



99.425

A

Ø 0.671"

Ø 0.671"

A

99.425°

180.000°

0.162"

A

0.125"

0.142"

JUL/DEZ - 2012 EDIÇÃO 6  
ISSN 2178-9045

# Revista de Ciências Contábeis





**Ministério da Educação**  
**UFMT - Universidade Federal de Mato**  
**Grosso**

**Revista de Ciência Contábeis - RCiC -  
 UFMT**

**Reitora**

Maria Lúcia Cavalli Neder

**Vice-Reitor**

Francisco José Dutra Souto

**Pró-Reitora Administrativa**

Valéria Calmon Cerisara

**Pró-Reitora de Ensino de Graduação**

Myrian Thereza Serra Martins

**Pró-Reitor de Pesquisa**

Adnauer Tarquínio Daltro

**Pró-Reitora de Planejamento**

Elisabeth Aparecida Furtado de  
 Mendonça

**Pró-Reitora de Pós-Graduação**

Leny Caselli Anzai

**Pró-Reitor de Vivência Acadêmica e  
 Social**

Luís Fabrício Cirillo de Carvalho

**Diretor da Faculdade de  
 Administração e Ciências Contábeis -  
 FAeCC**

Ávilo Roberto Magalhães

**Chefe do Departamento de Ciências  
 Contábeis**

Adão Ferreira da Silva

**Coordenador do Ensino de Graduação  
 em Ciências Contábeis**

Adail José de Sousa

**Coordenador da Revista de Ciências  
 Contábeis - RCiC**

João Wanderley Vilela Garcia

**Conselho Editorial**

Adail José de Sousa

Adão Ferreira da Silva

Arturo Alejandro Zavala Zavala

Ávilo Roberto Magalhães

Benedito Albuquerque da Silva

Clébia Ciupak

Fernando Tadeu de Miranda Borges

Isler Silveira Leite

João Soares da Costa

João Wanderley Vilela Garcia

Luzia Guimarães

Maria Felícia Santos da Silva

Nilson Dauzacker

Renildes Oliveira Luciardo

Sírio Pinheiro da Silva

Varlindo Alves da Silva

**Revisora Gramatical**

Rosenil Gonçalves dos Reis e Silva

**Responsável Pela Editoração, Capa,  
 Formatação e Técnico do Site**

Marcelo da Silva Ceballos

**Revista de Ciência Contábeis**

Avenida Fernando Corrêa da Costa, n.

2367, Boa Esperança, Cuiabá-MT,

Universidade Federal de Mato Grosso,

FAeCC – Faculdade de Administração e

Ciência Contábeis, Sala 50. CEP: 78.060-

900 – Telefone: (065) 3615-8504

Homepage: <http://www.ufmt.br/rcic>

E-Mail: [rcic@ufmt.br](mailto:rcic@ufmt.br)

## APRESENTAÇÃO REVISTA

A Revista de Ciências Contábeis — RCiC é um instrumento para publicação dos artigos científicos de contabilidade, editados pelo Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso — UFMT.

A RCiC foi criada pelo Colegiado do Curso de Ciências Contábeis no ano de 2010, motivado pelo fato de o Curso de Ciências Contábeis possuir trabalhos de conclusão do curso de graduação e de monografias dos cursos de especialização, aliado ao fato da necessidade de publicar artigos científicos, sustentada na realidade acadêmica desempenhada no Estado de Mato Grosso, de não possuir um veículo de divulgação voltado para a área do saber contábil.

Trata-se de uma Revista que tem por objeto divulgar artigos científicos dos contadores, que venham a ser apresentados pelos professores, pesquisadores, estudantes, e também por profissionais que desenvolvam estudos com base em sua situação real de trabalho, contando com a colaboração e parceria dos pesquisadores das Instituições de Ensino da área de Ciências Contábeis, situadas no Estado de Mato Grosso.

Os alunos de graduação, egressos dos cursos de Ciências Contábeis do Estado, podem, através da RCiC, publicar sua produção científica, fator pontual ao concorrer a uma vaga para ingressar no curso *stricto sensu*, em nível de mestrado ou doutorado.

O acervo de artigos da RCiC estará disponível à comunidade acadêmico-científica, com acesso livre via internet, tornando-se fonte de referências para consulta do conhecimento técnico-científico.

É um momento ímpar para os acadêmicos de nossa terra abraçar essa causa, desse instrumento relevante para a socialização do conhecimento contábil no Estado, com a produção científica oriunda da pesquisa. Isto faz com que o nosso saber seja divulgado na nossa própria terra e para a nossa gente. Podem-se publicar aqui os artigos produzidos por nossos Contadores.

O Departamento de Ciências Contábeis fortalece os seus Cursos de Graduação e Pós-graduação em nível *lato sensu* com a produção das Edições 1 e 2, com exemplares semestrais no ano de 2010, fato que também tornou-se a repetir em 2011, com as Edições 3 e 4, processo que estará a repetir em 2012. Cada Edição contempla cinco artigos científicos.

Essa tarefa somente terá sucesso se for empreendida coletivamente, com a participação dos acadêmicos, professores e dos profissionais que atuam e que buscam o conhecimento científico, em uma visão de futuro das Ciências Contábeis.

Prof. João Wanderley Vilela Garcia – Coordenador da RCiC.

## APRESENTAÇÃO EDIÇÃO

A Revista RCiC – Revista de Ciências Contábeis, em sua 6ª edição traz cinco artigos produzidos por professores e alunos da área de Ciências Contábeis, com o objetivo de divulgar os resultados de pesquisas relacionadas à área contábil, de forma a contribuir para possíveis discussões teóricas, e construção de novos conhecimentos de estudantes do curso e demais egressos que se interessam por essa área. Entendemos que por meio da revista eletrônica, torna-se mais fácil a divulgação da produção acadêmica, não somente dentro do campus, como em demais espaços sociais onde é possível o acesso.

Em “O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD (BSC): UM ESTUDO NO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO 23ª REGIÃO – MT”, Juliana Oliveira Sobieski e Clébia Ciupak, analisam a partir de alguns indicadores, de que maneira o Balanced Scorecard (BSC) contribui para a prestação de contas de forma que esta seja mais transparente dentro das organizações.

No artigo “CUSTO DA PRODUÇÃO DE LEITE:ANALISAR A VIABILIDADE ALIMENTAR”, João Wanderley Vilela Garcia e Arturo Alejandro Zavala discorrem sobre qual seria o menor custo de produção que possibilitasse um maior rendimento para o pequeno produtor de leite e de pasto. A pesquisa, foi realizada em uma propriedade rural de pequeno porte na baixada cuiabana.

Em “ANALISE DO CUSTO DA BASE COMUNITÁRIA DE SEGURANÇA DO BAIRRO PEDREGAL E REGIÃO”, Glorialice Sigarini da Silva Garcia, Rosenil Gonçalves dos Reis e Silva e João Wanderley Vilela Garcia, apresentam um estudo sobre a avaliação dos custos dentro do sistema organizacional. Para isso, partiu da identificação dos recursos aplicados nos exercícios de 2010 e 2011, além daquele estimado para o ano de 2012.

No artigo “RESPONSABILIDADE SOCIAL: ENTRE O DISCURSO E A PRÁTICA: ANALISAR AS POLÍTICAS SOCIAIS DE EMPRESAS MATOGROSSENSE”, Rosenil Gonçalves dos Reis e Silva e Benedito Albuquerque da Silva apresentam um estudo, por meio de análise horizontal, do Balanço Social de três empresas, duas na Capital de Cuiabá, e outra, no Município de Várzea Grande, com o objetivo de analisar os indicadores que expressam as políticas e as estratégias que apontam para as ações socialmente responsáveis. E se de fato, elas atendem aos critérios estabelecidos pelo Instituto Ethos.

No artigo “EDUCAÇÃO CORPORATIVA E A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NESSE CENÁRIO DE APRENDIZAGEM”, Vanusa Batista Pereira e Josmária Lima Ribeiro de Oliveira, apresentam pesquisa que

identifica práticas de educação corporativa encontrada nos Tribunais de Contas, perceptíveis através das demandas da Nova Contabilidade Pública, conduzida por meio de levantamento (survey) eletrônico. Foram detectadas práticas de EC alinhadas à Nova Contabilidade Pública, fazendo-se necessário, o desenvolvimento de novas competências voltadas às ações educacionais e planejamento estratégico.

No artigo “RECONHECIMENTO DE RECEITAS NOS HOSPITAIS GERAIS DA REGIÃO DE SOROCABA”, Wilson Xavier da Silva e José Carlos Marion, evidencia, em qual momento, os hospitais qualificados como gerais, da região de Sorocaba reconhecem suas receitas, analisando a aplicação ou não do Regime de Competência.

## SUMÁRIO

|   |            |
|---|------------|
| <b>O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD (BSC): UM ESTUDO NO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO 23ª REGIÃO – MT.....</b>   | <b>7</b>   |
| JULIANA OLIVEIRA SOBIESKI   |            |
| CLÉBIA CIUPAK   |            |
| <b>CUSTO DA PRODUÇÃO DO LEITE: ANALISAR A VIABILIDADE ALIMENTAR .....</b>   | <b>24</b>  |
| JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA  |            |
| ARTURO ALEJANDRO ZAVALA ZAVALA  |            |
| MARCELO DA SILVA CEBALLOS   |            |
| <b>ANÁLISE DO CUSTO DA BASE COMUNITÁRIA DE SEGURANÇA DO BAIRRO PEDREGAL E REGIÃO .....</b>                                      | <b>46</b>  |
| GLORIALICE SIGARINI DA SILVA GARCIA   |            |
| ROSENIL GONÇALINA DOS REIS E SILVA  |            |
| JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA  |            |
| <b>RESPONSABILIDADE SOCIAL: ENTRE O DISCURSO E A PRÁTICA. ANALISAR AS POLÍTICAS SOCIAIS DE EMPRESAS MATO-GROSSENSES .....</b>   | <b>72</b>  |
| ROSENIL GONÇALINA DOS REIS E SILVA  |            |
| BENEDITO ALBUQUERQUE DA SILVA   |            |
| <b>EDUCAÇÃO CORPORATIVA E A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NESSE CENÁRIO DE APRENDIZAGEM .....</b> | <b>93</b>  |
| VANUSA BATISTA PEREIRA  |            |
| JOSMÁRIA LIMA RIBEIRO DE OLIVEIRA   |            |
| <b>RECONHECIMENTO DE RECEITAS NOS HOSPITAIS GERAIS DA REGIÃO DE SOROCABA .....</b>  | <b>119</b> |
| WILSON XAVIER DA SILVA  |            |
| JOSÉ CARLOS MARION  |            |

# O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD (BSC): UM ESTUDO NO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO<sup>23ª</sup> REGIÃO – MT.

SOBIESKI, Juliana Oliveira<sup>1</sup>; CIUPAK, Clébia<sup>2</sup>

## RESUMO

Este estudo objetivou verificar de que forma o Balanced Scorecard (BSC), pode contribuir para a prestação de contas de forma mais transparente, objetiva e rápida dentro das organizações, uma vez que um dos objetivos é dinamizar as informações para um exame detalhado de todas as atividades. A instituição escolhida como objeto deste estudo foi o TRT 23ª que através de seus colaboradores se dispuseram a fornecer todas as informações necessárias. Os instrumentos empregados no levantamento dos dados são relevantes na formulação não só de hipóteses, como também para determinantes para atingir os objetivos internos e a qualidade na administração da gestão organizacional. A metodologia utilizada caracteriza os estudos como uma pesquisa bibliográfica e descritiva, com quanto aos procedimentos técnicos, o estudo de caso. O resultado apontou que é extremamente viável e necessário que organizações públicas implantem esta medida BSC para delimitar sua visão, missão e valores. Além de possibilitar através do estudo de caso a visualização das possíveis diretrizes que foram definidas pela administração pública, mediante o levantamento dos dados que contribuem para um maior alcance de suas metas e satisfação organizacional.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica, Balanced Scorecard, TRT 23ª.

## ABSTRACT

This study aimed to verify how the balanced scorecard (BSC), can contribute to accountability more transparent, objective and fast within organizations, since one of the goals is to streamline the information for a detailed examination of all activity. The institution chosen as the object of this study was that TRT 23 through its employees were willing to give all the necessary information. The instruments used in the survey data are relevant not only in the formulation of hypotheses, but also to determine to achieve domestic objectives and quality management in organizational management. The methodology characterizes studies is a bibliographic and descriptive with regard to the technical procedures, the case study. The results showed that it is extremely feasible and necessary that public organizations deploy this measure BSC to define its vision, mission and values. Besides enabling via the case study of the visualization of possible guidelines that were set by the government, through the collection of data that contribute to a wider reach their goals and organizational satisfaction.

**Keywords:** Strategic Management, Balanced Scorecard, TRT 23rd.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis – UNIVAG - Centro Universitário de Várzea Grande e MBA em Controladoria e Finanças – EPG/PUC.

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS e Professora do Depto. de CIC da UFMT.

## INTRODUÇÃO

Atualmente o mundo dos negócios tem-se revelado cada vez mais instável frente à mudanças de naturezas sociais e econômicas. Com isso, as organizações se veem obrigadas a redefinirem suas estratégias e a criar outras habilidades, para enfrentar, as inúmeras adversidades impostas pela concorrência que se apresentam diariamente no ambiente externo.

A habilidade para mobilizar e explorar seus ativos intangíveis, tornou-se um fator imprescindível para sua sobrevivência, pois os Ativos intangíveis são uma parte, um subsistema do sistema da empresa. E todo subsistema, dentro de um sistema existe para ajudar os gestores a cumprir sua missão, Com isso eles se utilizam desses sistemas para criar mecanismos que desenvolvem o relacionamento com os clientes existentes, fidelizando- os e buscando outros.

Sabe-se que nos últimos anos, os métodos de avaliação de desempenho empresarial, apoiados apenas nos indicadores contábeis e financeiros estão se tornando arcaicos, pois só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, não contemplando os impulsionadores de rentabilidade em longo prazo. A necessidade de um sistema dinâmico de informação que atenda às exigências do mercado atual faz com que as empresas tanto no setor Privado quanto Público busquem, cada vez mais, ferramentas que as auxiliem em suas tomadas de decisão. Nas últimas décadas diversos modelos foram apresentados dentre estes o BSC (Balanced Scorecard).

Surge então como uma ferramenta de avaliação de desempenho, o Balanced Scorecard, alinhando a estratégia da organização para desenvolver um projeto de avaliação de desempenho, enfocando seus objetivos, o que leva a uma tomada de decisão mais acertada, onde o crescimento e o aprendizado se tornam um grande diferencial no mercado, proporcionando assim um valor agregado em seus produtos e serviços.

Dessa forma com o propósito de buscar conhecimento sobre o (BSC) questiona-se, como o Balanced Scorecard (BSC) pode contribuir para a gestão do Tribunal Regional 23ª de Mato Grosso, portanto objetiva-se investigar de que forma o BSC pode proporcionar uma melhoria continua na prestação jurisdicional com qualidade e mais agilidade para a comunidade em geral, e também para uma melhor qualidade de vida dos magistrados.

## 2. Conceitos do Balanced Scorecard.

O conceito de Balanced Scorecard, nos últimos anos, independente da esfera, se acadêmica ou empresarial, está sendo incorporado para definir e medir o conjunto de elementos intangíveis que são considerados os principais ativos dos empreendimentos na atualidade. O balanced Scorecard (BSC) nada mais é do que um sistema de gestão estratégica, onde por meio



de indicadores financeiros e não financeiros apontam melhores tomadas de decisão. Sabe-se que essa medida de desempenho foi desenvolvida por Kaplan e Norton em 1992 (Considerados Pais do BSC), Posteriormente como um sistema de gestão estratégica (2000), que surgiu da necessidade de captar toda a complexidade da performance da organização e que tem sido crescentemente utilizado em organizações do mundo todo.

Sabe-se que durante muitos anos, as medidas contábil-financeiras foram os principais meios utilizados pelos grandes executivos para avaliar as informações que são determinantes no desempenho da empresa. Atualmente essas medidas já não são mais suficientes para a gestão empresarial, uma vez que a maioria dessas medidas foram desenvolvidas para uma economia industrial, onde mediante este contexto, o sucesso de uma empresa dependia, principalmente, da eficácia dos executivos em investir e administrar recursos físicos, ou seja, recursos tangíveis.

O conceito de BSC é consolidado no mundo dos negócios e encontra-se em constante atualização. Trata-se de uma ferramenta de sucesso na gestão empresarial e que visa fazer com que a estratégia da organização seja executada.

“Nenhum piloto se arriscaria a comandar uma nave complexa, como um avião a jato, por espaços congestionados com auxílio de um único instrumento. Pilotos experientes processam informações provenientes de um sem-número de indicadores com naturalidade. Kaplan e Norton apud FGV (2010, curso online).

Com base nessas contribuições, podemos defini-lo como uma ferramenta de medição de desempenho, a utilização do termo Balanced Scorecard para a língua portuguesa traz diferentes interpretações, porém dentre as tantas classificações as que melhor representam e identificam são: Modelo, Sistema, Instrumento e Ferramenta.

O Balanced Scorecard é uma ferramenta que materializa a visão e a estratégia da empresa por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas de desempenho, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento, tais medidas devem ser interligadas para comunicar um pequeno número de temas estratégicos amplos, como o crescimento da empresa, a redução de riscos ou o aumento de produtividade. KAPLAN & NORTON apud ARANTES (2003, p. 27).

O balanced Scorecard compreende quatro aspectos, os quais podem ser ajustados conforme a necessidade da organização, ou seja, não havendo a necessidade de utilizá-las como único padrão existente. Para os autores, a visão e a estratégia da empresa só é possível por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas alinhadas por quatro perspectivas, sendo elas, Perspectiva Financeira, Perspectiva de Clientes, Perspectiva de aprendizagem e crescimento e por última, a Perspectiva de processos internos, onde cada uma delas é responsável por viabilizar o cumprimento da estratégia e da visão da organização.

Para Olve, Roy e Wetter apud Filgueiras (2009, p.47).

“O Balanced Scorecard inclui medidas de vários aspectos e condições que são importantes para um negócio. Temos enfatizado que as medidas, em si mesmas, não são o que interessa. O fato de apenas se colocar algumas medidas no papel não nos dará um balanced Scorecard. A essência do scorecard é o processo de discussão relativo às medidas – antes, durante e depois”.

Percebe-se que as rápidas mudanças de cenário impõem aos gestores a necessidade não somente de avaliar o desempenho passado, mas também de analisar a criação de valor do futuro, pois saber explorar ativos intangíveis é mais importante que saber investir em ativos tangíveis. Essa medida de desempenho cria um entendimento compartilhado, pois um modelo holístico da estratégica permite que todos os funcionários vejam como eles podem contribuir para o sucesso da organização, se o modelo estiver errado os indivíduos e os departamentos irão saber sub otimizar seus desempenhos.

O scorecard tem como foco os esforços de mudança, logo se os indicadores de tendência estiverem corretamente identificados, os investimentos e iniciativas levarão à resultados de longo prazo objetivamente esperados, caso contrário os investimentos serão desperdiçados.

Finalmente sua implantação permite o aprendizado organizacional ao nível dos executivos, pois tornam-se explícitas as hipóteses de causa e efeito entre os objetivos e medidas das organizações as quais podem ser testadas suas estratégias em tempo real e adaptá-las conforme aprendem. Sem explicar as ligações de causa e efeito, nenhum aprendizado estratégico ocorrerá.

Para Kaplan & Norton apud Ferreira (2009, p.17).

“O sistema de indicadores afeta fortemente o comportamento das pessoas dentro e fora da organização. Se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação as organizações devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades. Infelizmente, muitas empresas defendem estratégias baseadas no relacionamento com clientes, competências essenciais e capacidades organizacionais, enquanto motivam e medem o desempenho apenas com medidas financeiras”.

Muito bem frisado pelos autores a questão dos indicadores que afetam o comportamento das pessoas dentro e fora das organizações, vetores esses que impactam mais agressivamente do que qualquer desempenho financeiro no crescimento da empresa, pois a inobservância desses clientes internos levava ao fracasso.

Pelas conjecturas e entendimentos de Stewart apud Neumann (2009, p.75):

“Hoje os ativos físicos não mais explicam a natureza da empresa e onde se situam suas fronteiras. A globalização torna cada vez mais improvável que qualquer empresa isoladamente, seja capaz de controlar o fornecimento de qualquer recurso natural ou produto básico. As empresas que atuam exclusivamente na área do conhecimento, como as de serviços profissionais, as editoras, as financeiras, para não mencionar as empresas de internet), talvez precisem de poucos ativos físicos, além de computadores e mesas. Essas empresas respondem por uma parcela crescente do emprego e da produção”.

Acredita-se que as organizações não sejam apenas instrumentos de bens e serviços, mas sim, o ambiente pelo qual os homens desenvolvem suas habilidades agregando valor aos mesmos. No entanto, as informações devem estar a disposição, ser acessíveis a todo o momento, para qualquer colaborador e em qualquer etapa das atividades e processos existentes. Uma vez que é preciso viabilizar o desenvolvimento das habilidades das pessoas que as integram, com vistas a alcançarem os objetivos e metas pré-estabelecidos.

As informações e conhecimentos que compõem uma corporação, providenciam os fundamentos básicos para o planejamento e o desenvolvimento de suas atividades, bem como para a avaliação dos seus objetivos e indicadores. Além disso, a maior parte do conhecimento necessário para que uma organização se mantenha competitiva já está disponível, mas inacessível, e por não estar adequadamente organizada, faz com que a existência de um ambiente voltado para identificação, a criação e a disseminação de conhecimentos seja uma condição necessária para que as metas de uma empresa sejam concluídas adequadamente.

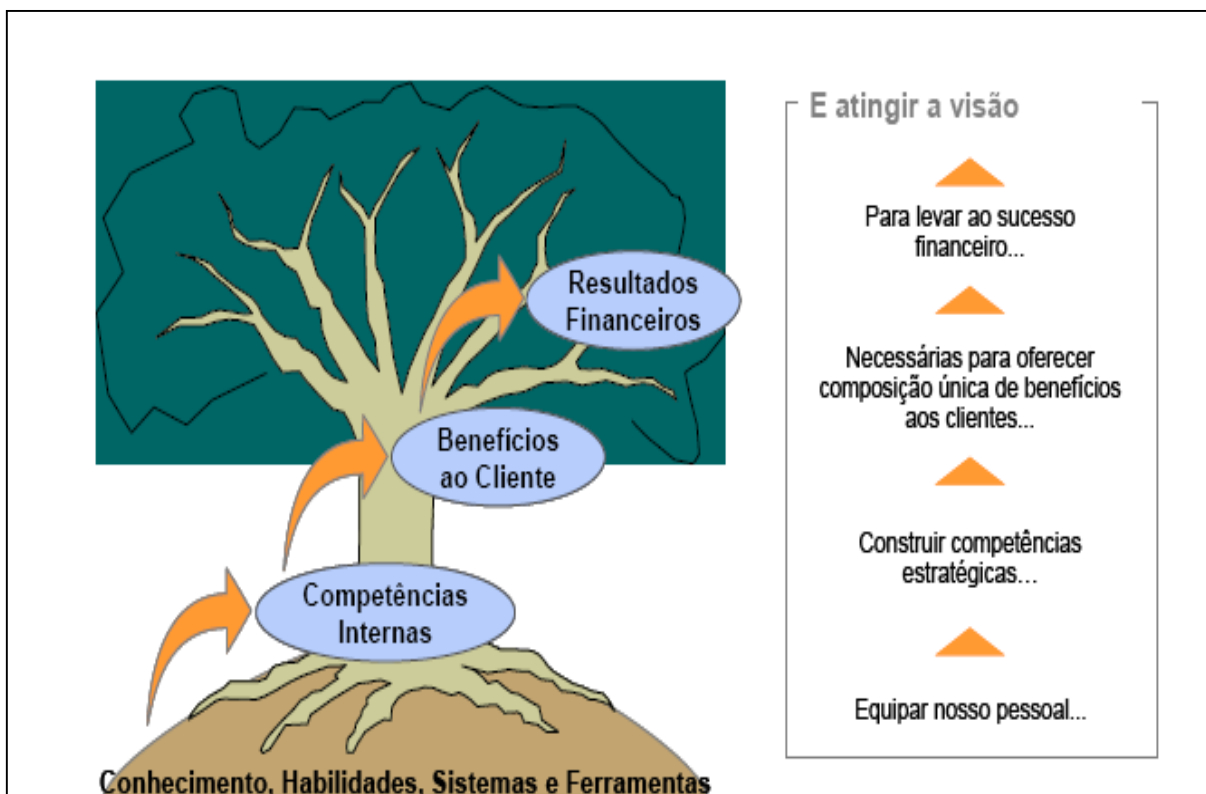
“O conhecimento é uma mescla líquida de experiências estruturadas, valores, informações contextuais e internalização experta que proporciona um marco para a evolução e incorporação de novas experiências e informações. Origina-se e se aplica na mente dos conhecedores. Nas organizações, com frequência não só estão contidas em documentos e bases de dados, mas também nas rotinas, práticas e normas institucionais.” Tradução livre dos autores. Prusak apud Neuman (2009, p.81).

O conhecimento não é algo ordenado e simples, ou seja, ele é o conjunto da somatória de todos os elementos, natural e espontâneo ou estruturado formalmente fazendo parte da complexidade do ser humano, logo precisamos desenvolver uma nova estratégia do conhecimento nessa atual economia onde criar, transferir, integrar, proteger e explorar novos ativos de conhecimento será essencial, uma vez que as demais fontes de vantagem competitiva como acesso ao capital, materiais, mercado, equipamentos, são facilmente igualadas ou superadas pela competição surgindo como uma excelente ferramenta de gestão estratégica a medida de desempenho Balanced Scorecard.

“Se considerarmos uma empresa como um organismo vivo, digamos uma árvore então o que é descrito em organogramas, relatórios anuais, demonstrativos financeiros trimestrais, brochuras explicativas e outros

documentos constitui o tronco, os galhos e as folhas. O investidor inteligente examina essa árvore em busca de frutos maduros para colher. Presumir, porém, que essa é a árvore inteira, por representar tudo que seja imediatamente visível, e certamente um erro. Metade da massa, ou maior conteúdo dessa árvore, encontra-se abaixo da superfície, no sistema de raízes”. EDVINSSOM (1998, p. 9-10).

Mediante essas considerações é possível visualizar na figura abaixo, os aspectos conceituais os objetivos, metas e visão.



**Figura 1**– Analogia dos conceitos do BSC com uma árvore.

Fonte: Adaptado de Samuel P.Oliveira, 2009, p.30.

Em uma breve analogia é possível comparar uma árvore com as perspectivas do BSC (Balanced Scorecard), ou seja, metaforicamente busca-se ter cada vez mais o solo fértil e adubado (perspectiva de aprendizado e crescimento), pois uma planta precisa ter um tronco forte e saudável e principalmente suas raízes bem sustentadas (perspectivas de processos internos), a fim de que os nutrientes possam alcançar toda a estrutura da árvore, no caso seus galhos (perspectivas de clientes), todo este procedimento proporcionará frutos vistosos (perspectiva financeira), atingindo assim o resultado esperado e almejado na gestão estratégica da organização. Estes frutos representam os resultados esperados pelos acionistas (analogamente esperados pelas pessoas que investiram no desenvolvimento da árvore), e parte deles estarão sendo utilizados para retroalimentar a organização para que o solo continue fértil permitindo assim um crescimento sustentável.

“Os ativos intangíveis, evidentemente, sempre foram fatores decisivos na ascensão das civilizações. Nossos ancestrais, os cromagnos e os Neoanderthals, viveram durante pelo menos 60 anos. De repente, há cerca de 30 mil anos, os Neoanderthals desapareceram. Por que uma espécie sobreviveu e a outra pereceu? Logo por que desenvolveram competências e habilidades diferentes. Os cromagnos desenvolveram formas inteligentes de caça, enquanto que os Neanderthals apenas continuaram a executar as mesmas estratégias, ou seja, eles distribuíam seus recursos inadequadamente. Eles pereceram. Os ativos intangíveis fizeram a diferença”. Rich Karigaard apud Carvalho(1999, p. 2).

Com esse rápido panorama histórico pode-se verificar a importância dos ativos intangíveis para uma organização, ou seja, eles podem determinar o sucesso ou o fracasso, mas afinal o que são os ativos intangíveis? Desde os primórdios dos tempos tem-se uma enorme preocupação com a propriedade e a riqueza fazendo com que o ser humano cada vez mais aumentasse sua produção e investisse fortemente em instrumentos de registro e avaliação para sua situação patrimonial.

Com o processo evolutivo e as grandes transformações sociais, os desafios foram se interpondo às organizações, os avanços da tecnologia da informação, por exemplo, estão acirrando os mercados forçando-os cada vez mais a se diferenciarem de seus concorrentes. E os ativos intangíveis surgem como uma forma de enfrentar esse mercado que se mostra extremamente competitivo.

Esses ativos são compostos por um conjunto estruturado de conhecimentos, práticas e atitudes, as empresas que, interagindo com seus ativos tangíveis, contribuem para a formação de uma organização.

Na atualidade sabe-se muito bem que o real valor das empresas não está mais nos balanços, logo nenhum investidor razoável pode se dar ao luxo de analisar uma empresa como ativo somente tendo seu balanço como guia, pois este apenas demonstra os ativos tradicionais, porém hoje isso responde por apenas “metade” do valor das empresas. A outra metade está no conjunto de ativos que os balanços não conseguem captar e exprimir, “os intangíveis”, pois é neles que está o verdadeiro diferencial.

As informações e conhecimentos que compõem uma organização providenciam os fundamentos básicos para o planejamento e o desenvolvimento de suas atividades, bem como para a avaliação dos seus objetivos e indicadores. Além disso, a maior parte do conhecimento necessário para que uma organização se nesse universo competitivo já está disponível, porém por falta de dominar algumas estratégias que reconheça a forma adequada de aplicação, ele se torna, para alguns, inacessível. E por não estar adequadamente organizada, faz com que a existência de um ambiente voltado para identificação, a criação e a disseminação de

conhecimentos seja uma condição necessária para que as metas sejam atingidas de forma prática e objetiva.

Não restam dúvidas que a não mensuração e a falta de registro dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis tradicionais, trazem inúmeras distorções nos números apontados nos relatórios.

“O ideal é que o modelo da contabilidade financeira se ampliasse de modo a incorporar a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e habilitados, processos internos eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e fiéis. A avaliação dos ativos intangíveis e capacidades da empresa seria particularmente útil, visto que, para o sucesso das empresas da era da informação, eles são mais importantes do que os ativos físicos e tangíveis”. Kaplan apud Perez (2006, p. 15).

É evidente a importância dos ativos intangíveis na atualidade, as pesquisas deixam claro que as valorizações dos mesmos proporcionam uma grande vantagem competitiva ocasionando melhores tomadas de decisões.

Uma abordagem sobre esta estrutura que envolve os ativos intangíveis, ou em outras palavras “Capital Intelectual” é de fundamental importância para o desenvolvimento da medida de desempenho Balanced Scorecard, sendo assim:

Capital Humano – Conhecimento (explícito ou tácito e individual ou social) que possuem as pessoas e os grupos, assim como sua capacidade para gera-lo, que é útil para a missão da organização. Ou seja, o capital humano é composto pelo que as pessoas e os grupos sabem e pela capacidade de aprender e de compartilhar esses conhecimentos com os demais, em benefício da organização. Campos Apud Marques (2009, p.178 RBC).

Entende-se que o capital humano é inerente a cada ser humano, ou seja, é um conjunto de conhecimentos e habilidades cujas capacidades são geradas dentro de uma entidade, agregando valor a mesma, porém esse tipo de conhecimento não fica na entidade em caso de um futuro desligamento.

“Capital Estrutural – Conjunto de conhecimentos e ativos intangíveis resultantes de processos de ação que são propriedade da organização e que ficam na organização quando as pessoas a abandonam. Esse capital, por motivos de eficiência e eficácia na gestão, deve dividir-se em duas componentes. Por um lado, o capital organizativo no qual sobressaem aspectos como a cultura, o desenho e os processos organizativos, e por outro, o capital tecnológico, composto pelo esforço em Investigação Científica+ Desenvolvimento e Inovação Tecnológica, a adoção tecnológica e a propriedade intelectual e industrial”. Campos Apud Marques (2009, p.179 RBC).

O capital estrutural é considerado um conjunto das capacidades de uma organização e dele fazem parte as bases do conhecimento, os processos de negócios e a infraestrutura tecnológica, bem como seus valores, culturas e normas.

“Capital Relacional – Conjunto de conhecimentos que se incorporam na organização e as pessoas como consequência do valor resultante das relações que mantém com os agentes do mercado e com a sociedade em geral”. Campos Apud Marques (2009.p.180 RBC).

Percebe-se que esse tipo de capital contempla o valor devido que se refere ao relacionamento da organização com seus clientes, parceiros, fornecedores, associações e os diferentes participantes do mercado do qual faz parte. Quando existe essa integração dentro do ambiente de negócios competitivos, das ideias, inovações e informações sobre mercados e clientes, a tendência é uma forte atenção voltada para o capital intelectual.

Portanto torna-se cada vez mais importante identificar e focalizar os tipos de capital existentes dentro de cada categoria identificada acima e sua forma de classificação, uma vez que o valor corporativo não é constituído isolada e diretamente por apenas um de seus elementos (Humano, relacional e estrutural), mas pela interação existente entre ambos, ou seja, só é possível dizer que se tem um bom nível de capital intelectual quando todos estão bem direcionados, caso contrário, a organização não tem potencial algum de transformar seus elementos intelectuais em valor corporativo.

Os modelos, ferramentas e metodologias desenvolvidas para a mensuração da relevância do conhecimento podem ajudar significativamente as organizações não apenas a analisarem e definirem metas objetivas quanto a competências e capacidades, mas sobretudo a subsidiarem o desenvolvimento de ações para o aprimoramento de suas atividades.

“Scorecard contempla as medições financeiras com avaliações relativas ao cliente, identifica os processos internos que devem ser aprimorados e analisa as possibilidades de aprendizado e crescimento, assim como os investimentos em recursos humanos, sistemas e capacitação que poderão mudar substancialmente todas as atividades da organização. Novamente aqui, cabe notar, existe ênfase no papel dos recursos humanos”. Fitz apud Pacheco (2005, p.79).

Métodos de Scorecard, por meio destes modelos, os componentes de ativos intangíveis e do capital intelectual são identificados os indicadores e índices são gerados e registrados em uma tabela de scores em gráficos. Não há estimativa de retornos financeiros e as análises são feitas a partir de comparação com os valores atingidos anteriormente.

O grande ponto consiste na integração dos indicadores medidos com os efeitos dos resultados obtidos para a organização como um todo, o que, no entanto, muitas vezes não se consegue de forma direta e rápida, uma vez que exige interpretação e maior entendimento quanto à importância de cada um dos indicadores e resultados alcançados.

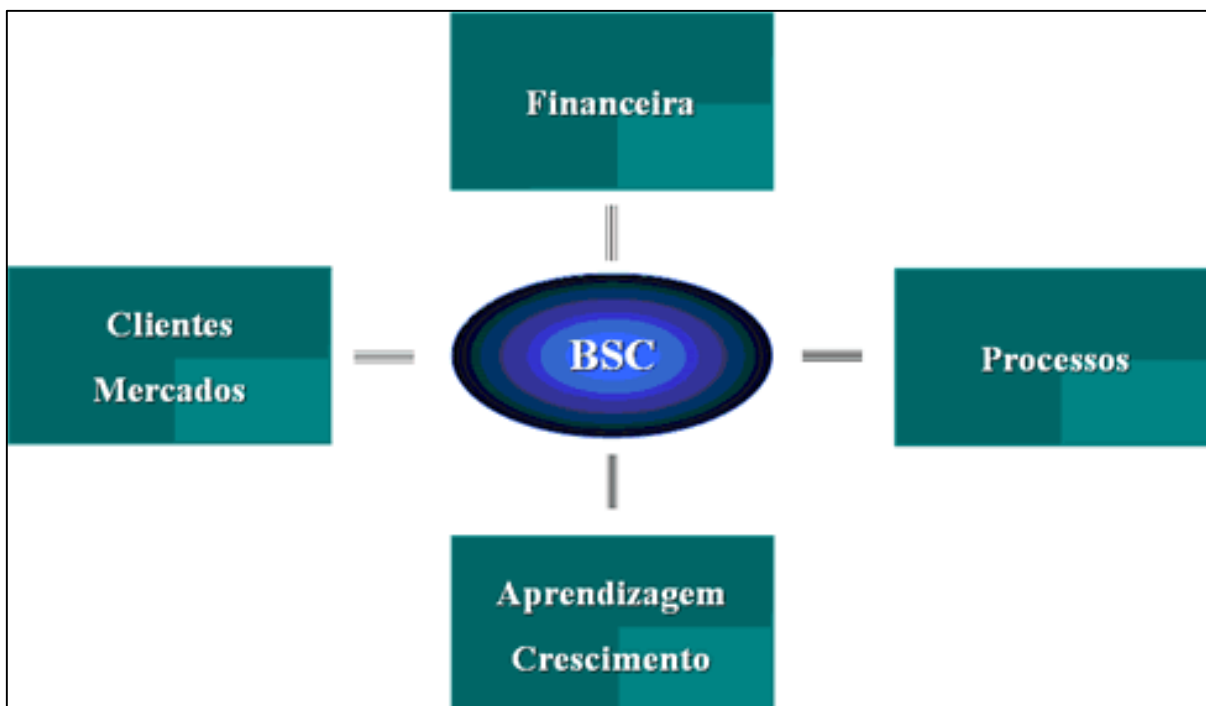
## **2.1 PERSPECTIVAS DO BALANCED SCORECARD.**

Sabe-se que esta medida de desempenho é composta por quatro perspectivas, financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, onde cada uma delas possui objetivos, indicadores, metas e iniciativas que irão traduzir a estratégia em termos operacionais e avaliar o desempenho.

- a) A perspectiva financeira avalia a lucratividade da estratégia o que permite medir e avaliar resultados que o negócio proporciona e necessita para o seu crescimento e desenvolvimento.
- b) A perspectiva do Cliente identifica os fatores que são mais importantes na concepção dos clientes, tem como principal foco as participações de mercado, aquisição de clientes, retenção de clientes, a lucratividade dos mesmos.
- c) A Perspectiva Processos Internos possuem métricas que permitem aos gestores acompanharem quão em seus negócios estão indo e o quanto seus produtos e serviços estão em conformidade com as necessidades e seus consumidores.
- d) A Perspectiva do Aprendizado e Crescimento Inclui treinamento dos colaboradores e atitudes relacionadas à cultura corporativa em prol do crescimento individual e corporativo.

Para elaborar um BSC que traduza a estratégia em medidas é necessário considerar três princípios que viabilizem sua integração com a estratégia, são eles: Relações de Causa e efeito, vetores de desempenho e Relações com os fatores financeiros, os quais devem ser compostos por: Objetivos, indicadores, metas e iniciativas, os quais compõem as quatro dimensões do negócio: Financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizado e crescimento. Logo, diante dessa proposição, considera-se algumas questões acerca dessa temática, como, por exemplo, com relação ao aspecto financeiro, para sermos bem sucedidos financeiramente, como deveríamos ser vistos por nossos acionistas? E quanto aos clientes, para alcançarmos nossa visão, como deveríamos ser vistos por eles? De que forma em relação aos Processos Internos, deveremos agir para com nossos acionistas e clientes, para alcançarmos a excelência? Quanto ao Aprendizado e Crescimento, como e de que forma devemos atuar para atingirmos nossa visão, expressando nossa capacidade de mudar e melhorar? Mediante estes questionamentos apresentamos a seguir as quatro perspectivas expressa na figura abaixo:





**Figura 2** – As quatro perspectivas do BSC.

Fonte: Adaptado de Trennepohl, 2009, p.3

Conforme o mapa estratégico do Balanced Scorecard, a perspectiva Financeira descreve os resultados tangíveis da estratégia em termos financeiros tradicionais - ROI (Return on Investment), crescimento da receita e custo por unidade são indicadores que mostram se a estratégia da organização está caminhando para o sucesso ou para o fracasso, já na perspectiva do cliente, há uma proposição de valor para os clientes alvo, ou seja, se os clientes valorizam qualidade consistente e entrega pontual as habilidades, os sistemas e os processos que produzem são altamente valiosos para a organização. O alinhamento consistente das ações e habilidades com a preposição de valor para os clientes, é a essência da execução da estratégia. A perspectiva financeira e do cliente descrevem os resultados que se esperam da execução da estratégia, ambas contêm muitos indicadores de resultado.

Enquanto na Perspectiva de processos internos, as organizações identificam os processos críticos para a realização dos objetivos, onde os processos devem criar as condições para que a organização ofereça propostas de valor aos clientes sendo capazes de atraí-lo e até mesmo retê-lo. Quanto a Aprendizagem e crescimento considera a avaliação de satisfação, retenção, treinamento e habilidades do funcionário e sistema de informação disponível.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.**

A proposta deste artigo é analisar a importância da ferramenta de desempenho Balanced Scorecard para uma organização pública, a fim de se ter uma visão mais clara e objetiva da delimitação do estudo e dos vários aspectos que contribuem para a construção do conhecimento diante da pesquisa. O trabalho objetiva sob enfoque descritivo, ou seja, pesquisa que assume forma descritiva sobre determinado assunto conforme (Gil, 2002 p.41). O método de pesquisa se ancorou em bibliográficos acerca deste tema, a partir de Framework em livros, revistas, trabalhos científicos, para desta forma contribuir para sustentação teórica das informações e dados coletados durante o processo de pesquisa.

A técnica utilizada, nesta pesquisa, foi o estudo de caso efetuado no Tribunal Regional do Trabalho 23<sup>a</sup>, localizado em Cuiabá/MT, o qual possibilitou conhecer aspectos relevantes cada atividade. Para a concretização desta pesquisa e dos objetivos propostos foram analisados dados, extraídos da página eletrônica deste órgão, mediante pesquisa demonstrando a aplicabilidade da medida de desempenho Balanced Scorecard (BSC), Além das fontes descritas ao final deste trabalho.

### **4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.**

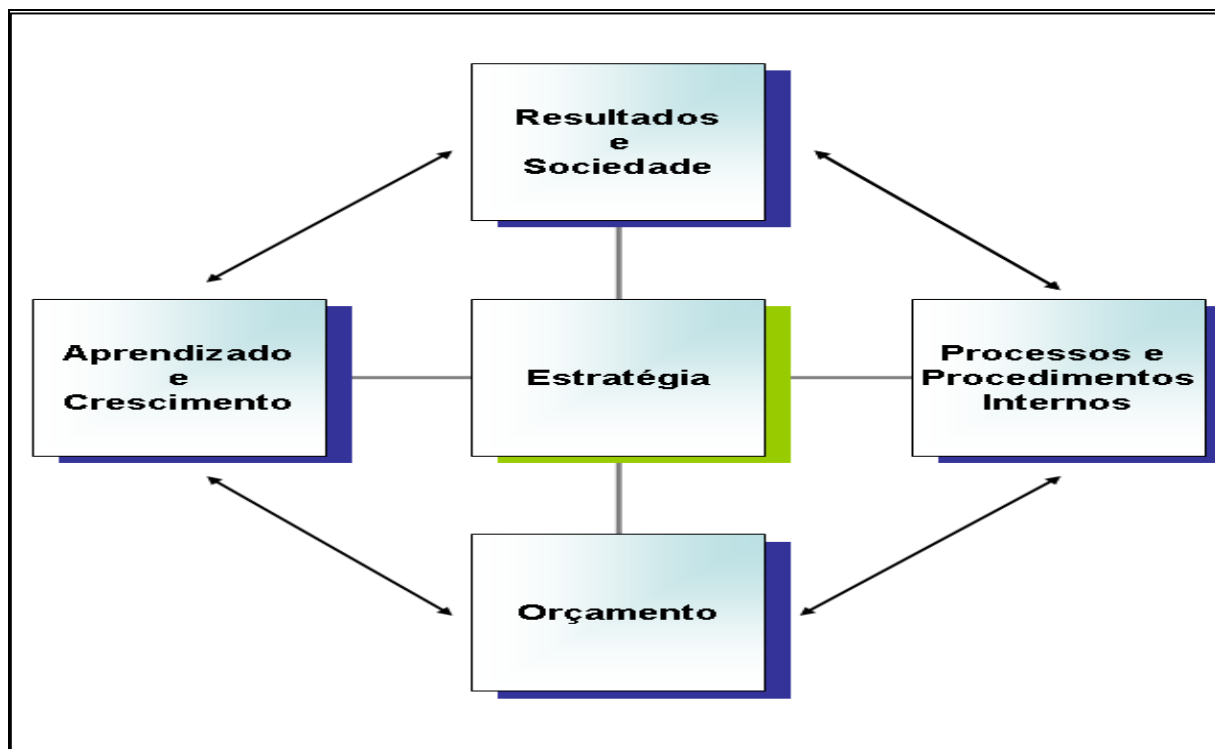
Esta parte reserva-se unicamente a apresentar os resultados da pesquisa realizada no Tribunal Regional do Trabalho 23<sup>a</sup>.

#### **4.1 Diagnóstico Organizacional do TRT.**

O Tribunal Regional do Trabalho (TRT 23<sup>a</sup>) iniciou o desenvolvimento de um trabalho voltado à adoção de práticas baseadas na melhoria contínua da prestação jurisdicional, visando uma disseminação na cultura organizacional, orientada à construção de seus objetivos institucionais, indicadores de desempenho, metas bem definidas e projetos focados no alcance de uma visão de futuro, devido as crescentes recomendações e iniciativas dos conselhos superiores, (CNJ- Conselho Nacional de Justiça), que estavam demandando serviços de qualidade, portanto foi adotado como base metodológica o sistema gerencial Balance Scorecard.

Sua Estratégia está fundamentada em quatro perspectivas organizacionais que foram adaptadas sob a ótica da administração pública sendo elas, Resultados e sociedade a qual está localizada no topo das perspectivas, considerando que a administração pública existe para identificar e atender as demandas sociais e que direciona todas as ações da organização para as necessidades dos usuários, primando a acessibilidade a criação de valor e a excelência no atendimento. Os Processos e procedimentos internos destacam e priorizam os processos e

procedimentos críticos para a promoção da melhoria contínua. O Aprendizado e Crescimento disponibiliza a infraestrutura necessária para o alcance dos objetivos planejados, promovendo o desenvolvimento das pessoas e intensificando assim o uso de tecnologia que como consequência compartilha o conhecimento. Por fim o Orçamento representa a base de sustentação para a realização e concretização de objetivos e diretrizes estratégicas, onde sua premissa é a maximização do aproveitamento dos recursos disponíveis.



**Figura 3** – Perspectivas do Balanced Scorecard.

Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 23ª Mato Grosso 2012.

#### **4.1 A Necessidade de Gerenciar a Estratégia.**

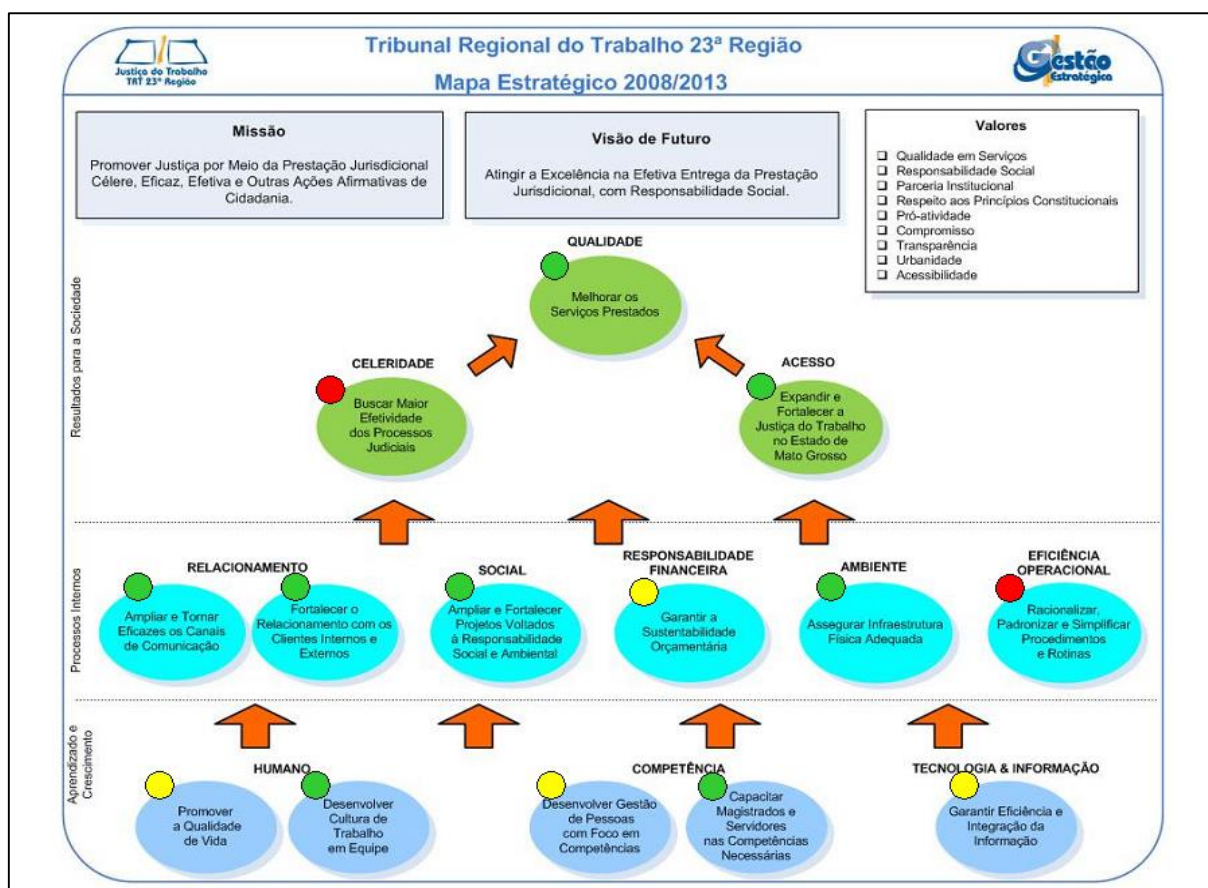
O início do desenvolvimento da Gestão Estratégica no TRT mato-grossense foi em (2007) utilizando como referencial metodológico o Balanced Scorecard (BSC), que depois foi adotado posteriormente pelo CNJ. A experiência da Justiça do Trabalho de Mato Grosso é tida como referência para a condução dos trabalhos em outras regionais.

Em março de 2009, quando a Resolução N° 70 do CNJ, em seu Anexo II, estabeleceu como meta nacional de nivelamento que cada tribunal deveria desenvolver e/ou alinhar o planejamento estratégico plurianual aos objetivos estratégicos do poder judiciário, os procedimentos de implantação do BSC utilizou-se de recursos próprios, ou seja, não houve a necessidade de contratar consultoria externa, pois foi concedido uma oportunidade a aqueles

que representam o Capital Intelectual, ou seja, os colaboradores do TRT 23<sup>a</sup>, não gerando com isso custos excessivos.

#### 4.1.2 Implantação do Balanced Scorecard (BSC).

Inicialmente foram coletados dados necessários para a elaboração dos objetivos a serem alcançados pelo TRT 23<sup>a</sup> até dezembro de 2013, os trabalhos foram realizados por meio de planos de ação, pesquisa de clima organizacional, entrevistas, consultas e principalmente reuniões presenciais. O mapa estratégico é traduzido por intermédio de um diagrama onde contém os objetivos estratégicos, distribuídos em quatro perspectivas e agrupados em 12 temas, além dos 15 objetivos estabelecidos e responsáveis diretamente pela visão de futuro e cumprimento da missão do tribunal, sendo composto por indicadores que irão permitir a mensuração dos resultados, metas de curto, médio e longo prazo, bem como as ações estratégicas.



**Figura 4** – Mapa Estratégico do TRT 23<sup>a</sup> Região.

Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 23<sup>a</sup> Mato Grosso.

A Figura acima expressa todas as etapas do plano estratégico anteriormente planejados, com o objetivo de direcionar as ações dos gestores para uma tomada de decisão.

#### **4.1.3 Perspectivas de Benefícios Futuros do BSC no TRT 23<sup>a</sup>.**

Com a adoção do BSC, a estratégia utilizada contempla as atividades de todos os setores para garantir o direcionamento estratégico, que é representado pelos mapas estratégicos, indicadores, metas e iniciativas, sendo que esse alinhamento em torno da estratégia pode ser destacado como um importante benefício no resultado final do projeto.

Dentre os resultados esperados pela implantação do BSC destacam-se, promover a qualidade de vida, desenvolver cultura de trabalho em equipe, desenvolver pessoas com foco em competências, capacitar magistrados e servidores nas competências necessárias, garantir eficiência e integração da informação, ampliar e tornar eficazes os canais de comunicação, fortalecer o relacionamento com os clientes Internos e Externos, ampliar e fortalecer projetos voltados à Responsabilidade Social e Ambiental, garantir a Sustentabilidade Orçamentária, assegurar a infraestrutura física Adequada, simplificar procedimentos e rotinas, buscar maior efetividade dos processos judiciais, expandir e fortalecer a Justiça do Trabalho no Estado de Mato Grosso, melhorar os serviços prestados, atingir todos estes objetivos estratégicos significa concluir com êxito este trabalho que só foi possível com o empenho de todos os colaboradores do TRT.

#### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Na atualidade analisar apenas os relatórios financeiros, não proporciona um resultado abrangente e seguro sobre a real situação, seja ela empresa pública ou privada, Kaplan e Norton de forma alguma inovaram essa ideia de utilizar indicadores de desempenho financeiro e não financeiro, apenas descreveram objetivos de como implementar e gerenciar estratégias em todos os níveis de uma organização.

Desta forma, o planejamento e a estratégia devem definir as relações a serem desenvolvidas com funcionários e comunidade em geral, uma vez que a tarefa de implementar o BSC, está longe de ser simples, mas algo que exige outras intervenções, como também a boa vontade e disposição dos principais envolvidos para atingir um nível de excelência.

Um das vantagens do BSC, é o fato de evidenciar a ação a estratégia que foi definida no planejamento. Mediante este exposto, foi constatado que o TRT 23<sup>a</sup> após sua definição estratégica, obteve um maior controle das suas dimensões estratégicas, proporcionando com isso uma prestação de serviços com maior qualidade, aumentaram-se também as oportunidades de aprendizado e crescimento, qualidade vida entre os magistrados. Outro fator importante observado foi em termos de estrutura física, que no momento encontrava-se em um processo de continuo aprimoramento, o qual passará por uma reavaliação no final no ano de 2013, uma

vez que esse planejamento estratégico teve início em 2008 e sendo efetivamente concluído em 2013.

Num panorama geral, pode-se observar que o projeto apresentou a princípio dificuldades para a sua execução, assim como em qualquer outro que se predispunha a executar, principalmente no que se refere a garantia desse alinhamento estratégico e de todos os painéis construídos. Percebeu-se também a importância da motivação entre as equipes envolvidas para atingir resultados positivos. Essa integração também reflete os valores e missão do TRT 23<sup>a</sup>.

O estudo, portanto, comprovou, sem dúvida, a relevância da adoção do BSC, para direcionar as estratégias na obtenção de resultados positivos. Além de outras vantagens anteriormente descritas, como mais agilidade e qualidade nos serviços prestados, mais qualidade de vida aos magistrados etc. Finalmente, entendemos que quando a organização decide implantar um sistema de desempenho é preciso que todos cooperem e assumam cada um, a sua função enquanto colaborador de maneira bastante intensa para que a execução de todo o projeto alcance êxito.

## REFERÊNCIAS

ARANTES, Gisella Reis de, **Análise do Processo de Implantação do Balanced Scorecard: O Painel Corporativo de Uma Empresa Brasileira do Setor Público**, Rio de Janeiro \RJ, 2006.

CARVALHO, Ana Cristina Marques de. **Ativos Intangíveis ou Capital Intelectual :Discussões das Contradições na Literatura e Propostas para sua Avaliação**. Perspc. Cient. Inf. Belo Horizonte. Jan/Junho.1999.

Curso Gratuito FGV-Fundação Getúlio Vargas –Balanced Scorecard.

FERREIRA, Maria Correa, **Melhoria do Processo de Decisório Estratégico de uma Corretora de Seguros Através da Metodologia BSC**, Porto Alegre\RS, 2009.

FILGUEIRAS, Aline de Almeida, **O processo de Implantação do Balanced Scorecard em uma empresa Estatal Brasileira: O Caso Petrobrás**, São Paulo\SP, 2009.

GIL, Antônio Carlos, **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo/SP, 2002

<http://portal.trt23.jus.br>.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., **Mapas Estratégicos – Balanced Scorecard: Convertendo Ativos Intangíveis em Resultados Tangíveis**. Rio de Janeiro/RJ, 2004.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. **A problemática da Medição do Capital Intelectual nas organizações da Sociedade do Conhecimento**. Revista Brasileira de Contabilidade Brasil. CFC/RB, Nº 178-179-180, 2º Trimestre.

NEUMANN, Regina Aparecida, OLIVEIRA, Elizabeth, **Capital Intelectual – Reconhecimento & Mensuração**, Curitiba\PR, 2009.

PEREZ, Marcelo Monteiro .**Ativos Intangíveis e o Desempenho Empresarial**. Revista Contabilidade & Finanças. USP, Nº 40, 1º Trimestre 2006.

OLIVEIRA, Samuel Ponsoni de, **Desenvolvimento de um Balanced Scorecard para uma Consultoria de Investimentos**. São Paulo/SP, 2009.

TRENNEPOHL, Janete I.Mahl, **Balanced Scorecard um Estudo de Caso: Numa pequena empresa prestadora de serviços**. Curitiba/PR, 2009.

# CUSTO DA PRODUÇÃO DO LEITE: ANALISAR A VIABILIDADE ALIMENTAR

GARCIA, João Wanderley Vilela<sup>1</sup>; ZAVALA, Arturo Alejandro Zavala<sup>2</sup>; CEBALLOS, Marcelo da Silva<sup>3</sup>

## RESUMO

O principal objetivo deste estudo foi verificar qual seria o menor custo de produção que possibilitasse um maior rendimento para o pequeno produtor de leite e de pasto. Para isso,

A pesquisa foi realizada em uma propriedade rural de pequeno porte na baixada cuiabana. O referencial teórico contemplou alguns artigos que abordam esta mesma temática, além de outros aportes de caráter bibliográfico que dão sustentação aos aspectos conceituais e metodológicos descritos ao final deste trabalho. Vale destacar que o custo nutricional dos alimentos está diretamente relacionado com o resultado da produção, que se reflete na formação dos custos dos insumos consumidos pelas produtoras de leite, objeto desta pesquisa. As variáveis dos insumos são apresentadas através de gráficos, nos quais se evidenciam, individualmente, as ocorrências, no que se refere ao aspecto quantitativo dos insumos quanto da produção por animal. Os resultados apontaram que a opção mais vantajosa para o produtor em termos econômicos, é a utilização de capim a pasto complementando com rações de cevada e silos de milho verde. E para que o produtores tenham sempre resultados satisfatórios tanto na parte administrativa, e principalmente, econômica e financeira, devem sempre buscar novas formas para reduzir os gastos e aumentar a produtividade, para tanto é necessário que o produtor saiba selecionar e administrar a alimentação, norteador pela sazonalidade entre período de chuva e de seca, estações típicas no Estado de Mato Grosso. Desta maneira, saberá qual a melhor época em que deve atuar com mais intensidade.

**Palavras-chave:** Custo e produtividade leiteira, atividade leiteira, lucro e produção de leite.

## ABSTRACT

The main objective of this study was to determine which would be the lowest cost of production that enabled a higher yield for the small producer of milk and pasture. For this, the research was conducted on a small farm in the lowlands cuiabana. The theoretical framework included some articles that discuss this same topic, and other bibliographical contributions which support the conceptual and methodological aspects described at the end of this work. Note that the cost nutritional food is directly related to the result of the production, which is reflected in the formation of the costs of inputs used by producers of milk, object of this research. The variable inputs are presented through graphs, in which evidence individually occurrences, with regard to the quantitative inputs as production per animal. The results showed that the most advantageous option for the producer in economic terms, is the use of grass on pasture supplementing diets with barley and corn silos. And so the producers have always satisfactory results both in the administrative and mainly economic and financial, must always seek new ways to reduce costs and increase productivity, it is necessary for both the producer know to select and manage the power, guided by seasonality between the rainy and dry seasons typical in the state of Mato Grosso. This way, you know what the best time that should act with more intensity.

---

1 Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade Nacional de Rosario - Argentina; título revalidado pela UnB. Professor da Universidade Federal de Mato Grosso.

2 Doutor em Estatística pela USP / SP. Professor da Universidade Federal de Mato Grosso.

3 Aluno do 4º ano do Curso de Administração da UFMT/ Campus Cuiabá, tem experiência na área de Tecnologia da Informação e Administração, com ênfase em, Desenvolvimento de Projetos e Metodologia Pesquisa Científica.



**Key-Word:** Cost and milk production, dairy farming, milk production and profit.

## 1 INTRODUÇÃO

Os custos da produção do leite vêm sendo objeto de estudos por parte de pesquisadores e estudiosos do assunto, devido às diferentes metodologias e procedimentos e complexidade de cálculo utilizado na busca de possíveis soluções para o menor custo dos insumos e maior produtividade leiteira. Sabe-se que a adoção de um critério metodológico uniforme é fundamental para a composição dos custos e análise dos respectivos resultados, facilitando a sistemática para projeções e simulações

Diante de uma sociedade que exige melhor qualidade de vida, principalmente no que se refere à alimentação, a atividade leiteira não pode se furtar a essa responsabilidade social. Portanto, de alguma forma, tem-se percebido que há um esforço por parte dos produtores em acompanhar essas mudanças sociais. Isso exige mudanças no sistema produtivo, principalmente na melhoria do rebanho, o que resulta no aumento da produtividade, e por conseguinte, implantação de ordenhas mecânicas. Tais inovações têm possibilitado um menor custo com a produtividade.

A estrutura de produção de leite baseada em pequenos produtores é, sem dúvida, uma situação de sobrevivência quanto à renda de milhares de pequenos produtores em diversas regiões do País. Tal estrutura exige sistema de informação automatizado, indispensável para controle e acompanhamento da produtividade, destaque e espaço a que só terão acesso os produtores que souberem acompanhar e lidar com essas evoluções e ferramentas. Para que tais organizações se tornem competitivas é necessário que haja um aprimoramento no seu processo de gestão, ou seja, a competitividade na organização se subordina fundamentalmente à gestão de custos, fator que depende de conhecimento, bem como de uma política de governo na busca de um produto e subprodutos de maior consumo da população.

O objetivo principal foi verificar quais foram os tipos de componentes dos custos necessários para a produção de leite, e o que essa atividade resultou para o produtor num determinado período como sendo o mais rentável, após deduzidos os gastos com alimentação de ração, medicamentos, sal mineral, inseminação das matrizes, manutenção das máquinas, salários e encargos dos empregados e outros recursos relacionados com a atividade leiteira.

Acredita-se que a difusão da produção de leite a pasto no Brasil, com o uso racional destas pastagens, proporcionará a sobrevivência dos pequenos produtores, o que contribuirá para o aumento na escala de produção, evitando com isso, o aumento do leite informal e um possível abandono da atividade para a migração em áreas urbanas.

Para a concretização desta pesquisa, foram selecionados alguns itens, considerados relevantes e determinantes para calcular os custos reais implicados no processo de análise. Como, por exemplo, alimentos concentrados, alimentos volumosos, medicamentos, energia e combustível, inseminação, material de consumo, material de ordenha, impostos e taxas, mão-de-obra permanente e eventual, transporte de leite, serviços e despesas administrativas.

Para as receitas, estas deverão confrontar o valor do leite vendido, estimado pelo valor de mercado, com os custos de alimentação utilizados para a produção do leite, levando em consideração os subprodutos a serem fabricados, ou seja, o teor de gordura e acidez, fatores de produtividade na produção de queijo destinado à produção de bolo e pão de queijo.

Outra questão que chama a atenção nesse cenário, é o fato de que a baixada cuiabana não dispõe de uma bacia leiteira, fator preponderante para o apoio logístico, nem mão-de-obra especializada, nem tão pouco profissionalização e organização do setor leiteiro. Em contrapartida, como fator positivo apresenta um potencial com grande quantidade de cevada utilizado pelas cervejarias.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

O custo pode ser entendido como tudo o que se investe para conseguir um produto, um serviço ou uma utilidade. Sá (1995).

Já no sentido de valor relacionado ao aspecto financeiro, Leone (1997) afirma que o custo refere-se ao valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos.

Na visão de Martins (1992) custo são os gastos relativos a bem ou serviço utilizados na produção de outros bens e serviços, ou seja, o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa.

Infere-se que o custo pode ser considerado um gasto, reconhecido no momento da utilização de bens e serviços, na programação de determinada atividade, podendo ser utilizado para a tomada de decisão com base nas informações disponibilizadas, dos procedimentos que surgem com a coleta de dados, na busca da melhor alternativa da produtividade.

Para compreender a composição dos Custos de uma atividade leiteira, faz-se necessária uma abordagem dos princípios da Contabilidade de Custos, dos aspectos conceituais, uma vez que eles são os suportes teórico-científicos que justifica todo o procedimento prático. Independente de qual seja o porte da empresa, pequena, média ou grande; o conhecimento dessa área contábil só trará grandes benefícios em termos de controle dos gastos por possibilitar,

antecipadamente, quaisquer eventuais problemas de diversos níveis e origens para todo o empresariado.

### 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa exploratória foi o de investigar a melhor alternativa para a produção de leite, que pudesse oferecer ao produtor rural o menor custo com alimentação de vacas leiteiras e maior produtividade nos períodos de seca e de chuva. Para tanto foram necessários elaborar um protocolo de estudo com o objetivo de sistematizar a sequência desse trabalho como, por exemplo:

- a) Sistematizar a apuração dos custos, desenvolvendo para isso modelo em planilha eletrônica de dados;
- b) Demonstrar as alternativas dos custos de alimentação com a respectiva produção de leite;
- c) Quais os insumos utilizados que irão diminuir outros componentes, em termos e quantidade e valores;
- d) Identificar quais os insumos utilizados em comparação ao custo da mão-de-obra necessária para o fornecimento dos produtos aos animais em lactação;
- e) Apresentar a alternativa na composição dos custos mais vantajosa para os respectivos períodos pré-estabelecidos;
- f) Determinar a produção mínima de leite necessário para que a receita do leite cubra os custos.

Ao nosso ver, esse seguimento possibilita não somente a organização de todo o processo, mas também gera outras informações, necessárias para o controle dessa atividade. Neste sentido, pode-se pensar em algumas possibilidades de ferramentas que venha auxiliar o todo esse procedimento, que é também um dos objetivos desta pesquisa, um modelo de planilha eletrônica, contendo todos os dados, de fácil manuseio e acesso rápido capaz de oferecer uma análise rápida de toda a produção e os custos, bem como o apontamento da produtividade num dado período de espaço e tempo.

Além disso, o cálculo de custo tem por objetivo demonstrar por comparações, os custos e a produtividade, qual a alimentação que propiciará o melhor resultado econômico, levando em consideração o apoio logístico, bem como a mão-de-obra a ser utilizada e, ainda, a mensuração da receita pelo valor da venda do leite pelo preço de mercado, considerando o teor de gordura no leite, bem como a sua acidez. Tais fatores influenciam na produtividade e qualidade do queijo.

#### **4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS**

A pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como pesquisa exploratória. Na visão de Gil (1999, p. 43), a pesquisa exploratória “têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos [...]”.

Quanto aos procedimentos, as etapas tiveram como suporte a pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo. A primeira pelo fato de oferecer subsídios para a fundamentação do tema proposto, uma vez que nosso olhar recaiu sobre alguns materiais já publicados, considerados de cunho científico, servindo portanto, de fonte para futuras pesquisas nesta área. O segundo porque segundo Oliveira (2003, p. 66) observa que “A grande vantagem da pesquisa de campo à obtenção de dados diretamente na realidade”.

Para colher os dados, foram selecionadas 43 matrizes (vacas), da raça denominada girolando, com sangue de  $\frac{3}{4}$  e  $\frac{5}{8}$ , todas em lactação, com procedimento de reprodução por inseminação, ambas com crias de 01 a 08 meses de idade, ou seja, do nascimento até a época do desmame.

As matrizes foram divididas em duas categorias identificadas como A e B. Cada uma com oito matrizes, totalizando dezesseis matrizes, quantidade necessária para a utilização das instalações da ordenha, que é feita por lotes de quatro vacas.

A categoria A, corresponde ao período de junho a agosto. Já a categoria B, no período de janeiro a março, compreendendo o período da seca e chuva, respectivamente. Tal periodização foi necessária, em virtude da diferenciação significativa da alimentação e do clima. Acredita-se que essa quantidade de matrizes seja suficiente para analisar a alternativa de consumo alimentar e produtividade mais vantajosa, por apresentar um número considerável para os procedimentos de coleta e análise.

#### **5 CARACTERIZAÇÃO DOS DADOS**

O estudo foi realizado com base em alguns critérios. As crias deveriam ter a idade de dois a três meses, devido alguns fatores considerados determinantes para a análise desta pesquisa. Primeiro, até a data estabelecida, as crias acompanham as matrizes até o horário de apartar, que é ao meio dia. Segundo, para elas as crias fica reservado é reservado o leite de uma teta, o que elas conseguirem sugar das demais tetas ordenhadas.

A partir dos três meses, a matriz entra em processo de inseminação artificial. O manejo das vacas em inseminação pode influenciar o processo de produção, por motivo do estresse. Observou-se também que no primeiro mês, a produção sofre influência causada por trauma

durante o parto, fornecimento de colostro, e amamentação da cria, duas vezes ao dia, pela manhã e à tarde.

Os procedimentos adotados para os lotes A e B, respectivamente, foram os seguintes:

- a) Após a ordenha, as matrizes ficam com as crias em um piquete para descanso, pois as vacas deitam para descansar, assim que os bezerros terminam de mamar.
- b) O período estabelecido para o experimento foram três dias após estabilizar o processo; por exemplo, se a produção do leite, após três dias seguidos, se estabilizou na mesma quantidade ou se passou para o processo seguinte;
- c) Eliminadas as variáveis de queda da produção, em virtude das intempéries de excesso de chuvas, calor ou frio;
- d) Não processamento de manejo para vacinação, inseminação e medicamentos.

Para o Lote A, durante o período de seca, foram adotados os seguintes procedimentos:

- a) Às 6 horas, as matrizes foram apartadas das crias, fornecidas, em cocheiras apropriadas, ração contendo cana, capim do tipo napier (verdes) e ração concentrada ou balanceada contendo 22% de proteínas; ou alimentação verde e cevada;
- b) Foi fornecida cevada com água, numa quantidade de cinco quilos; e ração balanceada a seco, de dois quilos por dia para cada matriz.

Já para o Lote B, foi o oposto, período chuvoso, foram adotados os seguintes procedimentos:

- a) Às 6 horas, as matrizes pelo sistema de pasto normal, do tipo brizantha, foi fornecido suplemento mineral, apropriado para gado de leite, disponível nos cochos.

Os períodos pré-estabelecidos de seis meses variam de ano para ano, não acontecendo necessariamente nos respectivos meses aventados, fator este que não influencia nos custos a serem levantados, levando em consideração a situação temporal de doze meses. O período da observação foi no ano de 2011.

Existe uma variável nesses períodos, depende muito do início da estação da chuva e seca, fator condicionante para a alimentação dos capins das variedades brizantão ou brizantha, andropogon e humidícula (a pasto), que implica na formação dos custos com alimentação suplementar, quando substituído pela cana-de-açúcar e Napier (na cocheira).

Para identificar que tipo de ração (Cevada, Ração Balanceada+Cevada, Ração Balanceada para a época chuvosa e Milho, Cevada, Cevada+Cana+Milho em época seca) e que lote (A e B) produziram melhores rendimentos de leite, foi considerada a ferramenta estatística

de Análise de Variância (ANOVA), implementada por Fisher, e, juntamente com isto, efetuar o teste de Tukey, para observar as diferenças entre as rações alimentícias e Lotes. Esta avaliação foi efetivada tanto para temporada com chuva quanto para temporada seca.

## 5.1 VALOR NUTRICIONAL

Esta parte caracteriza-se exclusivamente a demonstrar os custos apurados do valor nutricional fornecidos aos lotes de animais em lactação, necessários para atingir a produtividade objeto do presente estudo.

### 5.1.1 Capineira: Cana-de-açúcar e Capim Napier

A cana-de-açúcar e o Capim Napier são dois ingredientes que não faltam nas propriedades rurais produtoras de leite da região, em virtude de ser a reserva alimentar como elemento alternativo para o período da seca.

Algumas informações acerca deste assunto podem ser encontrados em trabalhos técnicos e científicos, divulgados por autores ligados à EMPAER, citados ao final deste estudo.

A seguir, a descrição da visão desses autores, a partir Autores análise bromatológica da cana-de-açúcar, desenvolvida por PUPO (2000), certificada no Manual de Pastagens e Forrageiras:

| Elementos                     | Cana inteira (%) | Pontas de cana (%) | Bagaço da cana (%) | Farelo de colmo (%) | Farelo total (%) | Silagem (Cana inteira) (%) | Pontas de cana (%) |
|-------------------------------|------------------|--------------------|--------------------|---------------------|------------------|----------------------------|--------------------|
| Matéria seca                  | 27,8             | 13,4               | 95,5               | 93,6                | 89               | 21,9                       | 29,6               |
| Proteína bruta                | 2,4              | 1,4                | 1,1                | 1,7                 | 2,2              | 0,9                        | 1,5                |
| Fibra                         | 8,9              | 7,8                | 46,7               | 45,8                | 43,4             | 8,6                        | 10,6               |
| Extrato etéreo                | 0,6              | 0,5                | 0,4                | 0,6                 | 0,6              | 0,6                        | 0,6                |
| Extrato não nitrogenado       | 14,1             | 11,8               | 41                 | 42,1                | 47,2             | 10,9                       | 14,1               |
| Nutrientes digestíveis totais | 16,3             | 13,4               | 46,5               | 55,8                | 55,6             | 25,6                       | 15,5               |
| Cálcio                        | 0,07             | 0,07               | 0,05               | 0,06                | 0,08             | 0,02                       | 0,02               |
| Fósforo                       | 0,08             | 0,03               | 0,14               | 0,14                | 0,13             | 0,02                       | 0,02               |

**Quadro 01** – Análise Bromatológica da cana-de-açúcar.

Fonte: PUPO, 2000.

### 5.1.2 Cevada

A cevada é um produto acessível na baixada cuiabana, em virtude de ser um subproduto de cervejarias instaladas na região.

Estudos da EMPAER demonstram as características químicas e físicas do bagaço de cevada como ração isoenergética, apresentada na forma da tabela a seguir.

| <b>ANÁLISES</b>  | <b>UD</b> | <b>CE <sup>1</sup></b> | <b>BC <sup>2</sup></b> |
|------------------|-----------|------------------------|------------------------|
| Fibra Bruta (FB) | %         | 10,43                  | 10,66                  |
| Extrato Etéreo   | %         | 12,09                  | 10,42                  |
| Proteína Bruta   | %         | 34,69                  | 31,54                  |
| Acidez SAN       | %         | 15,3                   | 10,63                  |
| Umidade 105°     | %         | 71,48                  | 77,39                  |
| Fósforo (P)      | g/kg      | 13,97                  | 11,8                   |
| Cálcio (Ca)      | g/kg      | 2                      | 2,25                   |
| Enxofre (S)      | g/kg      | 1,44                   | 1,37                   |
| Potássio (K)     | g/kg      | 1,4                    | 1,5                    |
| Magnésio (N)     | g/kg      | 1,08                   | 1,23                   |
| Nitrogênio (N)   | g/kg      | 55,51                  | 50,47                  |
| Sódio (Na)       | g/kg      | 0,5                    | 0,6                    |
| Boro (S)         | mg/kg     | 3,66                   | 3,45                   |
| Cobre (Cu)       | mg/kg     | 13,82                  | 12,28                  |
| Ferro (Fe)       | mg/kg     | 137                    | 146                    |
| Manganês (Mn)    | mg/kg     | 31,87                  | 34,86                  |
| Zinco (Zn)       | mg/kg     | 64,41                  | 61,44                  |
| NDT              | %         | -                      | 71,5                   |

**Quadro 02** – Características físico-químicas do bagaço de cevada

Fonte: Empaer

### 5.1.3 Suplementação Mineral

Para ambos os lotes de matrizes foi ministrado o suplemento GOLD, como suplementação mineral, formulado com minerais aquilatados, cromo orgânico, vitaminas A, D, E e Niacina, indicado para bovinos de leite. Segundo informação do fabricante, 100g por animal por dia.

Os níveis de garantia, apresentados pelo fabricante, dos componentes se encontram apresentados no Quadro a seguir discriminado:



| Elementos ativos em 1000g |             |             |             |
|---------------------------|-------------|-------------|-------------|
| ELEMENTOS                 | QUANTIDADE  | ELEMENTOS   | QUANTIDADE  |
| Fósforo                   | 90,00 g     | Selênio     | 30,00 mg    |
| Cálcio                    | 210,00 g    | Zinco       | 4.920,00 mg |
| Sódio                     | 60,00 g     | Ferro       | 480,00 mg   |
| Magnésio                  | 15,00 g     | Crono       | 11,00 mg    |
| Enxofre                   | 15,00 g     | Vitamina A  | 100.000 UI  |
| Potássio                  | 8,0 g       | Vitamina D3 | 10.000 UI   |
| Cobalto                   | 48,00 g     | Vitamina E  | 1.000 UI    |
| Cobre                     | 1.340,00 mg | Flúor Máx.  | 900,00 mg   |
| Iodo                      | 90,00 mg    | Niacina     | 595,00 mg   |
| Manganês                  | 2.010 mg    |             |             |

**Quadro 03** – Composição do Suplemento Mineral

Fonte: Purina

#### 5.1.4 Ração Balanceada

Segundo a fabricante, a LACTENE 22 U é uma ração apropriada para vacas leiteiras, formulada com 22% de proteína bruta e 68% de NDT, contendo 2,0% de ureia; com indicação de fornecimento diário na proporção de 1,0kg para cada 2,5 a 3,0kg de leite produzidos, devendo adaptar os animais no início da administração do produto, fornecendo 1,0kg no 1º dia, aumentando 1,0kg da ração a cada 3 dias, até atingir a quantidade desejada por vaca.

Havendo interrupção no fornecimento por mais de quatro dias, reiniciar nova fase de adaptação. Em virtude de o produto conter ureia na sua composição, deverá ser fornecido quando houver disponibilidade de pasto ou qualquer outro volumoso.

| Elementos ativos em 1000g |       |            |            |
|---------------------------|-------|------------|------------|
| Umidade                   | 12 %  | Sódio      | 3,9 g      |
| Proteína Bruta            | 22%   | Cobalto    | 3,0 mg     |
| N.N.P.Eq. em Proteína     | 5,62  | Cobre      | 37,5 mg    |
| NDT                       | 68 %  | Iodo       | 3,0 mg     |
| Extrato Etéreo            | 2 %   | Manganês   | 37,2 mg    |
| Matéria Fibrosa           | 15 %  | Selênio    | 0,9 mg     |
| Matéria Mineral           | 12 %  | Zinco      | 108 mg     |
| Fósforo                   | 0,5 % | Vitamina A | 1.500 U.I. |
| Cálcio                    | 2,0 % | Vitamina D | 150 U.I.   |

|          |       |              |         |
|----------|-------|--------------|---------|
| Enxofre  | 0,9 g | Vitamina E   | 15 U.I. |
| Magnésio | 0,8 g | Flúor (Max.) | 7,38 mg |

**Quadro 04** – Ração para bovinos de Leite (LACTONE 22 U)

Fonte: Agrocria

## 5.2 CONTRAPONTO ENTRE CUSTO E PRODUÇÃO

Os custos dos alimentos foram avaliados pelo valor praticados no mercado da região, ou seja, o preço necessário para adquiri-los, independente do custo de formação para produção, colocados na propriedade, conhecido como sistema FOB<sup>1</sup>.

O procedimento facilitará a elaboração dos custos, no modelo compilado em uma planilha eletrônica, tendo como parâmetro o seguinte:

- A cevada é adquirida de uma distribuição, que retira o produto das cervejarias da região. A empresa é estabelecida na cidade de Várzea Grande.
- A cana-de-açúcar e o napier são produzidos na propriedade, sendo imputado como custos o preço da oferta da região, ou seja, pelo valor que teria que pagar no caso de compra. Embora o custo esteja avaliado por tonelada, na prática, é ele valorado por extensão, no caso, por hectare ou tarefa.
- A pastagem do tipo braquiária brizantha é ofertada pela propriedade, mas, para facilitar a composição dos custos, foi imputado o valor do aluguel por cabeça de rês ao mês praticado na região, que é de R\$ 12,00 a diária.
- Como o milho feito para a silagem não tem preço de mercado para consulta, e a composição dos seus custos é complexa, será aplicado o mesmo valor da tonelada da cevada.

### 5.2.1 Custos dos Insumos

| A – INSUMOS             | PREÇO     | UNIDADE  | PREÇO UNITÁRIO | CONSUMO LOTE | CUSTO LOTE |
|-------------------------|-----------|----------|----------------|--------------|------------|
| Cana-de-açúcar e Napier | R\$ 32,00 | 1.000 Kg | R\$ 0,032      | 14,00 kg     | R\$ 0,45   |
| Silagem de Cevadas      | R\$ 65,00 | 1.000 Kg | R\$ 0,065      | 5,60 kg      | R\$ 0,36   |
| Silagem de Milho        | R\$ 65,00 | 1.000 Kg | R\$ 0,065      | 5,60 kg      | R\$ 0,36   |
| Ração Balanceada        | R\$ 25,00 | 40 Kg    | R\$ 0,62       | 2,00 kg      | R\$ 1,25   |
| Suplemento Mineral      | R\$ 53,00 | 30 Kg    | R\$ 1,76       | 0,25 kg      | R\$ 0,18   |
| Pastagem Braquiária     | R\$ 12,00 | 30 dias  | R\$ 0,40       | Por dia      | R\$ 0,40   |

**Quadro 05** – Composição dos Custos

Fonte: Elaborado pelos autores

---

Free On Board – No preço ou custo está incluído o valor do frete

O quadro 05 demonstra os custos dos insumos, caso se cada vaca consumisse todos os componentes.

### 5.2.2 Custo da Produção

O custo da ração é formado por item específico, complementado pelos itens: Suplemento Mineral e capim Braquiária Brizantha, na forma evidenciada no Quadro 06.

| <b>A – INSUMOS DAS RAÇÕES</b> | <b>UNIDADE</b> | <b>1. CRB</b> | <b>2. CRBC</b> | <b>3. CSC</b> | <b>4. CSM</b> | <b>5. CCNRB</b> |
|-------------------------------|----------------|---------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| a. Cana-de-açúcar             | R\$ 0,45       | -             | -              | -             | -             | R\$ 0,44        |
| b. Silagem de Cevada          | R\$ 0,36       | -             | R\$ 0,36       | R\$ 0,36      | -             | -               |
| c. Silagem de Milho           | R\$ 0,36       | -             | -              | -             | R\$ 0,36      | -               |
| d. Ração Balanceada           | R\$ 1,25       | R\$ 1,25      | R\$ 1,25       | R\$ 1,25      | -             | R\$ 1,25        |
| e. Suplemento Mineral         | R\$ 0,18       | R\$ 0,18      | R\$ 0,18       | R\$ 0,18      | R\$ 0,18      | R\$ 0,18        |
| f. Braquiária                 | R\$ 0,40       | R\$ 0,40      | R\$ 0,40       | R\$ 0,40      | R\$ 0,40      | R\$ 0,40        |
| SOMA                          | R\$ 3,00       | R\$ 1,83      | R\$ 2,19       | R\$ 2,19      | R\$ 0,94      | R\$ 2,27        |

**Quadro 06** – Composição dos Custos por Ração

Fonte: Elaborado pelos autores.

O quadro 07, sobre a Composição dos Custos por Ração, demonstra o custo dos insumos a ser consumido por animal, evidenciados no quadro 3, para uma melhor explicitação.

| <b>B – CUSTOS DAS RAÇÕES</b>   | <b>UNITÁRIO</b> |
|--|-----------------|
| 1. <b>CRB</b> = Custo da Ração Balanceada                                | R\$ 1,83        |
| 2. <b>CRBC</b> = Custo da Ração Balanceada e Silagem de Cevada           | R\$ 2,19        |
| 3. <b>CSC</b> = Custo da Silagem de Cevada                               | R\$ 2,19        |
| 4. <b>CSM</b> = Custo da Silagem de Milho                                | R\$ 0,94        |
| 5. <b>CSCNRB</b> = Custo da Silagem de Cana-de-açúcar e Ração Balanceada | R\$ 2,27        |

**Quadro 07** – Identificação dos Custos das Rações

Fonte: Elaborado pelos autores.

### a) Produção de Leite

A produção de leite é muito sensível às intempéries climáticas, aos dias excessivamente quentes, por volta dos 40 graus Excelsior na baixada cuiabana, aos dias chuvosos, e aos dias com frio intenso.

| INSUMO                               | LOTE A | LOTE B | MÉDIA |
|--------------------------------------|--------|--------|-------|
| Silagem de Cevada                    | 11,11  | 9,83   | 10,47 |
| Ração Balanceada e Silagem de Cevada | 13,14  | 10,18  | 11,66 |
| Ração Balanceada                     | 10,98  | 10,65  | 10,81 |

**Quadro 08** – Produção no Período das águas

Fonte: Elaborado pelos autores.

| INSUMO                             | LOTE A | LOTE B | MÉDIA |
|------------------------------------|--------|--------|-------|
| Cana-de-açúcar e Silagem de milho  | 11,62  | 11,25  | 11,44 |
| Cana-de-açúcar e Silagem de Cevada | 11,33  | 11,00  | 11,17 |
| Cana-de-açúcar e Ração Balanceada  | 11,71  | 11,55  | 11,63 |

**Quadro 09** – Produção Período de Seca

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os quadros 08 e 09 são um extrato dos anexos A e B, referente à produção de leite coletado diariamente.

## 6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O levantamento dos dados possibilitou observar que o pequeno produtor não se preocupa com medidas de precisão, ou seja, a de quantidade exata de quilos por criação, e, sim, pela praticidade, na qual se utiliza de quantidade de latas, latões ou de pás necessárias para encher um carrinho de silagem de milho, cevada, de cana-de-açúcar e do napier triturado, conforme o volume comparado com o peso, ou até mesmo da preferência do tratador, colocado no cocho para o consumo dos animais.

As leiteiras a que são fornecidas a ração balanceada consomem bem menos o suplemento mineral. A ração balanceada é dada somente para as vacas de melhor produção em lactação.

O suplemento mineral é colocado à vontade para todo o lote, embora saiba o quanto de sacos os animais consomem em determinados números de dias. No período da seca, o consumo de sal mineral é superior ao do período chuvoso.

A análise química demonstrou que a baixada cuiabana tem alto grau de água salobra, contendo alto grau de teor de ferro, bem como de outros minerais, ocasionando um menor consumo de suplementos.

Embora o custo da cana-de-açúcar e do Napier seja aparentemente elevado, comparando com o de outro tipo de ração, ressalta-se que, na baixada cuiabana, não há outra opção, em virtude do volume a ser fornecido no período de estiagem.

Entre os meses de março e abril são processados os silos de milho e Napier, para serem fornecidos no período de estiagem. No período da estiagem, o capim Napier fornece outro corte, utilizado na forma de ração triturada.

## 6.1 Outras informações importantes

### a) Análise no Tempo Chuvoso

As estatísticas básicas dos lotes e Rações para tempo chuvoso são apresentadas em continuação:

|              | Média  | Desvio Padrão | Custo |
|--------------|--------|---------------|-------|
| Cevada       | 10,115 | 0,838         | 2,02  |
| R.Balanceada | 11,113 | 0,843         | 2,5   |
| Ração+Cevada | 12,018 | 0,984         | 4,52  |

|        | Média  | Desvio Padrão |
|--------|--------|---------------|
| Lote A | 11,79  | 0,935         |
| Lote B | 10,373 | 0,952         |

Para analisar o comportamento de Lotes e Rações, foi considerando a Análise de Variância que resultou no seguinte quadro:

| Fuente     | GL  | SQ sec. | SQ ajust. | QM ajust. | F      | P      |
|------------|-----|---------|-----------|-----------|--------|--------|
| Lote       | 1   | 63,254  | 63,254    | 63,254    | 230,86 | 0,0000 |
| Ração      | 2   | 76,109  | 76,109    | 38,054    | 138,89 | 0,0000 |
| Lote*Ração | 2   | 1,493   | 1,493     | 0,746     | 2,72   | 0,0700 |
| Erro       | 120 | 32,879  | 32,879    | 0,274     |        |        |
| Total      | 125 | 173,735 |           |           |        |        |

$$S = 0,523442 \text{ R-quad.} = 81,08\% \text{ R-quad. (ajustado)} = 80,29\%$$

### Quadro 10 – Análise de Variância para Ração e Lote, para o tempo chuvoso.

Fonte: Elaborado pelos autores.

O quadro 10, evidencia que tanto o Lote quanto as Rações apresentam níveis com diferenças significativas, ainda mais que não existe dependência entre Lote e Ração, o que indica que uma ração teve um efeito diferente em cada Lote. Para visualizar que Ração e que

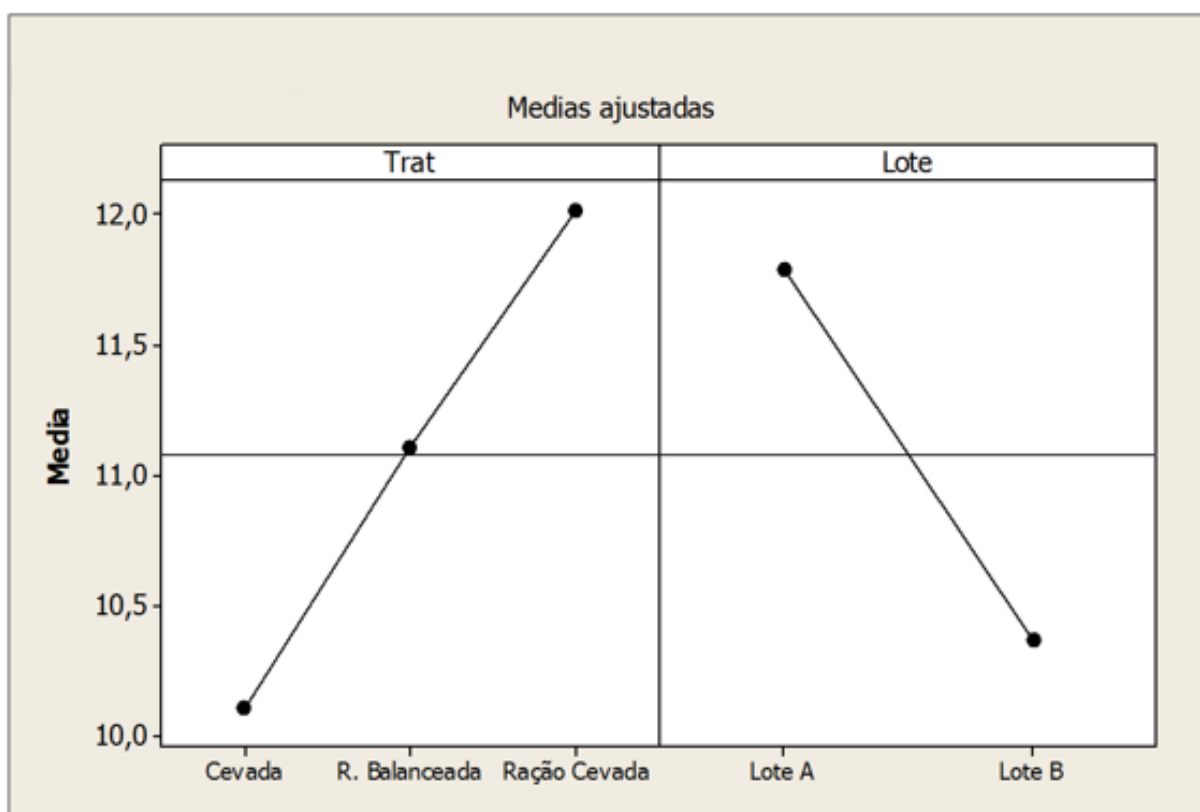
Lote apresentou melhor rendimento, empregou-se o Teste de Tukey, explicitado nas tabelas a seguir:

**Tabela 01**  
Ração aplicada aos lotes A e B

|              | Cevada | R.Balanceada |
|--------------|--------|--------------|
| R.Balanceada | **     |              |
| Ração+Cevada | **     | **           |

|        | Lote A |
|--------|--------|
| Lote B | **     |

Fonte: Elaborado pelos autores.



**Gráfico 01** – Gráfico de efeitos principais para variável volume de leite

Fonte: Elaboração a partir de dados da pesquisa.

Com o teste de Tukey pode-se perceber que, entre as Rações e Lotes, existem diferenças significativas em termos gerais, a ração feita com “Ração e Cevada” teve melhor comportamento, seguido da ração “Balanceada”, ficando em último lugar a “Cevada”, se foi trabalhado no lote A ou Lote B. Constatou-se também que a ração “Ração e Cevada”, são mais caras, em torno de R\$ 4,52 diários por vaca, o que permite ter rendimentos de produção de leite

por vaca maiores que os outros dois tipos de ração. A ração “Balanceada” apresenta um custo de aproximadamente R\$ 2,50 diários por vaca apresentando, rendimentos menores que o anterior. Já o custo da ração “cevada” é de R\$2,02 diários por vaca, apresentando rendimentos inferiores.

Ainda, com o intuito de identificar a existência de alguma interação entre Lote e Ração, foi realizada uma comparação detalhada entre Lotes e Ração. As estatísticas descritivas são apresentadas em continuação:

**Tabela 02**

Comparação de rações aplicada aos lotes A e B.

| Lote A       | Média  | Desv.Padrão |
|--------------|--------|-------------|
| Cevada       | 10,774 | 0,401       |
| R.Balanceada | 11,72  | 0,374       |
| Ração+Cevada | 12,877 | 0,282       |

| Lote B       | Média  | Desv.Padrão |
|--------------|--------|-------------|
| Cevada       | 9,456  | 0,605       |
| R.Balanceada | 10,506 | 0,738       |
| Ração+Cevada | 11,158 | 0,594       |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se nas tabelas apresentadas, que a relação obtida em forma geral se mantém, quando a avaliação é feita entre os Lotes. O quadro abaixo, expressa a continuação dos dados obtidos, ainda com base no teste de Tukey.

**Tabela 03**

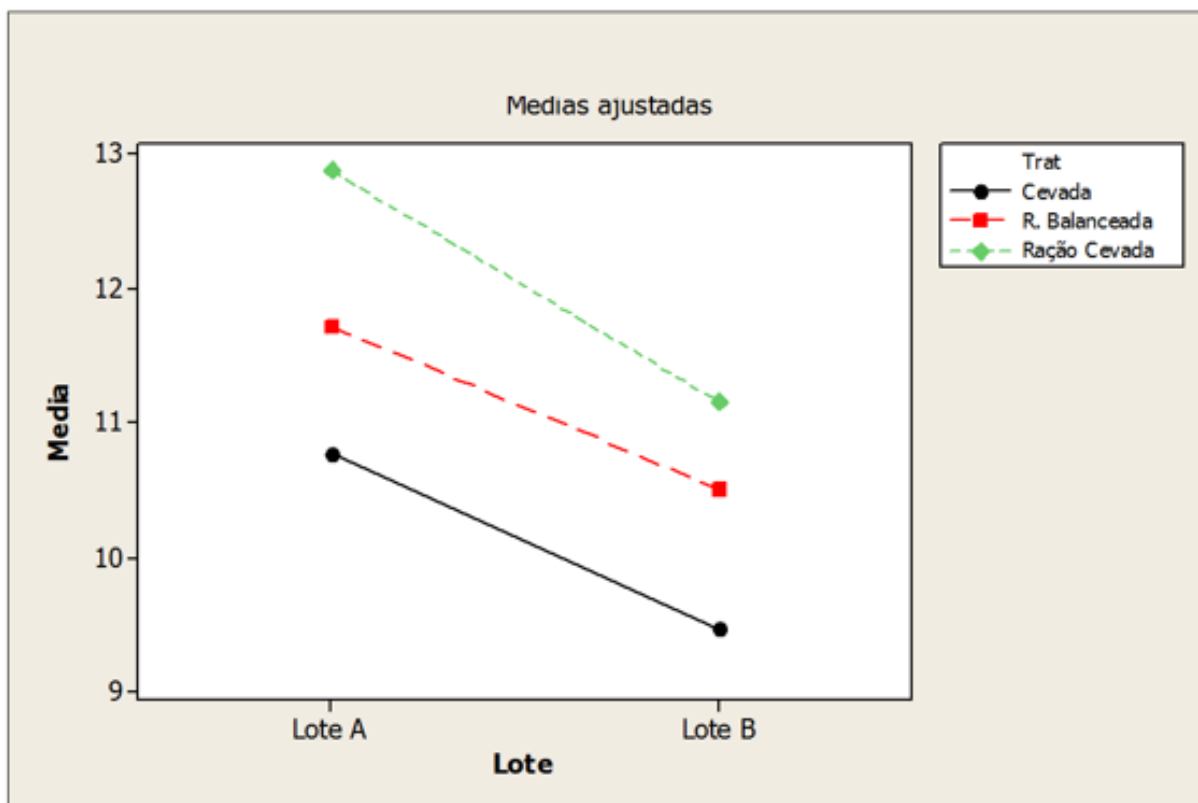
|                     | Lote A<br>Cevada | Lote A<br>R.Balanceada | Lote A<br>Ração+Cevada | Lote B<br>Cevada | Lote B<br>R.Balanceada |
|---------------------|------------------|------------------------|------------------------|------------------|------------------------|
| Lote A R.Balanceada | **               |                        |                        |                  |                        |
| Lote A Ração+Cevada | **               | **                     |                        |                  |                        |
| Lote B Cevada       | **               | **                     | **                     |                  |                        |
| Lote B R.Balanceada | n.s.             | **                     | **                     | **               |                        |
| Lote B Ração+Cevada | n.s.             | **                     | **                     | **               | **                     |

\*\* Existe diferenças significativas entre dois tratamentos

n.s. Não existe significância (o comportamento é muito parecido)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para discernir a presente, a interpretação será realizada considerando o gráfico a seguir:



**Gráfico 02** – Interação Volume de leite por vaca

Fonte: Elaboração Própria a partir de dados da pesquisa

Note-se que, em ambos os lotes, o comportamento entre as rações é similar. Nota-se que, para ambos os lotes, a ração “Cevada” é o que apresenta menores rendimentos médios, enquanto que a ração “Ração+Cevada” sempre apresenta melhores rendimentos nos dois lotes.

Conclui-se, pelo que foi exposto anteriormente e com base nos custos, que no tempo chuvoso é recomendável utilizar a ração “Balanceada”, já que ela permite ter bom volume de leite com baixo custo.

#### **b) Análise no Período de Estiagem**

As estatísticas básicas dos lotes e Rações para tempo chuvoso são apresentadas a seguir:



**Tabela 04**

Aplicação de Rações no período chuvoso para os lotes A e B.

| Ração          | Média  | Desv.Padrão | Custo  |
|----------------|--------|-------------|--------|
| Cev+Cana+Milho | 12,071 | 0,44        | 10,332 |
| Cevada         | 11,398 | 1,015       | 2,016  |
| Milho          | 11,612 | 0,818       | 2,016  |

|        | Média  | Desv.Padrão |
|--------|--------|-------------|
| Lote A | 12,28  | 0,308       |
| Lote B | 11,107 | 0,78        |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se, de um modo geral, que a ração “Cev+Cana+ Milho” apresenta rendimento acima das outras duas rações, e que o Lote A fica comportando-se melhor que o Lote B. Para avaliar esta situação, considerou-se o quadro de ANOVA, com o objetivo de investigar se existe diferenças significativas entre eles ou não.

| Fuente     | GL | SQ sec. | SQ ajust. | QM ajust. | F      | P      |
|------------|----|---------|-----------|-----------|--------|--------|
| Lote       | 1  | 28,9051 | 28,9051   | 28,9051   | 142,42 | 0,0000 |
| Ração      | 2  | 6,6284  | 6,6284    | 3,3142    | 16,33  | 0,0000 |
| Lote*Ração | 2  | 6,3592  | 6,3592    | 3,1796    | 15,67  | 0,0000 |
| Variância  | 78 | 15,8308 | 15,8308   | 0,203     |        |        |
| Total      | 83 | 57,7236 |           |           |        |        |

$$S = 0,450510 \text{ R-quad.} = 72,57\% \text{ R-quad. (ajustado)} = 70,82\%$$
**Quadro 11** – Análise de Variância para Ração e Lote, para o tempo seco

Fonte: Elaborado pelos autores.

Após esse levantamento, constatou-se que tanto o Lote quanto as Rações apresentam níveis com diferenças significativas, ainda mais quando existe dependência entre Lote e Ração, o que indica que uma ração teve um efeito diferente, evidenciado a seguir pelo Teste de Tukey nas tabelas abaixo.

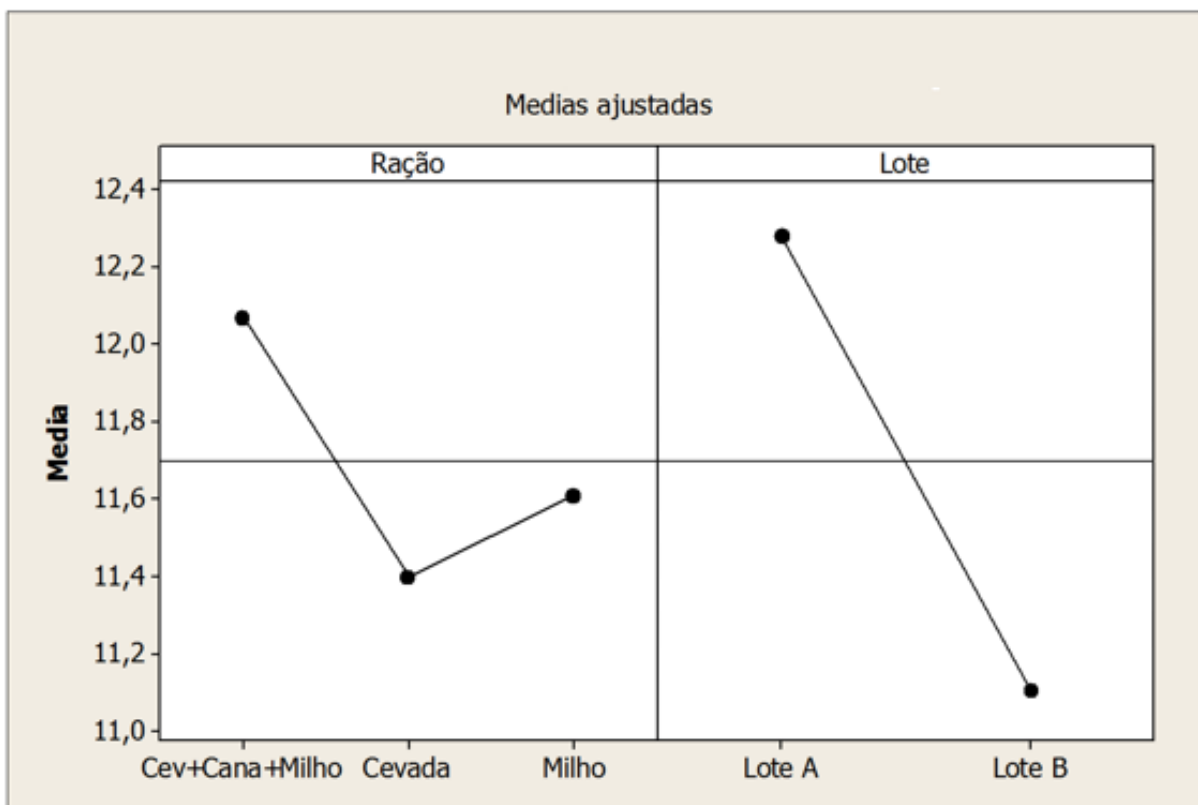
**Tabela 05**

Níveis de dependência entre Rações e lotes A e B.

|        | Cev+Cana+Milho | Cevada |
|--------|----------------|--------|
| Cevada | **             |        |
| Milho  | **             | n.s.   |

|        |        |
|--------|--------|
|        | Lote A |
| Lote B | **     |

Fonte: Elaborado pelos autores.



**Gráfico 03** – Efeitos principais

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Através do teste de Tukey, identificou-se que, entre as Rações e Lotes, existem diferenças significativas. No gráfico acima, pode-se dizer que, em termos gerais, a ração feita com “Cev+Cana+Milho” teve melhor comportamento, seguido da ração “Cevada” e “Milho”, que não tiveram diferenças significativas.

Observa-se também que, entre os lotes, existe uma diferença, sendo o lote A, quem teve melhores rendimentos médios; observa-se, também que a ração “Cev+Cana+Milho” é a mais cara, R\$ 10,332 diários por vaca. Ele permite ter rendimentos de produção de leite por vaca, maior que os outros dois tipos de ração, a ração “Cevada” e a “Milho” apresentam um custo de R\$ 2,016 diários por vaca, sendo estes de rendimentos menores que o anterior.

Para identificar a existência de interação entre Lote e Ração, foi procedida uma comparação detalhada entre Lotes e Ração. As estatísticas descritivas são apresentadas a seguir:

**Tabela 06**

Interação entre Rações e os lotes A e B.

| Lote A         | Média  | Desv.Padrão |
|----------------|--------|-------------|
| Cev+Cana+Milho | 12,277 | 0,328       |
| Cevada         | 12,243 | 0,332       |
| Milho          | 12,321 | 0,282       |

| Lote B         | Média  | Desv.Padrão |
|----------------|--------|-------------|
| Cev+Cana+Milho | 11,866 | 0,452       |
| Cevada         | 10,554 | 0,701       |
| Milho          | 10,902 | 0,475       |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se, a partir das tabelas apresentadas, que a relação obtida em forma geral, não se mantém quando avaliados entre os Lotes. Ato contínuo, a seguir, tem-se os resultados obtidos com o teste de Tukey:

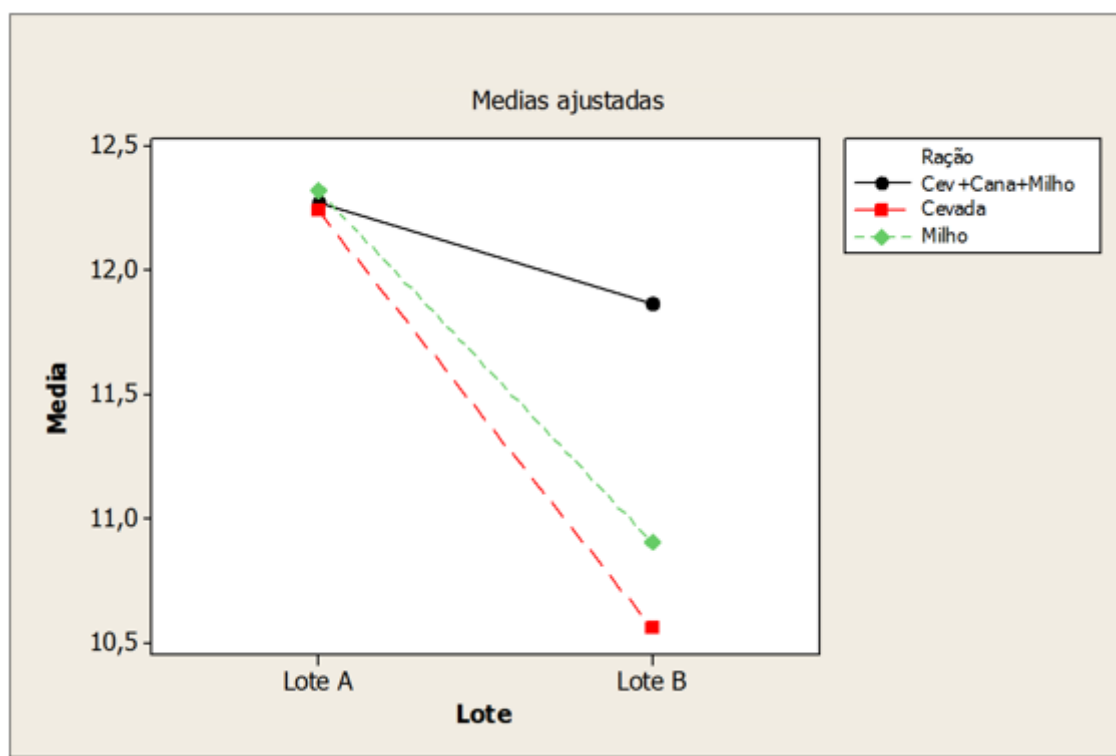
**Tabela 07**

Avaliação entre os lotes A e B.

|                       | Lote A<br>Cev+Cana+Milho | Lote A<br>Cevada | Lote A<br>Milho | Lote B<br>Cev+Cana+Milho | Lote B<br>Cevada |
|-----------------------|--------------------------|------------------|-----------------|--------------------------|------------------|
| Lote A Cevada         | n.s.                     |                  |                 |                          |                  |
| Lote A Milho          | n.s.                     | n.s.             |                 |                          |                  |
| Lote B Cev+Cana+Milho | n.s.                     | n.s.             | n.s.            |                          |                  |
| Lote B Cevada         | **                       | **               | **              | **                       |                  |
| Lote B Milho          | **                       | **               | **              | **                       | n.s.             |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com a finalidade de entender esta tabela, a interpretação será realizada considerando o seguinte gráfico:



**Gráfico 04 – Efeito Interação**

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Nota-se que, no lote A, os três tipos de ração apresentam comportamentos similares; já no lote B, observa-se que existe um destaque para a ração “Cev+Cana+Milho”, que apresenta melhores rendimentos.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto, observa-se que no período de seca, qualquer ração apresenta rendimentos semelhantes. A partir das informações coletas e de todo o levantamento, constata-se que em relação aos custos, a melhor alternativa, durante o período de seca é a utilização das rações de Cevada ou Milho. Ressalva-se também nessa temporada, os preços oscilam em virtude da oferta e da procura.

Constatou-se ainda que a política de preços de mercado, ao reduzir as margens de lucro unitário, leva o produtor a investir na produtividade e no volume de produção, buscando o ponto de equilíbrio entre a produção e os custos.

Outro dado importante em relação à produtividade é o aumento considerável dela, pela utilização de recursos tecnológicos. Isso foi evidenciado através do levantamento do trabalho de alguns produtores. Observou-se, ainda nesta na pesquisa, que a produtividade da extração de leite é clara em tempo chuvoso. A ração a ser considerada neste caso, deverá ser “Ração+Cevada”. Entretanto, avaliando o fator econômico, em relação a um menor custo, a melhor alternativa é a ração “Balanceada”. Vale ainda ressaltar que em tempo seco, a ração

“cev+cana+milho” produz rendimentos um pouco acima dos outros dois tipos de rações, porém uma vez mais, ao se considerar o custo; é recomendável a ração “Cevada” ou “Milho”.

Durante o período chuvoso sugere-se que o produtor faça uma silagem de milho verde, para atender o consumo, durante o período de seca, pois os seus custos de aquisição se equivalem.

Nos suplementos da silagem e milho e de cevado estes devem ser suplementadas com o fornecimento da cana-de-açúcar, com adição de ureia bovina para aumentar o seu teor de proteínas. Finalmente, o propósito deste artigo foi atender ao objetivo central apresentado inicialmente, que foi o de apresentar mediante levantamento de dados, a melhor alternativa para aumentar a produtividade leiteira, obtendo um menor custo, com base na alimentação das matrizes. Tendo com embasamento teórico, o suporte das literaturas que tematizam este assunto. Além, de outras que se fizeram necessários durante o período de investigação e análise.

## REFERÊNCIAS

BENEDETTI, E. **Leite é a razão social do Brasil**. Balde Branco, São Paulo, v.36, n. 431, p.11-14, set/2000.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9º Edição, São Paulo, Atlas 2003.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. (Coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PONCHIO, L. A. **Custos: quando a tecnologia atrapalha**. Boletim do Leite, v.6, n.66, p.3, set.1999.

PUPO, N. I. H. **Manual de pastagens e forrageiras**. São Paulo: Instituto Campineiro de Ensino Agrícola, 2000. p. 236-241.

Suplemento Mineral. Disponível em: [www.nutrientospurina.com.br](http://www.nutrientospurina.com.br). Acessado em: 20 de setembro de 2009.

# ANÁLISE DO CUSTO DA BASE COMUNITÁRIA DE SEGURANÇA DO BAIRRO PEDREGAL E REGIÃO

GARCIA, Glorialice Sigarini da Silva <sup>1</sup>; SILVA, Rosenil Gonçalves dos Reis <sup>2</sup>; GARCIA, João Wanderley Vilela<sup>3</sup>

## RESUMO

Ultimamente, muito se tem discutido sobre a avaliação dos custos dentro do sistema organizacional, sob vários aspectos, principalmente sob o enfoque do controle financeiro. Nessa perspectiva, o estudo tem como objetivo conhecer o funcionamento da Base Comunitária do Pedregal e Região da cidade de Cuiabá, estado de Mato Grosso, como também, identificar os recursos aplicados nos exercícios de 2010 e 2011, além daquele estimado para o ano de 2012. Nesta análise não se considerou as despesas com pessoal e encargos, como também os investimentos das Bases Comunitárias instaladas na capital e interior. Objetivou também, verificar a variação ocorrida nesses períodos e ainda comparar a equivalência destes no âmbito dos recursos destinados à segurança pública. O referencial teórico que sustentam esta análise foram embasadas em pesquisas bibliográficas, com levantamento e seleção dos principais dados contidas nas fontes de artigos, revistas, sites da internet, além da coleta de dados em documentos oficiais, obtidos perante o setor da contabilidade, expressos nos relatórios da Coordenadoria de Segurança das Bases Comunitárias, junto ao comando da Base Comunitária e a Coordenadoria de Planejamento, Orçamento e Finanças da Polícia Militar. Esses demonstrativos apresentam aspectos procedimentais acerca das temáticas trabalhadas sobre a Contabilidade de custos e sobre a gestão pública, bem como sua aplicabilidade pelas Entidades do Setor Público. Além da descrição dos indicadores de criminalidade, das ações sociais desenvolvidas, como também da relação do custo benefício. Os resultados apontaram que há necessidade de planejamento, devido os recursos orçamentários encontrar-se diluídos em diversas ações, além da necessidade de alocar mais recursos para que as bases possam atuar com eficiência, acerca do policiamento comunitário e nas diversas ações que se propôs a desenvolver junto à comunidade local e adjacências, e com isto contribuir para melhorar a segurança e o bem-estar da população.

**Palavra-chave:** Custos, Base comunitária, Custos da base comunitária do Pedregal e região cuiabana; Indicadores de criminalidade.

## ABSTRACT

Lately, much has been discussed about the assessment of costs within the organizational system in many ways, especially from the standpoint of financial control. From this perspective, the study aims to evaluate the functioning of the Community Based Pedregal Region and the city of Cuiabá, Mato Grosso, but also identify the resources invested in the years 2010 and 2011 than that estimated for the year 2012. This analysis does not consider personnel costs and charges, as well as the investments of Community Bases installed in the capital and countryside. also aimed to verify the variation in these periods and also compare the equivalence of these within the resources allocated to public safety. The theoretical underpinning this analysis were based on literature searches, with survey and selection of key data sources contained in articles,

<sup>1</sup> Especialista em Contabilidade Pública – UCAM

<sup>2</sup> Especialista em Controladoria e Finanças, com ênfase em Gerenciamento Contábil Empresarial - UFMT

<sup>3</sup> Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade Nacional de Rosario - Argentina; título revalidado pela UnB. Professor da Universidade Federal de Mato Grosso.

magazines, internet sites, in addition to data collection in official documents, obtained before the accounting industry, expressed in reports of the Coordination of Community Safety Bases, with the command of Community Based Coordination and Planning, Budget and Finance Military Police. These statements presented on procedural aspects of the themes worked on Cost Accounting and the public administration, as well as its applicability by Public Sector Entities. Besides the description of the indicators of crime, social actions developed, but also the cost benefit ratio. . The results indicated that there is need for planning because budgetary resources find themselves diluted in several actions, beyond the need to allocate more resources to the bases can act efficiently on community policing and the various actions that aimed to develop with the local community and surrounding areas, and thus contribute to improving the safety and welfare of the population.

**Keywords:** Costs, Community Base, the base costs of the Pedregal community and region cuiabana; Indicators crime.

## 1 INTRODUÇÃO

O Governo do Estado de Mato Grosso, através da Coordenadoria de Custo Público Estadual, desenvolve estudos para implantar um sistema de custos com o objetivo de gerar informações que permita auxiliar o gestor do setor público sobre custeamento para aplicação de recursos financeiros do tesouro. A Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar Nº 101/2000 determina a necessidade de avaliar a gestão, tendo como pilar o instrumento da contabilidade de custos, uma importante ferramenta na gestão administrativa, a qual possibilita a transparência das informações de aspectos qualitativos e quantitativos acerca dos programas de governo, que gerada adequadamente e evidenciada de forma oportuna, e não enviesada, é que gera valor à sociedade.

Nesse sentido, esta pesquisa prende-se a reunir conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos no controle da ação governamental, para a obtenção de resultados, relativo às despesas orçamentárias, sua destinação, que por sua vez possibilita uma análise efetiva da aplicação dos recursos públicos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo, avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Os dados coletados para análise foram extraídos através de relatórios, da aplicação de um questionário, entrevista com o Coordenador de Polícia Comunitária, responsável pela coordenação das Bases no Estado de Mato Grosso. Como também, de informações fornecidas pelos coordenadores de Planejamento, Orçamento e Finanças da PMMT, de Estatística e Análise Criminal da Secretaria Adjunta de Inteligência e do Centro Integrado de Operações de Segurança.

De um modo geral, o estudo objetiva-se a mostrar o funcionamento da Base Pedregal, a situação dos controles existentes, do planejamento, os custeios e investimentos realizados no

exercício de 2011, em relação ao valor total, sob a responsabilidade da equipe de Manutenção das Bases Comunitárias.

Para a sustentação das análises foram feitas pesquisas bibliográficas, acerca da temática, além de artigos e de documentos obtidos na contabilidade e relatórios específicos da FIPLAN, obtidos na Gerência de Patrimônio.

### **1.1 Sistema de Informações na Gestão Pública**

De acordo com o § 3º, do art. 50 da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, um sistema de custos permite avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial das Entidades Públicas.

Com isso, entende-se que um sistema de informações de Custos é um sistema de apoio à administração da gestão pública, a ser utilizado, pelo órgão executor das políticas públicas, pelos órgãos de planejamento, órgãos centrais e unidades de controles interno e externo.

Os custos tornam-se uma ferramenta relevante tanto para a Administração Pública quanto para as empresas, pois possibilita avaliar a gestão, contribui para tomada de decisões, no que refere à alocação de recursos, amplia os mecanismos de controle, bem como a transparência sobre os aspectos qualitativos e quantitativos na aplicação dos recursos.

Outro aspecto positivo do sistema de informação de custos na administração pública, é o fato de os agentes públicos poderem aplicar o princípio da transparência, instrumentalizar o planejamento, reduzir os custos das operações, criar indicadores qualitativos e quantitativos, de prestar contas aos órgãos de fiscalização, e informar à sociedade os resultados das ações.

Contribui também para fins legais, na composição dos custos dos bens intangíveis, compreendendo os serviços com capacidade para gerar resultados, e, possui atuação voltada para a contabilidade gerencial.

Quanto aos objetivos da contabilidade de custos, no contexto governamental, deve-se atentar para o regramento do Art. 50, parágrafo 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual ratifica que a administração deve manter um sistema de custo que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

No art. 99 da Lei nº 4.320/64, restringe o sistema de custos aos serviços públicos industriais. O Decreto Lei nº 200/1967, no art. 79 estabelece que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

LOPES (2000) considera que a contabilidade de custos deve produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade para auxiliar no processo de planejamento, orçamento, execução, avaliação e controle das operações públicas.



A aplicação da contabilidade de custo público visa estabelecer a comparabilidade dos custos com alguma unidade de medida pré-estabelecida.

TREASURY (1994) vê que a função, os objetivos de um sistema de custos públicos são mais amplos que os da iniciativa privada. Na iniciativa privada, o objetivo é servir ao público interno embasando a tomada de decisão dos gestores. Já no setor público, destina-se também ao público, neste caso, o externo, ou seja, os cidadãos e a comunidade, para informar os custos dos departamentos e dos serviços prestados à população.

## **1.2 Bases Comunitárias de Segurança Pública**

De acordo com a Constituição Federal de 1988, Segurança Pública é dever do Estado, direito e responsabilidade de todos.

Desse modo, o cidadão tem uma parcela de responsabilidade pela segurança pública e deve colaborar na busca do bem-estar da coletividade, concretizando, dessa forma, o princípio constitucional da participação Comunitária.

As Bases Comunitárias de Segurança Pública foram criadas através da Lei nº 9.526, de 11 de maio de 2011 do Governo do Estado de Mato Grosso — de acordo com o disposto no seu Art. 2º; as Bases Comunitárias são unidades de atendimento ao cidadão que reunirão todos os órgãos operacionais do sistema de segurança pública do Estado de Mato Grosso num só ambiente para o desenvolvimento conjunto e compartilhado das atividades de segurança, nos termos de normas e programas que objetivem a difusão da filosofia de Polícia Comunitária, observando-se as atribuições dispostas na legislação específica de cada órgão.

Baseia-se na premissa de que tanto a polícia quanto a comunidade devem trabalhar juntas para identificar, priorizar, e resolver problemas contemporâneos tais como: crime, drogas, medo do crime, desordens físicas e morais, e em geral a decadência do bairro, com o objetivo de melhorar a qualidade geral da vida na área.

Esse preceito é regido pelos princípios expressos em nossa Carta Magna, princípio da Dignidade Humana, da Interdisciplinaridade, da Imparcialidade, da Participação comunitária, da Legalidade, da Moralidade, do Profissionalismo, do Pluralismo Organizacional, da Descentralização Estrutural e Separação de Poderes, da Flexibilidade Estratégica, do uso limitado da força, da Transparência e da Responsabilidade.

Neste sentido, os Conselhos Comunitários de Segurança Pública são os embriões da polícia comunitária, pois a formação de redes de ações comunitárias tende a gerar o comprometimento e participação da comunidade nas questões de Segurança Pública.

As Bases Comunitárias de Segurança são unidades vinculadas a Secretaria de Segurança Pública, sendo os recursos oriundos do Governo para atender às seguintes atividades:

- a) Administrativas: alimentação, salários, água, energia elétrica, telefone/internet, manutenção das instalações, combustíveis, material de consumo, serviços de limpeza, alocação de veículos.
- b) Operacionais: alimentação, salários, equipamentos de segurança, locação de viaturas, manutenção das viaturas próprias.

### 1.3 Sistema de Custos no Setor Público

Os sistemas de custos são desenvolvidos em dois aspectos básicos, o primeiro — a natureza do processo de produção e o segundo o tipo de custeamento utilizado.

Ressalta-se que não existe nenhum sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade pública, cada entidade precisa adequar o seu sistema de acordo com a sua necessidade de informação, operacionalidade e complexidade.

O Organograma abaixo, representado através da Figura 1 foi apresentado pela SEFAZ/MT. – o mesmo contempla informações de custos e qualidade no setor público, norteando a padronização das informações a serem catalisada pela Gestão de Contabilidade do Estado de Mato Grosso.



**Figura 1** – Sistema de Custos no Setor Público

Fonte: STN.

Um sistema de custos para a entidade pública pode ser assim estruturado:

- a) **Sistema de acumulação de custos:** Os sistemas de produção mais conhecidos são o de produção contínua e o de ordem, de onde derivam os sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção, respectivamente.
- b) **Sistema de predeterminação dos custos:** é a associação do modelo de mensuração das atividades da gestão. Visa direcionar as decisões e a avaliação dos gestores por meio da fixação de padrões, quando do planejamento na elaboração do plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual.
- c) **Princípios e métodos de custeio:** Quanto ao método de custeio, é a técnica operacional utilizada para identificar e associar um custo ao objeto que está sendo custeado.

A seguir alguns tópicos que representam a situação administrativa atual

Controle gerencial de informações – Pelas respostas obtidas junto ao Comandante da Base, constatou-se que apesar de possuir potencial administrativo, ainda apresenta alguns problemas, uma vez que não é utilizada nenhuma metodologia técnica, consistente no que diz respeito ao dimensionamento dos registros das ações desenvolvidas, principalmente relacionado com a opinião dos moradores da região quanto a sua atuação, índice de criminalidade com a instalação da unidade, chamadas atendidas entre outras.

- a) Dependência administrativa- Possui dependência de outras unidades para a sua operacionalização como: Perícia Oficial e Identificação Técnica – POLITEC, Polícia Judiciária Civil – PJC, Corpo de Bombeiros Militar CBM, Rede Cidadã, estas instituições atuam em harmonia e em ações esporádicas, ou seja, não diariamente e sem ocupação definitiva do espaço físico.
- b) Não possui um profissional da área contábil, as necessidades de suporte operacionais são repassadas por 01 apenas um soldado designado para fazer gestão da área sistêmica ao Coordenador da Polícia Comunitária e remetidas ao Gerente Técnico da Polícia Comunitária, responsável pelas aquisições de materiais, controle de patrimônio dos bens, reforma e manutenções das bases da capital e interior. A principal missão da área sistêmica da base é efetuar o controle e fiscalização do efetivo interno e externo, receber, produzir, e arquivar documentos.
- c) Não possui um manual de procedimentos administrativos – Este manual serviria para regulamentar os procedimentos administrativos e mensurá-los com a devida acurácia.

- d) Não há critério definido para política de avaliação de estímulo de desempenho dos servidores, estes se baseiam praticamente nas tarefas cotidianas e nos direitos estabelecidos na legislação do servidor público.

Um sistema de custos a ser aplicado com o interesse de se obter um controle efetivo do gasto público, deve ser acompanhado com eficácia pelo sistema de controle interno monitorando os fatores que podem influenciar estes custos.

Outra técnica utilizada é a classificação dos custos em direto e indireto, é de fundamental importância para que o método de custeio aplicado tenha sucesso ao final da pesquisa.

#### 1.4 Aplicação dos Recursos Financeiros

Para uma melhor alocação dos custos de cada atividade foi feita a alocação dos recursos indiretos consumidos com as atividades, por relacionamento causal, ou seja, o que causou o consumo de recursos de determinada atividade.

Logo abaixo estão dispostos os direcionadores dos recursos. Após a identificação desses direcionadores, o passo seguinte, conforme a Tabela 1, será a alocação desses custos às atividades identificadas, lembrando que a guarda patrimonial e o almoxarifado foram unidos por desempenharem atividades semelhantes.

**Tabela 1**

Recursos consumidos e seus respectivos direcionadores

| <b>RECURSOS CONSUMIDOS NO EXERCÍCIO DE<br/>2011</b> | <b>DIRECIONADOR DE RECURSOS</b>             |
|---|---|
| Água  | Nº servidores na base/total de servidores   |
| Energia elétrica Telefone                           | Nº servidores na base/total de servidores   |
| Telefone  | Nº servidores na base/total de servidores   |
| Alimentação de servidores atividades administrativa | Nº servidores na base/total de servidores   |
| Salários dos servidores atividades administrativa   | Custo fixo identificado                     |
| Fardamentos servidores em atividade administrativa  | Custo fixo identificado                     |
| Material de consumo                                 | Nº requisições na base/total de requisições |
| Despesas com Locação de impressora/copiadora        | Custo fixo identificado                     |
| Despesas de Móveis e Utensílios                     | Custo fixo identificado                     |

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Com base nessas informações e uma análise da distribuição dos custos indiretos, pode-se afirmar que os centros que consomem a parte dos recursos são os centros de administração, que são característicos dos recursos diretos alocados ao centro de custo de serviço,

representados pelas viaturas, que costumeiramente, é posto a serviço da sociedade como, por exemplo, o serviço policial militar, visto que o centro apresenta um elevado grau de eficiência operacional.

O cálculo dos custos dos serviços prestados consiste na alocação adequada dos recursos diretos e indiretos aos objetos de custos, a fim de identificar quanto custa o serviço prestado pela unidade.

A Tabela 2 apresenta algumas atividades consideradas relevantes realizadas, por centro de custos, determinadas a partir de informações da Gerência da Base Comunitária e de servidores conforme quadro abaixo:

**Tabela 2**  
Identificação das atividades

| <b>ATIVIDADE</b>                  | <b>RESPONSABILIDADE</b>  |
|-----------------------------------|--|
| Administração                     | Principal: controle e fiscalização do efetivo interno e externo.<br>Secundária: produzir, arquivar e receber documentos e quando necessário cobrir folgas, licenças e faltas.  |
| Guarda Patrimonial e Almoxarifado | Principal: Zelar pela segurança das instalações predial, cuja atribuição é realizada por servidor efetivo de plantão (policiais estaduais) sendo que a base funciona 24 horas por dia de segunda a domingo e feriados.<br>Secundária: Controlar material de apoio logístico. |
| Operacional                       | Principal: Realizar rondas na área de atuação da Base Comunitária no intuito de preservar a ordem pública.   |

Fonte: Coordenador das Bases Comunitárias de Segurança Pública.

Após o levantamento dos recursos consumidos e das atividades exercidas na unidade, foram identificados os mais adequados direcionadores de recursos, a fim de distribuí-los a cada centro de custo, seja ele produtivo ou auxiliar, de forma que não seja imputada a nenhum setor custo ou despesa que não tenha sido consumido pelo próprio setor ou que não seja proporcional ao consumo.

Os gastos diretos são alocados diretamente ao cálculo do serviço prestado, já que são facilmente identificados, enquanto os custos indiretos, quando não forem custos fixos identificáveis, ou seja, não tem como alocar diretamente ao serviço ou setor correspondente, são distribuídos aos centros de custos auxiliares e, posteriormente, aos centros produtivos por meio de direcionadores, e, conseqüentemente, aos serviços prestados.

### **1.5 Operacionalização dos Recursos Consumidos**

A operacionalização do processo metodológico é estabelecida por meio de um protocolo de estudo, que consiste em elencar as etapas do trabalho de pesquisa,

A primeira etapa constitui-se no levantamento das despesas da Base Comunitária de Segurança Pedregal, no exercício de 2011, fornecidas pela equipe técnica da Coordenadoria de Polícia Comunitária, entrevista formal com o Coordenador, com o objetivo de conhecer e familiarizar-se com os trabalhos cotidianos desenvolvidos pela base.

A segunda etapa consiste na classificação dos custos em relação ao serviço prestado, ou seja, em direto ou indireto. Os Custos diretos são todos aqueles que são identificados como aplicáveis diretamente na prestação de serviço, como, por exemplo, o salário dos policiais, o custo com a alimentação, combustíveis e outros.

Já, os custos indiretos, são aqueles que ocorrem para que o serviço prestado aconteça com sucesso, não estão ligados diretamente a atividade fim da unidade; como exemplos desses custos são: energia elétrica, água consumida, serviços de limpeza interna e externa, serviços gráficos, material de expediente consumido e outros índices necessários ao processo de resultado.

A terceira etapa consiste em identificar os serviços prestados pela base comunitária, o que permite identificar as atividades significativas existentes na unidade. Essa apuração foi realizada com base em informações extraídas de um questionário, e outras mediante entrevista com o Coordenador da Polícia Comunitária, Gerente de Apoio Técnico da Polícia Comunitária e Comandante da Base, objeto deste estudo.

Por meio deste estudo foi possível constatar que a instituição não possui manual para regulamentar os procedimentos administrativos, nem tampouco mensurá-los com a devida acurácia, como também não há critérios definidos para política de avaliação de desempenho dos servidores, os quais tem como parâmetro apenas tarefas cotidianas e direitos previstos na legislação militar.

## **2 MATERIAL E MÉTODO**

Este artigo classifica-se quanto aos objetivos como uma pesquisa de caráter bibliográfico. De acordo com Lakatos e Marconi (2001, p. 43)

A pesquisa bibliográfica visa colocar o pesquisador em contato com os materiais que já foram publicados sobre determinado tema, incluindo livros, revistas, dissertações, jornais, entre outros.

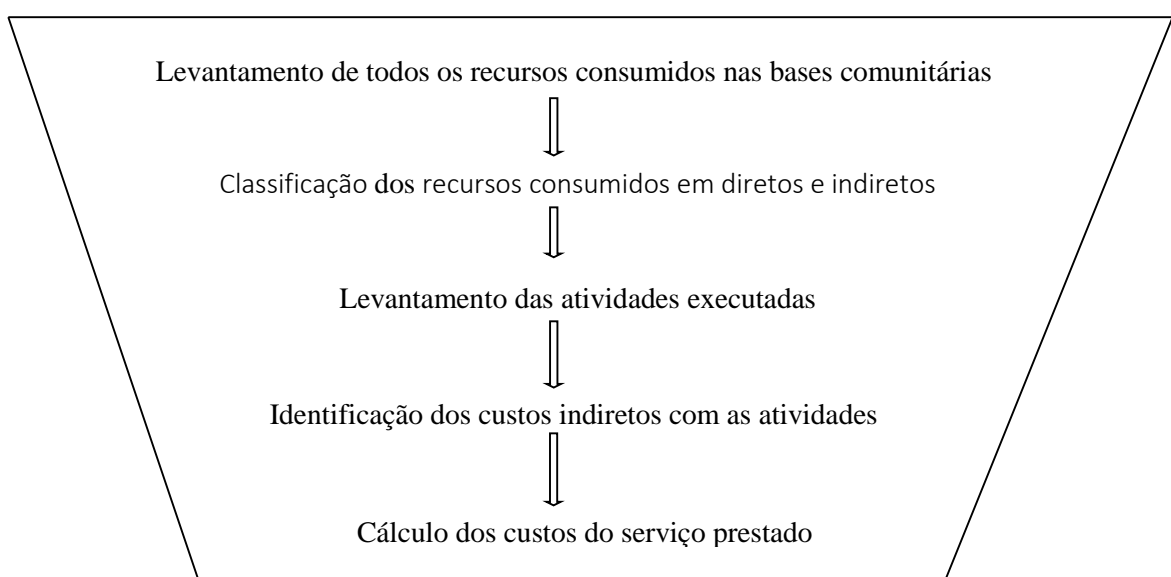
A estratégia adotada caracteriza-se como um estudo de caso, pois consiste em analisar a Base Comunitária e as políticas de planejamento em relação aos custos e recursos aplicados.

Sabe-se que o estudo de caso é aplicado em situações em que os comportamentos são podem ser manipulados, mas onde é possível se fazer observações diretas, possibilitando a realização de análises.

Assim, antes de iniciar os trabalhos, foi elaborado um protocolo de estudo, onde foram descritas todas as etapas e os procedimentos da pesquisa. Outra razão pela escolha é a possibilidade de prestar informações expor à sociedade, na forma de prestação de contas, sendo também um ato de Responsabilidade Social referente às verbas públicas, estimulando a toda coletividade o espírito de cidadania, mediante o processo de conhecimento dos gastos alocados.

Diante disso, houve o interesse em desenvolver este estudo, principalmente porque a unidade não possui um modelo de gestão pública voltada para o atendimento das informações gerenciais.

Entende-se que as informações provenientes de um sistema de custos contribuem de maneira eficaz para um planejamento das atividades cotidianas e gerenciais. O quadro abaixo descreve o passo a passo dos procedimentos adotados, os quais foram analisados posteriormente.



**Figura 2 – Etapas de Apuração dos Custos**

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Diante da proposta de elaborar e a tentativa de implantar um sistema de informações gerenciais na instituição, se fez necessário, primeiramente, apurar e identificar os custos das atividades para o cumprimento da missão da unidade e avaliação dos recursos orçados/executados nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, para que fosse possível atingir o objetivo que era o de demonstrar a evolução ou redução dos valores destinados a todas as bases comunitárias.

## 2.1 Pesquisa Aplicada

A técnica utilizada para desenvolver a pesquisa foi à coleta de informações divulgadas pelo órgão, objeto desta análise, através das demonstrações e relatórios contábeis, de indicadores sobre criminalidade, tabulada pela SEJUSP. Além das abordagens qualitativa, concretizada através de uma entrevista, com o Coordenador Estadual de Polícia Comunitária, com o objetivo de conhecer a situação geral da área abrangida, no que se refere aos procedimentos utilizados, tipos das atividades cotidianas, valores consumidos com as atividades administrativa e operacional, e dos controles internos da Base Comunitária Segurança do Bairro Pedregal, tendo como base o exercício de 2011, para em seguida, relacioná-la à outras informações de caráter quantitativo.

O levantamento das informações referentes a este estudo teve também outro propósito, o de fomentar a discussão acerca deste assunto, um tanto polêmico e delicado por tratar-se de gastos públicos.

Com relação ao questionário, foram elaboradas algumas perguntas relacionadas, aos procedimentos administrativos, operacionais e rotineiros em termos do relacionamento interno da unidade, com os outros segmentos da segurança que atuam na mesma base.

Verificou-se também as condições logísticas, tipos e duração das atividades diárias, consumo de materiais, valores despendidos anualmente, efetivo de pessoal, necessário para o desempenho das atividades administrativas e finalística, atuação da comunidade, estatística de índice de criminalidade, registros de ocorrências e chamadas.

O questionário aplicado possibilitou conhecer o contexto da gestão administrativa, operacional e a rotina dos serviços desenvolvidos pela base comunitária.

Nessa oportunidade, evidenciou-se que há a necessidade de aprimoramento dos controles das informações gerenciais, de desempenho das atividades desenvolvidas junto à comunidade, da mensuração dos custos e benefícios com a implantação da base, dos gastos efetivos, do efetivo de pessoal, de viaturas e equipamentos essenciais para prestar um serviço com qualidade e atendimento eficaz aos cidadãos daquela comunidade.

Nessa oportunidade, verificou-se também os documentos oficiais obtidos através da Coordenadoria de Polícia Comunitária, Comandante da Base Pedregal, FIP 613 – Demonstrativo de Despesa Orçamentária, Coordenadoria de Planejamento do Núcleo Sistêmico, Coordenadoria de Patrimônio e Almoxarifado, Coordenadoria de Aquisições e Contratos, Coordenadoria de Planejamento, Orçamento e Finanças da PMMT, Coordenadoria de Estatística e Análise Criminal, Centro Integrado de Segurança Pública - CIOSP e site da Secretaria de Estado de Segurança Pública.



### 3 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

A Base Comunitária de Segurança Pedregal está situada no Bairro Pedregal, Cuiabá-MT, atende a 04 (quatro) Bairros: Pedregal, Jardim Leblon, Jardim Itália, e o assentamento intitulado Jardim Renascer, sendo que as pessoas ali residentes foram recenseadas e computadas nos respectivos bairros de origem pelo Censo Demográfico 2010, do IBGE, atingindo 15.750 (quinze mil e setecentos e cinquenta) habitantes – Fonte IBGE Bairro Cuiabá 2010.

De acordo com o censo demográfico, houve uma redução de habitantes de 11,77% no Bairro Pedregal, 12,93% no Bairro Jardim Leblon, enquanto que no Jardim Itália ocorreu um crescimento de 80,65%, comparando com o recenseamento de 2000 e 2010.

Para uma apuração mais efetiva dos custos das atividades desta unidade foram consideradas as atividades fins e administrativas, conforme os seguintes cenários.

A atividade de policiamento ostensivo sofre algumas deficiências, tais como: insuficiência de contingente para desenvolver as atividades da área finalísticas que atualmente conta com um efetivo de 19 policiais militares, no entanto, segundo o Comandante da Base o ideal deveria ser 40, fato este que vem acarretando prejuízo aos servidores quanto ao gozo de seus direitos, como férias e licenças prêmios que se encontram atrasados.

Quanto ao efetivo que atuam na área administrativa, de acordo com a informação do Comandante da Base é suficiente.

Já, o policiamento ciclístico está inoperante, devido ao sucateamento das bicicletas, estes custos são considerados relevantes, reduzem a capacidade das operações de segurança e aumentam os gastos com viatura e combustíveis. Quanto à guarda patrimonial e almoxarifado, eles foram unidos por apresentarem atividades semelhantes.

A Base Comunitária conta com um quadro de 26 (vinte e seis) servidores policiais militares, dos quais 05 (cinco) atuam na parte da administração, sendo 01 Capitão PM, responsável pelo Comando da Base, 01 Soldado atua no PROERD - Programa Educacional de Resistências às Drogas, o qual ministra palestras na comunidade e também capacita outros policiais sobre o combate às drogas, 01 Soldado responsável pela área Sistêmica e 02 Cabos atuando no apoio permanente de plantões, sendo que os mesmos fazem também a guarda patrimonial e do almoxarifado da base, 16 (dezenove) atuam no policiamento ostensivo que é a atividade fim.

O imóvel que abriga a Base Comunitária foi construído com a união dos moradores da comunidade, ou seja, sem custos para administração pública.

Apesar das instalações da Base Comunitária apresentar boas condições, há necessidade de reparos no gesso de algumas salas que se encontram trincados, o espaço físico precisa ser ampliado para adequar as demandas das atividades administrativas e operacionais.

A Base tem boas condições logísticas, entretanto se faz necessário como, por exemplo, a efetiva implantação: do laboratório de informática que não funciona por falta de recurso humano, inexistência de rede de energia apropriada para os computadores.

Durante a pesquisa contatou-se também que os 05 (cinco) veículos disponibilizados para a Base, sendo três viaturas locadas de terceiros não geram gastos com manutenção, tendo como custo o valor da parcela mensal. Como também as duas motos são da própria frota cuja manutenção é custeada pela entidade. Os serviços de limpeza e insumos são terceirizados bem como a impressora/copiadora, sendo que os custos referem-se às parcelas mensais contratadas.

### **3.1 Problema de pesquisa**

Com base no objeto de pesquisa e nas inquietações que circula todo o contexto deste trabalho, elencamos uma questão como a problemática a ser investigada, que foi o cerne desta pesquisa. Sendo a SEJUSP um órgão que dá diretrizes as bases comunitárias em relação às suas atribuições, estaria de fato avaliando o desempenho operacional das Base Comunitárias, neste caso em específico a do Bairro Pedregal e região, referente aos custos incorridos confrontados com os indicadores de criminalidade?

Com base nessa problemática, surgiram algumas hipóteses, elencadas a seguir:

### **3.2 Hipóteses**

- a) Aplicação da contabilidade de custos;
- b) Eficácia dos controles internos;
- c) Acompanhamento e avaliação dos gastos por tipos de atividades operacionais da Base Comunitária do Pedregal e Região;
- d) Dificuldade em avaliar os resultados na execução dos programas quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão.
- e) Falta de interação com a comunidade, logo dificuldade na articulação na divulgação das informações quanto aos resultados alcançados das ações oferecidas à sociedade.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Ao considerar que o objetivo é descentralizar e integrar a prestação dos serviços de segurança pública para oferecer qualidade no atendimento à comunidade, contatou-se que todos os órgãos operacionais do sistema reuniram-se num só ambiente para o desenvolvimento

conjunto e compartilhado das atividades de segurança, de acordo com as normas e programas estabelecidos para difusão da filosofia de Polícia Comunitária.

De acordo com as pesquisas, os custos se justificam pelo fato de que a Base Comunitária do Pedregal é uma instituição pública e necessita de informações para a tomada de decisões e planejamento.

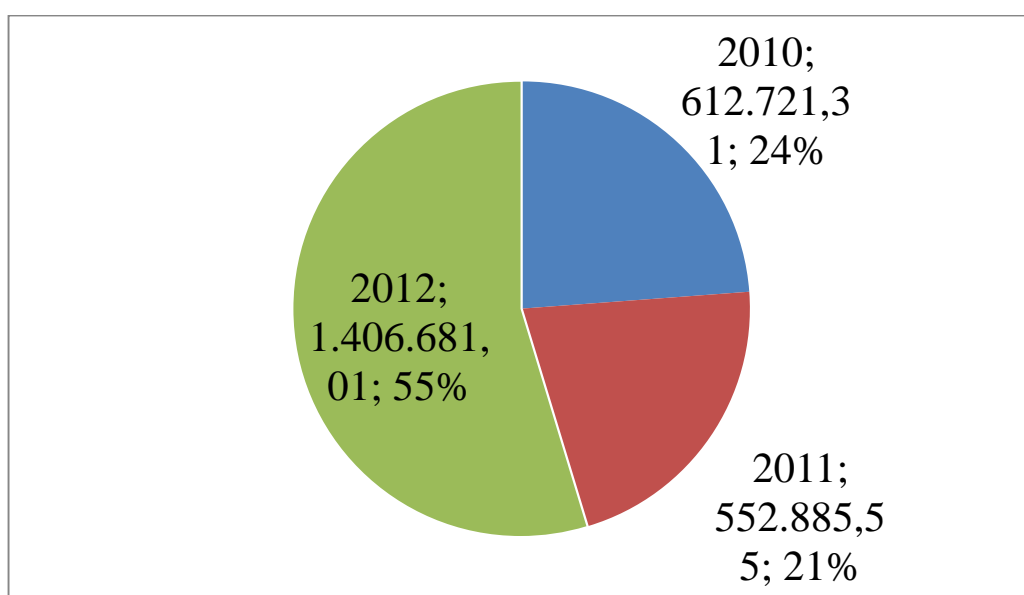
Segundo informações do Comandante da Base, não há uma participação efetiva da comunidade, que, necessita de ser provocada para tratar de assunto da segurança e outras questões de seus interesses.

Todas as atividades são planejadas e criadas novas estratégias de proteção para a comunidade como, por exemplo, eventos, capacitação, orientação, todas de acordo com o cronograma estabelecido no início de cada ano, através de parcerias, naquilo que é comum e, basicamente são custeadas com recursos de doações e não com recursos do Orçamento designados às Bases Comunitárias.

Um dos objetivos foi avaliar os recursos a partir das despesas realizadas, empenhadas para os exercícios de 2010 e 2011, sendo para o ano de 2012 o valor orçado como valor inicial.

Para tais avaliações e análises foram tomados como parâmetros relatórios do FIPLAN - FIP 613 – Demonstrativo de Despesa Orçamentária, Balanço anual do exercício de 2011 da Secretaria de Estado de Segurança Pública – SESP.

O gráfico abaixo retrata os recursos aplicados nos respectivos anos, objeto deste estudo.



**Gráfico 1** – Recursos Financeiros Aplicados nas Bases Comunitárias

Fonte: Elaborado pelas autoras.

A pesquisa possibilitou constatar que o valor dos recursos aplicados em 2011, foi inferior ao de 2010, com um percentual de 9,76%, enquanto que o valor orçado para o exercício de 2012, ocorreu um incremento de 129,57% comparado ao valor de 2010. E de 154,42% em relação ao ano de 2011, conforme demonstrativo acima.

Quando comparado o valor orçado inicial do exercício de 2012, para atender a manutenção e investimentos da Secretaria de Estado e Segurança Pública, exceto pessoal e encargos, no valor de R\$ 180.464.316,90 (cento e oitenta milhões, quatrocentos e sessenta e quatro mil, trezentos e dezesseis reais e noventa centavos), com o valor de R\$ 1.406.681,01 (um milhão, quatrocentos e seis mil, seiscentos e oitenta e um reais, e um centavo), destinados aos custeios e investimentos das Bases Comunitárias instaladas e para novas sedes a serem construídas, estes representam apenas 0,77% em relação ao montante orçado para a segurança pública.

Estes resultados deixam evidentes que há a necessidade de priorizar mais recursos para que possibilitem, não somente aperfeiçoar, mas cumprir com eficácia, qualidade e responsabilidade a missão do policiamento comunitário e consequentemente melhorar a segurança e a qualidade geral da vida da população.

#### **4.1 Ações da Polícia Comunitária**

Mato Grosso conta, hoje, com 15 Bases Comunitárias fixas, sendo dez em Cuiabá, duas em Várzea Grande e as demais nas cidades de Tangará da Serra, Rondonópolis e Barra do Garças.

Um dos projetos sociais da Polícia Comunitária em parceria com a Secretaria de Trabalho, Emprego, Cidadania e Assistência Social, é a inclusão Digital nas Bases Comunitárias, onde as bases estão instaladas, com o objetivo de proporcionar à comunidade, jovens e adultos, o acesso aos sistemas de informações, através de cursos básicos de informática. E, além dessa oferta, sem custo para a comunidade, a Coordenadoria também possui bases móveis para atender, de forma itinerante, um número maior de pessoas dos bairros de Cuiabá, Várzea Grande e interior do Estado.

A estrutura móvel proporciona condições de atendimento pontuais em diversos lugares, da cidade. Dessa forma percebe-se uma integração da polícia com a comunidade, o que possibilita desenvolver uma confiança entre ambas, pois sabe-se que no nos últimos anos, devido à inúmeros casos de violência e outros em que houve a necessidade da intervenção policial, a imagem que se criou dela, no imaginário da sociedade brasileira, não é tão boa. Portanto, isso contribui de maneira positiva para (re)construir integração, confiança e respeito

entre todos, aproximando ainda mais a polícia da comunidade. O estudo possibilitou também identificar algumas ações desenvolvidas na Base Pedregal dentre elas, o Policiamento Ostensivo; o da PROED – Ações Operacionais e Comunitárias, reuniões, ciclo de palestra para os PMM e Comunidade, visitas comunitárias e solidárias; PJC - Polícia Judiciária Civil, responsável por fazer o atendimento ao cidadão e registro de B.O – Boletim de Ocorrência; a Rede Cidadã, responsável por oferecer aulas de violão e pintura em tela; o CBM - Corpo de Bombeiros Militar - Projeto Bombeiros do Futuro e ACISO – Ação Cívico Social; POLITEC – Perícia Oficial e Identificação Técnica, uma ação social que visa a expedição de 1ª via de identidade.

A Base atua em parceria também com outras entidades: como, por exemplo, MP - Ministério Público, SMASDH – Secretaria Municipal de Assistência Social de Direitos Humanos, PSF – Posto de Saúde da Família, Escolas Públicas, Condomínio Alphaville.

De acordo com as informações fornecidas pelo CIOSP – Centro de Operações Integradas de Segurança Pública, a Base Comunitária conta com apoio de sistema de monitoramento eletrônico denominado VEM – Vigilância Eletrônica Monitorada, sendo 04 (quatro) câmeras instaladas em pontos estratégicos, próximos as regiões que compõem a Base, com custo diário por equipamento no valor de R\$ 51,53 (cinquenta e um reais e cinquenta e três centavos), que geram um custo anual de R\$ 18.808,45 (dezoito mil, oitocentos e oito reais, e quarenta e cinco centavos), por equipamento os quais totalizam R\$ 75.233,80 (setenta e cinco mil, duzentos e trinta e três reais e oitenta centavos).

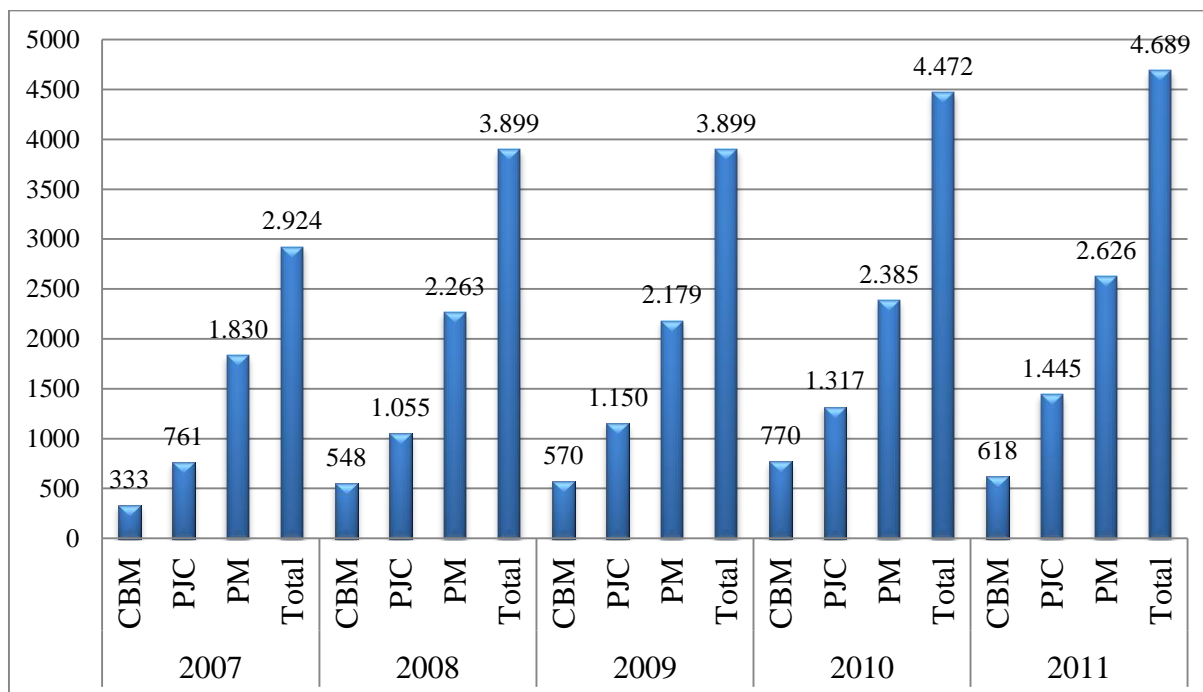
Estas despesas são custeadas na dotação orçamentária destinada às ações do CIOSP, Programa 334 – Segurança por Resultado, Projeto/Atividade 4275 – Manutenção do Centro de Operações Integradas de Segurança Pública.

Estes equipamentos dão suporte nas ações de combate a criminalidade que são monitorados 24 (vinte e quatro) horas pelo CIOSP e as ocorrências registradas são repassadas de imediato a guarnição que fazem o policiamento ostensivo na região.

Enquanto que as quantidades de ocorrências registradas via CIOSP – Centro Integrado de Operações de Segurança atendidas pelo Corpo de Bombeiros Militar - CBM, Polícia Judiciária Civil - PJC e Polícia Militar – PM, constante do ANEXO A, representam, no primeiro semestre, os casos de homicídios, roubos e furtos nos bairros que compõem a Base Pedregal, referente aos exercícios de 2007 a 2011.

Mediante as exposições acima, constatou-se que a Base Comunitária não se limita apenas ao policiamento ostensivo, ao contrário, esta investe e trabalha com ação social, em parceria com outras instituições públicas, Estadual, Municipal, Ministério Público entidades

privadas. O gráfico a seguir demonstra a média de atendimento da Base Comunitária, informações extraídas in loco, que corresponde a 60 pessoas ao mês.



**Gráfico 2** – Registro de Ocorrências

Fonte: CIOSP

Essas informações auxiliam o processo de planejamento da gestão e contribuem para avaliar o comportamento dos índices de criminalidade, após a instalação da Base Comunitária, no ano de 2007.

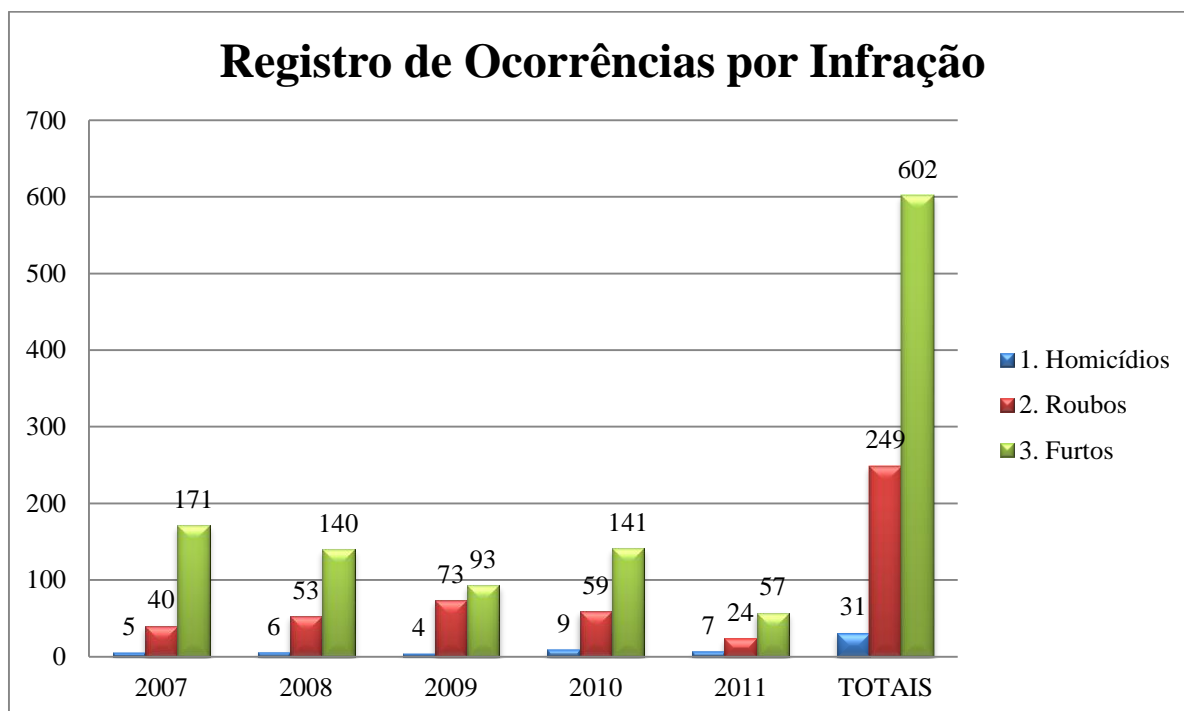
Embora, a população reclame por falta de segurança, exigindo mais compromisso e responsabilidade dos órgãos competentes, os dados da pesquisa constatou que a comunidade da região, praticamente não participa das questões da segurança pública e outras de seus interesses, portanto, atitudes antagônicas, uma vez que esta clama por segurança, nas diversas situações em que ela se insere. Para que haja algum tipo de participação, há a necessidade de serem desenvolvidas ações que a estimulem, uma vez que a maioria busca pouco apoio na Base, considerando a média de atendimento que é de 60 pessoas por mês comparado ao número de habitantes.

Algumas das hipóteses para esta situação seria o desconhecimento das ações, das atividades e dos serviços prestados pela instituição; ou ainda, medo de identificar-se perante a autoridade policial; intimidação por parte de criminosos ou a deficiência dos trabalhos desempenhados em função do reduzido contingente de policiais, de viaturas disponibilizadas e inapropriadas para o serviço policial.

Esses dados foram coletados através das planilhas de estatística disponibilizadas pela Coordenadoria de Estatística e Análise Criminal da Secretaria de Estado de Segurança Pública,.

Os dados referentes à homicídios por Companhia da Polícia Militar em Cuiabá do ano de 2011 correspondem ao período: 2007 a 2011, fornecidos pelo DHPP / PJC-MT; evidenciados no Anexo B, (GARCIA, 2012).

Os respectivos dados integram a tabela de distribuição por bairros e os dados demonstram que não houve registros de roubos e furtos nos anos de 2010 e 2011, no Bairro Jardim Itália, que compõe a Base Comunitária.



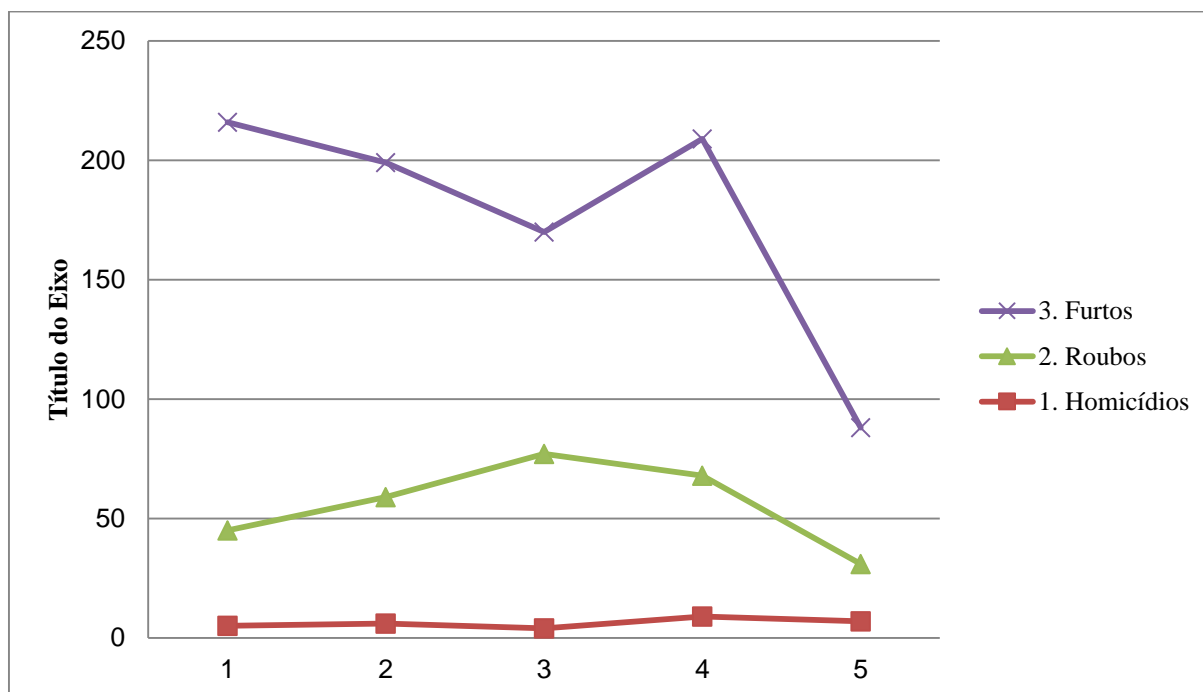
**Gráfico 3 – Registro de Ocorrências por Infração**

Fonte: Pesquisa realizada no WI (SROP Boletim e Web Produccion).

Na pesquisa foi possível constatar que a instituição não tem controle dos custos efetivos, o qual permitiria avaliar quanto custa aos cofres públicos a Base em estudo, e ainda subsidiar os gestores públicos nas atividades desenvolvidas, índice de criminalidade, registros de ocorrências, necessidade de recursos para o cumprimento da sua missão, nem tampouco, mensurar os resultados alcançados dos serviços prestados aos cidadãos residentes no Bairro do Pedregal e adjacências.

Evidenciou-se também nesta pesquisa, que as instalações da base é de propriedade da comunidade, sem custos para o Estado. Nessa oportunidade, constatou-se também a necessidade de reparos em algumas partes de sua estrutura, ampliação para adequar as demandas, melhorias logísticas como o laboratório de informática que não funciona devido a falta de mão de obra e inexistência de rede de energia apropriada.

Com base nesses indicadores, nota-se que a quantidade de homicídios e roubos, aumentou em 2010 em relação a 2007. E que em 2011 não há tendência de redução de tais quantitativos, como ilustra o gráfico a seguir.



**Gráfico 4** – Registro de Ocorrência por Infração

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Com relação aos furtos percebe-se que houve ligeira redução e com tendência de declínio, tendo como parâmetro o número de registro de ocorrências do exercício de 2007.

#### 4.2 Recursos Consumidos na Unidade

Um dos objetivos desta pesquisa foi demonstrar o quão importante é ter o conhecimento dos custos em qualquer instituição, seja ela pública ou privada. Neste caso em específico, de uma base comunitária, sobretudo porque isso contribui para decisões futuras da administração, principalmente em função dos dispêndios investidos na sua manutenção, para aplicar em benefício da população, bem como visualizar a necessidade de maior aporte de recursos, além de priorizar aquelas ações mais relevantes, de forma ostensiva. Os investimentos gastos com energia elétrica, água, telefone, material de consumo, salários dos servidores, locação de impressora, locação de viaturas, combustível, serviços de limpeza, manutenção predial, ar condicionado e de móveis e utensílios. Esses dados foram obtidos com o setor de Patrimônio, Orçamento e Finanças da Polícia Militar do Estado de Mato Grosso relacionado com: alimentação, material bélico e fardamento.

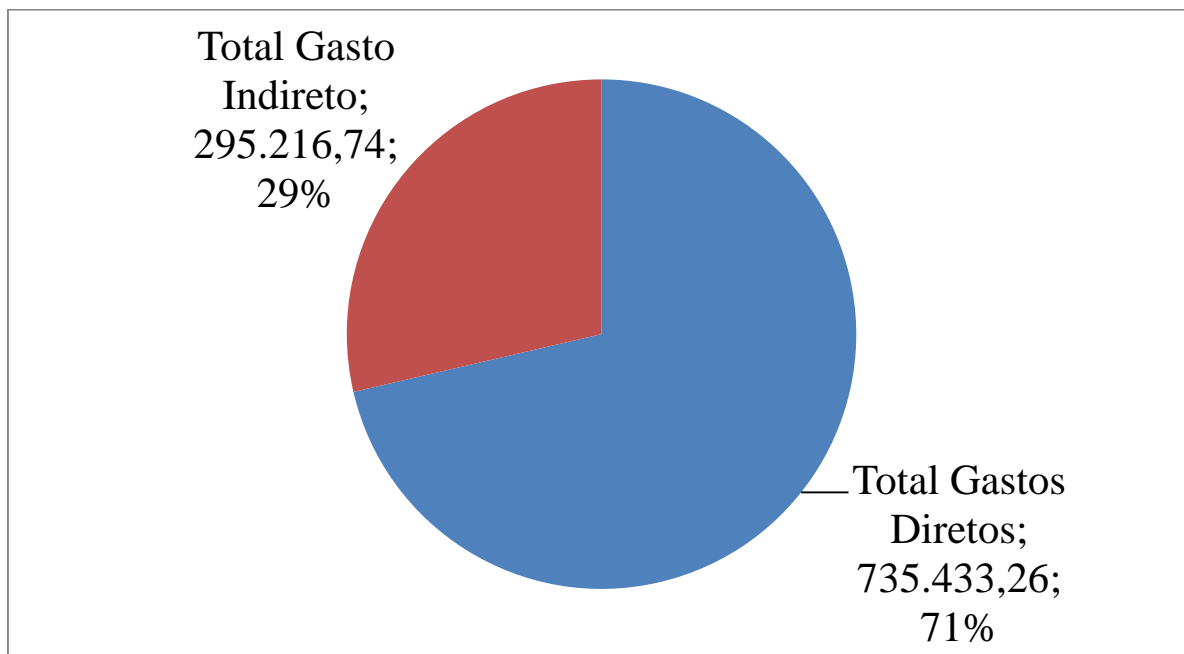


Essas informações são de caráter qualitativas resultantes das ações diligenciadas que são utilizadas para mensurar o desempenho das atividades consideradas essenciais as etapas de procedimento aplicadas na segurança da população.

Com base em algumas nomenclaturas, foram organizados os dados de forma quantitativa, evidenciados no Quadro 4, em que é possível visualizar as despesas e seus respectivos valores no exercício de 2011.

Já o Quadro 5 ilustra a classificação dos recursos em relação ao serviço restado, de forma em direto e indireto, e o valores consumidos por cada um deles no exercício de 2011.

Vale ressaltar que o Estado não forneceu fardamento nos últimos anos, inclusive no exercício de 2011. Mediante isso, as despesas foram custeadas pelos policiais militares, entretanto por se tratar de obrigações do Estado, os mesmos foram mensurados e indexados nos custos com o objetivo de apurar os custos efetivos com a Base e referencial para outras.



**Gráfico 5** – Recursos Diretos e Indiretos Consumidos no Exercício de 2011

Fonte: Coordenadoria de Polícia Comunitária e Coordenadoria de Planejamento, Orçamento e Finanças da PMMT.

Na avaliação do Comandante da Base, as viaturas disponibilizadas para a Base 03 (três) Pálíos Fine Economy e 02 (duas) motos GG Titan 125 CC são comuns e adaptados ao serviço policial, e não são adequadas para as atividades operacionais. As 02 (duas) motos realizam ronda escolar em média rodam 40 horas semanais cada uma, dos 03 (três) veículos, 01 (um) é destinado para patrulha comunitária e em média roda 36 horas semanal, 01 (um) faz o patrulhamento fiscalização e suporte nas ações do policiamento ostensivo e administrativo e roda, em média, 36 horas semanal e 01 (um) roda diuturnamente em média 148 horas semanal.

As informações com base em média/horas ocorre em função atípica da demanda de atendimento e necessidade de um patrulhamento mais efetivo na repressão de crimes.

Vale lembrar que a atividade de patrulhamento é bastante complexa existindo inúmeros fatores que podem alterar os seus custos, como empréstimos de viaturas para outras bases, mesmo em caráter temporário, o aumento/diminuição do número de policiais trabalhando nestas viaturas.

De acordo com o estudo realizado foi encontrado o custo anual da atividade de policiamento ostensivo, que corresponde ao custo da jornada de trabalho de doze horas diárias ininterruptas.

Outras dados disponibilizados pelo setor de Planejamento, Orçamento e Finanças da PMMT em relação ao material bélico evidencia, que, as cautelas de armamento são feitas diariamente na relação de 1 arma para cada 2 policiais militares, compreendendo 13 pistolas na carga da Base Comunitária, ao custo de R\$ 1.760,00 (hum mil, setecentos e sessenta reais), cada uma que totalizam R\$ 22.880,00 (vinte e dois mil, oitocentos e oitenta reais) sendo de 10 anos a vida útil do armamento.

Quanto a munição o valor unitário do projétil calibre 40 é de aproximadamente R\$ 7,00 (sete reais), sendo que cada pistola possui carga de 20 cartuchos anuais, ou seja, correspondente a R\$ 140,00 (cento e quarenta) anuais por armamento que multiplicado por 13 (treze) o custo anual é de R\$ R\$ 1.820,00 (hum mil, oitocentos e vinte reais).

Além de verificar os benefícios prestados a comunidade e outros inicialmente descritos como objeto deste estudo, buscou-se também analisar os pontos frágeis para possíveis sugestões de modo a melhorar o desempenho administrativo e operacional.

Diante do que foi constatado, torna-se urgente, até para evitar futuros transtornos e problemas de ordem financeira, operacional, é imprescindível que haja mais aportes de recursos, gerenciamento e controle dos valores destinados para fazer face aos custeios e investimentos, de modo eficaz para a concretude das ações programadas e o cumprimento delas.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O estudo possibilitou verificar que ações desenvolvidas pela Base Comunitária necessita de uma gestão mais eficaz e mais intensa, na parte da administração dos recursos orçados, ou seja, melhor acompanhamento e distribuição interna desses recursos, além do aprimoramento dos controles das informações gerenciais oriundas das atividades desenvolvidas junto à comunidade. Isso é extremamente fundamental, principalmente porque a qualquer etapa do processo, o acesso dessas informações é mais rápido, objetivo e claro, servindo como prestação de conta a qualquer momento de suas etapas.

Outra constatação é de que uma base não pode servir de referência para outras quanto ao aspecto estrutural (predial), efetivos de servidores devido a dinâmica da expansão urbana aliados a falta de recursos, apenas os bens móveis, equipamentos, armamentos tem características semelhantes o que permite serem utilizados como padrão referencial.

Constatou-se também que o policiamento ostensivo apresenta deficiência devido o reduzido quantitativo de contingente de pessoal que atualmente é de 19 (dezenove) sendo necessário um efetivo de 40 (quarenta) policiais para atender a demanda e possibilitar que estes possam usufruir de seus direitos previstos no Estatuto dos Militares do Estado de Mato Grosso.

O estudo detectou-se que o policiamento ciclístico encontrava-se inoperante, devido ao sucateamento, reduzindo a capacidade das operações de segurança e consequentemente aumentando os custos com combustível.

Os resultados da pesquisa apontaram que a unidade não dispõe de registros das ações desenvolvidas principalmente quanto ao grau de satisfação da comunidade em relação aos serviços prestados pela base, em relação aos índices de criminalidade, através do número de chamadas atendidas.

Constatou-se também que a base atua em harmonia e em ações esporádicas com a Perícia Oficial e Identificação Técnica – POLITEC, Polícia Judiciária Civil – PJC, Corpo de Bombeiros Militar CBM, Rede Cidadã e sem ocupação definitiva de um espaço físico.

A principal missão da área sistêmica consiste no controle e fiscalização do efetivo interno e externo, receber, produzir, e arquivar documentos cuja atividade é realizada por um militar que também fornece suporte nos pedidos de aquisições junto a Coordenadoria das Bases de Segurança.

Através do FIPLAN – FIP 613 – Demonstrativo de Despesa Orçamentária foi possível determinar que o valor dos recursos destinados às Bases Comunitárias referentes à manutenção e investimentos, exceto as despesas com pessoal e encargos, os recursos aplicados em 2011 foi inferior a 9,76% em relação a 2010. Já o valor o orçado para o exercício de 2012 houve um acréscimo de 129,57% comparado com o valor de 2010 e de 154,42% em relação a 2011. No entanto, quando comparado com o valor orçado para o exercício de 2012 em relação aos os custeios e investimentos da segurança pública, o valor destinados às bases instaladas e investimentos das futuras sedes estes representam apenas 0,77%.

Estes resultados deixam evidentes que há necessidades de haver mais investimentos de recursos para que as bases possam atuar com eficácia e eficiência, no policiamento comunitário e nas diversas ações que se propôs a desenvolver junto à comunidade local e adjacências, e com isto contribuir para melhorar a segurança e o bem-estar da população.

A Base conta com suporte de sistema de monitoramento eletrônico denominado VEM – Vigilância Eletrônica Monitorada, sendo 04 (quatro) câmeras instaladas em pontos estratégicos, próximos as regiões que compõem a Base, objeto de estudo. Este sistema é monitorado 24 (vinte e quatro) horas pelo CIOSP – Centro de Operações Integradas de Segurança Pública, dando suporte ao policiamento ostensivo. As despesas do sistema são custeadas com os recursos destinadas às ações do CIOSP, não sendo computadas nos custos da base.

Os dados apontaram que houve aumento na quantidade de homicídios e roubos no ano de 2010, estendendo-se ao primeiro semestre de 2011. O que demonstra não haver de redução.

Entretanto, ocorreu uma pequena redução em relação aos furtos considerando o número de ocorrências em 2007, ilustrado acima através do Quadro – Registro de Ocorrências por Infração.

Os resultados da pesquisa indicaram que os custos para manter a base, atingiram o valor de R\$ 1.030.650,00 (um milhão, trinta mil, seiscentos e cinquenta reais), computando nestes, os valores de fardamento que ficaram as expensas do adquiridos em exercícios anteriores, os quais são necessários para mensurar os custos que compõem a Base.

Constatou-se também que as 05 (cinco) viaturas disponibilizadas para a Base são adaptadas, tornando-se inadequadas para atividade policial e que percorrem, em média, 3.000 km mês. São utilizadas 02 (duas) motos, destinadas para ronda escolar que rodam, em média, 40 horas semanais, 01 veículo que faz a patrulha comunitária, que roda aproximadamente 36 horas semanal, 01 (um) atua no patrulhamento de fiscalização e suporte nas ações do policiamento ostensivo e área administrativa, que circula 36 horas semanal e outro roda diuturnamente em média 148 horas semanal.

Todo esse levantamento, possibilitou também verificar a real necessidade de maior efetivo de policiais, viaturas que sejam adequadas para o desempenho operacional, e o recebimento de mais recursos. Lamentavelmente há pouca procura da comunidade pelos serviços oferecidos pela base, por outro lado, a instituição precisa urgentemente se estruturar, no sentido de criar bancos de dados para avaliar o grau de satisfação da comunidade em relação aos serviços prestados e aos índices de criminalidade e criar outros procedimentos que estimulem a confiança da comunidade a buscarem os seus serviços. Um fator importante nesta pesquisa é que na instituição não existe políticas que analise e estimule o desempenho dos servidores, pois, o presente estudo evidencia um grau de insatisfação desempenho das suas funções e condições de trabalho.

Apesar de que esta parcela do custo público apurado não representa um valor significativo para o Estado, mas a eficiência na prestação do serviço depende muito do servidor, caso estiver desestimulado, com certeza não haverá eficiência e produtividade nas ações junto à comunidade.

Num âmbito geral, o estudo mostrou que para delimitar os custos para a operacionalização da Base, na área administrativa e finalística, há necessidade de planejamento, devido os recursos orçamentários encontrarem-se diluídos em diversas ações e programas, como, por exemplo, despesas com pessoal e encargos estão alocados no programa 036 – Apoio Administrativo na ação 208, Remuneração de Pessoal Ativos do Estado e Encargos Sociais Unidade Gestora 02 PM; munições, alimentação, armamento e fardamento no Programa PM Presente ação 4271, Manutenção das Ações Gerais Administrativa da PM. Já os custos com a manutenção e investimentos das bases instaladas constam no programa Pacto pela Vida na ação 4336 – Estruturação das Atividades de Polícia Comunitária e 4264 – Manutenção das Bases Comunitárias, procedimentos estes que dificultam mensurar os custos efetivos por programas e conseqüentemente por meio de registros contábeis, elaborar relatórios gerenciais para tomada de decisões, avaliar as necessidades de aporte de recursos para cumprimento das ações do policiamento comunitário.

Portanto, o resultado de um modo geral, apresenta um aparente paradoxo: por um lado, constatou-se que o valor orçado para os custeios e investimentos das bases instaladas em 2011, demonstrado no Quadro 1, é muito inferior aos custos apurados para o funcionamento de uma única base, descrito no Quadro 4. Isso implica problemas no planejamento, sem uma pesquisa prévia de todos os gastos e necessidades internas.

Verificou-se que falta uma integração das bases regionalizadas com a Coordenadoria de Bases de Segurança Pública, com o Centro Integrado de Segurança Pública CIOSP, com a unidade responsável pela mensuração dos índices de criminalidade.

Constatou-se que a estimativa da população da região em relação ao superior a 100%, essas informações necessitam melhor organizadas para que haja um planejamento mais adequado, que modo a adequar a real necessidade de apoio logístico e operacional da base. No intuito de contribuir para melhoria dos serviços, propomos algumas ações, que ao nosso ver, são necessárias ao bom desempenho das atividades.

- a) Realize pesquisa de opinião junto à comunidade com o objetivo de avaliar os serviços prestados pela base;
- b) Elaborar estudos e apresentar às autoridades de segurança, os tipos de viaturas apropriadas aos serviços policiais e região de atuação, já que ficou patente que as

disponibilizadas são inadequadas para o desempenho do policiamento ostensivo, fato este que prejudica a ação dos serviços e consequentemente os benefícios a população;

- c) Atuar conjuntamente com as unidades da Polícia Militar, a fim de conhecer e manter controle dos custos efetivos e necessários para o cumprimento das suas atribuições, principalmente das despesas que são previstas no orçamento e programa da Polícia Militar;
- d) Manter um banco de dados atualizado, para monitorar as ações desenvolvidas, gerando outras informações que possam auxiliar a Coordenadoria e as autoridades governamentais para a tomada de decisões, como também na avaliação dos custos benefícios, detectar a necessidade de novos investimentos e aporte de recursos orçamentários e financeiros;
- e) Monitorar periodicamente os índices de criminalidade, buscar alternativas que auxiliem na redução, Implantar política de avaliação de desempenho e incentivo dos servidores que atuam nas bases;
- f) Elaborar manuais de procedimentos administrativos operacional, para que todos da base possam assumir uma mesma filosofia de trabalho, além dos controles de viaturas e o número de ocorrências;
- g) Implantar outros sistema de controle gerencial das ações desenvolvidas, planilhas de controle dificuldades de consumo de combustíveis, de quilometragem percorrida;
- h) Reativar o policiamento ciclístico, além de ser mais econômico possibilita uma maior proximidade com a comunidade.

Investigar a forma como são aplicados os recursos e adotar um sistema de controle das ações no âmbito das Bases comunitárias não é tarefa simples, mas representa um desafio importante para o pesquisador interessado em entender mais amplamente o seu funcionamento. Pode-se dizer que no campo da responsabilidade social, as informações produzidas a partir deste estudo possibilitam rever as ações e redefini-las para melhor agir na tomada de decisão. Por outro lado, este estudo tem a pretensão de estimular outros pesquisadores a tomar esta temática como objeto de indagação, desta forma contribuirá para futuras análises no contexto administrativo gerando ganhos para toda a sociedade.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Vade Mecum universitário de Direito 3º Ed. São Paulo: Rideel, 2007.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101. **Lei de Responsabilidade Fiscal** – LRF Estabelece normas de finanças públicas voltadas para as Finanças na gestão fiscal. 04 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 4.320**, de 17/03/1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado, 1964.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 200**, de 25/02/1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. D.O. Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27/02/1967, retificado em 8/03, 30/03 e 17/07/1967.

GARCIA, Gloríalice Sigarini da Silva. Custo da Base Comunitária de Segurança do bairro do Pedregal e região da cidade de Cuiabá/MT. Monografia Especialização “lato sensu” em Contabilidade Pública da Universidade Cândido Mendes. 2012.

LOPES, José Gabriel da Cunha. **Gerenciamento de Gastos Públicos: Uma digressão**. TCMG - Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, V. 37, nº 04, p. 81-89, out/dez. 2000.

MARCONI, M. D. 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.

TREASURY of New Zealand. **Improving output costing: guidelines and examples**. New Zealand, 1994. Disponível em: <http://www.treasury.govt.nz/> Acesso em: 14 jul. 2009.

Sites consultados

(<http://www.seguranca.mt.gov.br/pc.php?IDCategoria=19>, acesso em 06/02/2012).

# RESPONSABILIDADE SOCIAL: ENTRE O DISCURSO E A PRÁTICA. ANALISAR AS POLÍTICAS SOCIAIS DE EMPRESAS MATO-GROSSENSSES

SILVA, Rosenil Gonçalina dos Reis e<sup>1</sup>; SILVA, Benedito Albuquerque da<sup>2</sup>

## RESUMO

O objetivo deste artigo é verificar e analisar se as empresas que se declaram socialmente responsáveis, divulgam informações financeiras específicas em relação às políticas de investimentos sociais, arrolados em seus estatutos, e se de fato esses dados correspondem ao que estabelece o Instituto Ethos – como também, aos critérios da Assembleia legislativa do Estado de Mato Grosso. A metodologia utilizada foi a descritiva, com abordagem qualitativa, uma vez que não houve necessidade de levantamento dos dados junto às empresas, pois os indicadores aqui analisados, estão expressos no Balanço Social das respectivas empresas, portanto, de domínio público, além de aportes teóricos da literatura de cunho bibliográfico. A amostragem é composta por três empresas da região cuiabana, as quais são filiadas ao Instituto Ethos e que possuem o selo de certificação. Os resultados evidenciam um interesse por parte dessas empresas em prestar à sociedade um retorno em forma de prestação de contas dos recursos recebidos e a aplicação destes em projetos sociais na área socioambiental. Constatou-se também que a Responsabilidade Social é um assunto não esgotado de forma conclusiva, mas de caráter embrionário de estudos futuros suscitando ainda diversas indagações para pesquisas futuras.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Social, Balanço Social, Instituto Ethos, Certificação, Políticas Sociais.

## ABSTRACT

The objective of this paper is to verify and analyze whether companies that declare themselves socially responsible disclose specific financial information regarding social investment policies, listed in their statutes, and if indeed these data sets that correspond to the Ethos Institute - as well the criteria of the legislative Assembly of the State of Mato Grosso. The methodology used was descriptive, qualitative approach, since there was no need to collect data from the companies because the indicators analyzed here, are expressed in the Social respective companies therefore in the public domain, and theoretical contributions literary imprint literature. The sample is composed of three companies of the State of Mato Grosso, which are affiliated with the Ethos Institute and have the seal of certification. Results show an interest on the part of these companies to provide a return to society in the form of accountability for funds received and application of these social projects in the environmental area. It was also found that social responsibility is not a matter conclusively exhausted, but future studies of embryonic character still posing several questions for future research.

**Keywords:** Corporate Social Responsibility, Social, Instituto Ethos, Certification, Social Policies.

---

1 Especialista em Controladoria e Finanças, com ênfase em Gerenciamento Contábil Empresarial - UFMT

2 Contador; Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFMT; Doutor em Contabilidade.



## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, muito se tem falado sobre as práticas de Responsabilidade Social. Principalmente pelo fato desse assunto estar ligado à outras práticas de ações como as políticas públicas. Uma vez que as empresas apresentam poder econômico, financeiro, tecnológico, político e cultural para atuarem junto a sociedade.

Atualmente a sociedade pressiona as organizações a reavaliarem sua postura em relação ao desenvolvimento econômico, social e ambiental. A forma encontrada pelas empresas para responder a essa pressão foi a adoção de estratégias competitivas que aliem responsabilidade social ao lucro. Para isso, algumas investem seus passivos em programas, projetos e ações que beneficiem a comunidade e garantam o seu apoio.

Ao escolher o tema “RESPONSABILIDADE SOCIAL: Entre o discurso e a prática”, alguns pontos foram determinantes. Primeiro, o fato de ser uma área nova do conhecimento contábil e ainda pouco divulgado, o que exige dos interessados no assunto uma dedicação maior à leituras e seleção de fontes de dados que sejam úteis.

Segundo, investigar se as empresas, objeto deste estudo, que se declaram socialmente responsáveis divulgam informações financeiras específicas sobre os recursos gastos em benefício público. E se há diferença dessa dimensão em relação ao parâmetros adotados pelo Instituto Ethos e a Assembleia Legislativa.

Para a concretização da pesquisa foi necessário estabelecer algumas estratégias de seleção, num ranking de várias empresas, delimitou-se então através de um estudo de caso, três empresas do estado de Mato Grosso, sendo duas da Capital de Cuiabá, O Grupo Maggi, um dos supermercados da Rede Modelo e a Refrigerantes Marajá, localizada no Município de Várzea Grande.

A escolha se deve, pelo fato do primeiro ter se transformado num dos principais supermercados da capital, o seu trabalho é reconhecido e divulgado em revistas de grande circulação nacional como, por exemplo, Isto É Dinheiro, sendo destaque nacional como uma das melhores do Brasil no segmento varejo. Já o segundo, dos cinco itens analisados, o Grupo Maggi alcançou o segundo lugar na categoria "Inovação e Qualidade" e a quarta colocação ao agronegócio, o qual adota um planejamento estratégico que envolve investimento em tecnologia, gerenciamento de custos e procedimentos ambientais.

E o último, a Refrigerantes Marajá S/A que recebe o Certificado de Responsabilidade Social emitido pela Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, por ser uma empresa que tem em sua política ações voltadas para a preservação do meio ambiente e atividades que

desenvolvem a comunidade. Portanto a finalidade desta pesquisa é analisar as estratégias utilizadas por essas empresas na contribuição para um mundo mais sustentável.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Este tópico aborda os aspectos conceituais e históricos acerca da Responsabilidade social, balanço social e os indicadores sociais de análise tendo como base autores os quais desenvolveram teorias que foram tomadas como base para sustentação do estudo de caso que será apresentado ao final.

### **2.1 Responsabilidade Social**

Para Martins (2008), a Responsabilidade Social é uma nova forma de gerir os negócios, que agrega mais valor para a empresa, seus acionistas e a sociedade em geral, a partir de uma postura e comportamento ético com os diferentes públicos de relacionamentos e com as redes em que essa empresa está inserida.

Pode-se entender como uma forma inovadora de administrar os negócios através de atitudes e comportamentos éticos e transparentes em que há envolvimento da todas as camadas da sociedade com a qual a empresa se relaciona.

De acordo com Ashley (2005), a responsabilidade social está num momento histórico de crescente difusão e importante discussão no Brasil. A expectativa é grande quanto à permanência da divulgação de um ideário social no meio empresarial brasileiro.

Para Tachizawa (2004), afirma que em decorrência, das mudanças ocorridas nos comportamentos de clientes, fornecedores e do público interno, as organizações são chamadas a agir de forma responsável em seus relacionamentos internos e externos.

Com base nesses referenciais, pode-se deduzir que a Responsabilidade Social ainda é um assunto polêmico quanto à adoção ou não de sua aplicabilidade. No entanto, a tendência é gradativa, uma vez que as empresas se veem obrigadas a tomar uma posição social diante de seus diferentes públicos.

Na visão de Cajazeira (2007) in Tinoco (2010, p. 5)

[...] uma tendência da responsabilidade social é o envolvimento dos stakeholders na RSE, assim como a utilização de reporting (divulgação), ou seja, a empresa prestar contas das atividades que realiza, que contribui para comunicar a sociedade sobre as ações que desenvolve e implementa, o que, consequentemente, permite um controle sobre a eficácia das atividades, bem como sua relação com a gestão e negócios empresariais.

O Instituto Ethos conceitua RS como:

É a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis com o desenvolvimento sustentável da

sociedade, preservando com o ambientais e culturais para gerações futuras a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.

A ISO 26000 em vigor a partir de 2010 traz uma ampla discussão sobre Responsabilidade Social Empresarial e sua respectiva avaliação. Segundo o documento elaborado é importante a discussão e diferenciação entre responsabilidade social e desenvolvendo sustentável, apresentando-os como:

A Responsabilidade Social tem como um foco a organização e refere-se as responsabilidades da organização para com a sociedade e o meio ambiente. A responsabilidade social está intimamente ligada ao desenvolvimento sustentável. Pelo fato do desenvolvimento sustentável tratar de objetivos econômicos sociais e ambientais comuns a todas as pessoas, ele pode ser usado como forma de abarcar as expectativas mais amplas da sociedade a serem levadas em conta por organizações que buscam agir responsavelmente. Portanto um objetivo amplo de responsabilidade social deveria ser o de contribuir para o desenvolvimento sustentável. (ISO 26000)

O desenvolvimento sustentável refere-se a satisfazer as necessidades do presente dentro dos limites ecológicos do planeta sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades. O desenvolvimento sustentável tem três dimensões: econômica, social e ambiental, as quais são interdependentes. A sustentabilidade de uma organização poderá ou não ser compatível com a sustentabilidade da sociedade. (ISO 26000)

A partir dessas duas abordagens pode-se entender também dentro desse contexto o verdadeiro papel da ISO 26000, já que não fora criada para fins de certificação. Ao contrário, ela é uma norma de diretrizes que fornece orientações para todos os tipos de organizações independente do porte ou localização.

Um dos seus objetivos é auxiliar essas organizações para o desenvolvimento sustentável, estimulando-as a irem além da conformidade legal, uma vez que andar conforme a lei é uma obrigação fundamental de qualquer organização e parte essencial de sua responsabilidade social.

### **2.1.2 Histórico**

De acordo com algumas leituras embasadas em aportes teóricos relacionados ao tema, não se pode datar precisamente quando iniciaram os estudos direcionados à gestão e responsabilidade social. Segundo Zarpelon (2006), os conceitos informais e subliminares culminaram com a Revolução Francesa em 1789, considerado um marco histórico, simbolizado pela falência de uma gestão que não se preocupava com os direitos dos cidadãos e nem com as questões sociais. Uma outra revolução que também contribuiu para o surgimento desse fenômeno foi a Revolução Industrial representou uma revolução no âmbito social, devido a revolta da classe proletariada em resposta as opressões sofridas.

De acordo com outras pesquisas, a responsabilidade social empresarial tem sua gênese na evolução biográfica das organizações e a relação dessas com a sociedade e o governo. Ao longo da história, o papel das empresas foi se modificando ao passo que seu poder e influência sobre a sociedade aumentava. Na academia, principalmente dos anos 50 para cá, seguiram-se diversas discussões sobre a necessidade das empresas reconhecerem a ampliação de seu papel social que originaram modelos teóricos de avaliação do desempenho social. Atualmente a sociedade pressiona as organizações a reavaliarem sua postura em relação ao desenvolvimento econômico, social e ambiental.

A forma encontrada pelas empresas para responder a essa pressão foi a adoção de estratégias competitivas que aliem responsabilidade social ao lucro.

Segundo Tinoco (2010), a empresa precisa de alguma forma criar mecanismos de ação para poder responder aos seus desideratos internos e externos e uma das ferramentas utilizadas na obtenção das informações é através da contabilidade, como se trata de aspectos especificamente sociais do Balanço Social.

Na visão de Tinoco (2010), a preocupação com o aspecto ambiental figura desde a década de 50, quando a deterioração ambiental e sua relação com o estilo de desenvolvimento econômico tornaram-se objeto de estudo e preocupação de pesquisadores.

Segundo ele, diversos fatores contribuíram para suscitar a ideia acerca da Responsabilidade Social, sendo uma delas a contribuição do filósofo e teólogo luterano Albert Schweitzer que em 1952 ganhou o Prêmio Nobel da Paz ao popularizar a ética ambiental e pelos esforços pela “Irmandade das Nações”. Em 20 de outubro do mesmo ano, proferiu conferência, na Academia Francesa de Ciências (Paris), sobre “O problema da ética na evolução do pensamento. Tudo isso contribuiu para o surgimento d Balanço Social, especialmente na França, em 1977. Segundo Gonçalves (1980) in Tinoco (2010, p. 3), o Balanço Social compreende um conjunto de informações quantificadas, por meio das quais as empresas têm a possibilidade de acompanhar de maneira objetiva o desenvolvimento de suas atividades, no campo dos recursos humanos, bem como medir seu desempenho na implementação de programas de caráter social.

#### a) **Política de Responsabilidade Social**

A Política de Responsabilidade Social é um documento que contém a síntese do comportamento da organização, em termos socialmente responsáveis, em relação aos seus públicos: Fornecedor, Público Interno, Clientes e Consumidores, Meio Ambientes, Comunidade, Governo e Sociedade em Geral. Essa política deve incluir obrigatoriamente: a Missão, a Visão, Valores e o Código de Ética da empresa (MARTINS, 2008, p. 25).

Entende-se como princípios e normas que regem as ações comportamentais e procedimentais de cunho social, econômico e ambiental.

## 2.2 Indicadores de Responsabilidade Social

Alguns itens são considerados essenciais para que uma empresa possa ser considerada socialmente responsável. O Instituto Ethos de Responsabilidade Social aponta sete indicadores, a saber:

- a) **Valores, Transparência e Governança:** De acordo com os critérios estabelecidos pelo Instituto Ethos, quando os valores éticos e sociais das empresas são percebidos como positivos pela sociedade, a tendência delas é ter uma vida longa, já que essa visão contribui para uma boa imagem da empresa. O oposto também pode acontecer, quando a sociedade percebe que não há nenhum tipo de contribuição no aspecto social, a empresa corre riscos em sua reputação e na imagem. Ainda segundo esses **princípios, a ética** deve compor a base da cultura de uma empresa, orientando sua conduta e fundamentando sua missão social.

Ainda sob a Os valores empresariais devem ultrapassar as determinações do processo produtivo da organização e o que acontece entre os limites físicos de suas instalações. **A consciência de que o impacto das suas atividades também vai muito além é o primeiro passo para uma efetiva mudança e adequação a uma nova realidade. A forma como a empresa concebe a responsabilidade social empresarial (RSE)** determina as suas ações, na promoção de mudanças favoráveis às gerações futuras e à construção de um mundo melhor e mais justo. De acordo com os parâmetros do Ethos, as diretrizes devem ser compartilhadas de modo claro para com os empregados, fornecedores e consumidores/clientes, bem como para a própria comunidade e para o governo.

A atuação cidadã e responsável da empresa deve considerar o seu envolvimento e os impactos de suas atividades sobre todos aqueles com os quais ela se relaciona: funcionários e suas famílias, clientes, fornecedores, o governo e a comunidade do entorno, entre muitos outros *stakeholders* (partes interessadas). A adoção de uma postura clara e transparente no que diz respeito a seus objetivos e compromissos fortalece a legitimidade social de suas atividades.

Para o Instituto Ethos, os gestores ao adotar uma postura socialmente responsável implica, necessariamente, atuar buscando trazer benefícios para a sociedade, propiciar a realização profissional dos empregados e promover benefícios para os parceiros e para o meio ambiente, sem deixar de lado o retorno para os investidores. Nesse sentido, a troca e o aprendizado permanentes são tão importantes para a empresa quanto as reflexões internas.

Dessa forma, o Instituto Ethos, por meio de iniciativas como os Indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial, tem incentivado as empresas a se conhecerem e a buscar novos caminhos para evoluir constantemente, e estimulado a busca por modelos de governança que atendam à demanda por um modo de produção mais colaborativo.

- b) **Público interno:** Segundo o Instituto Ethos, o funcionário é um dos mais importantes *stakeholders* da empresa. Atuar de forma socialmente responsável com o público interno significa mais do que respeitar os direitos garantidos pela legislação. Isso é imprescindível, mas também é necessário investir no seu desenvolvimento pessoal e profissional, assim como oferecer sucessivas melhorias nas suas condições de trabalho.

É preciso ainda respeitar as culturas locais e manter um relacionamento ético e responsável com as minorias e com as instituições que representam seus interesses. De acordo com o Instituto, o público interno deve estar inserido nas decisões estratégicas relacionadas a incremento de produtividade, substituição de recursos, avaliação de fornecedores, melhorias operacionais e outras medidas que corroborem para o desenvolvimento contínuo da empresa na adoção de uma gestão socialmente responsável. Nesse contexto, as empresas têm o desafio de aumentar os níveis de competitividade e produtividade, paralelamente à preocupação com a legitimidade social de sua atuação. O dinamismo dessa equação está representado pela necessidade constante de mudanças, que vão da escolha da matéria-prima para concepção dos produtos à abordagem dos processos produtivos.

- c) **Meio ambiente:** De todos os aspectos relacionados a Responsabilidade Social a que mais se destaca é o indicador que se refere ao meio ambiente. Hoje, a discussão em torno desse assunto é cada vez mais evidente, principalmente porque a maioria das empresas não estão mais preocupadas somente com o direcionamento do processo produtivo para a geração de riqueza e consumo, mas sim com a gestão responsável dos recursos

Pode-se constatar isso com diversos exemplos em todo o mundo, em que é possível afirmar que a evolução dos processos da iniciativa privada em relação à preservação de recursos naturais geram resultados mais favoráveis não somente para a sociedade e para as gerações futuras, mas para as próprias companhias, inclusive com ganhos financeiros. Além da preocupação com os processos produtivos e a busca por soluções para a substituição de insumos, as empresas têm a capacidade de influenciar o comportamento do consumidor – considerando-se aqui não apenas o cliente final, mas também o consumidor corporativo de bens e serviços e os responsáveis pelas compras públicas.

- d) **Fornecedores:** De acordo com o Instituto Ethos, com relação a fornecedores de igual ou menor porte, a empresa além de contribuir para o crescimento de seus fornecedores, deverá estimular e facilitar seu envolvimento em projetos sociais e ambientais, uma vez que eles também têm interesses comuns no público externo.
- e) **Consumidores e clientes:** De acordo com os indicadores estabelecidos pelo Instituto Ethos, a Responsabilidade Social implica em práticas de diálogo e engajamento da empresa com todos os públicos ligados a ela, a partir de um relacionamento ético e transparente. Por mais que essas práticas ainda sejam um desafio, muitas empresas têm se empenhado na aplicação delas.

Diante disso, são inúmeros os exemplos de como essas práticas tem se incorporado na gestão empresarial em estimular seus fornecedores e clientes a considerar os princípios da Responsabilidade Social. Essa iniciativa visa estimular e facilitar os processos de gestão socialmente responsável nas cadeias de valor das empresas já comprometidas com o tema e que esperam ampliar os resultados de suas ações por meio de seus fornecedores e clientes.

- f) **Comunidade:** tem relação com o público externo beneficiado por algum dos projetos sociais da empresa, geralmente refere-se à comunidade onde a empresa está instalada.
- g) **Governo e sociedade:** tem a ver com a adoção e abrangência de valores e princípios éticos, além da atuar de acordo com a legislação em vigor. Assume políticas de relacionamento com a sociedade e a concorrência de forma transparente e leal.

### 2.2.1 Instituto Ethos de Responsabilidade Social

O Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social é uma organização não governamental criada com a missão de mobilizar, sensibilizar e ajudar as empresas a gerir seus negócios de forma socialmente responsável, tornando-as parceiras na construção de uma sociedade sustentável e justa. O objetivo do Instituto Ethos é disseminar a prática da responsabilidade social empresarial, ajudando as organizações a:

- a) Compreender e incorporar de forma progressiva o conceito do comportamento empresarial socialmente responsável;
- b) Implementar políticas e práticas que atendam a elevados critérios éticos, contribuindo para o alcance do sucesso econômico sustentável em longo prazo;
- c) Assumir suas responsabilidades com todos aqueles que são atingidos por suas atividades;

- d) Demonstrar a seus acionistas a relevância de um comportamento socialmente responsável para o retorno em longo prazo sobre seus investimentos;
- e) Identificar formas inovadoras e eficazes de atuar em parceria com as comunidades na construção do bem-estar comum;
- f) Prosperar, contribuindo para um desenvolvimento social, econômica e ambientalmente sustentável.

### **2.2.2 Balanço Social**

Para Tinoco (2010, p.7), Balanço Social é um instrumento gerencial de gestão e de informação que visa evidenciar, de forma mais transparente possível, informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários da informação, na busca do desenvolvimento sustentável.

O balanço social possibilita identificar em termos numéricos o quanto a empresa investe em seus projetos sociais contribuindo para uma sociedade sustentável e igualitária.

Segundo Tenório (2004, p. 37)

O balanço social surgiu com o anseio da sociedade, por informações a respeito dos impactos que as atividades empresariais exercem sobre os trabalhadores, a sociedade, a comunidade e o meio ambiente. Os relatórios tradicionais priorizam informações de ordem financeira, econômica e patrimonial e não abordam elementos qualitativos ou o fazem superficialmente, sendo, portanto insuficientes para a avaliação do desempenho empresarial.

Pode-se entender que o balanço surge a partir de uma necessidade de valoração não somente no aspecto da mão de obra, mas de todas as pessoas envolvidas no processo produtivo e daquelas com que a empresa se relaciona, movidas pelo desejo de saber e acompanhar a trajetória empresarial quanto aos aspectos econômico-sociais.

### **2.2.3 Indicadores do Balanço Social**

Os indicadores de um modo geral, são formas concretas de evidenciar algum tipo de fenômeno, sendo, portanto objeto de análise. É por meio de um indicador que se manifesta uma referência analítica mediada por um processo investigativo. Podendo se estender em todas as áreas do conhecimento, uma vez que trata-se de conhecimento não do senso comum, mas do científico. Neste caso, delimita-se ao formato do balanço social.

Segundo Tinoco (2010):

- a) Indicadores sociais internos: refere-se ao público interno da empresa, representados pelos funcionários e seus dependentes. O objetivo é criar um ambiente saudável e harmonioso para o melhor desempenho das atividades e maior produtividade.



- b) Externos: o aspecto principal deste indicador centraliza-se no público externo, aquele que se relaciona com a empresa onde ela está inserida.
- c) Ambientais: são práticas adotadas com cautela que provoquem menos impacto ao meio ambiente, além de ações de proteção, preservação e educação ambiental.

Para Tinoco (2010), pode-se extrair uma série de indicadores do Balanço Social, tanto de aspecto quantitativo como qualitativo. Segundo ele, os indicadores permitem o acompanhamento e o monitoramento das ações planejadas e a forma como são executadas. No aspecto econômico pode-se analisar a produtividade social da empresa, a relação entre salários e as receitas brutas da empresa, o valor adicionado pó trabalhador.

No aspecto social, a evolução do emprego na empresa, a participação e evolução do pessoal por sexo e instrução, benefícios sociais (médico, odontológico, moradia, educação), política de proteção ao meio ambiente, entre outros. Já no aspecto ambiental, os recursos utilizados, reciclagem interna de resíduos, administração do meio ambiente, entre outros. Deduz-se as relações que se podem extrair, tanto econômicas como sociais e ambientais, são múltiplas.

#### **2.2.5 Modelo de Balanço Social da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso.**

A Assembleia Legislativa de Mato Grosso, através da Lei 7.687 de 25/06/2002, criou o Certificado de Responsabilidade Social de Mato Grosso, de autoria dos deputados José Riva, Humberto Bosaipo e Eliene Lima, que promove o reconhecimento público das instituições, empresas, órgãos públicos e OSCIPs – Organizações Sociais de Interesse Público.

Para o desenvolvimento desse trabalho a ALMT criou através do ato N° 07/07, em 02/04/2007, a Comissão Mista de Responsabilidade Social do Estado de Mato Grosso, que trata o Artigo 4° da Lei nº. 8.477 – D.O. 15.05.2006, responsável pelo estabelecimento do regulamento para concessão do certificado de Responsabilidade Social, aplicáveis aos Balanços Sociais.

Além disso, desde 2006 são realizados Seminários de Responsabilidade Social pela Comissão Mista de Responsabilidade Social do Estado de Mato Grosso e a Assembleia Legislativa, sempre na segunda quinzena do mês de maio, com o objetivo de divulgar e difundir o Balanço Social e o Certificado de Responsabilidade Social no Estado de Mato Grosso.

### **3 METODOLOGIA**

O objetivo geral deste estudo, de caráter exploratório, foi o de investigar se as empresas que se declaram socialmente responsáveis e financiadoras de projetos sociais, de fato o são, com base nas informações financeiras divulgadas em seu Balanço Social. A estratégia adotada é de caráter analógico, verificando a forma como essas empresas aplicaram seus recursos em benefício do social.

Para isso foram analisadas o Balanço Social de três empresas, duas na Capital de Cuiabá, e outra, no Município de Várzea Grande, com o propósito de analisar os indicadores que expressam as políticas e as estratégias que apontam para as ações socialmente responsáveis. Para análise dos dados foi tomado como referência o ano de 2010, uma vez que não foi possível o acesso ao Balanço Social de 2011 das respectivas empresas, como também para que houvesse o mesmo parâmetro avaliativo. A técnica utilizada é através da análise horizontal para a obtenção de conclusões acerca de uma situação social e outros aspectos relacionados ao assunto.

### **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS: CARACTERIZAÇÃO**

Esta parte reserva-se especificamente a descrever sobre as características das empresas, o seu ramo de atividade, tempo de atuação no mercado e suas políticas de investimentos sociais, além da apresentação dos indicadores de análise do balanço social e sua interpretação socioeconômica.

#### **4.1. Grupo Maggi**

As atividades do Grupo começaram em São Miguel do Iguaçu (PR), em 1977. A Sementes Maggi – como era conhecido – limitava-se à produção de sementes e comercialização de safras. A aquisição de terras no Estado de Mato Grosso, na década de 80, permitiu o incremento no plantio da oleaginosa e expansão dos negócios. E os resultados foram expressivos: ao longo dos anos, o Grupo se transformou em uma holding, formada por quatro divisões de negócios: Comercialização e Processamento, Agro, Energia e Navegação. A equipe de gestão ambiental do Grupo André Maggi, liderada pela Gerência de Sustentabilidade e Responsabilidade Social, reporta-se diretamente à Presidência e tem como papel fundamental desenvolver programas e atividades estratégicas, bem como gerenciar e apoiar tecnicamente as unidades produtivas para o cumprimento e desenvolvimento da política ambiental do Grupo.

Essa é a missão da área de Sustentabilidade e Responsabilidade Social, que visa alcançar um desempenho empresarial compatível com o objetivo de desenvolvimento sustentável e, desta forma, influir positivamente na qualidade de vida das gerações futuras. Para o Grupo André Maggi, os Compromissos Ambientais são ferramentas que contribuem

para uma produção sustentável, pois diferenciam empresas que manejam suas operações tendo o conceito de sustentabilidade como referência.

A Round Table on Responsible Soy (RTRS) é uma iniciativa que visa preparar, implementar e monitorar um diálogo entre todos os atores envolvidos na produção, processamento e comercialização responsável de soja. Com uma ampla base de partes interessadas, a RTRS busca o desenvolvimento de uma definição de soja responsável com princípios e critérios que abranjam os aspectos ambientais, econômicos e sociais.

#### **4.2 Refrigerante Marajá**

Refrigerantes Marajá S/A é constituída por sociedade anônima e considerada empresa de médio porte. Em 23 de agosto de 1963, na cidade de Rondonópolis/MT, foi fundada a Indústria de Bebidas Alves Pimenta & Cia. O nome “Marajá”, principal marca registrada, teve origem no nome do bairro em que a empresa instalou-se à época, apresentando desde sua origem o seu grande vínculo com a comunidade do entorno e sua vocação como empresa socialmente responsável.

Em 1968, a razão social passou para Indústria de Bebidas Marajá Ltda. No ano de 1982, a empresa instala-se em Várzea Grande, atuando até então como Revenda filiada ainda à indústria em Rondonópolis/MT. A operacionalização iniciou-se no dia 08 de fevereiro de 1982, onde foram realizadas as primeiras vendas e entregas na grande Cuiabá.

#### **4.3 Supermercado Modelo**

Considerado um dos maiores Grupos Varejistas de Mato Grosso, o Supermercado Modelo, iniciou suas atividades no ano de 1984, no bairro Cristo Rei, em Várzea Grande. A década de 90 iniciou com a abertura da loja Modelo Miguel Sutil, apresentando uma loja moderna e inovadora, a qual desde 1997 opera no sistema 24 horas. A partir de 2000, o Modelo iniciou um processo de expansão fora da Grande Cuiabá, chegando a 14 lojas em 2006.

A trajetória da rede de Supermercados Modelo foi guiada pela missão da empresa em oferecer aos clientes o que há de melhor em atendimento, produtos e satisfação. Promover um desenvolvimento sustentável faz parte dos valores do Modelo. Tanto, que a rede deu um importante passo rumo ao programa de conscientização ambiental junto à comunidade, fornecedores e colaboradores. No dia 4 de julho de 2007, em Cuiabá, a empresa lançou o Programa de Responsabilidade Socioambiental “Modelo Responsável”, um conjunto de projetos e ações planejadas e sistematizadas, com foco na sustentabilidade e responsabilidade socioambiental.

No mesmo ano, o Grupo saiu na frente, lançando as primeiras sacolas oxibiodegradáveis do Estado, que substituíram as sacolas de compra de plástico convencional. Em termos de “valores”, uma de suas políticas é o comprometimento com os critérios do “comércio justo”.

Assim, no final de 2007, o Grupo Modelo relançou o Projeto Produto de Mato Grosso, o qual foi reestruturado e incorporado ao Programa de Responsabilidade Social da empresa. O projeto visa incentivar os produtos fabricados, transformados, manufaturados ou produzidos no Estado, e que tenham componentes sociais ou ambientais agregados. Com a nova reestruturação do projeto, surgiu o selo de qualidade “Produto de Mato Grosso”, uma espécie de identificação para que o consumidor visualize com facilidade os produtos locais, fabricados, transformados, manufaturados ou produzidos na região.

#### **4.4 Análise dos indicadores sociais**

Este tópico prende-se exclusivamente a analisar os dados divulgados no Balanço Social das empresas objeto de estudo, divulgados no site da Assembleia Legislativa de Mato Grosso, entidade responsável por promover a divulgação de Balanços Sociais de empresas, instituições e organizações que atendem ao perfil estabelecido pelo Instituto Ethos e pela Lei 7.687 criada exclusivamente com o objetivo de reconhecimento de responsabilidade social.

O critério elegido é o mesmo para as três empresas, sendo a base de cálculo a Receita Líquida excluída dos impostos, devoluções, abatimentos e descontos comerciais. Sendo, portanto referência em relação aos indicadores sociais analisados em percentuais. Para melhor evidenciação dos dados numéricos priorizou-se a demonstração do Balanço Social de forma parcial para facilitar o acompanhamento interpretativo dos respectivos números referentes à aplicação de investimento social.

As informações descritas abaixo referem-se ao exposto no balanço social, referente ao exercício de 2010, extraído na íntegra do Balanço Social completo, disponível através do site da Assembleia Legislativa de Mato Grosso, pelo endereço eletrônico <http://www.al.mt.gov.br/TNX/index2.php?sid=245> O quadro abaixo apresenta os valores individuais das três empresas referente a Receita Líquida que serviu como base de cálculo para as análises sociais.

| <b>Indicadores econômicos</b> | <b>Grupo André Maggi</b> | <b>%</b> | <b>Refrigerante Marajá</b> | <b>%</b> | <b>Supermercado Modelo</b> | <b>%</b> |
|-------------------------------|--------------------------|----------|----------------------------|----------|----------------------------|----------|
| Receita Líquida               | 3.386.099                |          | 37.840                     |          | 422.145                    |          |
| Resultado operacional         | 206.342                  |          | 3.680                      |          | 24.276                     |          |
| Folha de pagamento bruta      | 157.439                  |          | 4.778                      |          | 35.882                     | %        |

**Quadro 1** – Identificação das empresas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Seguindo a ordem estrutural e hierárquica do balanço social, o primeiro indicador analisado foi o de ambiente interno com o objetivo de investigar quem recebeu maior percentual de investimento social por parte das empresas.

|                                      | <b>Grupo André Maggi</b> | <b>%</b>    | <b>Refrigerante Marajá</b> | <b>%</b>    | <b>Supermercado Modelo</b> | <b>%</b>    |
|--------------------------------------|--------------------------|-------------|----------------------------|-------------|----------------------------|-------------|
| Alimentação                          | 9.915                    | 0,29        | 203                        | 0,54        | 3.682                      | 0,87        |
| Saúde                                | 5.324                    | 0,16        | 80                         | 0,21        | 885                        | 0,21        |
| Segurança e Medicina no Trabalho     | 2113                     | 0,06        | 48                         | 0,13        | 232                        | 0,05        |
| Previdência Privada                  | 898                      | 0,03        | 0                          | 0           | 0                          | 0           |
| Educação e cultura                   | 276                      | 0,008       | 38                         | 0,10        | 100                        | 0,02        |
| Participação nos Lucros e Resultados | 15.227                   | 0,45        | 29                         | 0,08        | 899                        | 0,21        |
| Outros                               | 2.733                    | 0,08        | 0                          | 0           | 2819                       | 0,67        |
| <b>Total</b>                         | <b>37341</b>             | <b>1,10</b> | <b>420</b>                 | <b>1,11</b> | <b>8.804</b>               | <b>2,08</b> |

**Quadro 2** – Indicadores sociais – ambiente interno

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com os dados expressos nos índices do ambiente interno, as três empresas investiram em quase todos os indicadores. Os mais expressivos foram elencados no quadro acima, isso quer dizer que nem todos foram descritos e analisados. Entretanto, estão

hierarquicamente evidenciados no balanço social das respectivas empresas nos anexos desta pesquisa.

No Grupo Maggi, o quesito mais expressivo é o da participação nos lucros e Resultados com 0,45%, porém aqui, incide numa ambiguidade, uma vez que esse percentual não deixa claro tal investimento, se fora distribuído em separado do valor da remuneração mensal ou adicionado à ele mensalmente. Quanto ao item da alimentação, a referida empresa reserva 0,29%. Já a Refrigerante Marajá investiu 0,54% dos 1,11% do total destinado ao ambiente interno. E o Supermercado Modelo com 0,87% do total de 2,08%. Sendo, portanto a empresa que mais investe em alimentação.

Das Três empresas analisadas a que mais investiu no ambiente interno de sua Receita Líquida foi o Supermercado Modelo com 2,08%. Em segundo lugar a Refrigerante Marajá com 1,11% e o Grupo Maggi com 1,10%. Um dos índices que se destaca é em relação a previdência privada, o Grupo Maggi é o único que reserva de sua receita líquida 0,02% para esse tipo de benefício, ou seja, além do recolhimento normal da previdência social, a empresa se preocupa em oferecer um benefício que pode ajudar o trabalhador no final de sua carreira para fins de aposentadoria.

| <b>Indicadores</b>                                      | <b>Grupo Andre Maggi</b> | <b>%</b>                 | <b>Refrigerante Marajá</b> | <b>%</b>            | <b>Supermercado Modelo</b> | <b>%</b>                 |
|---|--------------------------|--------------------------|----------------------------|---------------------|----------------------------|--------------------------|
| Total de empregados                                     | 3.531                    |                          | 211                        |                     | 2.825                      |                          |
| Total de admissões                                      | 1.847                    | 21,67%<br>(329 func.)    | 84                         | - 4,54<br>(04 func) | 1.721                      | 12,12%<br>↓              |
| Total de demissões                                      | 1.518                    |                          | 88                         |                     | 1.535                      | (186)                    |
| Total de estagiários                                    | 13                       |                          | 2                          |                     | 28                         |                          |
| Total de empregados portadores de necessidade especiais | 66                       | 177<br>(111)<br>( 3,13%) | 7                          | 3%                  | 110 →                      | 142<br>( 32)<br>( 1,13%) |
| Total de prestadores de serviços terceirizados          | 444                      | 0,01                     | 11                         | 0,03                | 282                        | 0,07                     |
| Média salarial  | R\$ 958,96               |                          | R\$ 179,44                 |                     | R\$ 149,43                 |                          |

**Quadro 3 – Indicadores sociais: Corpo funcional**

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base nesses dados pode-se deduzir que o Grupo Maggi conseguiu preencher o número de funcionários demitidos, além da contratação de mais 329, atingindo uma margem positiva de 21,67% correspondente às admissões. Diferentemente da Refrigerante Marajá, que não repôs o total dos demitidos, ficando com um déficit de 4,54%. Já o Supermercado modelo fechou com uma margem positiva de 12,12%.

Ainda com base neste tópico, o que chama a atenção é quanto ao número de empregados estagiários. O Grupo Maggi investiu 0,0004% correspondendo à 13 contratações desse tipo. Já a Refrigerante Marajá a 0,005% o que corresponde a 02 estagiários. E o Supermercado modelo com 0,005% a 28 estagiários. Pode-se inferir que o investimento não é tão significativo, por um lado é fator positivo, pois a empresa preocupa-se em reconhecer os direitos trabalhistas do seu corpo funcional, porque na prática, sabe-se que a mão de obra dos estagiários não constitui despesa salarial quanto aos encargos sociais, já por outro lado restringe a possibilidade de estudante.

Outro indicador que se destaca é o que se refere a contratação de funcionários portadores de necessidades especiais, o que menos investe é a Refrigerante Marajá com apenas 7 funcionários do seu total de 211. Isso significa que a empresa cumpre apenas a legislação, não extrapolando esse percentual. O que se espera da maioria das empresas que se declaram socialmente responsável é o contrário, que elas vão além do estabelecido pela lei.

Em relação ao Grupo Maggi e o Supermercado Modelo ambos não atendem às normas estabelecidas do art. 93 da Lei 8.213/1991, que diz que a empresa com 100 (cem) ou mais empregados está obrigada a preencher de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento) dos seus cargos com beneficiários reabilitados ou pessoas portadoras de necessidades, ou seja, as referidas empresas contrataram um número menor ao que estabelece a lei. A Maggi com um percentual de 3,13% o que equivale a 111 pessoas portadores de deficiência. O Supermercado Modelo com 1,13% correspondente a 32 duas pessoas.

Isso significa que a empresa obrigatoriamente deve rever suas políticas de investimento econômico e social, principalmente seguir ao que determina a lei.

Outro dado que merece análise é o de prestadores de serviços terceirizados. A Maggi terceiriza seus serviços com 0,01% referente a 444, já a Refrigerante Marajá 0,02% correspondente a 11 prestadores. E por último o Supermercado Modelo com 282 prestadores que equivale a 0,07%, assumindo o primeiro lugar neste quesito. Por último, foi analisado a média salarial das três empresas, o Grupo Maggi paga a maior média com R\$ 958,96, o segundo a Refrigerante Marajá com R\$ 179,44 e por último o Supermercado Modelo com R\$ 149,43.

| <b>Indicadores</b>                   | <b>Grupo André Maggi</b> | <b>%</b>    | <b>Refrigerante Marajá</b> | <b>%</b>    | <b>Supermercado Modelo</b> | <b>%</b>    |
|--------------------------------------|--------------------------|-------------|----------------------------|-------------|----------------------------|-------------|
| Combate à fome e segurança alimentar | 845                      | 10,18       | 0                          | 0           | 15                         | 0,004       |
| Saúde                                | 345                      | 0,01        | 10                         | 0,03        | 9                          | 0,002       |
| Cultura                              | 788                      | 0,02        | 0                          | 0           | 61                         | 0,01        |
| Educação                             | 943                      | 0,03        | 27                         | 0,07        | 29                         | 0,007       |
| Esporte e lazer                      | 451                      | 0,01        | 46                         | 0,12        | 26                         | 0,006       |
| Outros                               | 1.089                    | 0,03        | 39                         | 0,10        | 116                        | 0,03        |
| <b>Total</b>                         | <b>4.461</b>             | <b>0,13</b> | <b>122</b>                 | <b>0,32</b> | <b>256</b>                 | <b>0,06</b> |

**Quadro 4** – Indicadores sociais - Ambiente externo/interação comunidade

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com esses dados o item que mais se destaca das três empresas é ao que se refere ao índice outros, do Grupo Maggi, porém não explicita de forma clara que tipo de projeto foi aplicado tal investimento.

Isso é um ponto negativo, já que o Balanço Social é um instrumento de divulgação e de domínio público, portanto direito de todos aqueles se relaciona com a empresa saber de forma especificada. Diante disso, o investimento mais relevante aplicado pela empresa é o da educação com 0,03%, superior a Refrigerantes Marajá ao Supermercado Modelo.

De todos os elementos do ambiente externo o que chama atenção de forma negativa é o de combate à fome e segurança. O Grupo Maggi é o único que demonstra um percentual de 10,18% de sua receita líquida. Enquanto que as outras duas empresas não investem nessa área.

Em contrapartida a Refrigerantes Marajá deixa claro através do seu indicador social que está muito mais preocupado em investir em esporte e lazer do que na área da educação e cultura.

| <b>Indicadores</b>  | <b>Grupo André Maggi</b> | <b>%</b>    | <b>Refrigerante Marajá</b> | <b>%</b> | <b>Supermercado Modelo</b> | <b>%</b>    |
|---|--------------------------|-------------|----------------------------|----------|----------------------------|-------------|
| Investimentos relacionados ao(s) processo(s) produtivo        | 6.298                    | 0,19        | 1242                       | 3,28     | 13.971                     | 3,31        |
| Projeto(s) Social(s) ambiental e/ ou ações educação ambiental | 363                      | 0,01        | 161                        | 0,42     | 259                        | 0,05        |
| <b>Total</b>  | <b>6.661</b>             | <b>0,20</b> |                            |          | <b>4.240</b>               | <b>3,36</b> |

**Quadro 5** – Indicadores sociais: ambiente externo interação Meio Ambiente

Fonte: Elaborado pelos autores.



Conforme os indicadores acima, o percentual maior de investimentos feitos pelas três empresas é o do processo produtivo, em detrimento das questões e ações ambientais. De certa forma é compreensível, já que a maioria das empresas visa à obtenção de lucro. O grupo Maggi com 0,19%, a Refrigerante Marajá com 3,28% e o Supermercado Modelo com 3,31%. Por outro lado, a que mais investe na área ambiental é a Refrigerantes Marajá com 0,42%, o Supermercado Modelo com 0,05% em segundo lugar e o Grupo Maggi com 0,01% .

| <b>Indicadores</b>   | <b>Grupo André Maggi</b> | <b>%</b> | <b>Refrigerante Marajá</b> |      | <b>Supermercado Modelo</b> |      |
|--|--------------------------|----------|----------------------------|------|----------------------------|------|
| Número total de acidentes de trabalho  | 125                      | 0,004    | 5                          | 0,01 | 165                        | 0,03 |
| Na seleção de fornecedores, é exigido padrões éticos e de responsabilidade social. | Sim                      |          | Sim                        |      | Sim                        |      |

**Quadro 6** – Indicadores sociais: Exercício Cidadania Empresarial

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação ao dado referente ao índice de acidentes no trabalho, o mais expressivo é o do Supermercado Modelo com 0,03%, ainda que a empresa tenha investido 0,13% em segurança e medicina do trabalho. Pode-se inferir que esses acidentes podem estar relacionados ao ramo de atividade empresarial, pois algumas funções são mais propícias ao risco de acidentes. O mesmo ocorre com o Grupo Maggi com 0,004% de acidentes contra os 0,06% de prevenção contra acidente. Infere-se que diante de tal investimento o número de acidentes deveriam ser reduzidos, uma vez que o percentual é superior ao número de funcionários acidentados. Por outro lado, a Refrigerantes Marajá apresenta menor número de acidentes no seu quadro funcional, porém a que se considerar que o número total de funcionários é bem inferior ao das duas empresas analisadas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A escolha temática e metodológica deste estudo pautou-se pelo interesse em conhecer de forma mais concreta os aspectos relacionados à Responsabilidade Social e pelo fato desse assunto ainda provocar certas indagações no contexto empresarial.

O estudo possibilitou analisar alguns indicadores do Balanço Social, assim como os aspectos conceituais e históricos desse assunto. Embasados nas diferentes literaturas infere-se que ainda existem discrepâncias quanto à adoção do balanço Social por parte de algumas empresas.

Ao mesmo tempo, constatou-se mudanças nas práticas de algumas organizações de médio porte, ao selecionar as três empresas objeto desta pesquisa. Pode-se atribuir tal mudança à divulgação daquelas que já assumiram uma postura sócio responsável ou ainda pela pressão da própria sociedade. Seja qual for a razão, os resultados sempre serão positivos, uma vez que a Responsabilidade Social é muito ampla, abarrotando inúmeros fatores de aspectos econômicos, sociais e ambientais. Principalmente quando as empresas são estimuladas a divulgar o seu Balanço Social e seu relatório de Sustentabilidade.

A pesquisa possibilitou também, através do estudo de caso, analisar os indicadores sociais e o quanto eles representam em termos de percentuais em relação a Receita Líquida de cada uma das empresas. Com base nas informações divulgadas, pôde-se constatar que as três empresas atendem ao perfil estabelecido tanto pelo Instituto Ethos quanto pela Assembleia Legislativa de Mato Grosso.

Embora alguns itens chamam a atenção de forma bastante expressiva, como, por exemplo: o Grupo Maggi e o Supermercado Modelo, ambas não atendem a legislação do art. 93 da Lei 8.213/1991, parâmetro legal para direcionar os gestores na contratação de pessoas portadoras de necessidade especiais, ainda assim receberam o Certificado de Responsabilidade Social pela Assembleia legislativa. Pode-se deduzir que não houve uma investigação mais detalhada por parte dessa entidade.

Outro indicativo que se destaca, porém não descrito anteriormente no demonstrativo individual no início desta análise, é em relação ao número de pessoas sem escolaridade, ou seja, a contratação de analfabetos, mesmo que seja em quantidade reduzida. Pode-se perceber que as empresas ainda continuam contratando pessoas sem escolaridade. Por um lado, pode ser fator positivo porque oportuniza a esse público uma possibilidade de interagir com aqueles que possuem grau de instrução a querer estudar e buscar conhecimento.

Por outro, infere-se o entendimento de que esse tipo de ação beneficia a empresa com o pagamento de mão de obra mais barata. Neste caso, sugere-se que empresa além de continuar com esse tipo de projeto, aumente o seu volume de investimento em educação e cultura.

Outro aspecto que vale a pena ressaltar é em relação ao ambiente externo, O Supermercado Modelo prioriza a cultura à educação com um percentual maior, ou seja, de

0,01%, porém se esse percentual for somado ao 0,007% do item educação, o total será igual ao percentual investido nesse mesmo indicador do seu público interno com 0,02%.

Observa-se aqui que as ações das duas empresas atendem ao perfil esperado, uma vez que a sociedade vê a educação como necessária, salvadora de alguns problemas sociais e urgente. Ainda que foram expostas algumas ressalvas em relação a alguns dos indicadores do Balanço Social, de um modo geral, constatou-se um interesse por parte das três empresas em criar projetos que beneficiem de alguma forma a sociedade e investir financeiramente na área socioambiental. Isso pôde ser constatado não somente através desta pesquisa, mediante cálculo e estudo dos indicadores, mas de outras fontes de divulgação de massa, a mídia, falada e escrita, a participação de todas elas em ações de caráter social.

Diante de tudo que foi exposto e inúmeras leituras, foi possível perceber também que este assunto não se esgota aqui, uma vez que ainda provoca várias discussões não só quanto à adoção do balanço social ou da responsabilidade, mas também da sustentabilidade ambiental.

## 6 REFERÊNCIAS

ASHLEY, P.A. (Coord.); et al. **Ética e Responsabilidade Social nos Negócios**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BERNARDO, Denise Carneiro dos Reis; CALEGÁRIO Cristina Lelis Leal; PESSANHA, Gabriel Rodrigo Gome; PINTO, Lauisa Barbosa. **Responsabilidade Social Empresarial: uma análise dos Balanços Sociais das Sociedades Anônimas de Capital Aberto**. In ENCONTRO DA ANPAD, 29. 2005, Brasília/DF: ANPAD, 2005.

MARTINS, J.P.S. **Responsabilidade Social Corporativa: Como a Postura Responsável Compartilhada Pode Gerar Valor**. São Paulo: Komedi, 2008.

TACHIZAWA, T. **Gestão Ambiental e Responsabilidade Social Corporativa: Estratégias de Negócios Focadas na Realidade Brasileira**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TENÓRIO, F.G. (Org.); et al. **Responsabilidade Social Empresarial: Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço Social e o relatório da sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

ZARPELON, Márcio Ivanor. **Gestão e Responsabilidade Social: NBR 16.001/SA 8.000: Implantação e Prática**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

### Fontes consultadas

Lei 8.213/1991

Lei 8.477 de 15/052006

Lei 7.687 de 25 de junho de 2002

<http://www.al.mt.gov.br/TNX/>

[www.modeloiga.com.br](http://www.modeloiga.com.br)

<http://www.marajarefrigerantes.com.br/portal/>

<http://www.grupoandremaggi.com.br/>

<http://www3.ethos.org.br/>

<http://www.iso26000qsp.org/>

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

PEREIRA, Vanusa Batista<sup>1</sup>; OLIVEIRA, Josmária Lima Ribeiro de<sup>2</sup>

## RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo identificar se práticas de educação corporativa encontrada 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 quanto 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:** Universidade corporativa. Educação corporativa. Tribunal de Contas.

## ABSTRACT

This study aimed to identify whether corporate education practices found in Courts of Auditors Brazilians are noticeable through the demands of the New Public Accounting. Currently, there are 34 Courts of Accounts in Brazil, with 27 state, local and Federal 6. The research was conducted through a survey (survey) and electronic characterized as descriptive as your goals and how to approach the problem, qualitative and quantitative. The population is comprised of servers Brazilian Audit Court, separating into two groups: servers school leaders \ institutes accounts or related sectors; servers and not leaders. Two questionnaires were used for each group, developed with the use of the tool Google Docs. Participants were 13 officers and 153 servers not leaders who accessed the online questionnaire in the period from 30/10/2012 to 20/12/2012. Regarding the results of the survey, were detected practices EC aligned to New Public Accounts, making it necessary, however, the development of new skills focused on educational activities and strategic planning, lacking advances mainly on ways to post review training.

**Keywords:** Corporate University. Corporate Education. Court of Auditors.

---

1 Mestre em Administração, Especialista em Custos e Gestão Empresarial, graduada em Ciências Contábeis e Direito, Professora da Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT

2 Doutora em Ciência da Informação, mestre em Administração com ênfase em agronegócio, especialização em administração de sistemas de informação, graduação em Ciências Contábeis e Administração. Professora da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Faculdade Batista de Minas Gerais e Faculdade de Estudos Administrativos de Minas Gerais – FEAD/MG.

## INTRODUÇÃO

A partir da segunda metade do século XX, o mundo se surpreendeu com a velocidade em relação as 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 onde 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). Todas essas mudanças também atingiram o setor de aprendizagem nas organizações, influenciados pelo desenvolvimento dos processos e técnicas, fazendo com que os antigos departamentos de treinamento e desenvolvimento deem lugar a um sistema mais completo de aquisição de conhecimentos, surgindo, então a educação corporativa. (VIEIRA e FRANCISCO, 2012). A passagem do T&D tradicional para educação corporativa deu destaque e força estratégicos 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.

Nesse sentido, Naddeo (2008) reforça afirmando que o conhecimento representa o maior capital da humanidade, sendo assim, saber conhecer e ser capaz de aplicar um certo conhecimento na prática diária e em especial na vida profissional é sinal de competência. Mas, para que isso aconteça, torna-se imprescindível que haja interação entre os aspectos teóricos e práticos. Nesse novo contexto, o conhecimento é essencial, tendo como principal ferramenta o aprendizado, sendo que este tem como foco a organização que aprende. O conhecimento é o propulsor para o desenvolvimento de novas capacidades que por sua vez criam novos produtos e serviços, melhorando os anteriormente implantados. (TARAPANOFF, 2011).

E, quando se fala em organizações públicas, faz-se necessário que os servidores públicos tenham capacidade de desenvolver ações que lhes proporcionem uma base para melhor compreender a realidade que os cercam, afim de que suas atitudes possam 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 aos impactos na formulação, implementação e avaliação das políticas públicas.

No âmbito da administração pública, os projetos de educação passaram a adotar o modelo das escolas de governo, no intuito de garantir a produção, retenção e disseminação do conhecimento. Esses organismos representam, hoje, uma grande estratégia no intuito de alcançar as expectativas e necessidades cada vez maiores das pessoas, bem como para garantir o desempenho satisfatório dos organismos públicos. Neste ambiente, a atualização técnica e educação permanente dos servidores públicos tornam-se um dos principais objetivos da área governamental, o que deve levar essas organizações públicas a investirem cada vez mais em programas de educação continuada.

Várias são as organizações públicas que já adotam o modelo de universidade corporativa, entre as quais destaca-se o Banco do Brasil, Sabesp e Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBOLI, 2004). A tendência é que muitas outras instituições públicas substituam o T&D tradicional por essa nova modalidade, e isso levou a pesquisadora a verificar junto aos Tribunais de Contas brasileiros se as práticas de educação corporativa existentes nessas instituições atendem às demandas da Nova Contabilidade Pública. 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 que o mundo passa por uma necessidade premente de obter informações que subsidiem as tomadas de decisão. 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 e o prazo atual previsto é o exercício de 2014, conforme portaria da Secretaria do Tesouro Nacional.

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 consequente incorporação de novas técnicas e procedimentos, impactando não só os profissionais da área contábil, mas também os diversos setores e agentes públicos.

## **1 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? Elas 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 que carecem de esclarecimentos, a começar pela própria definição do termo, uma vez que não há consenso do que seja aprendizagem organizacional. Também não são pacíficas as questões relacionadas a quem aprende (indivíduo, organização ou a ambos), ou mesmo ao que está sendo aprendido, ao momento em que ocorre a aprendizagem e quanto aos resultados que ela provoca (PRANGE, 2001). Conforme Warkins citado por Choo (2011), existem três formas de aprendizagem organizacional: a aprendizagem formal (que 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, que podem 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, o que sofreu maior mudança nesses últimos anos foi a forma como nosso cérebro percebe a passagem do tempo (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 que possibilitem dizer que houve mudança no comportamento do indivíduo, antes e após a aquisição dos CHAs (Conhecimentos, Habilidades e Atitudes), eis o desafio para os pesquisadores que adentram nos estudos acerca do fenômeno da aprendizagem organizacional (ZANELLI; BORGES-ANDRADE; BASTOS, 2004).

De acordo com Naddeo (2008), qualquer ser humanos possui a capacidade para aprender e adquirir novos conhecimentos. Nesse sentido, o autor acrescenta que é de grande importância o reconhecimento dos próprios limites como forma de procurar superá-los, já que cada um age de maneira diferente. Assim, ao detectar uma lacuna na sua formação se esforçará por suprimi-la, seja dominando a tecnologia ou, em muitos casos, a si mesmo. O importante é estar sempre pronto a aprender e a mudar o que for necessário. (NADDEO, 2008).

Contudo, a simples participação num treinamento não é garantia de aprendizado, que somente será alcançada no momento em que o indivíduo colocar em prática o conteúdo do treinamento, 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 facilitada pelo comportamento aprendido. Negativa quando o desempenho da tarefa de transferência desse indivíduo é dificultada pelos comportamentos aprendidos. Como ainda pode ser zero, quando não afeta nem positiva, nem negativamente, não percebendo nada do que se possa dizer, 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 para que as empresas se transformem em organizações que aprendem é justamente criar uma cultura de aprendizagem flexível às mudanças.

Um método apropriado, segundo Daft, (2002), é conhecido como desenvolvimento organizacional que foca nos aspectos humanos e sociais da organização como uma forma de melhorar sua capacidade de se adaptar e resolver problemas, utilizando-se de técnicas de desenvolvimento organizacional que podem auxiliar nesse processo. As interferências de desenvolvimento organizacional se traduzem em treinamento de grupos distintos ou de todos

os participantes da organização, devendo os superiores detectarem a necessidade e apoiarem a mudança.

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).

### **1.1 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 identificadas 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 como 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 vem 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 relacionar-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 que se apresentarem 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) fala sobre o conhecimento de negócios globais, que exige o treinamento de gerentes em um novo conjunto de habilidades técnicas e comerciais que levem em conta o ambiente competitivo e cheio de incertezas.

O desenvolvimento de liderança cria um ambiente onde todos os colaboradores são encorajados a ser 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.

## 1.2. 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 que é importante compreender as forças que sustentaram o aparecimento desse fenômeno e destaca cinco pontos: organizações flexíveis, era do conhecimento, rápida obsolescência do conhecimento, empregabilidade e a educação para estratégia global.

Entre as dez melhores empresas apontadas no guia 2003, segundo Brandão (2006), cinco possuem universidade corporativa, como é o caso da Redecard, McDonald's, Tigre, Natura e BankBoston. Quando o assunto é desenvolvimento profissional, dentre as quarenta melhores empresas nesse item, apontada pelo guia, onze possuem universidade corporativa, a saber: Alcoa, Algar, AmBev, Datasul, Embratel, Lojas Renner, Microsiga, Real ABN Amro, Senac-SP, Software e Visanet. Nesse sentido Eboli (2004) destaca a Pesquisa RH 2010, realizada em 2000 pelo Programa de Estudo em Gestão de Pessoas da FIA-FEA/USP, coordenado pelos professores André Fischer e Lindolfo Albuquerque, cujo objetivo era identificar as principais características de um modelo competitivo de gestão de pessoas e quais as empresas que já teriam tal modelo, despontando ABB, Accor Brasil, Alcoa, BankBoston, Brahma, Citibank, Dow Química, Dupont, Unilever, HP, IBM, 3M, Microsoft, Motorola, Natura, Nestlé, Rhodia, Siemens e Xerox. Vale destacar que várias dessas empresas também se destacaram por possuírem uma cultura empresarial competitiva, além de um sólido sistema de educação corporativa, como é do caso da ABB, BankBoston, Brahma, HP, 3M e Natura.

Eboli (2004) ainda aponta outro estudo relacionado aos principais desafios de gestão de pessoas, entre os quais são destacados: atrair, capacitar e reter talentos, gerir competências, gerir conhecimento, formar o perfil de profissional demandado pelo setor. Em relação às principais tendências de mudança na gestão de pessoas, os estudos mostram como mais citados: o autodesenvolvimento, o comprometimento das pessoas com objetivos organizacionais, a educação corporativa, a gestão de competências e a gestão do conhecimento. Ressalte-se que a maioria das aludidas empresas possui uma postura empresarial pautada por ética, inovação, compromisso com o país, com RH, respeito pelo consumidor, responsabilidade ambiental e social. Torna-se imprescindível que as empresas desenvolvam seus talentos e competências no intuito de aumentar sua competitividade e obter melhores resultados nos negócios.

Para Bastos (2006) a qualificação do trabalhador emerge do conjunto de transformações que estão reconfigurando o mundo do trabalho. Esse autor questiona a respeito dos ambientes das organizações, dizendo que estes devem estar voltados constantemente para a formação continuada ou contínua das pessoas, a fim de que estas possam atender novas

demandas postas ao trabalhador para atuar neste cenário e de que forma 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 que,

O ambiente dinâmico das organizações requer o desenvolvimento de ações voltadas à constante capacitação das pessoas, com vista a torná-las mais eficazes naquilo que fazem. 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 é entendido 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 Marinelli (2007).

[...] Houve uma época em que os conhecimentos e saberes apreendidos nas instituições de ensino formavam uma bagagem intelectual para a vida inteira. Um diploma não era apenas um título, mas um certificado de competência vitalícia. Esse tempo passou, e apenas a lembrança pode preservá-lo. [...] Não mais basta acumular-se conhecimentos para depois deles usufruir. É essencial estar preparado para aproveitar e explorar todas as possibilidades de aprendizado, da atualização, do enriquecimento, para enfrentamento das mudanças que a todo momento nos assaltam. (MARINELLI, 2007, p. 17).

Nesse sentido, Gil (2011) reforça que as empresas carecem de pessoas ágeis, competentes, que sejam empreendedoras e estejam dispostas a assumir riscos. Além disso, precisam ser capazes de conduzir o negócio da empresa, de produzir bens e prestar serviços altamente competitivos. Para isso precisam desenvolver pessoas, ou seja, oferecer-lhes não apenas conhecimentos e habilidades para o adequado desempenho de suas tarefas, como também a formação básica para elas possam transformar velhos hábitos, desenvolver atitudes e se capacitar buscando melhorar seus conhecimentos, tornando-se melhores naquilo que fazem. É um processo que ultrapassa apenas o treinamento e abrange componentes que os aproximam do processo educativo. Dessa maneira, em algumas organizações fala-se em educação para o trabalho e educadores é o nome que se dá aos profissionais de treinamento. (GIL, 2011).

De acordo com Meister, 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.

|           | <b>CENTRO DE TREINAMENTO</b> | <b>UNIVERSIDADE CORPORATIVA</b>   |
|-----------|------------------------------|-----------------------------------|
| 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        |

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

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).

### **1.3 Educação corporativa e a Nova Contabilidade Pública: um novo cenário de aprendizagem e o papel dos Tribunais de Contas**

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 (NBCASP). 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 exigirão 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, porém, 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. As autoridades que comandam a política fiscal devem tomar decisões baseadas em dados fornecidos por sistemas de informações que traduzam corretamente a situação do patrimônio da entidade pública, tanto nos aspectos macro, quanto microestruturas e que promovam a realização de diagnósticos e projeções adequadas, objetivando a otimização dos recursos. É nesse contexto que surge a Ciência Contábil, como instrumento de gestão financeira e patrimonial. 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.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), face ao processo de harmonização, passou a desenvolver projetos e ações destinados à regulamentação da Contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. De acordo com o CFC, algumas atuações para a concretização da harmonização estão sendo realizadas em diversas instâncias, tais como: projeto de lei para alteração da Lei Federal nº 4.320/1964, como também a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP), que em inglês são as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Além disso, já foram editadas e se encontram em fase de implantação as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

A convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) 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, bem como 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, que 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 práticas 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.

## **2 METODOLOGIA**

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, que segundo Gil (2010), Vieira (2002) e Malhotra (2001) tem 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 ultrapassa 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, que 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. Houve uma participação de servidores de 20 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.

Considerando que a Nova Contabilidade Pública é tema que vem sendo discutidos no âmbito da administração pública de todas as esferas de governo, federal, estaduais e municipais, importante verificar a forma como vem sendo discutido no âmbito dos Tribunais de Contas, órgãos de controle externo auxiliares do poder legislativo e que, por essa magnitude, necessitam estar preparados para essa nova realidade, e como a educação corporativa vem acolhendo essa realidade. Diante disso, foram feitas quatro perguntas de múltipla escolha a fim de identificar se existem ações efetivas por parte dos tribunais de contas em relação à preparação dos servidores, jurisdicionados e comunidade externa para a Nova Contabilidade Pública. E, em caso positivo, verificar se entre as modalidades de capacitação/treinamento ofertados foram contempladas atividades voltadas para adequação às mudanças no processo contábil ao setor público, bem como qual o público alvo. Também se investiga se os Tribunais através das escolas de contas oferecem algum tipo de avaliação aos servidores após retorno dessas capacitações/treinamentos. E, ainda, se a Nova Contabilidade Pública exige o desenvolvimento de novas competências por parte do servidor envolvido. Essa parte foi encerrada com um espaço para comentários do respondente acerca de alguma questão anteriormente respondida.

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.

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.

### **3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

Considerando a importância da fase de implantação e consolidação da Nova Contabilidade Pública, a exigir dos gestores públicos de todas as esferas de governo uma atenção redobrada, necessitando, portanto, não apenas de treinamentos, mas também de uma nova postura frente à gestão da coisa pública, de uma maior transparência, que sejam disponibilizadas às pessoas informações sobre a gestão pública de uma forma menos complexa e ao mesmo tempo atendendo às determinações legais. Tudo isso exige daquele que vai auditar essas contas além de um conhecimento aprofundado, também uma nova postura, que sejam agentes que levem ensinamentos e esclarecimentos aos gestores a fim de realizarem uma auditoria orientativa e não apenas punitiva. É o que se espera dos servidores dos tribunais de contas. Portanto, como um órgão de controle externo, auxiliar do legislativo, deve investir não apenas em formação de seus profissionais ligados à área no sentido de conhecimento técnico, mas também de valorização desses profissionais, a fim de que se sintam mais motivados para realizar suas atribuições. Nesse sentido, 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. Devido não ser o objetivo principal da pesquisa, 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.

#### **3.1 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 haviam 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, em dez deles os respondentes disseram que existem ações práticas nesse sentido que abrangem não apenas

os servidores como também os jurisdicionados, sendo que os dirigentes de três tribunais afirmaram que 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.

Esses dados são importantes no sentido de mostrar que os tribunais de contas estão preocupados com a adequação de seu pessoal técnico, como também daqueles que irão ser auditados (os jurisdicionados), a fim de que tenham um conhecimento prévio sobre a maneira correta e legal de gerir a coisa pública, buscando evitar consequências indesejáveis, com prejuízos aos cofres públicos e por consequência à sociedade como um todo. 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, que, 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, seja por parte daqueles que irão fiscalizar os jurisdicionados, cujo papel torna-se de suma importância.

### **3.2 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 Eboli (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.

### **3.3 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, o que exige muita atenção dos gestores públicos de todas as esferas de governo, aumentando a demanda não apenas por treinamentos, onde novas competências individuais são requeridas, uma maneira nova de atuar. É o que se espera dos servidores dos Tribunais de Contas.

Quando perguntado aos servidores se haviam 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, como também os jurisdicionados para a Nova Contabilidade Pública, enquanto que 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 não apenas servidores e jurisdicionados como também a comunidade em geral.

As ações são desconhecidas por 17% dos servidores, enquanto 10% afirmaram que não há nenhuma ação por parte dos Tribunais a respeito do tema.

Conforme ficou demonstrado no Gráfico 30, percebe-se que os servidores estão cientes de que de fato existem ações efetivas dos Tribunais de Contas para recepcionar a Nova Contabilidade Pública. Contudo, as respostas ficaram equilibradas quanto à clientela contemplada por essas ações.

Um dos servidores não dirigentes chegou a afirmar que as ações se distanciam da realidade do corpo técnico, não havendo distinção entre as áreas que atuam no âmbito municipal e estadual claramente observado nos treinamentos realizados. Esse comentário merece atenção pois, interessante destacar que Estados e Municípios são realidades distintas, sendo que os municípios são os que sentem mais dificuldades com essas mudanças, prova disso é o próprio prazo de adequação dado para que essa mudança fosse colocada em prática. Enquanto para a União o prazo para entrar em vigência foi 2011, aos Estados o prazo foi 2012 e aos Municípios esse prazo foi limitado a 2013. Contudo, a carência dos municípios ainda é muito grande pois os cursos oferecidos ainda deixam a desejar.

Comparando os resultados obtidos neste item com a resposta dos dirigentes à questão similar, percebeu-se que estes 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, como mostrado na Tabela 1.

**Tabela 1**

Percepção de dirigentes x não dirigentes sobre ações ofertadas pelos TCs na preparação de servidores/jurisdicionados/comunidade para a Nova Contabilidade Pública

| <b>RESPOSTAS QUESTIONÁRIOS</b>                               | <b>DIRIGENTES</b> | <b>NÃO DIRIGENTES</b> |
|--|-------------------|-----------------------|
| *Sim, apenas para os servidores.                             | 3 (23%)           | 44 (29%)              |
| *Sim, voltados para servidores e jurisdicionados.            | 10 (77%)          | 55 (36%)              |
| Sim, voltados para servidores, jurisdicionados e comunidade. |                   | 11 (7%)               |
| *Não há nenhuma ação efetiva voltada ao tema.                |                   | 15 (10%)              |
| Não sei informar.  |                   | 27 (17%)              |
| *Outros  |                   | 1 (1%)                |
| <b>TOTAIS</b>  | <b>13 (100%)</b>  | <b>153 (100%)</b>     |

**Legenda: (\*) Respostas comuns aos dois grupos**

Fonte: Dados da pesquisa, 2012

Em que pese ambos os grupos se posicionarem 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 que entre os servidores não dirigentes há os que ainda afirmam não existir ou desconhecerem 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 a 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, como 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 desse tipo de capacitação.

Isso mostra que 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 a 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 no sentido de que estão ofertados capacitações e treinamentos voltados ao tema, para e 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 a fim de que todos os seus servidores estejam abarcados.

### **3.4 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 o gráfico a seguir um número muito pequeno de servidores participaram de avaliações. Apenas 15% disseram que foram submetidos a avaliações após capacitações, enquanto que mais da metade, ou seja, 52% negaram que tenham participado dessas atividades ao retornarem das capacitações sobre a Nova Contabilidade Pública.

Pelo resultado apresentado acima, 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 valor do treinamento à luz dessas informações. Dessa forma, a avaliação pode ser feita antes, durante ou depois do treinamento. É uma atividade delicada e complexa e por isso enfrenta rejeição. Contudo, não se deve esquecer que dela depende o sucesso de um treinamento. Borges-Andrade citado por Abbad et al (2012) confirma que:

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.

O objetivo dessa avaliação pode ser uma ação isolada de TD&E ou um conjunto dessas atividades, um programa de TD&E. Essas ações podem gerar resultados imediatos que são avaliados em dois níveis, conforme modelos propostos por Kirkpatrick (1976) e Hamblin (1978).

1 Reação, que contempla as opiniões dos participantes em relação ao grau de utilidade e dificuldade do curso, bem como em relação à satisfação com o mesmo.

2 Aprendizagem, ou aquisição, por esses participantes de conhecimentos, habilidades e atitudes – CHAs. (ABBAD, et al, 2012, p. 20)

De acordo com Kirkpatrick e Hamblin citados por Abbad (2012), as ações de TD&E podem ter efeitos a longo prazo em dois ou três níveis, que são a nível de comportamento no cargo, a nível de organização ou mudanças e a nível de valor final ou alterações na produção ou nos serviços prestados pela organização.

### **3.5 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 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 a fim de 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 de que a Nova Contabilidade Pública exige 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.

**Tabela 2**

Comparação entre as respostas dos dirigentes e não dirigentes a exigências de novas competências pela Nova Contabilidade Pública

| DESCRIÇÃO DA QUESTÃO  | OPÇÕES DE RESPOSTAS | Identificação (usada para questões comuns) |            |
|---|---------------------|--|------------|
|   |                     | Servidores                                 | Dirigentes |
| Considerando o conceito de competência: "(...) faculdade de mobilizar um conjunto de recursos cognitivos (saberes, capacidades, informações) para solucionar com pertinência e eficácia uma série de situações. Estão ligadas a contextos culturais, profissionais e condições sociais. (PERRENOUD, P. Construir competências desde a escola. Porto Alegre: Artmed, 1999)", responda: na sua opinião a nova Contabilidade Pública exige o desenvolvimento de novas competências para o servidor lotado no TC, especialmente o ligado à área contábil? | Sim.                | 84,3%                                      | 100,0%     |
|   | Não.                | 3,9%                                       | ,0%        |
|   | Indiferente.        | 10,5%                                      | ,0%        |
|   | Outros.             | 1,3%                                       | ,0%        |
|   | Total               | 153  | 13         |

Fonte: Dados da pesquisa, 2012

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).



## CONSIDERAÇÕES FINAIS

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, o que dificulta 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, o que somente se conseguirá 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 que a análise não contou 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 reforça-se a atenção para esse resultado que ora se apresenta. Assim, recomenda-se, para novas abordagens sobre o tema: realizar pesquisa semelhante em cada um dos tribunais de contas brasileiros, o que possibilitaria um trabalho comparativo, mais abrangente, dos diferentes perfis de servidores.

Em suma, os resultados da presente pesquisa possibilita afirmar com base nos resultados apresentados de acordo com a amostra analisada que: faz-se necessário melhorar o modelo de gestão de pessoas por competências (organizacionais e humanas); necessita-se criar sistemas eficazes de avaliação. Considera-se que esta pesquisa contribuiu ao relatar a experiência de órgãos que são referências 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.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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.

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.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. 61p. disponível em: <[http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988\\_29.03.2012/CON1988.pdf](http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_29.03.2012/CON1988.pdf)>. Acesso em: 19 jun 2012.

BRASIL (Ministério da Fazenda). **Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)> Acesso em: 30 jul. 2011.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 19, de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de

despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em: 30 Jul. 2011.

**BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000..** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 30 Jul. 2011.

**BRASIL. Lei Nº 11.638, de 28 de Dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 30. Jul. 2011.

**BRASIL. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 30 Jul. 2011.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante (Brasília). Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

**Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS.** Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 16 jul. 2011.

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

\_\_\_\_\_. Aprendizado como inteligência organizacional. In: TARAPANOFF, Kira (org). **Aprendizado organizacional: fundamentos e abordagens multidisciplinares.** vol. 1. Curitiba: Ibpx, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em 30 jul.de 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Seminário Regional das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 2008. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em 30 de jul. de 2011.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. Métodos de pesquisa em Administração. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 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.

DINO, Daniel. **MT será o primeiro estado do Brasil a adotar o modelo internacional de contabilidade.** Mato Grosso, dez 2011. Disponível na internet em: <http://www.sad.mt.gov.br/notimprimir.php?id=393>. Acesso em 13 dez. 2011

DUTRA, Joel Souza; FLEURY, Maria Tereza Leme e RUAS, Roberto. (orgs.) **Competências: conceitos, métodos e experiências.** São Paulo: Atlas, 2012

EBOLI, Marisa; FISCHER, André Luiz; MORAES, Fábio Cássio Costa; AMORIM, Wilson Aparecido Costa de. (orgs). **Educação corporativa: fundamentos, evolução e implantação de projetos.** São Paulo: Atlas, 2010.

EBOLI, Marisa. Educação corporativa: panorama e perspectivas. In: BOOG, Gustavo e BOOG, Magdalena (coord). **Manual de treinamento e desenvolvimento: gestão e estratégias**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006, p. 57 – 68.

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

ESCOLA DE CONTAS PÚBLICAS PROFESSOR BARRETO GUIMARÃES. **Nossa história**. Disponível em: <<http://escola.tce.pe.gov.br:8080/escola/index.php/institucional/2012-07-20-19-08-28>>. Acesso em 01 mai 2013.

EASTERBY-SMITH, Mark; ARAUJO, Luis. Aprendizagem organizacional: oportunidades e debates atuais In: EASTERBY-SMITH, Mark; BURGOYNE, 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.

IFAC – **International Federation of Accountants**. [online]. Disponível em: <<http://www.ifac.org>> Acesso em 17 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **IFAC. International Public Sector Accounting Standards of the International**

**Federation of Accountants(IPSAS/IFAC)**. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 4 ago. 2011.

IPSASB. **International Public Sector Accounting Standards Board**. New York: IFAC, 2010. Disponível em: < <http://www.ifac.org/PublicSector/Projects.php#InProgress> >. Acesso em: 17 jun. 2011.

JESUS, Anderson Macedo de e MOURÃO, Luciana. **Conhecimento organizacional em escolas de governo: um estudo comparado**. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2012, vol.46, n.4, pp. 939-968. ISSN 0034-7612. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v46n4/a03v46n4.pdf>>. Acesso em 29.04.2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo, Atlas, 2003.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3ª edição. 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**. 3ª edição. 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

MATIAS-PEREIRA, J. . **Administração Pública Comparada**: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia - RAP. RAP. Revista Brasileira de Administração Pública, v. 42, p. 61-82, 2008.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

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

MOURA, Renilda da Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental**.uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2003. Disponível em <[http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest\\_dissert\\_014.pdf](http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_014.pdf)> Acesso em 14 Jul 2011.

MUNDIM, Ana Paula Freitas. Desenvolvimento de produtos e educação corporativa. São Paulo: Atlas, 2002.

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

NIYAMA, J. K.**Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

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.

PASCARELLI FILHO, Mário. **A nova administração pública**: profissionalização, eficiência e governança. São Paulo: DVS, 2011.

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.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 3.ed. Brasília: Franco & Fortes, 1996.

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](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.

QUINTANA, et al. **Contabilidade Pública**: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

RYAN, S. Instrumentalização do potencial humano: foco na gestão do conhecimento. In: KANAANE, Roberto; ORTIGOSO, Sandra Aparecida Formigari. **Manual de Treinamento e Desenvolvimento do Potencial Humano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 45-64.

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

SENGE, Peter M. **A quinta disciplina**: arte e prática da organização que aprende. 28. ed. Ro de Janeiro: BestSeller, 2012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SIEGEL, S.; CASTELLAN, N.J. Jr. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006. 448 p.

SOUZA, Paulo Renato. Educação, economia e sociedade: um mundo novo e uma nova educação. In: EBOLI, Marisa et al. **Educação corporativa**: fundamentos, evolução e implantação de projetos. São Paulo: Atlas, 2010, p. 3-18.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Contabilidade Governamental**. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/treinamentos\\_eventos.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos.asp)>.

Acesso em: 14 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Legislação**. <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/pcasp\\_adm\\_federal.htm](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/pcasp_adm_federal.htm)>. Acesso em: 04 jan. 2011.

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

\_\_\_\_\_. **Aprendizado organizacional**: contexto e propostas. Vol. 2. Curitiba: Ibpx, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Escola de Contas e Capacitação Prof. Pedro Aleixo**. Disponível em: <[http://www.tce.mg.gov.br/?cod\\_secao=5J&tipo=1&url=&cod\\_secao\\_menu=1IMX](http://www.tce.mg.gov.br/?cod_secao=5J&tipo=1&url=&cod_secao_menu=1IMX)>. Acesso em: 01 mai 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. **Histórico**. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/sid/344?pid=24>>. Acesso em: 01 mai 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instituto Serzedello Corrêa. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/isc>>. Acesso em 01 mai 2013

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, Sonia. Como elaborar questionários. São Paulo: Atlas, 2009

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](http://www.scielo.br/pdf/prod/v22n2/aop_200901007.pdf), acesso em 26 dez 2012.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Brasília: CAPES:UAB, 2009.

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

# RECONHECIMENTO DE RECEITAS NOS HOSPITAIS GERAIS DA REGIÃO DE SOROCABA

SILVA, Wilson Xavier da<sup>1</sup>; MARION, José Carlos<sup>2</sup>

## RESUMO

O principal objetivo deste estudo, mais especificamente da pesquisa, foi verificar como, e em qual momento, os hospitais qualificados como gerais, da região de Sorocaba reconhecem as receitas, analisando a aplicação ou não do Regime de Competência. A pesquisa foi composta por 32 hospitais gerais da região de Sorocaba, com uma amostra por acessibilidade que totalizou 10 hospitais. Trata-se de uma pesquisa com abordagem tanto qualitativa quanto quantitativa, do tipo descritiva; foi desenvolvida por meio de uma pesquisa de campo, com utilização do questionário como instrumento de coleta de dados, aplicada junto a profissionais de contabilidade. Os resultados evidenciaram que em 7 hospitais pesquisados não é aplicado o regime de competência, para o reconhecimento das receitas, pois basicamente o registro é feito no momento em que o faturamento é enviado (por meio da emissão da nota fiscal) levando à conclusão de que não há uma uniformidade nos registros das receitas. Uma proposta de contabilização, visando atender as práticas contábeis, segue apresentada ao final deste artigo.

**Palavras-chave:** Princípios de Contabilidade. Regime de Competência. Hospitais. Receitas.

## ABSTRACT

The main purpose of this study, specifically the research was to determine how, and at what time, hospitals classified as general, in Sorocaba recognize revenue, examining whether or not the Regime of Competence. The survey consisted of 32 general hospitals in Sorocaba, with a sample accessibility totaling 10 hospitals. This is a research approach with both qualitative and quantitative, descriptive research type, developed through a field survey using the questionnaire as a tool for data collection, applied with the accounting profession. The results showed that in 7 hospitals surveyed is not applied the accrual basis, for the recognition of revenue, primarily because the record is made at the time the billing is sent (through the issuance of invoice) leading to the conclusion that there is no uniformity in the revenue records. A proposed accounting, to meet accounting practices, presented follows the end of this article.

**Keywords:** Principles of Accounting. Accrual Basis. Hospitals. Revenue.

---

1 Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUCSP; Especialista em Contabilidade Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUCSP; Professor da Universidade Paulista, UNIP, Unidade Sorocaba

2 Livre Docência pela FEA, Universidade de São Paulo, USP; Pós Doutorado pela Kansas University - Kansas - EUA; Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, USP; Mestrado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, USP; Professor Titular da Faculdade de Ciências Gerenciais de Jundiaí - FCG-Escola Internacional de Negócios - R Senador Fonseca, 1182, Centro, 13201-017, Jundiaí, SP; Professor associado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo principal da contabilidade é a análise do patrimônio de uma entidade, ou seja, pessoa física ou jurídica, sendo a sua maior utilização nas empresas (pessoa jurídica). Essa análise precisa ser consistente, pois sua finalidade é produzir e fornecer informações úteis para todo e qualquer usuário (pessoas ou mesmo organizações que tenham algum tipo de interesse em conhecer a real situação patrimonial de uma empresa).

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam toda a base de sustentação para o desenvolvimento da contabilidade.

Para a Equipe de Professores da FEA/USP (2008, p. 265) os princípios contábeis “podem ser conceituados como premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela contabilidade, premissas que são a cristalização da análise e observação da realidade econômica, social e institucional”.

Um dos princípios fundamentais de contabilidade é o Princípio da Competência, que estabelece que as receitas provenientes de vendas de produtos ou prestação de serviços, bem como os custos e despesas necessárias para gerá-las sejam mensuradas e reconhecidas na ocorrência do fato gerador, independente do recebimento ou pagamento.

Visando integrar-se ao padrão internacional, o Brasil fundou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em 2005; e em janeiro de 2008 divulgou a aprovação da sua estrutura conceitual de contabilidade, totalmente convergente com as normas internacionais do IASB (International Accounting Standards Board).

A Estrutura Conceitual Básica do CPC (R1) trata do “regime de competência”, que estabelece o reconhecimento das receitas e os custos e despesas para gerá-los, da mesma forma que o princípio: na ocorrência do fato gerador, transferindo os benefícios, riscos e controle ao comprador. Existem atividades que possuem algumas particularidades e que geram dificuldades para a mensuração das receitas e o CPC 30 estabelece algumas condições que devem ser satisfeitas, para enquadramento do fenômeno econômico, cabendo ao contador o julgamento profissional do momento adequando (ocorrência do fato gerador) para esse registro.

Neste sentido, surge uma questão delicada nas instituições de saúde. Os hospitais trabalham com a saúde das pessoas, o que torna o processo de prestação de serviço algo não passível de previsão quanto ao término do mesmo, pois depende muitas vezes, de fatores que fogem ao controle, como por exemplo, a reação do paciente a uma medicação. (MÃES, CUNHA; OLINQUEVITCH, 2006, p.2).



Alves Júnior e Biazzi (2007, p. 293) complementam:

As contas hospitalares são faturadas, na maioria dos casos, conforme um cronograma de entrega de contas definido pelos convênios. Este cronograma não coincide com a data da alta de todos os pacientes atendidos. Assim, se o faturamento for considerado como critério definidor de receita, haverá muitos atendimentos realizados com despesas já reconhecidas, já que foram gastos materiais, medicamentos, mão de obra, entre outros, e reconhecimento tardio de receita. Quando a data de envio de contas mais próxima do encerramento do atendimento pertencer à próxima competência, pode haver reconhecimento de receita em competência diferente da realização da despesa. Portanto, existem serviços a faturar que compõem a receita.

Daí a preocupação do registro das receitas nos hospitais.

A pesquisa desenvolvida por Mães, Cunha e Olinquevitch (2006) – para analisar se às demonstrações contábeis dos hospitais particulares do Estado de Santa Catarina, na ótica do Princípio da Competência – revelou que 75% dos hospitais ferem o princípio da competência no reconhecimento das receitas.

A pesquisa desenvolvida por Alves Júnior e Biazzi (2007), para tratar do Orçamento da Receita de um Hospital, também contribui para destacar a importância do registro das receitas.

Neste contexto, com base nos conceitos apresentados e considerando os estudos empíricos realizados, os Hospitais possuem grande complexidade e especificidade em seus processos de registro das receitas, o que leva à seguinte questão problema:

“Os hospitais gerais da região de Sorocaba aplicam o regime da competência para o registro do seu faturamento?”

## **2 A TRANSFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL APÓS A CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)**

A partir de 2001, as normas internacionais que tinham o nome de IAS (International Accounting Standard), passaram a se chamar Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS – International Financial Reporting Standards). Nesse mesmo ano, segundo Lemes e Carvalho (2010, p.2) “houve grande consenso na comunidade empresarial internacional quanto à necessidade de se dotar de mais consistência o preparo de tais normas internacionais”.

Desde então, o número de países que utiliza as IFRSs cresceu substancialmente, tornando mais próximo o objetivo do IASB de estabelecer um conjunto comum de normas de contabilidade para utilização em todo o mundo.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi fundado em 2005, por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.055/05, com o objetivo de uniformizar a linguagem contábil do Brasil com o padrão internacional.

No lugar de princípios, postulados e convenções, a estrutura do CPC e da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), aprovado pela Resolução 539/08 apresentava:

- a) Os pressupostos básicos: Regime de Competência e Continuidade.
- b) 04 (quatro) características qualitativas, que são atributos que fazem com que a contabilidade seja útil para o usuário: Compreensibilidade, Relevância (sendo a materialidade como fator primordial para observância desta característica), Confiabilidade (devendo ser observado a Representação Adequada, Primazia da Essência sobre a Forma, Neutralidade, Prudência e Integridade, na característica qualitativa da confiabilidade) e Comparabilidade.

A Deliberação CVM n.º 675/2011, publicada no Diário Oficial da União do dia 15/12/2011, revogou a Deliberação CVM 539/08 e aprovou o PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, elaborado a partir do The Conceptual Framework for Financial Reporting (BV2011), emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB).

No Capítulo 3 da nova Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, é definido que apenas duas são as Características Qualitativas Fundamentais das Demonstrações Contábeis e que, obrigatoriamente, devem ser sempre observadas: relevância e representação fidedigna. As demais são Características Qualitativas de Melhoria da Qualidade das Demonstrações Contábeis: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, menos críticas, mas, ainda assim, altamente desejáveis.

Essas características qualitativas de melhoria podem também auxiliar na determinação de qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno. (CPC 00 R1, QC19).

O Quadro 1 apresenta as Características Qualitativas.

|  |                         |
|--|-------------------------|
| <b>Características Qualitativas Fundamentais</b>             | Relevância              |
|  | Representação Fidedigna |
| <b>Características Qualitativas de Melhoria da Qualidade</b> | Comparabilidade         |
|  | Verificabilidade        |
|  | Tempestividade          |
|  | Compreensibilidade      |

**Quadro 1** – Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil, Deliberação CVM 675/11

Fonte: Elaborado pelo Autor com base em Silva (2010, p. 23) divisibilidade de realizar o pagamento. tecendo , medicamentos, exames,

Cabe ressaltar que os dois Pressupostos Básicos (competência e continuidade), constantes na versão anterior do Pronunciamento Conceitual Básico, tiveram seu destaque eliminado dentro da nova estrutura introduzida pelo atual Pronunciamento Conceitual Básico (R1); entretanto, continuam presentes na versão atual em seu Capítulo 4, o qual traz o texto que ainda remanesce em relação à versão anterior, conforme segue:

- a) Competência (seções 22, e 92 a 98 da versão anterior): tratado nas seções 4.47 a 4.53, as quais abordam questões relacionadas ao reconhecimento de receitas e despesas.
- b) Continuidade (seção 23 da versão anterior): tratado na seção 4.1 como premissa subjacente.

### **3 REGIME DE CAIXA E COMPETÊNCIA**

Comumente, deparamo-nos com esta situação: um empresário avaliando o desempenho de sua empresa, em termos de lucros ou prejuízos, através da sobra ou falta de dinheiro em caixa. Sobra de dinheiro em caixa não é sinônimo da obtenção de lucro e sua falta não se caracteriza sinônimo de prejuízo. A sobra ou falta de dinheiro em caixa apenas reflete as decisões relacionadas às operações dentro de uma empresa, tais como: compras de estoques, investimentos, aumento da planta, lançamentos de novos produtos, contratações de funcionários, vendas à vista ou a prazo, etc.

A apuração de resultados, considerando apenas o momento que efetivamente ocorrem entradas e saídas de caixa, é conhecida como regime de caixa.

Pelo regime de competência, as despesas e as receitas são registradas quando efetivamente ocorrem e independente do seu pagamento ou recebimento. Desta forma, o resultado é apurado no momento da ocorrência do fato gerador.

De acordo com Marion (2010, p.85) esse regime de competência “é universalmente adotado, aceito e recomendado pela Teoria da Contabilidade e também pelo imposto de renda. Evidencia o resultado da empresa (lucro ou prejuízo) de forma mais adequada e completa”.

Segundo o CPC 00 R1, p. 11 OB17:

O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

A apuração adequada do desempenho (lucro ou prejuízo) de uma empresa se dá pelo regime de competência.

#### **4 RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DIANTE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS**

No Pronunciamento Conceitual Básico, a receita é definida como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais. (CPC 00, 2011).

Segundo o CPC 30 (2009, p. 2), a questão primordial na contabilização das receitas é “determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”.

Quando se tratar de prestação de serviços, a receita deve ser reconhecida de acordo com o seu estágio de acabamento (proporção de serviços prestados) desde que o resultado final possa ser estimado confiavelmente.

O desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- a) Mensuração confiável da proporção de custos e despesas utilizados para a prestação de serviços, de acordo com o estágio de acabamento.
- b) For provável que os recursos econômicos serão para o prestador de serviços.

O CPC evidencia e destaca que se a receita for mensurável e se possa razoavelmente esperar a cobrança, esta deverá ser reconhecida. Em geral quando os riscos e benefícios sobre os ativos são passados para terceiros, cabe ao contador à questão do julgamento. Os contadores que praticavam o registro apenas no momento da emissão da nota fiscal terão que quebrar este paradigma, para atender as novas exigências na prática do registro contábil das receitas.

#### **5 ASPECTOS RELACIONADOS AO HOSPITAL E ÀS ATIVIDADES HOSPITALARES**

Segundo o documento “Conceitos e Definições em Saúde”, publicado pelo Departamento de Sistemas e Redes Assistenciais, da Secretaria Nacional de Ações Básicas a Saúde (BRASIL, 1977) tem-se o conceito de hospital.

O hospital é parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência-médico-sanitária completa, tanto curativa como preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive domiciliar e cujos serviços externos irradiam até o âmbito familiar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhes supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente.

Os recursos mencionados são necessários à comunidade e devem ser administrados para gerar os serviços que ela necessita, com o menor custo possível e o nível máximo de qualidade, para que remunerem adequadamente os fatores de produção: trabalho e capital. (MARTINS, 2000, p. 17).

Para Gonçalves et al. (2006, p.38), os hospitais são instituições prestadoras de serviços, “de grande importância social, que se configuram como sistemas abertos, pois além de sofrerem a ação do meio, são influenciados continuamente pelas mudanças que ocorrem em todos os campos sociais”.

Dentre os diversos tipos de estabelecimentos listados no documento “Tipos de Estabelecimento”, do Ministério da Saúde (Brasil, 2006a), são considerados tipos de hospitais: Hospital Geral, Hospital Especializado e Hospital Dia.

| TIPOS DE HOSPITAIS            |  |
|-------------------------------|--|
| <b>Hospital Geral</b>         | Destinado à prestação de atendimento nas especialidades básicas, por especialistas e/ou outras especialidades médicas. Pode dispor de serviço de Urgência/Emergência e, deve dispor igualmente, de Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Terapia (SADT) de média complexidade. Pode ter ou não o Sistema de Procedimentos de Alta Complexidade (SIPAC). |
| <b>Hospital Especializado</b> | Destinado à prestação de assistência à saúde em uma única especialidade/área. Pode dispor de serviço de Urgência/Emergência e SADT. Geralmente de referência regional, macro regional ou estadual.   |
| <b>Hospital Dia</b>           | Especializado no atendimento de curta duração, com caráter intermediário entre a assistência ambulatorial e a internação.  |

#### Quadro 2 – Tipos de Hospitais

Fonte: Adaptado pelo Autor de Brasil (2006a)

O Hospital Geral, foco de nossa pesquisa, é definido por Borba (1991, p. 59) como aquele:

Capacitado a assistir pacientes de várias especialidades clínicas e cirúrgicas, podendo ser limitado a um grupo etário (hospital infantil), a um determinado grupo da comunidade (hospital militar) ou a finalidade específica (hospital de ensino).

O Glossário “Projeto de Terminologia em Saúde”, do Ministério da Saúde (BRASIL, 2004, p.61) define o porte de um hospital pela “sua capacidade, medida em quantidade de leitos hospitalares”. No mesmo glossário há a classificação dos hospitais, quanto ao porte, como mostra o Quadro 3.

| PORTE            | NÚMERO DE LEITOS    |
|------------------|---------------------|
| Pequeno          | Até 50 leitos       |
| Médio            | De 51 a 150 leitos  |
| Grande           | De 151 a 500 leitos |
| Capacidade Extra | Acima de 500 leitos |

**Quadro 3** – Classificação dos Hospitais Quanto ao Porte

Fonte: Elaborado pelo Autor, com base em Brasil (2004, p. 61)

A receita de um hospital pode ser decomposta de acordo com a fonte pagadora, conforme publicação na Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde – RAHIS, de 2008, citada por Alves Júnior (2009, p.49).

- a) Convênios: também chamados de operadoras de saúde, são pessoas jurídicas constituídas sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que operam produto, serviço ou contrato de Plano Privado de Assistência à Saúde, regulado pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) (BRASIL, 2004, p. 77).
- b) Particulares: pessoas físicas que contratam e se responsabilizam pelo pagamento dos serviços hospitalares prestados por elas utilizados.
- c) SUS: sistema público brasileiro de saúde.
- d) Outras fontes pagadoras: todas as demais fontes de receita. Incluem-se aqui as receitas não operacionais, como as doações, auxílios e subvenções públicas, juros de aplicações financeiras, entre outras.

Com relação às receitas provenientes do SUS, destacamos:

Alta Complexidade: como o conjunto de procedimentos que, no contexto do SUS, “envolve alta tecnologia e alto custo, objetivando propiciar à população o acesso a serviços qualificados, integrando-os aos demais níveis de atenção à saúde (atenção básica e de média complexidade)”. (BRASIL, 2009, p.30-31).

As principais áreas que compõem a alta complexidade do SUS, e que estão organizadas em “redes”, são:

Assistência ao paciente portador de doença renal crônica (por meio dos procedimentos de diálise); assistência ao paciente oncológico; cirurgia cardiovascular; cirurgia vascular; cirurgia cardiovascular pediátrica; procedimentos da cardiologia intervencionista; procedimentos endovasculares e extracardíacos; laboratório de eletrofisiologia; assistência em traumatologia-ortopedia; procedimentos de neurocirurgia; assistência em otologia; cirurgia de implante coclear; cirurgia das vias aéreas superiores e da região cervical; cirurgia da calota craniana, da face e do sistema estomatognático; procedimentos em fissuras lábio palatais; reabilitação protética e funcional das doenças da calota craniana, da face e do sistema estomatognático; procedimentos para a avaliação e tratamento dos transtornos respiratórios do sono; assistência aos pacientes portadores de queimaduras; assistência aos pacientes portadores de obesidade (cirurgia bariátrica); cirurgia reprodutiva; genética clínica; terapia nutricional; distrofia muscular progressiva; osteogênese imperfeita; fibrose cística e reprodução assistida. (BRASIL, 2009, p. 32-33).

Média Complexidade: como aquela que tem o objetivo de atender os principais agravos de saúde da população, com procedimentos e atendimento especializados. São serviços como consultas hospitalares e ambulatoriais, exames e alguns procedimentos cirúrgicos. É constituída por procedimentos ambulatoriais e hospitalares situados entre a atenção básica e a alta complexidade. (BRASIL, 2006)

## **6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A pesquisa, segundo Diehl e Tatim (2004, p.47) é “um procedimento racional e sistemático, cujo objetivo é proporcionar respostas aos problemas propostos. Ao seu desenvolvimento é necessário o uso cuidadoso de métodos, processos e técnicas”.

Nesse contexto, a metodologia pode ser definida como:

O estudo e a avaliação de diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica. A metodologia permite, portanto, a escolha da melhor maneira de abordar determinado problema, integrando os conhecimentos a respeito dos métodos em vigor nas diferentes disciplinas científicas. (DIEHL; TATIM, 2004, p. 47).

Para o estudo em questão optamos pela pesquisa de abordagem tanto qualitativa quanto quantitativa, do tipo de pesquisa descritiva. Na composição do referencial teórico houve a utilização de levantamentos bibliográficos, em meio eletrônico, em banco de dissertações e teses, em periódicos e documentos. E, para a composição da pesquisa propriamente dita foi realizada uma pesquisa de campo, composta por 32 hospitais gerais da região de Sorocaba, com uma amostra por acessibilidade que totalizou 10 hospitais. A referida pesquisa foi realizada com contadores, diretores administrativos e gerentes administrativos que responderam um questionário, para avaliar o momento que os hospitais processam o registro de suas receitas (faturamento).

A Direção Regional de Saúde (DRS-XVI) tem como cidade sede “Sorocaba”, cidade localizada no interior do Estado de São Paulo, polo regional de saúde pública, formada por 48 municípios, atendendo mais de 2.000.000 de pessoas. Com base nos dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) existem 32 (trinta e dois) hospitais gerais nas cidades que compõem a DRS –XVI. O Estado de São Paulo possui 765 hospitais classificados como gerais. A cidade de São Paulo possui 158 e a cidade de Sorocaba conta com 7 hospitais gerais.

O Quadro 4 apresenta as cidades que integram a Direção Regional de Saúde (DRS-XVI).

| <b>DIREÇÃO REGIONAL DE SAÚDE (DRS-XVI)</b> |                     |                 |                    |
|--|---------------------|-----------------|--------------------|
| Alambari                                   | Capela do Alto      | Itararé         | Riversul           |
| Alumínio                                   | Cerquilha           | Itu             | Salto              |
| Angatuba                                   | Cesário Lange       | Jumirim         | Salto de Pirapora  |
| Apiáí                                      | Guapiara            | Mairinque       | São Miguel Arcanjo |
| Araçariguama                               | Guareí              | Nova Campina    | São Roque          |
| Araçoiaba da Serra                         | Ibiúna              | Piedade         | Sarapuí            |
| Barra do Chapéu                            | Iperó               | Pilar do Sul    | Sorocaba           |
| Bom Sucesso de Itararé                     | Itaberá             | Porto Feliz     | Tapiraí            |
| Boituva                                    | Itaóca              | Quadra          | Taquarivaí         |
| Buri                                       | Itapetininga        | Ribeira         | Tatuí              |
| Capão Bonito                               | Itapeva             | Ribeirão Branco | Tietê              |
| Campina do Monte Alegre                    | Itapirapuã Paulista | Ribeirão Grande | Votorantim         |

**Quadro 4** – Cidades que integram a Direção Regional de Saúde (DRS-XVI)

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do CNES (BRASIL, 2011)

## 7 RESULTADO DA COLETA DE DADOS DOS QUESTIONÁRIOS

### 7.1. Grupo 1 = Estrutura da Contabilidade

Neste grupo, procuramos obter informações relativas à estruturada da contabilidade.

Dentre as questões enumeram-se as seguintes: saber se a contabilidade é própria, se possui contabilidade de custos e qual o perfil dos profissionais do setor de contabilidade dos hospitais.

| <b>Estrutura da Contabilidade</b> | <b>Frequência Absoluta</b> | <b>Frequência Relativa</b> |
|-----------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Possui contabilidade própria      | 9                          | 90%                        |
| Possui contabilidade terceirizada | 1                          | 10%                        |
| <b>Total</b>                      | <b>10</b>                  | <b>100%</b>                |

**Quadro 5** – Estrutura da Contabilidade

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 5 mostra que 9 (nove) hospitais (90%) possuem contabilidade própria. Existe uma tendência nas empresas que terceirizam a contabilidade, em se preocupar apenas com a parte fiscal. Este fato ficou evidenciando quando contatamos os hospitais que compõem a amostra deste trabalho, para envio do questionário e ouvimos como resposta de alguns deles, que não tinham qualquer acesso às informações contábeis.



Destacamos que os escritórios de contabilidade prestam serviços de consultoria, oferecendo serviços referentes a planejamento e análise gerencial, cabendo aos gestores dos hospitais buscarem essas informações para melhores tomadas de decisão.

| Descrição                          | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|------------------------------------|---------------------|---------------------|
| Possui contabilidade de custos     | 3                   | 30%                 |
| Não possui contabilidade de custos | 7                   | 70%                 |
| <b>Total</b>                       | <b>10</b>           | <b>100%</b>         |

**Quadro 6** – Contabilidade de Custos

Fonte: Elaborado pelo Autor

Buscamos identificar a existência de um setor de custos nos hospitais, para auxiliar na gestão dos custos dos procedimentos hospitalares e conforme quadros 5 e 6, os hospitais (70%) não possuem.

Nos hospitais, principalmente os enquadrados como gerais, que trabalham com uma grande variedade de serviços, conhecer os custos de cada um deles, são fundamentais para analisar quais serviços geram margem de contribuição favorável, pois tanto os convênios particulares como o SUS pagam pelos serviços com base em uma tabela de preços. Também é comum nos hospitais a exigência dos médicos sobre a utilização de materiais médicos de determinadas marcas de sua preferência (normalmente mais caras). Em época de grande concorrência que vivemos, a diminuição dos custos é muito importante para manter uma organização competitiva. Se os hospitais podem comprar materiais com menor custo e qualidade igual, não vemos razões do porque não fazê-lo.

## 7.2. Grupo 2 = Contabilização dos Atos e Fatos Contábeis nos Hospitais

| Dificuldade  | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|--|---------------------|---------------------|
| Falta de Sistema Integrado                         | 5                   | 30%                 |
| Desconhecimento da necessidade                     |                     | 0%                  |
| Falta de funcionários nas dependências do hospital | 2                   | 10%                 |
| Atraso causado pelos médicos                       | 3                   | 30%                 |
| <b>Total</b>                                       | <b>10</b>           | <b>100%</b>         |

**Quadro 7** – Principal Dificuldade para Registrar o Faturamento pela Competência

Fonte: Elaborado pelo Autor

Segundo o Quadro 7, a falta de um sistema integrado para 5 hospitais (50%) e o atraso causado pelos médicos em outros 3 (três) hospitais (30%), representam o principal complicador para registrar o faturamento pela competência.

Nos sistemas integrados, um dado pode ser utilizado por várias áreas sem o retrabalho de digitá-los novamente, o que, agiliza o fechamento da conta hospitalar; sem contar na maior confiabilidade das informações, por ser uma única fonte de dados. No caso dos atrasos causados pelos médicos, ocorre quando o mesmo deixa de preencher o laudo médico (nele o médico relata os procedimentos médicos), atrasando o prazo para fechamento e envio das contas.

| <b>Momento</b>                     | <b>Frequência Absoluta</b> | <b>Frequência Relativa</b> |
|------------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| No momento da alta do paciente     | 3                          | 40%                        |
| No momento do envio do faturamento | 7                          | 70%                        |
| <b>Total</b>                       | <b>10</b>                  | <b>100%</b>                |

**Quadro 8** – Momento da Contabilização das Receitas com Pacientes Internados

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 8 evidencia o fato dos hospitais ferirem o princípio da competência. Em 7 (sete) hospitais (70%) a receita é registrada apenas no envio do faturamento ao convênio. Cada convênio possui um cronograma, que pode variar entre 20 e 60 dias, além do tempo que o paciente ficará em atendimento. Outros 3 hospitais (30%) registram as receitas no momento da alta do paciente.

Percebemos ao longo dos anos que a emissão da nota fiscal era a base para o registro das receitas, não só em hospitais, como em outras empresas.

Na alta do paciente, o hospital possui as condições estabelecidas pelo CPC 30 para reconhecer as receitas com a prestação de serviços: a receita pode ser confiavelmente mensurada (pois todo o atendimento foi realizado e desta forma sabe-se o preço da prestação de serviços); é provável que os benefícios econômicos fluam para a entidade (a contrapartida do atendimento, que é o recebimento ou compromisso de pagamento por parte do tomador do serviço) e as despesas para a prestação de serviços foi mensurada (sabe-se a quantidade de materiais e medicamentos, além dos honorários médicos dispensados no atendimento).

| <b>Momento</b> | <b>Frequência Absoluta</b> | <b>Frequência Relativa</b> |
|----------------|----------------------------|----------------------------|
| Sim            | 1                          | 10%                        |
| Não            | 9                          | 90%                        |
| <b>Total</b>   | <b>10</b>                  | <b>100%</b>                |

**Quadro 9** – Registro da Receita Diferida, Caso o Paciente não tenha Recebido Alta no final do mês

Fonte: Elaborado pelo Autor

O CPC 30 destaca a questão do registro proporcional aos serviços prestados. Na prestação de serviços hospitalares é normal um paciente com internação em um mês e alta no mês seguinte, principalmente na virada do mês, com internação entre os dias 28 e 30. Apenas 01 (um) dos 10 hospitais pesquisados procede com o registro parcial, conforme Quadro 9.

Lembramos que o paciente começa a gerar custos desde o momento de sua internação e a contabilidade deveria registrar as receitas proporcionais a esses custos.

| <b>Teto</b>   | <b>Frequência Absoluta</b> | <b>Frequência Relativa</b> |
|---------------|----------------------------|----------------------------|
| Sim           | 5                          | 50%                        |
| Não           | 4                          | 40%                        |
| Não se aplica | 1                          | 10%                        |
| <b>Total</b>  | <b>10</b>                  | <b>100%</b>                |

**Quadro 10** – O Hospital Possui Teto para Atingir

Fonte: Elaborado pelo Autor

No Quadro 10 procuramos identificar os hospitais que possuem teto (meta) de atendimentos e valores para atingir. O teto é estabelecido aos hospitais que atendem pelo SUS.

Na Alta Complexidade, o teto refere-se à produção médica do mês, condicionada até um determinado montante baseado no (número de procedimentos x preço unitário), estabelecido em contrato. O hospital receberá mensalmente a importância referente aos serviços efetivamente prestados, de acordo com os valores unitários de cada procedimento, previstos na Tabela do Ministério da Saúde/SUS, para procedimentos de alta complexidade. O valor que o hospital receberá, caso atinja o teto já está estabelecido no contrato. Caso o hospital preste mais serviços do que ficou estabelecido em contrato, não receberá por isso.

Na Média Complexidade também existe um valor fixo que os hospitais recebem, para atingirem o teto de atendimentos médicos do mês. A grande diferença em relação a Alta Complexidade é que, independente do hospital atingir o teto, o valor fixo estabelecido em contrato é recebido. Os hospitais buscam atingir o teto, pois se a produção for sempre inferior, correm o risco de ter o valor do contrato revisado. Apenas os hospitais que atendem pelo SUS podem se enquadrar na condição de atingir o teto mensal.

| <b>Valor Excedente</b> | <b>Frequência Absoluta</b> | <b>Frequência Relativa</b> |
|------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Sim                    | 2                          | 20%                        |
| Não                    | 3                          | 30%                        |
| Não se aplica          | 5                          | 50%                        |
| <b>Total</b>           | <b>10</b>                  | <b>100%</b>                |

**Quadro 11** – Registro do Valor Complementar da Média Complexidade Quando não Atinge o Teto no Reconhecimento das Receitas Mensais

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 11 mostra que em 5 (cinco) hospitais a questão não se aplica. Dos outros 5 (cinco) hospitais, 3 (três) deles não registram a média complexidade quando não atingem o teto. Nos atendimentos de média complexidade, a Prefeitura repassa aos hospitais o valor estabelecido em contrato, independente do número de atendimentos atingir a esse teto. Os hospitais que não registram o valor complementar deixam de reconhecer parte de suas receitas, prejudicando o levantamento do resultado econômico do hospital. O valor complementar é garantido pelo contrato, e os hospitais deveriam registrá-lo como receitas.

| Descrição     | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|---------------|---------------------|---------------------|
| Sim           | 1                   | 10%                 |
| Não           | 4                   | 40%                 |
| Não se aplica | 5                   | 50%                 |
| <b>Total</b>  | <b>10</b>           | <b>100%</b>         |

**Quadro 12** – Registro como Dedução de Receitas Quando o Faturamento Ultrapassa o Teto

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 12 aponta que os 4 (quatro) hospitais que precisam atingir o teto mensal, não registram o faturamento excedente (produção maior que o teto estabelecido em contrato). Como os hospitais trabalham com o regime de caixa, não registram todos os atos e fatos dos atendimentos hospitalares. Para efeitos de medida de desempenho e aplicabilidade do princípio da competência esta questão foi uma das que mais evidenciam o não cumprimento das normas e práticas contábeis para reconhecimento das receitas.

| Descrição     | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|---------------|---------------------|---------------------|
| Deficitário   | 6                   | 60%                 |
| Superavitário | 4                   | 40%                 |
| <b>Total</b>  | <b>10</b>           | <b>100%</b>         |

**Quadro 13** – Resultado do Hospital no Último Exercício Social

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 13 aponta que 6 (seis) dos hospitais pesquisados (60%) são deficitários. Principalmente nos hospitais que atendem pelo SUS, a tabela de preços não vem sofrendo reajuste há alguns anos, e estaria defasada em pelo menos 40%.

### 7.3 Grupo 3 = Contabilização dos Custos

Neste grupo, procuramos obter informações relativas à contabilização dos custos.

As questões abordaram os seguintes tópicos: momento da contabilização dos custos com materiais e medicamentos, momento da contabilização das órteses e próteses, momento da contabilização dos honorários médicos.

| Momento  | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|--|---------------------|---------------------|
| No requerimento do material ou medicamento                   | 1                   | 10%                 |
| No momento em que é utilizado no paciente                    | 2                   | 20%                 |
| No final do mês por motivo do fechamento do estoque contábil | 7                   | 70%                 |
| No momento da alta do paciente                               |                     | 0%                  |
| <b>Total</b>   | <b>10</b>           | <b>100%</b>         |

**Quadro 14** – Momento da Contabilização dos Custos com Materiais e Medicamentos

Fonte: Elaborado pelo Autor

O Quadro 14 demonstra que os hospitais não ferem o princípio da competência no registro da utilização de materiais e medicamentos, variando apenas os procedimentos utilizados, um contabilizando no momento do requerimento na farmácia (almoxarifado), ou quando é utilizado no paciente, ou no final do mês por motivo de fechamento contábil.

| Momento   | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|---|---------------------|---------------------|
| No próprio mês independente do paciente ter recebido alta | 0                   | 0%                  |
| No momento em que a conta é encerrada                     | 3                   | 30%                 |
| No momento do repasse do Convênio                         | 7                   | 70%                 |
| <b>Total</b>  | <b>6</b>            | <b>100%</b>         |

**Quadro 15** – Momento da Contabilização dos Honorários Médicos

Fonte: Elaborado pelo Autor

Em relação aos honorários médicos, o Quadro 15 demonstra que 7 (sete) hospitais (70%) não registram dentro da sua competência, ferindo o regime da competência. Este elemento de custo é um dos mais significativos monetariamente e o reconhecimento se dá entre 20 e 60 dias após a prestação do serviço (fato gerador). Em determinado momento, os gestores dos hospitais poderão apresentar o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício sem os valores corretos nas contas do passivo e de custos, o que gera a divulgação de informações não fidedignas aos usuários das informações contábeis.

#### 7.4. Grupo 4 = Informações sobre Auditoria das Demonstrações Contábeis

| Parecer com Ressalva | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|----------------------|---------------------|---------------------|
| Sim                  | 2                   | 20%                 |
| Não                  | 8                   | 80%                 |
| <b>Total</b>         | <b>10</b>           | <b>100%</b>         |

**Quadro 16** – Demonstrações Financeiras Auditadas com Ressalva, Causadas pelo Registro das Receitas

Fonte: Elaborado pelo Autor

Em 2 (dois) dos 10 (dez) hospitais pesquisados a auditoria já emitiu parecer com ressalvas devido a não aplicação do regime de competência no registro das receitas.

Basicamente existem 4 tipos de parecer, conforme informações disponibilizadas no site intitulado Portal da Contabilidade:

Parecer sem ressalva: quando o auditor está convencido sobre todos os aspectos relevantes da auditoria.

Parecer com ressalva: quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

Parecer Adverso: quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

Parecer com Abstenção: quando houver limitação significativa na extensão de seus exames que impossibilitem o auditor expressar opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

Tanto o parecer adverso como o com abstenção podem gerar problemas para o hospital solicitar empréstimos, conseguir financiamentos e buscar parcerias.

Os contadores dos hospitais devem buscar com urgência sua adequação ao reconhecimento das receitas diante das práticas contábeis, a fim de evitar problemas no futuro.

## **8 PRÁTICA ATUAL DA CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS (NA PESQUISA)**

Conforme apuramos na pesquisa, o Quadro 8 demonstra que 07 (70%) dos hospitais reconhecem as receitas apenas no envio do faturamento. No Quadro 9 identificamos que 09 hospitais (90%) da nossa amostra, não registram as receitas diferidas dos pacientes que continuam internados no final do mês. Desta forma, não aplicam o regime de competência no reconhecimento das suas receitas e sim o regime de caixa.

O regime de caixa refere-se ao fluxo de caixa financeiro e está condicionado a determinadas variáveis como cronogramas para envio das contas hospitalares estabelecidos pelos convênios, capital de giro dos convênios, acordos, glosas, tempo de permanência do paciente no hospital.

De acordo com as práticas contábeis, o profissional de contabilidade possui critérios para realizar os registros, para evitar distorções nos relatórios, perdendo assim a possibilidade de comparação com demonstrações de anos anteriores do próprio hospital, com outros hospitais e outros setores, ferindo as normas e práticas de contabilidade.

Se imaginarmos que cada hospital possui uma carteira de clientes diferenciada, no qual cada um tem suas dificuldades e limitações financeiras, a possibilidade de comparação se torna improvável, além de variáveis como glosas, atraso de recebimentos, inadimplência e longos cronogramas para entrega de contas se perderem.

Apenas 01 (um) dos hospitais registra as receitas “diferidas”, proporcional aos meses em que o paciente ficou internado. Por se tratar de uma atividade com um alto custo, na análise mensal dos demonstrativos contábeis, teremos registrado apenas os custos incorridos no atendimento, não sendo possível confrontar com as receitas geradas.

O Quadro 11 demonstra que 3 (três) hospitais não reconhecem como receitas mensais o valor complementar da média complexidade, quando não atingem o teto. Lembramos que esta receita é garantida por contrato. Destacamos que em 5 hospitais esta questão não se aplica. No Quadro 12 fica evidenciado que os hospitais trabalham com o regime de caixa, pois em (4) 40% dos (5) em que a questão se aplica, não registram como deduções de receitas, os valores que ultrapassam o teto.

Desta forma, a receita operacional bruta não é registrada e assim deixa-se de registrar as deduções motivadas pelo excesso de faturamento. A contabilidade deve mensurar e registrar todos os atos e fatos que ocorrem em uma empresa, para que através da divulgação dos demonstrativos financeiros os interessados pelas informações possam tomar as melhores decisões. No caso do SUS, é um importante indicador para demonstrar à prefeitura e até mesmo à população de quanto o hospital presta serviços sem receber por eles, o que pode até ajudar numa futura negociação de contratos.

## **9 PROPOSTA SUGERIDA**

Considerando todo o trabalho de pesquisa realizado e a experiência do autor no ramo de contabilidade hospitalar, apresentamos uma proposta de contabilização das receitas hospitalares. Não temos a menor pretensão de que seja um manual e sim uma pequena contribuição para aprofundamento do assunto.

### **9.1 Contabilização de Receitas do SUS**

Os hospitais recebem o repasse dos valores provenientes de atendimentos de média e alta complexidade da Prefeitura, que representa o Estado. Vale destacar que os hospitais que atendem também na modalidade SUS, se enquadram como entidades beneficentes, e devem ofertar pelo menos 60% dos seus serviços para o atendimento de pacientes do SUS.

Este dado é sempre informado à prefeitura. Destacamos, ainda, que esta porcentagem de atendimentos SUS é necessária para manter a filantropia e, consequentemente, a imunidade dos impostos, como 20% da cota patronal do INSS sobre a folha de pagamento.

### 9.1.1 Média Complexidade

Na média complexidade, independente do hospital atingir o teto, a prefeitura garante o repasse do valor firmado contratualmente:

Exemplos:

a) O hospital atinge o teto. Neste caso o valor contratualizado é igual ao valor faturado, por exemplo, R\$ 100.000:

|         |  |             |
|---------|--|-------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber SUS Média Complexidade      |             |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade | R\$ 100.000 |

b) O hospital não atinge o teto de atendimentos, mas por força de contrato, a prefeitura repassa o valor do teto. Supondo que o valor dos atendimentos seja de R\$ 90.000 a prefeitura irá repassar e o valor de R\$ 100.000:

|         |  |            |
|---------|--|------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber SUS Média Complexidade      |            |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade | R\$ 90.000 |

|         |   |            |
|---------|---|------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber SUS Média Complexidade (Contrato)      |            |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade (Contrato) | R\$ 10.000 |

Observamos que mesmo com o faturamento menor, o hospital deverá registrar como receitas hospitalares, por força de contrato.

Importante destacar que apresentamos o registro em uma conta diferente do faturamento normal, pois julgamos importante aos gestores a informação de quanto se refere às receitas com atendimentos efetivamente prestados e cumprimento de contrato.

Destacamos ainda que, se a incidência de não cumprimento do teto se tornar constante, a prefeitura pode propor ao hospital uma alteração contratual.

a) O hospital ultrapassa o teto de atendimentos, mas conforme abordado à prefeitura paga o valor do teto de repasse. Supondo que o valor dos atendimentos seja de R\$ 110.000 e o valor repassado de R\$ 100.000:



|         |   |             |
|---------|---|-------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber SUS Média Complexidade                 | R\$ 100.000 |
| DÉBITO  | Dedução de Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade | R\$ 10.000  |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade            | R\$ 110.000 |

O valor que ultrapassou o teto da contratualização (R\$ 10.000) deverá ser lançado como dedução de receitas hospitalares, pois não será recebido. A contabilidade deverá registrar o valor real do seu faturamento (R\$ 110.000), pois é um indicativo importante, até para uma futura renegociação dos valores contratualizados.

### 9.1.2 Alta Complexidade

Na alta complexidade, o hospital receberá a produção do mês, até o teto estabelecido em contrato. Em alguns casos, através de acordo, o hospital poderá até receber o valor excedente, mas vai depender de um “acordo de cavalheiros” com a prefeitura.

Exemplos:

a) O hospital produz o que está estabelecido em contrato até o teto. Supondo que este valor seja de R\$ 200.000:

|         |   |             |
|---------|---|-------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber SUS Alta Complexidade      |             |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares SUS Alta Complexidade | R\$ 200.000 |

b) O hospital não produz o teto que está estabelecido em contrato.

Considerando que o valor do teto seja de R\$ 200.000 e a produção de R\$ 180.000:

|         |   |             |
|---------|---|-------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber SUS Alta Complexidade      |             |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares SUS Alta Complexidade | R\$ 180.000 |

Portanto, o registro das receitas do mês será exatamente igual ao valor produzido.

O hospital ultrapassa o teto de atendimentos, mas a prefeitura paga a produção até o teto estabelecido em contrato. Supondo que o valor dos atendimentos seja de R\$ 210.000 e o valor repassado de R\$ 200.000:

|         |   |             |
|---------|---|-------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber SUS Alta Complexidade                  | R\$ 200.000 |
| DÉBITO  | Dedução de Receitas Hospitalares SUS Média Complexidade | R\$ 10.000  |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares SUS Alta Complexidade             | R\$ 210.000 |

Conforme abordamos anteriormente, se houver um “acordo de cavalheiros”, o hospital poderá até receber o valor excedente, porém é uma exceção à regra e desta forma caso não haja

uma evidência concreta de que haverá o acordo, o excedente deverá ser registrado como deduções de receitas.

## 9.2 Convênios Particulares

Na contabilização de receitas com convênios particulares a contabilidade deverá registrar como receitas o valor de todos os atendimentos no mês, sejam eles parciais (pacientes que permanecem recebendo atendimento) ou totais (pacientes que já tiveram a conta encerrada, por alta ou óbito).

Exemplos:

Considerando o fechamento parcial de uma conta hospitalar, de um determinado paciente, que possui um convênio (APAS, Intermédica, Unimed, etc.) que dá entrada no hospital no dia 25 de janeiro e recebe a alta no dia 03 de fevereiro. Considerando que o valor da conta em janeiro (do dia 25 ao dia 31) seja de R\$ 10.000, os lançamentos contábeis seriam:

|         |                                 |            |
|---------|---------------------------------|------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber Convênios      | R\$ 10.000 |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares Convênios | R\$ 10.000 |

No histórico deverá ser registrado que se trata de uma conta com fechamento parcial.

No dia 03 de fevereiro, devido à alta do paciente, é fechada a conta total e assim a contabilidade procede com os lançamentos complementares para reconhecimento da receita. Supondo que o valor da conta referente a fevereiro (do dia 01 ao dia 03) seja de R\$ 3.000:

|         |                                 |           |
|---------|---------------------------------|-----------|
| DÉBITO  | Contas a Receber Convênios      | R\$ 3.000 |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares Convênios | R\$ 3.000 |

No histórico deverá ser registrado de que se trata de um lançamento complementar, de uma conta que teve a internação de um paciente em um mês e a alta no mês seguinte.

Destacamos que se o paciente permanecer internado por um longo período, com vários meses de internação, a contabilidade deverá proceder com o registro parcial todos os meses.

## 9.3. Pacientes Particulares

Seguem o mesmo raciocínio dos convênios. A contabilidade deverá registrar o valor da conta sem nenhum desconto, considerando as contas com fechamento parcial ou total.

Exemplos:

a) Considerando o fechamento parcial de uma conta hospitalar, de um determinado paciente que dá entrada no hospital no dia 25 de janeiro e recebe a alta no dia 03 de fevereiro. Considerando que o valor da conta em janeiro (do dia 25 ao dia 31) seja de R\$ 10.000, os lançamentos contábeis seriam:

|         |  |            |
|---------|--|------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber Pacientes Particulares      | R\$ 10.000 |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares Pacientes Particulares | R\$ 10.000 |

No histórico deverá ser registrado de que se trata de uma conta com fechamento parcial.

No dia 03 de fevereiro, devido à alta do paciente, é fechada a conta total e assim a contabilidade procede com os lançamentos complementares para reconhecimento da receita. Supondo que o valor da conta referente a fevereiro (do dia 01 ao dia 03) seja de R\$ 3.000:

|         |  |           |
|---------|--|-----------|
| DÉBITO  | Contas a Receber Pacientes Particulares      | R\$ 3.000 |
| CRÉDITO | Receitas Hospitalares Pacientes Particulares | R\$ 3.000 |

No histórico deverá ser registrado de que se trata de um lançamento complementar, de uma conta que teve a internação de um paciente em um mês e a alta no outro mês.

Destacamos que se o paciente permanecer internado por um longo período, com vários meses de internação, a contabilidade deverá proceder com o registro parcial todos os meses.

#### 9.4 Pacotes Hospitalares

Quando as receitas forem provenientes de pacotes, o hospital já sabe antecipadamente qual será o valor da receita daquele atendimento. É fundamental um apurado controle dos custos, para estabelecer o preço dos pacotes, caso contrário o as entradas de recursos não serão suficientes para cobrir os custos.

A Contabilidade deverá apurar o valor da receita diferida, quando o paciente virar o mês.

Exemplos:

a) Considerando o fechamento parcial de uma conta hospitalar, de um determinado paciente que dá entrada no hospital no dia 25 de janeiro e recebe a alta no dia 03 de fevereiro. Considerando que o valor da conta em janeiro (do dia 25 ao dia 31) seja de R\$ 10.000, os lançamentos contábeis seriam:

|         |                                       |            |
|---------|---------------------------------------|------------|
| DÉBITO  | Contas a Receber Pacotes Hospitalares | R\$ 10.000 |
| CRÉDITO | Receitas Pacotes Hospitalares         | R\$ 10.000 |

No histórico deverá ser registrado de que se trata de uma conta com fechamento parcial.

No dia 03 de fevereiro, devido à alta do paciente, é fechada a conta total e assim a contabilidade procede com os lançamentos complementares para reconhecimento da receita. Supondo que o valor da conta referente a fevereiro (do dia 01 ao dia 03) seja de R\$ 3.000:

|         |                                       |           |
|---------|---------------------------------------|-----------|
| DÉBITO  | Contas a Receber Pacotes Hospitalares | R\$ 3.000 |
| CRÉDITO | Receitas Pacotes Hospitalares         | R\$ 3.000 |

No histórico deverá ser registrado de que se trata de um lançamento complementar, de uma conta que teve a internação de um paciente em um mês e a alta no outro mês.

Destacamos que se o paciente permanecer internado por um longo período, com vários meses de internação, a contabilidade deverá proceder com o registro parcial todos os meses.

## 9.5 Glosas Hospitalares

Existem duas categorias de glosas, devidas ou contratuais e indevidas.

### 9.5.1 Glosas Devidas ou Contratuais

Na glosa devida, constata-se, após conferência da conta, que o hospital não poderia ter utilizado determinado material, ou algum procedimento necessário para o atendimento, não estava previsto para aquele tipo de procedimento médico.

O hospital não possui a prerrogativa de não utilizar material ou procedimentos que não estavam previamente aprovados, pois se não fazê-lo, pode prejudicar a saúde de uma pessoa. Neste caso, confirmada a glosa, o registro contábil será:

|         |   |  |
|---------|---|--|
| DÉBITO  | Deduções de Receitas Hospitalares ( <b>Glosas</b> ) |  |
| CRÉDITO | Contas a Receber                                    |  |

A contabilização das glosas integra o grupo de deduções de receitas. O lançamento diminui o valor de contas a receber e impacta na demonstração do resultado do exercício do hospital. No caso a conta de contas a receber deverá corresponder com o tipo de receita que sofreu uma glosa: SUS média complexidade, SUS alta complexidade, Convênios Particulares, Pacientes Particulares/Pacote.

### 9.5.2 Glosas Indevidas

Quando se tratam de glosas indevidas, a prefeitura no caso do SUS, o convênio ou o paciente particular/pacote, rejeitam a conta por não concordarem com algum item que compõe a fatura (materiais, medicamentos, honorários) e pedem para o hospital proceder com a correção ou justificativa da conta, para efetuarem o pagamento posteriormente. No caso de glosas indevidas não será necessário proceder com nenhum lançamento contábil de dedução de

receitas hospitalares, a não ser que ela se transforme em glosa devida, ou, se partes não chegarem a um acordo. Desta forma, torna-se necessário o registro contábil demonstrado nas glosas devidas.

## **10 COMPARAÇÃO DO MODELO SUGERIDO COM O PRATICADO**

O regime de competência consiste em reconhecer as operações contábeis no momento de sua geração, não importando se isso está implicando saída ou entrada de dinheiro. Pela adoção deste regime será possível medir o resultado econômico de um determinado período (mensal, semestral anual), por meio de fatos contábeis coerentes e com a realidade das operações.

Neste sentido, o modelo sugerido uniformiza os registros contábeis e demonstra o valor real do faturamento dos hospitais.

Se o princípio básico da contabilidade é o registro simultâneo das receitas com os custos e despesas que foram necessários para gerá-las, o modelo proposto evidencia com maior precisão os registros das receitas hospitalares.

Geralmente a contabilidade possui 4 (quatro) informações diferentes dentro de um mês, sobre as receitas hospitalares:

- a) Faturamento do mês (valor que deverá ser registrado pela contabilidade).
- b) Apresentação do mês (contas que foram apresentadas aos tomadores de serviços para recebimento, conforme cronograma).
- c) Recebimento do mês.
- d) Glosas.

A partir do registro do faturamento por competência, a contabilidade utiliza as demais informações para acompanhar e baixar sua conta de valores a receber (no ativo), como valores recebidos ou glosas.

O ciclo operacional nos hospitais possui prazos diferenciados e variam conforme o cronograma estabelecido no contrato com o prestador de serviço e a finalização do atendimento, com a saída do paciente por alta ou óbito. Cada convênio possui um cronograma para apresentação das contas hospitalares, que poderá variar entre 20 e 60 dias da saída do paciente. No SUS, a Prefeitura estabelece o 5.º dia útil do mês subsequente à saída do paciente, para os pacientes que possuem AIH - Autorização de Internação Hospitalar, liberada pelo gestor.

O Quadro 17 apresenta o cálculo do ciclo operacional.

| ITEM                               | PRAZO   |
|------------------------------------|---|
| Compra de Materiais e Medicamentos | Pagamento entre 30 e 60 dias para pagamento                       |
| Recepção do Paciente               | 1 hora  |
| Pagamento de Funcionários          | 30 dias   |
| Atendimento/Permanência            | Prazo variável, pois depende do tempo de recuperação do paciente. |
| Fechamento da Conta                | Em média três dias  |
| Faturamento                        | Entre 20 e 60 dias  |
| Recebimento                        | 30 dias após o envio do faturamento                               |

**Quadro 17** – Cálculo do Ciclo Operacional

Fonte: Elaborado pelo Autor

Considerando os prazos, o ciclo operacional ficará como mostra a Figura 1.

|      | Compra de materiais e medicamentos | Compra de materiais e medicamentos | Recepção ao Paciente | Atendimento/Permanência | Fechamento da Conta | Adiantamento de Salários (Funcionários) | Pagamento de materiais e medicamentos | Faturamento | Pagamento de funcionários/médicos | Faturamento | Recebimento | Recebimento |   |
|------|------------------------------------|------------------------------------|----------------------|-------------------------|---------------------|---|---------------------------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|---|
| dias |                                    |                                    |                      |                         |                     | 20                                      | 30                                    | 30          | 35                                | 60          | 60          | 90          | > |

**Figura 1** – Ciclo Operacional e Financeiro dos Hospitais

Fonte: Elaborado pelo Autor

Conforme Quadro 17 e Figura 1, considerando um paciente que foi internado no primeiro dia do mês, com a conta sendo faturada no dia 30, o ciclo operacional teria em média, entre 60 e 90 dias e o ciclo financeiro entre 50 e 70 dias.

Os hospitais começam a desembolsar recursos no dia 20, com o adiantamento salarial (vale), sendo que os recursos são recebidos entre 60 e 90 dias. Portanto, seu ciclo financeiro é negativo, o que os obriga a manter determinados níveis de capital de giro ou recorrer a recursos de terceiros.

Nos atendimentos via SUS e Convênios existem regras contratuais que estabelecem prazos de envio e recebimento do faturamento.

Nas modalidades de atendimentos particulares e pacote, é possível o recebimento de adiantamento financeiro, antes da prestação dos serviços, pois nestas condições o hospital poderá impor regras diferenciadas, já que a negociação ocorre diretamente com seu cliente, ou responsável, porém essas modalidades de atendimento representam, muitas vezes, uma pequena porcentagem do faturamento. Desta forma o ciclo financeiro continuaria negativo.

Todos os ramos de atividade possuem as suas especificidades. Os hospitais não são diferentes, porém, as normas e práticas contábeis podem e devem ser aplicadas a qualquer negócio, na mensuração do resultado econômico e levantamento do balanço patrimonial.

Com a internacionalização da contabilidade, o contador tem ainda mais autonomia para exercer o julgamento sobre os atos e fatos contábeis. Diante do exposto acreditamos que, com base nesse esboço de projeto, há a possibilidade do reconhecimento das receitas por competência nos hospitais.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A prestação de serviços vem crescendo intensamente nos últimos anos, levando os profissionais de contabilidade à necessidade de conhecimento e adaptação de novos conceitos.

Os hospitais são prestadores de serviços que possuem grande complexidade, devido à quantidade e tipo de serviços oferecidos (salvar vidas). Movimenta grande montante de recursos financeiros que precisam ser bem administrados, para que possam oferecer serviços de qualidade, sem perder a capacidade de gerar resultados econômico-financeiros.

A Contabilidade Hospitalar é um ramo da contabilidade ainda pouco abordado, que se reveste de particularidades, como a Contabilidade Comercial, Industrial, Bancária, Rural, etc.

Conforme abordamos neste estudo as receitas e sua correta mensuração e reconhecimento representa um elemento significativo e de relevância à apuração do resultado econômico.

Como objetivo a intenção foi conhecer o momento do registro das receitas nos hospitais da região de Sorocaba-SP. Para isso buscamos identificar quais as características dos hospitais, a estrutura da contabilidade, a contabilização dos atos e fatos contábeis nos hospitais, a contabilização dos custos, bem como as informações sobre a auditoria das demonstrações contábeis.

Por meio da aplicação de um questionário foram obtidas respostas que possibilitaram reconhecer um pouco deste universo, a seguir especificadas:

#### a) Contabilização dos Atos e Fatos Contábeis nos Hospitais

Verificamos que sete (7) dos dez (10) hospitais não aplicam o regime de competência no registro do seu faturamento, conforme quadro 10, pois apenas no envio do faturamento é que reconhecem as receitas. Apenas (1) dos hospitais pesquisados registra de forma diferida as receitas. Como podemos observar através do quadro 9, para cinco (5) hospitais a falta de um sistema integrado é o que gera a maior dificuldade para o registro das receitas.

Ressaltamos que sistema integrado é aquele que não precisa de interface para inserir dados de um sistema para outro. A informação é única e os dados digitados no setor de origem são utilizados por todas as áreas. Em sistemas isolados, perde-se muito tempo com a digitação de dados, o que acaba dificultando o processo de análise e qualificação das informações.

Em outros três (3) hospitais, o atraso causado pelos médicos é a principal dificuldade no registro das receitas, pois sem as informações que eles registram na folha de sala (relatório que é utilizado para apontar os gastos de um paciente em um procedimento hospitalar) não é possível fechar a conta hospitalar.

Se nos reportarmos ao quadro 15 será possível verificar que seis (6) hospitais aparecem como deficitários no último exercício social.

Este grupo de questões deixa evidente a falta de padronização e utilização do regime de competência.

#### b) Contabilização dos Custos

Com relação ao registro dos custos observamos que o único problema está relacionado com os honorários médicos. Em sete (07) hospitais o registro é feito apenas no momento do repasse do Convênio que, segundo informações, também se deve à falta de um sistema integrado.

Destacamos que este item possui valor bastante representativo, o que acaba afetando os demonstrativos contábeis, sem o seu reconhecimento temporal.

#### c) Informações sobre Auditoria das Demonstrações Contábeis.

A auditoria já sinalizou em nove (09) hospitais sobre a necessidade do registro pela competência. Em dois (02) hospitais as demonstrações financeiras já tiveram parecer com ressalvas, estas causadas pelo registro das receitas. Os hospitais devem rever seus critérios de reconhecimento e agilizar a questão do registro pela competência, uma vez que alertas já foram dados e, com isso, podem ter problemas com seus demonstrativos financeiros futuramente.

Como Vantagens do Método Proposto compreendemos que este busca o reconhecimento tempestivo das receitas, baseado nas normas e práticas atuais de contabilidade, possibilitando a apuração correta do patrimônio e do resultado do exercício dos hospitais.



Mostramos com a contabilização sugerida, o registro de relevantes indicadores de eficiência, como glosas, abatimentos e contas a receber, além de possibilitar a comparação dos dados e uniformização dos registros.

A não observância do Regime da Competência – principalmente no tocante ao reconhecimento simultâneo das receitas e os sacrifícios para gerá-las (custos e despesas) – prejudica a análise das demonstrações financeiras, pois uma das regras de aplicação geral, que dá uniformidade aos registros contábeis, não está sendo respeitada.

## REFERÊNCIAS

ALVES JUNIOR, Antônio de Assis. **Modelo Estatístico para Elaboração do Orçamento da Receita Operacional de um Hospital Utilizando Métodos de Previsão de Séries Temporais**. 2009. 139 f. Dissertação (Mestrado em Modelagem Matemática e Computacional). Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais, Minas Gerais, 2009.

ALVES JÚNIOR, A. A.; BIAZI, E. Orçamento da receita de um hospital. In: **Congresso de Administração Hospitalar**. Resumos. Belo Horizonte: Faculdade São Camilo Minas Gerais, 2007.

BORBA, Valdir Ribeiro. **Administração Hospitalar: Princípios básicos**. 3ª. ed. São Paulo: CEDAS, 1991.

\_\_\_\_\_. **Do Planejamento ao Controle de Gestão Hospitalar**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria Nacional de Ações Básicas a Saúde Departamento de Sistemas e Redes Assistenciais. **Conceitos e Definições em Saúde**. Brasília, 1977: Ministério da Saúde. Disponível em <[http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0117\\_conceitos.pdf](http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0117_conceitos.pdf)> Acesso em 17 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **Glossário do Ministério da Saúde: projeto de terminologia em saúde**. Brasília: Ministério da Saúde, 2004. 142 p. ISBN 85-334-0762-9. Disponível em: <[http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/glossario\\_ms.pdf](http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/glossario_ms.pdf)>. Acesso em: 30 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Entendendo o SUS**. 2006. Disponível em: <[http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/cartilha\\_entendendo\\_o\\_sus\\_2007.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/cartilha_entendendo_o_sus_2007.pdf)> Acesso em 22 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Tipos de estabelecimento**. 2006a. Disponível em <[http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo\\_estabelecimento.htm](http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/cnes/tipo_estabelecimento.htm)>. Acesso em 29 maio 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **O SUS de A a Z**. 3ª ed. Brasília – DF. 2009. Disponível em: <[http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/sus\\_3edicao\\_completo.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/sus_3edicao_completo.pdf)>. Acesso em 14 jun. 2011.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM n.º 675**, de 13 de dezembro de 2011. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CVM, 2011. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli539.pdf>> Acesso em 14 jun. 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Conceitual Básico (R1)** - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00R1.pdf>> Acesso em 23 dez. 2011.

\_\_\_\_\_. **CPC 30 - Receitas**, 2009. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC30.pdf>> Acesso em 27 jun. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 1.055**, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Brasília: CFC, 2005.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice, 2004.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade Introdutória**. 10. ed. – 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Ernesto Lima et al. (org). **Gestão Hospitalar** – Administrando o Hospital Moderno. São Paulo: Saraiva, 2006.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade Internacional para Graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.

MÃES, Antônio Ivo; CUNHA, Paulo Roberto da; OLINQUEVITCH, José Leônidas. As demonstrações contábeis dos hospitais particulares do Estado de Santa Catarina na ótica do Princípio da Competência. In: **II Seminário de Ciências Contábeis**, Blumenau/SC, 22 a 24 de agosto de 2006, v.2, p.1-15.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Empresarial**. 15ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Domingos. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas, 2000.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **Auditoria Independente** - Características. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/auditoria.htm> Acesso em 15 out. 2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SOROCABA. **Informações sobre a cidade**. Disponível em <http://www.sorocaba.sp.gov.br>. Acesso em 16 abr. 2011

SILVA, Alexandre Alcântara da. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2010.