



CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E A PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM MATO GROSSO:

Estudos e análises a partir da fronteira

Organizadores:

Almir Rodrigues Durigon,
Ivan Echeverria,
José Ricarte de Lima
Paulo Alberto dos Santos Vieira.

UNEMAT 40
Universidade do Estado de Mato Grosso


UNEMAT
EDITORA

Editora Unemat**Editor:** Maria do Socorro de Sousa Araújo**Capa:** Rangel Gomes Sacramento**Diagramação:** Rangel Gomes Sacramento

Editora Unemat 2018

*online***Conselho Editorial:**

Ariel Lopes Torres

Guilherme Angerames Rodrigues

Gustavo Laet Rodrigues

José Ricardo M. T. de Oliveira Carvalho

Luiz Carlos Chieregatto

Maria do Socorro de Sousa Araújo (Presidente)

Mayra Aparecida Cortes

Neuza Benedita da Silva Zattar

Roberto Vasconcelos Pinheiro

Sandra Mara Alves Silva Neves

Severino de Paiva Sobrinho

Tales Nereu Bogoni

CIÊNCIAS CONTÁBEIS E A PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM MATO GROSSO: Estudos e análises a partir da fronteira**Organizadores:** Almir Rodrigues Durigon, Ivan Echeverria, José Ricarte de Lima Paulo Alberto dos Santos Vieira.

Ciências contábeis e a produção científica em Mato Grosso : estudos e análises a partir da fronteira / organizadores: Almir Rodrigues Durigon, Ivan Echeverria, José Ricarte de Lima, Paulo Alberto dos Santos Vieira. – Cáceres: Editora Unemat, 2018.

257p. gráfs., tabs.

Inclui Bibliografia e Apêndice

ISBN: 978-85-7911-167-9

1. Ciências Contábeis. 2. Produção Científica. 3. Mato Grosso. I. Durigon, Almir Rodrigues. II. Echeverria, Ivan. III. Lima, José Ricarte. IV. Vieira, Paulo Alberto dos Santos.

CDU 657:001.89(817.2)

Editora Unemat

Avenida Tancredo Neves nº 1095 - Cavalhada

Fone/fax: (065) 3221-0077

Cáceres-MT - 78200-000 - Brasil

E-mail: editora@unemat.br

APRESENTAÇÃO

Honra-me a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da UNEMAT – Universidade do Estado de Mato Grosso, através dos Professores Almir Rodrigues Durigon, José Ricarte de Lima, Paulo Alberto dos Santos Vieira e Ivan Echeverria, ao convidarem-me para fazer a apresentação dessa obra que se constitui em um marco comemorativo aos vinte anos de implantação e efetivo funcionamento do curso.

É verdade sabida que o Curso de Ciências Contábeis do *Campus* Universitário de Cáceres formou ao longo desses anos centenas e centenas de profissionais que ocupam lugares de destaque seja na administração pública, seja em pequenas, médias e grandes empresas como também em seus escritórios particulares contando também nesse significativo rol aqueles profissionais que exercem o magistério superior. Com essas referências *en passant*, externo minhas homenagens àqueles que contribuem sobremodo com a dignificante profissão de Contador.

Afirmo que não é tarefa fácil fazer a apresentação de uma obra como essa, sobretudo quando apenas nos limitamos a assistir e incentivar a sua elaboração por professores dedicados com o crescimento qualitativo do curso.

Inegavelmente, os elaboradores dessa obra preocuparam-se com a qualidade dos trabalhos que a compõem, aquele que diz respeito ao Tratamento da Contabilidade em Publicações Científicas no Brasil: Ciência Social ou Ciência Exata? Com efeito, a importância desse tema é manifesta quer para os acadêmicos quer para profissionais da área.

A obra está dividida em dez capítulos que tratam de temas diversos, sendo a maioria composta de parte dos trabalhos de pós-graduação dos professores do curso.

Para aqueles que pretendem aprofundar os estudos, por razões acadêmicas ou profissionais, em cada artigo há uma vasta bibliografia temática, com indicação de excelentes obras.

Por derradeiro insta dizer que a comunidade acadêmica, em especial, ganha uma obra de qualidade mercê do laborioso trabalho dos autores da obra ora apresentada.

Cáceres-MT, junho/2016.

Prof. Me Júlio Cesar Bacovis
Diretor da FACISA – Gestão 2013 - 2015

PREFÁCIO

Em 2014 o Curso de Graduação em Ciências Contábeis completou 24 anos de atividades ininterruptas. Ao longo deste período centenas de contadores e contadoras foram formados pela Universidade do Estado de Mato Grosso com um olhar que destaca a localização geográfica em uma área de fronteira.

O livro que *Ciências Contábeis e a Produção Científica em Mato Grosso: estudos e análises na fronteira*, que apresentamos ao público mais geral, é resultado dos esforços empreendidos ao longo destes últimos 24 anos. Os capítulos que integram este livro são resultados de pesquisas concluídas por docentes da Universidade do Estado de Mato Grosso que são do Curso de Ciências Contábeis e por colaboradores, também professores, vinculados a outras instituições de ensino superior e ao Conselho Regional de Contabilidade de Mato Grosso.

Além de docentes com formação inicial em Ciências Contábeis, participa, neste livro, um docente com formação inicial em Ciências Econômicas. Aliás, devemos ressaltar que ao longo destes 24 anos um amplo conjunto de professores universitários colaboraram com a formação de inúmeras gerações de contadoras e contadores. São profissionais de diversas áreas do conhecimento, tais como: Administração; Ciências Biológicas; Ciências Contábeis; Ciências da Computação; Ciências Econômicas; Ciências Jurídicas; Ciências Sociais; História; Letras; Matemática e Pedagogia.

O livro *Ciências Contábeis e a Produção Científica em Mato Grosso: estudos e análises na fronteira*, como já o dissemos, resulta de pesquisas desenvolvidas e esta produção científica que chega às mãos do grande público pretende contribuir com os estudos que ultrapassem as fronteiras geografias e do conhecimento. Dividido em três partes, o livro busca aproximar, da melhor forma possível, temas bastante distintos diante de suas perspectivas teóricas e metodológicas. Acreditamos ter chegado a um formato que estimule nossos leitores a percorrer atentamente todos os capítulos deste livro e que o mesmo possa estimular a reflexão e a crítica entre profissionais da contabilidade, das Ciências Sociais Aplicadas e todos aqueles que se interessam pela pesquisa acadêmica.

A Parte I do livro que se intitula *Fronteiras, Universidade e Ciência* possui três capítulos. O primeiro deles de autoria de

Aldo Cesar da Silva Ortiz se propõe a identificar características da Controladoria nas organizações públicas, sobretudo as municipais e também propor um modelo que seja compatível com o ente federativo municipal. O autor admite que a partir da Constituição de 1988 há no cenário contábil, especialmente no âmbito da Controladoria voltada ao setor público, uma gama de possibilidades e de aperfeiçoamento dos instrumentos inerente à Controladoria visando alcançar o necessário controle da atividade pública. O capítulo dos autores Ernani Ott e Rubens dos Santos problematiza as publicações científicas em revistas brasileiras da área de Ciências Contábeis. Na raiz da questão proposta pelos autores encontramos, concomitantemente, um debate que nos remete para as possibilidades de superação das fronteiras das áreas de conhecimento e uma profícua discussão a respeito das possíveis classificações a partir de metodologias qualitativas e quantitativas admitidas nos periódicos da área. Por fim, Paulo Alberto dos Santos Vieira se dedica a análise dos desdobramentos da aprovação pelo Conselho Universitário de cotas para professores negros que deveriam incidir sobre o concurso público realizado no ano de 2006. A manifestação da Procuradoria Geral do Estado de Mato Grosso e as interpretações que ocorreram na sequência sugerem que as fronteiras também podem ser problematizadas a partir das competências e da autonomia dos Poderes.

Casos, Estudos e Aplicações é o título da Parte II do livro e contém quatro capítulos. No primeiro deles, a autora Vanusa Batista Pereira procura dar visibilidade às práticas de educação corporativa encontradas nos Tribunais de Contas brasileiros perceptíveis às demandas da Nova Contabilidade Pública. A autora, em sua pesquisa, demonstra que as práticas de educação corporativas estão alinhadas a Nova Contabilidade, porém ainda há a necessidade de desenvolver competências voltadas para ações educacionais e planejamento estratégico. Ivan Echeverria tem os seus estudos voltados para os profissionais da contabilidade, apresentando-nos um trabalho didático, com informações que possam ser utilizadas pelos estudantes do Curso de Ciências Contábeis. Neste capítulo, Echeverria se dedica ao estudo das Notas Explicativas dos elementos divulgados nas demonstrações contábeis. Já Weily Toro Machado, destaca a importância de planejamento das ações para a sobrevivência das organizações, seja ela grande, média ou pequena, procurando desenvolver uma metodologia de gestão

com base no planejamento estratégico para detectar problemas nas micro e pequenas empresas. O último capítulo desta Parte é destinado aos estudos de Benedito Albuquerque da Silva. O autor se propõe a desenvolver uma metodologia denominada de custeio híbrido, voltada para apuração de custos para pequenas e médias granjas, revelando o custo real do suíno. Silva afirma que com esta metodologia é possível determinar adequadamente o custo e apresentar variáveis que incentivam a definição de políticas de preços mínimos adotados pelo Governo Federal.

A Parte III deste livro tem como título *Políticas Públicas, Planejamento e Empreendedorismo* e reúne três capítulos. O trabalho realizado por José Ricarte de Lima demonstrou que a partir dos esforços dos agentes públicos e sociais, outros mecanismos estão sendo adotados na implementação de políticas que atendam os cidadãos nos diversos municípios brasileiros e, mais especificamente no Estado de Mato Grosso; para que os gestores federais, estaduais e municipais diante de uma estrutura de legislações específicas percebam o cumprimento das normas legais passem a exigir ações coordenadas. No capítulo desenvolvido por Nivaldo Teodoro de Mello, percebe-se que o desenvolvimento das regiões brasileiras está intrinsecamente relacionado às ações que tanto poder público, quanto a sociedade esteja disposta a realizar. Assim, a análise das potencialidades dessas regiões, bem como, das ferramentas necessárias para alavancar essas potencialidades, compreendem pontos de suma importância para que as políticas sociais sejam totalmente implementadas em nosso país. Em sua elaboração, o autor busca compreender e destacar as potencialidades dos municípios da região Sudoeste do Estado de Mato Grosso. A análise desenvolvida por Juliana Vitória Vieira Mattiello da Silva visa conhecer o perfil de empreendedores, pressupondo serem eles um dos principais sujeitos na construção do cenário econômico brasileiro. Portanto, a produção desenvolvida pela autora discute de forma objetiva os espaços ocupados por esses sujeitos, bem como, sua participação na economia do Estado de Mato Grosso, podendo estender as experiências resultantes deste trabalho de pesquisa para as demais regiões do país.

Almir Rodrigues Durigon
Ivan Echeverria
José Ricarte De Lima
Paulo Alberto dos Santos Vieira

SUMÁRIO

PARTE I: Fronteiras, Universidade e Ciência

A Controladoria nas Organizações Públicas Municipais - Aldo Cesar da Silva Ortiz.....11

Tratamento da Contabilidade em Publicações Científicas no Brasil: Ciência Social ou Ciência Exata? - Rubens dos Santos e Ernani Ott25

O poder do Poder: debates sobre cotas para professores negros na UNEMAT - Paulo AlbertodosSantosVieira.....57

PARTE II: Casos, Estudos e Aplicações

Educação Corporativa e a Nova Contabilidade Pública: Novo Cenário de Aprendizagem e o Papel dos Tribunais de Contas - Vanusa Batista Pereira.....83

Notas Explicativas: Clarividências para os Usuários das Demonstrações Contábeis - Ivan Echeverria.....109

Planejamento Estratégico Aplicado a Micro e Pequena Empresa: Resultado de um Estudo de Caso - Weily Toro Machado.....137

Modelagem de Custos das Atividades Integradas de Suinocultura: Cria, Recria e Engorda - Benedito Albuquerque da Silva.....163

PARTE III: Políticas Públicas, Planejamento e Empreendedorismo

Consórcios Públicos Intermunicipais: Uma Rede de Cooperação no Atendimento das Políticas Públicas - José Ricarte de Lima.....189

Planejamento Regional e sua Potencialidade no Desenvolvimento

dos Municípios Mato-Grossense - Uma Aplicação de Análise Fatorial – Nivaldo Teodoro de Mello.....	207
Perfil dos Empreendedores Individuais do Estado de Mato Grosso - Juliana Vitória Vieira Mattiello da Silva.....	221

**PARTE I: FRONTEIRAS,
UNIVERSIDADE E CIÊNCIA**

A CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS MUNICIPAIS

Aldo Cesar da Silva Ortiz

RESUMO

Tendo em vista a importância da Controladoria no âmbito da administração pública, o presente artigo tem como objetivo identificar as características da controladoria nas organizações públicas, bem como, propor um modelo. Como referencial teórico, buscou-se apoio na literatura especializada, na qual foram identificadas e relacionadas as funções que esta julga serem típicas da controladoria, Controladoria no Setor Público. Utilizou a pesquisa bibliográfica, buscando fundamentar os conceitos de controle interno e Controladoria, abordando a legislação pertinente. O presente artigo foi amparado por uma pesquisa bibliográfica permitindo assim evidenciar as características da controladoria nas organizações públicas.

Palavras-chave: Controladoria. Controle Interno. Administração Pública.

INTRODUÇÃO

A constituição Federal, em seu art. 70, dispõe:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial da união e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Entre as funções fundamentais que a Constituição de 1988

contempla em seu texto constitucional é o sistema de Controle. Este sistema é de fundamental importância para qualquer organização, seja ela pública ou privada.

Para Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370) a:

Controladoria, apoiada em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que supram as necessidades informativas dos gestores e os orientem durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões primíssimas.

As necessidades informativas são cada vez maiores, exigindo que a Controladoria deva agir de forma efetiva em relação às mesmas, exigindo assim dos profissionais desta área uma formação bastante sólida em termos de conhecimentos relativos ao processo da gestão organizacional.

Para qualquer administrador público, o grande desafio é otimizar a utilização de recursos cada vez mais escassos, frente às despesas públicas cada vez mais crescentes.

A responsabilidade pelo gerenciamento transparente das contas públicas também é de grande importância para os gestores públicos, pois a sociedade deve entender, onde estão sendo gastos os recursos públicos e o que estão fazendo para melhorar os serviços prestados à comunidade.

Para Chiarelli e Cherobim (2009) o Controle Interno Municipal é visto como um recurso organizacional relevante para tomada de decisão, gerando benefícios e economias na sustentabilidade da gestão pública municipal. Dá suporte e orientação relativa à legalidade e economicidade nas áreas afins, coletando diversos indicadores.

Diante do exposto, surge a necessidade da Administração Pública implementar mecanismos de sistemas de informações gerenciais com a implantação de uma Controladoria no setor governamental.

Este artigo tem por objetivo analisar as características da controladoria nas organizações públicas e propor um modelo a ser seguido.

A proposta de pesquisa baseia-se na seguinte questão:

Quais as principais características da controladoria em organizações públicas?

Com o intuito de fundamentar o conteúdo exposto no artigo foram realizadas pesquisas bibliográficas, com ênfase na Controladoria, Controladoria governamental. Ao final, estão apresentadas as principais características da controladoria em organizações públicas.

REFERENCIAL TEÓRICO

CONTROLADORIA: CONCEITO E ATRIBUIÇÕES

Em um ambiente incerto e dinâmico como é o empresarial, decidir é a tarefa mais importante, também é necessário admitir que o nível de sucesso das decisões irá depender da habilidade que os gestores terão para desenvolver a analisar as possibilidades existentes para a soluções dos problemas.

Para Nascimento e Reginato (2009, p. 2),

A controladoria tem a função de promover a eficácia dessas decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumo, quando necessárias, e, principalmente suavizando para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

Diante disso, a tarefa da controladoria requer a instituição de princípios hígidos, os quais abrangem todas as atividades da empresa, desde o seu planejamento até o alcance de seus resultados propostos.

Nesta visão para Peixe (2008), o *controller* tem o desafio de fazer que a controladoria seja um órgão de coordenação de atividades, fixando objetivos, estabelecendo políticas, elaborando o organograma com responsabilidades definidas para cada

posição dentro da empresa, estabelecendo padrões de controle, desenvolvendo métodos de comunicação e acompanhando a manutenção de um sistema adequado de informação e instituindo relatórios gerenciais como auxílio à gestão.

Catelli (1999) refere ao processo de gestão que se configura com base nas definições do modelo de gestão da organização e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas. Essencialmente, o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa e assim conduzi-la efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessário para sua continuidade.

Para Frezati et al. (2009, p. 26), “a controladoria é o órgão da empresa cuja missão consiste em zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas, isto é, cuidar para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir plenamente os seus objetivos.”

Ainda em Frezati et al. (2009, p. 31), “dentre as atribuições e responsabilidades da controladoria, pode-se destacar a de mensurar e informar, da seguinte forma:

Mensurar pressupõe a identificação, interpretação e valoração dos eventos econômicos. Ademais, também está sob esse enfoque a mensuração de aspectos físicos e operacionais.

Informar, informar, de forma clara e objetiva, informações úteis para divulgação interna e externa.

Dentre as diversas atividades da controladoria citadas pelo autor, pode-se ressaltar ainda a propagação do conhecimento, adequação e implantação de sistemas de informações, através da contabilidade gerencial e financeira.

A função mais correta para a controladoria seria a de um órgão de staff, ligado à alta administração da empresa, exercendo a função de “filtro” das informações geradas por vários setores da mesma, garantindo desta forma que as informações cheguem às pessoas certas no momento certo. É importante enfatizar que controladoria não é responsável pela elaboração de tais informações, mas sim, por sua compilação, síntese e análise.

FUNÇÕES TÍPICAS DE CONTROLADORIA

Definir as funções da controladoria no dia a dia não é uma tarefa fácil para nenhuma entidade, devido à diversidade de conceitos expostos na literatura. Porém, este artigo ampara com a ideia de que existe um grupo de funções comuns da controladoria, aqui denominadas de funções típicas.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 376-377) são funções típicas da controladoria:

- subsidiar o processo de gestão: envolve a adequação do processo de gestão à realidade da empresa, e o suprimento aos gestores das diversas áreas no processo de gestão com instrumentos gerenciais que fornecem informações sobre desempenho e resultados econômicos;
- apoiar a avaliação de desempenho: compreende a elaboração da análise de desempenho das áreas, dos gestores e da entidade;
- apoiar a avaliação de resultado: relaciona-se com análise e avaliação do resultado da instituição, em todas as suas dimensões, colaborando para o desenvolvimento de padrões;
- gerir os sistemas de informações: consiste na elaboração de modelos de decisões e de modelos de informações para o apoio à gestão;
- atender aos agentes do mercado: refere-se às atividades desempenhadas para atender às demandas externas a organização.
- Já Borinelli (2006, p. 135), em sua tese de doutorado, propõe uma estrutura básica da Controladoria, descrevendo as seguintes funções, como as típicas desta:
 - função contábil: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade societária ou financeira;
 - função gerencial-estratégica: está relacionada com as atividades que visam o apoio à tomada de decisões

- gerenciais e estratégicas da organização;
- função de custos: compreende as atividades desenvolvidas pela contabilidade de custos;
 - função tributária: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade tributária ou fiscal;
 - função de proteção e controle de ativos: compreende as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização;
 - função de controle interno: compreende as atividades referentes ao desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno;
 - função de controle de riscos: compreende as atividades de gestão de riscos com a evidenciação de seus efeitos;
 - função de gestão de informação: estas atividades envolvem a criação de modelos de sistemas de informações de natureza contábil, financeira, patrimonial, de custos e gerencial.

CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

Slomski (2005) define controladoria como a busca pela excelência em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina administrativa. Contudo, a controladoria é aquele órgão que fará com que haja sintonia num ambiente onde cada um é avaliado pelo que produz, porém com o mesmo objetivo que é a maximização do resultado global da entidade.

CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

O controle interno na Administração Pública tem seu marco inicial legal na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, ao introduzir em seu capítulo II e III as expressões controle interno e controle externo e definiu as competências para o exercício de suas atividades. Ao Poder Executivo, incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo. Basicamente o sistema de controle está integrado em um sistema de informações e tem por objetivo manter a integridade do patrimônio da entidade,

definir o nível hierárquico que deve prestar as informações, definir o objeto da informação e quem deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas necessárias para manter operante a Administração.

O Conselho Federal de Contabilidade define o controle interno da seguinte forma:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional (Resolução CFC 820/97, Item 11.2.5.1).

Assim, Ribeiro Filho et al. (2008) trazem suas contribuições, destacando-se que uma estrutura de controle interno desejável é preciso ter os seguintes elementos, tais como: proteção do patrimônio, confiabilidade e tempestividade de informações contábeis, e eficácia operacional. Afirma-se que, um ambiente de *controle interno* que seja efetivo no cumprimento de sua missão deve estar atento as seguintes áreas de eventos prováveis na entidade:

- Planejamento: estabelecimento prévio dos caminhos que a entidade irá percorrer;
- Execução orçamentária: definição de sistema de informações que auxilie procedimentos de recolhimento de receitas; procedimentos licitatórios; empenho e liquidação da despesa e pagamento;
- Gestão de Pessoal: adoção de procedimentos para admissão de pessoal, capacitação e educação continuada; folha de pagamento e sistema previdenciário;
- Sistema de informações contábeis-gerenciais: desenvolvimento e implantação de sistemas que garantam confiabilidade e evidenciação das informações produzidas, adoção de tecnologias de informação adequadas à realidade organizacional.

METODOLOGIA

Quanto aos objetivos desse trabalho, foi utilizada a pesquisa exploratória. Para Collis e Hussey (2005) define pesquisa exploratória como a aquela realizada referente a um problema/ questão de pesquisa onde há pouco ou nenhum estudo anterior, onde as informações podem ser buscadas sobre a questão ou o problema, o objetivo da pesquisa é procurar modelos, ideias ou hipóteses, o estudo não tem por objetivo testar ou confirmar uma hipótese. Quanto aos procedimentos, foi utilizada a pesquisa bibliográfica. Quanto à forma de abordagem, de natureza qualitativa.

Para Gil (2010) pesquisa bibliográfica é aquela em que é desenvolvida com base em material já publicado, tais como, material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações, anais de eventos científicos, no entanto com os avanços tecnológicos podem-se incluir outros tipos de fontes, como discos, fitas magnéticas, CD's, bem como, material disponibilizado pela internet.

A partir do estudo desenvolvido propõem-se um modelo de controladoria para as organizações públicas com suas respectivas funções

PROPOSTA DE CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS MUNICIPAIS

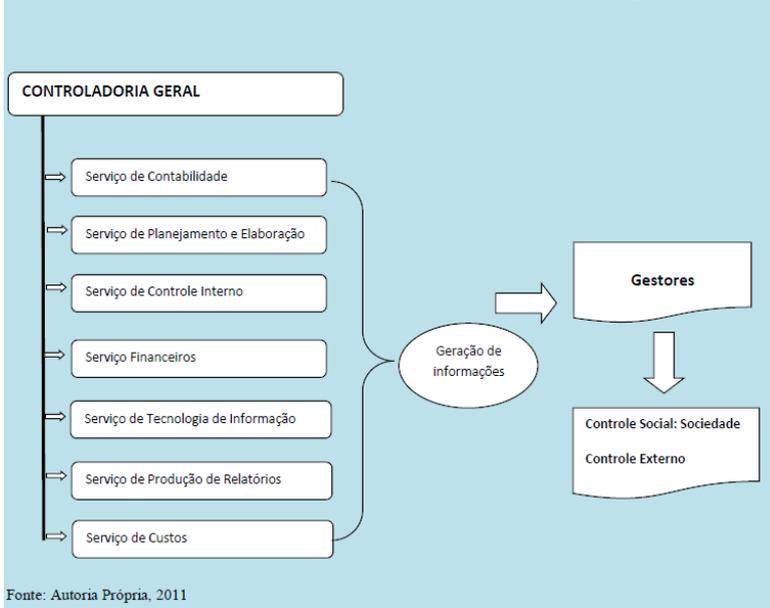
A Controladoria no âmbito Municipal deve ser formalizada através de Lei aprovado pelo Poder Legislativo, e regulamentada suas atribuições através de Decreto do Executivo.

A Controladoria tem entre suas competências, conduzir a transparência das contas públicas, o cumprimento de programas, ações e metas preestabelecidas de controle, organizar e gerir as informações, apoiando desta forma a gestão nas tomadas de decisão. Também cabe à controladoria medir e analisar os resultados das diversas unidades organizacionais e das pessoas que detêm gestão sobre a mesma, criar e analisar indicadores de desempenho contábeis, financeiros e físicos, ou seja, exercer pleno controle sobre a entidade.

A seguir é apresentada uma sugestão de Controladoria

para as organizações públicas.

Figura 1 - Modelo Proposto de Controladoria nas organizações públicas.



A Lei nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, traz em seu art. 48 a transparência da gestão fiscal, como um dos seus pilares da administração pública, no qual, a controladoria exerce papel fundamental no processo.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Diferenciando assim das organizações privadas, a

transparência nas contas, dos entes públicos, é de suma importância para que haja uma atuação veemente do controle social.

Para cada setor da proposta apresentada de Controladoria, trazemos aqui algumas atividades a serem implementadas e discutidas com a gestão.

A) Serviço de Contabilidade

- Efetuar os lançamentos contábeis obedecendo a legislação e as normas de contabilidade governamental;
- Conferir, controlar e emitir parecer técnico referente aos processos de prestação de contas de adiantamentos-suprimento;
- Supervisionar as atividades do setor de contabilidade, efetuando o controle e conferência de todas as receitas, despesas e o cumprimento das obrigações fiscais e tributárias, bem como atender os encargos sociais decorrentes das despesas a serem realizadas;
- Acompanhar a aplicação dos recursos dos convênios, atestando se os mesmo estão cumprindo seu objeto.

B) Serviço de Planejamento e elaboração

- Acompanhar a Elaboração das leis orçamentárias PPA, LDO e LOA;
- Controlar a abertura de créditos adicionais e dos recursos para cobertura dos mesmos;
- Acompanhar a execução orçamentária (receitas e despesas);
- Demonstrar quadrimestralmente, em Audiência Pública, o cumprimento das Metas Fiscais, em obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Assessorar as demais Secretarias e os Conselhos de Acompanhamento no acompanhamento da execução orçamentária;
- Elaborar relatório circunstanciado do Prefeito sobre sua gestão, quanto às metas atingidas na PPA, LDO e LOA.

C) Serviço controle interno

- Instituir, acompanhar e orientar mecanismos de controle em cada setor da organização;
- Fiscalizar a aplicação de mecanismos instituído de controle;
- Promover capacitação e aprimoramento dos mecanismos de controle;
- Acompanhar e subsidiar de informações o controle externo.

D) Serviço Financeiro

- Controlar as disponibilidades financeiras, consultar saldos bancários, extrair extratos bancários;
- Proceder quanto à aberturas e encerramentos de contas bancárias, bem como cadastramento de senhas;
- Elaborar as conciliações bancárias e boletins de movimento financeiro;
- Controlar a movimentação dos créditos bancários e aplicar os recursos no mercado financeiro;
- Classificar a receita quanto a origem dos valores creditados nas contas da Prefeitura, emitindo o comprovante de crédito.

E) Serviço de Tecnologia de Informação

- Controlar as disponibilidades de recursos tecnológicos dos setores da organização;
- Acompanhar e aprimorar os meios de publicações das contas públicas;
- Elaborar mecanismos de comunicação entre os setores da organização;
- Garantir que as informações cheguem o mais rápido possível às pessoas certas;
- Auxiliar os Serviços de produção de relatórios gerenciais.

F) Serviço de Produção de Relatórios

- Conferir e analisar as demonstrações contábeis, com objetivo de emitir relatórios gerenciais para a

Câmara de Vereadores e ao Gabinete do Prefeito com o objetivo de cumprir as obrigações legais e de gerar informações para tomada de decisões;

- Preparar relatórios de gestão fiscal, controlar prazos e fazer o acompanhamento dos limites conforme dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal.

- **Serviço de Custos**

- Identificar os centros de custos da organização;

- Definir métodos de custeios;

- Mensurar atividade e ações relevantes dos setores;

- Subsidiar de informações o setor de produção de relatórios.

CONCLUSÃO

O objetivo do estudo foi analisar as características da controladoria e propor um modelo para as organizações públicas. Para isso, o artigo partiu da análise da literatura sobre a controladoria e suas funções típicas.

As características observadas na literatura constataam que a controladoria exerce um papel fundamental, auxiliando no processo decisório, e tem como função típica fornecer informações aos gestores para que contribuam para o acompanhamento das atividades da organização.

Portanto, a controladoria, na organização pública, ao desempenhar seu papel, exerce funções de natureza gerencial. Assim, a controladoria se apresenta como uma evolução na forma de administrar os entes públicos, buscando melhoria na aplicação dos recursos e, conseqüentemente, o seu melhor desempenho, pois, por meio da administração pública, os gestores buscam satisfazer as necessidades de interesse coletivo investigando as carências da comunidade para então supri-las a partir dos serviços prestado a toda a sociedade.

No que diz respeito ao processo de controladoria em órgãos públicos, propomos uma controladoria mais gerencial, ou seja, participativa em todo o processo de gestão e com isso, gerando relatórios que auxiliem os gestores no processo de tomada de decisão.

Considerando que, a pesquisa desenvolvida limitou-se a estudar controladoria em obras bibliográficas e a partir dessas, propor um modelo de controladoria para as organizações públicas, sugere-se estudos de casos e através desses, comparar com o que a literatura propõe.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: A. Catelli (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**, São Paulo: Atlas, 1999. (p. 369-381).

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2006.

CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 12 ago. 2011.

BRASIL. Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/.../Lcp101.htm. Acesso em: 20 mar. 2011.

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. **Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública**. Blumenau, Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009.

COLLIS, Jill; HUSSEY. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Tradução Luciana Simonini. 2 ed – Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 820**, de 17 de dezembro de 1997.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur R.; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

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

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2009.

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

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas**: Controladoria Governamental. 1ª edição (2002), 5ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2008.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. **Controle interno, controle externo e controle social**: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. , Blumenau, Revista Universo Contábil, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008. ISSN 1809-3337

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas 2005.

TRATAMENTO METODOLÓGICO DE PUBLICAÇÕES CIENTÍFICAS EM CONTABILIDADE NO BRASIL

Rubens dos Santos
Ernani Ott

RESUMO

O objetivo deste estudo é avaliar se os artigos publicados nas revistas científicas brasileiras de contabilidade estão tratando esta ciência como social ou como exata, considerando para tal as abordagens metodológicas utilizadas. Parte-se do pressuposto que os artigos publicados se posicionam no campo das ciências sociais, enquanto as linhas metodológicas subjacentes aproximam-se mais das adotadas em pesquisas nas áreas de ciências exatas. Trata-se de uma investigação de cunho descritivo, com abordagem qualitativa/quantitativa e procedimento técnico documental. A análise considera os 292 artigos publicados nas revistas nacionais de contabilidade em 2010, classificadas nos estratos B1 a B5 do sistema Qualis - CAPES. Os principais resultados do estudo permitem constatar a utilização das abordagens metodológicas: quantitativa, qualitativa e qualitativa/quantitativa, com predomínio das duas primeiras, que são adotadas em praticamente 90% dos artigos publicados, observando-se equilíbrio entre ambas. Nas revistas científicas B1 e B2 há predominância de artigos com abordagem metodológica quantitativa, enquanto nas B5 a maior quantidade de artigos apresenta abordagem qualitativa. Os achados confirmam em parte o pressuposto apresentado no início do estudo, ou seja, as linhas metodológicas adotadas pelos autores ainda se apresentam difusas.

Palavras-chave: Contabilidade. Ciência Social. Abordagem Metodológica.

INTRODUÇÃO

CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A contabilidade, conforme relatam Sá (1997), Schmidt (2000) e Hendriksen e Breda (1999), teve seu surgimento a milhares de anos em diversas partes do mundo, pelos povos primitivos. Sá (1997, p. 16) menciona que “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela, talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano”.

Hendriksen e Breda (1999) destacam que o povo árabe prestou uma importante contribuição para a evolução da contabilidade, trazendo da Índia o conceito do zero, criando-se a partir desse conceito os números arábicos que são usados até os dias atuais, o que significou um grande avanço na matemática, bem como na contabilidade.

Dória (1975), relata que mais tarde o Frei Luca Pacioli, matemático nato, divulga em sua obra *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*, editada em 1494, o método das partidas dobradas, considerado uma das mais importantes contribuições na evolução da contabilidade, pois se tratava de um método considerado superior aos demais existentes até então, uma vez que era capaz de ordenar a classificação das contas (SCHMIDT, 2000).

Sá (2002, p. 25) argumenta que “como a contabilidade era ensinada nas escolas de matemática, é muito possível que tal influência, especialmente a que se refere a equação, tenha alimentado a lógica do registro (hipótese)”. Nesse sentido, pode-se comparar a analogia como: matematicamente $a = b$, contabilmente débito = crédito e logicamente efeito = causa.

Percebe-se que nesse período da história da humanidade a contabilidade aparece como controle, equação e até lógica matemática, pois havia a necessidade de controlar ativos e dívidas. Nessas circunstâncias, é possível admitir que se a contabilidade fosse classificada como ciência, certamente o seria como ciência exata. Sá (1997) assinala, no entanto, que a publicação do livro de Francesco Villa em 1840, denominado *La Contabilità Applicata*

alle Amministrazioni Private e Pubbliche, deu início a uma nova fase na contabilidade que perdura até hoje, evoluindo de uma técnica matemática para uma ciência social.

Grandes filósofos como Japiassu (1981), Aranha e Martins (1998), Fachin (2003), entre outros, consideram que a ciência social ainda está em evolução, enfrentando-se uma dificuldade em construir o objeto da ciência social que se enquadre na realidade. Ainda, Hergenbergh (1969) e Demo (1995) comentam que o problema central das ciências sociais está na sua demarcação científica, que se confunde com as ciências naturais.

Teles (1974) comenta sobre a separação das várias ciências, pois devido ao crescimento dos métodos científicos, foram se organizando as várias ciências, primeiro a Matemática, mais tarde a Física, Química, Biologia e somente no fim do século passado e começo do atual se presenciou o aparecimento e o progresso das Ciências Sociais.

A epistemologia, conforme Bruyne et al. (1991) e Martins (2009), deve estar relacionado à produção científica, pois é a concepção epistemológica, como reflexão, vigilância da ciência sobre seus procedimentos. O ramo epistemológico a ser considerado é a metodologia, pois é ela que estuda a investigação científica de modo geral. Segundo Demo (1995, p. 19), a metodologia “é uma preocupação instrumental, trata das formas de se fazer ciência. Guia dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

Silva (2003) relata que a Metodologia possui não um método, mas sim vários, que procuram atender às necessidades da pesquisa, bem como as várias atividades das ciências. E segundo Collins e Hussey (2006), os maiores debates sobre a metodologia da ciência social recaem sobre positivismo e fenomenologia, também conhecidos como quantitativo e qualitativo.

Segundo Marconi e Lakatos (2000), a primeira e mais importante divisão das ciências foi em formais e factuais. As ciências formais (exatas) correspondem à lógica e à matemática, as ciências factuais se dividem em naturais e sociais, as naturais compostas pela física, química, biologia e outras, enquanto as sociais compostas pela sociologia, economia, história, contabilidade e outras, no entanto essa divisão é menos clara que os critérios que permitem separar as formais das factuais.

Considera-se que para a evolução das pesquisas em

contabilidade no Brasil, e o desenvolvimento da educação na área contábil, não deverá existir dúvidas quanto a metodologia mais adequada a ser utilizada nos trabalhos científicos desta área.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

EPISTEMOLOGIA

A epistemologia, conforme Bruyne *et al.* (1991) e Martins e Theóphilo (2009), deve estar relacionada à produção científica, pois tem como função a reflexão sobre os instrumentos que a ciência lança mão em sua construção do objeto da investigação.

Japiassu (1991, p. 16) define o termo epistemologia como “o estudo metódico e reflexivo do saber, da sua organização, de sua formação, de seu desenvolvimento, de seu funcionamento e seus produtos intelectuais”. Ribeiro Filho *et al.* (2007, p. 30) relatam que “a epistemologia é um ramo da filosofia que estuda a origem, a estrutura, os métodos e a validade do conhecimento produzido pelo homem, ou ainda, o estudo crítico dos princípios, hipóteses e resultados originados por diversas ciências”.

A epistemologia está direcionando à prática dos cientistas em sua reflexão, tendo como objetivo a investigação científica. O ramo da epistemologia a ser utilizado é a metodologia da ciência, pois é ela que estuda a investigação científica de modo geral. Segundo Demo (1995, p. 19), a metodologia “é uma preocupação instrumental, trata das formas de se fazer ciência. Guia dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

Silva (2003, p. 26) relata que a metodologia não possui um único método, mas vários, que procuram atender às necessidades conforme o objetivo da pesquisa, bem como as várias atividades das ciências. Alguns métodos importantes da metodologia seriam “distinguir a Ciência e as demais formas de obtenção do conhecimento, orientar na elaboração de trabalhos científicos, integrar conhecimentos”, dentre outros.

Os dois paradigmas de pesquisa, segundo Collis e Hussey (2006), estão relacionados ao positivismo e à fenomenologia, também encontrados com mais frequência como quantitativo e qualitativo. Em torno desses dois paradigmas ocorrem os

maiores debates sobre a metodologia da ciência social. Os autores relatam que o positivismo ou quantitativo, teve sua origem nas ciências experimentais; somente depois a ciência social sofreu sua influência, pois busca os fatos e as causas dos eventos sociais que possam ser estudados sem o subjetivismo inerente às relações sociais. A fenomenologia ou qualitativa possui uma longa história na filosofia e sociologia, sua proposta de estudo é analisar o fenômeno social a partir do ponto de vista daquele que nele está vivendo, o ator social.

Dentro dos princípios do positivismo, segundo Triviños (1987), o espírito humano deve investigar sobre o que é possível conhecer, não interessam as causas dos fenômenos, mas sim como se produzem as relações entre os fatos. A função essencial da ciência é sua capacidade de prever, o interesse é o de satisfazer a necessidade fundamental sentida pela inteligência, de conhecer as leis dos fenômenos e se são reais os conhecimentos que repousam sobre fatos observáveis. Mas, para fins de observação, o espírito precisa de uma teoria.

Uma terceira forma de conhecer o objeto das ciências sociais é a dialética, que faz uma fusão do quantitativo com o qualitativo. De acordo com Demo (1995, p. 29), “diálogo é uma fala contrária entre dois atores que se comunicam e se confrontam”. Triviños (1987) colabora relatando como são apresentadas as Leis da Dialética, a lei da passagem da quantidade à qualidade, a lei da unidade e da luta dos contrários (lei da contradição) e lei da negação da negação. Para Silva (2003, p. 41), dialética pode ser explicada “pela etimologia da palavra de origem grega *diaketos*, que significa debate, forma de discutir e debater”.

CIÊNCIAS EXATAS

Conforme Marconi e Lakatos (2000), a primeira e mais importante divisão da ciência foi em formais e factuais. As ciências formais, dentre as quais se encontram a lógica e a matemática, que não tendo relação com algo encontrado na realidade, não podem valer-se dos contatos com essa realidade para convalidar suas fórmulas. Para Bunge (1998), como a lógica e a matemática se ocupam de inventar fórmulas e estabelecer relações entre elas,

estas se enquadram como ciências formais.

Bunge (1998), acrescenta que o conceito de número abstrato nasceu da coordenação de conjuntos de objetos materiais, todavia, os números não existem fora dos cérebros. Comenta que se pode ver, encontrar, manusear, tocar três livros, três árvores, três carros, ou imaginar três discos voadores, mas ninguém pode ser um simples três, em sua forma, composição, essência. Aduz que, em matemática, o sistema decimal decorre do fato dos seres humanos possuírem 10 dedos.

Bunge (1998) comenta que algumas das partes da lógica formal poderão corresponder com o pensamento humano, semelhante às ciências com diferentes interpretações dos objetos formais, respeitando certos limites arbitrários, conforme a conveniência ou ignorância. Dessa maneira, as ciências formais jamais entram em conflito com a realidade, pois a lógica e a matemática estabelecem contato com a realidade através de uma ponte de linguagem.

Visando observar a metodologia utilizada nas ciências exatas, quanto a sua abordagem, utilizou-se como base os artigos publicados em 2010 na revista TEMA – Tendências em Matemática Aplicada e Computacional, de periodicidade quadrimestral da Sociedade Brasileira de Matemática Aplicada e Computacional (SBMAC), disponibilizada no seu endereço eletrônico.

Tabela 1 - Artigos publicados na revista TEMA – Tendência em Matemática Aplicada e Computacional no ano de 2010 (quanto à abordagem)

Qualitativa	Quantitativa	Qualitativa/ Quantitativa	Total (artigos)
0	25	0	25
-	100%	-	100%

Fonte: Elaborada pelo autor

Dos 25 artigos publicados na revista, a totalidade apresenta em sua metodologia a abordagem quantitativa.

Segundo Silva e Menezes (2001, p. 20), a pesquisa quantitativa “considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. Requer o uso de recursos e de técnicas

estatísticas.

Nesse sentido, observa-se que as ciências formais (exatas) utilizam em sua metodologia a abordagem quantitativa, pois se valem de ferramentas estatísticas e fórmulas matemáticas para provar suas teorias. Nessa linha de pensamento também pode se supor que a contabilidade, classificada como uma ciência social, ao utilizar testes estatísticos e fórmulas matemáticas para estudar o seu objeto, nesse caso o patrimônio das entidades, mesmo que o interesse final seja a sociedade, estaria se valendo de metodologia utilizada nas ciências exatas e não nas ciências sociais.

CIÊNCIAS SOCIAIS

Hegenberg (1969) classifica as ciências em duas seções principais, as empíricas e as não-empíricas, ou seja, a das ciências factuais e a das ciências formais. Também é comum dividir as ciências factuais em ciências naturais e sociais; as naturais compostas pela física, química, biologia e suas áreas limítrofes e as sociais compostas pela sociologia, política, economia, astrologia e história. No entanto, o autor menciona que a divisão entre naturais e sociais é menos clara que os critérios que permitem dividir as ciências factuais das formais.

Demo (1995, p. 133) menciona que “dentro do contexto clássico das ciências sociais tem grande relevância a discussão sobre a base empírica e a marca formal da cientificidade, cuja aproximação e mesmo imitação das ciências naturais são notórias, para não dizer típicas”.

Chauí (2004) explica que o fenômeno que ocorre com as ciências sociais é devido ao próprio processo evolutivo, pois o estudo do homem como objeto científico é uma idéia surgida a partir do século XIX, e que para se enquadrar e conseguir o respeito científico, as ciências sociais passaram a estudar seu objeto empregando concepções metodológicas utilizadas nos campos de conhecimentos das ciências matemáticas e naturais que já estavam constituídas.

Para se ter uma visão sobre a metodologia utilizada nas ciências sociais, quanto à sua abordagem, apresentam-se os artigos publicados em 2010 na Revista Brasileira de Ciências Sociais

(RBCS), de periodicidade quadrimestral, e que é publicada pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Ciências Sociais (ANPOCS), disponibilizados na sua página da Internet.

Tabela 2 - Artigos publicados na Revista Brasileira de Ciências Sociais no ano de 2010 (quanto à abordagem)

Qualitativo	Quantitativo	Qualitativo/ Quantitativo	Total (artigos)
24	0	02	26
92,31%	-	7,69%	100%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Dos 26 artigos publicados na Revista Brasileira de Ciências Sociais no ano de 2010, 24 (92,31%) utilizaram abordagem qualitativa; nenhum utilizou a abordagem quantitativa e 2 (7,69%) utilizaram abordagem qualitativa/quantitativa. Portanto, percebe-se ampla prevalência da abordagem qualitativa.

Richardson (1999) expõe que a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema. Nessa linha de pensamento, pode-se supor que a contabilidade, para ser classificada como uma ciência social, deve seguir os mesmos critérios metodológicos empregados em uma ciência social.

EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA

A evolução da contabilidade como ciência é apresentada a partir de elementos que configuram a trajetória da contabilidade, iniciando-se no mundo antigo, passando pelo mundo medieval, mundo moderno e mundo contemporâneo. Também são apresentados elementos relacionados com o enquadramento da contabilidade no âmbito da ciência e abordado o objeto da ciência contábil.

Schmidt (2000, p. 16) menciona que “em sítios arqueológicos em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã foram

encontrados pequenos artefatos de barro, chamados de fichas, datando de 8000 a 3000 a.C.", comprovando que as civilizações pré-históricas já utilizavam sistema contábil e que a necessidade da evolução da contabilidade serviu como mola propulsora da criação da escrita e da contagem abstrata.

Segundo Sá (1997, p. 15), "a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela, talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano", o que sugere que o ser humano e a contabilidade sempre estarão de alguma maneira ligados, e que esse processo evoluiu no decorrer dos tempos e continuará evoluindo no futuro. Hendriksen e Breda (1999) assinalam que a contabilidade sempre acompanhou a história da humanidade e que em alguns momentos ela foi de extrema importância para o desenvolvimento do ser humano.

Prosseguindo na história, chega-se na fase da contabilidade do mundo medieval, período de 1202 a 1494 d.C. Esse período também é denominado como a Era da Técnica. Segundo Longaray e Beuren (2004, p. 23), diz respeito aos "benefícios que a Contabilidade auferiu com os avanços das ciências, principalmente da matemática e das grandes invenções, que abriram novos horizontes à civilização".

A Contabilidade no mundo moderno abrangeu o período de 1494 a 1840, período que inicia com o Método das Partidas Dobradas espalhando-se pelo mundo. A partir da obra *La scrittura doppia ridotta a scienza* de Niccolo D'Anastaio em 1803, tem-se pela primeira vez a preocupação de revelar o caráter científico da contabilidade (LONGARAY; BEUREN, 2004).

Longaray e Beuren (2004, p. 24) confirmam que a disseminação do Método das Partidas Dobradas, por meio da obra do Frei Luca Pacioli, é considerada por estudiosos como Iudícibus e Marion (1999), o início do pensamento científico da Contabilidade. Schmidt (2000) relata que já existia evidência do uso deste método em diversas regiões, bem antes da publicação da obra de Luca Pacioli. Contudo, Veneza tornou-se mundialmente conhecida devido à publicação do primeiro livro impresso que apresentava esse sistema contábil.

Para Sá (1997), o fim do período moderno se deu com a publicação do livro de Francesco Villa, em 1840, responsável

pelo início de uma nova fase na Contabilidade que perdura até hoje. O período moderno estendeu-se por mais de três séculos, e somente no final desse período que começaram a surgir obras que divulgavam a contabilidade como ciência.

A Contabilidade do Mundo Contemporâneo, segundo Longaray e Beuren (2004, p. 25), começa a partir de 1840, atrelada aos fatos desse momento, em que a ciência representava o papel de legitimadora não mais apenas dos eventos físicos e da natureza, mas também das relações sociais, dos aspectos políticos, religiosos e culturais. “A Contabilidade passou a ser enfocada pelos teóricos sob a perspectiva de uma ciência”.

2.4.1 Enquadramento da Contabilidade no Âmbito da Ciência

Para Franco (1983) e Fachin (2003), a ciência é constituída pela observação sistemática dos fatos, com princípios e normas próprias. Por meio da análise e experimentação, extrai resultados que passam a ser validados universalmente. Sá (1997, p. 18) enfatiza que “a ciência foi-se construindo em avanços sucessivos, de forma nem sempre definida, mas com uma constância de interesse de encontrar-se a verdade”.

Aranha (2002) relata uma maneira simples de classificar a Contabilidade como Ciência Social; a diferença entre a Matemática (ciência exata) e a Contabilidade (ciência social) está no método que cada uma utiliza para observação dos fenômenos. As Ciências Exatas utilizam para obtenção de suas verdades o Método Dedutivo, enquanto que as Ciências Sociais as obtêm pelo Método Indutivo. Essas diferenças levam a considerar-se a Contabilidade como uma Ciência Social.

Longaray e Beuren (2004, p. 92) acentuam que “cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa”.

Iudícibus e Marion (1999) classificam a contabilidade como uma ciência social, argumentando que ainda que ela utilize métodos quantitativos como sua principal ferramenta, é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Sá (2002,

p. 37) corrobora afirmando que “se a Contabilidade trata do patrimônio das células sociais e se estas se inserem no todo social, é fácil concluir que seja ela uma ciência social”.

De acordo com os autores citados, a contabilidade é classificada como uma ciência social, no entanto há divergência quanto à metodologia mais adequada a ser usada em suas pesquisas. Para Herrmann Junior (1958) e Iudícibus e Marion (1999) a abordagem mais utilizada é a quantitativa, usando métodos matemáticos e estatísticos, que predominam nas ciências exatas. Para Raupp e Beuren (2004) e Longaray e Beuren (2004), a abordagem mais utilizada na contabilidade é a qualitativa, enquanto Tesche *et al.* (1991) consideram que a abordagem qualitativa/quantitativa é a que predomina.

Percebe-se certa divergência em relação à abordagem metodológica da contabilidade, com alguns autores se posicionando acerca da abordagem quantitativa, outros acentuam o uso da abordagem qualitativa, e ainda há outros autores que citam o uso da abordagem mista, todos fazendo referência a dados matemáticos e estatísticos em seus comentários. Os autores classificam a contabilidade como uma ciência social pelas suas conseqüências e não pela metodologia utilizada em suas pesquisas.

Bruyne *et al.* (1991) assinala que a produção científica na construção do objeto de sua investigação utiliza instrumentos da epistemologia na vigilância da ciência sobre seus procedimentos. No caso da contabilidade, o ramo da epistemologia a ser utilizado é a metodologia científica, porém se percebe que não existe um consenso sobre a abordagem mais adequada.

Por ter a contabilidade surgida e evoluída como técnica, usando a matemática como suporte por milhares de anos, mesmo sendo classificada como uma ciência social possui traços de uma ciência exata, fazendo com que se gerem dúvidas sobre a metodologia mais adequada a ser usada em suas pesquisas.

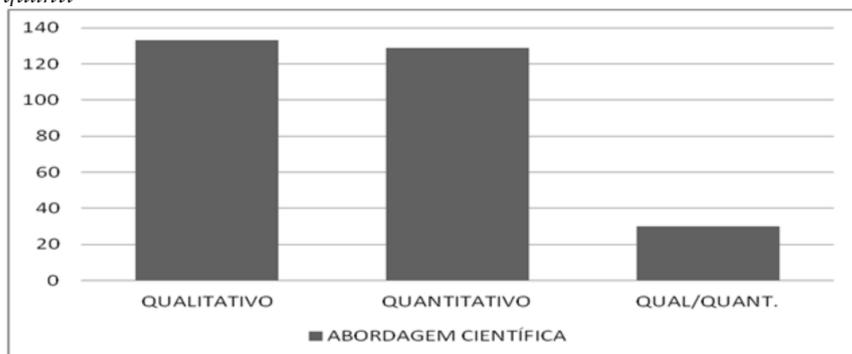
APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

ANÁLISE DESCRITIVA

Considerando os 292 artigos publicados nas revistas

que compõem a amostra do estudo, observa-se que em termos de abordagem científica há uma equivalência entre o uso de abordagem qualitativa e quantitativa (133 artigos e 129 artigos, respectivamente), as quais representam 89,73% das publicações consideradas no período em estudo, enquanto a abordagem qualitativa/quantitativa é pouco utilizada (30 artigos), representando 10,27% destas publicações. O Gráfico 2 ilustra o exposto.

Figura 1 - Publicações em 2010 com abordagem, qualitativa, quantitativa e quali/ quanti



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

Ao se confrontar esses dados com os apresentados nas Tabelas 1 e 2, observa-se que naqueles há uma clara definição em termos de abordagem científica, pois todos os 25 artigos publicados em 2010 na revista TEMA – Tendência em Matemática Aplicada e Computacional (Tabela 1), apresentam abordagem quantitativa (ciência exata) e dos 26 artigos publicados em 2010 na Revista Brasileira de Ciências Sociais (Tabela 2), 24 ou 92,3% apresentam abordagem qualitativa (ciências sociais).

Nota-se que no caso dos artigos científicos produzidos na área contábil, essa situação, pelo menos no que tange à abordagem metodológica, ainda se apresenta difusa. Tal pode ser percebido nas manifestações de autores como Hermann Junior (1958) e Iudícibus e Marion (1999) que preconizam a abordagem quantitativa como a mais adequada às pesquisas em contabilidade, embora reconheçam que é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Já, para Longaray e Beuren (2004) e Raupp

e Beuren (2004) a abordagem qualitativa se mostra mais adequada às pesquisas contábeis, entendendo a contabilidade como ciência social que estuda o patrimônio das entidades.

Hegenberg (1969, p. 25) também apresenta uma posição nessa mesma linha, ao reconhecer que as ciências factuais (dentre as quais se situa a contabilidade) “exploram, descrevem, explicam e predizem as ocorrências do mundo em que se vive”. O autor assinala que as asserções encontradas são confrontadas com a experiência que se tem e são aceitas quando recebem apoio de evidência empírica, obtida por meio de experimentação, observação sistemática, levantamento, entrevistas, exame de documentos, etc.

Para Gomes e Araújo (2005) as pesquisas sociais, com ênfase na administração, carecem de um novo paradigma que as oriente, e defendem a utilização de metodologia quantitativa-qualitativa como forma de obter um entendimento mais acurado dos objetos estudados, ao mesmo tempo em que constatam que as pesquisas na área têm sido muito influenciadas pelo paradigma positivista, com utilização de procedimentos metodológicos estritamente quantitativos.

Os autores assinalam que o objeto de estudo das ciências sociais é mais complexo que das ciências naturais e exatas, razão pela qual exige métodos investigativos próprios que respeitem suas peculiaridades. Isso conduz a tendência a se utilizar metodologia com abordagens múltiplas, ou seja, quantitativa-qualitativa. Observam que tal abordagem vem apresentando um crescimento, ainda que de forma tímida.

Almeida *et al.* (2009) observaram um percentual elevado do uso de abordagem metodológica quali-quantitativa em 50 artigos publicados na Revista Contabilidade e Finanças da USP no período de 2003 a 2007. Em 2004 e 2007 houve maior incidência de abordagem qualitativa, utilizada em 50% dos artigos publicados.

Na produção científica de artigos relacionados à área de ensino e pesquisa em contabilidade, tomando por base 86 artigos publicados nos anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade referentes ao período de 2001 a 2010, foi constatada por Machado *et al.* (2011) uma predominância da abordagem metodológica quantitativa, mesmo sem apoio estatístico e com maior adoção de estatística descritiva. Os autores perceberam que nos anos mais recentes têm crescido a aplicação de técnicas

de associação de variáveis e inferenciais. Chamam a atenção para a adoção nesta área da forma positivista, com abordagem quantitativa na construção do conhecimento, entendendo que esta área temática apresenta um campo fértil para utilização de abordagem qualitativa nas pesquisas.

As publicações, considerando as diferentes classificações dos periódicos, se apresentam como consta na Tabela 3.

Tabela 3 - Número de publicações em 2010 com abordagem a) qualitativa, b) quantitativa e c) quali/quantitativa, em revistas classificadas nos diferentes estratos pela CAPES

Periódicos	Abordagem Qualitativa		Abordagem Quantitativa		Abordagem Quali/Quantitativa		Total	
	Artigos	%	Artigos	%	Artigos	%	Artigos	%
B1	3	21,43	9	64,29	2	14,29	14	100
B2	14	35,90	17	43,59	8	20,51	39	100
B3	51	43,59	54	46,15	12	10,26	117	100
B4	41	47,13	42	48,28	4	4,60	87	100
B5	24	68,57	7	20,00	4	11,43	35	100
Total	133	45,55	129	44,18	30	10,27	292	100

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

No periódico classificado como B1 destaca-se a publicação de maior quantidade de artigos com abordagem quantitativa (64,29%), enquanto em relação ao periódico classificado como B5 destaca-se a publicação em maior número de artigos com abordagem qualitativa (68,57%). A abordagem quali/quantitativa é mais observada em periódicos classificados como B2 (20,51%). Em relação aos periódicos B3 e B4 há certa equivalência entre as abordagens adotadas.

Pode se inferir que periódicos classificados como B1 e B2 privilegiam a publicação de artigos com abordagem quantitativa, que se vale de instrumentos estatísticos no tratamento dos dados, e que periódicos classificados como B5, por exemplo, dão preferência para artigos com abordagem predominantemente qualitativa. Ou seja, observa-se uma tendência de maior validação de estudos que adotem abordagens metodológicas quantitativas frente às qualitativas, razão pela qual são aceitos para divulgação em periódicos pertencentes a estratos que mais pontuam em termos de produção científica.

Na Tabela 3 também pode se observar que 70% dos artigos publicados em 2010 nos periódicos amostrados foram em

periódicos classificados como B3 (40%) e como B4 (30%), o que se explica pelo fato de se ter um número maior de periódicos nesses estratos.

Nos principais congressos da área (ANPCONT, ENANPAD, USP, CBC) os artigos são submetidos para quatro principais linhas de pesquisa, a saber: a) Contabilidade para usuários externos; b) Contabilidade gerencial; c) Finanças; e d) Educação e pesquisa em contabilidade. Considerando estas quatro linhas, tem-se a seguinte distribuição dos artigos publicados nas revistas que compõem a amostra, segundo a abordagem metodológica utilizada (Tabela 4).

Tabela 4 - Abordagem metodológica conforme as linhas de pesquisas

REVISTAS	USUÁRIOS EXTERNOS			GERENCIAL			FINANÇAS			EDUCAÇÃO E PESQUISA			TOTAL
	QL	QT	Q/Q	QL	QT	Q/Q	QL	QT	Q/Q	QL	QT	Q/Q	
Revista de Contabilidade e Finanças USP	1	1	1	1	4	0	0	4	1	1	0	0	14
Subtotal B1	1	1	1	1	4	0	0	4	1	1	0	0	14
BBR - Brazilian Busines Review FUCAPE	0	2	1	5	2	0	0	3	0	1	0	2	16
Base - Revista Adm.e Cont.Unisinos - RS	1	1	0	4	5	4	1	2	0	2	2	1	23
Subtotal B2	1	3	1	9	7	4	1	5	0	3	2	3	39
Revista de Contab.Vista e Revista - UFMG	0	2	1	6	5	2	1	2	0	2	3	0	24
Revista Bras.Gestão de Negócios-FECAP	0	0	0	7	6	2	1	5	0	1	2	0	24
Revista de Contab. Organiz.- FEA-RP/USP	3	5	0	4	6	0	0	2	2	2	1	1	26
Rev. Educ. e Pesq. em Contab. - REPEC - CFC	3	2	1	3	2	0	0	0	0	3	0	1	15
Revista Universo Contábil - FURB-SC	3	1	2	7	2	0	0	4	0	5	4	0	28
Subtotal B3	9	10	4	27	21	4	2	13	2	13	10	2	117
Revista Custo e Agronegócio - UFRPE	0	0	0	5	8	0	0	0	0	1	1	0	15
Revista Informação Contábil - UFPE	2	2	0	3	6	0	0	2	0	4	2	0	21
Revista Pensar Contábil - CRCERJ	1	0	0	3	4	2	0	0	0	4	2	0	16
Rev. Contab.Mest.Cienc.Contab. - UERJ	1	0	0	3	6	0	0	0	0	4	2	0	16

Rev. de Contab. Gestão e Govern. UNB	2	2	1	4	1	1	2	0	0	2	4	0	19
Subtotal B4	6	4	1	18	25	3	2	2	0	15	11	0	87
Revista ABCustos- Unisinos - RS	0	0	0	8	2	2	0	0	0	1	2	1	16
Rev. Reflexão Contábil- Un. Est.Maringá	4	1	1	5	1	0	1	0	0	5	1	0	19
Subtotal B5	4	1	1	13	3	2	1	0	0	6	3	1	35
Total	21	19	8	68	60	13	6	24	3	38	26	6	292
Total por Área	48			141			33			70			292

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da pesquisa.

Observa-se que a maior incidência de artigos publicados se circunscreve à linha de pesquisa ‘Contabilidade Gerencial’ (141 artigos), com um número ligeiramente superior de artigos com abordagem qualitativa, frente àqueles com abordagem quantitativa (68 e 60, respectivamente).

A linha ‘Educação e Pesquisa em Contabilidade’ foi contemplada com a publicação de 70 artigos, e em pouco mais da metade destes foi adotada metodologia qualitativa. Por outro lado, em pesquisa realizada por Machado *et al.* (2011), foi observada predominância de pesquisas com abordagem metodológica quantitativa nos artigos apresentados nos Congressos USP de Controladoria e Contabilidade realizados no período de 2001 a 2010. Embora esta linha seja relativamente nova nos congressos, tem sido bastante demandada, revelando o interesse dos pesquisadores com as questões que envolvem tanto o ensino como a pesquisa na área contábil.

Na linha de ‘Contabilidade para Usuários Externos’, com um total de 48 artigos publicados, praticamente se observa um equilíbrio em termos de abordagem quantitativa e qualitativa. Já na linha de ‘Finanças’, com 33 artigos publicados, as pesquisas tem sido majoritariamente quantitativas (73%), com utilização de testes estatísticos e modelos econométricos. As pesquisas que adotam metodologia mista são em número relativamente reduzido.

Das quinze revistas que compõem a amostra, oito apresentam um maior volume de artigos com abordagem quantitativa (Contabilidade e Finanças, BBR, Base, Vista & Revista, RBGN, RCO, Custo e Agronegócio e RIC), o que pode significar uma

preferência destas na divulgação de artigos com tal abordagem. Em seis revistas prevalece a abordagem qualitativa (REPEC, Universo Contábil, Pensar Contábil, Contab. Gestão e Governança, ABCustos e Reflexão Contábil), o que talvez se explique pela orientação editorial das mesmas. Em uma revista (Revista do Mestrado em Contabilidade - UERJ) há um equilíbrio na publicação de artigos com abordagem quantitativa e qualitativa.

A maior quantidade de artigos publicados se refere à linha 'Contabilidade Gerencial', majoritária em doze das quinze revistas, figurando em segundo lugar nove revistas com publicação de artigos da linha 'Ensino e Pesquisa em Contabilidade'.

Levando em conta a identificação dos primeiros autores em cada artigo, observa-se uma grande dispersão, inclusive com um número razoável de autores filiados à IES internacionais. Não obstante, pode ser observada uma maior frequência de autores vinculados a Programas de Mestrado/Doutorado, com destaque para docentes da USP, UNB/UFPB/UFRN, UFSC, FURB, FUCAPE, UFPR, UFRJ e UFMG.

ANÁLISE DETALHADA DAS ABORDAGENS UTILIZADAS

Para realizar esta análise com um grau de detalhamento mais aprofundado, fez-se uso de ferramentas estatísticas e de análise. Primeiramente, fez-se uso de estatística descritiva para avaliar as medidas de tendência central e dispersão dos percentuais de abordagens utilizadas em cada um dos periódicos analisados. Também se realizou análise da distribuição das porcentagens de abordagens metodológicas por meio de gráfico e por meio de análise de variância (ANOVA), fator único.

Na Tabela 5 são apresentados os dados de estatística descritiva da amostra pesquisada.

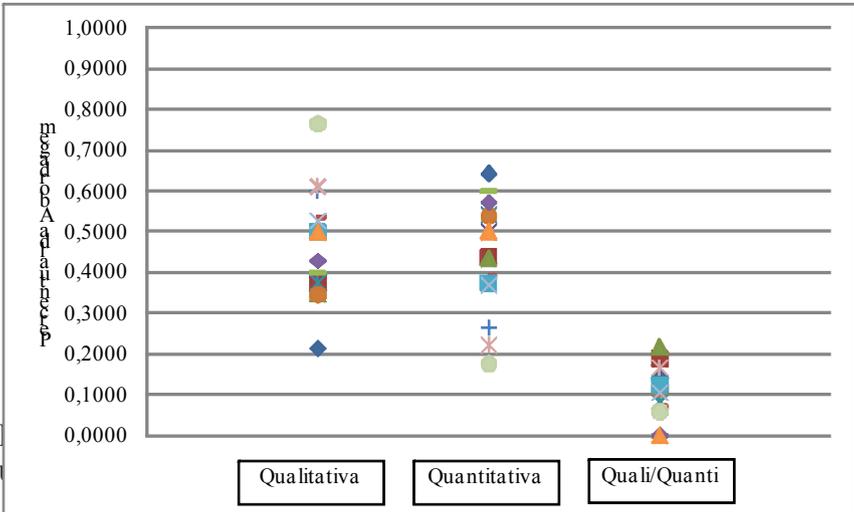
Tabela 5 – Estatística descritiva das abordagens utilizadas nas publicações analisadas

Estatística Descritiva	Abordagem		
	Qualitativa	Quantitativa	Quali./Quanti.
Média	0,4600	0,4379	0,1021

Erro padrão	0,0352	0,0358	0,0173
Mediana	0,4286	0,4375	0,1154
Modo	0,3750	0,5000	0,0000
Desvio padrão	0,1365	0,1388	0,0671
Variância da amostra	0,0186	0,0193	0,0045
Curtose	0,5777	-0,5840	-0,6165
Assimetria	0,5039	-0,4847	-0,2090
Intervalo	0,5504	0,4664	0,2174
Mínimo	0,2143	0,1765	0,0000
Máximo	0,7647	0,6429	0,2174
Soma	6,8997	6,5683	1,5320
Contagem	15	15	15
Nível de confiança(95,0%)	0,0756	0,0769	0,0372

Com base nos dados da Tabela 5, observa-se que a abordagem qualitativa foi adotada na média, em 46% dos artigos publicados. Já a abordagem quantitativa foi utilizada em 43,8% dos artigos publicados na amostra de periódicos analisados. Observa-se, ainda, que a abordagem mista (qualitativa e quantitativa), foi utilizada em 10,2% dos artigos publicados nos periódicos. Percebe-se, assim, que não há uma diferença aparente em termos de abordagens adotadas, quando se comparam as metodologias qualitativas e quantitativas.

Para que se possa visualizar melhor a distribuição das abordagens metodológicas adotadas, os respectivos percentuais são projetados no gráfico da Figura 3. A abordagem qualitativa é a mais utilizada seguida da abordagem quantitativa no universo de publicações na área contábil. A abordagem quali/quantitativa é significativamente menor quando comparada as abordagens qualitativa e quantitativa separadamente, como mostra a Figura 3



Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Para concluir esta análise global, procedeu-se a análise das diferenças de médias das abordagens utilizadas por meio de Análise de Variância, conforme Tabela 6.

Tabela 6: Análise das abordagens metodológicas adotadas na amostra

Anova Fator Único: Comparação das abordagens metodológicas							
Abordagem	Contagem	Soma	Média	Variância	F	Valor-P	F crítico
Qualitativa	15	6,8997	0,4600	0,0186	42,680501	0,0000	3,2199423
Quantitativa	15	6,5683	0,4379	0,0193			
Quali./Quanti.	15	1,5320	0,1021	0,0045			

Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

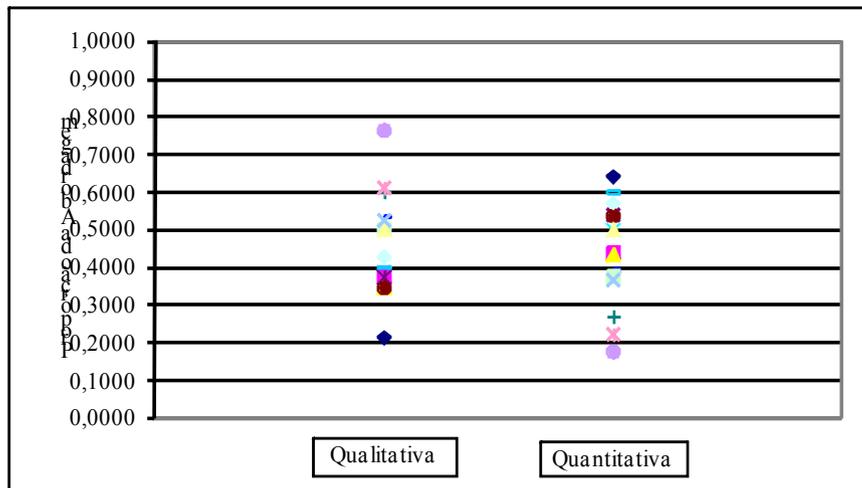
Observando os dados da Tabela 6, percebe-se o que já foi referido quando da análise da estatística descritiva, ou seja, a abordagem qualitativa é adotada na média em 46% dos artigos, a abordagem quantitativa é adotada na média em 43,8% dos artigos analisados, e abordagem mista (qualitativa e quantitativa) é utilizada em 10,2% dos artigos publicados nos periódicos que

compõem a amostra analisada. Estas diferenças nas médias são diferentes estatisticamente, num intervalo de confiança superior a 99%, dado o Valor-P de 0,000. Contudo, esta significância ocorre pelo baixo volume de artigos com abordagem mista (qualitativa e quantitativa), situação já observada anteriormente, mas que necessita de comprovação estatística.

Para que se possa realmente avaliar a diferença entre a adoção de abordagens qualitativas e quantitativas nos artigos analisados, optou-se por analisar este dois grupos, sem a inclusão da abordagem mista. Assim, primeiramente procedeu-se a análise dos 15 periódicos da amostra, para na sequencia realizar a análise por estrato de qualificação no sistema Qualis da Capes. Para proceder estas análises, fez-se uso de gráficos e de análise de variância, por meio da ANOVA, fator único.

Os percentuais inerentes às abordagens qualitativa e quantitativa observadas na amostra, estão projetados na Figura 4.

Figura 4: Gráfico de distribuição das abordagens Qualitativa e Quantitativa na amostra



Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Na Figura 4 pode-se visualizar a distribuição das abordagens metodológicas adotadas, por periódico, considerando toda a amostra pesquisada. Observa-se um equilíbrio entre as abordagens qualitativa e quantitativa nos periódicos em contabilidade.

Tabela 7: Análise da abordagem Qualitativa versus Quantitativa na amostra

Anova Fator Único: Abordagem Qualitativa versus Abordagem Quantitativa							
Abordagem	Contagem	Soma	Média	Variância	F	Valor-P	F crítico
Qualitativa	15	6,8997	0,4600	0,0186	0,1932	0,6637	4,1960
Quantitativa	15	6,5683	0,4379	0,0193			

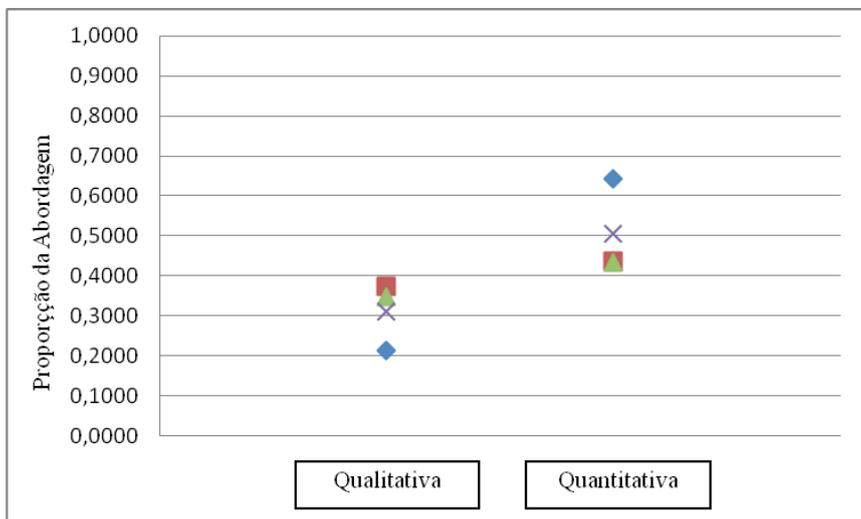
Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Observando os dados da Tabela 7, ao se comparar a abordagem qualitativa com a abordagem quantitativa dos dados globais, observa-se que a abordagem qualitativa é adotada na média em 46% dos artigos, a abordagem quantitativa na média em 43,8% dos artigos analisados, o que corresponde a mais de 90% das amostras. O Valor - P revela que a significância é de 0,6637, ou seja, 66,37% das médias são iguais. Significa, que a abordagem qualitativa, observada na média de 46% e a abordagem quantitativa 43,79% do total das amostras, num intervalo de confiança de menos que 44%.

Para que se possa realmente avaliar a diferença entre a adoção de abordagens qualitativas e quantitativas nos artigos analisados dos estratos B1 e B2, procedeu-se a análise dos 3 periódicos da amostra, para na sequência realizar a análise da amostra por estrato de qualificação no sistema Qualis da Capes. Para estas análises utilizaram-se como ferramentas a análise por meio de gráficos e de análise de variância, por meio da ANOVA.

Os percentuais inerentes às abordagens qualitativa e quantitativa, observadas na amostra, estão projetados na Figura 5.

Figura 5: Gráfico de distribuição das abordagens Qualitativa e Quantitativa – Estratos B1 e B2



Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Na Figura 5 pode-se visualizar a distribuição das abordagens metodológicas adotadas nos estratos B1 e B2, considerando apenas os periódicos desses estratos como amostra. Observa-se um percentual maior nas amostras dos artigos que utilizaram abordagem quantitativa nos periódicos em contabilidade.

Tabela 8: Análise da abordagem Qualitativa versus Quantitativa nos Estratos B1 e B2

Anova Fator Único: Abordagem Qualitativa versus Abordagem Quantitativa nos Estratos B1 e B2							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	Valor-P	F crítico
Qualitativa	3	0,9371	0,3124	0,0074	5,1452	0,0859	4,5448
Quantitativa	3	1,5151	0,5050	0,0142			

Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

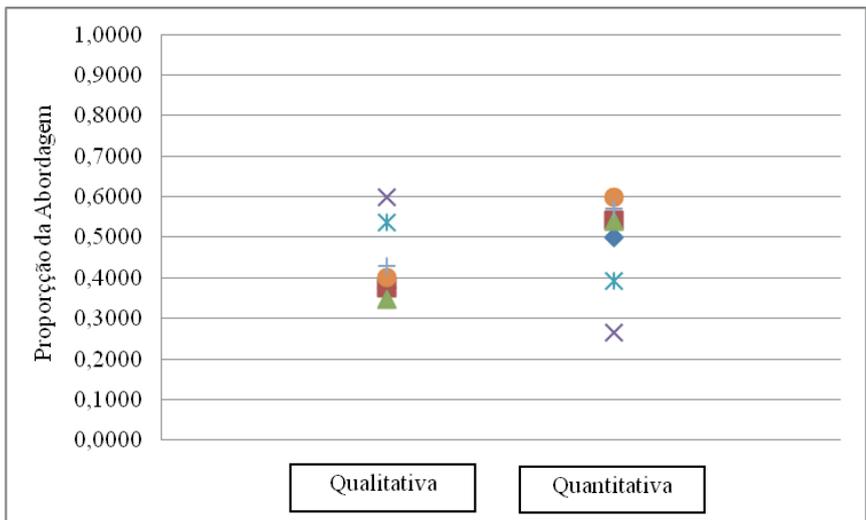
Observando os dados da Tabela 8, ao se comparar a abordagem qualitativa com a abordagem quantitativa dos dados referente aos estratos B1 e B2, observa-se que a abordagem

qualitativa é adotada na média em 31,24% dos artigos, a abordagem quantitativa é adotada na média em 50,5% dos artigos analisados. O Valor - P revela que a significância é de 0,0859, ou seja, significância de 0,10 de probabilidade das médias serem iguais, num intervalo de confiança superior a 90% (91,4%).

Para que se possa realmente avaliar a diferença entre a adoção de abordagens qualitativas e quantitativas nos artigos analisados dos estratos B2 e B3, fez-se a análise dos 7 periódicos da amostra, para na sequência realizar a análise da amostra por estrato de qualificação no sistema Qualis da Capes. Para proceder estas análises, utilizaram-se como ferramentas a análise por meio de gráficos e análise de variância, por meio da ANOVA.

Os percentuais inerentes às abordagens qualitativa e quantitativa observadas na amostra estão projetados na Figura 6.

Figura 6: Gráfico de distribuição das abordagens Qualitativa e Quantitativa - Estratos B2 e B3



Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Na Figura 6, pode-se visualizar a distribuição das abordagens metodológicas adotadas nos estratos B2 e B3, considerando apenas os periódicos desses estratos como amostra. Observa-se um percentual ligeiramente maior nas amostras dos

artigos que utilizaram abordagem quantitativa nos periódicos em contabilidade.

Tabela 9: Análise da abordagem Qualitativa versus Quantitativa nos Estratos B2 e B3

Anova Fator Único: Abordagem Qualitativa versus Abordagem Quantitativa nos Estratos B2 e B3							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	Valor-P	F crítico
Qualitativa	7	3,0604	0,4372	0,0089	0,7703	0,3973	4,7472
Quantitativa	7	3,4111	0,4873	0,0139			

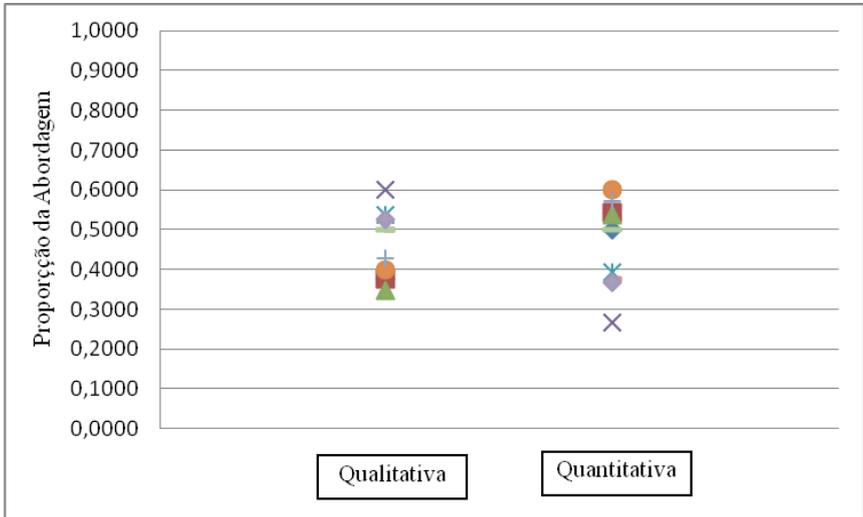
Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Observando os dados da Tabela 9, ao se comparar a abordagem qualitativa com a abordagem quantitativa dos dados referente aos estratos B2 e B3, vê-se que a abordagem qualitativa é adotada na média em 43,72% dos artigos, a abordagem quantitativa é adotada na média em 48,73% dos artigos analisados. O Valor - P revela que a significância é de 0,3973, ou seja, 39,73% de probabilidade das médias serem iguais, num intervalo de confiança superior a 60% (60,27%).

Para que se possa realmente avaliar a diferença entre a adoção de abordagens qualitativas e quantitativas nos artigos analisados dos estratos B3 e B4, fez-se a análise dos 10 periódicos da amostra, para na sequencia realizar a análise da amostra por estrato de qualificação no sistema Qualis da Capes. Para proceder estas análises, utilizaram-se como ferramentas a análise por meio de gráficos e análise de variância, por meio da ANOVA.

Os percentuais inerentes às abordagens qualitativa e quantitativa observadas na amostra estão projetados na Figura 7.

Figura 7: Gráfico de distribuição das abordagens Qualitativa e Quantitativa – Estratos B3 e B4



Na Figura 7, pode-se visualizar a distribuição das abordagens metodológicas adotadas nos estratos B3 e B4, considerando apenas os periódicos desses estratos como amostra. Observa-se um equilíbrio no percentual nas amostras dos artigos que utilizaram abordagem quantitativa nos periódicos em contabilidade.

Tabela 10: Análise da abordagem Qualitativa versus Quantitativa nos Estratos B3 e B4

Anova Fator Único: Abordagem Qualitativa X Abordagem Quantitativa nos Estratos B3 e B4							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Qualitativa	10	4,5868	0,4587	0,0072	0,0243	0,8779	4,4139
Quantitativa	10	4,6545	0,4655	0,0117			

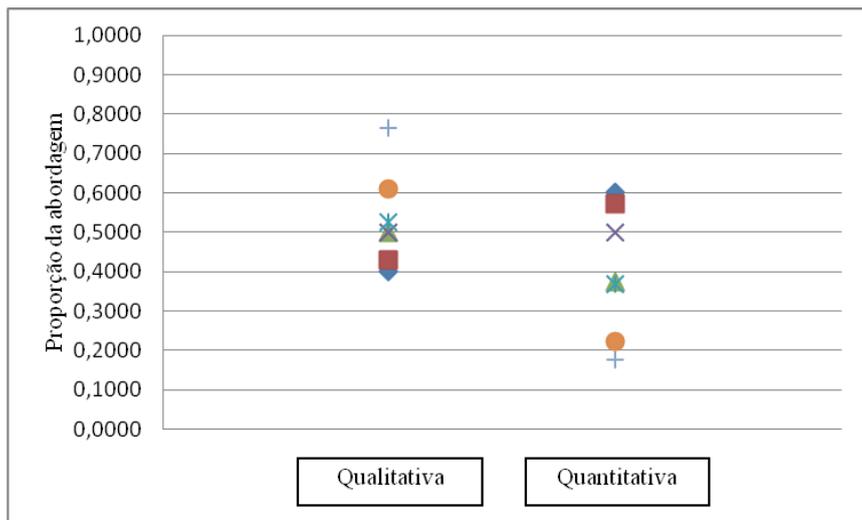
Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Observando os dados da Tabela 10, ao se comparar a abordagem qualitativa com a abordagem quantitativa dos dados referente aos estratos B3 e B4, vê-se que a abordagem qualitativa foi adotada na média em 45,87% dos artigos, a abordagem

quantitativa foi adotada na média em 46,55% dos artigos analisados. O Valor - P revela uma significância de 0,8779, ou seja, 87,79% de probabilidade das médias serem iguais, num intervalo de confiança inferior a 23% (22,21%).

Para que se possa realmente avaliar a diferença entre a adoção de abordagens qualitativas e quantitativas nos artigos analisados dos estratos B4 e B5, fez-se a análise dos 7 periódicos da amostra, para na sequencia realizar a análise da amostra por estrato de qualificação no sistema Qualis da Capes. Para proceder estas análises, utilizaram-se como ferramentas a análise por meio de gráficos e de análise de variância, por meio da ANOVA. Os percentuais inerentes às abordagens qualitativa e quantitativa observadas na amostra estão projetados na Figura 8.

Figura 8: Gráfico de distribuição das abordagens Qualitativa e Quantitativa – Estratos B4 e B5



Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Na Figura 8 pode-se visualizar a distribuição das abordagens metodológicas adotadas nos estratos B4 e B5, considerando apenas os periódicos desses estratos como amostra. Observa-se um percentual superior nas amostras dos artigos que

utilizaram abordagem qualitativa nos periódicos em contabilidade.

Tabela 11: Análise da abordagem Qualitativa versus Quantitativa nos Estratos B4 e B5

Anova Fator Único: Abordagem Qualitativa X Abordagem Quantitativa nos Estratos B4 e B5							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Qualitativa	7	3,7307	0,5330	0,0151	2,8481	0,1173	3,1765
Quantitativa	7	2,8135	0,4019	0,0271			

Fonte: o autor com base nos dados da pesquisa.

Observando os dados da Tabela 11, ao se comparar a abordagem qualitativa com a abordagem quantitativa dos dados referente aos estratos B4 e B5, constata-se que a abordagem qualitativa foi adotada na média em 53,30% dos artigos, a abordagem quantitativa foi adotada na média em 40,19% dos artigos analisados. O Valor - P revela que a significância é de 0,1173, ou seja, 11,73% de probabilidade das médias serem iguais, num intervalo de confiança que se aproxima de 90% (88,27%).

CONCLUSÃO

Autores como Bruyne et al. (1991), assinalam que a produção científica na construção do objeto de uma investigação utiliza instrumentos da epistemologia na vigilância da ciência sobre seus procedimentos. No caso da contabilidade, o ramo da epistemologia a ser utilizado é a metodologia científica, porém se percebe que não existe um consenso sobre a abordagem mais adequada.

Na elaboração do referencial teórico, autores consultados citam que a ciência social está em evolução, e por essa razão ainda não possui fronteiras claras em relação às abordagens metodológicas. Tal se observa na contabilidade, que ora se comporta como uma ciência social ora como uma ciência exata. Grosso modo, ao se classificar as publicações em contabilidade como ciência, tem-se que seguir a sua evolução histórica, bem como da própria essência da ciência.

Collins e Hussey (2006) argumentam que os maiores

debates sobre a metodologia da ciência social acabam se dando em torno do fenomenológico e do positivismo, ou qualitativo e quantitativo. Enquanto o qualitativo possui uma longa história na filosofia e na sociologia, sua proposta de estudo é analisar o fenômeno social a partir do ponto de vista daquele que nele está vivendo, o ator social, o quantitativo tem sua origem nas ciências experimentais; somente depois a ciência social sofreu sua influência, uma vez que busca os fatos e as causas dos eventos sociais que possam ser estudados sem o subjetivismo inerente às relações sociais.

A análise detalhada dos 292 artigos publicados nas revistas científicas brasileiras de contabilidade em 2010, classificadas nos estratos B1 a B5 do sistema Qualis - CAPES, permite constatar a utilização de três abordagens metodológicas: qualitativa, quantitativa e qualitativa/ quantitativa. A abordagem qualitativa foi adotada na média, em 46% dos artigos publicados. Já a abordagem quantitativa foi utilizada em 43,8% dos artigos publicados na amostra de periódicos analisados. Observa-se, ainda, que a abordagem mista (qualitativa e quantitativa) foi utilizada em 10,2% dos artigos publicados nos periódicos. Percebe-se, assim, que não há uma diferença aparente em termos de abordagens adotadas, quando se comparam as metodologias qualitativas e quantitativas.

Estas diferenças nas médias, porém, são diferentes estatisticamente, num intervalo de confiança superior a 99%, dado o Valor-P de 0,000. Contudo, esta significância ocorre pelo baixo volume de artigos com abordagem mista (qualitativa e quantitativa).

Considerando apenas os periódicos dos estratos B1 e B2, observa-se que a abordagem qualitativa é adotada na média em 31,24% dos artigos, e a abordagem quantitativa é adotada na média em 50,5% dos artigos analisados. O Valor - P revela uma significância de 0,10 de probabilidade das médias serem iguais, num intervalo de confiança superior a 90%.

Ao se comparar a abordagem qualitativa com a abordagem quantitativa dos dados referente aos estratos B2 e B3, a abordagem qualitativa é adotada na média em 43,72% dos artigos, e a abordagem quantitativa é adotada na média em 48,73% dos artigos analisados. O Valor - P revela que há 39,73% de probabilidade das

médias serem iguais, num intervalo de confiança superior a 60%.

Na comparação entre a abordagem qualitativa e quantitativa dos dados referentes aos estratos B3 e B4, vê-se que a abordagem qualitativa foi adotada na média em 45,87% dos artigos, e a abordagem quantitativa foi adotada na média em 46,55% dos artigos analisados. O Valor - P revela uma probabilidade de 87,79% das médias serem iguais, num intervalo de confiança inferior a 23%.

A comparação da abordagem qualitativa com a abordagem quantitativa dos dados referente aos estratos B4 e B5, revela que a abordagem qualitativa foi adotada na média em 53,30% dos artigos, e a abordagem quantitativa foi adotada na média em 40,19% dos artigos analisados. O Valor - P revela que há uma probabilidade de 11,73% das médias serem iguais, num intervalo de confiança que se aproxima de 90%.

Em linhas gerais pode se afirmar que os periódicos classificados como B1 e B2 privilegiaram a publicação de artigos com abordagem quantitativa, as quais se valem de instrumentos estatísticos no tratamento dos dados, e periódicos classificados como B5, por exemplo, têm divulgado artigos com abordagem predominantemente qualitativa. Isso pode revelar uma tendência de maior validação de estudos que adotem abordagens metodológicas quantitativas frente às qualitativas, razão pela qual são aceitos para divulgação em periódicos pertencentes a estratos que mais pontuam em termos de produção científica.

Comparando-se as publicações examinadas, com os artigos publicados nas revistas de ciências sociais e ciências exatas adotadas como parâmetro para este estudo, percebe-se que embora a contabilidade integre o rol das ciências sociais, as abordagens metodológicas utilizadas nos artigos examinados não seguem o padrão tradicional dessas ciências.

Aranha (2002) considera que a diferença da contabilidade como uma ciência social e a matemática como exata, está no método que cada uma utiliza para observação dos fenômenos. As ciências exatas utilizam para obtenção das suas verdades o método dedutivo, enquanto as ciências sociais utilizam o indutivo.

Finalmente, conclui-se que em função do equilíbrio observado na adoção de abordagens metodológicas qualitativas e quantitativas nos artigos publicados, as linhas metodológicas

utilizadas nas pesquisas científicas na área contábil ainda se apresentam difusas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Katia de *et al.* Análise da Evolução da metodologia utilizada nos artigos publicados na Revista: Contabilidade & Finanças - USP. In: SEMEAD - SEMINÁRIOS EM

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda; MARTINS, Maria Helena Pires. **Temas de filosofia**. 2. ed. São Paulo: Moderna, 1998.

BRUYNE, Paul de *et al.* **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais**: os pólos da prática metodológica. 5. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

BUNGE, Mario. **La ciência**: su método y su filosofía. 3. ed. [S.l.]: Sudamericana, 1998.

CHAUI, Marilena. **Filosofia**. 1. ed. São Paulo: Ática, 2004.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DÓRIA, Raul. **Dicionário prático de contabilidade e comércio**. 3. ed. Braga: Livraria Cruz, 1975. v. 1.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1983.

GOMES, Fabrício Pereira; ARAÚJO, Richard Medeiros de. Pesquisa quanti-qualitativa em administração: uma visão holística do objeto em estudo. In: SEMEAD - SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA - USP, 8., 2005. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/8Semead/resultado/trabalhosPDF/152.pdf>>. Acesso em:

22 fev. 2012.

HEGENBERG, Leônidas. **Explicações científicas**. 1. ed. São Paulo: Herder, 1969.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior: teoria econômica da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1978.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JAPIASSU, Hilton Ferreira. **Questões epistemológicas**, Rio de Janeiro: Imago, 1981.

JAPIASSU, Hilton Ferreira. **Introdução ao pensamento epistemológico**. 6. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEOPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 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.

RICHARDSON, Robert J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Artmed, 2000.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

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

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

O PODER DO PODER: DEBATES SOBRE COTAS PARA PROFESSORES NEGROS NA UNEMAT

Paulo Alberto dos Santos Vieira

RESUMO

Na primeira década dos anos 2000 a Universidade do Estado de Mato Grosso envolveu-se no debate, de proporções (inter) nacionais sobre a implementação de políticas de ação afirmativa. Já em 2001 um dos conselhos superiores aprovava um programa de ação afirmativa voltado para os povos indígenas, o Terceiro Grau Indígena. No final de 2004 a universidade aprovava, sem nenhum voto contrário, cotas para negros no percentual de 25% para todos os cursos de graduação em suas distintas modalidades, excetuando-se as vagas destinadas ao programa voltado aos indígenas. No ano seguinte, o Conselho Universitário aprovou cotas para negros para ingresso na Carreira do Magistério Superior por intermédio de concurso público. O texto que apresentamos para esta coletânea propõe recuperar alguns daqueles momentos que culminou com parecer exarado pela Procuradoria Geral do Estado de Mato Grosso, ao mesmo tempo que problematiza a decisão que afirmava ser inconstitucional a decisão em prol da promoção da igualdade racial no âmbito da docência de ensino superior.

Palavras-chave: ação afirmativa, cotas para negros, concurso público, UNENAT, Procuradoria Geral do Estado.

INTRODUÇÃO

Poucos podiam imaginar que a partir criação da Comissão para Elaboração do Programa Institucional Cores e Saberes (CEPICS) em março de 2004, haveria mobilização e debates tão intensos sobre a implementação de cotas para negros pela Universidade do Estado de Mato Grosso.

Em dezembro de 2004 a CEPICS apresentou ao Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONEPE) minuta de resolução

que previa a adoção de políticas de ação afirmativa, na modalidade cotas, para estudantes negros autodeclarados. Naquela sessão foi aprovada, sem nenhum voto contrário, a Resolução 200/2004-CONEPE que corresponde, ainda nos dias de hoje, ao Programa de Integração e Inclusão Étnico-racial da Unemat, mais conhecido por ser a legislação que ampara a implementação de cotas para negros em percentual de 25% alcançando todas as modalidades de ensino, exceto a educação indígena.

A intensidade dos debates e a mobilização realizada e que não se desfez, apesar do término dos trabalhos da CEPICS – um ano após sua criação –, foram fundamentais para lidar com as reações contrárias ao programa, especialmente durante a realização do primeiro vestibular cujo edital dimensionava as quantidades de vagas que seriam disponibilizadas por modalidade de ensino e curso de graduação.

Se as cotas para ingresso de estudantes negros foram aprovadas em fins de 2004, aproximadamente um ano após o Conselho Universitário aprovava a adoção de cotas para negros autodeclarados destinada a candidatos ao concurso público de professores realizado em maio de 2006. Este texto busca realizar uma breve síntese do processo; da aprovação do percentual de 5% destinados aos candidatos negros autodeclarados até a recusa da decisão do Conselho Universitário por parte da Procuradora Geral do Estado de Mato Grosso.

A utilização da pesquisa documental e bibliográfica é a base metodológica que nos possibilitou reconstruir, ainda que sucintamente, um dos capítulos mais emblemáticos do debate sobre as políticas de ação afirmativa em Mato Grosso. O trâmite do processo administrativo após o acolhimento por parte do Conselho Universitário da proposta de cotas para professores será o pano de fundo de nossa argumentação que pretende demonstrar que o racismo tem sido uma das variáveis estruturais e estruturantes da sociedade brasileira. O primeiro trimestre de 2006 parece ter testemunhado em Mato Grosso um dos capítulos mais emblemáticos das relações raciais no Brasil contemporâneo. É disto que tratamos neste artigo.

Cotas para professores negros na UNEMAT: o poder do Poder

Ainda que possamos reconhecer larga experiência no estudo de políticas de ação afirmativa, verificamos que as críticas dirigidas às cotas para negros desconsideram toda a experiência de formulações de políticas desta extração pelo menos desde 1995 quando o então Presidente da República reconhece que o racismo permanece sendo um grave problema no interior da sociedade brasileira. No caso do ensino superior de Mato Grosso a abordagem tem início quando da reunião de um dos Conselhos Superiores da Universidade do Estado de Mato Grosso. A reunião do Conselho Universitário (CONSUNI) da UNEMAT realizada na cidade de Barra do Bugres/MT entre os dias 15 e 17 de dezembro de 2005¹, além de aprovar a incidência do percentual de 5% de cotas para negros para o concurso público para docentes realizado em 2006, também se debateu acerca de cotas de gênero.

Este debate demonstrava o quanto o tema das políticas de ação afirmativa havia avançado no interior da universidade. Quatrocentas e vinte e sete vagas foram destinadas àquele concurso público e com o percentual aprovado seriam destinadas aproximadamente vinte e uma vagas a candidatos negros autodeclarados para o ingresso na carreira do Magistério Superior do Estado de Mato Grosso. O pleno funcionamento dos Conselhos Superiores e a autonomia universitária apontavam no sentido de que a UNEMAT também teria em sua Comunidade Acadêmica professores oriundos de programas de ação afirmativa. A histórica decisão do CONSUNI apontava para importantes mudanças no interior da universidade no que se refere não apenas a presença de estudantes e professores negros, mas diante da possibilidade de se instalar no interior da universidade um conjunto de pesquisadores portadores de experiências bastante distintas. Contudo, a decisão do CONSUNI foi rechaçada na esfera do Poder Judiciário do

¹ Consulte http://www.unemat.br/reitoria/assoc/?link=atas_consuni para acessar a ata do Conselho Universitário referente aos debates que se instalaram e, por fim, acabaram aprovando as cotas raciais para candidatos negros autodeclarados para o concurso público para docentes realizado em maio de 2006. Acesso em 13 de maio de 2014.

Estado de Mato Grosso².

Por força do rito administrativo, as decisões relacionadas ao concurso público para docentes teriam de ser apreciadas pelas instâncias do Poder Público Estadual, validando (ou não) o edital aprovado por decisões dos órgãos colegiados e superiores da universidade. Dentre os documentos elaborados entre janeiro e fevereiro de 2006 e que versavam sobre o edital que continha a previsão do percentual de 5% para candidatos negros autodeclarados postulantes ao Magistério Superior de Mato Grosso, têm destaque os seguintes:

1. Parecer n. 05/06/ASSEJUR de 25 de janeiro de 2006;
2. Parecer n. 75/SGA/2006 de 31 de janeiro de 2006; e
3. Processos n. 033/2006-GR e n. 090033/2006-PGE.

Por solicitação Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (SECITECS) o processo n. 033/2006-GR foi relatado e recebeu parecer *ad hoc* no dia 25 de janeiro de 2006. Nele, o relator realizou um estudo sobre a adequação jurídica dos termos presentes na minuta do edital de concurso público para docentes da UNEMAT. Deste parecer nossa atenção recairá sobre os itens dedicados às políticas de ação afirmativa, na modalidade cotas para negros. Muito embora desde as páginas iniciais o parecer mencione políticas afirmativas para portadores de necessidades especiais, somente na quinta de nove páginas o parecerista toca no assunto das cotas para negros. Parece ser relevante a menção deste documento; apesar de relativamente extensa a citação que segue traz importantes dimensões para os objetivos traçados.

Cotas reservadas para candidatos negros é um assunto que ainda gera muita polêmica e grande divergência entre as mais diversas camadas da sociedade, uma vez que o concurso público visa selecionar os candidatos mais capazes, é inadmissível e tem sido julgada

² Carvalho (2009: p. 137) assinala que: “em dezembro de 2005, o Conselho Universitário da Universidade Estadual (sic) do Mato Grosso (UNEMAT) votou uma proposta [...] de reserva de vagas para negros de um total de 427 vagas que seriam abertas por concurso para docentes da instituição. Logo em seguida, a proposta foi declarada inconstitucional por um procurador da Procuradoria Geral do Estado de Mato Grosso. Na medida em que uma disputa jurídica em tais circunstâncias poderia comprometer todo o concurso, com a perda subsequente de todas as vagas, esse programa, que teria sido inédito na história de nossas universidades, foi retirado de pauta, antes de começar”.

inconstitucional a concessão inicial de vantagens ou privilégios a determinadas pessoas ou categorias de servidores por que isto cria desigualdade entre os concorrentes. Quis a Lei Fundamental, com os princípios da acessibilidade e do concurso público, possibilitar a **todos iguais condições** e oportunidades de disputar cargos ou empregos na Administração Direta, indireta e mesmo fundacional [...] A Administração é livre para estabelecer as bases do concurso e os critérios de julgamento, desde que o faça com igualdade para todos os candidatos [...] Ficam as Administrações autorizadas a prescrever em lei exigências quanto à capacidade física, moral, técnica, científica, profissional que entenderem convenientes, como condições de eficiência, moralidade e aperfeiçoamento do poder público. Desta forma sempre se deve respeitar as garantias asseguradas pelo artigo 5º da CF, que veda distinções baseadas em sexo, idade, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas, e em se tratando de Concurso Público, este será realizado de acordo com a natureza e complexidade do cargo ou emprego, na forma da lei [...] Sendo muito importante ressaltar que quando fora instituído o regime de cotas reservado para candidatos negros e para aqueles vindos da rede pública nas Faculdades e Universidades do País, tal ato se deu como uma forma de inclusão social que buscava diminuir as desigualdades raciais e dar para as pessoas menos favorecidas que não possuíam condições concretas, uma oportunidade de concorrência à altura dos outros candidatos vindos do ensino privado, uma vez que como é de conhecimento de todos o ensino público de uma maneira geral no Brasil infelizmente ainda carece de mais qualidade [...] Portanto em conformidade com os Princípios basilares que norteiam a Administração Pública, e principalmente de acordo com os princípios da Igualdade, Legalidade e Impessoalidade Administrativa, esta Assessoria entende que a reserva de cotas para candidatos negros, pode ensejar a propositura de inúmeras ações judiciais pelos candidatos que se sentirem prejudicados, configurando assim uma espécie de discriminação inversa e trazendo assim imensuráveis danos ao processo seletivo a Instituição de maneira geral. (MATO GROSSO. SECITECS, 2006). [grifos no original].

Observando os demais documentos mencionados, avalia-se que o parecer acima teve bastante influência nos procedimentos subsequentes. É bem verdade a inexistência menção expressa ao Parecer solicitado pela Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, porém a proximidade de alguns argumentos utilizados pelo relator deste parecer e a posição da Procuradoria Geral do Estado externada em 31 de janeiro de 2006 no Processo 090033/2006-PGE não é hipótese que se possa descartar.

Antes, porém, de apresentarmos os argumentos centrais utilizados pela Procuradoria Geral do Estado, é relevante tecermos algumas considerações sobre as passagens apresentadas. Na visão apresentada pelo responsável pelo Parecer n. 05/06/ASSEJUR, de onde os trechos acima foram extraídos, a igualdade é interpretada como princípio geral e não na perspectiva da realização do mesmo, daí o discurso da meritocracia assumir posição central no argumento desenvolvido. Também nos chama a atenção a assertiva de que as cotas têm sido julgadas inconstitucionais. Ainda que a análise realizada tenha como foco o concurso público para docente em Mato Grosso, o objeto (cotas para negros) é o mesmo que se verifica em âmbito nacional em torno das cotas para negros, ingresso em cursos de graduação e pós-graduação nas universidades brasileiras.

Neste sentido, o argumento da inconstitucionalidade requer atenção, pois na Justiça brasileira nem sempre este argumento tem sido acatado. Tendo como referência os Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça, Medeiros (2009) realizou um levantamento que contou com 96 (noventa e seis) casos sobre ações judiciais impetradas contra universidades que passaram a adotar políticas de ação afirmativa em seus respectivos concursos vestibulares entre os anos de 2003 e 2008. O quadro 1 sintetiza o levantamento realizado.

QUADRO1 : POLÍTICAS DE AÇÃO AFIRMATIVA - DISTRIBUIÇÃO DE CASOS ANALISADOS EM TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS E TRIBUNAIS DE JUSTIÇA, POR REGIÃO GEOGRÁFICA E INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR ENTRE 2003 e 2008

REGIÃO	INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR	QUANTIDADE DE CASOS	TOTAL
CENTRO-OESTE	ESCS*	5	5
NORDESTE	UFBA	5	11
	UFAL	3	
	UFPE*	2	
	UFRN*	1	
NORTE	UFRA*	1	1
SUDESTE	UERJ	49	51
	UFES*	2	
SUL	UFPR	8	28
	UFRGS	7	0
	UEL	6	0
	UFSC	5	0
	UEPG	1	0
	USJ*	1	0
TOTAL	14	96	

Fonte: Medeiros (2009: p. 39).

* Instituições de Ensino Superior que não adotam o critério étnico-racial

As conclusões da autora indicam que em aproximadamente 70% dos casos julgados os impetrantes não obtiveram êxito em

sua demanda, sendo que o argumento da inconstitucionalidade fora largamente utilizado de acordo com as informações contidas na pesquisa. Isto parece ser importante para o caso de Mato Grosso, pois ao trazer elementos das próprias instâncias do Poder Judiciário, esta reflexão pode nos auxiliar a melhor compreender a perspectiva contida no parecer em tela.

Considerando o período analisado pela pesquisadora a quem recorremos, poderíamos inferir haver, já em 2005 e 2006, decisões judiciais que poderiam ser utilizadas favoravelmente às questões surgidas com a aprovação da minuta de edital pelo Conselho Universitário da UNEMAT, cujo destino foi a apreciação por instâncias do Poder Público Estadual, particularmente a Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (SECITECS) e a Procuradoria Geral do Estado (PGE).

Em outras palavras, no período em que se deu a aprovação da minuta do edital de concurso público e a manifestação contida no parecer mencionado já havia no país sentenças que admitiam a constitucionalidade de programas de ação afirmativa com ou sem recorte étnico-racial. A utilização deste precedente poderia ter sido crucial para que outros rumos fossem dados à proposta do CONSUNI da UNEMAT.

O Processo 090033/2006-PGE, diferentemente do parecer anterior, se detém especificamente no item da minuta que tratava das cotas para negros na docência do ensino público superior em Mato Grosso. O Procurador, o qual subscreveu, deixou evidente ao que se dedicaria; segundo ele: “O item a ser analisado tem a seguinte redação: 2.3. Do total e vagas destinadas para a realização do presente Concurso Público, 5% (cinco por cento) serão preenchidas por candidatos negros, assim autodeclarados na ficha de inscrição, e assinar a autodeclaração do grupo racial a que pertença no anexo”. (MATO GROSSO. PGE, 2006a)

Realizado os esclarecimentos iniciais, o processo é instruído de forma a ressaltar aspectos relacionados ao acesso aos cargos públicos. Para isto, o Procurador se baseou no artigo

37, incisos I e II da Constituição Federal de 1988³. Em sua análise o edital de concurso público que inove o universo jurídico em relação às condições de acesso aos cargos públicos invadiria o espaço da reserva legal, atentando flagrantemente contra texto constitucional e como o percentual de vagas para as “minorias étnicas” em concursos públicos para provimento de cargos não possui previsão legal, decorre disto, que esta previsão se tornava inconstitucional.

Ainda segundo a orientação contida no processo, dois seriam os princípios constitucionais alcançados pela minuta do concurso público, são eles: o da acessibilidade ao exercício da função administrativa e o da imprescindibilidade do concurso público. Desenvolvendo sua argumentação, continua o Procurador:

Desse modo, o princípio da acessibilidade, ao qual se encontra materialmente vinculado o edital do certame, impede que dele constem dispositivos que importem em “discriminação de qualquer espécie”, bem como estabeleçam critérios de seleção de candidatos que não sejam de natureza essencialmente meritória, que é justamente a pedra de toque sobre a qual se assenta a obrigatoriedade de aprovação em concurso público. Neste sentido: ‘Para cada um dos cargos, empregos ou funções públicas será legitimado um rol de exigências que terá de ser juridicamente adequado para ser considerado inconstitucional’. O item 2.3 da minuta, portanto, fere os dois princípios constitucionais informadores do provimento de cargos públicos: 1º) o da acessibilidade que [...] diz respeito às condições e modos pelos quais são propiciadas aos cidadãos, oportunidades de exercer os cargos, empregos ou

³ A redação relativa a este artigo e que consta no processo é a seguinte: “Art.37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 9, de 1998)

I - os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como as estrangeiros, na forma da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 9, de 1998)

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998).” (MATO GROSSO, 2006b).

funções na Administração Pública, impondo com isso igualdade de competição; e 2º) o da imprescindibilidade de aprovação em concurso público, que se traduz na aferição do mérito intelectual de cada um dos candidatos (MATO GROSSO. PGE, 2006a).

E conclui:

Concernente com tal entendimento, somente o próprio texto constitucional poderia estabelecer situações não adstritas a tais princípios. É o caso, especificamente, do inciso VIII do art. 37, segundo o qual a 'lei reservará percentual dos cargos e empregos públicos para as pessoas portadoras de deficiência e definirá os critérios de sua admissão', dispositivo que, por se constituir em exceção à regra constitucional, não comporta interpretação extensiva e impede a sua invocação em defesa da reserva de vaga para minorias étnicas. Em face do exposto, opino pela inconstitucionalidade do dispositivo incerto no item 2.3 da minuta do edital aprovada pelo CONSUNI, por ofensa aos incisos I e II do art. 37 da Constituição Federal. É o parecer que ora submete à apreciação superior (MATO GROSSO. PGE, 2006a).

Expedientes administrativos subscritos, respectivamente, pela Procuradora-Geral do Estado em substituição legal e pela Subprocuradora-Geral da Subprocuradoria-Geral Administrativa comunicaram aos gestores da UNEMAT o desfecho desta situação, mantendo-se integralmente a decisão de inconstitucionalidade das cotas para negros para ingresso na Carreira do Magistério Público de Nível Superior em Mato Grosso.

A hipótese de recurso à decisão, embora cogitada, foi descartada, pois poderia arrastar-se por tempo indeterminado adiando a realização do concurso que era uma antiga demanda da Comunidade Acadêmica. Encerrada a querela, o concurso se realizou em maio de 2006 sem as cotas para negros para ingresso na Carreira do Magistério Superior no Estado de Mato Grosso.

Aprendizados: o que revela a recusa à decisão do Conselho Universitário

Para os objetivos que se buscam nesta reflexão, vale destacar que esta decisão não é plenamente consensual no mundo jurídico e é exatamente este aspecto que se destaca com o objetivo de observar posicionamentos distintos sobre a mesma matéria. Devemos observar que em setembro de 2005, a Advocacia da União se pronunciava em matéria idêntica. Atendendo consulta formulada pela Assessoria Técnico-Parlamentar da Secretaria Especial de Políticas de Promoção da Igualdade Racial (SEPPIR), de um parlamentar federal designado relator na Comissão de Constituição e Justiça de Cidadania da Câmara dos Deputados da proposta de Emenda Constitucional n. 380/2005 “que trata de reserva de vagas em concursos públicos para afrodescendentes, acerca da conformidade material do respectivo projeto legislativo em relação à Constituição da República”, aquela instância se manifestava (BRASIL. CASA CIVIL, 2005).

Iniciando seu Relatório o Advogado da União afirma logo nos primeiros parágrafos “não haver qualquer vício de inconstitucionalidade na referida Proposta de Emenda à Constituição da República”. Na sequência do relatório são arrolados argumentos baseados no texto constitucional de 1988, na condição do Brasil ser signatário de diversas convenções internacionais contra formas de discriminação racial, na experiência de entes federados na aplicação de legislação semelhante⁴ e na larga experiência da adoção de políticas de ação afirmativa⁵.

Fazendo, ainda, referência à participação Brasil na III

⁴ A Lei n. 14.274, sancionada em dezembro de 2003 pelo Governador do Estado do Paraná, estabelece cota de 10% para afrodescendentes nos concursos para cargos públicos. Esta Lei foi alterada pelo Projeto de Lei n. 301/2009, atribuindo maior precisão ao texto anterior. Para maiores detalhes consulte: www.alep.pr.gov.br/atividade-parlamentar/pesquisa-legislativa Acessos em 05 de fevereiro de 2006 e 14 de maio de 2014.

⁵ O Relatório faz as seguintes menções: Lei 5.465/1968 – reservava 50% de vagas em estabelecimentos de ensino médio agrícola e nas escolas superiores de Agronomia e Veterinária, mantidos pela União. Lei 8.112/1990 – determina a reserva de até 20% para portadores de deficiência nos concursos públicos federais. Lei 8.213/1991 – estabelece reserva para pessoas portadoras de deficiência no setor privado de trabalho. Lei 8.666/1993 – dispõe sobre a dispensa de licitação para a contratação de associações filantrópicas de pessoas portadoras de deficiência. Lei 9.504/1997 – cria reserva de vagas para mulheres nas candidaturas partidárias. Lei 10.639/2003 – altera a lei n. 9.394/1996 que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional para incluir no currículo dos estabelecimentos de ensino públicos e particulares a temática da História e Cultura Afro-Brasileira e Africana.

Conferência Mundial contra o Racismo, Discriminação Racial Xenofobia e Intolerância Correlata o relatório prossegue nos seguintes termos (BRASIL. CASA CIVIL, 2005):

Não se deve olvidar da fragilidade do argumento de que a instituição da reserva de vagas para afrodescendentes violaria um sistema de mérito, supostamente baseado na capacidade intelectual dos indivíduos. Ao contrário, a política de criação de ações afirmativas, como disposta na proposta de emenda constitucional em questão, visa justamente, igualar as condições de acesso ao serviço público, configurando aplicação efetiva do princípio da igualdade material [...] No que tange à razoabilidade da proposta legislativa, os dados estatísticos demonstram os problemas sociológicos enfrentados pelos afrodescendentes no Brasil [...] Portanto, a proporcionalidade da medida legislativa está calcada em razões antropológicas e sociológicas dos afrodescendentes, justificando, em consequência, a intervenção do Estado em benefício de grupos desfavorecidos da sociedade, sob pena de confirmação e aprofundamento do quadro de exclusão social no Brasil [...] não se deve perder de vista o fato de que a história universal não registra, na era contemporânea, nenhum exemplo de nação que tenha se erguido de uma condição periférica à de potência econômica e política, digna de respeito na cena política internacional, mantendo no plano doméstico uma política de exclusão, aberta ou dissimulada, legal ou meramente informal, em relação a uma parcela expressiva de seu povo [...] Assim, as mencionadas leis, bem como a doutrina e a jurisprudência, consagram a recepção definitiva pelo Direito brasileiro do princípio da ação afirmativa [...] **Diante de todo o exposto**, penso que a referida proposta de emenda constitucional, não encontra óbice constitucional, de natureza substancial. [grifo no original].

Ao se cotejar as manifestações de autoridades de Mato Grosso com outras interpretações provenientes do mundo jurídico, nota-se haver abordagens bastante dissonantes entre si. O que ganha relevo é que tanto o Parecer 05/06/ASSEJUR e o Processo n. 090033/2006-PGE em momento algum mencionem o Relatório da Advocacia Geral da União que foi elaborado meses

antes da aprovação da minuta do edital de concurso público para a UNEMAT. O resultado, por não haver considerações de outros pontos de vista, foi a recusa, por parte do Poder Público Estadual, da decisão autônoma e democrática de um dos conselhos superiores da universidade e o adiamento, em termos jurídicos no Estado de Mato Grosso, de um debate tão importante quanto este.

Deve ser salientado que políticas de ação afirmativa em Mato Grosso não foram inauguradas pela universidade com a implementação de políticas de ação afirmativa para indígenas em 2000⁶ ou pelas cotas para negros em 2005. O fato é que o Estado de Mato Grosso acumula grande experiência em termos de legislação acerca de políticas desta natureza e até os dias atuais não há registro de que essas políticas tenham sido questionadas sob o fundamento constitucional ou mesmo recusadas mediante outros argumentos. A hipótese que compartilhamos é que a tensão não reside nas políticas de ação afirmativa de um modo geral, e sim quando tais princípios têm como público-alvo a população negra; o que parece ganhar contornos e comprovação na recente polêmica que envolveu a Universidade do Estado de Mato Grosso e a Procuradoria Geral do Estado.

Em contraste aos encaminhamentos das instâncias do Poder Judiciário, o Poder Legislativo do Estado de Mato Grosso tem sido um dos principais proponentes de políticas de ação afirmativa. Pesquisa realizada no sítio da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, identifica leis em vigor cujas características se adéquam aos conceitos de ação afirmativa. Considerando os respectivos anos de aprovação das leis, o que em tese permitiria um acúmulo de conhecimento sobre o tema, parece tornar-se ainda mais emblemática a rejeição das cotas para negros para o ingresso na UNEMAT por parte do Poder Judiciário.

Buscando acompanhar a proposta de Jaccoud e Beghin (2002) que realizam um balanço da intervenção governamental,

⁶ Nos dias 25 e 26 e 27 de abril de 2000, respectivamente, o Conselho de Ensino Pesquisa e Extensão (CONEPE) e a Divisão de Acompanhamento de Órgãos Colegiados (DAOC) juntamente com a Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PRPPG) da Universidade do Estado de Mato Grosso, exaravam parecer favorável ao início dos cursos de licenciatura específicos para a formação de professores indígenas. O Terceiro Grau Indígena, hoje Programa de Educação Superior Indígena (PROESI), inaugura o debate no Brasil sobre a implementação de cotas no ensino superior, ainda que a literatura especializada pouca atenção tenha dado a este exemplo.

procura-se adotar procedimento semelhante quando se dirige o foco para as leis propostas e aprovadas entre 1995 e 2010 no âmbito da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. A tabulação do quadro 2, procura sistematizar as principais leis aprovadas e que auxiliam a perceber que no Estado de Mato Grosso já existia grande acúmulo de conhecimento sobre políticas de ação afirmativa. Conhecer o sentido e o significado destas leis permite avançar na compreensão dos motivos pelos quais as cotas em prol da população negra para a docência da UNEMAT não encontraram abrigo jurídico na estrutura administrativa estadual, ainda que, o tema tivesse sido alvo de análise de instâncias do Governo Federal.

Concomitantemente, o Quadro 2 oferece outra contribuição: elucidar que as políticas de ação afirmativa não se restringem ao uso de cotas, mas se espraiam por um amplo leque de medidas. Há de se notar que as políticas de ação afirmativa também não estão restritas às populações negras e indígenas e extrapolam os sistemas educacionais; as esferas públicas; e o mercado de trabalho, fazendo parte de todos os espaços de sociabilidade uma vez que pretendem equiparar todos os grupos presentes na sociedade.

QUADRO 2: ESTADO DE MATO GROSSO. LEIS ORDINÁRIAS ENTRE 1995 e 2010. POR ANO, NÚMERO DA LEI, DATA DE PUBLICAÇÃO e EMENTA*

ANO	LEI	DATA DE PUBLICAÇÃO EM DIÁRIO OFICIAL	EMENTA
1995	6705	21.dez.95	Institui o dia 13 de maio como o Dia de Debate e Denúncia Contra o Racismo no Estado de Mato Grosso e dá outras providências.
	6726	27.dez.95	Regulamenta a Política de Assistência Integral ao Idoso prevista na Constituição Estadual e dá outras providências.

1998	7070	09.dez.98	Dispõe sobre a divulgação dos artistas regionais nas programações das emissoras de rádio AM/FM no Estado de Mato Grosso.
2000	7244	03.jan.00	Dispõe sobre a reserva de vagas na UNEMAT Universidade do Estado de Mato Grosso, para os alunos oriundos da rede pública de ensino.
2001	7594	21.dez.01	Dispõe sobre a obrigatoriedade da existência de cardápios em braile em bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares do Estado de Mato Grosso, e dá outras providências.
	7600	27.dez.01	Institui oficialmente, como um dos componentes da cultura popular mato-grossense, o rodeio pantaneiro.
2002	7775	26.nov.02	Institui o Programa de Resgate Histórico e Valorização das Comunidades Remanescentes de Quilombos em Mato Grosso
	7808	05.dez.02	Institui e oficializa o Dia Estadual do Surdo.
	7831	13.dez.02	Dispõe sobre o reconhecimento oficial, no Estado de Mato Grosso, da Linguagem Brasileira de Sinais - LIBRAS, como meio de comunicação objetiva e de uso corrente.
	7879	27.dez.02	Institui o dia 20 de novembro, data de aniversário da morte de Zumbi dos Palmares e Dia Nacional da Consciência Negra, como feriado estadual.

2004	8217	17.nov.04	Institui o Dia Estadual da Valorização da Língua Portuguesa, e dá outras providências.
	8284	30.dez.04	Autoriza a inclusão, no calendário oficial do Estado de Mato Grosso, do evento denominado Marcha para Jesus.
2006	8612	28.dez.06	Dispõe sobre a participação dos profissionais mato-grossenses de arte cênica, musical e equipe técnica nas produções de vídeo e cinema que utilizam o cenário natural e histórico do Estado de Mato Grosso.
2007	8699	09.ago.07	Institui o Programa Universitário de Mato Grosso - PROMAT, destinado a concessão de bolsa de estudo a estudantes universitários de baixa renda e dá outras providências.
	8792	28.dez.07	Institui o Ano do Centenário da Imigração Japonesa no Brasil, a ser comemorado durante o ano de 2008.
2008	8904	18.jun.08	Institui o Dia da Etnia Portuguesa no Estado de Mato Grosso.
	9031	03.dez.08	Dispõe sobre a vedação de discriminação em relação aos portadores do vírus HIV e aos atingidos pela Síndrome de Insuficiência Imunológica Adquirida (AIDS).
	9082	30.dez.08	Institui e oficializa o “Dia do Atleta Paraolímpico” no Estado de Mato Grosso.

2010	9409	07.jul.10	Dispõe sobre direito de acesso e atendimento preferencial às pessoas com mobilidade reduzida, nos estabelecimentos de saúde, educação, culturais, lazer, desportivos, judiciário, e/ou de qualquer outro tipo, público ou privado, situados no âmbito do Estado de Mato Grosso.
	9411	07.jul.10	Institui o Dia da Comunidade Árabe.
	9432	04.ago.10	Institui, no Calendário Oficial do Estado de Mato Grosso, o Dia da Mulher Militar.
	9433	04.ago.10	Institui, no Calendário Oficial do Estado de Mato Grosso, o Dia da Conscientização Jovem.

FONTE: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Tabulação realizada pelo autor.

**Ano de realização da Marcha Zumbi dos Palmares, contra o Racismo, pela Cidadania e pela Vida*

Do quadro acima, destacamos uma lei que incide diretamente sobre UNEMAT no que se refere ao acesso, mediante cotas. A Lei n. 7244/2000, em seu artigo primeiro, estabelece que: “Ficam reservadas, anualmente, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das vagas da UNEMAT-Universidade do Estado de Mato Grosso para os alunos que tenham cursado integralmente os ensinos fundamental e médio nas escolas da rede pública de ensino”.

Como se observa, a referida legislação determina cotas para estudantes egressos da rede pública de ensino. Somadas às cotas étnicas de 2000 e às cotas para negros aprovadas em 2005, se pode concluir que a UNEMAT dispões de importantes mecanismos que contribuem para o acesso de indivíduos de grupos sociais historicamente marginalizados, seja por sua condição econômico-financeira ou por suas pertencas étnicas e raciais. Ainda assim, este

acúmulo não foi suficiente para sensibilizar instâncias do Poder Público Estadual, que sem maiores interrogações dos motivos da proposição de cotas para negros para a docência no ensino público superior do Estado consideraram-nas inconstitucionais, apesar das controvérsias existentes.

Em verdade, a rejeição das cotas para negros apenas evidencia como o racismo se estrutura na sociedade brasileira. Presente institucionalmente nas estruturas sociais (do serviço público ao mercado de trabalho de caráter privado), os efeitos nocivos do racismo se manifestam quando grupos sociais submetidos a complexas redes hierárquicas, materiais e simbólicas, se insurgem contra cartografias que tendem a aprisioná-los em espaços de invisibilidade, desprestígio ou de ausência de reconhecimento⁷.

Ao se apresentarem na cena política com reivindicações identitárias estes sujeitos tencionam tais cartografias de modo a ressignificar pactos contidos nas relações sociais e com isto se tornam os protagonistas de importantes mudanças na estrutura social. No Brasil contemporâneo, as políticas afirmativas na modalidade cotas para negros parecem ser o que mais evidencia as estruturas racistas que permeiam esta mesma sociedade e, concomitantemente, sinalizam para uma completa revisão da teoria social não apenas no que se relaciona às relações sociais entre grupos de distintas pertencas étnicas e raciais, mas apontam para a inadequação interpretativa ainda ancorada na síntese cultural da mestiçagem e no mito da democracia racial.

Conclusão

Em 2012 o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu unanimemente que as políticas de ação afirmativa – inclusiva

⁷ Nascida das reflexões de Hegel, a teoria do reconhecimento é retomada com maior vigor nas últimas décadas do século XX particularmente com as obras dos filósofos Charles Taylor e Axel Honneth. Para uma aproximação a este campo teórico sugerimos *The Politics of Recognition* (Taylor, 1992); *Justice Interrupts: Critical Reflections on the „Postsocialist Condition* (Fraser, 1996); *Redistribution or Recognition ? A Political-philosophical Exchange e Luta por Reconhecimento: a Gramática Moral dos Conflitos Sociais* (Honneth, ambos de 2003). Vale ainda consultar: *A Sociologia Política do Reconhecimento. As Contribuições de Charles Taylor, Axel Honneth e Nancy Fraser* (Mattos, 2006) e a dissertação de mestrado *Inovação Democrática no Interior Paulista: um Estudo sobre o Desenvolvimento dos Casos de Orçamento Participativo em Araraquara e São Carlos, gestão 2001-2004* (Morais, 2008).

na modalidade cotas – não maculam quaisquer princípios constitucionais. Apenas alguns meses após esta decisão a Presidência da República encaminha projeto de lei fazendo incidir sobre as Instituições Federais de Ensino Superior cotas para egressos de escola pública, para negros e para indígenas até o limite de 50%, que deverá ser alcançado em 04 (quatro) anos a partir daquela mensagem. Estas decisões ao contrário do que se pode imaginar não indicam o fim da querela sobre as políticas de ação afirmativa ou mesmo que as críticas sejam amenizadas. Em nossa avaliação, o debate sobre a ação afirmativa e as cotas para negros estão apenas em seu início e as reações observadas na mídia relacionadas ao Estatuto da Igualdade Racial ou as cotas para negros em concursos públicos no âmbito da União atribuem consistência à hipótese.

O primeiro trimestre de 2006 em Mato Grosso revelou uma intensa disputa em termos jurídicos e políticos pelo reconhecimento de direitos de grupos historicamente excluídos. O posicionamento de uma parcela da Justiça de Mato Grosso parece ter revelado parte dos mecanismos institucionais que tornam o racismo uma barreira quase intransponível. Naquele processo um conjunto de distintas variáveis se fizeram presentes: democracia interna por intermédio do pleno funcionamento dos Conselhos Superiores; exercício da autonomia universitária; e a constitucionalidade de políticas educacionais foram postas, simultaneamente, em xeque pelos sucessivos pareceres jurídicos que, em dissonância com outras decisões judiciais, atestavam a inadequação da ação afirmativa.

O debate sobre as formas de poder tem sido bastante frequente na literatura das humanidades e Michel Foucault é um dos autores mais utilizados. O desenvolvimento do argumento do biopoder é bastante útil para elucidarmos questões como as que apresentamos sucintamente. Concomitantemente, podemos partilhar dos ensinamentos de Stuart Hall e de Frantz Fanon para que tenhamos condição de compreender, sob o prisma da teoria social, os significados da recusa às cotas para professores negros em 2006 na Universidade do Estado de Mato Grosso. Estes autores permitem que se lance olhares mais atentos sobre o conceito de racialização que, ao alcançar os grupos sociais entrelaçados na trama social, os posiciona de maneira bastante distinta.

A recusa ao ingresso de professores negros no magistério

superior em Mato Grosso não tem, exclusivamente, como pano de fundo uma suposta mácula aos princípios da meritocracia – largamente questionados por expressiva parcela da tradição do pensamento liberal. É necessário que sejam introduzidos nas análises qualitativas as múltiplas dimensões de um racismo batizado de cordial. Esta recusa, parece ultrapassar os contornos jurídicos atribuídos pelos agentes públicos responsáveis pelos pareceres; antes parece haver uma estrutura cultural que tende a tornar o racismo institucional elemento central para a real compreensão de diretrizes contidas em políticas públicas. Ainda que presente o “poder” do racismo institucional parece cada vez mais combatido diante da realidade das políticas de ação afirmativa e de um movimento menos visível, mas nem por isto desconhecido, que tem contribuído para a denúncia da “farsa” que se construiu em torno do mito da democracia racial e, concomitantemente, para o aprofundamento e difusão de políticas de promoção da igualdade racial no Brasil contemporâneo.

REFERÊNCIAS

BENTO, Maria Aparecida Silva. “Branquitude e Poder – a questão das cotas para negros”, in: Sales Augusto dos Santos (org.). **Ações Afirmativas e Combate ao Racismo nas Américas**, MEC/SECAD: Brasília, 2005.

ERNARDINO, Joaze. “O Debate sobre Ações Afirmativas para Negros na Sociedade Brasileira: Argumentos a Favor”, in: Marilena da Silva e Uene José Gomes (orgs.). **África, Afrodescendência e Educação**, Goiânia: UCG, 2006.

BRASIL. CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. “SAJ/SEPPIR-PR n. 1/2005-FTOP. Relatório”, mimeo, Brasília, 2005.

BRASIL. MINISTÉRIO DA CULTURA. Conferência Mundial contra o Racismo, Discriminação Racial, Xenofobia e Intolerância Correlata. **Declaração e Programa de Ação**, Brasília: Fundação Cultural Palmares, 2001.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. “Notas Taquigráficas”. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/cms/

verTexto.asp?servico=processoAudienciaPublicaAcaoAfirmativa.
Acesso em: 06 maio 2014.

CARVALHO, José Jorge. **Inclusão Étnica e Racial no Brasil**, São Paulo: Attar, 2005.

COSTA, Sérgio. **“Unidos e Iguais? Anti-Racismo e Solidariedade no Brasil Contemporâneo”**. Disponível em: <http://www.pensamientoiberoamericano.org/xnumeros/1/pdf/pensamientoIberoamericano-48.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2009.

FANON, Frantz. **Pele Negra, Máscaras Brancas**, Salvador: EdUFBA, 2008.

FRASER, Nancy. **Justice Interruptus: Critical Reflections on the ‘Postsocialist’ Condition**, New York: Routledge, 1996.

_____ e HONNETH, Axel. **Redistribution or Recognition? A Political-philosophical Exchange**. London: Verso, 2003.

GARCIA, Jesús “Chucho”. **“Ações Afirmativas, Educação e Afroepistemologia: Do Trauma à Esperança in: Valter Roberto Silvério e Sabrina Moehleck (orgs.). Ações Afirmativas nas Políticas Educacionais. O Contexto Pós-Durban, São Carlos: EdUFSCar, 2009.**

GUIMARÃES, Antonio Sérgio Alfredo. **Preconceito Racial. Modos, Temas e Tempos**. São Paulo: Cortez, 2008a.

_____. **“Como Trabalhar com ‘Raça’ em Sociologia”**, in: **Educação e Pesquisa**, São Paulo, vol. 29, n. 01, 2003.

HALL, Stuart. **A Identidade Cultural na Pós-Modernidade**. 11 ed., Rio de Janeiro: DP&A, 2006a.

_____. **Da Diáspora. Identidades e Mediações Culturais**. Belo Horizonte: EdUFMG, 2006b.

_____. **“Cinderela Negra?: Raça e Esfera Pública no Brasil”**, in: **Estudos Afro-Asiáticos**, n. 30, Rio de Janeiro: UCAM, 1996.

HENRIQUES, Ricardo. **“Desigualdade Racial no Brasil: Evolução das Condições de Vida na Década de 90”**, Brasília: IPEA, 2001.

HERINGER, Rosana e FERREIRA, Renato. “Análise das Principais Políticas de Inclusão de Estudantes Negros nos Ensino Superior no Brasil no Período 2001-2008”, in: Marilene de Paula e Rosana Heringer (orgs.). **Caminhos Convergentes**. Estado e a Sociedade na Superação das Desigualdades Raciais no Brasil. Rio de Janeiro: Fundação Heinrich Boll/ ActionAid, 2009.

MAGNOLI, Demétrio. **Uma Gota de Sangue**. História do Pensamento Racial, São Paulo: Contexto, 2009.

MALISKA, Marcos Augusto. “Análise da Constitucionalidade das Cotas para Negros em Universidades Públicas”, in: Evandro Piza Duarte; Dora Lúcia de Lima Bertúlio e Paulo Vinicius Baptista da Silva (orgs.). **Cotas para negros no Ensino Superior**. Entre o Jurídico e o Político, Curitiba: Juruá, 2008.

MATO GROSSO. SECRETARIA DE ESTADO DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR. “Parecer n. 05/06/ASSEJUR”, mimeo, Cuiabá, 2006.

_____. PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. “Processo n. 090033/2006-PGE. Parecer .75/SGA/06”, mimeo, Cuiabá, 2006.

MATOS, Luciana de Oliveira Dias. “Ação Afirmativa: Superando Desigualdades Raciais no Brasil”, in: Marilena da Silva e Uene José Gomes (orgs.). **África, Afrodescendência e Educação**. Goiânia: UCG, 2006

MATTOS, Patrícia Castro. **A Sociologia Política do Reconhecimento**. As Contribuições de Charles Taylor, Axel Honneth e Nancy Fraser, São Paulo: Annablume, 2006.

ORTIZ, Renato. **Cultura Brasileira e Identidade Nacional**, 5 ed., 9 reimp., São Paulo: Brasiliense, 2008.

PRADO, Maria Emília. **Memorial das Desigualdades**. Os Impasses da Cidadania no Brasil 1870/1902, Rio de Janeiro: Renavan/FAPERJ, 2005.

QUIJANO, Aníbal. “O que é essa tal de Raça?”, in: Renato Emerson dos Santos (org.). **Diversidade, Espaço e Relações Étnico-Raciais**. O Negro na Geografia do Brasil. Belo Horizonte: Autêntica, 2007.

SANTOS, Gislene Aparecida dos. **A Invenção do Ser Negro**. Um Percurso das Ideias que Naturalizaram a Inferioridade dos Negros, São Paulo: EDUC/FAPESP; Rio de Janeiro: Pallas, 2002.

SCOTT, Joan W. “O Enigma da Igualdade”, in: **Revista de Estudos Feministas**, v. 13, n. 1, Florianópolis, jan/abr. 2005. Disponível em www.scielo.org. Acesso em 15 de outubro de 2009.

SEGATO, Rita. “Raça é Signo”, in: **Série Antropológica 372**, Brasília: PPGAS, 2005

SEYFERTH, Giralda. “Construindo a Nação: Hierarquias Raciais e o Papel do Racismo na Política de Imigração e Colonização”, in: Marcos Chor Maio e Ricardo Ventura Santos (orgs.). **Raça, Ciência e Sociedade**, Rio de Janeiro: Ed. Fiocruz/CCBB, 1996.

SILVA, Petronilha Beatriz Gonçalves e. “Ações Afirmativas para Além das Cotas”, in: Valter Roberto Silvério e Sabrina Moehlecke (orgs.). **Ações Afirmativas nas Políticas Educacionais**. O Contexto pós-Durban, São Carlos: EdUFSCar, 2009.

SILVÉRIO, Valter Roberto. “A (Re)Configuração do Nacional e a Questão da Diversidade”, in: Anete Abramowicz e Valter Roberto Silvério (orgs.). **Afirmando Diferenças. Montando o Quebra-Cabeça da Diversidade na Escola**, Campinas: Papirus, 2005a.

_____. “Ação Afirmativa e Diversidade Étnico-Racial”, in: Sales Augusto dos Santos

(org.). **Ações Afirmativas e o Combate ao Racismo nas Américas**. Brasília: MEC/SECAD, 2005b

_____. “Ação Afirmativa: Percepções da “Casa Grande” e da “Senzala””, in: Lucia Maria de Assunção Barbosa, Petronilha Beatriz Gonçalves e Silva e Valter Roberto Silvério (orgs.). **De Preto a Afrodescendente**. Trajetos de Pesquisa sobre Relações Raciais no Brasil. São Carlos: EdUFSCar, 2004a.

_____. “Negros em Movimento: A Construção da Autonomia pela Afirmação de Direitos”, in: Joaze Bernardino e Daniela Galdino (orgs.). **Levando a Raça a Sério**. Ação Afirmativa e Universidade, Rio de Janeiro: DP&A, 2004b.

TAYLOR, Charles. “The Politics of recognition”, in: Amy Gutmann e Charles Taylor (orgs.). **Multiculturalism: Examining the Politics of Recognition**, Princeton: Princeton University Press, 1992.

THEODORO, Mário (org.). **As Políticas Públicas e a Desigualdade Racial no Brasil 120 anos após a Abolição**, 2 ed., Brasília: IPEA, 2008.

_____. “A Formação do Mercado de Trabalho e a Questão Racial no Brasil in: _____. **As Políticas Públicas e a Desigualdade Racial no Brasil 120 anos após a Abolição**. 2 ed., Brasília: IPEA, 2008.

_____. e JACCOUD, Luciana. “Raça e Educação: Os Limites das Políticas Universalistas”, in: Sales Augusto dos Santos (org.). **Ações Afirmativas e Combate ao Racismo nas Américas**, Brasília: MEC/SECAD, 2005.

TODOROV, Tzvetan. **Nós e os Outros**. A Reflexão Francesa sobre a Diversidade Humana, Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1993.

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO. “**Relatório da Comissão Central para Avaliação do Programa de Integração e Inclusão Étnico-Racial – PIIER**, bem como um Estudo para a Implementação da Lei 10.639/03 nas Ementas dos Cursos de Graduação da Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT”, mimeo, Cáceres, 2008.

_____. “**CEPICS. Relatório Final**”, mimeo, Cáceres, 2005.

_____. “**Perfil Sócio-Econômico-Cultural do Estudante de Graduação da UNEMAT**”, mimeo, Cáceres/Brasília, 2004.

VIEIRA, Paulo Alberto dos Santos e MEDEIROS, Priscila Martins. “Ações Afirmativas nas Universidades Brasileiras: os críticos limites das críticas”, in: Ilma Ferreira Machado (coord.). Multi-Temática. **Revista da Faculdade de Educação**, ano IV, n. 05 e 06, Cáceres: EdUNEMAT, 2008.

WEST, Cornel. **Questão de Raça**, São Paulo: Companhia das Letras, 1994.

ZONINSEIN, Jonas e FERES JÚNIOR, João. “A Consolidação da Ação Afirmativa no Ensino Superior Brasileiro”, in: _____. (orgs.). **Ação**

Afirmativa no Ensino Superior Brasileiro, Belo Horizonte: EdUFMG;
Rio de Janeiro: IUPERJ, 2008.

PARTE II: CASOS, ESTUDOS E APLICAÇÕES

EDUCAÇÃO CORPORATIVA E A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: NOVO CENÁRIO DE APRENDIZAGEM E O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Vanusa Batista Pereira

RESUMO

A universidade corporativa ou educação corporativa (EC) vem ocupando cada vez mais espaços na mídia voltada ao mundo dos negócios. A expressão melhores práticas entendida como ideias, conceitos, práticas e estruturas organizacionais mais adequadas e alinhadas com as intenções estratégicas da organização, levaram Eboli (2004) a elaborar sete princípios de sucesso de um sistema de educação corporativa e as principais práticas a eles relacionadas: competitividade, perpetuidade, conectividade, disponibilidade, cidadania, parceria e sustentabilidade. A presente pesquisa teve como objetivo identificar se práticas de educação corporativa encontradas nos Tribunais de Contas brasileiros são perceptíveis através das demandas da Nova Contabilidade Pública. Atualmente, existem 34 Tribunais de Contas no Brasil, sendo 27 estaduais, 6 municipais e um Federal. A pesquisa foi conduzida por meio de levantamento (*survey*) eletrônico e se caracteriza quanto aos seus objetivos como descritiva e em relação à abordagem do problema, qualitativa e quantitativa. A população é formada por servidores dos Tribunais de Contas brasileiros, separando-se em dois grupos: servidores dirigentes de escolas\institutos de contas ou setores correlatos; e servidores não dirigentes. Foram utilizados dois questionários destinados a cada grupo, elaborados com a utilização da ferramenta *Google Docs*. Participaram da pesquisa 13 dirigentes e 153 servidores não dirigentes, que acessaram o questionário *on-line* no período de 30/10/2012 a 20/12/2012. No que diz respeito aos resultados da pesquisa, foram detectadas práticas de EC alinhadas à Nova Contabilidade Pública, fazendo-se necessário, contudo, o desenvolvimento de novas competências voltadas às ações educacionais e planejamento estratégico, carecendo de avanços principalmente quanto às formas de avaliação pós-capacitação.

Palavras-Chave: Educação corporativa. Nova Contabilidade Pública. Tribunais de Contas.

INTRODUÇÃO

A partir da segunda metade do século XX, o mundo se surpreendeu com a velocidade em relação às mudanças que passaram a acontecer, especialmente nas organizações em consequência dos anseios pela excelência e a concorrência acirrada que geraram níveis de competição interna e externa jamais vistos e uma formação acadêmica de qualidade, que antes bastava para garantir o sucesso profissional, passa a ser apenas mais uma exigência entre tantas outras requisitadas para se conseguir aprovação em um teste seletivo. (NADDEO, 2008). A passagem do T&D tradicional para educação corporativa deu destaque e força estratégica para a capacitação de pessoas, transformando-se, atualmente, um dos pilares de uma gestão empresarial de sucesso (EBOLI, 2004).

E essas transformações não se limitam às empresas privadas. Também as organizações públicas passam por profundas alterações, especialmente nos estilos de gestão dos recursos públicos, merecendo uma especial atenção, face às exigências crescentes por transparência e evidenciação no âmbito governamental. Assiste uma significativa modernização da Administração Pública, como resposta às crescentes demandas da sociedade. Destacam-se as iniciativas de modernização da gestão pública em áreas como planejamento, comunicação organizacional e gestão de pessoas. Os Tribunais de Contas, órgãos, cujo negócio é o controle externo das contas públicas, insere-se nesse contexto como organizações que precisam investir continuamente no desenvolvimento de seus colaboradores por meio de ações educacionais promovidas pelas Escolas de Contas e Gestão, Institutos de Contas ou demais unidades organizacionais de apoio estratégico do Tribunal.

E, quando se fala em organizações públicas, faz-se necessário que os servidores públicos tenham capacidade de desenvolver ações capazes de lhes proporcionar uma base para melhor compreender a sua realidade, com atitudes capazes de interferir e mudar tal realidade. As novas competências exigidas

no ambiente da administração pública, tais como, conhecimento abrangente das perspectivas e necessidades do cidadão, a criatividade e a capacidade de resolver problemas, o trabalho em equipe, a abertura para o novo, o desenvolvimento de lideranças, a eficiência no atendimento ao cidadão, a responsabilidade social das organizações, tem exigido investimento nos programas de educação dos servidores, a fim de atender os impactos na formulação, implementação e avaliação das políticas públicas.

No Brasil, hoje, existem trinta e quatro Tribunais de Contas, sendo vinte e sete estaduais (incluindo o Tribunal de Contas do Distrito Federal), seis municipais e um federal (Tribunal de Contas da União). Há um diferencial em relação aos Estados e Municípios, vez que em alguns Estados existe um Tribunal de Contas Estadual (TCE) e também um Tribunal de Contas do Município (TCM), responsável pela fiscalização da capital, ou dos Municípios (TCM), responsável pela fiscalização de todas as cidades do Estado. Isso significa analisar como vem se processando a implantação e implementação das escolas de contas e de gestão no âmbito dos Tribunais de Contas nacionais, no que tange à aquisição e disseminação dos conhecimentos, bem como aos seus respectivos resultados práticos.

E em se tratando dos Tribunais de Contas vale ressaltar, o mundo passa por uma necessidade premente de obter informações que subsidiem as tomadas de decisões. Nesse contexto, a contabilidade pública tem um papel fundamental. Mas, para que a informação tenha utilidade, necessita ser comparável, representativa, confiável e tempestiva, motivo pelo qual a contabilidade pública está mudando, de modo que possa ser utilizada não apenas pelos contadores e órgãos de controle, mas, principalmente por gestores, administradores e pela sociedade.

Treinamento de pessoal, mudança de cultura e um trabalho operacional monumental. Não são poucos os desafios que os entes federativos brasileiros terão que enfrentar para adoção das normas internacionais de contabilidade do setor público, conhecidas pela sigla em inglês IPSAS. A data de adoção obrigatória já foi adiada mais de uma vez a fim de se adequar à realidade das três esferas de governo. Esse processo requer uma mudança cultural dos profissionais de contabilidade, o que envolve tanto treinamento como convencimento de que o novo

sistema proporcionará uma informação mais útil para a sociedade. As mudanças são significativas e demandam uma reaprendizagem e mudança de cultura, com conseqüente incorporação de novas técnicas e procedimentos, impactando não só os profissionais da área contábil, mas também os diversos setores e agentes públicos.

EDUCAÇÃO CORPORATIVA E A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

De acordo com Choo (2011), a sobrevivência e crescimento das organizações estão atrelados à sua capacidade de aprender e de se adaptar a um ambiente totalmente mutável. Contudo, para que a aprendizagem de fato ocorra, as perguntas: o que sabemos? E ainda: o que precisamos saber? Carecem de compreensão e respostas. Diante disso, constantemente, indivíduos e grupos renovam e expandem seus conhecimentos e habilidades no interior das organizações, possibilitando-as agir e aprender.

Considerado um campo altamente fragmentado (EASTERBY-SMITH; ARAÚJO, 2001), o estudo da aprendizagem organizacional apresenta diversos pontos carentes de esclarecimentos, a começar pela própria definição do termo, uma vez não existindo, ainda, consenso acerca da aprendizagem organizacional. Também não são pacíficas as questões relacionadas a quem aprende (indivíduo, organização ou a ambos), ou mesmo quanto ao objeto da aprendizagem, ao momento da ocorrência dessa aprendizagem e quanto aos resultados por ela provocados (PRANGE, 2001). Conforme Warkins citado por Choo (2011) existem três formas de aprendizagem organizacional: a aprendizagem formal (ocorre através dos programas de treinamento e desenvolvimento); a aprendizagem informal (não estruturada, sem controle do indivíduo); e a aprendizagem incidental (através da realização de tarefas, interação interpessoal, sensação da cultura organizacional, experimentação).

De acordo com Fleury e Fleury (2011) a aprendizagem é um processo de mudança advinda de práticas ou mesmo de experiências anteriores, podendo ou não refletir em mudanças perceptíveis no comportamento. As mudanças sempre foram

presenciadas no mundo. Entretanto, com a velocidade impregnada em nossa vida pela era da tecnologia, a forma como nosso cérebro percebe a passagem do tempo foi o que de fato sofreu maior mudança nesses últimos anos (NADDEO, 2008). O cenário de competitividade entre empresas e entre nações tem causado a necessidade de rever paradigmas de gestão e formas de inclusão neste ambiente de constantes mudanças. (FLEURY; FLEURY, 2011). Faz-se necessário produzir ou encontrar situações capazes de refletir se de fato houve mudança no comportamento do indivíduo, antes e após a aquisição dos CHAs (Conhecimentos, Habilidades e Atitudes), eis o desafio para os pesquisadores interessados nos estudos acerca do fenômeno da aprendizagem organizacional (ZANELLI; BORGES-ANDRADE; BASTOS, 2004).

Contudo, a simples participação num treinamento não é garantia de aprendizado, sendo somente alcançado no momento da aplicação prática do conteúdo do treinamento pelo indivíduo, possibilitando observar o seu comportamento. A transferência pode variar quanto à direção, ou seja, positiva e negativa. A primeira, quando o desempenho do indivíduo na tarefa de transferência é facilitado pelo comportamento aprendido. Negativa quando o desempenho da tarefa de transferência desse indivíduo é dificultado pelos comportamentos aprendidos. Como ainda pode ser zero, quando não afeta nem positiva, nem negativamente, não percebendo nada afirmando se houve alguma reação quanto à aprendizagem da tarefa ensinada sobre o desempenho da tarefa de transferência. (ZANELLI; BORGES-ANDRADE, BASTOS, 2004). E uma das principais dificuldades apresentadas pelas empresas para se transformarem em organizações capazes de aprender é justamente criar uma cultura de aprendizagem flexível às mudanças.

Da mesma forma, são fundamentais as habilidades de buscar informações e recursos para solucionar problemas, de estabelecer relações cooperativas com o outro para um crescimento conjunto. A capacidade de integração, de adaptação e de estabelecer um relacionamento interdependente substitui o paradigma que enfatiza a obtenção do conhecimento e de resultados que privilegiavam indivíduos isoladamente. A aprendizagem coletiva presente nas organizações exige o amplo envolvimento de todas as pessoas na produção do conhecimento e da mudança,

consequentemente apontando o caminho para o entusiasmo pela transformação contínua. (CARVALHO, 2008).

A GESTÃO POR COMPETÊNCIAS

O interesse pelo conceito de competência é crescente no meio empresarial, seja numa perspectiva mais estratégica, sendo tratada como competências organizacionais ou essenciais, ou numa configuração mais específica de práticas ligadas à gestão de pessoas, como a seleção, desenvolvimento, avaliação e remuneração por competências. Contudo, o conceito de competências ainda não é homogêneo, apresentando muitas indefinições, dificultando o seu uso nas organizações. No início se confundia com a noção de qualificação, posteriormente, com as questões ligadas ao das capacidades (RUAS, ANTONELLO e BOFF, 2005). De acordo com Fleury e Oliveira Jr. (2010) para se conhecer as competências essenciais da empresa, é preciso compreender os motivos pelos quais uma empresa alcança resultados superiores, assim como as capacidades que dão sustentação a esses resultados. Rumelt (1994) citado por Fleury e Oliveira Jr (2010) discorre sobre as características principais das competências essenciais: a abrangência corporativa, a estabilidade no tempo, a aprendizagem ao fazer e o *locus* competitivo.

As novas competências definidas por Meister (1999), exigidas pelos empregadores nos ambientes de negócios, definem o cenário para que possam compreender as sete competências básicas no ambiente de negócios identificados pelas empresas. Essas competências são definidas como a soma de qualificações, conhecimentos e conhecimento implícito, necessários para superar o desempenho da concorrência, consiste na base da capacidade de empregabilidade do indivíduo. A autora traz como novas competências, a capacidade de aprender a aprender, a comunicação e colaboração, o raciocínio criativo e resolução de problemas, o conhecimento tecnológico, o conhecimento de negócios globais, o desenvolvimento de liderança, bem como o autogerenciamento da carreira.

A atitude de aprender a aprender segundo Meister (1999), está enraizada no modo como os funcionários pensam

e se comportam no trabalho, incluindo a capacidade de analisar situações, de questionar, de procurar esclarecer aquilo que não entendem, de pensar criativamente para produzir opções, de saber aplicar o conhecimento existente para novas situações, significa que os trabalhadores de hoje contribuem construtivamente em tudo, desde como assegurar a qualidade das matérias-primas utilizadas para fazer o produto, até melhorar os processos utilizados para apresentar e instalar o produto.

Em relação à comunicação e colaboração, conforme discorrem Ruas, Antonello e Boff (2005), as equipes vêm sendo o veículo do desempenho das organizações flexíveis, exigindo indivíduos possuidores de habilidades de comunicação e colaboração bem desenvolvidas, facilitando a comunicação efetiva com colegas de trabalho, mas também a capacidade de compartilhar as melhores práticas em toda a organização, bem como relacionarem-se com clientes, fornecedores e principais componentes da cadeia de valor.

No tocante ao raciocínio criativo e resolução de problemas, esses mesmos autores dizem que esse fato exige dos funcionários, mesmo de escalões inferiores, que desenvolvam raciocínio crítico e habilidades para a resolução de problemas, capazes de lidar adequadamente com as diversas situações apresentadas sem a necessidade de orientação superior. As corporações preocupadas com conhecimento tecnológico desenvolvem cursos para treinar funcionários em realidade virtual, intranet e Internet, buscando a colaboração global em equipe na prática, mudando a forma do conhecimento, ampliando o alcance das práticas organizacionais, em qualquer tempo, lugar e a qualquer momento. Fleury e Oliveira Jr. (2010) falam sobre o conhecimento de negócios globais, que exige o treinamento de gerentes em um novo conjunto de habilidades técnicas e comerciais, as quais levem em conta o ambiente competitivo e cheio de incertezas.

O desenvolvimento de liderança cria um ambiente onde todos os colaboradores são encorajados a serem agentes ativos de mudança e não apenas receptores passivos de instruções, desenvolvendo pessoas capazes de incrementar a competitividade organizacional (RUAS, ANTONELLO E BOFF, 2005). Por fim, o autogerenciamento da carreira ensinando os funcionários a assumir o controle de suas carreiras e a gerenciar o próprio

desenvolvimento, tornando-os conscientes de que precisam desenvolver novas competências. E neste contexto, destaca-se a importância das universidades corporativas auxiliando os funcionários a gerenciar a própria carreira.

UNIVERSIDADE (OU EDUCAÇÃO) CORPORATIVA

De acordo com Eboli (2004), a Universidade Corporativa (UC) surge no final do século XX como o setor de maior crescimento no ensino superior. Meister (1999), acrescenta a importância em compreender as forças sustentadoras do aparecimento desse fenômeno e destaca cinco pontos: organizações flexíveis, era do conhecimento, rápida obsolescência do conhecimento, empregabilidade e a educação para estratégia global.

Para Bastos (2006) a qualificação do trabalhador emerge do conjunto de transformações que estão reconfigurando o mundo do trabalho. O autor questiona a respeito dos ambientes das organizações, dizendo que estes devem estar voltados constantemente para a formação continuada ou contínua das pessoas e estas possam atender novas demandas postas ao trabalhador para atuar neste cenário, além da forma de desenvolver competências que permitam lidar com a transitoriedade dos vínculos, os avanços tecnológicos, os novos modelos de gestão e de organização do trabalho. Nesse sentido, Gil (2011), acrescenta,

Tanto é que, com frequência, cada vez maior, as empresas vêm desenvolvendo programas de formação, treinamento e desenvolvimento de pessoas, a ponto de muitas empresas decidirem-se pela instalação não apenas de centros de treinamento e desenvolvimento, mas até mesmo de centros educacionais e universidades corporativas. (GIL, 2011, p. 118-119).

De uma forma tradicional, o treinamento, desenvolvimento e educação são entendidos como o meio para adequar cada pessoa a seu cargo, buscando o alcance dos objetivos da organização. Atualmente, necessita-se de processos que consigam desenvolver competências nas pessoas, tornando-as mais produtivas e inovadoras. Desse modo, ao tratar dos processos

ligados à capacitação, a tendência é a de falar preferencialmente em desenvolvimento de pessoas e também em educação no trabalho. (GIL, 2011).

De acordo com Meister (1999), as experiências de implantação de projetos de universidade corporativa mostram uma tendência em se organizar em torno de alguns princípios, entre os quais: desenho de programas que incorporem a identificação das competências críticas; migração do modelo sala de aula para múltiplas formas de aprendizagem – aprendizagem a qualquer hora e em qualquer lugar; delineamento de programas que reflitam o compromisso da empresa com a cidadania empresarial; estímulo para gerentes e líderes se envolverem como processo de educação; criação de sistemas eficazes de avaliação dos investimentos e resultados alcançados, sendo que, as principais características de um centro de T&D tradicional e de uma universidade corporativa podem ser visualizadas no quadro a seguir.

Quadro 1 - Mudança de paradigma de centro de T&D para Universidade Corporativa

	CENTRO DE TREINAMENTO	UNIVERSIDADE CORPORATIVA
Objetivo	Desenvolver habilidades	Desenvolver competências críticas
Foco	Aprendizado individual	Aprendizado organizacional
Escopo	Tático	Estratégico
Ênfase	Necessidades individuais	Estratégias de negócios
Público	Interno	Interno e externo
Local	Espaço real	Espaço real e virtual
Resultado	Aumento das habilidades	Aumento da Competitividade

Fonte: Adaptado de Meister (1999)

O desenvolvimento de competências críticas do negócio no lugar das habilidades individuais mostra o objetivo das universidades corporativas, que tem como foco privilegiar o

aprendizado organizacional fortalecendo a cultura corporativa e o conhecimento coletivo, e não apenas o conhecimento individual, concentrando-se nas necessidades dos negócios que passam a ser o escopo estratégico, concebendo e desenhando ações e programas educacionais a partir das estratégias de negócios, adotando o conceito de educação inclusiva, desenvolvendo competências críticas no público interno e externo e não apenas nos funcionários (EBOLI, 2004).

EDUCAÇÃO CORPORATIVA E A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NESSE CENÁRIO DE APRENDIZAGEM

O Brasil está caminhando rumo à harmonização contábil aos padrões internacionais, sendo que essa padronização atingirá não apenas o setor privado, mas também a área governamental. Porém, não se trata de uma simples transição diante das dificuldades existentes e as que possam surgir, especialmente quanto à capacitação de pessoas, às diferenças culturais e ao sistema jurídico adotado. Trata-se de mudança substancial que trará resultados expressivos, na medida em que todos os contadores do setor público compreendam e adotem primeiramente o registro das movimentações do patrimônio, para em seguida registrar os reflexos de tal registro no sistema orçamentário.

No País, o processo de convergência das normas internacionais na Contabilidade Pública encontra-se em um estágio bastante avançado, pelo qual se altera a concepção de uma contabilidade orçamentária para uma contabilidade patrimonial, com a admissão de novos conceitos e procedimentos, na ânsia de se alcançar uma melhora na forma de gerir os recursos públicos. O contexto começou a mudar com a chegada das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). A partir desse momento, a contabilidade pública tradicional começou a recepcionar as inovações da contabilidade internacional, cuja tendência é a valorização não apenas da contabilidade aplicada ao setor público, como do próprio contador. As mudanças são tão significantes que exigem novas publicações, bem como alterações nos livros de contabilidade pública existentes, para que possam

contemplar os novos conceitos (AZEVEDO; SOUZA; VEIGA, 2010).

Quando se fala em organizações privadas, a convergência se justifica pela busca de expansão de mercados, bem como pelo imperativo de uma linguagem contábil comum entre as empresas localizadas nas mais diversas partes do mundo. No ambiente governamental, essa adequação faz parte de uma reforma maior, exigindo um olhar especial para a administração pública, agora sob um enfoque mais gerencial na busca por resultados. O aumento do grau de complexidade das transações governamentais exige informações sólidas, entrando em cena a contabilidade aplicada ao setor público, capaz de proporcionar respostas únicas desse gênero.

A convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pode trazer para o Brasil vantagens competitivas em relação a diversos aspectos, mas, principalmente quanto a estar inserido no contexto democrático internacional. Contudo, não é um processo simples, em especial porque carece de capacitação de todos os servidores envolvidos e de mudanças significantes por parte dos gestores públicos. Essa posição é defendida por Azevedo, Souza e Veiga (2010), ao afirmarem que o processo de adaptação será complexo para os contabilistas, especialmente para os mais antigos na profissão acostumados com velhos conceitos, entre os quais o de uma contabilidade exclusivamente orçamentária e que, agora, terão de assimilar novos conceitos, por sinal são muitos.

De acordo com Oliveira (2010), os Tribunais de Contas são órgãos públicos independentes, com previsão constitucional (artigos 70 a 75), que exercem, em auxílio ao Poder Legislativo, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da Administração Pública. Além disso, os tribunais de Contas realizam um controle permanente e concomitante da gestão financeira pública através das frequentes auditorias executadas em todas as entidades que utilizem ou se beneficiem de dinheiros e valores públicos, independentemente da sua natureza (MARTINS, 2008).

Por esse motivo, ao se analisar a existência de práticas de educação corporativa nos Tribunais de Contas brasileiros, importa investigar se essas abrangem a Nova Contabilidade Pública através

dos programas de capacitação desenvolvidos pelos Tribunais de Contas, bem como se tais programas contemplam os servidores diretamente ligados à área. Além disso, importante verificar se existem ações efetivas envolvendo formas de avaliação após a realização desses treinamentos buscando constatar a eficácia de tais capacitações, bem como o desenvolvimento de novas competências por parte dos servidores envolvidos. Não se trata de avaliar apenas a aquisição de novos conhecimentos, mas também o aprimoramento de habilidades e desenvolvimento de atitudes.

METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, que segundo Gil (2010), Vieira (2002) e Malhotra (2001) têm como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Face aos objetivos e finalidades do estudo, do ponto de vista da abordagem, optou-se por realizar uma pesquisa de natureza descritiva, utilizando o levantamento do tipo *survey*, com variáveis quantitativas conforme descrito por Malhotra (2001), Cervo e Bervian (1996), Vieira (2002), Marconi e Lakatos (1996) e Perin *et. al* (2002). Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se classifica, sob o ponto de vista da abordagem, como qualitativa e quantitativa. Segundo Bauer, Gaskell e Allum (2002), as diferenças entre pesquisa quantitativa e qualitativa ultrapassam a simples escolha de estratégias de pesquisa e procedimentos de coleta de dados; na verdade, representam posições epistemológicas antagônicas, com modos de investigação mutuamente exclusivos.

Para o alcance dos objetivos foram utilizados como instrumentos de pesquisa dois questionários distintos, sendo constituídos de um formulário com perguntas abertas e fechadas, os quais foram aplicados aos dirigentes de Escolas de Contas ou unidades de treinamento, desenvolvimento e educação; e outro aos servidores não dirigentes, aqui enquadrando os concursados, comissionados, contratados ou que adquiriram estabilidade Constitucional por ingressarem no serviço público antes de 1988. Os questionários aplicados via internet sofreram tratamento estatístico utilizando-se o *Software SPSS* versão 17, no qual foram

realizadas análises descritivas e testes não paramétricos de comparação de grupos. A coleta de dados ocorreu no período de 30 de outubro de 2012 a 20 de dezembro de 2012.

Houve uma participação de servidores de 21 dos 34 Tribunais de Contas existentes, tendo-se obtido uma amostra composta por 166 servidores, que foram divididos em dois grupos. O primeiro formado por treze dirigentes de escolas de contas (quando existentes com essa nomenclatura) ou setores ligados à área de treinamento, desenvolvimento e educação dos Tribunais de Contas (na inexistência de escolas de contas com essa nomenclatura). O outro grupo selecionado entre os demais servidores não pertencentes ao primeiro grupo, foi formado por 153 respondentes. Conforme as informações disponíveis no Quadro 2, tem-se uma visão geral de todos os Tribunais de Contas, especialmente dos participantes da pesquisa, facilitando a compreensão das análises que serão realizadas no quarto capítulo.

Quadro 2 – Número de respondentes (dirigentes/não dirigentes) por Tribunal de Contas

TRIBUNAIS DE CONTAS	DIRIGENTES	NÃO DIRIGENTES
TCE-AC	01	13
TCE-BA	Nenhum respondente	20
TCM-BA	Nenhum respondente	2
TCE-CE	Nenhum respondente	1
TCM-CE	01	11
TC-DF	01	Nenhum respondente
TCE-ES	01	11
TCE-MA	Nenhum respondente	18
TCE-MT	01	12
TCE-MG	01	Nenhum respondente
TCE-PA	Nenhum respondente	1
TCE-PB	Nenhum respondente	10
TCE-PI	Nenhum respondente	8

TCE-RJ	01	Nenhum respondente
TCM-RJ	01	18
TCE-RS	01	21
TCE-RO	01	Nenhum respondente
TCE-SC	01	Nenhum respondente
TCE-SE	01	3
TCE-TO	Nenhum respondente	4
TCU	01	Nenhum respondente

Fonte: Dados da pesquisa, 2012

No processo de realização da pesquisa, verificaram-se algumas limitações entre as quais, a principal foi o sigilo no fornecimento de endereço eletrônico dos servidores lotados nos Tribunais de Contas, mesmo de e-mails institucionais, fato que restringiu o alcance de uma amostra mais abrangente de servidores dirigentes e não dirigentes. Contudo, mesmo com as limitações apontadas a pesquisa alcançou resultados satisfatórios e dados relevantes no sentido de ter divulgado práticas de educação corporativa em instituições públicas, especialmente nos Tribunais de Contas brasileiros.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Foi incluída na pesquisa questões a fim de verificar se no contexto da educação corporativa está incorporada essa nova visão contábil pública e o que está sendo feito no sentido de formação e valorização profissional. Neste tópico, foram feitas quatro questões de múltipla escolha a serem respondidas pelos dirigentes, lembrando que essas questões também foram aplicadas aos servidores, com certos ajustes para cada categoria de respondentes. A seguir serão apresentados e comentados os resultados da pesquisa.

EXISTÊNCIA DE AÇÕES EFETIVAS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS EM RELAÇÃO À PREPARAÇÃO DOS SERVIDORES/JURISDICIONADOS PARA A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Foi perguntado aos dirigentes das escolas de contas e setores correlatos, se nos Tribunais de Contas onde atuavam havia ações efetivas voltadas à preparação dos servidores e jurisdicionados para a implantação da Nova Contabilidade Pública. Os dirigentes dos treze tribunais participantes responderam positivamente ao questionamento. Contudo, dez deles, os respondentes disseram que existem ações práticas, nesse sentido, abrange não apenas os servidores, como também os jurisdicionados, sendo que os dirigentes de três tribunais afirmaram apenas os servidores do quadro são contemplados. Essa última postura foi percebida nos Tribunais de Contas do Distrito Federal, dos Municípios do Rio de Janeiro e de Minas Gerais. Aqui um exemplo claro da importância de se estender as ações de aprendizagem para um público que vai além das organizações, ou seja, abarcando os principais participantes da cadeia de valor, no caso, dos Tribunais de Contas, envolve principalmente os jurisdicionados. (MEISTER, 1999).

Após questionar se haviam ações efetivas, perguntou-se também se entre essas ações estavam inclusas alguma modalidade de capacitação ou treinamento voltada para a adequação às mudanças no processo contábil ao setor público. Da mesma forma que na questão anterior, todos os Tribunais de Contas disseram sim a essa afirmativa, apenas divergindo quanto ao público alvo destinatário dessas capacitações/treinamentos. Em dez dos tribunais, de acordo com os dirigentes, as modalidades atingem servidores e jurisdicionados. E, apenas em três tribunais as capacitações e treinamentos estão voltados apenas para os servidores (TC-DF, TCM-RJ e TCE-MG). Esses dados são importantes para que se percebam as ações em prol da disseminação nos novos conhecimentos acerca da Nova Contabilidade Pública, seja por parte de quem irá executar as técnicas contábeis públicas, ou por aqueles que irão fiscalizar os jurisdicionados, cujo papel torna-se de suma importância.

AVALIAÇÕES PÓS-CAPACITAÇÕES/TREINAMENTOS PARA A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA DE ACORDO COM OS DIRIGENTES

Tão importante quanto participar das capacitações e treinamentos ofertados é saber se de fato essas ações atingiram seus objetivos que é tornar o servidor mais capacitado para suas funções e que isso seja perceptível pelas atividades práticas desses profissionais. Dessa forma, foi questionado aos dirigentes se, após regressarem das capacitações e treinamentos voltados para a Nova Contabilidade Pública os servidores estavam sendo avaliados, ou seja, se há por parte dos tribunais o interesse em medir o aprendizado nesses programas.

Em nove dos tribunais, os dirigentes afirmaram que havia ações voltadas a avaliar o servidor após participarem das capacitações e treinamentos voltados à Nova Contabilidade Pública. Essa posição foi defendida pelos Tribunais de Contas do Espírito Santo, Mato Grosso, Acre, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Rondônia, Minas Gerais, Tribunal de Contas da União e pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará. Essa posição encontra respaldo no princípio da sustentabilidade que, de acordo com Éboli (2004) trata-se da necessidade de se implantar um sistema métrico capaz de avaliar os resultados obtidos, no caso as capacitações voltadas à Nova Contabilidade Pública. Em três tribunais, os dirigentes disseram não haver nenhum tipo de avaliação pela qual seja submetido o servidor após retornar das capacitações e treinamentos. Essa situação foi encontrada nos Tribunais de Contas do Distrito Federal, Sergipe e Tribunal de Contas dos Municípios do Rio de Janeiro. O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro disse não ter ficado clara a pergunta, motivo pelo qual deixou de responder à questão.

CONHECIMENTOS DOS SERVIDORES NÃO DIRIGENTES SOBRE EDUCAÇÃO CORPORATIVA E A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Conforme destacado quando da análise das respostas dos dirigentes das escolas de contas ou unidades de treinamento, desenvolvimento e educação, a administração pública de uma forma geral atravessa uma nova fase com a implantação e a consolidação da Nova Contabilidade Pública, exigindo mais atenção dos gestores públicos em todas as esferas de governo, aumentando a demanda não apenas por treinamentos, onde novas competências individuais são requeridas, mas também uma nova maneira de agir.

Quando perguntado aos servidores se havia ações efetivas dos Tribunais de Contas em relação à preparação dos servidores/jurisdicionados/comunidade externa para a Nova Contabilidade Pública, conforme se pode perceber, pelas respostas dos servidores, 36% disseram que os Tribunais de Contas estavam agindo no sentido de preparar não apenas os servidores, mas também os jurisdicionados para a Nova Contabilidade Pública, enquanto 29% dos respondentes afirmaram que essas ações abarcavam apenas os servidores. Outro grupo, composto por 11%, disseram que os tribunais estavam agindo de forma a abarcar servidores, jurisdicionados e a comunidade em geral.

As ações são desconhecidas por 17% dos servidores, enquanto 10% afirmaram não haver nenhuma ação por parte dos Tribunais a respeito do tema. Percebeu-se que os servidores estão cientes da existência de ações efetivas dos Tribunais de Contas para receber a Nova Contabilidade Pública. Contudo, as respostas ficaram equilibradas quanto à clientela contemplada por essas ações. Comparando os resultados obtidos neste item com a resposta dos dirigentes à questão similar, percebeu-se, nestes últimos, tendem a afirmar mais no sentido de haver ações efetivas dos Tribunais de Contas na preparação não apenas dos servidores, mas também dos jurisdicionados para a Nova Contabilidade Pública.

Ambos os grupos se posicionaram no sentido de que

nos Tribunais de Contas onde estão lotados os servidores, jurisdicionados e até mesmo a comunidade estão sendo preparadas para a recepção da Nova Contabilidade Pública, constatou-se, entre os servidores não dirigentes há os que ainda afirmam não existir ou desconhecem ações efetivas dos Tribunais voltadas ao tema Nova Contabilidade Pública. Esse resultado chama a atenção pelo fato de que sendo essas instituições responsáveis pela fiscalização dos seus jurisdicionados e pela transparência nas informações junto à comunidade, devem preparar seus servidores para essa nova realidade.

Foi questionado se os servidores participaram de capacitação ofertada pelos Tribunais de Contas, através das Escolas de Contas, com o objetivo de adequação às mudanças no processo contábil para o setor público. Pelas respostas coletadas esse número ficou aquém do esperado, pois 62% dos respondentes disseram não terem sido contemplados com capacitações dessa natureza. Apenas 37% afirmaram já ter participado. Isso mostra, apesar de se tratar de um assunto urgente, a demanda ainda é grande por capacitação nessa área, o que exige ações enérgicas por parte dos Tribunais de Contas no sentido de suprir essa deficiência.

Quando comparado às respostas dos dirigentes o item que questionava se entre as ações realizadas pelos TCs estavam inclusas modalidades de capacitação/treinamento voltados para a adequação as mudanças no processo contábil voltado ao setor público, a totalidade dos dirigentes afirmaram que são ofertadas capacitações e treinamentos voltados ao tema, para os jurisdicionados. No entanto, pelas respostas dos servidores a grande maioria ainda não está sendo contemplada, o que exige por parte dos Tribunais de Contas investir mais em cursos e capacitações para que todos os seus servidores estejam abarcados.

PARTICIPAÇÃO DOS SERVIDORES EM AVALIAÇÕES APÓS RETORNO DAS CAPACITAÇÕES VOLTADAS PARA A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Foi questionado aos servidores que participaram de treinamento sobre a Nova Contabilidade Pública se, ao retornarem da capacitação, foram submetidos a algum tipo de avaliação

por parte do Tribunal de Contas. Conforme dados, um número pequeno de servidores participaram. Apenas 15% disseram que foram submetidos a avaliações após capacitações, enquanto, mais da metade, ou seja, 52% negaram que tenham participado dessas atividades ao retornarem das capacitações sobre a Nova Contabilidade Pública.

Pelo resultado apresentado, ainda são poucas as ações no sentido de se realizar avaliações após o treinamento dos servidores, aqui especificamente tratando daqueles que passaram por capacitações sobre a Nova Contabilidade Pública. As respostas dadas pelos demais respondentes também era esperada face a participação na pesquisa de servidores não ligados diretamente à área contábil, tida como a área fim dessas instituições.

Comparando-se às respostas dos dirigentes à questão similar, nota-se divergências nesse ponto, pois 69% desse grupo se posicionou no sentido de que estão sendo feitas avaliações após os treinamentos e capacitações na área pública, o que foi confirmado por apenas 10% dos servidores diretamente ligados à área pública. A grande maioria, ou seja, 52%, afirmou não ter participado de nenhuma avaliação pós-treinamento.

De acordo com Hamblin, citado por Gil (2011) diz que a avaliação pode ser entendida como qualquer tentativa com o objetivo de obter informações a respeito dos efeitos de um programa de treinamento e para determinar o seu valor à luz dessas informações. Dessa forma, a avaliação pode ser feita antes, durante ou após a sua aplicação. É uma atividade delicada e complexa e por isso enfrenta rejeição. Contudo, não se deve esquecer, o sucessodela depende do sucesso do treino. Borges-Andrade citado por Abbad et al (2012) confirma:

O treinamento, o desenvolvimento e a educação (TD&E) precisam ser concebidos pelas organizações como um sistema integrado por subsistemas que realizam avaliações antes e depois de TD&E, que efetuam seu planejamento e execução e que mantêm entre si um constante fluxo de informações e produtos. O subsistema de avaliação de TD&E é o principal responsável pelo provimento de informações, retroalimentação e aperfeiçoamento constante do mencionado sistema (BORGES-ANDRADE, apud ABBAD et al, 2012, p. 20).

Ainda conforme Gil (2011), a avaliação pode ser feita nestes níveis: avaliação de reações, avaliação da aprendizagem, do comportamento no cargo e avaliação do resultado. Corroborando com essa afirmação, Abbad (2012) ressalta que uma avaliação de TD&E envolve sempre alguma forma de coleta de dados que são usadas para emitir juízo de valor. De acordo com Kirkpatrick e Hamblin citados por Abbad (2012), as ações de TD&E podem ter efeitos em longo prazo em dois ou três níveis, que são: de comportamento no cargo, de organização ou mudanças e de valor final ou alterações na produção ou nos serviços prestados pela organização.

COMPETÊNCIAS EXIGIDAS PARA O SERVIDOR PELA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA NA VISÃO DOS SERVIDORES NÃO DIRIGENTES

Todos os dirigentes concordaram sobre a necessidade do desenvolvimento de novas competências para que a Nova Contabilidade Pública de fato se efetive, inclusive o dirigente do Tribunal de Contas do Espírito Santo, chegou a comentar que a visão contábil da área pública dever ser mais ampla, para isso será necessário um novo rol de competências para que o servidor, acostumado com a velha contabilidade, passe a explorar uma visão mais gerencial que patrimonial. Como sugestão de melhoria do processo de educação corporativa, aponta a necessidade de se aperfeiçoar o mapeamento das competências para que sirvam de ponte para o alinhamento total entre as ações educacionais e o planejamento estratégico desse tribunal.

Foi questionado, também, aos servidores não dirigentes, se a Nova Contabilidade Pública exigia o desenvolvimento de novas competências para o servidor, sendo que 84% dos respondentes afirmaram positivamente a esse questionamento. Percebe-se pelas respostas que os servidores são conscientes quanto à exigência da Nova Contabilidade Pública e o desenvolvimento de novas competências por parte do servidor. Isso foi sentido por parte de 84% dos respondentes. Sendo a questão comum também para os dirigentes, foi feita uma comparação entre as respostas dos dois grupos para verificar qual o comportamento de ambos frente à

novas competências exigidas pela Nova Contabilidade Pública, no qual se percebe o grau de adesão de ambos os grupos quando o assunto é a necessidade de novas competências por parte dos profissionais envolvidos. Uma das novas competências exigidas, a capacidade de aprender a aprender, deve ser desenvolvida naturalmente no ambiente organizacional por parte dos trabalhadores e para isso precisam ter condições de usar um conjunto de técnicas como a capacidade de analisar as diferentes realidades, procurando esclarecimento para suas dúvidas, ao mesmo tempo precisam aplicar os conhecimentos adquiridos às novas situações. (MEISTER, 1999).

CONCLUSÃO

O objetivo da pesquisa consistiu em identificar se práticas de educação corporativa encontradas nos Tribunais de Contas podem ser validadas através das demandas geradas pela Nova Contabilidade Pública. Nos dois últimos anos, presenciou-se um processo de implantação das novas normas de contabilidade para o setor público. A obrigatoriedade de adequação atinge a todos os Estados da federação. Enquanto aguarda-se a concretização desse processo, os envolvidos precisam se preparar para a nova realidade. Em especial aqueles que irão fiscalizar se a execução condiz com os ditames legais. Nesse contexto, em pleno processo de convergência, especialmente quando o assunto se refere ao setor público, há escassez na produção acadêmica, dificultando a interpretação e o entendimento dos atos normativos recentemente publicados.

O momento exige um profundo conhecimento dos profissionais envolvidos, especialmente os da área contábil que deverão buscar adotar um posicionamento cada vez mais técnico dos princípios e fundamentos da ciência contábil, aliado ao conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, não bastando ser um simples elaborador de relatórios contábeis ou emissor de empenho. Além disso, deverão estar conscientes de suas responsabilidades no cumprimento da legislação, somente se alcançando através de estudos e da participação em treinamentos, seminários e outras formas de

capacitação, a fim de quebrar velhos paradigmas, não sendo tal postura privilégio da classe de contabilistas, mas de todos os gestores públicos.

Como limitação do estudo, cabe citar o fato da análise não ter contado com a participação de todos os Tribunais de Contas, e também o número de servidores participantes não foi expressivo, devido aos fatores já expostos na presente pesquisa, motivo pelo qual se reforça a atenção para o resultado apresentado. Assim, recomenda-se, para novas abordagens sobre o tema: realizar pesquisa semelhante em cada um dos Tribunais de Contas brasileiros, possibilitando um trabalho comparativo, mais abrangente, dos diferentes perfis de servidores.

Em suma, os resultados da presente pesquisa possibilitam afirmar com base nos resultados apresentados de acordo com a amostra analisada, a carência de melhorias no modelo de gestão de pessoas por competências (organizacionais e humanas), necessitando-se criar sistemas eficazes de avaliação.

Considera-se esta pesquisa contribuiu ao relatar a experiência de órgãos referenciais na administração pública, pois permitiu uma análise das práticas de educação corporativa nos Tribunais de Contas e o apontamento de lacunas e dificuldades relevantes, propiciando ao interessado um conhecimento mais objetivo da realidade organizacional dessas instituições públicas. Por fim, como possibilidade de estudos futuros, sugere-se a análise do modelo pelo ponto de vista dos usuários, a avaliação do modelo de educação corporativa de outras instituições públicas e a análise do próprio sistema de educação corporativa dos demais tribunais não participantes da pesquisa.

REFERÊNCIAS

ABBAD. Gardênia da Silva et al. **Medidas de avaliação em treinamento, desenvolvimento e educação**: ferramentas para gestão de pessoas. Porto Alegre: Artmed, 2012.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ESCOLAS DO LEGISLATIVO E

DE CONTAS – ABEL. **Escola de Tribunais e de Contas**. Disponível em: <<http://www.portalabel.org.br/escolas/tribunais-de-contas>>. Acesso em 01 mai 2013.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antonio; VEIGA, Cátia Maria Fraguas. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**: NBCASP comentadas. 2. ed. Curitiba, PR: Tecnodata Educacional, 2010.

BASTOS, Antonio Virgílio Bittencourt. Trabalho e qualificação: questões conceituais e desafios postos pelo cenário de reestruturação produtiva. In: BORGES-ANDRADE, Jairo E., ABBAD, Gardênia da Silva, MOURÃO, Luciana. **Treinamento, desenvolvimento e educação em organizações e trabalho**: fundamentos para a gestão de pessoas. Porto Alegre: Artmed, 2006, p. 23-40.

BAUER, M. W. Análise de conteúdo clássica: uma revisão. In: BAUER, M. W. e GAKELL, N. C. (org.). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som**: um manual prático. Petrópolis: Vozes, 2002.

BRANDÃO, G. R. Gestão de pessoas e as universidades corporativas: dois lados da mesma moeda? **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 46. n. 2, p. 2-33, abr./jun. 2006.

CARVALHO, Maria do Carmo Nacif de. **Gestão de pessoas**. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2008. 136p. (Biblioteca de Competências).

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHOO, ChunWei. Aprendizado como inteligência organizacional. In: TARAPANOFF, Kira (org.). **Aprendizado organizacional**: fundamentos e abordagens multidisciplinares. vol. 1. Curitiba: Ibplex, 2011.

DAFT, Richard L. **Organizações**: teorias e projetos. Tradução da 7. ed. Norte-americana. Cid Knipel Moreira. Revisão Técnica Reinaldo O. Silva. São Paulo: Thomson Pioneira, 2002.

EBOLI, Marisa. **Educação corporativa no Brasil**: mitos e verdades. 4. ed. São Paulo: Gente, 2004.

EASTERBY-SMITH, Mark; ARAUJO, Luis. Aprendizagem organizacional: oportunidades e debates atuais In: EASTERBY-SMITH, Mark; BÜRGOYNE, John; ARAUJO, Luis. **Aprendizagem organizacional e organização de aprendizagem**: desenvolvimento na teoria e na prática. São Paulo: Atlas, 2001.

FLEURY, Maria Tereza Leme e OLIVEIRA JR, Moacir de Miranda. (orgs.). **Gestão do conhecimento**: integrando aprendizagem, conhecimento e competências. São Paulo: Atlas, 2010.

FLEURY, Afonso e FLEURY, Maria Tereza Leme. **Aprendizagem e inovação organizacional**: as experiências de Japão, Coréia e Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Gestão de pessoas**: enfoque nos papéis profissionais. São Paulo: Atlas, 2011.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 720 p.

MARCONI, M. DE A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração análise e interpretação de dados. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 1996. 231 p.

MARINELLI, Marcos. **Educação corporativa**: um estudo sobre modelos de avaliação de programas. Fortaleza: UFC, 2007.

MARTINS, Guilherme d'Oliveira. **A importância do tribunal de contas na sustentabilidade financeira do estado**. *Tékhnē* [online]. 2008, n.10, pp. 29-31. ISSN 1645-9911. Disponível em: <http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/pdf/tek/n10/n10a02.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2012

MEISTER, Jeanne. **Educação Corporativa**: a gestão do capital intelectual através das universidades corporativas. São Paulo: Makron Books, 1999.

NADDEO, Maria Lúcia Mercante. **Aprendizagem organizacional**. Col. Sustentabilidade corporativa. São Paulo: Komedi, 2008.

OLIVEIRA, Luciano Henrique da Silva. O auditor do Tribunal de Contas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2543, 18jun. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/15039>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

PERIN, M. G. ET AL. A pesquisa Survey em artigos de marketing nos ENANPAD's da década de 90. **RIMAR – Revista Interdisciplinar de Marketing**, v. 1, n. 1, p. 44-59, jan/abr. 2002.

PORTAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Promoex**. Disponível em: <http://www.controlepublico.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=11&Itemid=17>. Acesso em 01 mai 2013.

PRANGE, C. Aprendizagem organizacional – desesperadamente em busca de teorias? In: EASTERBY-SMITH, Mark; BURGOYNE, John; ARAUJO, Luis. **Aprendizagem organizacional e organização de aprendizagem**: desenvolvimento na teoria e na prática. São Paulo: Atlas, 2001.

RUAS, Roberto; ANTONELLO, Claudia Simone; BOFF, Luiz Henrique. **Os novos horizontes da gestão**: aprendizagem organizacional e competências. Porto Alegre: Bookman, 2005.

TARAPANOFF, Kira (org). **Aprendizado organizacional**: fundamentos e abordagens multidisciplinares. vol. 1. Curitiba: Ibplex, 2011.

_____. **Aprendizado organizacional**: contexto e propostas. Vol. 2. Curitiba: Ibplex, 2011.

VIEIRA, V. A. **As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing**. Revista da FAE, Curitiba, v. 5, n. 1, p. 61-70, jan/abr. 2002.

VIEIRA, Fábio Henrique Antunes e FRANCISCO, Antonio Carlos de. **Etapas da implementação da educação corporativa e seus impactos em empresas brasileiras: um estudo multicaso**. *Prod.* [online]. 2012, vol.22, n.2, pp. 296-308. Epub 12-

Abr-2012. ISSN 0103-6513., disponível em http://www.scielo.br/pdf/prod/v22n2/aop_200901007.pdf. Acesso em: 26 dez 2012.

ZANELLI, J. C.; BORGES-ANDRADE J. E; BASTOS, A. V. B. **Psicologia, organizações e trabalho no Brasil**. Porto Alegre: Artmed, 2004.

NOTAS EXPLICATIVAS: CLARIVIDÊNCIAS PARA OS USUÁRIOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Ivan Echeverria

RESUMO

Este estudo está direcionado para os Profissionais da Contabilidade – Contadoras e Contadores, Técnicas e Técnicos em Contabilidade – em forma de Educação Profissional Continuada, com vistas a identificar o conteúdo das Notas Explicativas e elucidar conteúdos qualitativos das informações a serem apresentadas nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, produto da escrituração contábil realizada no decorrer do exercício social dos negócios das sociedades empresárias, de sorte aos usuários verem com maior clareza e melhor entenderem os elementos quantitativos aliados aos qualitativos contidos no balanço patrimonial, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, na demonstração do resultado do exercício, na demonstração dos fluxos de caixa, na demonstração do valor adicionado e, principalmente, nas próprias notas explicativas componentes do conjunto das informações prestadas pela contabilidade. Trata-se de um material sobremaneira didático a ser utilizado também pelos estudantes dos Cursos Superiores em Ciências Contábeis. A pesquisa foi realizada pelo método dedutivo, sendo a bibliográfica efetivada com base na legislação aplicável e nas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade existente sobre o tema; aliou-se a pesquisa documental efetivada com documentos publicados, selecionados aleatoriamente em jornais de grande circulação prioritariamente neste Estado, tendo presentes as Normas Brasileiras de Contabilidade. Os exemplos trazidos e as considerações apresentadas são frutos de análise para elaboração de futuros trabalhos. Observou-se nas Notas Explicativas ausência de informações adicionais em relação aos elementos divulgados nas Demonstrações Contábeis, faltando descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e, ainda, informação acerca

de itens não enquadrados nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis, cabendo, portanto, aos Profissionais da Contabilidade manter vigilantes em fornecer todos os elementos elucidativos para clarividência dos usuários.

Palavras-chave: Demonstrações Contábeis. Notas Explicativas. Usuários. Normas Brasileiras de Contabilidade.

INTRODUÇÃO

*Não é o servo maior que o seu Senhor.
(João 15, 20)*

A Contabilidade é milenar conforme nos relatam os historiadores e teóricos dessa ciência em diversas de suas obras. Assim como chegou a globalização com a abertura dos mercados mundiais, surgiram as sociedades empresárias transnacionais com atuação de atividades econômicas em diversos países da aldeia global.

Esse progresso obrigou a linguagem universal dos negócios - a Contabilidade - a ser internacional para haver leitura e compreensão única pelos usuários em qualquer território do planeta.

Nessa óptica questionou-se: As informações contábeis das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras estão sendo apresentadas de conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade as quais, atualmente, são elaboradas atendendo aos padrões Internacionais da Contabilidade?

Em hipótese afirmativa os Profissionais da Contabilidade têm conhecimento e estão aplicando corretamente as Normas Brasileiras de Contabilidade. Sendo negativa a hipótese compete descrever os caminhos a percorrer para entendimento das Demonstrações Contábeis pelos usuários.

Assim, o objetivo da pesquisa foi reunir aleatoriamente em jornais de grande circulação Demonstrações Contábeis publicadas para fazer uma análise qualitativa dos conteúdos das Notas Explicativas com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Os primeiros passos se direcionaram para a realização da pesquisa bibliográfica com vistas a ressaltar o conteúdo do tema na legislação existente e, em plano seguinte trazer as Normas Brasileiras de Contabilidade, com especificidade para as Notas Explicativas com vistas a trabalhar com o material reunido e publicado em jornais para a análise qualitativa de 17 (dezesete) Demonstrações Contábeis, compreendendo o balanço patrimonial (BP); a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA); a demonstração do resultado do exercício (DRE); e a demonstração dos fluxos de caixa (DFC) e a demonstração do valor adicionado (DVA).

O produto da análise está explicitado na última seção com vistas a oferecer clarividências para os Usuários das Demonstrações Contábeis.

REFERENCIAL TEÓRICO

LEGISLAÇÃO SOBRE AS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O Código Civil⁸ considera empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada destinada à produção ou à circulação de bens ou de serviços.

O empresário pode ter seu registro individual ou em conjunto com outrem, sendo assim formada a sociedade empresária; em ambos os casos é necessário ter a inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis.

Conforme a Lei das Sociedades por Ações⁹ as sociedades empresárias têm a obrigatoriedade de elaborar, ao final de cada exercício social, com fulcro em sua escrituração contábil, as suas demonstrações contábeis. Compõem o conjunto: o balanço patrimonial (BP); a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA); a demonstração do resultado do exercício (DRE); e a demonstração dos fluxos de caixa (DFC), esta dispensável para a sociedade empresária fechada com

⁸ Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 966/ 967.

⁹ Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 176/177 e 247/248.

patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais); e, em se tratando de companhia aberta, a demonstração do valor adicionado (DVA). A complementação a esses demonstrativos contábeis deve ser por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

As seguintes informações, de acordo com o prescrito na lei das Sociedades por Ações, já referida, devem ser divulgadas nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis: a) a base de preparação das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; b) as práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; c) elementos adicionais não indicados nas próprias demonstrações financeiras e considerados necessários para uma apresentação adequada; d) a indicação dos principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender as perdas prováveis na realização de elementos do ativo; e) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes, assim considerados: I) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia; II) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia; f) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações; g) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; h) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; i) o número, espécie e classes das ações do capital social; j) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; k) os ajustes de exercícios anteriores; l) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Nos casos de o balanço patrimonial da sociedade

empresária, com investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob o controle comum, serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, cujas notas explicativas devem apresentar sobre tais: a) a denominação da sociedade, seu capital social e patrimônio líquido; b) o número, espécies e classes das ações ou quotas de propriedade da companhia, e o preço de mercado das ações, se houver; c) o lucro líquido do exercício; d) os créditos e obrigações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas; e) montante das receitas e despesas em operações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas.

Essas Notas Explicativas são relevantes para os usuários internos e externos por se constituírem em uma peça importante na transparência dos atos e fatos administrativos da gestão, pois essas informações adicionais completam a qualidade e dão maior credibilidade às Demonstrações Contábeis.

AS NORMAS CONTÁBEIS

Presentes os termos da Lei de Regência da Profissão Contábil¹⁰ compete ao Conselho Federal de Contabilidade, dentre outras atribuições, regular acerca dos Princípios de Contabilidade e editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Com vistas, pois, a orientar os profissionais de contabilidade na execução dos registros e na elaboração das demonstrações contábeis, a partir da adoção das novas práticas contábeis adotadas no Brasil¹¹, o Conselho Federal de Contabilidade editou o Comunicado Técnico CTG 2000¹², objeto da legislação atual e em consonância com os padrões internacionais da contabilidade. Aqui se enquadram as sociedades empresárias obrigadas a obedecer a Lei das Sociedades Anônimas e também as demais empresas, inclusive as constituídas sob a forma de limitadas, independentemente da sistemática de tributação por elas adotada.

As regras da Comissão de Valores Imobiliários (CVM)

¹⁰ Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946.

¹¹ Conforme a Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

¹² Aprovado pela Resolução CFC n. 1.159, de 13 de fevereiro de 2009.

devem ser observadas pelas empresas de grande porte, assim classificadas: se a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum tiver, no exercício social anterior, o ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Todas as sociedades empresárias devem ter presentes as determinações previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Pronunciamentos Técnicos editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)¹³.

O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)

Diante da crescente importância da internacionalização das normas contábeis a levar inúmeros países a caminhar para um processo de convergência com vistas a reduzir riscos nos investimentos internacionais e nos créditos de natureza comercial, aliado a um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito, com vistas à maior facilidade de comunicação internacional no mundo com o uso da linguagem universal dos negócios – a contabilidade – o Brasil se integra às normas internacionais de contabilidade, objeto das diretrizes do IASB¹⁴.

Essa integração se realiza por intermédio do Conselho Federal de Contabilidade – órgão responsável pela normatização da contabilidade brasileira.

Para tanto, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), do qual é parte integrante, com voz ativa.

O CPC passou a permitir a participação da profissão contábil nas orientações, formulações e regulações de matérias normativas de interesse das organizações, governo, pesquisadores e futuros profissionais da área contábil.

Compõem o CPC as seguintes entidades: Associação

¹³ A Resolução CFC n. 1.055, de 07 de outubro de 2005, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

¹⁴ International Accounting Standards Board.

Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC - NACIONAL); Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (FIPECAFI); e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Além desses componentes, são sempre convidados a participar do comitê os órgãos também voltados à ciência contábil, quais sejam: Banco Central do Brasil (BCB); Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Secretaria da Receita Federal (SRF); e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

A competência do CPC é a de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos acerca de procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações com vistas a permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Nestes termos, ao Conselho Federal de Contabilidade, compete dar ampla divulgação das minutas dos Pronunciamentos Técnicos, das suas Interpretações e das Orientações emanadas, viabilizando a promoção de audiências públicas para discussão das minutas de matéria técnica contábil, firmando convênios para a adoção dos atos do CPC pelas instituições interessadas e fazer as competentes divulgações.

Destaque-se a preocupação do CFC e das entidades de classe com a qualidade das informações produzidas pela Contabilidade, seja pública ou privada.

APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Para fins deste estudo é trazido da NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, objeto da

Resolução CFC n. 1.185/09¹⁵, a íntegra das partes referentes às Notas Explicativas objetivando a contextualização da pesquisa documental descrita na seção seguinte.

As Notas Explicativas contêm informação adicional em relação às apresentadas nas demonstrações contábeis; oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens não enquadrados nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Presentes, pois, os conteúdos da precitada NBC TG 26(R3) esta editada em 23 de outubro de 2015 pelo CFC, são apresentados os itens relativos às Notas Explicativas, cujos conteúdos por si só se explicam, a saber:

112. As notas explicativas devem: (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas de acordo com os itens 117 a 124; (b) divulgar a informação requerida pelas normas, interpretações e comunicados técnicos que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

113. As notas explicativas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Na determinação de forma sistemática, a entidade deve considerar os efeitos sobre a compreensibilidade e comparabilidade das suas demonstrações contábeis. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

114. Exemplos de ordenação ou agrupamento sistemático das notas explicativas incluem: (a) dar destaque para as áreas de atividades que a entidade considera mais relevantes para a compreensão do seu desempenho financeiro e da posição financeira, como agrupar informações sobre determinadas atividades operacionais; (b) agrupar informações sobre contas

¹⁵ Publicada na obra editada pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TG – geral – normas completas NBC TG – estrutura conceitual: NBC TC 01 a 46 (exceto 14, 34 e 42). Brasília: CFC, 2013. 1.181 p.

mensuradas de forma semelhante, como os ativos mensurados ao valor justo; ou (c) seguir a ordem das contas das demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes e do balanço patrimonial, tais como: declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados (ver item 16); políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117); (i) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e (ii) outras divulgações, incluindo: (1) passivos contingentes (ver NBC TG 25) e compromissos contratuais não reconhecidos; e (2) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver NBC TG 40). Com vistas ao entendimento da citação retro do item 16 da norma, apresenta-se a sua descrição, bem assim a do item 86, também nominado:

16. A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. A entidade não deve afirmar que suas demonstrações contábeis estão de acordo com essas normas, interpretações e comunicados técnicos a menos que cumpra todos os seus requisitos. 86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável: (a) a estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36 a 52; (b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e (c) a possibilidade de qualquer reembolso.

86. Em função dos efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho ajuda a compreender o desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras rubricas devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período, sendo as nomenclaturas utilizadas e a ordenação das rubricas modificadas quando seja necessário para explicar os elementos de seu desempenho. Os fatores

a serem considerados incluem a relevância, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas dessas demonstrações. Por exemplo, uma instituição financeira modifica as nomenclaturas acima referidas a fim de fornecer a informação que é relevante para as operações de uma instituição financeira. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados a menos que sejam atendidos os critérios do item 32.

Em continuidade à descrição, o item: **“116.** As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como seção separada das demonstrações contábeis”.

Na sequência, eis a divulgação de políticas contábeis:

117. A entidade deve divulgar suas políticas contábeis significativas que compreendem: (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e (b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

118. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

119. Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de

entidade. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em normas, interpretações e comunicados emitidos pelo CFC. Um exemplo é a divulgação se a entidade aplica o valor justo ou modelo de custo para suas propriedades de investimento (ver NBC TG 28 – Propriedade para Investimento). Algumas normas, interpretações ou comunicados emitidos pelo CFC exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado.

121. Uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os montantes associados a períodos anteriores e atual não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelas normas, interpretações e comunicados técnicos, mas que tenha sido selecionada e aplicada de acordo com a NBC TG 23.

122. A entidade deve divulgar, junto com suas políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

123. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir: (a) se os ativos financeiros são instrumentos mantidos até o vencimento; (b) quando os riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos financeiros e de ativos arrendados são substancialmente transferidos para outras entidades; e (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda.

124. Algumas divulgações feitas de acordo com o item

122 são requeridas por outras normas, interpretações e comunicados técnicos. Por exemplo, a NBC TG 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades requer que a entidade divulgue os julgamentos que foram feitos ao determinar se a entidade controla outra entidade. A NBC TG 28 requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário dos negócios, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

Apresentam-se as fontes de incerteza na estimativa:

125. A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes principais da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contábeis de ativos e passivos durante o próximo. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca: (a) da sua natureza; e (b) do seu valor contábil à data do balanço.

126. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos nesses ativos e passivos à data do balanço. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados tais como obrigações de pensão. Essas estimativas requerem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

127. Os principais pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o item 125 relacionam-se com as estimativas cujos julgamentos são os mais difíceis de serem feitos por parte da administração, subjetivos ou mesmo complexos. À medida que o número de

variáveis e pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, por consequência, a probabilidade de ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos.

128. As divulgações descritas no item 125 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa ao longo do próximo exercício social se, ao término do período das demonstrações contábeis, forem mensurados pelo valor justo com base em preço cotado em mercado ativo para ativo ou passivo idêntico. Nesse caso, os valores justos podem alterar-se materialmente ao longo do próximo exercício social, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas ao término do período das demonstrações contábeis.

129. As divulgações descritas no item 125 são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza das estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação são: (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas; (b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade; (c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo período em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e (d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza continuar pendente de solução.

130. Esta Norma não requer a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 125.

131. Quando for impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas à data do balanço, a entidade deve divulgar que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os

valores dos respectivos ativos ou passivos no próximo período tenham que sofrer ajustes materiais em função da observação de realidade distinta em relação àqueles pressupostos assumidos. Em todos os casos, a entidade divulga a natureza e o valor contábil do ativo ou passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.

132. As divulgações descritas no item 122 acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no item 125.

133. A divulgação de alguns dos pressupostos do item 125 é requerida por outras normas, interpretações e comunicados técnicos. Por exemplo, a NBC TG 25 requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a futuros eventos que afetem determinadas provisões. A NBC TG 46 – Mensuração do Valor Justo requer a divulgação de pressupostos significativos (incluindo as técnicas de avaliação e as informações) que a entidade aplica na mensuração do valor justo de ativos e de passivos que sejam avaliados pelo valor justo.

A seguir a descrição com relação ao Capital:

134. As entidades devem divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital.

135. A fim de dar cumprimento ao disposto no item 134, a entidade deve divulgar as seguintes informações:(a) informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes:(i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital; (ii) caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e (iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital; (b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão

do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de empréstimos subordinados) como fazendo parte do capital, enquanto outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de *hedge* de fluxos de caixa); (c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período precedente; (d) indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente a que a entidade estiver ou esteve sujeita; (e) caso a entidade não tenha atendido a esses requisitos externos de capital, as consequências dessa não observância. Essas informações devem basear-se nas informações prestadas internamente aos principais dirigentes da entidade.

136. As entidades podem gerir o seu capital de várias formas e podem estar sujeitas a diferentes requisitos no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exercem a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada dos requisitos de capital e da forma como este é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.

Eis as orientações sobre os instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido:

136A. No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (*puttable*) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na extensão em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis): (a)

dados quantitativos resumidos sobre os valores classificados no patrimônio líquido; (b) seus objetivos, políticas e os processos de gerenciamento de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando requerido a fazer pelos seus detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação a período anterior; (c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e (d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.

Cabe, ainda, o registro de outras divulgações, a saber:

137. A entidade deve divulgar nas notas explicativas: (a) o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente; (b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.

138. A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações: (a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada); (b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades; (c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância; (d) se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração.

Além desta apresentação das Notas Explicativas, regras específicas de divulgação existem praticamente em todas as Normas Brasileiras de Contabilidade, as quais devem ser verificadas em sua singularidade, a exemplo da Seção 8 - Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis constante da NBC T

19.41 – Contabilidade para pequenas e médias empresas¹⁶.**METODOLOGIA**

No entendimento de Lima¹⁷ a metodologia adotada corresponde a um “estudo de casos múltiplos” por conter “várias unidades de estudo”, cuja “adoção deste método viabiliza uma imersão integral, profunda e minuciosa do pesquisador sobre a realidade social investigada”.

Para Cruz e Ribeiro¹⁸ trata-se de uma pesquisa descritiva, considerando os instrumentos de coleta de dados, inclusive seus procedimentos e a análise dos dados.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A seguir são apresentadas as sociedades empresárias objeto da pesquisa documental e a análise qualitativa de suas Notas Explicativas.

A USINA BARRALCOOL S.A.¹⁹ descreveu nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis de 31 de dezembro de 2013: “As demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (BR GAAP), [...]” sendo a sigla GAAP representativa da expressão de língua inglesa *generally accepted accounting principles*, cuja tradução é: princípios de contabilidade geralmente aceitos, cujo teor, embora conste da Lei das Sociedades por Ações, está ultrapassado no Brasil, diante da atual denominação de Princípios de Contabilidade.

Em continuidade à descrição apresentou: “[...] as quais abrangem a legislação societária, os Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) [...]”, mas há corretamente a evidência: “[...] e às normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)”.

A EMPRESA DE TRANSMISSÃO DE VÁRZEA

¹⁶ Aprovada pela Resolução CFC n. 1.255, de 10 de dezembro de 2009.

¹⁷ LIMA, Manoelita Correa. Monografia: a engenharia da produção acadêmica, p. 31-32.

¹⁸ CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. Metodologia Científica: teoria e prática, p. 118.

¹⁹ USINA BARRALCOOL S.A. Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis em 31 de dezembro de 2013. Jornal Folha do Estado. Cuiabá, 28 fev. 2014, v. 18, p. 8-10.

GRANDE S.A.²⁰ publicou em seu Relatório da Administração, de 31 de dezembro de 2013, nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis informando: “As práticas contábeis adotadas no Brasil compreendem os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que foram aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)”. As referidas notas encontram-se em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

A UNIMED CUIABÁ – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO²¹ evidenciou no Relatório da Administração, de 31 de dezembro de 2013, em suas Notas Explicativas: “As Demonstrações Financeiras foram elaboradas de conformidade com a legislação comercial e fiscal em vigor, com observância à Lei das sociedades Cooperativas – Lei 5.764/71 e das Normas Brasileiras de Contabilidade [...]”, cujo conteúdo, aliás, encontra-se de acordo com as citadas normas.

A AGRA – AGROINDUSTRIAL DE ALIMENTOS S.A.²² publicou no Relatório da Administração – Ano de 2013, as Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras de 31 de dezembro de 2013 e 2012, com o seguinte:

As Demonstrações Financeiras foram preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, que compreendem os Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que estão de conformidade com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB.

Observa-se a ausência de informações a respeito das Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

O HOSPITAL REGIONAL DE CÁCERES – DR.

²⁰ EMPRESA DE TRANSMISSÃO DE VÁRZEA GRANDE S.A. Relatório da Administração. Jornal Diário de Cuiabá. Cuiabá, 11 mar. 2014.v. 66, c. A, n. 13.840, p. 6-7.

²¹ UNIMED CUIABÁ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. Relatório da Administração. Jornal Diário de Cuiabá. Cuiabá, 14 mar. 2014.v. 66, c. F, n. 13.843, p. 6-7.

²² AGRA – AGROINDUSTRIAL DE ALIMENTOS S.A. Relatório da Administração – Ano de 2013. Jornal Diário de Cuiabá. Cuiabá, 25 mar. 2014.v. 66, c. F, n. 13.852, p. 7.

ANTONIO FONTES²³ publicou suas Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2013 e 2012, com propriedade, constando das Notas Explicativas:

As demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e nas disposições aplicáveis às Instituições em fins lucrativos e às Fundações, expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial a Resolução n. 1409, de 21 de setembro de 2012, que aprovou a ITG 2002.

A NOVA ALIANÇA S.A. AGROPECUÁRIA²⁴ publicou em suas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras, encerrada em 31 de dezembro de 2013, o texto: “LEGISLAÇÃO: As demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com a Lei das S.As. e disposições da Comissão de Valores Imobiliários (CVM), observando as principais práticas contábeis.” cuja síntese não apresenta conteúdos exarados na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, deixando de fazer qualquer menção ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A PARAGEM HOTÉIS RODOVIÁRIOS E TURISMO S.A.²⁵ divulgou nas Notas Explicativas da Diretoria sobre as Demonstrações Contábeis levantadas em 31 de dezembro de 2012: “As demonstrações contábeis estão apresentadas de conformidade com a Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009”.

A sociedade empresária não apresentou as referências cruzadas nas citadas informações deixando de fazer qualquer menção às Normas Brasileiras de Contabilidade expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), especialmente os conteúdos exarados na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

²³ HOSPITAL REGIONAL DE CÁCERES DR. ANTONIO FONTES. Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2013 e 2012. *Jornal Diário de Cuiabá*. Cuiabá, 25 mar. 2014.v. 66, c. F, n. 13.857, p. 7.

²⁴ NOVA ALIANÇA S.A. AGROPECUÁRIA. Relatório da Diretoria. *Jornal Diário de Cuiabá*. Cuiabá, 03 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.860, p. 6.

²⁵ PARAGEM HOTÉIS RODOVIÁRIOS E TURISMO S.A. Relatório da Administração. *Jornal Diário de Cuiabá*. Cuiabá, 08-09 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.864, p. 8.

A TRANSPORTES ARAÚJO S.A.²⁶ publicou seus Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstrações dos Lucros ou Prejuízos relativo ao exercício encerrado em 31 de dezembro de 2013, sem a apresentação das Notas Explicativas sem observância da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A VALE GRANDE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A.²⁷ publicou seus Balanços Patrimoniais, Demonstrações do Resultado, Demonstrações das Mutações do patrimônio Líquido e Demonstrações dos Fluxos de Caixa relativos aos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, com a observação “as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis”, sem, contudo, divulgar as referidas Notas Explicativas.

A ENERGÉTICA ÁGUAS DA PEDRA S.A.²⁸ publicou em suas Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras encerradas em 31 de dezembro de 2013: “As demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais abrangem a legislação societária, os Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Embora apresentadas extensas Notas Explicativas, de difícil leitura pelo minúsculo tamanho da fonte publicada, omitiu a aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme, aliás, constam das Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

A SOCIEDADE HOSPITALAR SÃO JOÃO BATISTA²⁹ publicou as Notas Explicativas evidenciando:

As demonstrações contábeis dos exercícios

²⁶ TRANSPORTES ARAÚJO S.A. Balanço Patrimonial. Demonstração do Resultado do Exercício. DLPA. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 08-09 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.864, p. 7.

²⁷ VALE GRANDE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A. Em Recuperação Judicial. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 11 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.866, p. 8.

²⁸ ENERGÉTICA ÁGUAS DA PEDRA S.A. Relatório da Administração. **Jornal Folha do Estado**. Cuiabá, 23 abr. 2014, v. 18, n. 6.454, p. 7-8.

²⁹ SOCIEDADE HOSPITALAR SÃO JOÃO BATISTA. Balanço Patrimonial. Demonstrativo do Superávit ou Déficit, Demonstração de Fluxo de Caixa. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 23 abr. 2014. v. 25, n. 8.131, p. 6.

findos em 31 de dezembro de 2013 estão sendo apresentados de acordo com as práticas contábeis estabelecidas na Lei 6.404/76 e Resolução CFC 877/2000, que aprovou a NBC T 10.19 e demais disposições adotadas por entidades sem fins lucrativos.

A TAMBURI EMPREENDIMENTOS DE TURISMO E HOTELARIA S.A.³⁰ publicou em suas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, encerrada em 31 de dezembro de 2013, uma síntese sem expor os conteúdos exarados na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, deixando de fazer qualquer menção ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A MORUMBI AGROPECUÁRIA S.A.³¹ publicou em suas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, encerrada em 31 de dezembro de 2013, uma síntese sem expor os conteúdos exarados na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, registrando, sem qualquer menção ao Conselho Federal de Contabilidade:

As demonstrações financeiras estão sendo apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas na legislação societária brasileira e nos Pronunciamentos, nas Orientações e nas Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e aprovados pela CVM.

A CEVAL CENTRO OESTE S.A.³² publicou o Relatório da Administração relativo ao exercício social encerrado em 31 de dezembro de 2013, o qual contempla suas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas sem todos os elementos elucidativos preconizados na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A ITAMARATY NORTE S.A. AGROPECUÁRIA³³ ao

³⁰ TAMBURI EMPREENDIMENTOS DE TURISMO E HOTELARIA S.A. Relatório da Administração. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 23 abr. 2014. v. 66, c. F, n. 13.877, p. 8.

³¹ MORUMBI AGROPECUÁRIA S.A. Relatório da Diretoria. Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 29 abr. 2014. v. 25, n. 8.137, p. 7.

³² CEVAL CENTRO OESTE S.A. Relatório da Administração. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 29 abr. 2014. v. 25, c. A. n. 8.137, p. 6.

³³ ITAMARATY NORTE S.A. AGROPECUÁRIA: Relatório da Diretoria. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 29 abr. 2014. v. 25, c. A. n. 8.137, p. 8.

publicar suas Notas Explicativas, de 31 de dezembro de 2013, apresentou a seguinte evidência:

As Demonstrações Contábeis foram preparadas e estão sendo apresentadas de acordo com políticas contábeis adotadas no Brasil que compreendem os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), conjugada com a legislação específica aplicada às concessionárias de energia elétrica [...].

Todas as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis encontram-se de conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

A PROTEGE S.A. PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE VALORES³⁴ descreveu em suas Notas Explicativas de 31 de dezembro de 2013:

As demonstrações financeiras preparadas conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais abrangem a Legislação Societária, os Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

O texto se encontra de acordo com as NBCs. Não foram apresentadas as referências cruzadas dos itens das Notas Explicativas em relação às Demonstrações Contábeis, conforme preconiza o item 113 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

A JURUENA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A.³⁵ Constou em suas Notas Explicativas de 31 de dezembro

³⁴ PROTEGE S.A. PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE VALORES. Demonstrações Financeiras. Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras. **Jornal Valor Econômico**. São Paulo, 29 abr. 2014. c. A, p. 10.

³⁵ JURUENA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A. Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis em 31 de dezembro de 2013. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 30 abr. 2014. v. 66, c. F, n. 13.880, p. 2.

de 2013:

As demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais abrangem a Legislação Societária brasileira, as normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e com os Pronunciamentos, Interpretações, Orientações Técnicas (coletivamente CPCs) emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) adotados no Brasil e aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O texto se encontra de acordo com as NBCs. Não foram apresentadas as referências cruzadas dos itens das Notas Explicativas em relação às Demonstrações Contábeis, conforme preconiza o item 113 da NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Diante da diversidade de informações contidas, instigou um estudo acurado e profundo sobre a matéria, de sorte a servir como preceito das palavras de Bourdieu³⁶: “A ciência é reforçada toda vez que se reforça a crítica científica, ou seja, não há como separar a qualidade científica das armas disponíveis e a necessidade, para triunfar cientificamente, de utilizar as armas da ciência, e apenas elas”. As críticas são construtivas.

Ao proceder, pois, à análise qualitativa de 17 (dezessete) Demonstrações Contábeis e suas Notas Explicativas publicadas por sociedades empresárias e entidades em jornais de grande circulação, consigna-se ser de: a) 24% (vinte e quatro por cento) o percentual de documentação sem quaisquer reparos; b) 35% (trinta e cinco por cento) de relatórios com necessárias alterações sobre ocorrências; c) 41% (quarenta e um por cento) com necessidade de revisão dos conteúdos das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Considerando estarem essas NBC divulgadas no site do

³⁶ BORDIEU, Pierre. *Lições da Aula*. São Paulo: Ática, 1994. p. 23-24.

CFC, inclusive com link específico às normas no site do Conselho Regional de Contabilidade de Mato Grosso (CRCMT), recomenda-se aos Profissionais da Contabilidade o acompanhamento das divulgações relativas aos trabalhos contábeis por eles desenvolvidos, inclusive fazendo-se presentes nas audiências públicas relativas às consultas sobre alterações das referidas Normas Brasileiras de Contabilidade.

REFERÊNCIAS

AGRA – AGROINDUSTRIAL DE ALIMENTOS S.A. Relatório da Administração – Ano de 2013. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 25 mar. 2014.v. 66, c. F, n. 13.852, p. 7.

BORDIEU, Pierre. **Lições da Aula**: Aula inaugural proferida no Collège de France em 23 de abril de 1982. Trad. Egon de Oliveira Rangel. 2. ed. São Paulo: Ática, 1994. p. 23-24.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Lei das Sociedades por Ações. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 09 maio 2014.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946**. Lei de Regência da Profissão Contábil. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 26 abr. 2014.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil Brasileiro. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 09 maio 2014.

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 26 abr. 2014.

CEVAL CENTRO OESTE S.A. Relatório da Administração. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 29 abr. 2014. v. 25, c. A. n. 8.137, p. 6.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: NBC TG – geral – normas completas NBC TG – estrutura conceitual: NBC TC 01 a 46 (exceto 14, 34 e 42). Brasília: CFC, 2013. 1.181 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.055, de 07 de outubro de 2005**. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em 10 abr. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.159, de 13 de fevereiro de 2009**. Aprova o Comunicado Técnico CFC 2000 que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei n. 11.638/07 e MP n. 448/08 devem ser tratados. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em 26 abr. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.255, de 10 de dezembro de 2009**. Aprova a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em 26 abr. 2014.

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia Científica**: teoria e prática. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

EMPRESA DE TRANSMISSÃO DE VÁRZEA GRANDE S.A. Relatório da Administração. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 11 mar. 2014.v. 66, c. A, n. 13.840, p. 6-7.

ENERGÉTICA ÁGUAS DA PEDRA S.A. Relatório da Administração. Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2013. **Jornal Folha do Estado**. Cuiabá, 23 abr. 2014, v. 18, n. 6.454, p. 7-8.

HOSPITAL REGIONAL DE CÁCERES – DR. ANTONIO FONTES. Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2013 e 2012. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 25 mar. 2014.v. 66, c. F, n. 13.857, p. 7.

ITAMARATY NORTE S.A. AGROPECUÁRIA: Relatório da Diretoria. Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis de 31

de dezembro de 2013 e 2012. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 29 abr. 2014. v. 25, c. A. n. 8.137, p. 8.

JURUENA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A. Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis em 31 de dezembro de 2013. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 30 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.880, p. 2.

LIMA, Manoelita Correa. **Monografia**: a engenharia da produção acadêmica. São Paulo, Saraiva, 2004.

MORUMBI AGROPECUÁRIA S.A. Relatório da Diretoria. Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 29 abr. 2014. v. 25, n. 8.137, p. 7.

NOVA ALIANÇA S.A. AGROPECUÁRIA. Relatório da Diretoria. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 03 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.860, p. 6.

PARAGEM HOTÉIS RODOVIÁRIOS E TURISMO S.A. Relatório da Administração. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 08-09 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.864, p. 8.

PROTEGE S.A. PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE VALORES. Demonstrações Financeiras. Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras. **Jornal Valor Econômico**. São Paulo, 29 abr. 2014. c. A, p. 10.

SOCIEDADE HOSPITALAR SÃO JOÃO BATISTA. Balanço Patrimonial. Demonstrativo do Superávit ou Déficit, Demonstração de Fluxo de Caixa. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados. **Jornal A Gazeta**. Cuiabá, 23 abr. 2014. v. 25, n. 8.131, p. 6.

TAMBURI EMPREENDIMENTOS DE TURISMO E HOTELARIA S.A. Relatório da Administração. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 23 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.877, p. 8.

TRANSPORTES ARAÚJOS.A. Balanço Patrimonial. Demonstração do Resultado do Exercício. DLPD-Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 08-09 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.864, p. 7.

UNIMED CUIABÁ – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. Relatório da Administração. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 14 mar. 2014.v. 66, c. F, n. 13.843, p. 6-7.

USINA BARRALCOOL S.A. Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis em 31 de dezembro de 2013. **Jornal Folha do Estado**. Cuiabá, 28 fev. 2014, v. 18, p. 8-10.

VALE GRANDE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A. Em Recuperação Judicial. **Jornal Diário de Cuiabá**. Cuiabá, 11 abr. 2014.v. 66, c. F, n. 13.866, p. 8.

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO APLICADO A MICRO E PEQUENA EMPRESA: RESULTADO DE UM ESTUDO DE CASO

Weily Toro Machado

RESUMO

Tendo em vista a importância das empresas planejarem suas ações, e sabendo que este é um dos fatores importantes para a sobrevivência das organizações, seja ela grande ou média ou pequena, o presente trabalho tem por objetivo examinar e apresentar uma metodologia de gestão com base no planejamento estratégico para detectar problemas nas micros e pequenas empresas. Sabendo que não é possível uma empresa trilhar caminho de sucesso sem planejar suas ações, serão abordados temas sobre teorias estratégicas e gestão de pequenos empreendimentos. Percebe-se que o assunto é bastante significativo para os estudos e pesquisas nas Ciências Empresariais, haja vista a relevância destas na economia nacional e mundial em que está inserida. Por fim, através de um estudo de caso será apresentado como estes empreendimentos são administrados e de que maneira o planejamento estratégico pode contribuir para um novo modelo administrativo baseado no caso peculiar de uma micro empresa em crise.

Palavras-chave: Planejamento Estratégico, Estratégias, Gestão de Micros e Pequenas Empresas.

INTRODUÇÃO

Para que as empresas se perpetuem e se desenvolvam no mercado globalizado contemporâneo elas precisam de retorno eficaz para se fortalecer diante das constantes mudanças na economia e no meio empresarial.

Estes retornos necessitam de muita agilidade empresarial para um redirecionamento da estrutura organizacional, visando atenuar os possíveis conflitos dos setores envolvidos. A cultura

administrativa dos microempresários nos ensina que seu desejo é ver o retorno muito rápido de qualquer mudança ou investimento efetuado, sendo medido pelo lucro esperado. São sinais de que as organizações estão focando seus esforços para obter benefícios de curto prazo. O que pode invalidar qualquer proposta de planejamento estratégico.

O planejamento estratégico deve ser visto como um dos fatores relevantes para a sobrevivência e perpetuação das micros e pequenas empresas. E, diante das evidências demonstradas por pesquisas e estudos realizados, está pesquisa se inseriu na perspectiva de analisar o uso do planejamento estratégico como instrumento para detectar possíveis problemas administrativos visando auxiliar na tomada de decisão da empresa.

Pensando no desenvolvimento organizacional sobre o enfoque das teorias inerentes ao planejamento estratégico nas empresas pertencentes a este porte empresarial, nosso trabalho apresenta um estudo comparativo de um modelo de gestão, com base em planejamento estratégico e a forma como elas são administradas atualmente, e também o entendimento e a compreensão de como são geridas e como funciona o processo de gestão deste negócio sob a ótica das teorias estratégicas.

O interesse por esta investigação surgiu de observações efetuadas sobre o tema, e que, aparentemente, constatava a fragilidade com que as empresas de pequeno porte tratam o assunto, o que demonstra a sua relevância para discussões no meio acadêmico e empresarial.

O estudo foi orientado por uma abordagem qualitativa descritiva sob o modelo de pesquisa bibliográfica e estudo de caso, uma vez que, de acordo o apresentado, esta é uma abordagem que permite as considerações das mais variadas maneiras relativas ao caso analisado.

Utilizamos como instrumentos de coleta de dados, questionários, entrevistas, formulários e observações. A pesquisa foi desenvolvida em uma microempresa varejista na cidade de Cáceres - Mato Grosso, Brasil, pertencente ao setor comercial supermercadista.

REFERENCIAL TEÓRICO

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E MICROS E PEQUENAS EMPRESAS

DEFINIÇÃO E IMPORTÂNCIA DAS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS - MPE'S.

Não há unanimidade sobre a determinação do segmento das MPE's. Ressalta-se, na prática, uma infinidade de critérios para a sua conceituação, seja pelas leis próprias, ou por parte de instituições financeiras e órgãos representativos do setor, ora fundamentando-se no valor do faturamento bruto, ora no número de funcionários, ora em ambos. A utilização de definições heterogêneas está intrinsecamente ligada à finalidade e os objetivos das instituições que promovem seu enquadramento (regulamentação, crédito, estudos, etc.).

O que é ratificado por Longenecker et alli (1997, p.27) que diz: a definição das MPE's é algo impositivo porque pessoas podem adotar critérios distintos para propósitos diferentes.

Administração nas Micros e Pequenas Empresas

Administração nas pequenas empresas é algo tratado de forma bastante amadora, uma vez que muitas delas não têm ou julgam não ter condições para investir em cursos de capacitação para a organização do empreendimento, deixando o negócio sem direção, sem rumo e sem destino promissor, o que de certa forma contribui para o aumento do número de pequenas empresas que fecham as portas nos primeiros anos de vida.

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) através de pesquisas identificou as causas de sucesso e fracasso das empresas brasileiras. As quais foram subdivididas em três características principais: habilidades gerenciais; capacidade empreendedora; logística operacional.

Dentro dessas características estão: bom conhecimento do mercado onde atua; boa estratégia de vendas; criatividade do empresário; aproveitamento das oportunidades de negócios; empresário com perseverança; capacidade de liderança; escolha de um bom administrador; uso de capital próprio; reinvestimento dos lucros na empresa; acesso a novas tecnologias.

Pode-se analisar que todos os pontos estão relacionados com a administração das empresas, portanto, fica evidente que o principal fator de sucesso das empresas está relacionado com a forma de como é gerido o empreendimento, diante disso, vê-se o quão é importante às técnicas administrativas para o sucesso empresarial.

Já para a causa do fechamento das empresas, a pesquisa apresentou que os motivos da grande mortalidade das empresas no Brasil estão fortemente ligados, em primeiro lugar, a falhas gerenciais na condução dos negócios, seguida das econômicas conjunturais e tributação.

As falhas gerenciais, por sua vez, podem ser relacionadas à falta de planejamento na abertura do negócio, levando o empresário a não avaliar de forma correta, previamente, dados importantes para o sucesso do empreendimento, como a existência de concorrência nas proximidades do ponto escolhido, a presença potencial de consumidores, dentre outros fatores.

Assim, à medida que uma empresa cresce e, conseqüentemente, aumenta sua complexidade de relacionamentos, atividades e processos; é essencial a existência de um meio termo entre um estilo gerencial liberal e um estilo mais formal e sistemático de gerenciamento.

DA ESTRATÉGIA AO PLANEJAMENTO E GESTÃO ESTRATÉGICA

A competição existiu muito antes da estratégia. Começou com o aparecimento da própria vida, quando seres vivos disputavam o mesmo espaço na cadeia alimentar, eles se enfrentavam e pleiteava o seu sustento para sobreviver, e, se eles tivessem variação nas espécies, as disputas eram menos acirradas, e, conseqüentemente, conseguiam conviver junto no mundo animal.

Ao longo de milhões de anos não existiu estratégia propriamente dita na competição natural, e sim, obras do acaso e das leis das probabilidades, onde os competidores encontravam combinações de recursos correspondentes as suas características.

Levando a concluir, que isso não era estratégia e sim

uma seleção natural das espécies, classificada como Darwinismo, o qual afirmava que o alimento poderia ser farto no presente, isso não acontece em todas as estações, e ratifica, em cada espécie nascem mais indivíduos do que podem sobreviver levando a uma consequência de uma luta pela existência frequente, sendo aquela espécie que apresentar uma leve variação em seu modo de sobrevivência terá mais chances para se perpetuar. (DARWIN apud WHINTTINGTON, 2002 p. 22).

O que vimos acima pode ser aplicado em todos os sistemas vivos, e também aos negócios, nos levando a entender que o processo natural de extinção parece ser vital para os negócios, porque, se todos pudessem crescer indefinidamente o mercado total cresceria até uma dimensão infinita em um planeta finito.

Existem vários conceitos e definições de estratégias, não prevalecendo, um conceito único universalmente aceito, segundo Mintzberg e Quin: “*Strategos* referia-se, inicialmente, a um papel (um general no comando de um exército).

Posteriormente, passou a significar “a arte do general”, ou seja, as habilidades psicológicas e comportamentais com as quais exercia seu papel. Ao tempo de Péricles (450 a.C.), passou a significar habilidades gerenciais (administração, liderança, oratória, poder). E, à época de Alexandre (330 a.C.), referia-se à habilidade de empregar forças para sobrepujar a oposição e criar um sistema unificado de governação global” Mintzberg e Quin (2001 p.20).

Com a evolução e revolução da administração dos empreendimentos o conceito apresentado acima foi aumentando e ampliando o seu campo de atuação, e, hoje pode ser visto e observado nos vários modelos de planejamento das entidades. Kaplan e Norton (1997, p.38) dizem que, estratégia é a escolha dos segmentos de mercado e clientes que as unidades de negócios pretendem servir.

Já o Planejamento é um atributo inseparável do desenvolvimento e do progresso da humanidade. Através dele a humanidade consegue delinear metas para o seu bem-estar, se preparar para casualidade e ameaças futuras, e, obter sucesso em função da possibilidade de novas oportunidades. Ou seja, para alcançar um objetivo é preciso primeiro planejar o caminho a seguir.

Com o propósito de desenvolver uma metodologia operacional eficaz, onde o procedimento dos seus elementos apresente características dinâmicas, que permita as organizações visualizar em termos globais dos objetivos, a missão, visão e estratégias das empresas, surgiu o planejamento estratégico.

Na visão de Philip Kotler apud Bornholdt (1997, p. 3), planejamento estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando um maior grau de interação com o ambiente. Já para Almeida (2003, p. 13), planejamento estratégico é entendido como uma técnica capaz de ordenar as ideias das pessoas, de forma que se possa criar uma visão do caminho a ser seguido (estratégia).

O planejamento estratégico deve estar interligado com os demais níveis de planejamento gerando um ciclo básico, o que irá gerar o princípio do planejamento integrado, no qual os vários escalões de uma empresa apresentam os planos de maneira integrada.

Portanto, o planejamento estratégico de forma isolada é insuficiente, uma vez que, o estabelecimento de objetivos a longo prazo, bem como seu alcance, resulta numa situação nebulosa, pois não existem ações mais imediatas que operacionalizem o planejamento estratégico. A falta desses aspectos é suprida através do desenvolvimento e implantação dos planejamentos táticos e operacionais.

A implementação da estratégia começa conforme Kaplan e Norton (1997, p.207) pela capacitação e envolvimento das pessoas que devem executá-la. No entanto, Oliveira (2004, p.282) salienta, que o executivo deve estar ciente de que sua empresa só conseguirá obter as efetivas vantagens do planejamento estratégico se forem observados determinados aspectos.

Quanto a isso, Mintzberg apud Silva (2001, p.54) aponta algumas falácias do planejamento estratégico, apoiando em três suposições básicas: - falácia da predição: nem tudo pode ser previsto; - falácia da separação: estratégias separadas das operações, a formulação separada da implementação; - falácia da formalização: sistemas que não conseguem fazer melhor, ou pelo menos igual ao ser humano, incapazes da interpretação, compreensão e síntese.

Observa-se, que desta forma, não existe uma sintonia

entre a formulação dos planos feitos por planejadores, e sua efetiva implementação, o que de certa forma distorcerá os resultados esperados, causando assim, uma rejeição por parte de alguns gestores em utilizar este instrumento administrativo, como algo que possa ser desenvolvido e executado em busca do sucesso da entidade.

PLANEJAMENTO E GESTÃO ESTRATÉGICA NAS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS

Entre os estudos já realizados sobre a implementação do planejamento estratégico nas micros e pequenas empresas, encontra-se a tese de doutoramento de Almeida (1995) . Ele desenvolveu um modelo de planejamento estratégico aplicado em um grupo de tecelagens da cidade de Americana - São Paulo.

Essa tese, juntamente com a experiência do autor em consultoria o levou a elaboração de um manual prático de planejamento estratégico para pequenas empresas. Contrapondo qualquer ideia que expresse a opinião de que planejamento estratégico deve ser elaborado somente por grandes corporações, o autor trabalhou na aplicação do estudo, uma simplificação na implementação do planejamento estratégico, resguardando as particularidades existentes entre as grandes e pequenas empresas.

Conforme Bateman e Snell existe uma estreita relação entre o processo do planejamento estratégico e o da administração estratégica, embora as organizações possam utilizar diferentes termos para enfatizar as partes do processo, e que é conceituado por Oliveira como: “Uma administração do futuro que, de forma estruturada, sistêmica e intuitiva, consolida um conjunto de princípios, normas e funções para alavancar harmoniosamente o processo de planejamento da situação futura desejada da empresa como um todo [...]”. Oliveira (1999 p. 28).

Parafraseando Lorange e Vancil apud Oliveira (2004, p.68), afirmamos não existir uma metodologia universal de planejamento estratégico, porque as empresas diferem em tamanho, em tipos de operações, em forma de organizações, em filosofia e estilo administrativo. No entanto, apresentamos a

seguir alguns modelos desenvolvidos para aplicação em micros e pequenas empresas.

ALGUNS MODELOS DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO O MODELO DE ALMEIDA

Após vários anos de pesquisas, Almeida em parceria com Fischmann escreveu um livro intitulado “Planejamento Estratégico na Prática (1991)”, onde demonstra que é possível a utilização desta ferramenta gerencial em pequenas empresas, e não só nas grandes corporações.

Para Almeida (2003, p. 10), o planejamento estratégico quando aplicado às pequenas empresas, necessita de um grande grau de simplificação e enfrenta a dificuldade de conseguir que o empresário, saia do dia-a-dia, sendo necessário criar um comprometimento com sua equipe, para forçá-lo a desenvolver o trabalho.

Conforme Almeida (2003, p.14), o processo de desenvolvimento do plano estratégico inicialmente, tem quatro atividades para orientar a realização da estratégia: 1) Análise dos aspectos internos; 2) Análise do ambiente; 3) Comparação da orientação com o campo de atuação; 4) Estabelecimento da estratégia vigente.

Após estas quatro grandes atividades realizadas, é possível que várias estratégias sejam levantadas, o que de certa forma o gestor estratégico deve sintetizá-las, harmonizando-as, dando um sentido geral, tornando-as um conjunto de estratégias em que possa ser identificado como um todo. O autor afirma que o planejamento pode ser dividido em três níveis interligados entre si: nível estratégico, administrativo e operacional.

O Modelo de Tavares

Tavares (1991) comenta, Planejamento Estratégico é visto por muitos como uma ferramenta que deve ser utilizada somente por grandes corporações, talvez seja, por esta técnica administrativa ter nascido em grandes conglomerados, mas o autor adverte que se fizer algumas adaptações, pode ser trabalhada em qualquer tipo

de empresas. Partindo dessa assertiva, Tavares menciona que o modelo apresentado a seguir traz uma inovação por ser aplicado tanto em organizações de grande como de pequeno porte.

O planejamento tem que passar por uma etapa básica que é a institucionalização do processo de planejamento, neste caso, entende-se institucionalização como um conjunto de medidas necessárias à efetiva implementação do planejamento, que são:

- Explicação do processo de planejamento;
- Formalização de um grupo de apoio ao processo;
- Abordagem a ser seguida;
- Adoção de uma linguagem comum;
- A definição das etapas do planejamento estratégico.

Apesar do modelo apresentado por Tavares ter uma sequência de etapas, ele salienta que existem controvérsias sobre a questão inicial que é: por onde começar?

Para ele o princípio do planejamento estratégico deve ser apoiado em dois pressupostos básicos: primeiro o início e natureza da organização, em pequena empresa dependerá das habilidades do seu fundador e sua vocação; e segundo a experiência em planejamento, que é um pressuposto verificará se inicia o processo de planejamento pela missão (empresas sem experiência) ou análise ambiental (empresa com experiência).

O Modelo de Oliveira

Esta metodologia nasceu pela experiência do autor em atividades como consultor em planejamento estratégico em grandes, médias e pequenas empresas, pesquisas bibliográficas e debates com alguns especialistas no Brasil e exterior.

O planejamento estratégico deverá apresentar como resultado do trabalho o direcionamento de esforços para pontos comuns, consolidação do entendimento por todos os funcionários desde a missão até os planos operacionais, e definição de agenda de trabalho levando em conta as prioridades estabelecidas e as exceções justificadas.

A elaboração e implementação do planejamento

estratégico segundo o autor podem ser apresentadas esquematicamente na seguinte ordem: Fase I – Diagnóstico estratégico: • 1ª Etapa – Identificação da visão; • 2ª Etapa – Análise externa; • 3ª Etapa – Análise interna; • 4ª Etapa – Análise dos concorrentes; Fase III – Instrumento prescritivos e quantitativos; • 1ª Etapa – Instrumentos prescritivos; • 2ª Etapa – Instrumentos quantitativos; Fase II – Missão da empresa; • 1ª Etapa – Estabelecimento da missão da empresa; • 2ª Etapa – Estabelecimento dos propósitos atuais e potenciais; • 3ª Etapa – Estruturação e debate de cenários; • 4ª Etapa – Estabelecimento da postura estratégica; • 5ª Etapa – Estabelecimento das macroestratégias e macropolíticas; Fase IV – Controle e avaliação.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este estudo trata de uma microempresa de atividade comercial varejista, pertencente ao setor supermercadista, localizada na cidade de Cáceres, interior do estado de Mato Grosso – Brasil.

Neste trabalho, a empresa será denominada como MERCADO 2 IRMÃOS (nome hipotético, objetivando preservar a imagem da empresa pesquisada, todos os valores constantes neste capítulo são expressos em reais), com um faturamento anual médio de R\$ 720.000,00 e conta com colaboração para o seu funcionamento de seis pessoas.

Sendo três sócios que respondem pela gerência financeira (Sra. Maria, esposa), operacional (Sr. Pedro, cunhado) e gerência administrativa (Sr. Jorge, esposo), e com três funcionários (Alice, Joana e João) que trabalham diretamente na parte operacional, (todos os nomes aqui são fictícios, e os números utilizados são indexados, visando preservar a integridade dos participantes e da empresa).

HISTÓRICO ATÉ A CRISE

A empresa pesquisada foi idealizada pelo Sr. Jorge, que tinha adquirido um imóvel e não sabia o que fazer com ele, no

entanto, a intenção inicial era de montar um negócio para o seu pai, fato que não ocorreu. E assim sendo, o imóvel ficou inutilizado por algum tempo, mas eles tinham a pretensão de utilizar o espaço da melhor maneira possível.

Mesmo com divergência resolveram colocar a proposta em prática. A partir de então, começaram a empreender o negócio, a ideia inicial era de atender somente o bairro em que se localizava o MERCADO 2 IRMÃOS, em torno de 200 a 300 famílias, porém, o negócio tomou uma dimensão fora do previsto pelos sócios inicialmente.

Quando o negócio estava em funcionamento há algum tempo, perceberam que havia acontecido uma mudança muito rápida, porque começaram a atender, outros bairros, e fazer mais investimento do que o previsto, “começamos atingir, dois, três, quatro, cinco bairros a região toda ali. E durante o período de 38 meses meu objetivo era investir lá no máximo uns R\$ 20.000,00 a estrutura física mais uns R\$ 20.000,00, todavia, ao longo dos 38 meses eu investi a estrutura física, ampliações, mais uns R\$ 70.000,00 a R\$ 80.000,00 lá dentro, isso foi passado mês a mês, foi contabilizado” afirma o Sr. Jorge, o que foi relatado também pela Sra. Maria.

Diante desses fatos, a decisão dos sócios foi colocar um deles trabalhando diretamente no MERCADO. Então decidiram que o Sr. Pedro fosse para o MERCADO, “com intuito justamente de ser os nossos olhos” afirma o Sr. Jorge.

Acreditando na experiência do Sr. Gomes, que para eles era um *expert*, no setor, seguiram a política estabelecida por ele, mesmo não tendo a anuência do Sr Jorge, que dizia não concordar com a política de gestão dele.

Para a Sra. Maria a política de estabelecer preços estava errada, comenta “o Sr. Gomes não estava habituado a trabalhar em mercearia pequena, em um negócio para vender só o básico, o que ele fazia, comprava por R\$ 1,00 e vendia por R\$ 1,05 não tinha lucro, para ele tinha, R\$ 0,05 de lucro, na imaginação dele era lucro, e na hora que você for por no real não é, você paga imposto, água, luz, funcionários, e outras despesas, então ele não tinha essa visão, porque até então, para ele, o dever dele era comprar”.

O Sr. Jorge relata que quando fez o levantamento constatou a seguinte situação: o mercado tem lá hoje, R\$ 72.000, em

preço de vendas no estoque, tem uma instalação que é o imóvel, as dívidas estão em torno de R\$ 142.000,00 de imediato, sem contar, encargos trabalhistas, impostos, só as dívidas com fornecedores [...].

A venda do mercado era de uns R\$ 90.000,00 por mês e um compromisso de R\$ 142.000,00 [...] então não existia negócio. Eu nem podia imaginar, em levar o negócio normal a partir de então, eu tinha que pegar chacoalhar, botar o negócio para andar por menor que seja, reduzir ao máximo ou a quantidade que fosse obrigado a reduzir para dar continuidade, e tinha também que escalonar meus compromissos.

Diante desse levantamento os sócios deduziram que a empresa estaria trabalhando com um prejuízo de 7 a 8% por mês ao longo dos 38 meses. E decidiram reestruturar o negócio sendo que uma das medidas foi a de aumentar os preços considerados impraticáveis diante dos fatos e depois de acaloradas discussões, aumentaram os preços entre 16 a 20% no geral, com objetivo de obter um lucro em torno de 8 a 10%.

Para os sócios a situação é a seguinte:

“Hoje a nossa empresa está assim, eu acredito que se desmembrar ela vai caminhar com as pernas e vai talvez muito bem, porém, no nosso caso creio que ela ainda esta em momento crítico, nós estamos saindo deste momento crítico, mas ainda está já não é tão crítico, como era há um ano e meio atrás, estamos saindo”.

ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS DADOS - ANÁLISE DOS ASPECTOS QUE LEVARAM A CRISE

Conforme detectado na pesquisa e descrito na exposição do caso, observa-se que vários fatores levaram a empresa a entrar em crise, sendo os principais apresentados abaixo:

1) Inexistência de planejamento para constituir e desenvolver o empreendimento: Um empreendimento não sobrevive somente de ideias vagas e sem ação “[...] infelizmente a maioria dos comerciantes por menor que sejam, os experimentadores, na verdade não pensam o negócio [...]”.

2) Empresa de característica e atitude familiar: Destaca-

se que estas atitudes poderão estar prejudicando o andamento do negócio, afetando-o como um todo. Porque não existe uma separação clara do que realmente é empresa e o que é sócio, ou seja, as decisões podem estar sendo tomadas de uma forma totalmente emocional, e não com caráter profissional que é exigido nas empresas do século XXI.

3) Falta de conhecimento do novo setor de atuação: Vale ressaltar que no início do empreendimento nenhum dos sócios tinha experiência no setor de atuação ficando a mercê dos conhecimentos alheios. Sendo assim, esta situação começou a ser revertida quando a parceria se findou, e os proprietários literalmente assumiram a gestão da empresa analisando a empresa em seu contexto geral. Assim sendo, hoje a atual conjuntura é a de que os sócios têm um vasto e sólido conhecimento do setor.

4) Desorganização administrativa: Este aspecto fica evidente quando comentado pelos próprios gestores que aponta uma série de fatores: falta de administração; empréstimo com altas taxas de juros; investimento sem planejamento; crescimento de vendas sem saber se estava obtendo lucro; falta de controle interno; inexistência de sistema de informações adequado;

Este é um problema reconhecido pelos gestores que afeta a empresa em sua totalidade, e diante da pesquisa realizada, pode se constatar que o MERCADO 2 IRMÃOS, não tem um sistema de informação que sirva no auxílio para tomada de decisão, muitos erros cometidos pelos gestores provém das falhas que existem neste sistema, falhas referentes à parte administrativa como compra, venda, pagamento, recebimento, contratação, atendimento, dentre outras.

5) Delegar atribuições a pessoas sem acompanhamento: Este é um problema crucial nas empresas, sobre tudo nas micros e pequenas empresas de característica altamente familiar, em que as funções e/ou atribuições são confiadas a pessoas sem nenhuma ou quase nenhuma capacidade administrativa.

No MERCADO 2 IRMÃOS a situação não foi diferente, para que o empreendimento começasse foi realizado uma parceria com uma pessoa que se dizia entendida do assunto. Nota-se que em momento algum foi testado ou discutido sobre a capacidade administrativa do parceiro em questão, este fator culminado com outros, levou o MERCADO 2 IRMÃOS a uma

situação de crise administrativa e financeira gravíssima, que foi visto pelos sócios como uma “[...] situação quase irreversível, só não foi por que nós acordamos a tempo [...]”.

6) Falta de conhecimento das ferramentas e técnicas administrativas por parte dos gestores e funcionários: Embora todos os sócios considerem as ferramentas e técnicas muito importantes, o MERCADO 2 IRMÃOS não as aplica, dentro destas podemos citar algumas: planejamento financeiro; planejamento de marketing; controle de custos; relatórios contábeis; planejamento estratégico. Observa-se pelas respostas das questões aplicadas, que estas ferramentas são de extrema relevância para a empresa, no entanto, por não conhecerem como aplicá-las, existe uma grande dificuldade de implantação na empresa.

7) Inexistência de participação em cursos e treinamentos para gestores e funcionários: A educação continuada e o aperfeiçoamento são coisas que não fazem parte da cultura administrativa dos gestores de micro empresas, vários pretextos são apontados para que estes cursos não aconteçam, tais como, a falta de tempo, dinheiro, etc.

O que foi confirmado pelas informações levantadas, as respostas foram unânimes afirmando que não fazem cursos na área gerencial, ou que já fizeram há muito tempo, mas não surtiu os resultados esperados.

Já os funcionários responderam que nunca fizeram cursos de aperfeiçoamento pela empresa e não recebem incentivos pelos gestores para se atualizarem, porém, se eles tivessem oportunidade gostariam de estar se aperfeiçoando.

Ressalta-se que embora os gestores tenham um nível de escolaridade alto, não é comum a participação deles na busca do conhecimento em cursos gerenciais. Este pode ser um dos fatores que afetam o desempenho de implantação de novas técnicas gerenciais.

ANÁLISE DO AMBIENTE INTERNO E EXTERNO

De acordo com os dados levantados na pesquisa, sob a ótica de como a microempresa é administrada, pode-se observar que o estilo de administrar é um tanto quanto rudimentar. É definido e implementado através de tentativas de acertos e erros, como é confirmado por um dos sócios “nós cometemos um erro muito grande, sempre cometemos este tipo de erro em função de que não fomos preparados para dar certo, então começamos a fazer na base do experimento, por exemplo, podemos ver o estoque como o melhor negócio, quando na verdade não é, o melhor negócio é o giro deste estoque que vai dar o lucro”.

Em conformidade com as observações efetuadas constata-se que não existe uma definição de funções claras e estruturadas, sendo esta uma característica da microempresa.

Já os gestores do MERCADO 2 IRMÃOS sempre procuraram dividir as responsabilidades e tentam conversar sobre o que deve ser feito no dia-dia. A pesquisa apontou também que até hoje o MERCADO 2 IRMÃOS ainda sofre os reflexos do impacto ocorrido há aproximadamente dois anos, quando detectaram um prejuízo muito grande, e uma dívida com fornecedores sem ter como pagar, com isso, a empresa perdeu muitos deles.

Um fato que nos chama a atenção, revelado na pesquisa, é o referente à participação dos funcionários na tomada de decisão, atualmente nenhum deles participa, porém, demonstram interesse, visando contribuir de maneira significativa para o desempenho e crescimento da empresa, e também conhecê-la melhor.

Ao analisar os fatores externos em que a empresa está inserida, a pesquisa apontou que as características e o perfil dos consumidores são bastante variados, com grande predominância das classes C, D, E. As compras são feitas por crianças, jovens, e adultos, e a maioria deles adquirem pequenas quantidades, garantindo assim o movimento do MERCADO 2 IRMÃOS.

Por se tratar de microempresa, o atendimento torna-se personalizado, criando uma excelente empatia entre funcionários e clientes, demonstrando um ponto positivo para as empresas pertencentes a esse porte empresarial.

Com relação ao crescimento do setor, os gestores demonstraram conhecer razoavelmente sobre o desempenho do

setor de gêneros alimentícios seja no cenário nacional ou local “[...] no ramo o crescimento é muito amplo, hoje no Brasil este ramo está entre os quatro que mais cresce, além disso, existe uma possibilidade muito grande de crescimento não só para o setor como também para nós, basta nos organizarmos e estaremos pronto para crescermos e desenvolvermos [...]” . (Sr. Jorge)

DESCRIÇÃO DO PERFIL DE GESTORES E FUNCIONÁRIOS

Conforme o resultado da pesquisa é possível traçar um perfil básico dos gestores e dos funcionários do MERCADO 2 IRMÃOS. Considerando o perfil dos gestores temos que, dos três pesquisados, somente um não concluiu o ensino superior, porém, a formação deles se dá em áreas distintas, sendo um bacharel em Direito, o outro Licenciado em Letras, e um deles está no último ano de Ciências Contábeis.

Nota-se, que dentre os pesquisados, embora tenham a formação superior, estas não são em áreas compatíveis com suas funções, sendo somente um que está em fase de conclusão do curso que terá a formação na sua área de atuação, ou seja, mesmo tendo formação superior, neste caso, não é fator relevante porque as formações da maioria não são na área empresarial, ou área afim, o que tornam estes gestores sem conhecimento das teorias, técnicas, ferramentas administrativas.

Quanto ao tempo de trabalho na empresa a pesquisa levantou que dois deles trabalham em média 10 horas por dia, e um trabalha em média 2 horas por dia no MERCADO 2 IRMÃOS. Este é um aspecto relevante que merece destaque, porque conforme apontado na pesquisa o tempo de trabalho dos gestores é relativamente alto, contudo, a pesquisa apontou que dentre eles não existe um tempo específico para gerenciar a empresa, ficando a maior parte do tempo gasto na parte operacional, desse modo, podemos inferir que praticamente não existe tempo para pensar, analisar, refletir, planejar o empreendimento.

Este fato decorre pela falta de organização, de objetivo que deve existir, Mas os gestores não sabem nem por onde começar, chegando a afirmar que se reservar um tempo, eles não terão nada para pensar, portanto, conclui-se que a maneira de administrar

foi incorporada pela forma de “tocar” a empresa feita por outras pessoas, experiências próprias, pelos costumes, vícios e experimentos dentro do próprio negócio, o que foi expressado pelo Sr. Jorge “[...] não tive curso não tive nada, eu já fiz um curso, mas não obtive aquele preparo, então não tinha visão de como era administrar uma empresa, a forma em que eu aprendi, na base do experimento, dei continuação [...]”.

Os dados obtidos demonstram que somente um dos sócios tem salário estipulado mensalmente, os outros dois fazem retiradas para suas próprias necessidades, sem nenhum limite pré-estabelecido.

Analisando os dados levantados com relação ao perfil dos funcionários, a pesquisa aponta que a idade média destes é de 28 anos, e dentre eles existem um homem e duas mulheres, constata-se também que dois deles trabalham na empresa há aproximadamente oito meses, e um está na empresa desde a sua fundação há cinco anos, diante disso, podemos deduzir que não existe uma rotatividade muito grande na empresa o que de certa forma torna mais viável a implantação de novos modelos gerenciais.

As funções desempenhadas por eles não são tão diferentes uns dos outros, todos praticamente têm as mesmas responsabilidades que são, serviços de limpeza, fazer reposição de mercadorias nas prateleiras, atender clientes, pesar verduras, carnes e frios, marcação de preços, fazer entregas, receber e conferir mercadorias, controle de caixa [...] de tudo um pouco [...].

Esta é uma característica própria de micros e pequenas empresas em que os funcionários DEVEM ser polivalentes, diante disso, reforça-se a ideia, de que eles NECESSITAM ter a maior preparação possível, justamente porque trabalham ligados a tudo e a todos, ou seja, desempenha funções desde uma simples reposição de mercadoria até a importante função de atendimento aos clientes e controle de caixa.

Ao analisar o tempo diário de trabalho dos colaboradores consta-se que eles trabalham em média nove horas por dia de segunda a sábado, com uma remuneração média de um salário mínimo e meio.

Quanto ao grau de escolaridade as informações auferidas apontam que dois tem o ensino médio completo, e um tem o

ensino médio incompleto. Considerando o grau de instrução, pode-se deduzir que diante da implantação de um novo modelo administrativo poderá haver dificuldades no desempenho do trabalho.

COMPARATIVO ENTRE UM MODELO DE GESTÃO BASEADO EM PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E A MANEIRA DE GESTÃO DO MERCADO 2 IRMÃOS

Conforme apresentado exaustivamente ao longo deste estudo, pôde-se, perceber os problemas que levaram a empresa a entrar em crise, são situações mais variadas possíveis. Nos itens anteriores foram apresentados os pontos mais importantes do modelo de gestão feita no MERCADO 2 IRMÃOS.

Não é propósito deste trabalho apontar qual é a melhor teoria ou modelo, porém, o autor fará um comparativo de um modelo de planejamento estratégico com o estilo administrativo utilizado na empresa estudada, destaca-se que o fato de optar por um modelo e não por outro não desabona a relevância das demais técnicas apresentadas, e outras existentes.

Para fazermos uma análise comparativa, utilizar-se-á a metodologia exposta por Almeida, fundamentando-se principalmente em três fatores: simplicidade, praticidade e agilidade, não obstante, não se pretende afirmar que as demais metodologias não tenham estes fatores, haja vista, que para definir sobre o modelo a ser utilizado tem que ser levando em consideração características como, a experiência do coordenador, recursos financeiros, humanos, dentre outros.

MODELO DE GESTÃO BASEADO EM UMA METODOLOGIA DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO (MODELO DE ALMEIDA) PERFIL ADMINISTRATIVO DAS ATIVIDADES TEORIA GESTORES NO MERCADO 2 IRMÃOS

Diretrizes Superiores

Linha reguladora de um negócio ou planejamento (aplicável somente em unidades de negócio). Não possui nenhum

tipo de diretriz que deveria nortear a empresa.

Missão

A razão de ser da entidade e serve para delimitar seu campo de atuação. Não existe uma missão definida.

Vocação

Gosto e facilidade de se desenvolver uma atividade. Todos gestores têm uma vocação voltada para vendas e atendimento, conforme demonstram suas experiências.

Orientação Visão

Não é apenas um grande objetivo, mas um desafio e deve indicar como atingi-lo. A visão não esta clara para todos os envolvidos.

Aspectos Internos

É a atividade que vai identificar, inicialmente os fatores de sucesso da empresa, através dos pontos fortes e fracos, levando-a ao cumprimento de sua missão e/ou vocação.

Apesar de não existir uma missão definida se pode identificar os pontos fortes e fracos da empresa, basta trabalhar melhor para aproveitar as vantagens dos pontos fortes, e reduzir os pontos fracos.

Análise Ambiental

Considerada a atividade mais importante do PE, identifica as oportunidades e ameaças. É tudo aquilo que influencia o desempenho da empresa, sem que ela pouco ou quase nada possa fazer para mudar tais fatores. Não tem uma sistemática na empresa para analisar as oportunidades e ameaças, porém, de maneira informal existe uma preocupação com relação ao ambiente empresarial.

Campo de Atuação

É a etapa em que serão relacionadas as possíveis áreas de atuação da empresa, devendo estar ligada à missão e a vocação. Campo de atuação definido, com clareza.

Diagnóstico Estratégico

Nesta atividade que será identificada a estratégia que a empresa vem seguindo, para que se procure, sempre que possível, não mudar radicalmente a direção. Não Existe uma estratégia atual definida, há algumas ideias muito vagas e conturbadas, o que, desestimula alguns gestores.

Direção Estratégias

É o caminho que a entidade deverá seguir, visando alcançar os objetivos propostos. A empresa não tem um caminho claro que possam guia-los.

Objetivos

É um ponto concreto que se quer atingir, devendo ter parâmetros numéricos e datas a serem alcançados, é aonde a empresa quer chegar. Não tem nenhum objetivo concreto definido.

Demonstração de Resultados

É um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa, para saber se obteve lucro ou prejuízo. Os resultados são alcançados de maneira desordenada, sem nenhuma técnica específica.

Balanço

É um instrumento que permite visualizar a relação entre as obrigações da organização com acionistas e terceiros (passivo) e suas respectivas alocações (ativos). A empresa não tem e não utiliza este instrumento.

Viabilidade Índices Financeiros

São indicadores criados para a empresa analisar a situação econômica e financeira, sendo divididos basicamente em: índices de liquidez, atividade, endividamento, e lucratividade. Como não tem balanços, demonstrativos de resultados, e outras demonstrações, conseqüentemente não será possível criar estes índices, atualmente não existe.

Ações

Esta é uma atividade que será definida os planos de ações,

que contemplará a descrição do que deverá ser feito, barreiras a superar, os responsáveis, e os recursos necessários. Não possui planos de ações claros e objetivos.

Operacional Cronograma

É uma etapa que organizará as ações, atividades, e o tempo de desenvolvimento necessário.

Analisando a importância da missão da empresa como a razão de ser, podemos inferir que a empresa estudada não possui esta definição com clareza, o que também poderia ser preenchido ao aplicar as teorias estratégicas.

Já a vocação é um ponto a ser destacado tendo em vista que os problemas apresentados são de ordem administrativa, o comparativo demonstra que a aptidão dos gestores está ligada às atividades de vendas, demonstrando a desorganização administrativa existente na empresa, para tanto, este problema deve ser sanado com treinamentos dos gestores para desenvolver outras aptidões.

Os dados comparativos apontaram o quão são falhos a definição da “VISÃO” do MERCADO 2 IRMÃOS, e o modelo de gestão apresentado destaca a relevância desta atividade para o desenvolvimento de um empreendimento.

Ao fazer uma analogia do modelo proposto sobre os aspectos internos, muito embora a empresa não os apresente de maneira sistemática, se pode perceber quais são os seus pontos fortes e fracos, no entanto, deve ser trabalhado de maneira a estruturar onde estão os pontos fortes para aproveitá-los, e descobrir quais são realmente os pontos fracos para eliminá-los ou reduzi-los.

Almeida considera a análise ambiental uma das etapas mais importantes na elaboração de planejamento estratégico, porém, a empresa se preocupa muito com esta análise, mas ainda não conseguiu desenvolver estudos que os apontassem e organizassem para aproveitar as oportunidades e se preparar para as ameaças.

Já o campo de atuação no perfil da atual gestão da empresa demonstrou ser claro para todos os gestores e funcionários, porém, ao analisarmos se existe uma estratégia vigente, nota-se que as ideias são vazias, sem transparência causando desconforto para alguns gestores.

No atual modelo de gestão implementado pelos gestores não existe uma estratégia demonstrando o caminho a ser seguido, e nem objetivos claros e concretos que façam os gestores trabalharem em busca dos mesmos, contudo, ao aplicar um modelo de gestão baseado em teorias de planejamento estratégico, este problema seria resolvido.

Diante das informações apresentadas pelo perfil administrativo traçado acima do MERCADO 2 IRMÃOS, não existe nenhum instrumento ou ferramenta que seja passível de mensurar resultados na empresa, porém, o modelo de Almeida, apresenta estas ferramentas na etapa de viabilidade chamando a atenção da importância destas para uma gestão que visa assegurar o futuro empresarial de qualquer empreendimento.

Na etapa operacional constatou-se que o modelo de gestão atual não tem nenhum plano de ação, e, conseqüentemente, nenhum cronograma pré-estabelecido, este foi um dos principais problemas considerado pelos gestores desta empresa, dizendo que não conseguem colocar nenhum ou quase nenhum plano de ação em prática, entretanto, o novo modelo apresentado revela que estes pontos devem ser trabalhados de maneira conjunta dentro do processo estratégico, haja vista, que essas ações vão delinear o sucesso ou insucesso das atividades empresariais.

CONCLUSÃO

Com o intuito de alcançar o objetivo proposto, o de examinar a probabilidade de aplicar uma metodologia de gestão com base no planejamento estratégico para detectar problemas administrativos nas micros e pequenas empresas, os objetivos específicos deste estudo foi atingido conforme exposto abaixo.

Conforme apresentado ao longo desta pesquisa as micros e pequenas empresas, assim como as médias e grandes, necessitam de ferramentas que as auxiliem para guiá-las ao longo de sua existência, para tanto, o estudo demonstrou ser possível e viável a utilização do planejamento estratégico como modelo de gestão para melhorar a forma como as micros e pequenas empresas são administradas, e demonstrou ainda que por meio desta ferramenta

pode ser encontrada os mais variados problemas administrativos existentes e apontar alternativas para resolvê-los, com o propósito que elas se perpetuem e se prepare para o futuro.

Já as características destas organizações são muito variadas: pouco capital para investimento permanente, e em tecnologia, dificuldade em se manter no mercado por muito tempo, em sua maioria, são geridas por membros da família, alto poder de centralização, dificuldade em separar a pessoa física, da pessoal, jurídica principalmente nos aspectos contábeis e financeiros, inexistência de utilização de técnicas administrativas para a tomada de decisão, recrutamento direto de funcionários, emprego de mão-de-obra pouco qualificada, grande obstáculos de acesso a financiamentos, facilidade de aproximação com os clientes.

É importante ressaltar que as conclusões aqui apresentadas não servirão como base para generalizar sobre os fatores que levam as microempresas entrar em crise, porém, o caso pesquisado nos permitir um aprofundamento para fazermos conclusões generalista sob o aspecto qualitativo de uma série de fatores que podem levar uma micro empresa à crise, no caso em questão foram identificados os seguintes aspectos: 1) Inexistência de planejamento inicial para abrir a empresa com vistas a assegurar o seu desenvolvimento; 2) Uma atitude intensamente familiar no âmbito do negócio; 3) Ausência de conhecimento no setor de atuação do empreendimento; 4) Uma intensa desordem administrativa, sobre tudo na organização das ideias; 5) Ineficiência do sistema de informações, quando existente; 6) Falta de controle sobre as atribuições delegadas; 7) Inexistência de entendimento dos instrumentos administrativos por parte dos gestores e funcionários; 8) Inexistência de aperfeiçoamento dos gestores e funcionários.

O caso nos possibilitou concluir, poucas ferramentas são utilizadas para gerir a empresa, porém, são considerados relevantes os seguintes procedimentos e técnicas: definição de estratégias, missão, visão e objetivos; elaboração do planejamento estratégico; planos de marketing; planejamento financeiro; controle de custos e despesas; relatórios e informações contábeis; mercado alvo explorado; pós-venda; sistema de informações; todos os controles administrativos.

Muitas pesquisas são efetuadas no Brasil sobre os pequenos empreendimentos, visando saber sua participação na

economia, traçar um perfil destas e de seus gestores, enfim nelas são relacionadas uma infinidade de variáveis, para tanto, este estudo nos mostrou o perfil básico de seus gestores e funcionários da empresa pesquisada.

Gestores: a maioria detém curso superior; dois terço são homens; idade média de 29 anos; média de experiência de 8 (oito) anos; trabalham em média 9 horas por dia; não tem tempo específico para planejar a empresa; tomam decisões sem informações concretas; a maioria não tem remuneração específica. Funcionários: idade média de 28 anos; a maioria mulheres; desempenham várias funções; trabalham em média 9 horas por dia; ganham em média um salário mínimo e meio; dois terços tem ensino médio completo.

Ao traçarmos um perfil administrativo da microempresa estudada, constata-se que: 1) Não possui nenhum tipo de diretriz que deveria nortear a empresa; 2) Não tem uma missão definida; 3) A vocação dos gestores é voltada para vendas e atendimento; 4) Visão da empresa obscura para gestores e funcionários; 5) Pontos fortes e fracos identificados, mas não explorados; 6) Não possui sistemática para identificar oportunidades e ameaças do ambiente; 7) Clareza ao definir o campo de atuação; 8) Ideias vagas e estratégias sem rumo definido; 9) Objetivos conturbados e sem clareza; 10) Não possui nenhuma técnica contábil ou similar para demonstrar resultados; 11) Faltam planos de ações para determinar e atingir os objetivos; 12) Falta um cronograma para definir metas e responsabilidades de maneira adequada.

Embora, a empresa esteja passando por dificuldades administrativas e financeiras, ao longo de sua existência nos momentos de crise profunda os gestores tiveram *insights* de planejamento estratégico que mudaram o rumo do negócio salvando a empresa, e fazendo com que ela não engrosse a extensa lista de microempresa que abrem e fecham suas portas em um período curto de tempo.

Por fim, este trabalho não tem como propósito esgotar o assunto, ficando assim como base para novas pesquisas e estudos inerentes ao desenvolvimento de planejamento estratégico em micros e pequenas empresas.

Ressalta-se que para a implantação desta ferramenta administrativa, é recomendado que façam uma adequação

simplificando ao máximo as etapas do trabalho a ser desenvolvido, tendo em vista, a sede de rápidos resultados que nossos empresários têm.

Assim, recomenda-se diante dos dados e informações apresentadas, que as instituições acadêmicas, entidades organizadas e representativas do setor, desenvolvam trabalhos de aperfeiçoamento e acompanhamento dos empreendedores, gestores e funcionários destas empresas, e façam também estudos voltados para entender e desenvolver a cultura administrativa dos empresários, visando contribuir para uma sensibilização e conscientização do uso correto das ferramentas administrativas existentes.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. I. R. **Manual de planejamento estratégico**. São Paulo: Atlas, 2003.

ASTRAUSKAS, F. B. **Planejamento estratégico para empresas concordatárias e em recuperação judicial**. 84 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo: 2003.

BATEMAN, T. S.; SNELL, S. A. **Administração: construindo vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1998.

CERTO, S. C.; PETER P. **Administração estratégica: planejamento implantação da estratégia**. São Paulo: Makron Books, 1993.

FISCHMANN, A. A; ALMEIDA, M.I.R. **Planejamento Estratégico na Prática**. São Paulo: Atlas, 1991.

LONGENECKER, J.G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas**. São Paulo: Makron Books, 1997.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MONTGOMERY, C. A. **Estratégia**: A busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MORGADO, M. G.; GONÇALVES, M. N. Varejo: **Administração de empresas comerciais**. São Paulo: SENAC, 2001.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. São Paulo: Atlas, 2001.

_____, **Excelência na administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, J. P. **Um modelo de desenvolvimento estratégico**: preparando micro e pequenas empresas para a utilização de indicadores estratégicos, 212 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis: 2001.

TAVARES, M. C. **Planejamento estratégico**: a opção entre sucesso e fracasso empresarial. São Paulo: Harbra, 1991.

WHITTINGTON, R. **O que é estratégia**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002. WRIGHT, P. L.; MARK J. K.; PARNELL J. **Administração estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

MODELAGEM DE CUSTOS DAS ATIVIDADES INTEGRADAS DE SUINOCULTURA: CRIA, RECRIA E ENGORDA

Benedito Albuquerque da Silva

RESUMO

A Agricultura tem destaque na economia mundial de muitos países, como o caso do Brasil, e uma boa parte dos países emergentes e subdesenvolvidos. Apesar de estar bastante desenvolvida em termos de tecnologias como automação e genética, no que tange à controles gerenciais que medem a produtividade e o custo, a atividade ainda é incipiente e carente de tecnologias gerenciais voltadas ao seu desempenho, o que em muitas vezes acaba levando o agricultor ou produtor a acumular altos volumes de dívidas com custo elevado, fazendo com que os investimentos na área produtiva não sejam rentáveis para o produtor. Como as demais áreas do agronegócio, a suinocultura é carente de tecnologias gerenciais voltadas à apuração do custo de produção para pequenas e médias granjas auxiliando a definição de políticas de preços mínimos. Apesar de que no Brasil, já há um avanço por parte da Embrapa e Conab no sentido de estarem apurando mensalmente o custo de produção, porém, tomando como base para levantamento a metodologia de custeio por absorção e utilizando dados de granjas com produção em larga escala, o que faz com que o custo seja menor devido a produção em escala, fazendo grande diferença no custo. Diante do cenário este artigo propõe uma metodologia denominada de Custeio Híbrido, voltada à apuração de custos para pequenas e médias granjas, revelando o custo real do suíno, determinando adequadamente o custo e apresentando variáveis que incentivam a melhoria da definição das políticas de preços mínimos adotados pelo governo federal brasileiro.

INTRODUÇÃO

Suinocultura é a criação, abate, distribuição, industrialização e comércio de carnes suínas, constituindo-se então na cadeia de valor completa dessa atividade econômica.

A suinocultura no Brasil é uma atividade predominante de pequenas propriedades rurais tornando-se importante sob o ponto de vista social, econômico e, especialmente, como instrumento de fixação do homem no campo. Cerca de 81,7% dos suínos são criados em unidades de até 100 hectares. Essa atividade se encontra presente em 46,5% das 5,8 milhões de propriedades existentes no país, empregando mão-de-obra tipicamente familiar e constituindo uma importante fonte de renda e de estabilidade social.

Esta pesquisa surge a partir da leitura de dados sobre a carne suína e do potencial de desenvolvimento do estado de Mato Grosso - Brasil, bem como, sobre os elementos que influenciam as decisões de empresas investirem no estado de Mato Grosso, como também, a partir da divulgação de investimentos na área de suinocultura por grandes grupos empresariais brasileiros e multinacionais.

Porém, todo esse cenário traz algumas desvantagens devido às distâncias dos grandes centros de consumo, o que pode fazer com que os custos totais: logística e de produção, principalmente, logística, sejam elevados e possam divergir daqueles esperados pelo mercado consumidor, ou até mesmo, daquele levantado pelos organismos oficiais encarregados de apuração de custos e estabelecimento de preços mínimos no Brasil, representados pela Embrapa (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária) e Conab (Companhia Nacional do Abastecimento).

O problema aqui identificado é: será que esse custo apurado reflete a situação de todos os produtores do Estado de Mato Grosso, incluindo pequenos, médios e grandes, em outras palavras, não estaria tal custo subestimado e conseqüentemente, tal política ao médio prazo levando a extinção da suinocultura de pequena escala com atividade de cria, recria e engorda?

A apuração dos custos de produção baseia-se em vários métodos e técnicas para aferir o valor do custo do suíno, tais como: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Abc, Custeio RKW, Custeio Kaizen, Meta, do Ciclo de vida, dentre outros, cabendo à unidade produtora verificar qual o método de custeamento mais adequado ao seu modelo produtivo, enquanto que o método adotado pela Embrapa/Conab centra-se no modelo de custeio por absorção. Assim, é possível identificar outro

problema que surge a partir da primeira problemática levantada, não de menor relevância, que é o fato da adoção do método de custeio por absorção pela Embrapa/Conab que, conforme estudos já levantados geram distorções quanto à correta apuração dos custos, devido à intensiva utilização de critérios de rateio.

O objetivo principal desta pesquisa é propor um modelo de custeamento denominado de Modelo Híbrido de Custeamento, desenvolvido pelo autor, resultado da junção das ideias e das premissas das metodologias de custeamento por absorção, custeamento variável e custeamento baseado em atividades, enquanto correntes de pensamento de custos.

A proposição do modelo gera os seguintes objetivos específicos:

- Compreender o custo de produção dos suínos apurado pelo critério de custeio híbrido (absorção, variável e custeio baseado em atividades), considerando a situação específica de produção das atividades de cria, recria e engorda em Mato Grosso;

- Comparar os custos apurados em Mato Grosso, com aqueles levantados pelos organismos oficiais de pesquisa agropecuária, mais precisamente a Embrapa;

A premissa deste artigo é a de que: se o custo de produção de suínos no estado de Mato Grosso diverge do custo apurado pelos organismos oficiais (Embrapa), tendo em vista que estes não levam em consideração as especificidades de cada região, bem como, de cada estabelecimento produtor individualmente, levando à uma subestimação dos custos de produção, então, devem as granjas apurarem adotando metodologias mais adequadas no sentido de demonstrarem o real custo, de modo que possam comprovar as possíveis divergências entre os valores, quando se depara com escalas diferenciadas de produção.

REFERENCIAL TEÓRICO

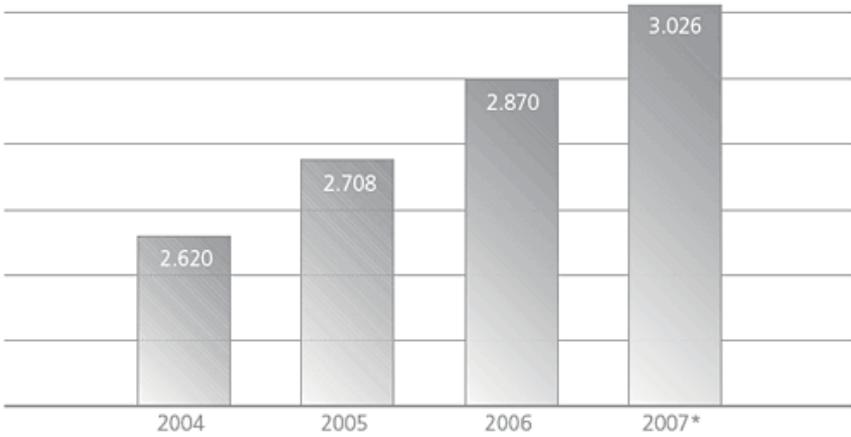
A pesquisa utiliza instrumentos gerenciais de custeio de produção, destacando os sistemas de custeamento utilizados por empresas, de maneira legal e gerencial, transpostos para a atividade de suinocultura, bem como, aqueles utilizados especificamente pelas atividades suinoculturas no Brasil.

A Suinocultura é uma atividade que tem ganhado importância social e econômica bastante relevante em algumas regiões do mundo e tem se expandido para novas áreas do globo. No Brasil, há uma grande perspectiva, principalmente com a abertura do mercado internacional que faz com que a competitividade seja elemento fundamental, exigindo o emprego e a incorporação de novas tecnologias e práticas gerenciais.

A atividade Suinícola vem ganhando espaço e a preferência dos consumidores de carne em geral, pesquisas feitas por organismos nacionais voltados ao agronegócio detectam que no mundo, 44% do consumo é de carne suína; 29%, carne bovina; 23%, aves, e 4%, as demais carnes (inclusive do peixe). No Brasil, a carne bovina representa 52% do consumo total; a carne de frango, 34%, e a suína, apenas 15%. Isso mostra o grande potencial que o setor tem, à medida que se consolidar o aumento da renda *per capita* brasileira. A evolução do consumo de carne suína, seja industrializada ou *In natura*, depende da situação de mercado, que é função da estabilização da economia e redução de custos de produção, como também de fatores como hábitos alimentares e as diversas estratégias de mercado, tais como: o atendimento ao conceito de produto ecologicamente correto, a publicação de estudos referenciando a carne suína como sendo saudável (com menos colesterol, menos gordura).

Dados da ABIPECS (Associação Brasileira da Indústria Produtora e Exportadora de Carne Suína) revelam que a produção nacional de carne suína cresceu quase 6,0% em 2006, atingindo 2,86 milhões de toneladas (162 mil toneladas a mais do que em 2005). Apesar dos alojamentos terem crescido apenas 3,9%, o aumento de 3,1%, em média, na produtividade teve um peso maior na expansão da produção. Influenciaram no aumento da produtividade, as mudanças nos sistemas de produção para sítios, o aprimoramento da gestão nas granjas, do manejo, da alimentação e da sanidade dos plantéis. Estes fatores influenciarão a produção de 2007 estimada para superar os 3,0 milhões de toneladas.

Figura 01 – Produção de Carne Suína no Brasil 2004-2007 (Mil ton.)



* Estimativa

Fonte: ABIPECS, Sips, Sindicarne-SC, Sindicarne-PR, Abcs, Embrapa disponível em <http://www.abipecs.org.br/>

Embrapa (1998) costuma afirmar que a perspectiva atual com que se depara a atividade suinícola no Brasil, com a abertura do mercado internacional, sinaliza para um cenário de crescente valorização da qualidade de carcaça, onde a competitividade será a condição essencial. Nesse contexto, o emprego e incorporação de tecnologia e práticas gerenciais serão obrigatórias, condição *sine qua non* e irão requerer um trabalho multidisciplinar de muita criatividade que aproveite as experiências nacionais e internacionais disponíveis.

O Estado de Mato Grosso, por possuir cerca de 39% de seu território em áreas de Cerrados, tem uma forte contribuição para colocar-se como uma das mais promissoras áreas de fronteira agrícola no País. Segundo dados do Governo do Estado *in* Mato Grosso (2006), o vigoroso crescimento da produção, experimentado a partir da década de 80, sustentou-se, certamente, na expansão da área cultivada, mas, sobretudo, em ganhos de produtividade em relação à grande maioria dos produtos. A pecuária é forte componente histórico da formação econômico-social, amplamente predominante no espaço rural mato-grossense, sendo também

a principal responsável pelo uso e ocupação dos territórios antropizados.

CUSTOS NA SUINOCULTURA

Para Porter *apud* Ledesma (2004), as duas grandes estratégias competitivas da empresa são: o baixo custo e a diferenciação, isto é, ou se lidera um mercado mediante os custos, ou se lidera pela diferenciação. Quando se lidera em custos, a estratégia consiste em promover o aumento permanente da produtividade.

O setor de suínos está sempre atento às variações do mercado de insumos em consequência de seu reflexo sobre o custo da produção. A margem de ganho do produtor está pequena e qualquer alteração na composição do custo pode se refletir favoravelmente ou desfavoravelmente.

Assim sendo, todo e qualquer conhecimento acerca dos custos de produção é um fator diferenciador para o produtor de suínos.

A administração da atividade suinícola tem nos custos de produção ferramenta de grande importância, já que esses refletem o nível tecnológico e a eficiência com que a atividade é desenvolvida na propriedade. Segundo pesquisas efetuadas pela Embrapa, para os produtores continuarem a produzir é preciso que recebam uma compensação pelos fatores de produção investidos por eles na atividade. Essas compensações podem ser na forma de incentivos governamentais para o produtor, na forma de redução da tributação sobre a venda ou sobre o lucro.

De 1980 a 1993, a Embrapa Suínos e Aves publicou trimestralmente um cálculo de Custo de Produção de Suínos, com base em determinada metodologia, desenvolvida na época por seus pesquisadores, onde também era analisado o comportamento do mercado suinícola nacional, atendendo ao objetivo de levantar informações que permitissem melhor conhecimento sobre a realidade da suinocultura brasileira e com isso melhor subsidiar os produtores em suas necessidades de gerenciamento.

Essa publicação ficou suspensa até 2005, quando então foram retomadas as pesquisas, desde então, há publicação mensal

dos custos de produção, funcionando como uma média nacional, regional e por estado para que os produtores possam acompanhar seu desempenho em relação ao custo médio adotado pela Embrapa, que, nem sempre é a mesma metodologia adotada pelos produtores em suas propriedades ou, pelas empresas que exploram atividades rurais.

Conforme esclarece Marion (1996, p. 58), conhecer o custo real de cada cabeça, de cada lote ou do rebanho a qualquer momento é uma informação imprescindível à gerência, não só para se apurar a rentabilidade após a venda, mas também, o que é mais importante ainda, para determinar o ponto ótimo de venda, ou seja, não manter o gado quando os custos passam a ser maiores que o ganho de peso (ou, se mantiver porque o preço de mercado está baixo, identificar se é vantagem).

O método de cálculo adotado pela Embrapa desenvolvido por Giroto (2000) busca contemplar os itens de dispêndio, explícitos ou não, que devem ser assumidos pelo produtor, desde as fases iniciais de produção até a entrega do animal no frigorífico para abate. A Embrapa inclusive criou um software que adota a metodologia de modo que já se tem uma padronização metodológica, sendo considerados os preços dos insumos alimentares, dos produtos veterinários e outras despesas, bem como, os valores das instalações e equipamentos, dos cinco meses anteriores ao que se está calculando o custo. Esses valores são corrigidos através do Índice Geral de Preços da Fundação Getúlio Vargas.

Em síntese, os critérios utilizados para o cálculo dos valores de cada variável do modelo são os seguintes: a) Custos Fixos (depreciação das instalações, depreciação de equipamentos, juros sobre o capital médio das instalações e equipamentos, juros sobre reprodutores, juros sobre capital de giro – no caso de animais em estoques; b) Custos Variáveis (alimentação dos animais, mão-de-obra, gastos veterinários, custo de transporte, despesas de energia e combustíveis, despesas de manutenção e conservação, funrural, gastos eventuais.

Giroto, em 2000 apresentou exemplo de aplicação de sua metodologia de cálculo com base nas seguintes fontes de dados: a) As informações referentes aos investimentos em instalações, equipamentos e cercas, impostos, financiamentos, reprodutores,

práticas de criação, índices de produtividade, e outros necessários ao cálculo, foram obtidas em trabalho que a Embrapa Suínos e Aves realizou no projeto de acompanhamento de propriedades suinícolas. b) Os preços relativos aos insumos alimentares e produtos veterinários são tomados junto ao comércio (atacado ou varejo) atuante no ramo, industriais de ração e cooperativas da região. c) O custo de transporte de suínos vivos da propriedade ao frigorífico e dos insumos alimentares do comércio ou indústrias de ração à propriedade, foi determinado a partir de informações coletadas junto aos transportadores da região, e ao departamento de estradas e rodagem da região. d) Os preços pagos pelo kg de suíno vivo são levantados junto às indústrias de carne suína na região. e) Os preços dos insumos, animais e o custo do transporte, da energia elétrica, dos combustíveis e da mão-de-obra são levantados mensalmente e corrigidos pelo índice geral de preços da fundação Getúlio Vargas.

Atualmente, para apresentar o cálculo do custo de produção mensal a Embrapa coleta dados junto às diversas unidades da federação, diretamente junto aos diversos produtores por ela selecionados, sendo os dados coletados através de planilhas disponibilizadas a cada empresa.

MATERIAL E MÉTODOS

O estudo foi desenvolvido com base em dados coletados em uma suinocultura localizada no município de Sorriso-MT, que desenvolve a atividade de cria, recria e engorda de suínos, para venda do suíno vivo à frigoríficos de abate situados na região de Lucas do Rio Verde-MT.

A atividade de cria é desenvolvida através da unidade denominada Multiplicadora, que tem por finalidade a manutenção das matrizes avós, adquiridas da *Genetporc*, para reprodução das matrizes mães.

A atividade de recria é desenvolvida através da Unidade de Produção de Leitões (UPL) que tem como finalidade a criação das matrizes mães, que irão dar origem aos leitões que posteriormente, serão comercializados.

A atividade de engorda, é desempenhada através da

Terminação, unidade na qual objetiva a criação dos leitões para revenda à frigoríficos.

As três unidades são autônomas, porém, integradas entre si, e juntas realizam a cadeia produtiva até a 3ª geração de suínos, isto é:

- Matrizes Avós - 1ª geração (Multiplicadora);
- Matrizes Mães - 2ª geração (UPL) e
- Leitões - 3ª geração (Terminação), onde uma unidade recebe o produto final da outra e, conseqüentemente, recebe os custos através do procedimento de transferências.

LEVANTAMENTO DE DADOS

A partir da identificação de cada unidade, das atividades e tarefas desempenhadas em cada uma delas, através de visitas *"in loco"*, o levantamento dos custos das três fases que englobam a cadeia produtiva da granja, será feito junto à contabilidade da empresa, com vistas à identificação de 100% dos gastos relacionados com cada atividade, bem como, buscar subsídios para uma análise da melhor alternativa de alocação dos gastos em cada unidade e também definir a metodologia de apuração de custos que se adapta ao modelo de criação desenvolvido pelas unidades.

Os dados analisados foram referentes ao período compreendido entre os meses de Janeiro de 2005 a Junho de 2006, constituindo-se em dados empíricos, obtidos junto à empresa.

Considerando as premissas tanto do custeio por absorção quanto do custeio variável e do custeio ABC, a estrutura de cálculo de custos proposta e a ser adotada é a apresentada a seguir, tomando como base uma granja de suínos localizada no município de Sorriso, na região norte do Estado de Mato Grosso.

A Suinocultura objeto do estudo desempenha as atividades através de: a) 01 Fábrica de rações; b) 01 Multiplicadora; c) 02 Unidades de Produção de Leitões (UPL I e II)

a. Metodologia

Para a viabilização da apuração dos custos de produção da granja, foi usado o método híbrido, conjugando

metodologias de diversos sistemas de custeamento.

Na consecução da pesquisa, adotou-se, como suporte principal, o método dedutivo com abordagem qualitativa, adotando as técnicas de pesquisa bibliográfica, e estudo de caso.

b. O Modelo Proposto

Para tais levantamentos, foi utilizado o método híbrido, ou seja, a conjugação do sistema de custeio por absorção, com o custeio variável, considerados como custeio tradicional e, algumas premissas do custeio baseado em atividades.

Segundo Bornia (2005), a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista, sendo que em um, o que se verifica é a qualidade da informação gerada e sua adequação às necessidades da empresa, enquanto que no segundo, a parte operacional do mesmo, ou seja, como os dados são processados para a obtenção das informações.

O método de custeio por absorção é aquele em que todos os gastos incorridos na fábrica, são tratados como custo de produção, ou seja, são literalmente absorvidos pelos produtos ou serviços, sendo os custos indiretos alocados através de um critério de rateio (critério de distribuição ao objeto de custo).

O método de custeio direto é aquele que apropria à produção apenas e tão somente os custos que sejam variáveis, ou seja, os custos fixos são atribuídos diretamente ao resultado, sendo tratados como custo de produção apenas os custos variáveis sendo os custos fixos considerados custos estruturais, alocados ao período de apuração.

O método de custeio baseado em atividades, denominado ABC, constituindo-se em uma técnica de controle e alocação de custos que atribui os custos aos produtos, tendo como parâmetro a utilização dos direcionadores de custo que ditam de que forma os produtos estão consumindo as atividades. Em outras palavras, o ABC não rateia os custos indiretos e sim os rastreia, atribuindo-os inicialmente às atividades e posteriormente aos produtos ou serviços produzidos.

O modelo híbrido de custeamento, proposto nesta investigação como uma alternativa à apuração de custos na suinocultura, consiste na utilização de um método que não

seja tão simples quanto o custeio por absorção, que não leve em consideração apenas os gastos variáveis como no custeio variável e tampouco que não tenha tanta dificuldade de implantação como o custeio baseado em atividades e que não requeira um volume elevado de recursos chegando ao ponto ter um custo de implantação maior do que o benefício que será gerado.

Assim, especificamente para a suinocultura, o modelo propõe que se dividam em atividades, tais como: cria, recria e engorda. Posteriormente, os custos são direcionados para as atividades à medida que estas possam ser direcionadas sem a necessidade de rígidos controles que possam trazer um alto custo para a empresa, sendo que neste momento, é adotada a premissa do custeio baseado em atividades.

Emsíntese, a metodologia desenvolvida, denominada de híbrida e apuração de custos, baseia-se no fato de que não se devem adotar todas as premissas de um único método de custeamento, mas sim, buscar de cada um deles o que de melhor possuem, de modo que o custeio híbrido, busca ao mesmo tempo dividir os gastos em materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação, bem como, em diretos e indiretos, que são premissas básicas da metodologia de custeio por absorção. Também é considerada a divisão dos gastos em fixos e variáveis, premissa do custeio variável, bem como, a metodologia buscou dividir a granja por atividades, onde foram identificadas as atividades e subatividades envolvidas, sendo que alguns custos foram direcionados às atividades ou aos produtos (no caso, aos suínos), como faz a premissa do custeio baseado em atividades, e, em outros casos, para identificar os gastos foi utilizado o artifício do rateio.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A administração de qualquer empreendimento requer o conhecimento das relações que se estabelecem entre os diversos fatores de produção, na atividade agropecuária, mais precisamente de produção de suínos, apesar de existirem diferenças básicas na forma de utilização desses fatores e bens de

capital na produção, isso não é diferente, ou seja, para remunerar adequadamente os recursos investidos o produtor necessita saber o quanto precisa produzir e por quanto deve vender seus produtos.

Segundo Giroto (1998) *in* Embrapa (1998), normalmente se procura produzir sempre a um menor custo, o que nem sempre é possível, pois os fatores fixos que se constituem nos meios de produção geralmente geram retorno a longo prazo, já o capital variável deve ter seu retorno, pelo ciclo produtivo que esteve presente, ou seja, pelo produto que gerou.

Valle (1985) *in* Embrapa (1998, p. 297) produzir significa criar utilidade e, para isso, quem se propõe a produzir deve suportar encargos, renúncias, sacrifícios e riscos em maior ou menor escala; ou seja, todo o objetivo econômico com caráter oneroso implica custo.

Conforme já discutido, é possível entender como custo de produção a soma global de todos os dispêndios (diretos e indiretos) efetuados pelo produtor para obter determinado produto.

A metodologia de custeio híbrido possibilita identificar os custos de cada atividade e respectivos departamentos, a elas ligada, iniciando-se pela Multiplicadora que, por sua vez, tem seus custos transferidos para a Unidade de Produção de Leitões e que posteriormente, transfere seus custos para a Terminação, onde é feita a identificação do custo final por quilo e por cabeça, permitindo uma apuração e visualização mais correta da formação dos custos de produção.

RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO MODELO HÍBRIDO

A partir da identificação do processo de produção da granja, foi feito o acompanhamento e levantamento de dados numéricos referente aos custos de produção gerados na operacionalização da granja, os quais são apresentados nos quadros a seguir, de maneira que possam evidenciar a aplicação da metodologia descrita e possibilitar as conclusões.

A tabela 01 demonstra o mapa de apuração de custos da UPL do mês de Junho 2006, ou seja, demonstra a última atividade desempenhada pela suinocultura que é a engorda.

Tabela 01 - Mapa de Apuração de Custos: Terminação mês Junho/2006

GASTOS	VALOR R\$
CUSTOS DIRETOS	
Leitões	742.909,55
Rações	683.765,40
Medicamentos	12.157,57
Custos com Pessoal	45.362,22
(+) CUSTOS GERAIS DE PRODUÇÃO	
Conservação e Reparos	7.332,82
Energia	10.951,66
Transporte	55.492,58
Gastos Ambientais	2.354,86
Limpeza e higiene	1.429,01
Combustíveis e Lubrificantes	4.004,26
Uniformes e Materiais de Uso e consumo	732,11
CUSTO DE PRODUÇÃO	1.566.492,04

COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS APURADOS NOS MODELOS HÍBRIDO DE CUSTEAMENTO COM OS RESULTADOS APURADOS PELA EMBRAPA/CONAB

Conforme a tabela 01 observa-se que o custo em Reais a que se chegou adotando a metodologia proposta, foi de R\$ 1.566.492,04, para um total de suínos terminados no período de 895.480 kg, o que resulta em um custo por kg no valor de R\$ 1,749, aproximadamente.

No mesmo período a Embrapa apurou um custo médio de R\$ 1,515 e o preço de venda no mercado estava cotado em R\$ 1,50, conforme tabela 02, reproduzida a seguir:

Assim, comprova-se a premissa da pesquisa de que o custo de produção apurado pela Embrapa diverge daquele apurado em cada um dos produtores, quando considerados em particular. Vale ainda ressaltar que caso se considere o custo do capital empatado (os juros sobre o capital próprio) e os custos ambientais da atividade suinícola, o valor apurado pela metodologia híbrida seria maior ainda, ampliando mais a diferença entre os valores de custo de produção por quilo apurado pela Embrapa daquele

apurado pela granja, uma vez que a Embrapa, apresentados na tabela 02, não os leva em consideração.

Há inúmeras finalidades para a determinação do custo dentro de uma empresa rural mediante critérios gerenciais que buscam uma maior capacidade de gestão, com o suprimento de informações relevantes sobre seus produtos, serviços ou atividades operacionais. O produtor poderá utilizar esta informação como elemento imprescindível em sua administração para escolher as criações e as práticas que deverão ser adotadas nos próximos períodos. Do mesmo modo, o governo e entidades de classe podem utilizar esta informação como subsídio à formação de políticas públicas que tenham o objetivo de criar e manter condições mínimas para a competitividade dos produtos comercializados, uma vez que, hoje o governo baseia-se nos dados coletados pela Embrapa e Conab.

Hoffman (1984) in Callado (2007), aponta que a aplicabilidade das informações sobre o custo pode referir-se à fixação de preços para efeito de tabelamento, ao cálculo das necessidades de crédito, à orientação dos trabalhos de assistência técnica à produção e à fixação de preços mínimos, entre outros.

Os preços calculados pela Embrapa/Conab, quando divergentes no mês de junho 2006 em R\$ 0,23 centavos do custo apurado na propriedade, revela que para tomar como base os custos calculados pelos organismos governamentais para fins de fixação de preços mínimos a serem pagos pelo governo federal brasileiro, é necessário que seja implantado um procedimento uniforme porém que leve em consideração as especificidades de cada granja em particular, de maneira que possa estar contribuindo de forma mais efetiva para a melhoria da qualidade tanto do produto quanto da qualidade ambiental. No caso específico, ao multiplicar o valor de R\$ 0,23 de diferença apurada, pela quantidade produzida no mês, que fora de 895.480 kg, nota-se uma divergência total de R\$ 205.960,40 (duzentos e cinco mil, novecentos e sessenta reais e quarenta centavos).

Retomando à consideração de Matos (1999), em ambientes de grande competitividade como é o atual, os agentes econômicos já não podem praticar qualquer custo pois, já não podem praticar qualquer preço. Neste caso, muito oportuna a consideração, uma vez que em muitos casos, o lucro por quilo da granja não chega

a R\$ 0,23 por quilo, como se pode observar na tabela 01, o preço de venda praticado no Estado de Mato Grosso durante o mês de Junho 2006 era de em média R\$ 1,51, o que determina um prejuízo de 0,239 por quilo de suíno vivo.

Tabela 02 - Custo de Produção de Suínos – EMBRAPA – ano 2006

		EMBRAPA - Suínos e Aves												
		MATO GROSSO - CUSTO DE PRODUÇÃO DE SUÍNOS PARA ABATE DE 22 TERMINADOS/ PORCA/ANO - (R\$/KG DE SUINO) .												
VARIÁVEIS DE CUSTO/IN TERM		Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Agos	Set	Out	Nov	Dez	Média (%)
1. CUSTOS FIXOS		0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093	0,093
1.1. Depreciação das instalações		0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046	0,046
1.2. Depreciação equipamentos e cercas		0,030	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029	0,030	0,030	0,030	0,029	0,029	0,029
1.3. Rem. do capital médió/inst. e equiptos.		0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005
1.4. Remuneração sobre reprodutores		0,006	0,006	0,006	0,005	0,005	0,006	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005
1.5. Remuneração sobre Capital de Giro		0,180	0,179	0,179	0,178	0,179	0,178	0,179	0,178	0,179	0,179	0,000	0,000	0,179
CUSTO FIXO MÉDIO														11,466
2. CUSTOS VARIÁVEIS														
2.1. Alimentação		1,098	1,114	1,080	1,072	1,029	0,985	0,958	0,945	0,902	0,902	0,902	0,902	1,020
2.2. Mão-de-obra		0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100	0,100
2.3. Gastos veterinários		0,025	0,022	0,018	0,015	0,011	0,011	0,011	0,011	0,012	0,012	0,012	0,012	0,015
2.4. Gastos com transporte		0,075	0,076	0,076	0,077	0,081	0,080	0,080	0,080	0,087	0,087	0,087	0,087	0,080
2.5. Despesas com energia e combustíveis		0,034	0,034	0,033	0,033	0,030	0,031	0,031	0,033	0,033	0,033	0,033	0,033	0,032
2.6. Despesas manutenção e conservação		0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035	0,035
2.7. Fumral		0,032	0,031	0,029	0,030	0,034	0,032	0,032	0,041	0,041	0,041	0,041	0,041	0,034
2.8. Eventuais		0,068	0,069	0,067	0,067	0,064	0,062	0,061	0,060	0,058	0,058	0,058	0,058	0,064
CUSTO VARIÁVEL MÉDIO		1,467	1,481	1,438	1,429	1,384	1,336	1,308	1,312	1,268	0,000	0,000	0,000	1,380
CUSTO TOTAL MÉDIO		1,647	1,660	1,617	1,607	1,562	1,515	1,486	1,491	1,447	0,000	0,000	0,000	1,569
Preço por quilo de suíno vivo		1,400	1,350	1,250	1,300	1,500	1,400	1,400	1,400	1,800	1,800	1,800	1,800	1,467
(E) Preço - Custo		-0,247	-0,310	-0,367	-0,307	-0,062	-0,115	-0,086	0,309	0,353	0,000	0,000	0,000	-0,092
Preço por kg/suíno vivo c/boif. de 8%		1,512	1,458	1,360	1,404	1,620	1,512	1,512	1,512	1,944	1,944	1,944	1,944	1,584
(F) Preço c/boifomacação - Custo		-0,135	-0,202	-0,267	-0,203	0,058	-0,003	0,026	0,453	0,497	0,000	0,000	0,000	0,025

Fonte: Embrapa Suínos e Aves (2006) in www.cnpasa.com.br

Na tabela 03 é apresentada uma série completa englobando todo o 1º semestre de 2006, para possibilitar traçar um panorama comparativo dos custos por quilo(kg) considerando a metodologia adotada pela Embrapa e a metodologia desenvolvida neste artigo.

Tabela 03 – Comparativo do custo metodologia Custeio Híbrido (Empresa) e Metodologia Embrapa no 1º semestre 2006.

C	A) CUSTO APURADO NA EMPRESA			B) CUSTO APURADO PELA EMBRAPA		Diferença no custo (A-B) por Kg (Média em 6 meses)
	Kg suínos		Custo Médio por Kg (Média em 6 meses) R\$	Custo por Kg.	Custo Médio por Kg (Média em 6 meses) R\$	
	Terminados	Custo R\$				
jan/06	508.711	804.354,17	1,6801	1,640	1,598	0,0826
fev/06	341.090	571392,1		1,660		
mar/06	254.654	424943,47		1,610		
abr/06	467.269	779389,92		1,600		
mai/06	324.633	544068,07		1,560		
jun/06	895.480	1566492		1,515		
DIFERENÇA TOTAL EM 6 MESES	2.791.837	4.690.640	1,6801	9,59	1,598	0,0826

Fonte: o autor

Ao final do semestre é possível visualizar divergência na ordem de R\$ 0,08 por kg, quando multiplicado pela quantidade de kg de suínos terminados e comercializados no semestre, encontra-se um divergência na ordem de R\$ 230.680, o que dá aproximadamente R\$ 38.446, por mês, é uma grande diferença em se considerando uma suinocultura de porte médio para pequeno, como é esta do objeto de estudo, e isso pode se acentuar ainda mais, caso se considere uma suinocultura de menor porte, que tem que investir mais e produz menos.

Ao desenvolver a pesquisa buscando ao mesmo tempo aplicar um modelo diferenciado dos que já existem atualmente para fins de apuração de custos na suinocultura e, paralelamente também comprovar que a metodologia de custeio por absorção adotada pela Embrapa e Conab não traduzem a real situação do custo do suíno em granjas de médio e pequeno porte, foi possível formular propostas e chegar às seguintes conclusões.

Uma primeira proposta foi a de que a empresa não utilize apenas a premissa básica de uma ou outra metodologia de custeio, mas sim, que busque o que há de melhor em cada um deles, ou seja, que não foque apenas em ratear todos os custos indiretos, como é o caso do absorção ou, que não considere os custos fixos como custo de produção, ou até mesmo, que não deixe de utilizar critérios de rateio porque o custeio baseado em atividades não os aceita.

A proposta foi o desenvolvimento e a aplicação do aqui denominado modelo de custeio híbrido, resultado da junção de premissas de custeio por absorção, custeio baseado em atividades e custeio variável, de modo que ao mesmo tempo se apure o custo da atividade, considerando os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos e, quando necessários, utilizar-se de critérios de rateio que possam demonstrar de maneira mais adequada o custo do departamento, produto ou serviço prestado pela empresa, sem a necessidade de manter controles demasiados e sem que tenha custos elevados para sua implantação.

Percebeu-se então que a metodologia é aplicável no ambiente real de uma granja de suínos, contribuindo para apurar com melhor acurácia o custo de produção, uma vez que foi possível apurar o custo de maneira que, inclusive, possibilitou à granja comparar seu custo com aquele apurado pelos organismos oficiais do governo federal brasileiro (no caso, a Embrapa e a Conab).

Também foi possível concluir que a metodologia adotada pela Embrapa apesar de contribuir para a apuração dos custos, ainda não espelha a realidade de todos os produtores do Estado de Mato Grosso, tendo em vista que, leva em consideração uma pequena gama de informações de grandes suinoculturas que produzem em larga escala, fazendo com que o custo apurado seja divergente da maioria dos pequenos e médios instalados no Estado, justamente por causa da então denominada “escala de produção”.

A Embrapa e Conab devem rever seus posicionamentos quanto à apuração de custos, de modo a adotar uma metodologia mais específica e ampliando o rol de suinocultores ou até mesmo, buscando levantar custos em separado para pequenos produtores, médios produtores e grandes, uma vez que, procedendo dessa maneira, estará contribuindo mais eficientemente com a determinação de preços mínimos para a agricultura, pois, como se observou na apuração do custo empresa e do custo Embrapa,

a diferença média mensal de R\$ 38.446,00 na grande maioria dos casos pode representar o lucro de um ano inteiro de trabalho na propriedade.

CONCLUSÃO

Ao longo do artigo, buscou-se apresentar um arcabouço teórico que pudesse formar uma base conceitual acerca da metodologia a ser utilizada para apuração do custo de produção de suínos em uma granja, para, em contraposição, comprovar que os custos apurados e publicados mensalmente pelos organismos oficiais no Brasil, no caso, a Embrapa e Conab, mesmo sendo publicadas, especificamente por unidade da federação brasileira, ainda apresentam divergências, por diversas razões, quando comparadas e segregadas com as informações de um produtor em particular.

A partir da aplicação do modelo desenvolvido, foi detectado que a metodologia utilizada pela Embrapa não responde suficientemente bem para a obtenção de resultados satisfatórios na explicação da formação de custos uma vez que os dados são coletados de maneira geral e não particular em cada granja, não considerando as especificidades de cada produtor.

Além de responder à pergunta principal, muitas outras questões podem ser deduzidas a partir dos resultados apresentados, tais como a busca de implantação por parte dos organismos oficiais brasileiros de um sistema de coleta de dados mais acurados visando evitar distorções como a detectada nesta pesquisa o que, por si só, já seria uma remuneração que, nas pequenas propriedades, pode até representar o lucro do ano todo.

Também é possível considerar que, a partir de então, os produtores devem buscar se organizar de modo que possam apurar seus custos isoladamente, para que, ao menos possam (repetiu o verbo “possam”) chegar a uma média para cada grupo, ou seja, para pequenos, para médios e grandes produtores, possibilitando a revisão também na política de definição de preços mínimos adotada pelo governo federal, uma vez que, a Embrapa tem um rol de grandes granjas fator este que realmente leva a uma divergência entre os dados por ela apurados, ou seja, os números

apresentados pela Embrapa são bastante oportunos, já representam um grande avanço na apuração dos custos, o que deve ser encarado como fator extremamente positivo, porém, ainda não representa a realidade do Estado de Mato Grosso.

Tais discrepâncias podem levar o produtor a prejuízos, sem condições nem mesmo de remunerar os gastos variáveis que incidem de modo contínuo na medida em que a produção vai ocorrendo, isso contribui também com a queda na competitividade da produção brasileira junto aos produtores internacionais.

A metodologia utilizada foi desenvolvida pelo autor, denominada de metodologia híbrida de apuração de custos, uma vez que esta não se fixa em apenas uma das premissas, mas sim, busca ao mesmo tempo dividir os gastos em materiais, mão-de-obra e gastos gerais de produção, bem como, em diretos e indiretos, que são premissas básicas da metodologia de custeio por absorção. Também é considerada a divisão dos gastos em fixos e variáveis, premissa do custeio variável, bem como, a metodologia buscou dividir a granja por atividades, onde foram identificadas as atividades e subatividades envolvidas, sendo que alguns custos foram direcionados às atividades ou aos produtos (no caso, aos suínos), como faz a premissa do custeio baseado em atividades, e, em outros casos, para identificar os gastos foi utilizado o artifício do rateio.

Com a adoção da metodologia foi possível apurar o custo para posterior confrontação com os dados da Embrapa, o que comprova a eficácia da metodologia aplicada na apuração de gastos da suinocultura, como um caso particular, já testado e comprovado.

Diversos pontos devem ser revistos na metodologia adotada pelos organismos oficiais no Brasil, uma delas é a adoção ampliação do número de produtores e revisão da metodologia a ser utilizada, bem como, uma busca pela padronização das informações fornecidas ou diretamente pelos produtores, devendo então, a Embrapa, através dos sindicatos, fazer um trabalho de formação gerencial aos produtores, conscientizando-os da importante necessidade de manter o controle para apurar adequadamente seus custos, contribuindo, inclusive, com a produção de informações mais precisas, por parte do órgão oficial, o que poderá a um médio prazo, se converter em vantagens competitivas ao produtor e,

consequentemente, ao próprio País.

Outro ponto que deve ter sua discussão ampliada é a revisão nos procedimentos metodológicos adotados pela Embrapa e Conab, verificando a possibilidade e considerar entre os custos de produção, o custo do capital empatado na terra da propriedade rural. Sabe-se que em determinadas regiões do país, o custo da terra é elevado e representa um recurso que fica à disposição da produção devendo-se então ser remunerado, uma vez o capital empregado na terra, está sendo consumido e deve trazer um retorno mínimo ao produtor.

A existência de modelos de custeamento com métodos já estabelecidos previamente para a apuração de custos, não limitam a ação do pesquisador em buscar o desenvolvimento de modelos alternativos de apuração de custos. Uma vez que, o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio, e este, por sua vez está em constante mutação, por exigência do meio ambiente (interno ou externo à empresa), surgindo diariamente a necessidade de novas informações, então, a ciência contábil não pode ficar à margem, devendo esta andar paralelamente ou buscar antecipar os fatos para que possam contribuir de fato, com o avanço científico.

REFERÊNCIAS

ACUNÃ, Ricardo J. M.; PAHLEN, Campo; ANA M. et al. **Teoria Contable Aplicada**. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2001. (p. 54).

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de Agronegócios**. São Paulo: Atlas, 2003 (p. 9, 73).

BATALHA, Mário Otávio (Coord.). **Gestão Agroindustrial: GEPAI: Grupo de estudos e pesquisas agroindustriais**. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2007. Obra em 2 v. (Vol.1) 770p (p. 631).

BIONDI, Mário. **Teoria de La Contabilidad: El ABC de su fascinante mundo**. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2000 (p. 35,39 e 51).

BRUMORI, J.C.; SPINER. N.L; CAMINOTTI, S.R.; PISEITELLI, H.G. Evaluación de la suplementación con hiero dextrano en

iechones nacidos em parideras al aire libre. In: **Congreso Nacional de Producción Porcina**, 3.; Jornada de Actualización Porcina, 8., 1994, Rosario, Argentina. Anales... Rosario: Universidad Nacional de Rosario, 1994. p.40.

CAMPOMAR, Marcos Cortez. Do uso de “Estudo de Caso” em pesquisas para dissertações e teses em Administração. **Revista de Administração**, São Paulo v. 26, n. 3, p. 95-97, julho/setembro 1991. n.p.

CARRO, Roberto Ricardo. **Elementos Básicos de Costos Industriales**. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1998 (p. 5, 6, 127).

CASELLA, Carlos Luis García. **Proyecto Ubacyt E016 2001-2004 - Modelos Contables Con Método Científico**. Buenos Aires: Universidade de Buenos Aires. Ediciones Cooperativas: n.d. (p. 13 e 17).

CONAB - **Metodologia de Cálculo de Custo de Produção da CONAB**. Conab, 2007.

DAVIS, J. & GOLDBERG, R.A., 1957 - “**A Concept of Aribusiness**”, Universidade de Harvard, 156p. (p. 156).

EMBRAPA. **Suinocultura intensiva: produção, manejo e saúde do rebanho**. Brasília: Embrapa - SPI; Concórdia: Embrapa-CNPSa, 1998 (p. 297).

GIROTTTO, A. F. e SANTOS FILHO, J. J. dos. **Custo de Produção de Suínos**. Concórdia: Embrapa Suínos e Aves, 2000. 36p. (Embrapa Suínos e Aves. Documentos 62).

GIROTTTO, A. F.; SANTOS FILHO, J. I. dos. **Custo de produção de suínos**. Concórdia: Embrapa Suínos e Aves, 2000. 36p. (Embrapa Suínos e Aves. Documentos, 62).

GOMES, M. F. M.; GIROTTTO, A. F.; TALAMINI, D. J. D; LIMA, G.J.M.M. de; MORES, N.; Tramontini, P. **Análise prospectiva do complexo agroindustrial de suínos no Brasil**. Concórdia, SC: Embrapa - CNPSA, 1992. 108p. (Embrapa-CNPSA. Documentos, 26).

GOMES, M. F. M. Análise prospectiva do complexo agroindustrial de suínos no Brasil. In: **Congresso Brasileiro de Veterinários Especialistas em Suínos**, 6. 1992, Goiânia. Anais... Concórdia, SC: Embrapa – CNPSA, 1993 (p. 3-10).

HORNGREN, Foster, Datar. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**. 9. ed. New Jersey: Prentice-Hall: 1998 (p. 26 e 830).

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. 2ª. ed. Trad. de O.P. Traduções. – São Paulo: Futura, 1998 (p. 12 e 13).

LEDESMA, Manuel Alvarado. **Agronegócios: Empresa e Empreendimento**. 1ª. ed. Buenos Aires: el Ateneo, 2004 (p. 64, 65, 117 e 123).

MARION, José Carlos. **Contabilidade da Pecuária: manejo do gado, teoria contábil na pecuária, custo e coleta de dados, contabilidade (plano de contas e manualização), imposto de renda na agropecuária, pessoa física e jurídica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996 (p. 58).

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 1996 (p. 26).

NEVES, Marcos Fava (Coord.). **Agronegócios & Desenvolvimento Sustentável: Uma agenda para a liderança mundial na produção de alimentos e bioenergia**. São Paulo: Editora Atlas/Pensa, 2007 (p. 8 e 17).

PEREIRA, Benedito Dias. Et Al. Eficiência técnica na suinocultura: Efeitos dos gastos com meio ambiente e da renúncia fiscal. **Revista Brasileira de Engenharia Agrícola e Ambiental**, v.12, n.2, p.200–204, 2008 Campina Grande, PB, UAEAg/UFCC – <http://www.agriambi.com.br> Protocolo 117.06 – 13/09/2006 • Aprovado em 28/09/2007

PEREZ JÚNIOR, José Hernandes; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUEZ, José Henrique A. *et. al.* A Importância da Análise de Gestão na Agropecuária: Controles de custos e aumento da rentabilidade. **Boletim de Pesquisa de Soja 2007**. Fundação MT. Cuiabá-MT: Central de Texto e Carrion et Carracedo Editores Associados, 2007 (p. 18 e 20).

VANDERBECK, Edward J. NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira/Thomson Learning, 2001 (p. 22).

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. trad. Daniel Grassi. – 3. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2005 (p. 23).

**PARTE III: POLÍTICAS PÚBLICAS,
PLANEJAMENTO E EMPREENDEDORISMO**

CONSÓRCIOS PÚBLICOS INTERMUNICIPAIS: UMA REDE DE COOPERAÇÃO NO ATENDIMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

José Ricarte de Lima

RESUMO

Falar sobre redes, antes de qualquer coisa, é falar sobre o ato de cooperar, de compartilhar esforços, quer eles aconteçam empenhando a força física ou o trabalho intelectual. Por meio das múltiplas ideias que se propagam dentro de um cabeamento, percebe-se a possibilidade das organizações se interligarem de forma que, mesmo estando distantes, tornem-se uma. Os consórcios públicos mostram características que os identificam como uma rede de comunicação, permitindo aos seus usuários a promoção do diálogo por meio das ações desenvolvidas por essa ferramenta de gestão. Este trabalho de pesquisa buscou discutir a dinâmica das redes de cooperação, tendo como textos base *Redes Sociais e Teoria Social: Revendo os Fundamentos do Conceito* de Sônia Acioli entre outros. O trabalho procurou também mostrar os Consórcios Intermunicipais como uma ferramenta de gestão, capaz de auxiliar os gestores públicos no cumprimento das ações que perfazem o conjunto de políticas públicas necessárias ao bem-estar social. Esses consórcios tratam-se de um espaço onde as ideias precisam ser trabalhadas de forma interligada, exigindo de seus atores certas habilidades no sentido de que essas informações não percam sua eficiência e atinjam, assim, os objetivos particulares e coletivos. Buscando atingir o resultado esperado foi utilizada pesquisa bibliográfica e análise de conteúdo. A pesquisa revelou que no Estado de Mato Grosso os consórcios municipais com ênfase para os de saúde tem se tornado ferramenta essencial para a gestão das políticas públicas nos municípios de todas as regiões do Estado.

Palavras Chaves: Rede. Cooperação. Consórcio. Organizações.

INTRODUÇÃO

Os consórcios públicos no Brasil alcançaram mais ênfase a partir da Constituição de 1988. Isso não quer dizer que antes a ideia já não fosse trabalhada, mas foi a partir da redação do artigo 241 da nova Constituição no qual percebe que cabe a União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios disciplinar por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos (BRASIL, 1988).

Deste modo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios levados por suas diversas necessidades de instrumentos que fortalecessem e legitimassem os atos administrativos com relação aos bens públicos, buscou no princípio da cooperação resolver seus problemas, principalmente àqueles que se referiam ao sistema de saúde pública. Nesse contexto, os consórcios intermunicipais surgem no Brasil numa situação de redemocratização e descentralização do poder da União em relação aos municípios. Ocorre, então, uma forte reação desses municípios ao centralismo dos recursos e das decisões radicadas no alto escalão do poder público, principalmente durante o regime militar. Em 2002, percebe-se que já havia no Brasil 141 (cento e quarenta e um) Consórcios Intermunicipais de Saúde distribuídos em 13 (treze) Estados da Federação. Esses consórcios, já atendiam mais de 25 milhões de usuários (TEIXEIRA; MACDOWELL e BUGARIN, 2002, p. 6).

Cabe, porém ressaltar, que no Brasil as primeiras experiências em relação ao cooperativismo nos remetem ao final do século XIX. Os Estados de São Paulo e Pernambuco foram os pioneiros nesse sentido, mas, a partir de 1902, surgem no Estado do Rio Grande do Sul as primeiras experiências das caixas rurais. Esse modelo de cooperação espalha-se no país, levando o Estado de Minas Gerais a criar as primeiras cooperativas agropecuárias no ano de 1907 (PIRES, 2004). Esse sistema de cooperação toma espaço a partir da década 30, quando é possível notar, no Brasil, o interesse do governo nessa nova forma de trabalhar os recursos disponíveis à sociedade por meio dos agentes públicos.

Portanto, é em 2003 que o governo federal começa a

discutir a lei dos consórcios e, a partir dessa discussão procura instrumentos legais que, possa dar aos gestores mais segurança jurídica nas parcerias firmadas entre os entes consorciados. Em 2005, uma nova lei, ou seja, Lei 11.107/05 é sancionada e considerada um marco regulatório no tocante a prestação de serviço público através dos consórcios no Brasil.

Dessa forma, os consórcios públicos surgem como ferramenta de administração das políticas públicas de atendimento à saúde, infraestrutura e outras modalidades no Brasil. Assim, os municípios se consorciaram e começam a acessar recursos conjuntos e coletivos, fortalecendo-se no atendimento aos seus municípios. Essa modalidade de gestão se constituiu pela ação cooperativa entre os municípios de uma mesma região que apresentavam afinidades entre si, principalmente nos problemas na área da saúde pública. Os consórcios públicos em saúde, por exemplo, possibilitaram aos governos subnacionais implantar, em microrregiões, políticas de atendimento à saúde, desde a compra de especialidades médicas não disponíveis pelo Sistema Único de Saúde até serviços ambulatoriais em unidades privadas.

Portanto, pensar em cooperação é a princípio, discutir o conceito de redes, é procurar entender um sistema complexo de cooperação tornando os atores que a integram peças fundamentais na transmissão das ideias que podem influenciar todo um sistema de informação e de possíveis métodos de resolução dos problemas na gestão das políticas públicas. A seguir, discutiremos, sem a pretensão de esgotar o assunto, a relevância do conceito de redes como um conjunto de relações entre um grupo de atores e também entre esses próprios atores.

REFERENCIAL TEÓRICO

AS REDES E AS RELAÇÕES SOCIAIS

Em ciências sociais, entende-se por rede o conjunto de relações sociais de um determinado grupo de atores e também entre os próprios atores. Rede, também pode designar os movimentos pouco institucionalizados, reunindo indivíduos ou grupos numa associação, cujos limites são variáveis e sujeitos a reinterpretação

(ACIOLI, 2007).

Essas relações de poder se constituem a partir da inserção dos atores envolvidos nos debates e, esses os capacitam a participarem efetivamente das decisões firmadas. Para Acioli (2007), trabalhar rede é pensar num emaranhado de ideias que são constituídas a partir das ações do cotidiano dos atores, das experiências de um mundo globalizado, da mistura das ideias que vêm do senso comum. Assim, cogitar a ideia de redes significa buscar nas várias formas de conhecimentos um elo que faça dessas experiências uma conexão para provocar ou solucionar problemas dentro de um contexto social. As redes são formadas por indivíduos que buscam nessa corrente de cooperação não somente o fato do pertencer a ela, mas, também, a possibilidade de conseguir algo por meio desse pertencimento. É possível entender as redes quando compreendemos que, uma parte das necessidades dos seres humanos, as quais são carregadas ao longo de toda sua vida é trabalhada a partir desse conjunto de relacionamento se dá no âmbito das organizações.

Slaughter (2009) quando se refere ao tema “a vida em um mundo conectado” deixa transparecer que o homem em sociedade e, conseqüentemente homem que vive em um mundo de relações permanentes necessariamente necessita abrir seus conhecimentos para que suas ideias sejam propagadas em redes de comunicação, ou seja, guardar suas receitas como tesouros não seria a forma mais inteligente numa sociedade que dia a dia se mostra cada vez mais capitalizada. Para Slaughter (2009) vivemos em um mundo conectado, onde a diplomacia está em rede, os acordos comerciais estão em redes, as informações climáticas estão em redes, a própria religião segundo Slaughter está em rede. Nesse sentido, Slaughter cita a fala do pastor Rick Warren que argumentou: “A única coisa grande o suficiente para resolver os problemas do vazio espiritual, do egoísmo, [...], da pobreza, da doença da ignorância é a rede de milhões de igrejas em todo o mundo”. Assim, é possível compreender que rede constitui-se a partir dos diversos elos que cooperam entre si.

Para Bogardus (1965) a cooperação constitui processo social básico. Ainda conforme Bogardus a cooperação começou nos albos da humanidade. Nessa época, era meio necessário de defesa contra os inimigos. A cooperação, desde cedo, atraiu a

atenção do homem com o processo que merecia ser encorajado. As provas que realmente produziam resultados são encontradas em todos recantos do mundo e, por isso mesmo as ideias concernentes à sua complicada natureza tem caráter universal.

As experiências práticas de cooperação tais como as realizadas pelos pioneiros de Rochdale que organizaram uma cooperativa de consumidores em 1844, e deram origem a grandes movimentos desse tipo, especialmente na Inglaterra, Dinamarca e países escandinavos.

De tal modo, as redes se formam a partir das necessidades dos sujeitos que estão inseridos num contexto social, quer seja, numa organização econômica, religiosa, associativa e outras. Na concepção de Olson (1999) as organizações ou as associações existem para promover o interesse de seus membros. Para cumprir suas jornadas, os indivíduos se unem tendo em vista suas particularidades e associam-se com o propósito de buscar na ajuda mútua saída para possíveis problemas que se revelam comuns. A criação dessas organizações é possibilitada à medida que um conjunto de atores sociais apresenta suas dificuldades e essas são logo identificadas pelos demais como comuns. Mas ao se tratar de redes no seu sentido mais amplo é possível entendê-las como uma ferramenta no gerenciamento das diversas faces da vida em sociedade.

Para Castell e Cardoso (2006) a sociedade em rede, em termos simples, é uma estrutura social baseada em redes operadas por tecnologias de comunicação e informação fundamentadas na microeletrônica e em redes digitais de computadores que geram, processam e distribuem informações a partir de conhecimentos acumulados nos nós dessas redes. Ainda segundo os autores as redes são estruturas abertas que evoluem acrescentando ou removendo nós de acordo com as mudanças necessárias dos programas que conseguem atingir os objetivos de performance para a rede. A rede é uma estrutura formal, é um sistema de nós interligados.

As redes, portanto, possibilitam a interligação de ideias de um grupo social que almeja determinados objetivos comuns. Daí entendê-las como redes sociais, redes de cooperação. Portanto, rede para as ciências sociais “designa um conjunto de pessoas ou organizações interligadas direta ou indiretamente” (BALESTRIN;

ARBAGE, 2007). Destarte, para Verschoore (2010) as Redes de Cooperação compreendem grupos de empreendimentos que atuam solidariamente para alcançar objetivos coletivos. Para que essas redes sejam construídas, entende-se a necessidade de que haja as ligações entres os atores que formam os elos dessas redes, ou seja, as redes partem do pressuposto da materialização de laços relacionais entre atores, cada ator apresentando suas características diferentes e assim sendo, torna-se individual no tocante as suas particularidades. Para Balestrin e Arbage (2007) as Redes de Cooperação constitui-se por empresas que guardam cada uma sua independência, mas que optam por desenvolver atividades específicas de maneira conjunta para atingir determinados objetivos comuns.

Para Cruz, Martins e Quandt (2008) as organizações por si só não conseguem organizar recursos e competências necessárias para uma oferta compatível com a demanda existente, sendo assim, essas organizações são levadas a articular suas ações em redes. Trabalhar dentro de uma perspectiva de redes perfaz, *a priori* a necessidade de que os atores envolvidos no contexto sócio, econômico e cultural compreendam ou admitam que tudo está em relação com tudo e que não há como isolar uma parte sem considerar o todo e nem trabalhar o todo desconsiderando suas partes mais específicas, pois, na partícula mais minúscula do universo, encontramos a complexidade que o caracteriza (CARVALHO; SALLES; GUIMARÃES; UDE, 2008).

Assim, esses atores, como numa corrente, buscam imbricar suas ideias no sentido de cumprir com as exigências advindas do meio social. Nesse contexto, o sentimento, ou melhor, a ideia de que através da cooperação as organizações ou instituições encontram saídas para possíveis problemas de ordem pública, por exemplo, constituem-se uma necessidade prioritária para os administradores, mais especificamente, àqueles que administram os bens públicos.

Assim, percebe-se que nos Estados brasileiros e, aqui se ressalta em específico o Estado de Mato Grosso, a necessidade de que o próprio Estado se organize em rede para buscar solucionar problemas com relação ao atendimento à sociedade nas suas diversas regiões. Porém, esse processo de construção de rede, demanda dos atores participantes inclusão direta na comunicação dos pontos elos dessa rede. Portanto, considerando essas necessidades regionais e

comuns aos municípios brasileiros algumas ferramentas de gestão são testadas e colocadas à disposição desses gestores públicos. É nesse contexto, que os Consórcios Intermunicipais são constituídos.

Dessa forma, os consórcios constituem peça relevante dentre os vários instrumentos da administração pública. Assim, partindo da necessidade de que se otimizem as relações entre os entes federados, objetivando atender as necessidades comuns dos mesmos, o sistema de associativismo, por meio dos consórcios, surge como possibilidade de resolução dessas necessidades. Nesse sentido, Harger, defini consórcio público como:

Pessoas jurídicas com personalidade de Direito Público ou Privado formada exclusivamente por entes federativos, criadas por lei ou por intermédio de autorização legislativa dos entes federados, que desejam associar-se, para, sem objetivar lucros, atender a serviços públicos de interesse comum dos associados (2007, p.82).

Ainda nesse contexto de associativismo entre municípios, o Centro de Estudo e Pesquisas de Administração Municipal ressalta que:

Se os serviços são de interesse comum de pessoas jurídicas de direito público interno podem ser executados por meio delas próprias, bastando a conjugação de esforços entre elas, a fim de serem otimizados os recursos orçamentário-financeiros, humanos e materiais, existentes no âmbito de cada uma. A esta forma de execução denominamos consórcios (2001, p.21).

Logo, se as necessidades comuns aos municípios podem fazer com que esses municípios se unam, essa união será conhecida como Consórcio Intermunicipal. Segundo Misoczky e Bastos (1998), o Consórcio Intermunicipal é um pacto efetuado entre dois ou mais municípios, que se comprometem a executar, em conjunto, um determinado empreendimento. Ou seja, trata-se, assim sendo, de uma modalidade de acordo firmado entre entidades da mesma natureza e, quando se tratando de saúde pública, os autores

definem Consórcio Intermunicipal de saúde como:

Associação entre municípios, para realização de atividades conjuntas referente à promoção e recuperação da saúde de suas populações [...] deve ser visto como um instrumento para o enfrentamento de problemas comuns e não como uma outra esfera governamental do SUS (MISOCZKY, BASTO, 1998).

Percebe-se, que os Consórcios Públicos perfazem uma rede de comunicação e, por conseguinte uma ferramenta de gestão na utilização do gerenciamento e execução dos serviços públicos. Essa ferramenta de gestão pode possibilitar aos gestores no âmbito das suas responsabilidades, o gerenciamento dos bens públicos com eficiência e economicidade.

OS CONSÓRCIOS INTERMUNICIPAIS, UMA REDE DE COOPERAÇÃO NO ESTADO DE MATO GROSSO

Pensar nos consórcios públicos e mais especificamente de saúde como uma ferramenta de gestão e como uma rede de comunicação nos remete a reflexão de que, antes da Lei 8.080/90, as condições de atendimento a sociedade se mostravam por vezes precária. Isso, por vários fatores, entre os quais se pode citar a má distribuição de renda, a ocupação de espaços urbanos e rurais de forma desordenada, a falta de políticas públicas direcionadas aos habitantes das áreas mais periféricas, além, do fator expansão demográfica associada ao baixo nível técnico dos governos em assumir as responsabilidades que exigiam o processo de descentralização dos serviços públicos. Assim, falar sobre rede num contexto social e tendo os consórcios de saúde do Estado de Mato Grosso como referencial, cabe, a princípio, mostrar ainda que, de forma rápida, como se apresenta a estrutura socioeconômica e demográfica desse Estado.

O Estado de Mato Grosso está localizado na região Centro-Oeste do Brasil, ocupando a terceira maior posição em termos de extensão territorial do país e, uma área geográfica na ordem de 903.357 quilômetros quadrados. Com relação a sua divisão político-administrativa o Estado está dividido em 141

(cento e quarenta e um) municípios, 22 (vinte e dois) microrregiões, 05 (cinco) mesorregiões, e 12 (doze) regiões de planejamento, sua população atinge a casa dos 3.115.336 mil habitantes (MATO GROSSO EM NÚMERO, 2012).

A agropecuária mato-grossense é responsável pelo seu destaque no cenário nacional. Com chuvas regulares, clima tropical, energia solar abundante e quase 18% de toda água doce disponível no Brasil, a agropecuária torna-se uma atividade rentável para o Estado. Em 2007 o Estado tinha aproximadamente 48 milhões de hectares de terras férteis e agricultáveis e de alta produtividade o que equivalia à 46% das terras agricultáveis da região Centro-Oeste e 14% do Brasil. A expansão do plantio de soja é um dos maiores exemplo do potencial e vocação agrícola mato-grossense. Em dez (10) anos o crescimento da safra da soja foi visível, passando de cinco (5) milhões de toneladas na safra 1995/1996, para 15,6 milhões de toneladas na safra 2005/2006. Na pecuária, o Estado também cresceu tanto no tocante a bovinocultura como na avicultura, sendo que, a produção aumentou de 1995 para 2006 cumulativamente na ordem de 84,1% e 101,5%, respectivamente, ou seja, nesses onze (11) anos cresceu a taxas médias anuais de 5,71% e 6,58%, respectivamente (SECRETARIA DE PLANEJAMENTO DO ESTADO DE MATO GROSSO, 2008).

Junto ao crescimento econômico do referido Estado, concebe-se o pensar, a imagem de que, o desenvolvimento das ações voltadas para as políticas públicas de atendimento a sociedade no tocante a saúde pública, também se desenvolvam na mesma proporção. Mas, essa realidade parece não estar atrelada ao desenvolvimento da região. Para ratificar esse entendimento, buscar na história da expansão agrícola em direção à região Centro-Oeste elementos que possibilitem essa leitura se tornar ponto essencial. Para Guidolin e Porto Júnior (2007) a expansão da fronteira agrícola com vista à região Centro Oeste do Brasil foi um processo resultante de políticas agrícolas e colonização adotada pelos Estados brasileiros no pós-guerra.

Paralelo a esse processo de expansão, encontram-se os programas para atrair agricultores de outras regiões, sendo na sua maioria do Sul do país, além de apresentarem incentivos a compras de terras a baixos custos e até mesmo gratuitas. Esse processo de expansão trouxe para a região uma ocupação dos

espaços geográficos de forma desordenada, sem que houvesse por parte dos governantes preocupação em possibilitar a esses ocupantes, logística e infraestrutura capaz de proporcionar o desenvolvimento, mas com responsabilidade social.

O crescimento econômico na região é perceptível, sendo o Estado de Mato Grosso, a unidade federativa dessa região que mais se destaca. Veja, o resultado deste processo de crescimento pode ser observado no aumento da produção de grãos na referida região. A mesma era responsável por 14,3% da produção brasileira em 1980, e ampliou esta participação para 30,5% em 2003. As culturas de maior expansão foram soja, milho e algodão. No Estado de Mato Grosso a produção de soja aumentou 12 290% entre 1980 e 2004. Mato Grosso do Sul, por exemplo, já possuía produção de 1,32 milhões de toneladas de soja em 1980 e apresentou um crescimento mais modesto, de 148%, e Goiás obteve uma expansão de 1 236% para o mesmo período. A produção de milho também cresceu mais em Mato Grosso - 2 291% - do que em Mato Grosso do Sul, com 1 160%, e Goiás, com 101%, de modo que os três Estados se apresentam com a produção na marca de 3 milhões de toneladas. A produção de algodão, assim como a de soja, também é liderada por Mato Grosso, onde a produção aumentou 38 246% entre 1980 e 2004, sendo que esta não alcançava cinco mil toneladas em 1980 (GUIDOLIN e PORTO JÚNIOR, 2007).

Dessa forma, paralelo a esse progresso as ações na perspectiva de que, políticas públicas fossem adotadas para atender essas comunidades eram providenciadas de forma cadenciadas, deixando os municípios com sérias dificuldades no atendimento das políticas públicas.

Keinert, Rosa e Meneguzzo (2006) dizem que até 1994, a Secretária de Estado de Mato Grosso (SES-MT) possuía a função de mera prestadora de serviço e fornecedora de insumos, de modo que a mesma não exercia sua responsabilidade de formuladora de ações de saúde pública de interesse do conjunto da população do Estado. Portanto, somente a partir de 1995, visando a descentralização, a regionalização e o uso de modelos assistenciais e gerencias, que surgiam como novas ferramentas de gestão, deu-se início por meio do Estado a discussão em torno da criação dos Consórcios de Intermunicipais de Saúde. Para um Estado com proporções territoriais grandiosas, era inconcebível

trabalhar as ações com relação as políticas públicas de saúde e infraestrutura, principalmente aquelas relacionadas à saúde e, não disponibilizadas pelo Sistema Único de Saúde (SUS) sem que não fossem em rede de cooperação.

Os consórcios públicos, nesse contexto, surgem com a finalidade de buscar, através da cooperação, da ligação através dos laços da solidariedade a participação dos municípios no intuito de amenizar ou solucionar os problemas comuns. Essa participação possibilitou a promoção de soluções para aquilo que muitos municípios brasileiros, sozinhos, não teriam possibilidade de resolver. Daí, dizer que, as tendências globalizantes da modernidade são simultaneamente extensionais e intencionais, pois elas vinculam os indivíduos a sistemas de grande escala como parte da dialética complexa de mudança nos polos local e global. Para Giddens (1991, apud ACIOLI, p. 9), muitos dos fenômenos frequentemente rotulados como pós-modernos dizem respeito à experiência de viver num mundo em que a presença e a ausência se combinam de maneiras historicamente novas. Portanto, se o mundo busca unir os mais distantes através das redes, parece possível que os mais próximos estejam conectados por meios de ações resultantes de uma relação conjunta entre os mais fortes sem que os menos favorecidos também deixem de participar.

Pensando no contexto acima descrito nos leva a ideia de rede social para a esfera de indivíduos inseridos numa conjuntura social, ligados por laços sociais, os quais podem ser reforçados ou entrarem em conflitos entre si, se pode refletir sobre o papel dos consórcios públicos como ferramenta necessária para que os atores inseridos nesse contexto exponham suas ideais e, a partir daí, sintam-se parte de uma rede de cooperação.

O Estado de Mato Grosso apodera-se do conceito de Consórcios Intermunicipais e, por meio desse instrumento legal possibilita ao cidadão o acesso as políticas públicas voltadas especificamente para saúde e infraestrutura. Segundo os dados da SES (Secretaria de Estado de Saúde) de Mato Grosso, o número de consórcios de saúde organizados no Estado chegou à casa dos quinze (15) consórcios. Quanto à sua modalidade jurídica, os mesmos estão assim distribuídos: Direito privado não adequado à lei 11.107/05: um (1) consórcio; Públicos adequados à lei 11.107/05 de direito privado: três (3) consórcios; os demais, ou seja, onze (11)

consórcios, de direito público. Dos 141 (cento e quarenta e um) municípios que compõem o referido Estado, 118 (cento e dezoito) são participantes de consórcio de saúde (SES-MT, 2009).

METODOLOGIA

Metodologia Científica é um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento, de uma maneira sistemática (GIL, 2010).

O trabalho de pesquisa aqui exposto deu-se na perspectiva de entender os conceitos e finalidades dos Consórcios Intermunicipais como rede de comunicação no atendimento das políticas Públicas. Assim, Gil (2009, p. 17) entende que “[...] a pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos”.

Nesse sentido, o estudo foi realizado num período de cinco (5) meses, a saber, janeiro de 2014 a maio de 2014. A classificação da pesquisa foi caracterizada como pesquisa bibliográfica, pesquisa qualitativa e levantamento de dados quantitativos. Gil (2010, p.29) se referindo à pesquisa bibliográfica explica que:

A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos. Todavia, em virtude da disseminação de novos formatos de informação, estas pesquisas passaram a incluir outros tipos de fontes, como discos, fitas magnéticas, CDs, bem como o material disponibilizado pela internet.

Para Marconi & Lakatos (2011, p. 57), a pesquisa bibliográfica “abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas monográficas, teses, material cartográfico etc.”. Portanto, na busca de coletar as devidas informações a pesquisa encaminhou-se para pesquisa exploratória,

ou seja, a pesquisas têm como propósito proporcionar aos leitores maior familiaridade com o tema proposto, neste caso, os Consórcios Intermunicipais como rede de cooperação. Isso poderá auxiliar o leitor na formulação de hipóteses com vista a torná-las mais explícitas no sentido de que ampliem seus conhecimentos em relação ao assunto (GIL, 2010).

A análise das informações obtidas na pesquisa foi construída a partir da verificação cuidadosa do *corpus*, organizado durante os trabalhos, utilizando-se da técnica da análise de conteúdo e identificando os sentidos e compreensão dos textos analisados. Para Bauer e Gaskell (2007, p.44), “é importante que o pesquisador tenha os limites dos materiais a ser analisado”. Daí a definição de *corpus* por eles proposta como sendo uma coleção finita de materiais, determinada de antemão pelo pesquisador, com a qual ele irá trabalhar.

Para Bruyne (1991), a coleta de dados se apoia numa gama de técnicas que satisfazem as regras de utilização. Nesse sentido, várias técnicas, segundo ele, podem e devem frequentemente ser empregadas numa mesma pesquisa, para reunir um feixe de dados ao mesmo tempo disponíveis, acessíveis e conformes a seu objeto de investigação. E, nesse contexto, o autor explicita a análise de documento como sendo uma das técnicas necessárias na coleta de informações. Assim, após a acumulação dos vários textos e outras informações disponíveis as análises de documentos se fizeram necessárias.

CONCLUSÃO

Percebe-se durante o decorrer do trabalho que as necessidades vivenciadas pelos municípios brasileiros assemelham-se independente das diferenças regionais. O Estado Brasileiro, enquanto garantidor das ações que permitem aos cidadãos acessar os serviços de ordem públicos parece não conseguir alcançar os mais distantes com políticas públicas eficientes e eficazes. Daí a necessidade de que os entes federativos numa ação de cooperação busquem a resolução dos seus problemas sociais de forma solidária.

O Estado de Mato Grosso buscou por meio dos Consórcios Intermunicipais gerenciar problemas específicos nas

suas diferentes regiões. No tocante a saúde pública, percebe-se mais especificamente os casos de especialidades médicas que o Sistema Único de Saúde (SUS) não disponibiliza e que somente por meios da instrumentalização dos consórcios intermunicipais essas especialidades estão disponíveis à sociedade.

Durante o decorrer do trabalho, nota-se em determinados momentos uma configuração de Estado na perspectiva de crescimento macroeconômico e mero prestador de serviço. Nesse sentido, cabe lembrar as palavras de Carnoy (2005) quando, citando palavras da obra “O contrato social” de Rousseau, quando o mesmo concebe o termo Estado como agente garantidor da liberdade e da igualdade. Para ele, o poder do Estado reside no povo, e o contrato social garante a liberdade desse mesmo povo. Dessa forma, possibilitar igualdade a todos é, antes de tudo, permitir que esses sujeitos tenham acessibilidade aos mesmos direitos e garantias sociais conquistadas. Portanto, cabe a esse Estado o dever primordial de garantir o acesso por parte do cidadão às políticas públicas adotadas pelos entes federativos.

A percepção de que os Consórcios Públicos Intermunicipais podem ser uma ferramenta gerencial eficiente para os gestores, parece real se percebermos o número de consórcios instituídos no Brasil e mais especificamente no Estado de Mato Grosso. Se concebermos que são nesses espaços públicos que se fazem os relacionamentos políticos e sociais, possivelmente perceberemos que o diálogo entre sociedade e poder constituído se faz na implantação e implementação de projetos e programas que sejam discutidos e colocados à acessibilidade de todos.

Se a vida pública fornece as condições necessárias para a permanência e a história, já que ela não pertence apenas a uma geração e não se restringe aos que vivem o momento (GUARESCHI; JOVCHELOVITCH, 1995), pode não ser trivial dizer que essa vida pública faça parte das experiências dos atores que permeiam as arenas sociais. Sendo assim, participar dessa vida pública faz parte da experiência dos gestores do consórcio. Portanto, mesmo que suas comunidades não sejam o único motivo para que o gestor se insira nessa arena pública, suas representações podem marcar as estruturas as quais ele representa e, por conseguinte, seu papel relevante na história do povo que o elegeu.

REFERÊNCIAS

ACIOLI, Sonia. **Redes sociais e teoria social: Revendo os fundamentos do conceito.** Londrina, v. 12, n. esp, 2007. Disponível em <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/viewfile/1784/1520>. Acesso em: 22 jan. 2014.

BAUER, Martins W; GASKELL, George. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som.** 6. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2007.

BALESTRIN, Alsones. ARBAGE, Alessandro Porporatti. A perspectiva dos custos de transação na formação de redes de cooperação. **RAE-eletronica**, Vol. 6, nº 1. Art. 7, jan/jun. 2007.

BASTOS, Francisco A. MISOCZKY, Maria C. **Avançando na implantação do SUS: Consórcios Intermunicipais de Saúde.** Porto Alegre: Dacasa, 1998.

BOGARDUS, Emory S. **A Evolução do Pensamento Social.** Fundo de Cultura. Brasil, Portugal, 1965.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Presidência da República. **Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005.** Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios público e dá outras providencias. Brasília, 06 abr. 2005. Disponível em: <<http://www.leidireto.com.br/lei-11107.html>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

_____. Presidência da República. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.** Dispõe sobre as condições, promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondente e dá outras providencias. Brasília, 19 set. 1990. Disponível em:< <http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/LEI8080.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

BRUYNE, Paul de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais, os polos da prática metodológica.** 5. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

CARNOY, Martin. **Estado e teoria política**. 11.ed. Campinas-SP: Papirus, 2005

CARVALHO, Alisson. SALLES, Fátima. GUIMARÃES, Marília. UDE, Walter. (org.). **Políticas Públicas**. Belo Horizonte: Proex. 2002.

CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo. (org.) **A Sociedade em Rede: Do Conhecimento à Ação Política**. Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 2006. Disponível em: http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/a_sociedade_em_rede_-_do_conhecimento_a_acao_politica.pdf. Acesso em: 23 maio 2014.

CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL. **Consórcio uma forma de cooperação intermunicipal**. São Paulo, ano 1, n. 2, 2001.

CRUZ, June Alisson Westarb. MARTINS, Tomaz Sparano. QUANDT, Carlos Olavo. Redes de cooperação: um enfoque de governança. **Revista Alcance - eletrônica**. Vol. 15, nº 02 p. 190-208, mai/ago. 2008. Disponível em: < www.univali.br/alcance >. Acesso em: 20 fev. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUARESCHI, Pedrinho A; JOVCHELOVITCH, Sandra (Org.). **Textos em representações sociais**. 2.ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 1995.

GUIDOLIN, Silvia Maria; PORTO JÚNIOR, Sabino da Silva. **Expansão agrícola e crescimento econômico: impactos sobre a pobreza e a desigualdade**. RS, 2006. Disponível em: <http://www.bnb.gov.br/content/aplicação/evento/forumbnb2006/docs/expansao.agricola>

.pdf. Acesso em: 10 abr. 2014.

HARGER, Marcelo. **Consórcio público na lei nº 11.107/05**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

KEINERT, Margarete Mezzamo; ROSA, Tereza Etsuko da Costa; MENEGUZZO, Marcos. **Inovação e cooperação**

intergovernamental: microrregionalização, consórcios, parcerias e terceirização no setor da saúde. São Paulo: Annablume, 2006.

MATO GROSSO. SECRETARIA DE ESTADO DE SAÚDE DE MATO GROSSO. **Levantamento dos Consórcios em saúde.** Cuiabá, 2009.

MATO GROSSO. SECRETARIA DE PLANEJAMENTO DO ESTADO DE MATO GROSSO-SEPLAN. **Mato Grosso em números aspectos econômicos.** Cuiabá, 2008. Disponível em: <http://www.indicador.seplan.mt.gov.br/mtemnumero2008/pdf/aspectos-economicos.pdf>. Acesso em: 9 maio 2014.

MATO GROSSO em números 2012. Disponível em <http://www.jnmt.com.br/noticias>, acesso em 20 mar. 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. 4. reimpr. São Paulo. Atlas, 2011.

OLSON, Mancur. **A lógica da ação coletiva:** os benefícios públicos e uma teoria dos grupos sociais. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

PIRES, Maria Luiza Lins e Silva. **Cenário e tendência do cooperativismo brasileiro.** Recife: Unicoop Americas, 2004.

TEIXEIRA, Luciana; MACDOWELL, Maria Cristina; BUGARIN, Maurício. **Incentivos em consórcios intermunicipais de saúde:** uma abordagem de teorias de contratos. Brasília, Texto nº 246, 2002. Disponível em: <http://visites.unb.br/face/eco/cpe/TD/246ept02L%20Teixeira.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2009.

VERSCHOORE, Jorge Renato. Programa de redes de cooperação: uma análise da política pública gaúcha de desenvolvimento local com base em seus beneficiários. **Revista Pós Ciências Sociais**, Vol.7, nº 13, São Luiz-MA, 2010.

PLANEJAMENTO REGIONAL E SUA POTENCIALIDADE NO DESENVOLVIMENTO DOS MUNICÍPIOS MATO-GROSSENSE - UMA APLICAÇÃO DE ANÁLISE FATORIAL

Nivaldo Teodoro de Mello

RESUMO

O objetivo do presente trabalho foi identificar os potenciais de desenvolvimento dos municípios da região de planejamento Sudoeste do estado de Mato Grosso, por meio do método estatístico da análise fatorial, foi possível avaliar os potenciais de desenvolvimento dos 22 municípios; e refletir sobre os desafios e as perspectivas do desenvolvimento econômico na região. As reflexões sobre as alternativas do desenvolvimento econômico no Sudoeste de Mato Grosso acenam que as cidades com potencial de desenvolvimento alto são Sapezal e Pontes e Lacerda, e apenas a cidade de Mirassol D'Oeste apresenta-se com um potencial médio. As cidades de Cáceres, São José dos Quatro Marcos, Araputanga, Vila Bela da Santíssima Trindade, Comodoro e Campos de Júlio, despontam com um potencial de desenvolvimento baixo, e as cidades de Curvelândia, Lambari D'Oeste, Rio Branco, Salto do Céu, Reserva do Cabaçal, Glória D'Oeste, Indavaí, Figueirópolis D'Oeste, Jauru, Vale do São Domingos, Porto Esperidião, Conquista D'Oeste e Nova Lacerda apresentaram-se com potencial de desenvolvimento muito baixo. Esse estudo oportuniza estabelecer uma ordem entre os municípios da região de planejamento Sudoeste de Mato Grosso. Nas recomendações finais a percepção de que as relações entre o público e o privado podem auxiliar na condução do desenvolvimento sustentável da região Sudoeste de Mato Grosso, e nesse cenário, as políticas públicas, que devem ser construídas com o apoio de pesquisas produzidas por centros avançados, apresentam-se na condição de agentes imprescindíveis. Esses resultados podem facilitar o processo de formulação e implementação de políticas públicas e, assim, viabilizar as tomada de decisão.

Palavras-chave: Planejamento. Desenvolvimento Local. Políticas Públicas.

INTRODUÇÃO

Este trabalho teve como objetivo definir e identificar os potenciais de desenvolvimento apresentados pelos municípios inseridos na região de planejamento Sudoeste do estado de Mato Grosso, levando em consideração a importância do processo de planejamento regional. Alicerça-se na hipótese de que há no processo de crescimento e desenvolvimento uma heterogeneidade intrarregional, entremeando relações dinâmicas e estáticas.

Os potenciais de desenvolvimento dos municípios foram calculados através da aplicação da análise fatorial, técnica estatística multivariada usada para identificar um número reduzido de fatores causais a partir de um conjunto de variáveis correlacionadas, e assim, foi permitido estabelecer uma hierarquia entre os municípios da região Sudoeste, com maiores ou menores potenciais de desenvolvimento social urbano e desenvolvimento agropecuário, fornecendo indicadores que podem facilitar o processo de tomada de decisão.

Para determinar o potencial de desenvolvimento dos municípios foram utilizados dados de 15 variáveis de cada um dos 22 municípios. Estas variáveis foram agrupadas em conjuntos menores de variáveis relacionadas com o setor agropecuário e desenvolvimento urbanosocial; objetivando melhor caracterizar os fatores.

A aplicação da análise fatorial ao modelo possibilitou a extração de dois fatores: F1 - desenvolvimento urbanosocial e F2 - desenvolvimento agropecuário;

O trabalho, após esta abordagem introdutória, será dividido da seguinte forma: na segunda parte, faz-se uma discussão acerca do papel do planejamento no desenvolvimento de uma região; na terceira, será apresentada a metodologia a ser empregada; na quarta serão discutidos os resultados do modelo e na quinta parte far-se-ão as considerações finais do trabalho.

DESENVOLVIMENTO REGIONAL E PLANEJAMENTO

As desigualdades constituem desafios para o Estado, sendo necessária a promoção de um desenvolvimento que atue

em duas vertentes complementares. Com essa percepção, o Estado de Mato Grosso instituiu o Plano de Desenvolvimento MT+20 - definindo as grandes prioridades estratégicas para o desenvolvimento sustentável nos próximos 20 anos, que preparam Mato Grosso para os desafios do futuro. O documento está organizado em duas partes complementares: *a primeira* apresenta o Plano de Desenvolvimento de Mato Grosso visto de forma agregada para o conjunto do território estadual; *a segunda parte* detalha o plano estadual por região de planejamento, procurando explicitar a distribuição dos programas e projetos no território mato-grossense.

O desenvolvimento econômico não ocorre de forma regional e setorialmente equilibrada. Nesta perspectiva, deve-se analisar o processo de planejamento como um instrumento que possibilita a atenuação e/ou redução dos efeitos dessas desigualdades, bem como a maximização das vantagens relativas de importante aumento da renda, a melhoria dos indicadores sociais e, por consequência, a diminuição dos desequilíbrios regionais.

Neste contexto, as ações políticas de desenvolvimento regional no entorno das áreas em que se localizam os grandes projetos de investimento, devem se orientar no sentido da consolidação e da diversificação da base produtiva regional, através do aproveitamento das oportunidades de investimento geradas pelos seus efeitos de dispersão para frente e para trás, definidos a partir das respectivas cadeias produtivas. Com isso as políticas públicas irão se nortear da seguinte forma:

[...] identificação de projetos de investimento com rentabilidade adequada; promoção desses projetos entre investidores nacionais e multinacionais; eventual participação dos governos estaduais e municipais na implementação e na operação dos projetos, através da complementação dos investimentos em infraestrutura para viabilizar os mesmos, etc. (HADDAD, 1994, p.268).

Destarte, é importante verificar as vantagens e/ou potencial de desenvolvimento das cidades mato-grossenses, com o

intuito de responder sobre a capacidade das mesmas absorverem novos investimentos e/ou potencializarem seu desenvolvimento endógeno, ou seja, transformar os impulsos de crescimento em estados de desenvolvimento.

A existência da economia de aglomeração (AZZONI, 1986) (urbanização; localização) na cidade, assim como de economias de regionalização existentes, são fatores relevantes para alavancar o desenvolvimento.

Segundo Boisier (1992) apud in Haddad (194, p.8):

O desenvolvimento de uma região no longo prazo (e não apenas o seu crescimento econômico) depende da interação dos seguintes processos: a) da participação relativa da região no uso dos recursos nacionais, determinada a partir de critérios econômicos e políticos prevaletentes no processo de alocação inter-regional dos recursos; b) da direção e da magnitude que o quadro global das políticas econômicas nacionais tem sobre a região; c) da capacidade de organização social da região, ou seja, de transformar os impulsos de crescimento em estados de desenvolvimentos.

A capacidade de organização social da região é o fator endógeno e segundo a concepção apresentada por Boisier (1992), o desenvolvimento de uma região também pressupõe: a) um crescente processo de autonomia decisória; b) capacidade da região em captar e reverter o excedente econômico; c) preocupações a cerca do processo de inclusão social; d) aumento da consciência e ação ambientalista; e) sincronia intersetorial e territorial e territorial de crescimento (HADDAD, 1994b).

Planejar em sentido amplo está interligado a uma determinada área do conhecimento ou de problemas, como uma determinada jurisdição territorial, podendo ser um país, uma região (independente de sua definição), município, estado, centro urbano, dentre outros (BOISIER, 1989).

Cabe implementar o novo modelo de planejamento de maneira mais descentralizada, com maior envolvimento do setor privado e com participação comunitária, de modo a,

[...] favorecer a introdução de novas técnicas de gestão da organização privada na administração pública; ser menos economista e mais político-institucional, incorporar os conceitos de sustentabilidade ambiental, equidade social e endogenia na concepção e na implementação de suas políticas, programas e projetos de desenvolvimento (HADDAD, 1996, p.146).

Calcular potenciais de desenvolvimento tem por objetivo possibilitar conhecer melhor as características das cidades que compõem a região em estudo, sendo assim, os mesmos poderiam ser utilizados como indicador dos setores que deveriam e/ou poderiam ser incentivados como forma de transformar os impulsos de desenvolvimento (dado pelos potenciais de desenvolvimento em estados de desenvolvimento).

Quanto mais aberto for o processo de negociação entre sociedade civil e estado, ou seja, o planejamento, maior será o fortalecimento das estruturas participativas e, por consequência, os conflitos serão melhores administrados (HADDAD, 1980).

Objetivando acelerar o crescimento, em geral a distribuição territorial dos recursos é realizada priorizando as áreas centrais, que se tornam mais fortes quanto menor o horizonte de planejamento. Em oposição a essa tendência, tem-se a necessidade de descentralização territorial, pelo menos de uma parcela do setor produtivo, procurando diminuir os problemas referentes às grandes aglomerações.

Segundo Haddad (1996, p. 133) o desenvolvimento econômico dependerá da capacidade organizacional das regiões em atrair os investimentos e da presteza em reter e reinvestir o excedente gerado.

O processo de desenvolvimento regional pode ser entendido como a interação de três fatores: a alocação de recursos, a política econômica e a sua estrutura institucional e social na região. A interação destes fatores coloca em evidência dois atores: o Estado e a região. Logo, pode-se inferir que o desenvolvimento de determinada região depende em última instância: “[...] dos acordos, transações, conflitos, capacidades de negociação e, em definitivo, da articulação mutável que aparece entre esses atores em momentos históricos determinados” (BOISIER, 1989, p.678).

O papel do Estado está centrado na definição das

políticas econômicas, ou seja, é responsável direto pela alocação de recursos e pela fixação das regras. Já a região tem o papel de negociadora, e é responsável por transformar o crescimento em desenvolvimento e/ou transformar uma situação de declínio econômico em crescimento. Deve-se ressaltar que as regiões são capazes de influenciar a quantidade de recursos a ser alocada.

É importante ressaltar que o desenvolvimento regional está atrelado ao processo de planejamento (ex.: crescimento endógeno e planejamento participativo). Portanto, para implementação de qualquer programa de planejamento deve ter em mente as características inerentes à região, ou seja, verificar a distribuição das atividades produtivas (ex.: realizar um diagnóstico) para, numa fase posterior, implementar as ações de planejamento.

A aplicação da análise fatorial e, por consequência, a obtenção de padrões de características dos municípios fornece, de maneira exploratória, as principais características da região, o que proporciona a efetivação de um plano de desenvolvimento mais eficiente.

METODOLOGIA

Para viabilização desse trabalho, adotou-se a análise dos potenciais de desenvolvimento das regiões, a técnica da análise fatorial que é uma técnica estatística multivariada usada para identificar um número reduzido de padrões de características chamados fatores, relativos a um conjunto de variáveis correlacionadas entre si. Bem como foi utilizado a técnica da distância euclidiana para o ordenamento da potencialidade de desenvolvimento dos municípios.

A análise fatorial é uma técnica estatística utilizada para analisar inter-relações entre um grande número de variáveis e explicar essas variáveis em termos de suas dimensões de variabilidade comuns (fatores). O objetivo é descrever a variabilidade original do vetor aleatório X , em termos de um número menor de variáveis aleatórias (fatores comuns) e que estão relacionados com o vetor X através de um modelo linear. Desse modo, busca-se sumarizar a informação das principais variáveis originais em um conjunto menor de variáveis latentes ou fatores,

com uma perda mínima de informação (MINGOTI, 2007 pg.99; HAIR, 2009 pg. 33).

A análise fatorial é realizada em quatro etapas: o cálculo da matriz de correlação, extração de fatores, rotação de fatores e o cálculo dos escores. O modelo de análise fatorial pode ser obtido com maior nível de detalhamento em bibliografias como: Hoffmann (1999), Santana, 2007, Corrar et al., (2009), Mingoti (2005) e Hair et al. (2005). Este trabalho se ateve a explicar o modelo de forma resumida, com base em Hoffmann (1999) e Santana, 2007.

Os passos a serem seguidos para a efetivação do método de análise fatorial são, segundo Haddad (1989): i) montagem da matriz de correlação para todas as variáveis. A adequação do modelo é, portanto, avaliada; ii) extração dos fatores iniciais. Define-se as cargas fatoriais de cada variável, a raiz característica associada aos respectivos fatores e as proporções da variância total do conjunto de variáveis. Utilizou-se neste trabalho o método de componentes principais para a extração dos fatores (Hoffmann, 1993; Haddad, 1989); iii) rotação ou transformação dos fatores (Johnson, Wichern, 1992). Realizada com o objetivo de definir de maneira mais apropriada as relações entre as variáveis e os fatores; o método de rotação utilizado foi o Varimax, o qual procura minimizar o número de variáveis que tem elevado peso em fator; iv) cálculo dos escores fatoriais para cada observação, que podem ser utilizados em uma larga variedade de análises. É obtido através da multiplicação da matriz de coeficientes fatoriais com a matriz de dados normalizados originais.

Segundo Gontijo, Aguirre (1988) e Schilderick (1978) o método da análise fatorial tem por objetivo reunir os dados empíricos não ordenados das variáveis através de combinação linear, a fim de que: a) um número menor de variáveis, ou fatores, seja obtido a partir das variáveis escolhidas (matriz dos dados originais) sem perda de informações, que serão reproduzidas de maneira resumida no modelo final; b) a obtenção dos fatores permite a reprodução de padrões de relações separadas entre grupos de variáveis; c) cada padrão de relação tem condições de ser interpretado de maneira lógica.

Para uma dada variável "Xi" padronizada, o modelo é, de forma geral, escrito como (NORUSIS, 1994):

$$X_i = A_{i1}F_1 + A_{i2}F_2 + \dots + A_{ik}F_k + U_i + E \quad (1)$$

Onde: A_{ik} - cargas fatoriais, usadas para combinar linearmente os fatores comuns; F_k = fatores comuns ($1 \leq K \leq N$); U_i = fator único, em que $i = 1, 2, \dots, N$; E_i = fator de erro; N = quantidade de variáveis.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para detectar os potenciais de desenvolvimento das cidades foram utilizados dados de 15 variáveis, observadas para cada uma das 22 cidades que compõem a região de planejamento Sudoeste do Estado de Mato Grosso. Essas variáveis estão relacionadas com a área social e econômica, do anuário estatístico da Secretaria de Planejamento do Estado de Mato Grosso - SEPLAN e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.

Foi aplicada a análise fatorial ao modelo possibilitando a extração de dois fatores que juntos são capaz de explicar 92,736% da variância total do modelo (Tabela 1). Para verificar a consistência dos dados originais foi aplicado o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), apresentando um índice igual a 0,812, situando se em um intervalo meritório, possibilitando e indicando a análise fatorial. Na realização de um segundo teste, o Bartlett's Teste f Sphericity, verificou-se que é improvável a matriz de correlação ser uma identidade. Isto é representado por um índice alto gerado pelo teste BTS (840,616) e um nível de significância igual a zero. Isto permite prosseguir com a análise fatorial (GARGEIRO; PESTANA, 2003).

São apresentados na Tabela 1, os autovalores, a variância total e as comunalidades para cada variável. Pode-se perceber que todas as 15 variáveis utilizadas tiveram o valor das comunalidades superior a 0,800, ou seja, em todas as variáveis, mais da metade da variância de cada variável é reproduzida pelos fatores comuns e para 11 variáveis este valor se encontra acima de 0,900.

Tabela 1 – Variância Total Explicada

Componente	Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción			Suma de las saturaciones al cuadrado de la rotación		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	11,695	77,965	77,965	7,089	47,263	47,263
2	2,216	14,770	92,736	6,821	45,472	92,736

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Comunalidades

	Extracción
Propiedades particulares urbana - 2010	,982
Cons. Energia em KWh - 2009	,871
PIB 2009(R\$ 1.000)	,987
Valor Agregado	,990
nº de professores	,976
nº Matricula 2009	,973
Nº de unidades - estab. Rural	,835
Nº de trator por munic.	,829
Área plantada Ha - 2010	,950
Indústria nº de unidades	,943
Segurança - efetivo da PM	,850
nº de médicos	,924
Receitas Próprias -2005	,918
Rec. Corrente(- Rec. Próp)	,952
Despesa corrente 2005	,929

Método de extracción: Análisis de Componentes principales.

Nas Tabelas 2 e 3, é possível verificar, respectivamente, as cargas e os escores fatoriais. Os coeficientes das colunas representam o relacionamento entre cada uma das variáveis e seus respectivos fatores. Em negrito estão as cargas fatoriais com maior valor para as variáveis.

Tabela 2 - Matriz de componentes rotados^a

	Componente	
	1	2
Propriedades particulares urbana - 2010	,896	,423
Cons. Energia em KWh - 2009	,579	,732
PIB 2009(R\$ 1.000)	,270	,956
Valor Agregado	,287	,953
n° de professores	,911	,382
n° Matrícula 2009	,896	,413
N° de unidades - estab. Rural	,911	-,074
N° de trator por munic.	,353	,840
Área plantada Ha - 2010	,025	,974
Indústria n° de unidades	,836	,494
Segurança - efetivo da PM	,875	,291
N° de médicos	,824	,495
Receitas Próprias -2005	,567	,772
Rec. Corrente (Rec. Própria)	,617	,756
Despesa corrente 2005	,603	,752

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

a. La rotación ha convergido en 3 iteraciones.

Tabela 3 - Matriz de coeficientes para el cálculo de las puntuaciones en las componentes

	Componente	
	1	2
Propiedades particulares urbana - 2010	,159	-,048
Cons. Energia em KWh - 2009	,019	,094
PIB 2009(R\$ 1.000)	-,104	,212
Valor Agregado	-,099	,208
nº de profesores	,170	-,062
nº Matricula 2009	,160	-,051
Nº de unidades - estab. Rural	,253	-,187
Nº de trator por munic.	-,061	,165
Área plantada Ha - 2010	-,172	,262
Indústria nº de unidades	,130	-,018
Segurança - efetivo da PM	,177	-,080
Nº de médicos	,127	-,015
Receitas Próprias -2005	,008	,108
Rec. Corrente(- Rec. Próp)	,024	,094
Despesa corrente 2005	,021	,096

Método de extracción: Análisis de componentes principales.

Método de rotación: Normalización Varimax con Kaiser.

Puntuaciones de componentes.

Pode-se concluir, que:

i. O fator 1 representa 47,263% da variância total, composto por 6 variáveis (propriedades particulares urbanas; nº de profesores; nº de matrículas; nº de unidades de estabelecimentos rural; nº de unidades industrial; nº de médicos; nº de efetivos da polícia militar) positivamente relacionadas ao potencial de desenvolvimento urbano social.

ii. O fator 2, representando 45,472% da variância total, composto de 9 variáveis (consumo de energia elétrica; PIB; valor agregado; nº de trator por Município; área plantada em ha; receita própria, receita corrente e despesa corrente) positivamente relacionadas, identificado com o setor de base para o desenvolvimento agropecuário. Como o objetivo do trabalho

era calcular o potencial de desenvolvimento urbano social e o desenvolvimento agropecuário, a escolha das 15 variáveis ocorreu com o intuito de melhor caracterizar os condicionantes necessários para o desenvolvimento das localidades de acordo com o fator, ou seja, verificando a capacidade das cidades de absorver novos investimentos e/ou potencializarem seu desenvolvimento endógeno. A ideia incorporada na escolha das variáveis está baseada em economias de aglomeração, isto é, nos condicionantes que o município oferece para o desenvolvimento de determinadas atividades.

Completar-se-á as informações censitárias (agricultura, comércio e serviços) com algumas variáveis como energia, arrecadação de impostos, valor agregado, número de escolas, dentre outras. Pretende-se com isso, promover uma ampliação da caracterização dos grupos de variáveis, bem como captar características mais atuais dos municípios e, por consequência, amenizar o uso das variáveis censitárias. Partindo da hipótese já supra estabelecida, de que há uma grande heterogeneidade entre os municípios, será necessária a utilização e a construção de índice das variáveis.

Para classificação dos municípios de acordo com seus potenciais de desenvolvimento, utilizou-se do método da distância euclidiana. As categorias são as seguintes:

- MA = Potencial de Desenvolvimento Muito Alto;
- A = Potencial de Desenvolvimento Alto;
- ME = Potencial de Desenvolvimento Médio;
- B = Potencial de Desenvolvimento Baixo;
- MB = Potencial de Desenvolvimento Muito Baixo;

As cidades com maior potencial de desenvolvimento são Sapezal e Pontes e Lacerda, apresentam potencial de desenvolvimento alto. Apenas a cidade de Mirassol D' oeste apresenta um potencial médio. As cidades de Cáceres, São José dos Quatro Marcos, Araputanga, Vila Bela da Santíssima Trindade, Comodoro e Campos de Júlio apresentam potencial de desenvolvimento baixo. As cidades de Curvelândia, Lambari D' oeste, Rio Branco, Salto do Céu, Reserva do Cabaçal, Glória D' Oeste, Indaiavá, Figueirópolis D' Oeste, Jauru, Vale do São

Domingos, Porto Esperidião, conquista D'Oeste e Nova Lacerda apresentam potencial de desenvolvimento muito baixo. Na Região Sudoeste não há cidade que apresente potencial de desenvolvimento muito alto.

CONCLUSÃO

O objetivo do trabalho era estabelecer uma hierarquia entre os municípios da Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso, definindo os potenciais de desenvolvimento, chegando-se ao resultado de desenvolvimento das áreas industrial-comercial, agropecuária e social. A partir da análise fatorial foi possível verificar quais as cidades possuem altos potenciais de desenvolvimento nas áreas citadas, facilitando dessa forma a promoção e a alocação de recursos na região Sudoeste de Mato Grosso.

Verificou-se a tendência das cidades voltadas para a agropecuária pela análise do fator relacionado a esta área. Já na área social, prevalece a vantagem de algumas cidades menores, sendo que o tamanho da cidade afeta o comportamento das variáveis sociais. Portanto, pode-se determinar as cidades-polo das áreas abrangidas pelo trabalho.

Deve-se salientar que a aplicação da análise fatorial na análise do desenvolvimento regional é satisfatória, pois a partir de um grupo de variáveis e do cálculo dos fatores, foi possível demonstrar os potenciais para o desenvolvimento dos municípios da região.

REFERÊNCIAS

AZZONI, C. R. **Indústria e reversão da polarização no Brasil**. São Paulo: FIPE/USP, 1986.

CORRAR, L.J. et al. **Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2009.

GONTIJO, C., AGUIRRE, A. Elementos para uma tipologia do uso do solo agrícolas no Brasil: uma aplicação de análise fatorial.

Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v.2, n.1, jan/mar.1988.

HADDAD, E. A. **A determinação dos potenciais de crescimento econômico regional a partir da análise fatorial** – um estudo de caso. Prêmio Minas de Economia, Belo Horizonte, n. 6, 1994.

HAIR JR, J.F., ANDERSON, R.E., TATHAM, R.L., BLACK, W.C. **Análise multivariada de dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HOFFMANN, R. **Componentes principais e análise fatorial**. Piracicaba: ESALQ/USP, 1999.

KIM, J., MULLER, C. W. **Introduction to factor analysis: what it is and how to do it**. Beverly Hills. Londres: Sage Publications, 1986.

PESTANA, Maria Helena; GAGEIRO, João Nunes. **Análise de Dados para Ciências Sociais: A Complementaridade do SPSS**, Edições Sílabo, Lisboa, 1998.

SCHILDNERINCK, J. H. F. **Regression and factor analysis applied in econometrics**. 2 ed. London: Martinus Nijhoff Social Sciences Division, p. 59-113. 1978. (Gilbur Studies in Econometrics, v.1).

SILVA, A. B. O. **A evolução recente da economia mineira: uma análise municipal**. Conjuntura Econômica, Rio de Janeiro, FGV, fev. 1997.

PERFIL DOS EMPREENDEDORES INDIVIDUAIS DO ESTADO DE MATO GROSSO

Juliana Vitória Vieira Mattiello da Silva

RESUMO

O presente trabalho objetiva apresentar o perfil dos empreendedores individuais do Estado de Mato Grosso, amparados na Lei Complementar n. 128/2008. A pesquisa foi conduzida por meio de levantamento (survey), caracteriza-se quanto aos seus objetivos como exploratória e descritiva já na abordagem do problema, predominantemente, quantitativa. A população deste estudo é formada pelos microempreendedores individuais formalizados do Estado de Mato Grosso. Considerou-se as 12 regiões do Estado para esse estudo. A amostra foi encontrada mediante a aplicação da fórmula citada por Sampieri (2006), em um total de 607 empreendedores individuais. Utilizou-se para a coleta de dados, a entrevista por telefone, com questionário, previamente, formulado, aplicado aos empreendedores individuais da amostra, conforme banco de dados repassado à pesquisadora pelo SEBRAE/MT. Para análise dos dados da pesquisa, foi realizada a estatística descritiva, o teste de mann-whitney e o teste de kruskal-wallis. Os resultados encontrados revelam que a maioria dos EIs de MT são do sexo masculino, jovens entre 30 a 39 anos e com baixo nível de instrução. Detectou-se diferenças entre as cidades polos e não polos com relação a escolaridade dos EIs. E as diferenças encontradas nas regiões detectadas pelo teste de Kruskal-wallis foram em relação a situação do negócio antes de se formalizar como Empreendedor Individual e, quanto a fonte de renda.

Palavras-chave: Perfil; Empreendedores individuais; Setor Informal;

INTRODUÇÃO

A economia informal ou economia subterrânea no Brasil é uma questão relevante devido ao tamanho desse setor que,

segundo o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) (2011), atingiu o total de R\$ 663 bilhões em 2010, equivalente a 18,3% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

O conceito de Economia informal está consolidado e suas definições envolvem atividade econômica sem o devido registro. Smith (1994) considera como economia informal a produção de bens e os serviços baseados no mercado, legal ou ilegal, que escapa da detecção das estimativas oficiais do PIB; Scheneider e Enste (2000) a consideram como toda atividade econômica que contribui para o cálculo oficial ou observado do PIB, mas estão sem registro.

Diante da realidade da informalidade no Brasil, o governo federal instituiu a Lei Complementar n. 128, de 19/12/2008, que edita nova redação aos Artigos 18-A a 18-C da Lei Complementar n. 123, de 14/12/2006, e passou a vigorar em primeiro de julho de 2009. Essa Lei aborda o Microempreendedor Individual (MEI) como uma nova natureza jurídica. Dessa forma, considera-se Empreendedor Individual, o empresário que de acordo com a Lei Complementar n. 128/08, de 19.12.2008, tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 60.000,00 e que seja optante pelo Simples Nacional.

O objetivo da referida Lei é de formalizar os empreendedores que trabalham por conta própria, permitindo-lhes algumas vantagens na formalização, como: obter o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ); emitir notas fiscais; aposentadoria por idade e invalidez; auxílio doença; acidente e reclusão; pensão por morte; salário maternidade; crédito a baixo custo; compras e vendas em conjunto; contratação de um funcionário com menor custo; e possibilidade de venda ao governo. A expectativa do Governo Federal é de que com todos esses benefícios, a formalização possibilite o crescimento do empreendimento, promova a geração de emprego e proporcione o desenvolvimento econômico do país.

O Programa Empreendedor Individual (PEI), segundo dados do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), fechou o ano de 2011 com mais de 1.800.000 empreendedores formalizados. Este resultado está acima do esperado e ultrapassou a meta de formalização do ano 2011.

De acordo com pesquisa da Secretaria de Estado de Planejamento de MT (SEPLAN, 2007), 26,4% das empresas no

Estado de Mato Grosso estão na informalidade. Desta forma, o PEI tem grande potencial de adesão no Estado. Segundo pesquisa do SEBRAE (2011a), Mato Grosso cadastrou até dezembro de 2011, 38.758 empreendedores individuais. Destes, mais de 9.200 estão na capital Cuiabá, 3.898 em Várzea Grande, 2.282 em Rondonópolis, 1.279 em Tangará da Serra e 837 em Cáceres. Pode-se observar que em termos de adesão, o programa é um sucesso, todavia, este é apenas o primeiro passo e não garante que todos os objetivos do programa sejam alcançados.

O objetivo geral deste trabalho é de apresentar o Perfil dos empreendedores individuais do Estado de Mato Grosso, formalizados através da Lei Complementar n. 128/2008.

Para atingir o objetivo proposto, inicia-se com a introdução. Na seção 2 apresenta-se um breve referencial teórico sobre o *tema*. Na seção 3 são descritos os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento do estudo. Posteriormente, na seção 4 discorre-se sobre a apresentação dos resultados e a análise dos dados. Por último, na seção 5, expõem-se as conclusões e após as referências.

REFERENCIAL TEÓRICO

EMPREENDEDORISMO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

O desenvolvimento econômico é explicado por Schumpeter (1997, p. 75) como “uma mudança espontânea e descontínua nos canais do fluxo, perturbação do equilíbrio, que altera e desloca para sempre o estado de equilíbrio previamente existente”.

Acredita-se que o fluxo de Empreendedores Individuais proporcionará uma dinamização da economia e como mencionado por Dolabela (2008, p. 24) “o empreendedor é o responsável pelo crescimento econômico e pelo desenvolvimento social. Por meio da inovação, dinamiza a economia”.

A criação de um novo negócio no mercado, segundo Schumpeter (1961), gera a “inovação” que pode ser considerada como a inclusão de um novo bem, como a qualidade inovadora de um serviço, um novo método de produção, abertura de um novo

produto/mercado. E caso ocorra ou não a inovação, a entrada de novos negócios no mercado aumenta a “concorrência que pode provocar saídas de empresas já existentes no mercado ou reação destas com inovações, fusões, permitindo, de alguma maneira, que essas empresas permaneçam no mercado”.

Para a permanência do mercado, exige-se uma “nova estrutura de mercado” e o desempenho da empresa que inseriu alguma inovação ou movimentação no mercado tenha resultados eficientes, o que proporciona o dinamismo econômico, possibilitando o crescimento do PIB e geração de novos empregos. Barros e Pereira (2008, p.1) mencionam “o empreendedorismo dos pequenos negócios é quase unanimemente visto como benéfico para a vida econômica e social de países e regiões”. O importante nesse processo é a dinâmica que corresponde aos novos negócios.

Os primeiros estudos sobre o empreendedorismo foram realizados por economistas. O interesse, por parte dos economistas, teve como principal motivo a explicação à ação desses agentes no desenvolvimento econômico (FILION, 1999). Relacionar a teoria do desenvolvimento econômico com esse estudo vem ao encontro dos objetivos propostos na Lei Complementar n. 128/2008, a visão Schumpeteriana (1961, p.146) processa o desenvolvimento econômico aliado a três fatores,

- Empresário Inovador;
- De um pacote de inovações tecnológicas ainda não utilizadas e aptas a serem postas em prática;
- De linhas de crédito de curto e longo prazo, para que possa transformar capital em meios de produção, adotar novos métodos e gerar novos produtos.

Dentre os fatores elencados por Schumpeter (1961), o acesso ao crédito é uma das vantagens apresentadas na Lei Complementar n. 128/2008. Assim, se essa é uma vantagem importante para o desenvolvimento, Schumpeter (1961, p. 146), menciona que “a concessão do crédito, age como uma ordem sobre o sistema econômico, para se adaptar aos objetivos do empreendedor, entrosando as forças produtivas”, gerando, dessa forma, poder de compra para esse comércio.

E mais do que isso, Schumpeter (1997, p. 10), defende “ninguém mais que o empreendedor necessita de ‘crédito’ e assim,

a fim de produzir e se tornar capaz de executar novas combinações de fatores para tornar-se empreendedor”. Além disso, afirma; “o desenvolvimento em princípio, é impossível sem o crédito”. Sob essa ótica, a Lei Complementar n. 128/2008 busca proporcionar o acesso ao crédito aos Empreendedores Individuais.

EMPREENDEADORISMO POR OPORTUNIDADE OU NECESSIDADE

O dualismo entre oportunidade *versus* necessidade é mencionado por Williams e Nadin (2010) como a explicação central dos motivos que levaram os empreendedores para informalidade. O que também pode ser caracterizado pelo motivo de que esse “dualismo” vem categorizado no relatório do GEM (2010).

Empreendedorismo por oportunidade é aquele em que o empreendedor visualiza uma oportunidade de negócio para empreender e melhorar sua qualidade de vida, que segundo o GEM (2010) é a forma de empreendimento mais benéfica para economia de um país. A confusão entre ideia e oportunidade é explicada por Dolabela (2008, p. 60), ao afirmar que a grande virtude do empreendedor é a de identificar e agarrar uma oportunidade.

O empreendedorismo por necessidade é definido no relatório do GEM (2010, p. 43) como: “aqueles que iniciaram um empreendimento autônomo por não possuírem melhores opções para o trabalho e então abrem um negócio a fim de gerar renda para si e sua família”. No entanto, o empreendedorismo por necessidade pode se transformar em empreendimentos de oportunidades, conforme o relatório do GEM (2010, p. 40).

A pesquisa realizada por Nassif *et al.* (2009, p.164), apresenta: o “empreendedorismo em países industrializados gerou mais trabalho e riqueza que em países em desenvolvimento”. Demonstrou, ainda, o desemprego causa na pessoa empreendedora a “necessidade” de buscar uma alternativa de sobrevivência. No entanto, como afirmam os autores a “ausência de inovação e tecnologia no empreendimento, pode caracterizar um retardamento no desenvolvimento econômico e social, ampliando uma atividade informal e sem estrutura”.

A falta de inovação e tecnologia, segundo Nassif *et al.*

(2009, p.165), pode refletir no Empreendedor Individual, uma vez que o negócio dele se encontrava como atividade informal, muitas das vezes sem estrutura, “falta de perspectiva, sentimento de rejeição, sensação de impotência frente as situações vivenciadas e a sensação de desamparo”.

Para Minniti, Bygrave e Autio (2006), a relação dos empreendedores por oportunidade com os empreendedores por necessidade é maior em países de renda maior do que em países de renda média. Países dominados pelo empreendedorismo por oportunidade têm uma taxa mais baixa da fase precoce de falência de empresas, do que nações com maiores proporções do empreendedorismo por necessidade.

Baseado na diferença entre empreendedorismo de oportunidade *versus* empreendedorismo por necessidade pode-se fazer uma analogia com a inserção dos empreendedores individuais na Lei do MEI, sendo uma forte alternativa de transformação na economia do Brasil.

LEI DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL

A Lei complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008, dá nova redação aos artigos 18-A a 18-C da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, começou a vigorar em 1 de julho de 2009, foi promulgada para formalizar os trabalhadores que se encontram na informalidade e querem se regularizar.

O Microempreendedor Individual é explicado por Zanluca (2011) e Silva, Silva e Rezende (2010) como uma nova natureza jurídica instituída pela Lei Complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008.

De acordo o Código Civil, art. 966 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, considera-se “empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Além disso, as principais características do Empreendedor Individual é que ele tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 60.000,00 e que seja optante pelo Simples Nacional.

A formalização é a regulamentação nos órgãos oficiais do governo quanto à existência da empresa enquanto pessoa

jurídica, e a lei do Empreendedor Individual permitem que a formalização seja rápida e tenha um trâmite especial de acordo com a Resolução CGSIM 16/2009 (Comitê Gestor da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios).

O Empreendedor Individual a partir do momento que realiza a formalização do seu empreendimento passa a ter algumas vantagens, conforme apresenta Zanluca (2011, p. 3):

I - abrir uma conta corrente pessoa jurídica e assim ter acesso a empréstimos com juros menores. II - ter acesso às várias linhas de crédito disponibilizadas pelo governo, especialmente para pequenas empresas e empresários; III - emitir notas fiscais de suas vendas (muitas empresas somente compram de empresas devidamente legalizadas); IV - disponibilizar máquinas de cartão de crédito para que seus clientes tenham outras formas de pagamento à disposição; V - contratar empregados legalmente e assim evitar problemas trabalhistas; VI - participar de licitações (licitação é quando o governo federal, estadual ou municipal procura uma empresa para fornecer um determinado produto ou serviço; a licitação é uma espécie de leilão onde a melhor empresa vence); VII - o empreendimento estará resguardado pelo direito empresarial em casos de disputas judiciais, dívidas, cobranças e questões que envolvem clientes e fornecedores.

Assim, para proporcionar oportunidades a uma parcela da sociedade de forma que haja a inclusão social, o governo federal lançou o PEI, e busca alcançar os trabalhadores que estão expostos ao mercado capitalista ou as consequências dele: desemprego, informalidade, competitividade, qualificação profissional, etc.

No Relatório da OIT (2006) menciona; as políticas e os programas devem centrar-se na integração do sistema econômico e social formal das unidades econômicas e dos trabalhadores marginalizados, para lutar contra a vulnerabilidade e a exclusão. Portanto, acredita-se que o PEI, enquanto política pública, proporciona o desenvolvimento econômico e social, retirando do grau de vulnerabilidade aqueles que ali se encontram.

Os fatores citados pela OIT (2006) em relatório seguem

ao encontro dos objetivos propostos do referido programa, a saber: redução nos custos de abertura da empresa, facilidade ao crédito, tributação razoável, regulamentação apropriada, etc.

METODOLOGIA

DELINEAMENTO DA PESQUISA

O presente trabalho classifica-se em exploratório e descritivo quanto aos seus objetivos. A pesquisa exploratória definida por Collis e Hussey (2005, p. 24) “é realizado sobre um problema ou questão de pesquisa quando há pouco ou nenhum estudo anterior em que possa buscar informações [...]”, o uso da pesquisa exploratória para o procedimento adotado neste trabalho é a de suscitar uma grande variedade de respostas de pessoas com pontos de vista diferentes de uma forma estruturada, conforme Pinsonneault e Kraemer (1993).

A finalidade da pesquisa descritiva, apresentada por Pinsonneault e Kraemer (1993) e Collis e Hussey (2005), é identificar em que situação, eventos, atitude ou opinião está ocorrendo em determinada população e descrevê-las.

A abordagem do problema da pesquisa é predominantemente quantitativa. Pinsonneault e Kraemer (1993) explicam que uma pesquisa, em um método quantitativo, requer informações padronizadas, a partir de ou sobre os assuntos em estudo.

O procedimento do presente trabalho será o método “*Survey*”. Pinsonneault e Kraemer (1993) definem esse procedimento como “um meio de coleta de dados sobre as características, ações ou opiniões de um grande grupo de pessoas”.

O instrumento de coleta de dados utilizado nesta pesquisa foi o questionário. Sampieri (2006, p. 325) explica que um questionário consiste em um conjunto de questões com relação a uma ou mais variáveis a serem medidas. O questionário foi elaborado de maneira que fosse possível obter as informações necessárias por meio de perguntas fechadas, o que possibilitou a aplicação dele por meio de entrevista por telefone, além de permitir a tabulação e análise estatística dos dados.

Os dados dos Empreendedores Individuais do Estado de Mato Grosso, quanto ao número dos telefones dos EIs dos municípios selecionados, foram repassados a esta pesquisadora pelo SEBRAE/MT em novembro de 2011.

POPULAÇÃO E AMOSTRA

Neste estudo optou-se pela amostra probabilística. Sampieri (2006, p. 254) define a amostra probabilística como um “subgrupo da população no qual todos os elementos possuem a mesma possibilidade de serem escolhidos”.

A população desta pesquisa está concentrada em todos os municípios do estado de Mato Grosso. A SEPLAN/MT (2010b) organizou o Estado por regiões de planejamento, agrupando as microrregiões.

Dessa população, foram selecionados 2 municípios de cada região, totalizando 24 municípios. Os critérios utilizados para a escolha dos municípios foram: primeiro a cidade polo de cada região; segundo uma cidade definida aleatoriamente, através da elaboração de uma planilha no excel. Os municípios que fazem parte desta pesquisa estão elencados no quadro 1:

Quadro 1 – Amostra dos municípios da pesquisa

Regiões	Municípios	
	POLOS	NÃO POLOS
Região 1	Juína	Aripuanã
Região 2	Alta Floresta	Carlinda
Região 3	Vila Rica	Confresa
Região 4	Barra do Garças	Nova Xavantina
Região 5	Rondonópolis	Alto Taquari
Região 6	Cuiabá	Nobres
Região 7	Cáceres	Pontes e Lacerda
Região 8	Tangará da Serra	Campo Novo de Parecis
Região 9	Diamantino	São José do Rio Claro
Região 10	Sorriso	Lucas do Rio Verde
Região 11	Juara	Porto dos Gaúchos
Região 12	Sinop	Vera

Fonte: Elaborado pela autora

A amostra é compreendida por Sampieri (2006, p. 251), como um “subgrupo da população do qual se coletam os dados e deve ser representativo dessa população”. A amostra estabelecida para este estudo é de 607 Empreendedores Individuais, conforme a fórmula sugerida por Sampieri (2006, p. 257).

PRÉ - TESTE E A EXECUÇÃO DA COLETA DOS DADOS PELO TELEFONE

O Pré-teste do questionário foi realizado com: 10 (dez) Empreendedores Informais aleatórios que compõem o banco de dados enviado pelo SEBRAE/MT e estarão fora da amostra, e por quatro doutores com experiência em elaboração de questionário ou domínio sobre o tema da dissertação. As contribuições sugeridas foram, em sua maioria, listadas por todos os professores e acatadas neste trabalho.

A realização do pré-teste, com os dez empreendedores individuais, foi um balizador para a condução da pesquisa, permitiu identificar que não seria necessário excluir nenhuma questão do instrumento de coleta de dados. Dessa forma, o questionário ficou mais consistente, aplicável, válido e confiável depois das contribuições recebidas e acatadas no pré-teste.

O uso do telefone, em pesquisas do tipo de “*survey*”, tem sido muito comum, de acordo com Burke e Muller (2001); Sangster (2003); Sudman (1966); Tyebjee (1979). Os principais motivos para utilização do telefone é a redução do custo, o alcance no índice de respostas, a redução do tempo de aplicação e a possibilidade de trabalhar com amostras grandes.

As entrevistas iniciaram-se em 26 de abril de 2012 e o término deu-se em 24 de maio de 2012. O período em que foram executadas as entrevistas, na maior parte, foi o vespertino, pela disponibilidade de tempo das bolsistas.

Diariamente foram relatados os acontecimentos. No total foram realizadas 2.977 ligações e realizadas 607 entrevistas. Para a realização das 607 entrevistas foram consumidas 122 horas, e cada entrevista durou em média 12m 08s. Destaca-se a importância do SEBRAE na realização das entrevistas, por permitir aos entrevistados mais confiabilidade no trabalho.

ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

De posse dos dados decorrentes da aplicação das 607 entrevistas realizadas por telefone, procedeu-se a tabulação em software *Microsoft Excel* 2010 ®. A tabulação deu-se no período de 30/05/2012 a 05/06/2012.

Para este estudo, aplicou-se estatística descritiva para cada variável. Posteriormente, os dados foram tratados por meio de análises não paramétricas, tendo em vista que os dados não são normais, pré-requisito para a utilização da análise paramétrica.

O primeiro teste aplicado foi o de Mann-Whitney. Para Mattar (1998, p. 102), “só serve para a comparação de duas amostras independentes”. Sendo assim, as variáveis que foram comparadas são: teste “Mann Whitney” (média) entre todas as cidades polos e todas as cidades não polos.

O segundo teste aplicado foi o de Kruskal-Wallis, mencionado por Maroco (2011, p. 317) como: “o teste apropriado para comparar as distribuições de duas ou mais variáveis pelo menos ordinais observadas em duas ou mais amostras independentes”. As variáveis entre as regiões foram comparadas por meio do teste “Kruskal-Wallis” (média). Após a realização, quando apresentado as diferenças entre as regiões, foi realizado o teste de Comparação de Médias para encontrar qual a região que se difere entre as outras. Maroco (2011, p.322) explica que o teste de Kruskal-wallis não demonstra qual variável apresentou diferença significativa, faz-se necessário aplicar o teste de comparação de média.

Para executar os testes de Mann-Whitney, Kruskal-Wallis foi utilizado o SPSS *versão 16*, e formatado o resultado em forma de tabela para cada comparação.

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

PERFIL DOS EMPREENDEDORES INDIVIDUAIS DO ESTADO DE MATO GROSSO

Neste estudo foi identificada uma maior participação de homens, sendo a presença deles ainda mais relevante que nas

pesquisas de Silva, Silva e Rezende (2010), Anjos (2011) e SEBRAE/MS (2011c). Dentre os 607 entrevistados, 392 (65%) são homens e 215 mulheres (35%), conforme apresentado na tabela 1.

Tabela 1 - Perfil dos respondentes por gênero

SEXO	Frequências	Percentual
Masculino	392	65%
Feminino	215	35%

Fonte: Dados da Pesquisa.

A maioria dos EIs de Mato Grosso são adultos entre 30 e 60 anos (85,5%). Jovens, de até 30 anos, representam apenas 14,5% dos EIs do Estado. O detalhamento do perfil por idade está representado na Tabela 2.

Tabela 2 - Perfil dos respondentes por gênero e idade

Idade	Masculino		Feminino		Total	
Até 19 anos	1	0,26%	1	0,47%	2	0,33%
20 a 29 anos	52	13,27%	34	15,81%	86	14,17%
30 a 39 anos	145	36,99%	77	35,81%	222	36,57%
40 a 49 anos	118	30,10%	63	29,30%	181	29,82%
50 a 59 anos	60	15,31%	36	16,74%	96	15,82%
Acima de 60 anos	16	4,08%	4	1,86%	20	3,29%
	392	100%	215	100%	607	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Destaca-se que a maior frequência de EIs está na faixa etária entre 30 a 39 anos, correspondente a 36,57% dos participantes, seguida pela faixa de 40 a 49 anos, equivalente a 29,82% dos respondentes, resultado similar ao encontrado em outros estudos (Silva, Silva e Rezende, 2010; IBGE, 2003; SEBRAE/MS, 2011c).

O nível de escolaridade dos EIs de Mato Grosso não é alto, pois a maioria dos entrevistados (50%) não concluiu o ensino médio, todavia, quando comparado com a pesquisa do IBGE (2003) em que 40% dos trabalhadores por conta própria tinham apenas o ensino fundamental incompleto, identifica-se uma evolução na formação dos EIs, já que 79% concluíram ao menos o ensino fundamental e o nível de escolaridade mais frequente é o ensino médio completo (32%). O detalhamento do resultado encontrado

neste trabalho está apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Frequência do grau de escolaridade dos EIs de MT

Fatores	Frequências	Percentual
Ensino médio (1º a 3º ano ou ensino técnico - completo)	195	32%
Ensino fundamental (até 8ª série) incompleto	129	21%
Ensino fundamental (até 8ª série) completo	92	15%
Ensino médio (1º a 3º ano ou ensino técnico - incompleto)	86	14%
Ensino superior - Incompleto	55	9%
Ensino superior - completo	41	7%
Pós-graduação	9	2%
Total	607	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Kolvereid (1992) argumenta que a influência da educação resulta em aspiração de crescimento no negócio, porque os empreendedores altamente qualificados são susceptíveis de terem aspirações mais elevadas, por se tornar mais fácil a percepção de oportunidades de crescimento, como também lidar melhor com os problemas associados ao crescimento. No entanto, percebe-se no resultado deste trabalho que em relação ao nível superior completo, apenas 7% dos entrevistados têm percentual muito baixo.

Destacam-se as atividades de comércio em geral: bar, lanchonete, restaurante e similares. Cada uma delas representa a atividade de 11% dos EIs de Mato Grosso. Estética e Salão de Beleza, e outras atividades de prestação de serviço também são bastante frequentes.

As atividades de confecção em geral e prestação de serviços: eletricitista, encanador e pintor também obtiveram uma representação importante de 8% e 6% respectivamente. A tabela de frequência das atividades, está demonstrada de acordo com a Tabela 4:

Tabela 4 - Frequência das atividades dos EIs de MT

Fatores	Frequência	Percentual
Bar, lanchonete, restaurante e similares	69	11%
Comércio em geral	69	11%
Atividades de estética e salão de beleza	57	9%
Outras atividades de prestador de serviços	57	9%
Confecção em geral	50	8%
Prestador de Serviço: Eletricista, encanador, pintor.	38	6%
Pedreiro	31	5%
Serviços em veículos automotores	29	5%
Manutenção, suporte de computadores.	26	4%
Costureira	19	3%
Bicicletaria	17	3%
Fabricação, reforma e montagem de móveis	14	2%
Eletrônica em geral	13	2%
Manutenção de eletrodoméstico em geral	13	2%
Organização de eventos em geral	13	2%
Artesanato em geral	11	2%
Atividades de comunicação e publicidade	10	2%
Mercearia	9	1%
Serviços gerais - carga e descarga	9	1%
Lava jato e borracharia	8	1%
Sorveteria	8	1%
Atividades de produção de fotografias e filmes	7	1%
Fabricação de diversos produtos	7	1%
Serralheria	7	1%
Confeitaria: bombons e bolos	6	1%
Chaveiro	5	1%
Contabilidade, consultoria, treinamento e corretor	5	1%
Total	607	100

Fonte: Dados da Pesquisa.

As principais atividades dos EIs de MT são similares com as encontradas por Anjos (2011) no município de Três Lagoas/MS, e pelo SEBRAE/MS (2011c) a nível nacional.

Outro aspecto observado neste estudo foi a localização do empreendimento. A frequência de respostas para a pergunta: “onde funcionavam o negócio?” está apresentada na Tabela 5.

Tabela 5 - Frequência da localização do negócio dos EIs de MT

Fatores	Frequência	Percentual
Em casa	265	44%
Escritório ou Estabelecimento Comercial	210	34%
Na rua	116	19%
Outros	16	3%
Total	607	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

A maioria dos empreendimentos dos EIs de MT (44%) funciona na própria casa do empreendedor. Escritório ou estabelecimento comercial é o local de trabalho de 34% dos EIs, enquanto 19% deles trabalham na rua.

Quando questionados “Qual era a situação do seu negócio antes de ser Empreendedor Individual?” foi identificado que a maioria (66%) dos EIs entrevistados encontrava-se na informalidade. Este valor sobe para 93% se considerar também os 27% que responderam que não tinham empresa. O resultado está apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 - Frequência do negócio antes da formalização dos EIs de MT

Fatores	Frequência	Percentual
Estava na informalidade	398	66%
Não tinha empresa	167	27%
Formalizada (outros tipos de registros)	42	7%
Total	607	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Esse resultado está em consonância com a pesquisa realizada pelo IBGE (2003) que apresenta o seguinte resultado: 88% das empresas que estavam no setor informal não possuíam nenhuma constituição jurídica. E o trabalho de Silveira e Teixeira (2010) que também obteve o percentual de 88% dos entrevistados encontravam-se na informalidade.

Os EIs de MT foram questionados sobre a sua principal situação antes da formalização e obteve-se que 43% já tinham o negócio, mas não era formalizado. Seguido de 31% que estava empregado sem carteira assinada, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 - Frequência da situação dos EIs de MT antes da formalização

Fatores	Frequência	Percentual
Já tinha o meu negócio atual, mas não era formalizado	259	43%
Estava empregado (a) sem carteira assinada	189	31%
Estava empregado (a) com carteira assinada	116	19%
Estava desempregado	43	7%
Total	607	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Identifica-se que o resultado obtido atinge um dos principais objetivos da Lei Complementar n. 128/2008, ao somar-se o percentual de EIs de MT que já possuíam o negócio, mas não eram formalizados, com os EIs de MT que estavam empregados sem carteira assinada e totalmente na informalidade, alcança 74% que passaram para a formalidade, característica do empreendedor por necessidade. Esse resultado é similar com o encontrado na pesquisa do SEBRAE/MS (2011c), em que 71% dos entrevistados saíram da informalidade para empreender.

Esse resultado é interessante quando se refere aos entrevistados que “estavam empregados com carteira assinada”, a Lei Complementar n. 128/2008 menciona a facilidade em abrir um negócio, sem burocracia e sem custos. Com isso, 19% dos EIs de MT dos “formais” vislumbrou a oportunidade de possuir o seu próprio negócio que parece mais rentável do que o seu emprego, característica do empreendedor por oportunidade.

Foi questionado aos entrevistados, se eles possuíam outra fonte de renda além da sua atividade como Empreendedor Individual, e obteve-se o resultado apresentado na Tabela 8. Dos 607 entrevistados, 467 (77%) disseram que não possuíam nenhuma outra fonte de renda além da sua atividade como Empreendedor Individual, enquanto 94 (15%) responderam que tinham outras fontes de renda. O restante está distribuído nos outros fatores destacados na tabela 8.

Tabela 8 - Frequência dos EIs de MT quanto à fonte de renda

Fatores	Frequência	Percentual
Não possui nenhuma outra fonte de renda	467	77%
Sim, outras fontes de renda	94	15%
Sim, trabalha em empresa privada	28	4,5%
Sim, recebe aposentadoria	11	2%
Sim, recebe ajuda financeira de parentes ou amigos	4	1%
Sim, possui outro negócio ou empresa	3	0,5%
Total	607	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

A pesquisa do SEBRAE/MS (2011c) obteve o resultado parecido com o encontrado neste trabalho, 82% dos EIs afirmaram que a única fonte de renda era o seu empreendimento, 10% disseram possuir outras fontes de renda, 5% afirmaram que além de serem Empreendedores Individuais trabalham em empresa privada, 2% responderam que recebem aposentadoria e os outros 1% recebem ajuda financeira de parentes ou amigos.

Os entrevistados foram questionados quanto ao tempo de trabalho nessa atividade. O resultado está apresentado na Tabela 9.

Tabela 9 - Frequência do tempo dos EIs de MT na atividade do negócio

Fatores	Frequência	Percentual
Há mais de 10 anos	280	46%
Acima de 5 anos até 10 anos	118	20%
Acima de 2 anos até 5 anos	142	23%
Acima de 1 ano até 2 anos	57	9%
Até 1 ano	10	2%
Total	607	100%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se, 66% dos entrevistados estão na atividade há mais de 5 anos, 23% encontram-se acima de 2 até 5 anos, 9% encontram-se acima de 1 até 2 anos e 2% até 1 ano. Nota-se, os EIs de MT são experientes em suas atividades, o que demonstra

maturidade com os negócios, conforme o resultado de que 66% estão trabalhando em sua atividade há mais de 5 anos.

4.1.1 Diferença entre Todas as Cidades Polos *Versus* Todas as Cidades Não Polos Quanto ao Perfil dos Empreendedores Individuais

Após conhecer o perfil dos EIs de MT, buscou-se conhecer se há diferença entre as cidades polos e não polos, por isso organizou-se dois grupos. O primeiro grupo com todas as cidades polos juntas e o segundo grupo com todas as cidades não polos juntas, o teste realizado foi o Mann-Whitney que permitiu verificar se há diferença significativa no perfil dos EIs de MT entre todas as cidades polos *versus* todas as cidades não polos.

A Tabela 10 apresenta o resultado de todos os fatores utilizados neste trabalho para elaborar o perfil do EIs de MT, somente o fator “escolaridade” obteve um *P-value* 0,001, rejeitando H_0 . Indicativo que há diferença entre as cidades polos *versus* cidades não polos no fator escolaridade.

Tabela 10 - Resultado do teste de Mann-Whitney - diferenças Grupo 1 *versus* Grupo 2 - escolaridade

Perguntas	<i>P-value</i>
Seu gênero?	,367
Qual o ramo da sua atividade?	,166
Onde funciona o seu negócio?	,060
Qual era a situação do seu negócio antes de ser Empreendedor Individual?	,122
Qual era a principal situação antes de se registrar como Empreendedor Individual?	,078
Que outra fonte de renda, além da sua atividade como Empreendedor Individual, o sr. (a) possui?	,915
Há quanto tempo o sr. (a) trabalha nessa atividade?	,588
Em que faixa de idade o sr. Se encontra?	,247
Qual o seu grau de escolaridade?	,001

Grupo 1 (Cidades polos) *versus* Grupo (cidades não polos)

Fonte: Dados da Pesquisa.

Comparando as cidades polos *versus* as cidades não polos, 33% dos respondentes das cidades polos possuem o ensino médio completo e 32% dos respondentes das cidades não polos

possuem o ensino fundamental incompleto, conforme apresentado na Tabela 11.

Tabela 11 – Diferença de escolaridade entre Grupo 1 versus Grupo 2

Fatores	Percentual	
	Grupo 1 POLO	Grupo 2 NÃO POLO
Ensino fundamental (até 8ª série) incompleto	19%	32%
Ensino fundamental (até 8ª série) completo	15%	14%
Ensino médio (1º ao 3º ano ou ensino técnico - incompleto)	13%	19%
Ensino médio (1º ao 3º ano ou ensino técnico - completo)	33%	27%
Ensino superior - incompleto	10%	5%
Ensino superior - completo	8%	3%
Pós-graduação	2%	0%
Total	100	100

Fonte: Dados da Pesquisa.

Outra questão importante, é o fato da escolaridade maior nos EIs das cidades polos ocorrer, possivelmente, por conta do acesso facilitado à educação nessas cidades, devendo haver mais oportunidades de cursos, entre outros.

O teste de Mann-Whitney apresentou somente uma diferença entre as cidades polos e não polos que permitiu rejeitar H_0 . No entanto, pode-se concluir em geral, o perfil dos Empreendedores Individuais das cidades polos do Estado de Mato Grosso é estatisticamente semelhante ao dos EIs das cidades menores.

Diferença entre as Regiões Quanto ao Perfil dos Empreendedores Individuais do Estado de Mato Grosso

A Tabela 12 é o resultado do teste Kruskal-Wallis, quanto ao perfil dos Empreendedores Individuais do Estado de Mato Grosso.

Tabela 12 – Teste Kruskal-Wallis – diferença nas regiões quanto ao perfil

Pergunta	P- Value	Hipóteses
Seu gênero?	,591	Aceita H_0
Qual o ramo da sua atividade?	,175	Aceita H_0
Onde funciona o seu negócio?	,310	Aceita H_0
Qual era a situação do seu negócio antes de ser Empreendedor Individual?	,001	Rejeita H_0
Qual era a sua principal situação antes de registrar como Empreendedor Individual?	,712	Aceita H_0
Que outra fonte de renda, além da sua atividade como Empreendedor Individual, o sr. (a) possui?	,020	Rejeita H_0
Há quanto tempo o sr. (a) trabalha nessa atividade?	,070	Aceita H_0
Em que faixa de idade o sr. se encontra?	,240	Aceita H_0
Qual o seu grau de escolaridade?	,090	Aceita H_0

Fonte: Dados da Pesquisa.

Percebe-se diferença em valores de dois fatores quando se executa o teste entre as regiões, sendo eles: a situação do negócio antes de ser Empreendedor Individual e que outra fonte de renda além da atividade como empreendedor o sr. possui, encontra-se um $P\text{-value} < 0,05$. Os resultados encontrados foram: ,001 e ,020 respectivamente, rejeitando H_0 .

Esse resultado não mostrou diferença significativa quando apresentado entre as cidades polos e não polos. No entanto, quando aplicados entre as regiões, percebe-se diferença.

Para identificar qual a região que apresentou diferença, a partir do teste de Kruskal-Wallis foi realizado um teste de comparação de média. A partir da Tabela 13 apresentam-se as diferenças significativas entre as regiões.

Tabela 13 – Resultado comparação de médias – diferença entre as regiões – 1

Qual era a situação do seu negócio antes de ser empreendedor individual?	
Região	P- Value
Região 1 com Região 9	,031
Região 2 com Região 6	,002
Região 5 com Região 6	,001
Região 6 com Região 9	,000
Região 6 com Região 10	,006
Região 6 com Região 11	,003
Região 6 com Região 12	,010

Fonte: Dados da Pesquisa.

A região que apresentou diferenças significativas foi a região 6 representada pela cidade polo de Cuiabá e não polo de Nobres. Comparando-as com as demais regiões, o resultado demonstrou que houve diferenças significativas com as regiões 2, 5, 9, 10, 11 e 12, especialmente com o fator “situação do negócio antes de ser empreendedor”.

Nota-se, 55% dos respondentes da região 9 (Diamantino e São José do Rio Claro) não tinham empresa e na região 6 (Cuiabá e Nobres) 78% dos EIs estavam na informalidade, conforme demonstrado na Tabela 14.

Observa-se que, a grande maioria dos respondentes da região 6 (Cuiabá e Nobres) já trabalhava, tinha o seu negócio e estava na informalidade, fato não ocorrido entre as outras regiões em que se apresentou diferença, conforme demonstrado na Tabela 14.

Tabela 14 – Resultado do percentual da situação do negócio dos EIs de MT

Fatores	Percentual						
	Região 2	Região 5	Região 6	Região 9	Região 10	Região 11	Região 12
Formalizada (outros tipos de registros)	10%	2%	6%	0%	6%	20%	8%
Estava na informalidade	35%	67%	78%	45%	60%	80%	53%
Não tinha empresa	55%	31%	16%	55%	34%	0	39%

Fonte: Dados da Pesquisa.

O resultado de que 78% dos EIs da Região 6 (Cuiabá e Nobres) estavam na informalidade, pode ser justificado em decorrência do desemprego existente na capital do Estado, e como forma de se sustentarem, as pessoas buscam por “necessidade” uma maneira de sobrevivência.

A partir das diferenças encontradas pelo teste de Kruskal-Wallis quanto à “fonte de renda”, demonstram-se as diferenças significativas na Tabela 15 de acordo com a comparação de médias.

Tabela 15 – Resultado comparação de médias – diferença entre as regiões – 2

Que outra fonte de renda, além da sua atividade como Empreendedor Individual, o sr. possui?	
Região	P- Value
Região 1 com Região 7	,038
Região 1 com Região 12	,022
Região 2 com Região 9	,003
Região 3 com Região 9	,015
Região 4 com Região 12	,038
Região 5 com Região 9	,007
Região 6 com Região 7	,036
Região 6 com Região 9	,018
Região 6 com Região 12	,027
Região 7 com Região 9	,000
Região 8 com Região 9	,049
Região 9 com Região 12	,000

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se, a região 9, representada pela cidade polo de Diamantino, e não polo de São José do Rio Claro, foi a que mais apresentou diferenças significativas. Comparando essa região com as demais, apresentou diferença com a região 2 (Alta Floresta e Carlinda), região 3 (Vila Rica e Confresa), região 5 (Rondonópolis e Alto Taquari), região 6 (Cuiabá e Nobres), região 7 (Cáceres e Pontes e Lacerda), região 8 (Tangará da Serra e Campo Novo do Parecis) e região 12 (Sinop e Vera).

Quanto às mais significativas, conforme apresentado na Tabela 15, é a região 9 comparada com as regiões 7 e 12, em que o *P-value* é 0,000.

Assim, para entender melhor o motivo das diferenças encontradas, demonstra-se na Tabela 16 os percentuais quanto à “fonte de renda” dos EIs de MT.

Tabela 16 – Resultado do percentual da fonte de renda dos EIs de MT

Fatores	Percentual									
	Região 1	Região 2	Região 3	Região 4	Região 5	Região 6	Região 7	Região 8	Região 9	Região 12
Não possui nenhuma outra fonte de renda	70%	90%	90%	71%	79%	74%	88%	75%	36%	90%
Sim, possui outro negócio ou empresa.	0%	0%	0%	0%	0%	1%	4%	0%	0%	0%
Sim, trabalha em empresa privada.	0%	5%	10%	0%	8%	6%	0%	2%	19%	6%
Sim, recebe aposentadoria.	0%	0%	0%	8%	1%	1%	0%	6%	9%	2%
Sim, recebe ajuda financeira de parentes ou amigos.	3%	0%	0%	0%	0%	1%	0%	0%	0%	0%
Sim, outras fontes de renda.	27%	5%	0%	21%	12%	17%	8%	17%	36%	2%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Destaca-se que a Região 9 (Diamantino e São José do Rio Claro) foi a que mais apresentou diferença, observa-se que 36% dos EIs da região responderam que não possuem nenhuma outra fonte de renda e 36% responderam possuir outras fontes de renda. Enquanto os percentuais das demais regiões, no fator “não possui nenhuma outra fonte de renda”, apresenta percentuais maiores que 70%.

Nota-se, os resultados apresentados da Região 9

(Diamantino e São José do Rio Claro), aparentemente, são de EIs que buscam o empreendedorismo por oportunidade, sendo menor o resultado para o empreendedorismo por necessidade, e, por isso, a diferença entre as outras regiões. Percebe-se ainda, as Regiões 7 e 12 em que o *p-value* apresentou 0,000 respectivamente, apresenta-se aparentemente característica de necessidade, um percentual representativo não possui nenhuma outra fonte de renda.

CONCLUSÃO

Este estudo teve por objetivo apresentar o Perfil dos Empreendedores Individuais do Estado de Mato Grosso formalizados amparado na Lei Complementar n. 128/2008.

A pesquisa revela que a maioria dos EIs de MT é homens, jovens entre 30 a 39 anos e com baixo nível de instrução. As principais atividades desses empreendedores são: bar, lanchonete, restaurantes e similares, comércio em geral e as atividades de estética e salão de beleza, sendo que a própria residência é o principal local de funcionamento do empreendimento.

Neste estudo, encontrou-se que os EIs de MT, em sua maioria, já possuíam o seu negócio há muito tempo, mas de maneira não formalizada, e aproveitaram as vantagens estabelecidas na Lei Complementar n. 128/08, para se formalizarem e suas rendas dependem exclusivamente do seu empreendimento.

Pode-se concluir que o perfil dos EIs de MT, quando comparado todas as cidades polos das cidade não polos, diferencia-se de forma significativa somente quanto à escolaridade. O que permite refletir, conforme discutido por Kolvereid (1992), a influência da educação resulta em aspiração de crescimento no negócio, podendo ocorrer nos negócios dos EIs das cidades polos um desenvolvimento mais rápido no negócio do que dos EIs das cidades não polos.

Observa-se que as diferenças detectadas através do Teste de Kruskal-wallis entre as regiões permitiu analisar que os EIs da região 6 (Cuiabá e Nobres) em sua maioria estavam na informalidade, os EIs da região 7 (Cáceres e Pontes e Lacerda) não possuíam outra fonte de renda apresentando características do empreendedorismo por necessidade juntamente com os EIs da

região 12 (Sinop e Vera).

Este trabalho é um estudo exploratório, desta forma, foram identificados diversos aspectos interessantes que merecem ser melhor investigados. Um desses pontos são algumas diferenças entre regiões dentro do Estado, as quais sugerem que o EI de algumas regiões apresenta mais características de empreendedor por vocação e de outras regiões mais características de empreendedor por necessidade. Seria interessante a realização de novos estudos com o intuito de confirmar se o tipo de empreendedor difere nessas regiões e identificar quais características favorecem o surgimento de cada tipo de empreendedor.

REFERÊNCIAS

ANJOS, Raquel Prediger. *Fatores gerenciais que influenciam o acesso ao crédito: um estudo à luz da Lei do Empreendedor Individual*. 2011. 124 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

BARROS, Aluizio Antonio; PEREIRA, Claudia Maria M. de Araújo. Empreendedorismo e Crescimento Econômico: uma Análise Empírica. (Portuguese). *Entrepreneurship and Economic Growth: Some Empirical Evidence*. (English), v. 12, n. 4, p. 975-993, 2008. Acesso em: 15 nov. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF, 19 de dezembro de 2008.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 2 ago. 2011.

BURKE, Lisa A. MILLER, Monica K. Phone Interviewing as a Means of Data Collection: Lessons Learned and Practical Recommendations. *Forum: Qualitative social Resarch*. Volume 2, N. 2, Art. 7. 2001.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia*

prático para alunos de graduação e pós-graduação. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMITÊ PARA GESTÃO DA REDE NACIONAL PARA SIMPLIFICAÇÃO DO REGISTRO E DA LEGALIZAÇÃO DE EMPRESAS E NEGÓCIOS. Resolução n. 16 de 17.12.2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoocgsim16_2009.htm>. Acesso em: 15 set. 2011.

DOLABELA, Fernando. *O segredo de Luísa*. Rio de Janeiro – Sextante, 2008.

ETCO - INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Índice Sobre Economia Subterrânea - Junho 2011. Disponível em: <http://www.etc.org.br/user_file/Economia_Subterranea_Junho-2011.pdf>. Acesso em: 17 out. 2011.

FILION, L. J. Empreendedorismo: empreendedores e proprietários-gerentes de pequenos negócios. *Revista de Administração*, São Paulo, v.34, n.2, p.5-28, 1999.

GEM - GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR. Empreendedorismo no Brasil. Relatório global, 2010. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/temas_estrategicos/empreendedorismo/livro_gem_2010.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2011.

IBGE-INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Economia Informal Urbana 2003*. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ecinf/2003/default.shtm>>. Acesso em: 4 out. 2011.

KOLVEREID, L. Growth aspirations among Norwegian entrepreneurs. *Journal of*

Business Venturing, v. 7 n. 3, p. 209-22, 1992.

MAROCO, João. *Análise estatística com o SPSS statistics*. 5. ed. Report Number, 2011.

MDIC, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Formalização de empreendedores individuais ultrapassa

1,4 milhão em agosto. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=4¬icia=10861>> Acesso em: 4 ago. 2011.

MINNITI, M., BYGRAVE, W., AUTIO E. Global Entrepreneurship Monitor: 2005 Executive Report. 2006. London: London Business School. Disponível em: <<http://www.gemconsortium.org/docs/261/gem-2005-global-report>>. Acesso em: 7 março 2012.

NASSIF, Vânia Maria Jorge. GHOBRIEL, Alexandre Nabil. AMARAL, Derly Jardim. Empreendedorismo por necessidade: O desemprego como impulsionador da criação de novos negócios no Brasil. *Revista Pensamento & Realidade*, v.24, n 1, p.143-168, 2009. Acesso em:15 mar. 2012

OIT - ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. Recomendações sobre a valorização dos Recursos Humanos R 195, 2004. Ed. Escritório da OIT em Lisboa. 2005. Disponível em: <http://www.ilo.org/public/portugue/region/eurpro/lisbon/pdf/rec_195.pdf>. Acesso em: 7 set. 2011.

_____. A OIT E A Economia Informal. 1. ed. Escritório da OIT em Lisboa, 2006. Disponível em: <http://www.ilo.org/public/portugue/region/eurpro/lisbon/pdf/economia_informal.pdf>. Acesso em: 5 out. 2011. CONSERTAR ESPAÇOS

PINSONNEAULT, A.; KRAEMER, K. L. Survey research methodology in management information systems: An assessment. *Journal of Management Information Systems*, v. 10, n. 2, p. 75-105, Fall93. 1993. Acesso em: 3 nov. 2011.

SAMPIERI, Roberto Hernández. COLLADO, Carlos Hernández. LUCIO, Pilar Baptista. *Metodologia de Pesquisa*. 3. ed. Mcgraw-Hill, São Paulo: 2006.

SANGSTER, Roberta L. Do current methods used to improve response to telephone surveys reduce nonresponse bias? Bureau of Labor Statistics, Office of Survey Methods Research. 2003.

SCHNEIDER, F.; ENSTE, D. H. Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, v. 38, n. 1, p. 77,

2000. Acesso em: 10 ago. 2011.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. Economia Informal e urbana. Observatório Sebrae. Junho 2005. Disponível em: <http://www.mte.gov.br/pnmpo/economia_Informal_urbana.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2011.

_____. SEBRAE/SP. Características do “candidato” a Empreendedor Individual (MEI) no Brasil. 2009. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/temasestrategicos/informalidade/Perfil%20do%20candidato%20ao%20MEI%20no%20Brasil_FINAL.pdf>

_____. Leida Micro e Pequena Empresa transforma economia de Mato Grosso. Maio 2011. Disponível em: <<http://www.mt.agenciasebrae.com.br/noticia.kmf?canal=678&cod=11875499>>. Acesso em: 10 ago. **2011a**.

_____. Manual de Desenvolvimento dos Municípios. Disponível em: <http://www.portaldodesenvolvimento.org.br/upload/cartilha_cnm_sebrae_desenvolv.pdf>. Acesso em: 10 ago. **2011b**.

_____. SEBRAE/MS. Empreendedor Individual: pesquisa e perfil. Junho 2011. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/29A8C515BA43831D83257910004AAC96/\\$File/NT00046446.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/29A8C515BA43831D83257910004AAC96/$File/NT00046446.pdf)>. Acesso em: 4 out. **2011c**.

SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO - SEPLAN. Censo econômico do Estado de Mato Grosso: um estudo sobre a distribuição das empresas e seus segmentos. 2007. Disponível em: <<http://www.indicador.seplan.mt.gov.br/censo/.../ConsortiosCensoEconomic>>. Acesso em: 11 ago. 2011.

_____. Mato Grosso em Números 2010. Disponível em: <<http://www.indicador.seplan.mt.gov.br/mtemnumeros2010/pdf/MT%20em%20N%C3%BAmeros%202010.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2010a.

_____. Regiões do Planejamento do Estado. Disponível em: <http://www.seplan.mt.gov.br/arquivos/A_cfe51cb31080243129533fd1ea74e967Microsoft%20Word%20-%20Regionalizacao%20de%20Planejamento%20do%20Estado.pdf>.

Acesso em: 5 nov. 2010b.

SILVA, Marli Auxiliadora; SILVA, Ilza Maria de Menezes; REZENDE, Eunice. O viés de aversão à perda no processo de tomada de decisão de empreendedores individuais: um estudo exploratório. In: XIII SEMEAD – SEMINÁRIO DE ADMINISTRAÇÃO-SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL NAS ORGANIZAÇÕES. Trabalhos aprovados. FEA-USP. São Paulo. Setembro/2010.

SILVEIRA, Jane Paula Silveira; TEIXEIRA, Milton Roberto de Casto. Empreendedor individual e os impactos pós-formalização. Revista do Núcleo Interdisciplinar de Pesquisa e Extensão. ISSN: 1806-6399. Patos de Minas: UNIPAM, n. 8, vol. 1, jul. 2011, pp. 223-252.

SCHUMPETER, Joseph A. *Teoria do desenvolvimento econômico uma pesquisa sobre lucros, capital, crédito, juros e ciclo econômico*. 1. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

SCHUMPETER, Joseph A. *Teoria do desenvolvimento econômico uma investigação sobre lucros, capital, crédito e o ciclo econômico*. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

SMITH, Philip. Assessing the size of the underground economy: The Canadian statistical perspectives. *Canadian Econ. Observer*. 1994.

SUDMAN, S. New uses of telephone methods In survey research. *Journal of Marketing Research (JMR)*, v. 3, n. 2, p. 163-167, 1966. Acesso em: 10 jan. 2012

TYEBJEE, T. T. Telephone survey methods: the state of the art. *Journal of Marketing*, v. 43, n. 3, p. 68-78, Summer 79 1979. Acesso em: 7 março 2012.

ZANLUCA, Júlio César. *MEI - Micro Empreendedor Individual*. Portal tributário Editora e Maph Editora, 2011.

WILLIAMS, Colin C.; NADIN, S. Entrepreneurship and the informal economy: An overview. *Journal of Developmental Entrepreneurship*, v. 15, n. 4, p. 361-378, 2010. Acesso em: 2 set. 2011.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT) é a única instituição de ensino superior totalmente financiada com recursos públicos do Tesouro do Estado de Mato Grosso. O início da trajetória desta instituição remonta ao ano de 1978, quando foi criado o Instituto de Ensino Superior (IESC) em Cáceres; foi este que deu origem a UNEMAT.

Com atuação em aproximadamente 90% do território mato-grossense – o terceiro em termos geográficos no país – a UNEMAT conta, nos dias de hoje, com uma ampla oferta de cursos de graduação e pós-graduação, sobretudo cursos de mestrado e doutorado.

A presença de cursos de bacharelado no interior do Estado por esta instituição de ensino superior é bastante recente; a maioria dos cursos foram implantados a partir da década de 2000. Aqui reside uma importante particularidade do Curso de Graduação de Ciências Contábeis do *Campus* Universitário Jane Vanini, localizado na cidade de Cáceres/MT; em meados da década de 1990 requereu-se da UNEMAT, que se encontrava em processo de expansão de seus *campi* universitários, a oferta de cursos de bacharelados, cujo processo possui inequívoco protagonismo e liderança de profissionais de ensino superior – docentes e técnico-administrativos – e estudantes de Ciências Contábeis. O curso instalado desde 1994 na cidade de Cáceres é um dos mais antigos bacharelados ofertados pela Universidade do Estado de Mato Grosso.

Nos vinte anos de atividades de ensino, pesquisa e extensão universitária, muitas lutas foram travadas e talvez a mais contundente foi a realização de concursos públicos que resultassem em estabilidade do quadro docente, que até o ano de 2005 contava com expressiva parcela de profissionais vinculados por contratos por tempo determinado. Estes profissionais também são responsáveis pelos avanços conquistados, entretanto, a legislação aplicada às instituições de ensino superior indicava a necessidade do Departamento de Ciências Contábeis da UNEMAT em Cáceres contar com profissionais da carreira do magistério superior.

Este desafio foi superado, em larga medida, com a realização do concurso público em 2006, cujo resultado foi o ingresso

de um significativo número de professores para o quadro de docentes efetivos deste Departamento. A partir de então, iniciava-se outro enfrentamento, o da qualificação profissional. Ainda que, neste momento este processo de qualificação profissional esteja em curso, o futuro próximo é alvissareiro diante do quadro que há hoje no interior desta unidade de ensino.

Ao longo destas duas décadas o Departamento de Ciências Contábeis da UNEMAT em Cáceres contou com parceiros de excelência acadêmica. São muitos parceiros. Merecem destaque o Conselho Regional de Contabilidade - Mato Grosso e o Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso. Não é coincidência que este livro conta com a participação de profissionais vinculados ao Conselho Regional e a Universidade Federal.

Os capítulos que integram este livro são resultados de esforços de jovens pesquisadores que, da fronteira oeste do Estado de Mato Grosso, aventuram-se em cursos de pós-graduação nas mais diferentes regiões do Brasil. Estes capítulos são, em quase sua totalidade, resultados de pesquisas concluídas em cursos de mestrado e doutorado.

São preocupações de naturezas distintas, mas que têm como fio condutor e elemento comum o compromisso com a difusão do conhecimento científico aliado à qualidade acadêmica com justiça social.

Os capítulos abordam temas variados. Aspectos relacionados à Controladoria são destacados por Aldo Cesar. Benedito Silva, um dos colaboradores externos, centra sua análise na aplicação de metodologia específica voltada à apuração de custos para pequenos e médios proprietários rurais. Ivan Echeverria, que colabora conosco a partir do Conselho Regional de Contabilidade - Mato Grosso, busca elucidar conteúdos qualitativos das informações a serem apresentadas nas Normas Explicativas às Demonstrações Contábeis. Juliana Silva apresenta o perfil dos empreendedores individuais do Estado de Mato Grosso à luz da Lei Complementar 128/2008.

Nivaldo Mello procura identificar os potenciais de desenvolvimento nos municípios da Região Sudoeste de Mato Grosso. Paulo Vieira recupera, em linhas gerais, os debates e a polêmica que envolveu o Conselho Universitário da UNEMAT

e a Procuradoria Geral do Estado, quando da aprovação, por aquele Conselho, de cotas para candidatos negros à carreira do magistério superior em Mato Grosso. José Ricarte de Lima explora as potencialidades das redes de cooperação, bem como, demonstra que os Consórcios Intermunicipais de Saúde podem ser importantes ferramentas de auxílio aos gestores públicos em suas atividades de planejamento.

Rubens Santos e Ernani Ott, mais um dos colaboradores externos, tomam como referências artigos acadêmicos publicados em revistas científicas de contabilidade e avaliam se a contabilidade é compreendida como ciência social ou ciência exata. Vanusa Pereira persegue o objetivo de identificar se práticas de educação corporativa encontrada nos Tribunais de Contas brasileiros são perceptíveis através das demandas da Nova Contabilidade Pública. Por fim, Weily Toro examina e apresenta metodologia de gestão baseada no planejamento estratégico que buscam detectar problemas no gerenciamento de micro e pequenas empresas.

É com enorme alegria que compartilhamos com o público leitor estas reflexões desenvolvidas por colaboradores e por professores do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade do Estado de Mato Grosso, *Campus* Universitário Jane Vanini. Boa leitura.

Cáceres-MT, 2015.

SOBRE OS AUTORES:

Aldo Cesar da Silva Ortiz - Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, Especialista MBA em Gestão Empresarial pela Universidade de Cuiabá - UNIC (2005) e Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT (2001). Atualmente é professor efetivo da Universidade do Estado de Mato Grosso. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Controladoria, Contabilidade e Finanças Pública, Controle e Gestão. Contato: aldo@unemat.br.

Almir Rodrigues Durigon - Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Mato Grosso (2004). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS (2012). Especialista em Gestão em Saúde Pública (2006). PROFESSOR EFETIVO da Universidade do Estado de Mato Grosso UNEMAT, trabalha em regime de dedicação exclusiva. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis. Tem interesse em pesquisas sobre controladoria e educação e pesquisa em contabilidade. Contato: almir@unemat.br.

Benedito Albuquerque da Silva - Benedito Albuquerque da Silva - Doutor em Ciências Ambientais e Sustentabilidade Agropecuária (UCDB). Doutor em Contabilidade pela Universidad Nacional de Rosario (Argentina). Mestre em Contabilidade (PUC-SP). Especialista em Contabilidade Gerencial (UFMT), Graduado em Ciências Contábeis (Centro Universitário Univag). Atualmente é professor adjunto da Universidade Federal de Mato Grosso. Tem experiência na área de Administração e Sustentabilidade com ênfase em Contabilidade. Atuando nos seguintes temas: sustentabilidade empresarial, contabilidade e custos ambientais, balanço social, contabilidade societária, Contabilidade de Custos e teoria da contabilidade. Acadêmico Fundador da Academia Matogrossense de Ciências Contábeis - Cadeira número 07. Contato: ba.silva@terra.com.br

Ernani Ott - Possui graduação em Ciências Econômicas pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (1967), graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (1980), especialização em Contabilidade pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (1982), doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade de Deusto, Espanha (1998). Atualmente é professor titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos e professor da Faculdade São Francisco de Assis - UNIFIN. Tem experiência na área contábil, com ênfase em Teoria da Contabilidade, atuando principalmente nos seguintes temas: responsabilidade social, balanço social, contabilidade ambiental, capital intelectual e evidenciação de informações contábeis.

Ivan Echeverria - Contador (CRCMT4060/O-0) graduado pela UFMT (1986), Pesquisador, Professor, Palestrante, Escritor e Biógrafo. Mestre em Educação, pela Universidade de Cuiabá - UNIC (2002). Pós-graduado em Contabilidade Empresarial. Presidente da Academia Mato-Grossense de Ciências Contábeis - AMACIC (2015/2019). Conselheiro do CRCMT (2008/2015). Presidente do CRCMT (2012/2013). Membro do Instituto Histórico e Geográfico de Mato Grosso (2009-2018). Membro da Sociedade dos Amigos do Marechal Rondon. Coordenador do Curso de Ciências Contábeis e Diretor da Faculdade de Ciências Contábeis e Econômicas, na UNIC (1993/2004); Professor na UNIC, UNIRONDON, UFMT/FAECC, FCARP e ICEC; Professor na pós-graduação da ATAME. Aposentado como Superintendente Estadual de Mato Grosso, no Banco do Brasil. Possui artigos e livros publicados: Contabilidade Geral, Custos & Análise Contábil, em 2015. Coautor da obra: História da Contabilidade - Mato Grosso: fragmentos, em 2016. Autor do poema: Primórdios da Contabilidade no Brasil, publicado em 2017. Contato: iv.echev@gmail.com

Juliana Vitória Vieira Mattiello da Silva - Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Mato Grosso (1999). É mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), atualmente cursa o doutorado em Administração pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Atua como professora efetiva da Universidade do Estado de Mato Grosso - Campus de Cáceres.

Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis.

Nilvaldo Nivaldo Teodoro de Mello – Economista, Contador, Mestre em Agronegócios e Desenvolvimento Regional pela UFMT e Doutorando em Ciências Políticas pela UERJ/IESP. Professor Assistente em regime de dedicação exclusiva da Universidade do Estado de Mato Grosso. Professor efetivo do Departamento de Ciências Contábeis. Tem interesse em pesquisas sobre políticas públicas subnacionais nas áreas da educação e saúde. Endereço eletrônico: nivaldo@unemat.br.

Paulo Alberto dos Santos Vieira – Professor da Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas e do mestrado em educação da Unemat. Doutor em Sociologia (UFSCar). Mestre em Desenvolvimento Econômico (UFU) e Bacharel em Ciências Econômicas (UFRuralRJ). Professor visitante junto a Universidad Nacional de Colombia. Líder do Grupo de Pesquisa sobre Ação Afirmativa e Temas da Educação Básica e Superior (GRAFITE, CNPq, 2014). Coordenador do Núcleo de Estudos sobre Educação, Gênero, Raça e Alteridade (NEGRA). Coordenador do projeto de pesquisa Ascensão social de estudantes de origem popular e do projeto de extensão Sob múltiplos olhares: educação e diversidade no processo de implementação da Lei 10.639/03 na fronteira oeste de Mato Grosso (2003-2016). Contato: vieirapas@yahoo.com.br.

José Ricarte de Lima – Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos/RS (2017-2021). Mestre em Ciências Sociais pela mesma Universidade (2010). Especialista em Estatística e Matemática pela Universidade Federal de Lavras-MG (2006). Técnico em Vigilância Sanitária e Saúde Ambiental (Escola de Saúde Pública-MT). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Mato Grosso (2003). Professor Assistente no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado de Mato Grosso. Conselheiro no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso. Membro na Academia mato-grossense de Ciências Contábeis. Ministras as disciplinas: Perícia Contábil, Ética Contábil e Contabilidade de Custos. Endereço eletrônico: contabilidadenoar@unemat.br

Rubens dos Santos - Contador. Mestre em Controladoria e Finanças. Professor adjunto da Universidade do Estado de Mato Grosso, do Departamento de Ciências Contábeis. Coordenador DEAD/UAB. Pós Graduação em Gestão Pública Municipal. Recentemente ingressou no programa de doutorado em Ciências Políticas na UERJ Universidade Estadual do Rio de Janeiro pela IESP Instituto de Estudo Sociais e Políticos. Endereço eletrônico: rubens@unemat.br.

Vanusa Batista Pereira - Mestre em Administração. Especialista em “Custos e Gestão Empresarial”, “Administração Hospitalar e Sistemas de Saúde” e “Saúde e Segurança do Trabalhador”. Graduada em Ciências Contábeis e Direito. Professora Assistente da Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT, lotada no Departamento de Ciências Contábeis, Campus de Cáceres/MT. Profissional Técnico do Nível Superior do SUS, perfil Contadora junto ao Hospital Regional de Cáceres Dr. Antonio Fontes, desempenhando suas atividades no setor de custos hospitalares. Tem experiência na área pública com ênfase em recursos humanos, licitação e contratos, elaboração de orçamento público, execução orçamentária e financeira, custos e prestação de contas. Tem interesse em pesquisas na área de contabilidade (pública e privada), contabilidade para usuários externos, controladoria e contabilidade gerencial. Endereço eletrônico: profa.vanusacontabeis@gmail.com.

Weily Toro Machado - Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Mato Grosso (2001), mestrado em Gestão de Empresas - Universidad Autónoma de Asunción (2005), Doutorado em Economia Pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE (2016), DINTER- UNEMAT/UFMT/UFPE. Atualmente é professor efetivo da Universidade do Estado de Mato Grosso. Interesse em pesquisa sobre os Efeitos do Horário de Verão na Saúde e na Criminalidade. Avaliação de Políticas Públicas. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Planejamento Estratégico, atuando principalmente nos seguintes temas: Gestão de Projetos de Inovação. Planejamento Estratégico no Setor público. Planejamento de Micro e pequenas empresas. Contato: weily@unemat.br.