrado o ativo imobilizado da pessoa jurídica;
- e) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
- f) encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda, ou na prestação de serviços;
- g) encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- h) bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento;
- i) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de bens e serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Entendidos como insumos, os bens e serviços utilizados na fabricação ou produção de bens destinados a revenda como, matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, podem ser tomado crédito.

2.2.1 Crédito presumido de PIS e COFINS

As pessoas jurídicas cuja atividade seja de produção agropecuária, que produzam e comercializem produtos de origem animal e vegetal devem observar alguns aspectos fiscais aplicáveis a esses tipos de sociedade. Algumas subvenções do governo em forma de custeio

para incentivar a produção agrícola dão mais competitividade e margem de lucro às empresas do ramo.

Conforme Elali (2005), os créditos presumidos, ora apresentam-se como subsídio, ora como subvenção e ora como redução da base de cálculo dos tributos. Tal crédito, um visível e manifesto estímulo aos estabelecimentos industriais, garantem as empresas do ramo, a sobrevivência no mercado e impulsionam o investimento a novas tecnologias.

Agroindústrias ou sociedades cooperativas agropecuárias, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificado nas NCMs – Nomenclatura Comum do Mercosul, dispostas no art. 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/COFINS devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, adquiridos no mesmo período de:

- a) pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;
- b) cerealista que exerça as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal;
- c) pessoa jurídica e cooperativa que exerçam cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de lei in natura; e
- d) pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

A base de cálculo para o crédito será o montante das aquisições referidas anteriormente, e para a soja a receita de vendas, por percentuais que variam de acordo com o produto produzido:

Quadro 3 - Crédito presumido de PIS e COFINS

Descrição do Produto	Presunção
Insumos de origem animal, misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais, utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal	60%
Soja e seus derivados classificados nos capítulos 12,15 e 23 da TIPI	5% a 45%
Milho, Trigo, Arroz	35%

Fonte: Adaptado das Leis 10.925/04 e 12.865/13.

A base de cálculo do crédito presumido é encontrada a partir do valor de aquisição dos insumos de origem animal ou vegetal e multiplicada pelo percentual de presunção conforme o Quadro 3. Sobre a base de cálculo aplicam-se as alíquotas não cumulativas do PIS e da COFINS que são de 1,65% e 7,6%. Enquanto que na venda de soja e seus derivados o crédito é calculado em consideração ao valor da receita, com alíquotas variáveis de acordo com o subproduto produzido.

O crédito presumido de PIS e COFINS são constituídos pela aquisição dessas matérias-primas desde que sejam beneficiadas ou industrializadas destinadas a alimentação humana ou animal. E, o valor do crédito presumido pode ser utilizado para descontar o valor do imposto devido no mês. Constituído-se créditos superiores ao valor dos débitos apurados no mês de apuração, a empresa pode manter e utilizar em períodos futuros se necessário.

A incidência do PIS e COFINS fica suspensa conforme o Art. 9 da Lei 10.925/04 em relação às receitas auferidas pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária decorrentes da venda de:

(i) produtos in natura de origem vegetal, quando a cooperativa exercer cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar, e comercializar esses produtos;

(ii) Leite in natura a granel, quando a cooperativa exercer cumulativamente as atividades de transporte e resfriamento do produto.

(iii) produtos agropecuários que gerem crédito presumido descritos do Quadro 3.

A suspensão do PIS e da COFINS prevista no Art. 9 da Lei 10.925/04 somente ocorrerá quando a venda dos produtos in natura de origem vegetal for decorrente da exploração da atividade agropecuária pelas pessoas jurídicas ou dos associados da sociedade cooperativa. E, alcança somente as vendas efetuadas à pessoa jurídica agroindustrial que apure o imposto de renda com base no lucro real ou à sociedade cooperativa que exerça a atividade agroindustrial. A suspensão de PIS/PASEP e COFINS tem sempre como objetivo beneficiar o adquirente, mediante a redução do preço de compra, tendo em vista o menor custo para a formação do preço de venda.

3 METODOLOGIA

A metodologia tem como finalidade apontar os caminhos mais adequados para solucionar o problema proposto na pesquisa, adotando uma forma rigorosa a ser seguida para atingir os resultados esperados, visando auxiliar no entendimento e na elaboração da pesquisa, desde a coleta a análise dos resultados. Com base no tema proposto, este estudo terá natureza exploratória, por se tratar de um tema específico que merece destaque e conhecimento aprofundado do assunto. Conforme Gil (1999), a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral sobre determinado fato.

O estudo de caso apresentado classifica-se como pesquisa qualitativa, por haver necessidade de analisar e classificar processos, investigar e destacar características peculiares do objeto de estudo, exigindo uma análise minuciosa capaz de gerar novas intuições sobre o tema. Analisou-se as normas vigentes no Brasil, e identificou-se as possibilidades de aproveitamento da subvenção do crédito presumido disponibilizada pela Receita Federal do Brasil na apuração dos tributos indiretos PIS e COFINS, considerando a situação para a tributação no mercado interno e externo.

Foi utilizada para coleta de dados as fontes documentais sobre as apurações tributárias, informações fiscais, e a demonstração de resultado de janeiro a junho de 2014. Conforme Severino (2007) nas pesquisas documentais os conteúdos dos textos ainda não tiveram nenhum tratamento analítico, é ainda matéria-prima, a partir da qual o pesquisador vai desenvolver sua investigação e análise.

A escolha da empresa investigada foi intencional, considerando que a empresa tem como atividade a armazenagem de grãos, fábricas de óleo e farelos vegetais e de rações, e usinas de biodiesel. E sua principal receita de vendas é proveniente da comercialização interna e exportação da soja e seus subprodutos: farelo de soja, glicerina, óleo de soja, biodiesel e lecitina. A empresa está situada na região noroeste do estado do Rio Grande do Sul, no município de Santa Rosa.

A partir da análise dos documentos e relatórios fiscais obtidos na coleta de dados junto a empresa, foram analisadas as informações recebidas, para observar a tributação para cada operação entre o produto in natura e seus subprodutos comercializados, A partir da coleta das informações foram elaboradas Tabelas que permitem identificar a economia tributária gerada pela alteração da legislação tributária relacionada ao PIS e a COFINS.

Ainda, as informações coletadas estão organizadas de forma comparativa entre o mercado interno e externo para o tratamento de retenção e de crédito presumido de PIS e COFINS, visando demonstrar o impacto da utilização desse benefício tributário na recuperação e redução dos encargos para a empresa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a análise dos resultados da pesquisa realizada junto a empresa agroindustrial observada. Evidencia-se a comercialização da soja in natura e de seus subprodutos no mercado interno e externo no decorrer do primeiro semestre 2014. As receitas são decorrentes do processo de industrialização, em seguida apresenta-se a tributação sobre a

receita bruta e o cálculo do crédito presumido inerentes as operações relacionadas ao PIS e a COFINS.

A Tabela 1 apresenta os produtos comercializados sem incidência de PIS e COFINS sobre o faturamento bruto.

Tabela 1 - Mercado externo - Sem incidência do PIS e da COFINS

Produto	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Total
Soja in natura	4.924	33.750	13.238.833	37.546.175	57.476.682	42.010.100	150.310.463
Farelo tostado de soja	-	-	367.774	40.970.849	20.115.781	8.310.664	69.765.068
Glicerina	89.570	-	-	-	62.286	55.257	207.113
Óleo degomado de soja	-	2.120.755	-	-	2.906.339	9.623.079	14.650.173
Total	94.494	2.154.505	13.606.607	78.517.024	80.561.088	59.999.099	234.932.817
Total PIS	-	-	-	-	-	-	-
Total COFINS	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1 apresentam-se as receitas de exportação dos produtos relacionados, e destaca-se que sobre essa receita não incidem o PIS e a COFINS, conforme disciplinado no artigo 45 da IN-SRF nº 247/2002, e pelas Leis 10.833/03 e 10.637/04.

O governo federal desonerou a incidência desses tributos para o exterior, com o objetivo de incentivar a economia e estimular os produtores internos, tal medida de controle de entradas e saídas serve para valorizar o produto frente ao mercado mundial e é reconhecida como uma excelente forma de aumentar a competitividade e produção do mercado nacional.

Tabela 2 - Receita de vendas no mercado interno - Tributado alíquota normal PIS e COFINS

Produto	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Total
Borra de soja					111.516	105.030	216.546
Glicerina	130.559	-	-	-	-	36.888	167.447
Lecitina de soja	-	-	-	74.880	74.452	-	149.332
Casca de soja	278.796	3.049	225.260	286.190	420.904	346.915	1.561.114
Total (Base de Cálculo)	409.355	3.049	225.260	361.070	606.871	488.833	2.094.438
PIS	6.754	50	3.717	5.958	10.013	8.066	34.558
COFINS	31.111	232	17.120	27.441	46.122	37.151	159.177

Fonte: Dados da pesquisa.

Os produtos borra de soja, glicerina, lecitina e a casca de soja são tributadas pelo PIS e pela COFINS, com as alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, e esses são os valores a recolher das contribuições sem as devidas compensações previstas pela legislação. Dentre esses subprodutos da soja, vale destacar a casca de soja proveniente do processo de industrialização de outros produtos, que será utilizada como insumo para as indústrias de ração animal.

Tabela 3 - Receita de vendas mercado interno – Suspensão da exigibilidade do PIS e COFINS

Produto	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Total
Soja	54.343.274	679.359	7.396.613	58.162.885	58.896.562	12.300.231	191.778.924
Farelo de soja	9.680.514	54.194	683.766	5.132.723	8.612.635	9.927.987	34.091.819
Total	64.023.788	733.553	8.080.379	63.295.609	67.509.197	22.228.218	225.870.744
Total PIS	-	-	-	-	-	-	-
Total COFINS	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

A soja em grão e o farelo de soja são beneficiados com a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS, conforme determinado no art. 29 da lei 12.865 de 09 de outubro de

2013, e essa suspensão na tributação são importantes e relevantes, pois a destinação desses produtos é para finalidade alimentícia humana ou animal.

Não diferente a todas as possibilidades de tributação dos subprodutos oriundos da soja, o Biodiesel tem outra particularidade de cálculo, onde se utiliza como base de cálculo a quantidade produzida e não a receita proveniente de sua venda.

A Tabela 4 representa as receitas de vendas de produtos com incidência monofásica das contribuições do PIS e da COFINS.

Tabela 4 – Receita de vendas monofásica de PIS e COFINS

Produto	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total
Biodiesel	-	-	-	-	5.457.308	5.452.530	10.909.837
Total	-	-	-	-	5.457.308	5.452.530	10.909.837
Qdade. M ³	-	-	-	-	2.616	2.613	5.229
Valor M ³ PIS	-	-	-	-	26,41	26,41	
Valor M ³ COFINS	-	-	-	-	121,59	121,59	
Total PIS	-	-	-	-	69.079	69.018	138.097
Total COFINS	-	-	-	-	318.034	317.756	635.790

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se no biodiesel que a metodologia de cálculo é diferenciada, pois o produto é monofásico. Isso significa dizer que as alíquotas são majoradas, e recolhidas pela indústria os valores incidentes sobre toda a cadeia de comercialização.

Evidencia-se com base no Decreto nº 5.297 de 06 de dezembro de 2004, alterado pelo Decreto nº 7.768 de 27 de junho de 2012, que o valor das contribuições a serem recolhidas são calculadas pela quantidade de metros cúbicos (m³) produzidos no mês, multiplicando pelo coeficiente de 26,41 para o PIS e 121,59 para o COFINS.

Comparando as Tabelas apresentadas, tem-se os totais das receitas de cada produto e a representatividade de cada operação no total das receitas de vendas auferidas conforme representado na Tabela 5.

Tabela 5 – Índice de tributação sobre a receita total

	Total Acumulado (Jan - Jun)
1 - Vendas tributadas	2.256.938,06
2 - Vendas Alíquota Zero	12.251.306,52
3 – Vendas tributação suspensa	225.870.743,65
4 – Exportação	234.932.816,91
5 - Total (1+2+3+4)	475.311.805,14
% Tributadas s/ Receita Total - (1/5)	0,47%
% Isentas s/ Receita Total - (2+3)/5	50,10%
% Exp. s/ Receita Total - (4/5)	49,43%
% Total	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar de apenas 0,47% da receita ser tributada o que é muito interessante em termos tributários devido ao baixo percentual de impostos indiretos federais a desembolsar, há possibilidade de aperfeiçoar e aproveitar os créditos previstos pela legislação ao setor, que é o caso do crédito presumido do PIS e da COFINS.

Até outubro de 2013 o crédito presumido era calculado sobre o valor de aquisição da soja a ser industrializada, mas com a criação da lei 12.865, a partir do dia 09 de outubro de 2013, esse crédito passou a ser calculado de forma diferente, agora aplicando-se os percentuais indicados sobre a receita de vendas de cada produto, com alíquotas variadas em cada caso.

A Tabela 6 representa os percentuais de redução conforme a legislação, e a alíquota ajustada para aplicação do cálculo do crédito presumido. Esse crédito é assegurado no art. 31

da Lei 12.865/13, onde cita que a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS poderá descontar das referidas contribuições devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita de vendas no mercado interno ou exportação dos produtos classificados nos códigos da TIPI – Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados, apresentados na tabela a seguir. E poderá ser aproveitado inclusive na hipótese de a receita decorrente da venda dos referidos produtos estar desonerada da contribuição para o PIS e da COFINS.

Tabela 6 – Alíquotas de presunção de PIS e COFINS.

Produto - Códigos da Tipi	Percentual de Redução	Alíquota	
		Pis - Pasp	Cofins
15.07 - Óleo de soja e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados	27%	0,4455%	2,052%
1208.10.00 - Farinhas de sementes ou de frutos oleaginosos (de soja), exceto farinha de mostarda	27%	0,4455%	2,052%
1517.10.00 - Margarina, exceto a margarina líquida	10%	0,165%	0,76%
2304.00 - Tortas e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja	27%	0,4455%	2,052%
2309.10.00 - Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	5%	0,0825%	0,38%
2923.20.00 - Lecitinas (de soja) e outros fosfoaminolipídios	13%	0,2145%	0,988%
3826.00.00 - Biodiesel, e suas misturas, que não contenham ou que contenham menos de 70%, em peso, de óleos de petróleo ou de óleos minerais betuminosos	45%	0,7425%	3,42%

Fonte: Elaborado pelos autores com base na Lei 12.865/13.

Na industrialização da soja, produzindo óleo, farinhas, lecitina, biodiesel, tem-se o benefício do crédito presumido, sendo aplicados esses percentuais de redução, ou a alíquota ajustada dispostas nas colunas do PIS e COFINS sobre a receita de venda de cada um dos produtos, e esse crédito calculado será utilizado para abater o débito das contribuições devidas.

O crédito presumido não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes. Ou seja, se em determinado período de apuração houver mais créditos do que débitos, o saldo credor poderá ser aproveitado em período de apuração futuro. E, se a pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito presumido, poderá solicitar seu ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria.

A Receita Federal publicou no dia 07 de outubro de 2014 a Instrução Normativa RFB nº 1.497, que traz no seu art. 2º que a RFB no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data do pedido de ressarcimento dos créditos presumidos, efetuará o pagamento antecipado de 70% (setenta por cento) do valor pleiteado pela pessoa jurídica, desde que atendidas as condições impostas pela mesma instrução normativa que regulamenta.

O ressarcimento desses créditos no período de 60 dias se constitui como um importante benefício, pois contribui para o fluxo de caixa das agroindústrias, uma vez que não ficam a espera das homologações dos pedidos pela Receita Federal, que tinham anteriormente 5 (cinco) anos para analisar os pedidos. Hoje o prazo é o mesmo, porém para analisar e ressarcir apenas os outros 30% neste longo período.

Depois de identificadas as receitas, aplicar-se-á as alíquotas para o cálculo do PIS e COFINS da Tabela 6 para encontrar os valores do crédito presumido do período. O cálculo está representado na Tabela 7, apresentando-se os valores encontrados na apuração, em consideração e atendimento a lei 12.865/13.

Tabela 7 – Totais de crédito presumido por produto

Mercado interno							
Produto	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total
OLEO DE SOJA	463.795	505.811	1.531.856	2.139.042	4.525.408	3.085.394	12.251.307
PIS - Aliq. 0,4455%	2.066	2.253	6.824	9.529	20.161	13.745	54.580
COFINS - Aliq. 2,052%	9.517	10.379	31.434	43.893	92.861	63.312	251.397
FARELO DE SOJA	9.680.514	54.194	683.766	5.132.723	8.612.635	9.927.987	34.091.819
PIS - Aliq. 0,4455%	43.127	241	3.046	22.866	38.369	44.229	151.879
COFINS - Aliq. 2,052%	198.644	1.112	14.031	105.323	176.731	203.722	699.564
BIODIESEL	0	0	0	0	5.457.308	5.452.530	10.909.837
PIS - Aliq. 0,7425%	0	0	0	0	40.521	40.485	81.006
COFINS - Aliq. 3,420%	0	0	0	0	186.640	186.477	373.116
LECITINA DE SOJA	0	0	0	74.880	74.452	0	149.332
PIS - Aliq. 0,2145%	0	0	0	161	160	0	320
COFINS - Aliq. 0,988%	0	0	0	740	736	0	1.475
Mercado Externo							
Produto	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total
ÓLEO DE SOJA	0	2.120.755	0	0	2.906.339	9.623.079	14.650.173
PIS - Aliq. 0,4455%	0	9.448	0	0	12.948	42.871	65.267
COFINS - Aliq. 2,052%	0	43.518	0	0	59.638	197.466	300.622
FARELO DE SOJA	0	0	367.774	40.970.849	20.115.781	8.310.664	69.765.068
PIS - Aliq. 0,4455%	0	0	1.638	182.525	89.616	37.024	310.803
COFINS - Aliq. 2,052%	0	0	7.547	840.722	412.776	170.535	1.431.579

Fonte: Dados da pesquisa.

O produto óleo de soja tem as mesmas alíquotas de presunção de crédito de PIS e COFINS para ambas as operações de venda, sejam elas no mercado interno ou externo, e o mesmo se equivale para o produto farelo de soja.

O crédito presumido do PIS e da COFINS analisado alcança também as hipóteses nas quais o contribuinte não poderia aproveitar os créditos ordinários da sistemática não-cumulativa, como é o caso da origem de mercadorias adquiridas de pessoas físicas ou cooperativas.

Assim, numa cadeia produtiva relativamente simples, como a da soja, a aquisição a partir de pessoas físicas ou cooperados não lhes vinculam direito ao crédito ordinário da não-cumulatividade. No entanto, a soja suporta a incidência do PIS e da COFINS, na medida em que os produtores agrícolas utilizaram-se de insumos sujeitos à incidência do PIS e da COFINS na produção, e para garantir a isonomia, é legítimo o direito de acesso ao crédito presumido dessas contribuições.

Na ausência do crédito presumido as indústrias que adquirem produtos agrícolas certamente dariam preferência aos fornecedores pessoas jurídica, tendo em vista que essa operação lhe garante direito à dedução dos créditos ordinários de PIS e da COFINS. Dessa forma essa subvenção estimula a compra de produtores rurais, onde é o início da cadeia produtiva, e assegura a agroindústria o aproveitamento de créditos também.

Admitidos e calculados os créditos presumidos dos produtos e subprodutos da soja, está determinado o impacto desses créditos na operação de venda. E, para análise dos resultados, foi utilizado o total acumulado do semestre, devido à sazonalidade da produção e a comercialização dos produtos serem variadas em determinados meses.

O benefício do crédito presumido é para estimular as agroindústrias ao beneficiamento dos grãos e reduzir os custos de produção. Desta forma, a Soja in natura que é meramente a comercialização do produto na sua forma básica, e os resíduos inerentes do processo de

produção, como o caso da Borra e da Casca da soja não se enquadra e não recebem o crédito subjetivo imposto pela legislação.

Tabela 8 - Mercado interno: Resultado tributário por produto comercializado

Descrição	Soja in natura	Farelo de soja	Biodiesel	Óleo envasado de soja	Borra de soja	Lecitina de soja	Casca de soja
Receita de bruta de vendas	191.778.924	34.091.819	10.909.837	12.251.307	216.546	149.332	1.561.114
PIS - Faturamento	0	0	(138.097)	0	(3.573)	(2.464)	(25.758)
COFINS - Faturamento	0	0	(635.790)	0	(16.457)	(11.349)	(118.645)
Receita líquida	191.778.924	34.091.819	10.135.950	12.251.307	196.515	135.518	1.416.711
Crédito presumido							
PIS - presunção	0	151.879	81.006	54.580	0	320	0
COFINS - presunção	0	699.564	373.116	251.397	0	1.475	0
Dedução líquida	0	851.443	(319.765)	305.977	(20.030)	(12.018)	(144.403)
% de tributação sobre a receita bruta	0,00	0,00	7,09%	0,00	7,60%	9,25%	9,25%
% de crédito sobre a receita líquida	0,00	2,49%	4,48%	2,49%	0,00	1,32%	0,00
% de tributação efetivo sobre a receita	0,00	(2,49%)	2,93%	(2,49%)	0,00	8,04%	9,25%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na coluna da receita líquida está representado o real valor da venda, posteriormente sobre o total da receita está sendo descontada sua tributação inerente de PIS e COFINS sobre o faturamento. No processo inverso, na coluna do valor líquido da operação, está sendo adicionado o valor do crédito presumido, uma vez que ele retorna em parte ou superior ao valor do imposto desembolsado na operação pela tributação sobre a venda do produto.

O percentual (%) de crédito sobre a receita líquida, representa a economia tributária levando em consideração a receita líquida de vendas e o valor líquido da operação após a utilização do benefício do crédito presumido. Desta forma, observa-se que o biodiesel tem o maior benefício, com um retorno de 4,48%, frente aos demais produtos como o farelo de soja e o óleo envasado que apresentaram 2,49%, a lecitina 1,32% e a soja in natura, a borra da soja e a casca que não apresentaram nenhuma economia tributária sobre o valor da sua receita líquida de vendas.

Porém, levando em consideração a receita bruta de vendas, o percentual da economia tributária sobre a receita bruta, onde é considerado a tributação incidente na venda do produto, e o crédito presumido admitido, o mesmo produto (biodiesel) ainda fica com carga tributária onerosa em 2,93%. Mas deve ser considerado como uma expressiva vantagem tributária, uma vez que reduziu o pagamento do imposto (4,48%).

O produto com maior vantagem tributária é o farelo e o óleo de soja, com economia de 2,49% sobre o valor da receita. Isso significa dizer que além de não haver desembolso de tributos, tem um saldo de crédito para utilizar em períodos futuros ou solicitar o ressarcimento em espécie. A casca de soja não apresentou economia tributária, a tributação é de 9,25%.

O resultado encontrado demonstra que as agroindústrias do ramo possuem vantagem tributária quando industrializado a soja, que tem mais vantagem financeira com os créditos previstos na legislação, que se fosse operar com a mera compra e venda do grão verde. Isso demonstra que o objetivo do benefício do crédito presumido disposto foi alcançado o que ajuda no planejamento futuro da empresa e investimentos em tecnologia para expansão da produção.

Ainda mostra que os subprodutos, que é caso do farelo que é obtido do processo de fabricação do óleo de soja e biodiesel tem o maior fator de benefício tributário, evidenciando

que essas operações são vantajosas, tributariamente para a empresa em estudo, e demais empresas do mesmo segmento de mercado.

Tabela 9 - Mercado externo: Vantagem tributária por produto comercializado.

Descrição	Soja in natura	Farelo tostado de soja	Glicerina	Óleo degomado de soja
Receita de vendas	150.310.463	69.765.068	207.113	14.650.173
PIS – Faturamento	-	-	-	-
COFINS - Faturamento	-	-	-	-
Receita líquida	150.310.463	69.765.068	207.113	14.650.173
Creditos presumido				
PIS	-	310.803	-	65.267
COFINS	-	1.431.579	-	300.622
Dedução líquida	0,00	1.742.382	0,00	365.889
% de redução sobre a receita bruta	0,00	(2,49%)	0,00	(2,49%)

Fonte: Dados da pesquisa.

A tributação sobre as vendas para o exterior em sua operação simples já é considerada como vantajosa devido ao benefício da isenção tributária para todos os produtos destinados ao mercado externo. Mesmo assim, a legislação estimula ainda mais as agroindústrias com o direito à utilização do crédito presumido.

Da mesma forma que ocorre no mercado interno, o farelo e o óleo de soja são os produtos que mostraram maior índice de benefício tributário oriundos da utilização do crédito presumido nas operações com o exterior. Exalta-se o percentual de 2,4975% de benefício tributário de PIS e COFINS nessas operações desses dois produtos, e o valor desse crédito em favor da empresa pode estimular o desenvolvimento de novas tecnologias para incrementar as exportações e indiretamente no crescimento econômico do setor.

Os resultados encontrados demonstram que operando com a industrialização do produto soja e exportando-o, tem-se uma vantagem tributária considerável, ainda mais se multiplicado o fator encontrado pela receita de exportação do período. Sendo então que a empresa estudada deve continuar e aprimorar o beneficiamento da soja, que sendo assegurada pelo benefício do crédito presumido, pode expandir a produção e o mercado de atuação.

Pode-se salientar que tal índice ressalta apenas a condição de cálculo em consideração a receita de vendas e seus tributos indiretos (PIS e COFINS) incidentes sobre essas operações. É um método de análise relevante, porém para análise aprofundada se faz necessário levantar os custos inerentes da produção, pois cada produto necessita de um processo produtivo diferente uns dos outros, onde uns demandam força de trabalho, e outros são apenas resíduos do processo anterior de outro produto beneficiado.

5 CONCLUSÕES

O estudo contribui na evidenciação da forma de cálculo do crédito presumido do PIS e da COFINS para as agroindústrias de beneficiamento e comercialização de soja, e o impacto tributário proporcionado por esse crédito.

A pesquisa exploratória, de tipo documental e com caráter qualitativo foi desenvolvida por meio da análise da legislação tributária brasileira, em consonâncias suas normas e possibilidades de aproveitamento do crédito presumido, e demonstrado com cálculos a vantagem que esse benefício representa na apuração dos impostos das empresas.

Por meio dos resultados tem-se que o aproveitamento do crédito presumido para as empresas do ramo agroindustrial é relevante, o que pode servir de estímulos a industrialização dos grãos, e aumentar a margem de contribuição dos produtos industrializados.

Verificou-se que para cada produto elaborado, o crédito presumido possui percentuais distintos para aproveitamento, que são calculados levando em consideração a receita líquida de vendas da empresa.

Para as empresas do ramo de negócio, sugere-se aperfeiçoar as produções de farelo de soja e óleo de soja, pois com a utilização do crédito presumido do PIS e da COFINS apresentam um índice de 2,49% de vantagem tributária, isso significa dizer, que além de não haver tributação na operação de venda, ainda fica com um crédito de 2,49% do valor da receita bruta de vendas dos produtos, que podem ser utilizados para abater da contribuição a pagar de outros produtos tributados.

Evidencia-se também que alguns subprodutos com alta carga tributária do PIS e da COFINS incidentes na operação de venda como o biodiesel, ao utilizar-se do crédito presumido, a tributação passa de 7,09% para 2,93% da receita bruta de vendas.

Em relação as operações com o mercado interno ou externo, a exportação apresenta mais vantagens tributárias, e em relação ao crédito presumido do PIS e da COFINS, o crédito proporcional as vendas para o exterior, pode ser pleiteado seu ressarcimento, ajudando no fluxo de caixa da entidade. O que se recomenda é que havendo capacidade produtiva e possibilidade de operar nesse mercado, investir na produção e industrialização dos produtos de origem vegetal.

Destaca-se também que na ausência do crédito presumido as indústrias que adquirem produtos agrícolas certamente dariam preferência aos fornecedores pessoas jurídica, que tem assegurado direito ao crédito. Dessa forma essa subvenção estimula a compra de produtores rurais pessoa física, onde é o início da cadeia produtiva, e assegura a agroindústria o aproveitamento de créditos da mesma forma contribuindo para o crescimento do setor agroindustrial.

REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência dos impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) [...]. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30.12.2002.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29.12.2003.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre o Programa de Integração social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27.11.1998.

_____. Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23.07.2004.

_____. Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013. Que dispõe da suspensão do PIS/PASEP e da COFINS nas vendas de soja e seus sub-produtos. **Diário Oficial da União**, Brasília, 09.10.2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ELALI, A.. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2012.

LUBISCO, R. F. **Decisão do CARF pode revolucionar a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2920, 30 jun. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19446>>. Acesso em: 9 nov. 2011.

MAGGI, Luiz. **Planejamento Contábil e Tributário**. 1ª. Edição. Belo Horizonte: Fumarc, 2009. 188 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PEIXOTO, M. M., coordenador; BERGAMINI, A.; GUERRA, G. M.; SILVA, L. F.; CORDEIRO, L. L.; BARROS, M. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. São Paulo: MP, ed., 2009.

SANTOS, R. C., Souza, A. A. Planejamento tributário: o impacto dos programas governamentais simples e simples geral nas micro e pequenas empresas. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 16, n.1, p. 73-88, 2005.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. Ed. São Paulo: CORTEZ, 2007.

CARACTERÍSTICAS E PRÁTICAS DO DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE AVÍCOLA NA REGIÃO OESTE DE SANTA CATARINA

EDIVANE MÁRCIA TERRIBILLE

Graduanda em Administração pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. E-mail: editerribile@unochapeco.edu.br

CLEUNICE ZANELLA

Doutoranda em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC. Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ. E-mail: cleunice@unochapeco.edu.br

SILVANA DALMUT KRUGER

Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC. Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ. E-mail: silvanak@unochapeco.edu.br

RODRIGO BARICHELO

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC. Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ. E-mail: rodrigo.b@unochapeco.edu.br

FABIANO BAGATINI

Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC. Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ. E-mail: bagatini@unochapeco.edu.br

Resumo

O estudo teve por objetivo analisar as práticas do desenvolvimento da atividade avícola na região oeste de Santa Catarina. A pesquisa caracteriza-se metodologicamente como descritiva e quanto ao levantamento e análise dos dados como quantitativa e qualitativa. A coleta dos dados foi realizada por meio da aplicação de questionários a uma amostra de 81 avicultores dos municípios de Coronel Freitas, Xaxim, Xanxerê, Marema, Lajeado Grande, Chapecó, Quilombo, Seara, São Carlos, Paial, Guatambu e Planalto Alegre no oeste de Santa Catarina. Verificou-se que, 58% das propriedades rurais pesquisadas possuem de 01 a 20 hectares, 86% atuam apenas com mão de obra familiar; 26% atuam com a avicultura entre 11 e 15 anos, 60% possuem contratos de integração, 60% utilizam os resíduos gerados pela atividade para adubar o solo. Ainda, 49% afirmaram que fazem a separação dos gastos particulares com os da atividade avícola e 58% utilizam o controle exigido pela agroindústria, 21% indicam que os resultados da atividade avícola contribuem com 61% a 80% na renda familiar. Quando a satisfação, 49% indicam satisfação com o desenvolvimento da avicultura. De modo geral, observa-se que a atividade avícola é representativa economicamente e contribui na geração da renda familiar do meio rural.

Palavras-chave: Atividade avícola; Avicultura; Agricultura Familiar.

1 INTRODUÇÃO

A agropecuária brasileira se destaca no contexto econômico, contribuindo com 5,8% na geração do Produto Interno Bruto (PIB) do país no ano de 2010, movimentando cerca de R\$ 180.831 bilhões, registrando um crescimento de 6,5% em relação aos dados de 2009 (IBGE, 2010). O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2015) aponta as perspectivas acerca da produção de carne bovina, suína e de aves, ressaltando um aumento de 7,9 milhões de toneladas entre 2014/15 e 2024/25, sendo que a perspectiva de crescimento para a produção avícola é de 34,7% entre esse período, tendo em vista a demanda do mercado interno e externo.

A avicultura brasileira apresentou índices de crescimento representativos nas últimas três décadas, conquistando mercados exigentes no exterior, tornando o Brasil o terceiro maior produtor mundial e líder em exportação. A carne de frango produzida no Brasil tem chegado a mais de 140 países (MAPA, 2015).

Na região Sul do Brasil o agronegócio se desenvolve a partir da agricultura familiar, sendo destaque na geração de empregos diretos e indiretos, e na geração de renda para a economia da região (KRUGER et al. (2014). As características existentes têm relação com a forma de colonização aliada à cultura instalada a partir da imigração europeia (MDA, 2015). Segundo o Instituto de Planejamento e Economia Agrícola de Santa Catarina - ICEPA (2011), a atividade avícola produzida no estado representa 2,5% da produção mundial e detém 8% dos negócios mundiais de carne de frango, sendo reconhecida na Europa, no Oriente Médio e no Japão.

O Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA, 2012), salienta que a agricultura familiar tem forte participação na produção e movimentação do agronegócio no país, sendo responsável pela produção de mais de dois terços dos alimentos consumidos no país. A estrutura da produção avícola do Estado de Santa Catarina se desenvolveu com base em contratos, entre produtores e agroindústrias, a exemplo do que já ocorria nos Estados Unidos (MARTINS et al., 2006). Conforme Fronmueller e Reed (1996), a integração vertical ocorre quando uma empresa controla as fases da cadeia produtiva, assegurando às indústrias frigoríficas, que escolhem pela integração, matéria-prima a um custo menor, maior quantidade, qualidade e tempo adequado.

Estudos anteriores, como os de Padilha et al. (2005), Kussano, Batalha e Miranda (2008) e Valmorbida e Funez (2011) evidenciaram a necessidade das propriedades avícolas adotarem práticas de gestão dos resíduos avícolas com o intuito de desenvolver a avicultura, para complementar Dal Magro et al. (2013); Zanin et al. (2014) e Kruger et al. (2014), destacam a importância da utilização de informações e controles contábeis para assegurar a viabilidade e melhorar a gestão das propriedades rurais do oeste de Santa Catarina.

Valmorbida e Funez (2011) destacam também a preocupação em planejar as ações ambientais, visando a melhoria dos aspectos ambientais da produção avícola, garantindo a preservação dos recursos hídricos e o manejo adequado dos resíduos ao solo, no intuito de assegurar a sustentabilidade das propriedades rurais e a conservação dos recursos naturais existentes.

Diante do apresentado, surge a problemática da pesquisa: **Quais são as características e práticas do desenvolvimento da atividade avícola na região Oeste de Santa Catarina?** O estudo tem por objetivo identificar as características e práticas do desenvolvimento da atividade avícola na região Oeste de Santa Catarina. Para atender ao objetivo proposto a pesquisa tem como amostra 81 avicultores dos municípios de Coronel Freitas, Xaxim, Xanxerê, Marema, Lajeado Grande, Chapecó, Quilombo, Seara, São Carlos, Paial, Guatambu e Planalto Alegre.

O estudo justifica-se pela relevância econômica do desenvolvimento da atividade avícola na região oeste catarinense, ponderando que a mesma utiliza recursos naturais e gera

impactos no meio ambiente por meio das práticas adotadas. No entanto, a cadeia avícola tem forte reflexo na economia e no aspecto social, sendo geradora de empregos diretos e indiretos, bem como de renda que movimenta a economia regional.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo apresenta-se uma breve contextualização do desenvolvimento da atividade avícola brasileira, bem como outros estudos anteriores relacionados à temática abordada.

2.1 Contexto e caracterização da avicultura no Brasil

Nas últimas décadas, foi possível observar mudanças no cenário mundial a partir da abertura e globalização dos mercados. No Brasil, a abertura das importações e estabilização da economia impulsionou a competitividade interna devido às importações e entrada de vários produtos a preços menores e qualidade superior. A estabilização da economia pôs em dúvida os ganhos financeiros provenientes do mercado especulativo e demandou esforços das empresas para a obtenção de lucros por meio de ganhos produtivos (ZANELLA, 2011).

Carmo (1999) ressalta que a partir da década de 60, a avicultura brasileira passou a ter uma maior intensidade no seu processo de produção devido a fatores como melhoria genética, introdução de novas tecnologias, uso de instalações mais apropriadas, alimentação racional e parceria entre produtor e a agroindústria, através de contratos de integração. Daí por diante a avicultura passou a ter um caráter industrial, disparada pelos constantes aumentos de produção. Atualmente, o setor exerce um dos principais pesos nas exportações brasileiras, sendo o Brasil hoje o maior exportador de carne de frango do mundo.

As exportações da avicultura brasileira iniciaram a partir da década de 1970, quando o setor teve sua base de produção modificada, passando de uma atividade de subsistência para uma atividade do tipo empresarial. Durante as décadas de 1970 e 1980, algumas mudanças nos aspectos tecnológicos, produtivos e operacionais da produção de aves ocorreram, refletindo na expansão da produção avícola nacional tornando o Brasil um dos maiores exportadores de aves (COSTA; WAQUIL, 1999).

Barcellos (2006) salienta que o setor avícola ocupa a terceira posição na exportação de produtos do agronegócio brasileiro, contribuindo para o fortalecimento da balança comercial nacional. Gonçalves e Perez (2006) visualizam o alto nível tecnológico alcançado pela avicultura brasileira, mais precisamente na avicultura de corte, o que colocou a atividade em posição privilegiada em relação às demais atividades pecuárias desenvolvidas no Brasil.

O estado de Santa Catarina se destaca como um dos principais produtores de alimentos do Brasil, de acordo com os resultados da safra 2013/14, Santa Catarina ficou em primeiro lugar como produtor nacional de cebola, carne suína, ostras, mariscos e pescados e como o segundo maior produtor de aves, arroz, fumo e maçã. A Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), no final de 2014, reconheceu o agronegócio catarinense como o segundo mais competitivo do país (SECRETARIA DE ESTADO DA AGRICULTURA E DA PESCA, 2015).

O estudo safra 2013/14 revelou que Santa Catarina continua sendo o maior produtor nacional de suínos e o segundo maior produtor de aves, isso devido ao bom preço pago aos produtores juntamente com o preço dos insumos que permitiram uma boa lucratividade. Esse estudo trouxe também, números em relação à cadeia produtiva de frangos, atualmente há cerca de 160 milhões de frangos, e Santa Catarina é responsável por 23,7% das exportações de carne de frango do Brasil. Ainda, as exportações brasileiras somam 4,1 milhões de toneladas enviadas para países como do Oriente Médio, Ásia, África e União Europeia. Santa Catarina exportou 970 mil toneladas de carne de frango. A maior parte dessa produção

concentra-se, principalmente, no Oeste catarinense (SECRETARIA DE ESTADO DA AGRICULTURA E DA PESCA, 2015).

De acordo com Pônzio (2007), a atividade avícola é desenvolvida no sistema de integração. As integrações são compostas de um conjunto de atividades que constituem o agronegócio “antes, durante e após a porteira” construindo um sistema único. No Brasil, as integrações agroindustriais mais conhecidas são nas atividades de avicultura, suinocultura, sementes, hortaliças, seda e flores, concentradas nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Segundo Ferreira (2007), esse modelo cria uma relação contratual sólida entre empresa e criador oportunizando a inserção do criador no mercado. Entretanto a empresa é proprietária do lote de aves e o integrado é responsável pelo manejo e tratamento das aves. O contrato assinado entre as partes define regras, especificando normas técnicas e jurídicas.

As indústrias frigoríficas escolhem pela integração como forma de conseguir matéria-prima a um custo menor do que se realizasse a produção própria (investimento em terras, instalações, máquinas entre outros). Dessa maneira a empresa obtém matérias-primas em quantidade, qualidade e tempo adequado à produção, propiciando a adaptação às condições do mercado. Para os agricultores a integração é uma garantia de venda do produto, produção ininterrupta, maior facilidade de acesso ao crédito e acesso rápido as novas tecnologias da área. No entanto, há um descontentamento na relação entre empresa e produtor, uma vez que quanto menor o preço pago aos produtores, maiores serão os lucros das empresas e a sua competitividade no mercado.

Pônzio (2007) indica as principais vantagens para os produtores rurais e para as agroindústrias, advindas da integração, conforme apresenta o Quadro 1:

Quadro 1: Vantagens da integração para o desenvolvimento da atividade avícola

Vantagens aos avicultores	Vantagens para as agroindústrias
Certeza da venda do produto com preços previamente acordados;	Redução de encargos sociais e possíveis problemas trabalhistas;
Garantia de assistência técnica;	Oportunidade de especialização;
Utilização da mão de obra familiar, garantindo maior renda para a família;	Segurança de ter a matéria-prima no momento certo;
Menores desembolsos financeiros durante o processo produtivo.	Terceirização e diminuição de recursos financeiros para a produção.

Fonte: Adaptado de Pônzio (2007)

Pinoti e Paulilo (2006) observaram que no final dos anos 50, houve uma modernização da produção, incluindo novas granjas e novos métodos de manejo, que tinham como parceira o Instituto Biológico de São Paulo no controle sanitário e biológico. Na década seguinte começou a ocorrer importação de linhagens específicas para corte, e a avicultura paulista passou a se expandir dentro do padrão observado. Na mesma época, a avicultura iniciava no oeste de Santa Catarina, estruturada através de contratos de parceria entre frigoríficos e criadores, baseado no modelo americano de integração e na experiência acumulada na região pela parceria na produção de suínos. Os autores ressaltam um fato interessante, mesmo a avicultura tenha surgido no estado de São Paulo, foi em Santa Catarina que a atividade se desenvolveu expressivamente.

Freitas e Bertoglio (2001) comentam sobre uma forte característica da atividade avícola de corte, trata-se das relações entre a unidade produtora e a indústria frigorífica. Os autores citam que nesse caso há duas possíveis formas de integração. A primeira verifica-se na região Sul do Brasil especificamente nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, onde a integração acontece por meio de contratos. O produtor recebe a ave de um dia e fica no encargo do manejo de engorda até a fase adulta do frango, quando o entrega para a

indústria, que o abate e comercializa. Essa forma de integração favorece a empresa, pois é possível eliminar grande parte dos riscos existentes, sem perder as etapas produtivas.

A segunda forma de integração realiza-se através da verticalização, onde as atividades desenvolvem-se sob o comando da empresa que dispõe de mão-de-obra assalariada. Em ambos os métodos de integração a empresa exerce total controle, atuando desde a fabricação da ração, bem como o processamento industrial e comercialização do produto (FREITAS; BERTOGLIO, 2001).

Zanella (2011) destaca o mecanismo de integração empresa-produtor, e ressaltam que foi peça fundamental no desenvolvimento e sucesso do setor avícola. Os autores afirmam que este arranjo institucional surgiu no início dos anos 60, no oeste de Santa Catarina. Com essa estrutura foi possível que os processadores oferecessem insumos (rações e medicamentos) e assistência técnica para a engorda das aves, sendo exclusivos na aquisição dos frangos em peso de abate. Os produtores, por sua vez, são responsáveis pelo fornecimento de equipamentos e instalações, bem como pela criação do frango, responsabilizando-se a entrega-los à indústria frigorífica. O pagamento dos lotes ocorre de acordo com os índices de eficiência no manejo, como conversão alimentar ou mortalidade.

Uma das críticas apontadas para este sistema de integração é que torna os produtores excessivamente dependentes da indústria. Apesar disso, leva-se em consideração que a maioria dos contratos são firmados entre micro e pequenas propriedades, cujo custo em outras atividades é reduzido. A atividade avícola proporcionou a esses produtores ganho de escala, melhoria econômica e inserção no mercado, o que representa um avanço socioeconômico da realidade em que viviam anteriormente (COSTA; WAQUIL, 1999).

Especificamente no estado de Santa Catarina, notou-se que o processo de integração contratual proporcionou que as indústrias coordenassem a cadeia produtiva contemplando desde a preparação das matrizes, fabricação de ração, criação de aves, abate, processamento, até a distribuição ao varejo, os produtores por sua vez cuidam apenas da engorda das aves. Dessa maneira, o produtor integrado não tem poder de negociação da sua produção, mesmo quando não satisfeito com o contrato imposto pela indústria processadora (PINOTTI, 2005).

2.2 Estudos correlatos

O estudo de Padilha et al. (2005), abordou a gestão ambiental analisando o processo de geração, destino e formas de tratamento dos resíduos sólidos e líquidos gerados a partir do abatimento das aves na empresa Perdigão Agroindustrial S/A. Os dados foram obtidos por meio da aplicação de questionários aplicados a três funcionários envolvidos diretamente com o processo de gestão ambiental da empresa. O estudo possibilitou verificar que além de ser uma responsabilidade por parte das empresas acaba sendo também uma necessidade de sobrevivência no mercado, considerando que os consumidores estão cada vez mais exigentes. A empresa se manifestou afirmando que tem consciência de sua responsabilidade e procura atender as normas que regulamentam a questão ambiental, o estudo possibilitou sugerir algumas ações à empresa a partir do cenário apresentado.

Kussano, Batalha e Miranda (2008) realizaram um estudo com o objetivo de elaborar um diagnóstico da questão ambiental de um frigorífico avícola, bem como suas limitações e possibilidades. Os autores realizaram entrevistas o que possibilitou apurar as principais limitações da empresa para atingir a sustentabilidade ambiental, sendo: a atual situação financeira da empresa, a falta de pensamento sistêmico e sintonia entre os setores, a não valorização do meio ambiente por diversos colaboradores da organização e a ausência de uma liderança para defesa e difusão desta questão. O frigorífico em questão declarou que embora preocupada com os impactos nos seus ecossistemas existe um longo caminho a ser percorrido até chegar à sustentabilidade ambiental.

Outro estudo desenvolvido por Valmorbidia e Funez (2011) relacionada a sustentabilidade econômica e ambiental tratou de realizar um levantamento em propriedades avícolas do município de Itá – SC. Foi realizado uma pesquisa com sete agricultores do município por meio de um questionário com perguntas mistas. Os resultados apontaram que a atividade agrícola é predominante e a renda é satisfatória para os proprietários entrevistados, porém não foi possível visualizar ações que promovam a sustentabilidade ambiental.

Dal Magro et al. (2013), analisam uma propriedade rural do oeste de Santa Catarina com o objetivo de avaliar a rentabilidade das atividades leiteira e avícola. A pesquisa classifica-se como exploratória com abordagem qualitativa e os resultados obtidos indicam que a atividade leiteira fornece maior rentabilidade quando comparada a atividade avícola nessa propriedade. Nesse estudo concluiu-se que a análise dos resultados obtidos de cada atividade pode subsidiar as decisões futuras de investimento do proprietário.

Kruger et al. (2014) abordam o uso da contabilidade como gestão das propriedades rurais. Através da pesquisa exploratória com caráter quantitativo os dados foram coletados por meio de questionários aplicados a 150 agricultores do município de Eral Grande no Rio Grande do Sul. A pesquisa constatou que a maioria das propriedades é de pequeno porte, com a predominância da mão de obra familiar, ainda verificou que os entrevistados não separam os gastos particulares das atividades rurais. O estudo demonstrou que há necessidade de reconhecer a contabilidade como instrumento de apoio gestão das propriedades rurais.

Zanin et al. (2014), salientam que as propriedades rurais do oeste catarinense não tem uma estrutura de gestão das propriedades. Os dados foram coletados a partir da aplicação de um questionário com uma amostra de 210 agricultores dos municípios de Quilombo, Coronel Freitas e Cordilheira Alta situados na região Oeste de Santa Catarina. A pesquisa de análise quantitativa evidenciou que as propriedades demonstram uma carência quanto aos controles contábeis das atividades, assim como há fragilidades quanto ao processo organizacional e do processo de continuidade das propriedades rurais.

Os estudos demonstram que o Oeste de Santa Catarina é formado basicamente de pequenas propriedades, que por sua vez encontram dificuldades, devido a motivos como a limitação do tamanho das propriedades, a falta de uma política ambiental adequada e sustentável, a falta de recursos próprios para infraestrutura, a importância de reconhecer os controles contábeis para a gestão das propriedades rurais, bem como, a falta de interesse dos filhos na continuidade das pequenas propriedades, a falta de recursos próprios para infraestrutura, e a falta de uma política que garanta preços mínimos e maior segurança ao desenvolvimento da atividade avícola.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se caracteriza quanto aos objetivos como descritiva, quanto aos procedimentos trata-se de uma pesquisa de campo ou de levantamento e utiliza-se da análise qualitativa-quantitativa para tratar os resultados da coleta de dados, considerando seu objetivo principal de analisar as práticas do desenvolvimento da atividade avícola na região oeste de Santa Catarina, representado pelas propriedades rurais localizadas nos municípios de Coronel Freitas, Xaxim, Xanxerê, Marema, Lajeado Grande, Chapecó, Quilombo, Seara, São Carlos, Paial, Guatambu e Planalto Alegre.

Metodologicamente o estudo é caracterizado como uma pesquisa de levantamento, que, segundo Gil (1999, p. 73), “se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados”. Nesta pesquisa elaborou-se um questionário contendo 29 questões, o mesmo foi aplicado junto a

amostra de 81 avicultores, escolhidos aleatoriamente por acessibilidade e disponibilidade em cada município.

A amostra composta por 81 propriedades rurais que desenvolvem a avicultura, está composta por avicultores que atuam nos municípios de Coronel Freitas, Xaxim, Xanxerê, Marema, Lajeado Grande, Chapecó, Quilombo, Seara, São Carlos, Paial, Guatambu e Planalto Alegre.

A análise dos resultados obtidos, a partir dos questionários aplicados junto às propriedades rurais da amostra foi realizada na forma de tabelas, para tal identificou-se a frequência absoluta e a frequência relativa das respostas obtidas. Essas informações foram confrontadas, visando identificar se as práticas do desenvolvimento da avicultura atendem as recomendações voltadas para o desenvolvimento sustentável, bem como responder ao objetivo geral da pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A partir dos dados coletados nas 81 propriedades rurais entrevistadas elaborou-se a análise e interpretação dos dados. A Tabela 1 apresenta a área das propriedades rurais pesquisadas.

Tabela 1 – Área das propriedades pesquisadas

Área (hectares)	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Entre 01 e 20 hectares	47	58
Entre 20 e 40 hectares	22	27
Entre 40 e 60 hectares	04	5
Entre 60 e 80 hectares	04	5
Acima de 80 hectares	01	1
Não resposta	03	4
Total	81	100

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se através da Tabela 1 predominância na região oeste de propriedades com área de 01 e 20 hectares, ou seja, das 47 propriedades pesquisadas ou 58% da amostra. Em 27% das propriedades o tamanho é de 20 e 40 hectares. Apenas 5% da amostra possui entre 40 e 60 hectares, e outras 5% da amostra, tem área de 60 e 80 hectares. Observa-se que a maioria das propriedades rurais da amostra pesquisada, podem ser consideradas de pequeno porte (menos de 40 hectares) e apenas 11% possuem tamanho superior a 40 hectares.

Observa-se na Tabela 2 a característica da mão de obra para o desenvolvimento da avicultura.

Tabela 2 – Número de pessoas trabalhando na atividade avícola

Família		
Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 3 pessoas	50	62
De 3 a 5 pessoas	29	36
Acima de 5 pessoas	02	2
Total	81	100
Funcionários		
Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não há	70	86%
Até 2 pessoas	08	10%
Acima de 2 pessoas	03	4%
Total	81	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresenta a Tabela 2, é possível identificar que nas 81 propriedades avícolas pesquisadas, 62% possuem mão de obra de até 03 pessoas da família na atividade, outras 36% propriedades possuem de 03 a 05 pessoas trabalhando na avicultura e somente em 02 propriedades (2%), há acima de 05 pessoas do grupo familiar trabalhando na atividade avícola.

Ainda 86% dos avicultores entrevistados responderam que não há funcionários trabalhando na atividade, em 10% das propriedades há até 02 funcionários e em apenas 03 propriedades (4%) há acima de dois funcionários. Estes resultados enfatizam que a avicultura no oeste catarinense é exercida principalmente pela mão de obra familiar. A Tabela 3 apresenta o tempo de exercício da atividade avícola nas 81 propriedades pesquisadas.

Tabela 3 – Tempo de exercício da atividade avícola

Tempo da atividade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 5 anos	04	5
De 6 a 10 anos	10	12
De 11 a 15 anos	21	26
De 16 a 20 anos	15	19
De 21 a 25 anos	07	9
De 26 a 30 anos	12	15
Acima de 31 anos	07	8
Não resposta	05	6
Total	81	100

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao tempo de atividade avícola é possível observar que 26% da amostra desenvolve a avicultura entre 11 e 15 anos, outros 19% praticam a atividade entre 16 e 20 anos, já 15% trabalha nesse meio entre 26 e 30 anos, ainda há um percentual de 12% que trabalha com a atividade em um período menor de tempo, sendo entre 06 e 10 anos, isto é, 58 propriedades estão na atividade a muitos anos, como pode-se observar. Verificou-se também acerca do processo de integração, conforme apresenta a Tabela 4.

Tabela 4 – Relação com empresas para vendas das aves

Empresa	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Cooperativas integradas a Aurora	49	60
BRF	25	31
Seara	03	4
Friaves	03	4
Outros: (GTB Foods Sublime Sul)	01	1
Independente (abatedouros diversos)	0	0
Total	81	100

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a pesquisa, 60% das propriedades questionadas possuem relação com a empresa Aurora para venda das aves, já 31% citam a empresa BRF como a empresa que possuem relação para realizar a venda. Outros 5% são outras empresas como a Seara, Friaves e GTB Foods Sublime Sul. Isso quer dizer que no oeste de Santa Catarina as duas agroindústrias que ainda predominam são a Aurora e BRF.

Quanto ao sistema de integração os avicultores foram questionados se há contrato, e 98% afirmaram que sim são amparados por contratos e das 81 propriedades 96% registraram que estas empresas dispõem de exigências contratuais. Essas exigências concentram-se na construção ou adequação das instalações físicas (20%), licença ambiental (19%), construção ou adequação de reservatórios para a alimentação das aves (16%), construção ou adequação de reservatórios de água (15%) e construção ou adequação de reservatórios para os resíduos

da atividade (14%). Verifica-se que as exigências com maior número de citações, são as mínimas para o desenvolvimento da avicultura.

A maioria das propriedades (65%) tem apenas 01 aviário ou até 02 aviários (27%). O que predomina são os aviários de 51 a 100 metros, seguidos dos aviários com tamanho entre 101 e 150 metros. Na maioria desses aviários são alojados em média de 10.001 a 15.000 mil fêmeas e/ou de 10.001 a 15.000 mil machos e/ de 10.001 a 15.000 mil aves mistas.

Para ter chegado ao status atual foi necessário que os produtores realizassem investimentos, seja na construção ou adequação das instalações, bem como na aquisição de equipamentos necessários. Verificou-se então, que 31% não desejaram responder a esse item, 23% mencionam que seu investimento foi de 101 a 200 mil reais, 17% já investiram um valor entre 201 a 300 mil reais e 15% responderam que seu investimento é de até 100 mil reais.

Na pesquisa uma questão referia-se aos principais custos para a produção de um lote de aves. A energia elétrica, a maravalha, a lenha, a água e a manutenção das instalações representam 60% dos custos de um lote na opinião das propriedades pesquisadas. Quanto aos valores médios destes custos, os mesmos ficam assim representados: energia elétrica custo médio entre R\$501,00 e R\$600,00 reais; maravalha custo entre R\$201,00 e R\$300,00 reais; lenha custo entre R\$1.401,00 e R\$1.500,00 reais; água custo de até R\$100,00 e; manutenção das instalações com um custo médio de R\$401,00 a R\$500,00.

O adubo gerado a partir da execução da atividade avícola em 60% das propriedades é destinado para adubar o solo e/ou outras áreas de plantio, enquanto em 39% das propriedades o adubo é comercializado. No que diz respeito a licença ambiental, 98% das propriedades já dispõem desse documento para a realização da atividade avícola. Quanto à constituição de uma área de preservação permanente, identificou-se que em 95% das entidades participantes da pesquisa já possuem uma área definida para preservação atendo a legislação, porém, em algumas propriedades, essa área ainda não foi registrada. Quanto à existência de rios/nascentes próximos as instalações avícolas, verifica-se a distância na Tabela 5.

Tabela 5 – Distância entre rios/nascentes e as instalações da atividade avícola

Distância de rios/nascentes	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 50 metros	09	11
De 51 a 100 m	22	27
De 101 a 150 m	07	9
De 151 a 200 m	05	6
De 201 a 250 m	03	4
De 251 a 300 m	03	4
Acima de 301 m	09	11
Não respondeu	23	28
Total	81	100

Fonte: Dados da pesquisa

Das 59 propriedades rurais (73%), que indicaram que há rios/nascentes próximos, 27% ficam a uma distância entre 51 e 100 metros, 11% ficam a uma proximidade de até 50 metros, o mesmo percentual de 11% fica a uma distância de acima de 301 metros, ou seja, onde há rios/nascentes, estes se encontram bem próximo aos aviários. Em 54% dos casos as aves consomem água de poços artesianos, outros 28% fazem uso de rios, córregos e/ou fonte natural para abastecer os seus reservatórios e fornecer às suas aves. Uma pequena parcela representada por 18% das propriedades já possuem o sistema de captação de água da chuva, cisterna para a produção avícola.

A Tabela 6 evidencia o valor médio dos gastos no último lote em cada propriedade entrevistada.

Tabela 6 – Valor médio total dos gastos da produção avícola no último lote

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até R\$ 3.000,00	16	20%
De R\$ 3.000,01 a R\$ 6.000,00	21	26%
De R\$ 6.000,01 a R\$ 9.000,00	09	11%
Acima de R\$ 9.000,01	09	11%
Não resposta	26	32%
Total	81	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 6 pode-se verificar que 32%, ou seja, 26 dos proprietários entrevistados não quiseram ou não desejaram informar o valor médio de gastos do último lote produzido, entretanto 26% dos avicultores mencionaram que os custos com a atividade ficaram entre R\$ 3.000,01 e R\$ 6.000,00, outros 20% afirmam que os gastos giraram em torno de até R\$ 3.000,00. Para 09 propriedades, isto é, 11% dos entrevistados os gastos foram entre R\$ 6.000,01 a R\$ 9.000,00, e para o mesmo número os custos foram acima de R\$ 9.000,01 no último lote. Os avicultores também foram interrogados a respeito das receitas médias obtidas no último lote, os resultados estão apresentados na Tabela 7.

Tabela 7 – Valor médio total das receitas do último lote

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até R\$ 5.000,00	08	10%
De R\$ 5.000,01 a R\$ 10.000,00	33	41%
De R\$ 10.000,01 a R\$ 15.000,00	10	12%
De R\$ 15.000,01 a R\$ 20.000,00	07	9%
Acima de R\$ 20.000,01	08	10%
Não resposta	15	19%
Total	81	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Através da Tabela 7, é possível verificar que em 41% dos locais entrevistados, o que corresponde a 33 propriedades, as receitas giram em torno de R\$ 5.000,01 a R\$ 10.000,00, 19% não quiseram responder essa questão, para 12% dos avicultores a renda do último lote ficou entre R\$ 40.000,01 e R\$ 15.000,00, em 10% dos casos a receita é de até R\$ 5.000,00 e para o mesmo número a receita é acima de R\$ 20.000,01, e em outras 07 propriedades, o que indica um percentual de 9% das entidades entrevistadas o ganho proveniente da atividade avícola no último lote ficou entre R\$ 15.000,01 e R\$ 20.000,01.

No que se refere a treinamentos e capacitações, 73% das residências questionadas afirmaram que recebem treinamento e capacitações. Quem mencionou que recebe treinamento e capacitações, na sua maioria é ministrado pela própria empresa parceira da atividade.

Nessa perspectiva indagou-se se os produtores avícolas realizam análises de solo e água e em que período ocorreu a análise, pode-se observar que das 81 propriedades 69% realizam ambas as análises. No caso da análise de solo 41% indicaram que realizaram a mesma em 2014, 21% realizaram a análise em 2013 e outros 13% em 2015. Para a análise da água destinada as aves, conforme a pesquisa realizada 50% realizou a última análise nesse ano de 2015, enquanto 28% realizaram em 2014 e 13% efetuaram a análise no ano de 2013. De forma geral, os avicultores estão realizando as análises necessárias.

Identificou-se, também, quanto ao controle de gastos e receitas derivados da produção avícola, de acordo com a Tabela 8 em 49% dos casos os avicultores relataram que separam as despesas da casa dos gastos com a atividade avícola, entretanto 47% não fazem a separação dos gastos, 04 demais pessoas não responderam a pergunta. De certa forma pode-se perceber, que muitos já estão mudando seus hábitos e costumes e compreendendo melhor o desenvolvimento da atividade e tendo a real noção de qual realmente é seu lucro líquido ao

final de um lote. Essa mudança está iniciando, mas em 47% dos locais, essa visão precisa ser alterada.

Tabela 8 – Controle Financeiro

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	40	49
Não	38	47
Não resposta	03	4
Total	81	100

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 9 permite avaliar quais sistemas de gerenciamento de dados e/ou de registro de informações da produção o avicultor possui, fornecida por alguma entidade parceira.

Tabela 9 – Sistema de registro de dados e informações da produção

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Controle exigido pela agroindústria - Alimentação, mortalidade, medicamentos, etc.	69	58
Controles próprios para análise dos resultados da atividade	28	24
Planilhas eletrônicas	09	8
Nenhum controle	05	4
Não resposta	04	3
Outro, qual? (ficha, planilha de controle, por escrito).	03	3
Total	118	100

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que o controle exigido pela agroindústria (Alimentação, mortalidade, medicamentos, etc.) é utilizado por 58% dos proprietários, seguidos por 24% que fazem uso de controles próprios para análise dos resultados da atividade, e 9% contam com o auxílio de planilhas eletrônicas para o registro de dados e informações relevantes. Observa-se na Tabela 6 que em 3% das propriedades há outro tipo de controle a exemplo das citadas: ficha, planilha de controle, anotações por escrito, outros 7% não tem nenhum controle ou não responderam.

Quando questionados se possuem algum sistema de gerenciamento de dados ou de registro de informações da produção por alguma entidade parceira, 58% afirmam que não tem mais nenhum controle além do exigido pela agroindústria, enquanto 32% responderam negativamente para a existência de algum sistema de gerenciamento.

Em relação à renda da família, a Tabela 10 indica quanto à renda da atividade avícola contribui na renda familiar em relação às demais atividades.

Tabela 10 – Contribuição da atividade avícola na renda familiar

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 20%	16	20
De 21% a 40%	13	16
De 41% a 60%	15	19
De 61% a 80%	17	21
De 81% a 100%	06	7
Não resposta	14	17
Total	81	100

Fonte: Dados da pesquisa

Como evidencia a Tabela 10, o lucro resultante da avicultura em 21% das propriedades rurais, contribui com um percentual de 61% a 80% da renda familiar, para 20% dos locais pesquisados essa contribuição é de até 20%, em 15 propriedades que corresponde a

19% da amostra a contribuição na renda é entre 41% a 60%, outros 17% não desejarem responder a pergunta. Para 16% das propriedades a contribuição equivale a um percentual entre 21% a 40% e os que afirmam que a atividade contribui de 81% a 100% com a renda da família é apenas 7% das entidades entrevistadas.

Quanto à existência de outras culturas além da avicultura, a Tabela 11 exemplifica a situação atual.

Tabela 11 – Outras atividades presentes nas propriedades rurais

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Gado de leite	64	47
Plantio de milho	25	19
Gado de corte	16	12
Suínos	07	5
Plantio de soja	06	4
Não possui outras atividades	02	1
Plantio de fumo; apicultura; eucalipto, trigo; feijão; ovelhas; tomate; produção de cachaça	01	8
Não resposta	07	5
Total	135	100

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a Tabela 11 é possível observar que a maior parte das propriedades entrevistadas, apontou a atividade leiteira como uma das primeiras fontes de renda além da avicultura, com um percentual de 47%. A atividade leiteira é considerada também uma das principais atividades e fonte de renda das pequenas propriedades do oeste catarinense. O cultivo de milho também é uma das atividades que se destaca nas propriedades entrevistadas.

No geral foram 25 citações, ou seja, 19% realizam o cultivo do milho e seu lucro complementa a renda familiar. Outra atividade que também se destacou dentre as propriedades foi a criação de gado de corte, foram 16 citações ou 19%, como apresenta a Tabela 12. Observa-se ainda, que a suinocultura está presente nas propriedades entrevistadas com um percentual de 5%, é uma das atividades praticadas além da avicultura nessas propriedades rurais. Outras atividades também foram pontuadas pelos entrevistados, entretanto tiveram pouca representatividade no contexto da pesquisa, como é o caso do plantio de soja, cultivo de fumo, apicultura, eucaliptos, cultivo de trigo, tomate, feijão e a produção da cachaça.

Considerando uma avaliação geral da atividade avícola os produtores elencaram notas, conforme demonstra a Tabela 12.

Tabela 12 – Avaliação da satisfação dos avicultores com a atividade

Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Plenamente satisfeito (10 - 8)	01	1
Satisfeito (8 - 6)	40	49
Insatisfeito (6 - 4)	30	37
Totalmente insatisfeito (4 ou menos)	07	9
Não resposta	03	4
Total	81	100

Fonte: Dados da pesquisa

Dos proprietários entrevistados, 49% destacaram que estão satisfeitos, classificando a atividade entre uma nota de 6 a 8. Constatou-se que em 30 propriedades, ou seja, 37% estão insatisfeitos em relação à avicultura, outros 9% se dizem totalmente insatisfeitos com a atividade. Em 03 propriedades os avicultores não quiseram ou não desejaram responder a pergunta e apenas um produtor afirmou estar plenamente satisfeito com a atividade avícola.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada teve por objetivo analisar as características e práticas do desenvolvimento da atividade avícola na região oeste de Santa Catarina, a partir dos questionários aplicados junto a uma amostra de 81 avicultores dos Municípios de Coronel Freitas, Xaxim, Xanxerê, Marema, Lajeado Grande, Chapecó, Quilombo, Seara, São Carlos, Paial, Guatambu e Planalto Alegre no oeste de Santa Catarina.

Contatou-se entre as principais características das propriedades rurais que desenvolvem a atividade avícola: 58% possuem de 01 a 20 hectares, evidenciando-se como de pequeno porte; 26% delas realizam a atividade avícola entre 11 e 15 anos, 60% destas possuem contratos de integração com agroindústrias da região para a exploração da atividade. Apenas 14% da amostra possui mão de obra de terceiros para a exploração da atividade, 64% possuem até 3 pessoas da família que atua no desenvolvimento da atividade.

Outras características das propriedades rurais que desenvolvem a avicultura podem ser evidenciadas, os resultados indicam que a atividade avícola contribui com 61% a 80% na renda familiar, para 21% dos entrevistados; os custos médios por lote com a atividade não ultrapassam R\$ 6.000,00 para 46% da amostra, enquanto a receita média por lote fica entre R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00 para 41% dos respondentes. Também observou-se que em 47% dos locais a atividade leiteira também está presente complementando essa renda familiar. Quando questionados a respeito da satisfação com a produção avícola, 49% relatam satisfação com o desenvolvimento da atividade, tal condição está relacionada a geração de renda.

Em relação às principais práticas organizacionais observou-se que 60% das propriedades rurais da amostra destinam os resíduos gerados a partir da produção das aves, para adubar o solo e/ou outras áreas de plantio; sendo que as instalações físicas ficam em média a uma distância de 51 até 100 metros de rios/nascentes. Referente à existência de algum tipo de controle de custos, despesas e receitas, nas 81 propriedades rurais, 49% evidenciam que realizam a separação dos gastos particulares com os da atividade avícola e a utilização de controles; sendo que 58% utilizam os controles exigidos pelas agroindústrias.

De modo geral, observa-se a representatividade econômica da avicultura na geração da renda familiar no meio rural, neste sentido destaca-se a importância da análise dos resultados das atividades desenvolvidas no meio rural, no intuito de possibilitar além da satisfação financeira com a atividade, a permanência à longo prazo das famílias que trabalham no meio rural e investiram capital para tal.

Sugere-se para novas pesquisas a análise de viabilidade econômico-financeira da atividade avícola, bem como estudos que considerem outras características e maior amostra de avicultores para confirmar as conclusões verificadas pelo estudo, além da análise em outras regiões de abrangência e desenvolvimento da avicultura.

REFERÊNCIAS

BARCELLOS, O. Uma reflexão do comércio internacional dos setores de carne de frango e de soja do Brasil e Mercosul. **Perspectiva Econômica**, v.2, n. 2, p. 15-36, 2006.

CARMO, R. B. A. Perspectivas para a avicultura de corte na Bahia. **Revista Bahia Agrícola**, v. 3, n. 3, p. 4-12, 1999.

COSTA, T. V. M.; WAQUIL, P. D. Comércio intra-mercosul de frangos: intensidade, orientação regional e vantagens comparativas. **Teoria e Evidência Econômica**, v. 7, n. 12, p. 9-35, maio 1999.

DAL MAGRO, C. B.; DI DOMENICO, D.; KLANN, R. C.; ZANIN, A. Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola. **Custos e @gronegócios on line**, v. 9, n. 1, p. 02-22, 2013.

FERREIRA C. H. Sistema de Integração de Aves Como Modelo de Produção Para Acesso de Pequenos E Médios Produtores. **VII Seminário de Aves e Suínos – AveSui Regiões 2007**, III Seminário de Aqüicultura, Maricultura e Pesca Conjuntural 10, 11 e 12 de abril de 2007 – Belo Horizonte, MG.

FREITAS, L. A. R. de ; BERTOGLIO, O. A evolução da avicultura de corte brasileira após 1980. **Revista Economia e Desenvolvimento**, Santa Maria, n. 13 p. 1-38. 2001.

FRONMUELLER, M.; REED, R. **The competitive advantage potential of vertical integration**. **Omega**, v. 24, n.6, p. 715-726, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

GONÇALVES, J. S.; PEREZ, L. H. Exportações brasileiras da cadeia de produção de aves no período 2000-2005: origem, destino e agregação de valor. **Informações Econômicas**, v.36, n.7, p 32-47, jul. 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA- IBGE. **Produção da pecuária municipal 2010**. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/2010/ppm2010.pdf>> acesso em 23 jul. 2015.

INSTITUTO DE PLANEJAMENTO E ECONOMICA AGRÍCOLA DE SANTA CATARINA. Disponível em <http://cepa.epagri.sc.gov.br/aspectos/menu_sc.htm>. Acesso em: 23 jul. 2015.

KRUGER, S. D. ; GLUSTAK, E. ; MAZZIONI, S. ; ZANIN, A. .A Contabilidade como Instrumento de Gestão dos Estabelecimentos Rurais. REUNIR: **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 4, n. 2, p. 134-153, 2014.

KUSSANO, M. R.; BATALHA, M. O. ; MIRANDA, P. S. M. Os desafios de adequação à questão ambiental: diagnóstico, limitações e possibilidades de um frigorífico avícola. In: XXVIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 28, Rio de Janeiro, RJ, **Anais...** Rio de Janeiro 2008.

MARTINS, F. M. M.; TALAMINI, D. J. D; NOVAES, M; **Avicultura: situação e perspectivas brasileira e Mundial**. EMBRAPA, 2006.

Ministério da agricultura, pecuária e abastecimento. **Aves**. Disponível em <<http://www.agricultura.gov.br/animal/especies/aves>> acesso em 22, jul. 2015.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Projeções para o Agronegócio Brasileiro 2014/2015 a 2024/2025**. Brasília, 2015.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO – MDA. **O agronegócio familiar no Brasil e nos seus estados: A Contribuição a Agricultura Familiar para a Riqueza Nacional.** Disponível em <

https://www.google.com.br/search?q=O+agroneg%C3%B3cio+familiar+no+Brasil+e+nos+seus+estados%3A&oq=O+agroneg%C3%B3cio+familiar+no+Brasil+e+nos+seus+estados%3A&aqs=chrome..69i57j69i59.231j0j4&sourceid=chrome&es_sm=122&ie=UTF-8#>. Acesso em: 23 jul. 2015.

PADILHA, A. C. M.; LEAVY, S.; SAMPAIO, A.; JERÔNIMO, F. B. Gestão ambiental de resíduos da produção na Perdigão Agroindustrial S/A - Unidade Industrial de Serafina Corrêa – RS. In: XLIII Congresso da Sober, Ribeirão Preto, 2005. **Anais**. Ribeirão Preto, SP, 2005.

PINOTTI, R. N. **Análise comparativa dos mecanismos de governança das redes agroindustriais avícolas na Macrorregião de Ribeirão Preto-SP e de Santa Catarina:** São Carlos - SP, Universidade Federal de São Carlos, 2005.

PINOTTI, R.N ; PAULILLO, L. F. O. A estruturação da rede de empresas processadoras de aves no estado de Santa Catarina: Governança contratual e dependência de recursos. *Gestão e Produção*. Santa Catarina: **UFSCar**, v. 13, p. 167-177, 2006.

PÔNZIO, J. **Notas de Aula da Disciplina de Agronegócio**. Faculdade de Viçosa, 2007.

SECRETARIA DE ESTADO DA AGRICULTURA E DA PESCA. **Secretaria da agricultura comemora os resultados da safra 2013/2014.** Florianópolis, 2015. Disponível em: <<http://sc.gov.br/mais-sobre-agricultura-e-pesca/secretaria-da-agricultura-comemora-os-resultados-da-safra-2013-2014>>. Acesso em: 24 set. 2015.

VALMORBIDA, F. D. L.; FUNEZ, L. M. Sustentabilidade Econômica e Ambiental da atividade avícola em propriedades do município de Itá - SC. **Ágora: R. Divulg. Cient.**, v. 18, n. 2, p. 193-201, dez. 2011.

ZANELLA, C. **Competitividade e as estratégias das empresas da cadeia produtiva de frango da região de Chapecó (SC).** Dissertação – Programa de Pós Graduação em Administração, Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL), Florianópolis (SC), 2011.

ZANIN, A. ; OENNING, V. ; TRES, N. ; KRUGER, S.D. ; GUBIANI, C.A. . Gestão das Propriedades Rurais do Oeste de Santa Catarina: As Fragilidades da Estrutura Organizacional e a Necessidade do Uso de Controles Contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, p. 9-19, 2014.



Ciclo de
**Ciências
Contábeis**

I Congresso de
Iniciação Científica em Contabilidade

**CIÊNCIAS
CONTÁBEIS** 


UNOCHAPECÓ