

Uma publicação do



RMC, Revista Mineira de Contabilidade,
Belo Horizonte, v. 17, n. 2, Maio/Ago. de 2016
<http://revista.crcmg.org.br>
ISSN: 2446-9114

RMC

Revista Mineira de Contabilidade
Journal of Accounting of Minas Gerais

**Praça Coronel José Brás
São João Nepomuceno/MG**



**Reconhecimento e divulgação de receitas:
uma análise da aderência ao CPC 30 pelas
empresas pertencentes aos setores de maior
representatividade no índice Bovespa**

**Exame de suficiência do Conselho Federal de
Contabilidade: uma análise do conteúdo de
contabilidade aplicável ao setor público**

**Estratégia de formação de preços
em academias de ginástica da região
metropolitana do Recife**

**A utilização do custeio variável para a gestão
de resultados: um estudo baseado em
empresas que aderiram aos sites de compras
coletivas**

**Sistema de Custos Público Municipal:
Análise da Percepção dos Auditores de
Controle Externo no Tribunal de Contas do
Estado de Rondônia**

**Desempenho nas disciplinas introdutórias
de contabilidade: base para o sucesso do
estudante no curso de Ciências Contábeis**

REVISTA MINEIRA DE CONTABILIDADE

Periodicidade quadrimestral
Volume 17, n.º 2, Maio/Junho/Julho/Agosto de 2016
ISSN 2446-9114

CRCMG

Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais
Rua Cláudio Manoel, 639 – Funcionários - Cep 30140-100
BH/MG – Tel: (31) 3269-8400 - E-mail: rcrcmg@crcmg.org.br

Edição: Fernanda Oliveira – MG 06296 JP

Redação: Déborah Arduini – MG 15468 JP

Revisão de Língua Portuguesa: Geraldo Magela de Faria

Revisão de Língua Inglesa: Sergio Murilo Detalond

Diagramação: M&W Comunicação Integrada

Fotos: Arquivos pessoais e CRCMG

Capa: Murilo Borges

E-mail: revista@crcmg.org.br

Os conceitos emitidos em artigos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores. As matérias desta revista podem ser reproduzidas, desde que citada a fonte.

CORPO DIRETIVO**Presidente do CRCMG**

Rogério Marques Noé, Brasil

Comitê de Política Editorial

Prof. Dr. Ilirio José Rech, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil

Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida, Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), Brasil

Prof. Dr. Josediton Alves Diniz, Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Brasil

Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias, Universidade Federal do Pará (UFPA), Brasil

Prof.ª. Dra. Kelly Cristina Múcio Marques, Universidade Estadual de Maringá (UEM), Brasil

Prof.ª. Dra. Sheizi Calheira Freitas, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Brasil

Editor

Prof. Dr. Gilberto José Miranda, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil

Editores Adjuntos

Prof.ª. Dra. Nálbia de Araújo Santos, Departamento de Administração e Contabilidade Universidade Federal de Viçosa (UFV), Brasil

Prof.ª. Dra. Rosimeire Pimentel Gonzaga, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Brasil

Prof.ª. Dra. Edvalda Araújo Leal, Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Brasil

Prof. Msc. Oscar Lopes da Silva, Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix (CEUNIH), Brasil

Corpo Editorial Científico

Prof.ª. Dra. Patrícia De Souza Costa, Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Brasil

Prof.ª. Dra. Xiomara Esther Vásquez Carrazana, Universidade de Gramma, UDG, Cuba., Cuba

Prof.ª. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil

Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, Universidade Federal do Paraná (UFPR), Brasil

Prof. Dr. Valcemiro Nossa, FUCEPE Business School, Brasil

Prof. Msc. Renato Ferreira Leitão Azevedo, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), Brasil & University of Illinois at Urbana-Champaign (UIUC), EUA

Prof.ª. Dra. Vilma Geni Slomski, FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil

Avaliadores Ad Hoc

Lista publicada anualmente no último número da Revista

CONSELHO DIRETOR 2016/2017**Presidente**

Rogério Marques Noé

Vice-Presidente de**Administração e Planejamento**

Antônio de Pádua Soares Pelicarp

Vice-Presidente de Ética e Disciplina

Mário Lúcio Gonçalves de Moura

Vice-Presidente de Fiscalização

Vidigal Fernandes Martins

Vice-Presidente de Registro

Mário César de Magalhães Mateus

Vice-Presidente de Controle Interno

Alexandre Bossi Queiroz

Vice-Presidente de**Desenvolvimento Profissional**

Simone Maria Claudino de Oliveira

Vice-Presidente de**Relacionamento Institucional**

Jairo Marques Lopes Bahia

Paulo Cezar Santana

Rogério de Souza Girardelli

Rogério Marques Noé

Romeci Rodrigues dos Santos

Rosa Maria Abreu Barros

Sandro Ângelo de Andrade

Sérgio Dias Bebião

Simone Maria Claudino de Oliveira

Valmir Fernandes da Silva

Vidigal Fernandes Martins

Walter Roosevelt Coutinho

Conselheiros Suplentes

Adelson Batista Magalhães Filho

Alexandre Queiroz de Oliveira

Azenite Almeida Reis

Benedito Torres

Berenice Pereira Sucupira

Bianor da Silva Cunha

Cesar Augusto de Barros

Cleber Teixeira

Daniel Gerhard Batista

Delber Cesar Leite

Edmarcos Braga dos Santos

Edna Mendes Hespagnol Costa

Eduardo Heleno Valadares Abreu

Filemon Augusto Assunção de Oliveira

Geordani Patricia de Freitas

Gideão José Pinto Oliveira

Hugo Vitoriano da Silva

Irene Correa da Rocha Reis

Janir Adir Moreira

Jens Erik Hansen

Leonardo Luiz dos Santos

Luiz Gilberto de Paula

Marcos Antônio Rocha

Marcos José Faria

Maria Inês Lara Silva

Marta Maria Guerson Ferreira

Nelson Canedo de Magalhães

Regina Gomes dos Santos

Regina Lopes de Assis

Renata Wanderley Pereira

Ronaldo Maciel Dutra

Sebastião Cruvinel Fonseca

Walter Coelho de Moraes

Revista Mineira de Contabilidade. Ano 1, n. 1, 3º Trimestre, 2000.
Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de MG.
Trimestral
ISSN 1806-5988

2– Contabilidade – Periódico

CDU657 (051)

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, pela internet no sistema SEER, disponibilizando gratuitamente o conhecimento científico ao público com vistas à sua democratização. A RMC está utilizando o Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER) como meio de gerenciamento do periódico. O Sistema Eletrônico de Editoração (SEER) foi traduzido e adaptado do Open Journal Systems (OJS) pelo Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT). Esse software livre, desenvolvido pela Universidade British Columbia do Canadá, tem como objetivo dar assistência à edição de periódicos científicos em cada uma das etapas do processo, desde a submissão e avaliação dos consultores até a publicação on-line e sua indexação. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/>
© Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – 2016

Editorial

Prezados leitores,

Apresentamos a segunda edição de 2016 da Revista Mineira de Contabilidade, cuja missão é divulgar a produção de conhecimentos científicos, técnicos e tecnológicos na área contábil. Neste número da RMC são apresentados seis artigos originais distribuídos nas linhas de pesquisa: a) Ensino e Pesquisa em Contabilidade; b) Controladoria e Contabilidade Gerencial; c) Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor; e d) Contabilidade para Usuários Externos.

No primeiro artigo, intitulado **Reconhecimento e Divulgação de Receitas: uma análise da aderência ao CPC 30 pelas empresas pertencentes aos setores de maior representatividade no índice Bovespa**, Rodrigo Toledo, Márcia Bianchi e Romina Batista de Lucena de Souza analisam o cumprimento dos critérios para reconhecimento de receitas estabelecidos pelo CPC 30 em empresas de capital aberto no Brasil.

Marcela Silva de Melo e Vagner Alves Arantes avaliam os conteúdos sobre Contabilidade Aplicada ao Setor Público presentes nas edições 2011 a 2015 do Exame de Suficiência por meio do artigo **Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: uma análise do conteúdo de contabilidade aplicável ao setor público**.

No artigo **Estratégia de Formação de Preços em Academias de Ginástica da Região Metropolitana do Recife**, Nadielli Maria dos Santos Galvão e Marco Tullio Vasconcelos avaliam, entre outros aspectos, as contribuições da contabilidade para o processo decisório nas academias de ginástica.

Na mesma direção, Miguel Hernandez Júnior, com foco no comércio eletrônico, avalia resultados de estratégias nesse segmento, por meio do artigo **A Utilização do Custeio Variável para a Gestão de Resultados: um estudo baseado em empresas que aderiram aos sites de compras coletivas**.

João José Austríaco Moraes, Alexandre de Freitas Carneiro, José Moreira da Silva Neto e José Arilson de Souza são os autores do artigo **Sistema de Custos Público Municipal: Análise da Percepção dos Auditores de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia**, que teve o propósito de aferir a percepção de servidores em relação à importância da concretização do Sistema de Custos Público Municipal.

Por fim, no artigo **Desempenho nas Disciplinas Introdutórias de Contabilidade: base para o sucesso do estudante no curso de Ciências Contábeis**, os autores Luana Aparecida de Oliveira, Patrícia de Souza Costa, Reiner Alves Botinha e Marcelo Tavares avaliam as relações entre o rendimento dos alunos e os respectivos desempenhos anteriores no curso.

Deixamos nossos agradecimentos aos autores e avaliadores pelo cuidadoso e dedicado trabalho realizado e desejamos a todos excelente leitura!

Prof. Dr. Gilberto José Miranda

Sumário

| | |
|---|----|
| Reconhecimento e divulgação de receitas: uma análise da aderência ao CPC 30 pelas empresas pertencentes aos setores de maior representatividade no índice Bovespa | 5 |
| Exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: uma análise do conteúdo de contabilidade aplicável ao setor público..... | 19 |
| Estratégia de formação de preços em academias de ginástica da região metropolitana do Recife | 31 |
| A utilização do custeio variável para a gestão de resultados: um estudo baseado em empresas que aderiram aos sites de compras coletivas..... | 42 |
| Sistema de Custos Público Municipal: Análise da Percepção dos Auditores de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia..... | 56 |
| Desempenho nas disciplinas introdutórias de contabilidade: base para o sucesso do estudante no curso de Ciências Contábeis..... | 72 |



Praça Coronel José Brás – São João Nepomuceno (MG)

São João Nepomuceno foi fundada no fim do século 18 e início do século 19, por fazendeiros vindos de Queluz, hoje Conselheiro Lafaiete. Devotos do santo tcheco Ján de Nepomucký (em português, São João Nepomuceno), os pioneiros deram o mesmo nome à capela que fundaram no local. Primeiro de abril de 1841 foi a data instituída oficialmente como a de fundação do município de São João Nepomuceno. Porém, somente em 30 de novembro de 1880, a localidade foi elevada à categoria de cidade.

O município está situado na mesorregião da Zona da Mata mineira, fazendo parte da microrregião de Juiz de Fora. Atualmente, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sua população é estimada em 26.439 habitantes. A principal atividade econômica no município é a indústria do vestuário.

São João Nepomuceno é bastante conhecida pelos seus festejos de Momo. Antigamente, o carnaval de clubes era muito concorrido. Já nos dias de hoje, o destaque é para o desfile de vários blocos caricatos. Além do carnaval, há opções de turismo rural, com fazendas, florestas, represas e, principalmente, cachoeiras, sendo as mais famosas a de Ituí, a Cachoeira da Fumaça e a do Evaristo. Outro destaque é a Praça Coronel José Brás (*foto*), que ganhou esse nome em homenagem ao coronel José Brás, chefe político, estimado agropecuarista, proprietário de fazenda e presidente da Câmara por diversas vezes. Além disso, prestou vários serviços a São João Nepomuceno, participando da reconstrução da Igreja Matriz e da criação do Grupo Escolar, que também recebeu o seu nome.

Crédito da foto: Murilo Borges

Reconhecimento e divulgação de receitas: uma análise da aderência ao CPC 30 pelas empresas pertencentes aos setores de maior representatividade no índice Bovespa

Revenue recognition: an analysis of CPC 30 adherence by companies belonging to the greater representation sectors in bovespa index

RESUMO

Com a promulgação da Lei n.º. 11.638/2007, as empresas brasileiras foram obrigadas a atender aos princípios contábeis aprovados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) por meio do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), com o intuito de apresentar suas demonstrações financeiras de acordo com os padrões internacionais. Esta pesquisa visa verificar as práticas relacionadas ao reconhecimento e divulgação de receitas determinadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (CPC 30) de empresas pertencentes à carteira teórica do índice Bovespa. Para tanto, foi analisada a composição do índice Bovespa do período janeiro-abril de 2014, e selecionadas as empresas com maior volume financeiro, excetuando-se instituições financeiras. Esta amostra gerou uma seleção de 13 empresas, que representam 36,9% do índice. Após, foram analisadas as Demonstrações Financeiras divulgadas para os exercícios findos no período de 2008 a 2013. A pesquisa tem caráter qualitativo, descritivo e documental, e foi analisado o cumprimento dos critérios para reconhecimento de receitas determinados pelo CPC 30. Destaca-se que o critério que trata da transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens ao comprador foi o que teve maior divulgação no período analisado, com 77% das empresas em 2008 e 100% em 2013. Já os critérios que tratam sobre a confiabilidade da mensuração do valor da receita e sobre a probabilidade da fruição dos benefícios econômicos associados à transação para a entidade também tiveram maior adoção desde 2008, com 38% em ambos os critérios, e em 2013, 100% e 92%, respectivamente. Considerando os resultados obtidos na análise infere-se que as empresas compreendidas neste estudo adotam práticas aderentes aos princípios de reconhecimento de receitas estabelecidos pelas normas internacionais, demonstrando que a implantação das melhores práticas em contabilidade foi feita de maneira efetiva. Esse processo gera maior segurança aos usuários das informações contábeis, principalmente em decisões de investimento.

Palavras-chave: Reconhecimento de Receitas. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 30. IFRS.

ABSTRACT:

The enactment of Law n.º. 11.638/2007 required Brazilian companies to meet the accounting principles adopted by the International Accounting Standards Board (IASB) through International Financial Reporting Standards (IFRS) in order to disclose its financial statements in accordance with international standards. This study aims to verify the practices related to the recognition and disclosure of revenue determined by the Accounting Pronouncements Committee (CPC) (CPC 30) of companies belonging to the theoretical portfolio of Bovespa index. Thus it was analyzed the composition of Bovespa index from January to April 2014 and selected the companies with the highest financial

Rodrigo Toledo

Especialista em Controladoria de Gestão pelo NECON/UFRGS. Graduado em Ciências Contábeis pela UFRGS. Graduado em Administração pela EA/UFRGS.
E-mail: rstoledo@gmail.com. Av. João Pessoa, 52, Centro, Porto Alegre, RS. CEP 90.040-000. Fone: (51) 3308-3487.

Márcia Bianchi

Doutora em Economia do Desenvolvimento (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (UFRGS). Professora do PPGCONT da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).
E-mail: marcia.bianchi@ufrgs.br.
Av. João Pessoa, 52, Centro, Porto Alegre, RS. CEP 90.040-000. Fone: (51) 3308-3487 / (51) 9988-2842.

Romina Batista de Lucena de Souza

Doutora em Economia do Desenvolvimento (UFRGS). Professora do PPGCONT da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).
E-mail: rominabls@gmail.com.br.
Av. João Pessoa, 52, Centro, Porto Alegre, RS. CEP 90.040-000. Fone: (51) 3308-3323 / (51) 3308-3487

volume, except for financial institutions. This sample generated a selection of 13 companies, representing 36.9 % of the index. Finally, it was analyzed the financial statements issued for fiscal years ended in the 2008-2013 period. This is a qualitative, descriptive and documentary study to check the compliance of revenue recognition regulations determined by CPC 30. The criteria regarding to transfer of the significant risks to the customer was the most widespread one in the period with 77% of companies in 2008 and 100% in 2013. The both criteria regarding to fixed price and the likelihood of value added to the company showed a higher increase since 2008 from 38% to 100% and 92% respectively in 2013. Based on the results obtained it is possible to infer that the companies included in this study adopt practices adhering to the principles of revenue recognition established by international standards showing the implementation of best practices in accounting was carried out effectively. This process generates greater security to users of financial information, particularly in investment decisions.

Keywords: Revenue Recognition. Accounting Pronouncements Committee. CPC 30. IFRS.

1 INTRODUÇÃO

As informações divulgadas pelas empresas de capital aberto são indispensáveis para auxiliar os acionistas nas suas decisões de investimento, pois refletem a saúde patrimonial dos seus ativos. Para Assaf Neto (2014) a decisão de investir em ações deve ser precedida de análise das expectativas de rendimentos a serem auferidos a longo prazo e, também, pela valorização que venha a ocorrer nesses valores mobiliários. Segundo Marion (2012) a Contabilidade é o instrumento que coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados que contribuam para a tomada de decisões.

Com a aprovação da Lei nº. 11.638/2007 as empresas brasileiras foram obrigadas a atender aos princípios contábeis aprovados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) por meio do *International Financial Reporting Standards* (IFRS) com o objetivo de apresentar suas demonstrações financeiras de acordo com os padrões internacionais. Para Payne e Ranagan (2008), esse processo pode ser definido em cinco grandes níveis: adoção, convergência, harmonização, adaptação e deliberações informadas. O primeiro significa aceitar, formalmente, os novos padrões e torná-los efetivos. A convergência deve resultar em um conjunto único de padrões contábeis de alta qualidade que requerem transparência e comparabilidade das informações das demonstrações financeiras. A harmonização refere-se ao processo que conduz os padrões contábeis para que eles se tornem compatíveis com os padrões internacionais. A adaptação tem por objetivo identificar as necessidades de cada país e fazer modificações necessárias em suas normas para que estejam em consonância com os demais países. As deliberações referem-se ao comprometimento dos reguladores em considerar o trabalho de outros reguladores e desenvolver o melhor padrão contábil.

No que tange à apresentação das demonstrações financeiras um aspecto relevante para os usuários destas informações é o reconhecimento de receitas. Turner (2001) destaca que a receita normalmente é o item de maior relevância divulgado nas demonstrações financeiras de uma empresa. Assim como o lucro da empresa, a receita é significativa não só em termos monetários, mas também na sua importância para o processo de tomada de decisão dos investidores, pois as flutuações e o crescimento na receita da empresa são parâmetros do desempenho passado e das perspectivas futuras.

Hendriksen e Van Breda (1999) reforçam que o reconhecimento das receitas é um importante ingrediente na mensuração do desempenho empresarial. Neste sentido, a Deliberação nº. 597 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de 15 de setembro de 2009, aprovou o Pronunciamento Técnico 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata de receitas e faz correlação à Norma Internacional 18 do IAS (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012). Da mesma maneira, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC nº. 1.412/2012, aprovou a NBC TG 19.30 que trata de Receitas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

O montante de receita reconhecida no período é fundamental para a determinação do resultado do exercício e influencia diretamente na distribuição de dividendos. Desta forma, a correta divulgação destas informações é essencial para os acionistas, pois influenciam o processo de tomada decisão. Do mesmo modo, o processo de aderência aos padrões internacionais é importante em termos de comparabilidade das informações apresentadas pelas empresas devido a um ambiente dependente de relações globais.

Com isso, este estudo se propõe responder à seguinte questão: quais as práticas adotadas para o reconhecimento e divulgação de receitas das empresas de capital aberto no Brasil, segundo o que é estabelecido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis? Para responder à questão proposta, esta pesquisa objetiva analisar o cumprimento dos critérios para reconhecimento e divulgação de receitas determinados pelo CPC 30 de empresas pertencentes à carteira teórica do índice Bovespa, por meio da análise de suas Demonstrações Financeiras divulgadas para o mercado no período de 2008 a 2013. Este estudo contribui para a discussão do tema de reconhecimento e divulgação de receitas, bem como para a evolução da aderência às normas contábeis internacionais na ótica das maiores empresas do mercado brasileiro de capitais.

Esta pesquisa está organizada da seguinte forma: na introdução é apresentado o contexto do estudo e as referências técnicas iniciais sobre o tema reconhecimento de receitas. No referencial teórico, são abordadas as bases acadêmicas e

pronunciamentos técnicos que fundamentam o tema. Nos procedimentos metodológicos destaca-se a pesquisa como qualitativa, descritiva e documental em relação à abordagem do problema, aos objetivos e procedimentos, respectivamente. Na quarta parte é realizada a análise dos resultados com base nas informações publicadas. Finalmente, nas considerações finais são apresentadas as conclusões sobre a qualidade das informações divulgadas ao mercado no período analisado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os conceitos de qualidade da informação contábil, destacando sua importância para o mercado, bem como a definição, a mensuração e o reconhecimento de receitas.

2.1 A Qualidade da Informação Contábil

O processo de convergência aos padrões internacionais no Brasil iniciou-se com a promulgação da Lei nº 11.638/2007. No entanto, assim como em outros países, o Brasil continua enfrentando muitos desafios na adoção do IFRS como prática contábil. Gray (1988) classifica o Brasil entre os países de influência europeia, que se caracterizam por um menor espaço para julgamento do profissional no exercício da contabilidade, um maior formalismo e uniformidade na aplicação das normas, pouca transparência nas informações e maior grau de conservadorismo na mensuração do resultado.

Niyama (2010) destaca como causas das diferenças internacionais características como: valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social, que acabam refletindo na evolução das práticas contábeis de cada país. Embora as características regionais possam influenciar no processo de convergência, elas não devem impactar o objetivo da Contabilidade, que, conforme definem Iudícibus e Marion (1999), consiste em fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade. Iudícibus (2010) ainda reforça que o objetivo da Contabilidade praticamente permaneceu inalterado ao longo dos anos, pois as mudanças substanciais verificaram-se nos tipos de usuário e nas formas de informação que têm sido demandadas.

Um aspecto de grande importância para os usuários da Contabilidade refere-se à qualidade das informações contábeis divulgadas pela entidade. De acordo com Paulo (2012) a qualidade da informação contábil pode ser avaliada por um conjunto de atributos como persistência, conservadorismo, gerenciamento de resultados, qualidade da estimação das provisões, transparência, nível de *disclosure*, entre outros.

Conforme Barth, Landsman e Lang (2008), as empresas que estão de acordo com as normas contábeis internacionais apresentam maior qualidade de informação, e como consequência têm menor manipulação da receita, melhor realização a tempo das perdas e uma alta associação do valor contábil com o custo e o retorno. Adicionalmente, destacam que as empresas que aderem aos padrões internacionais têm melhor capacidade de mostrar qualidade informacional, e assim atrair investidores, do que conseguiriam apresentando relatórios baseados nas normas nacionais.

O aprimoramento da qualidade das informações também auxilia no crescimento da transparência nas divulgações ao mercado. Melhorar a qualidade da informação significa principalmente aumentar a transparência e minimizar ou impossibilitar a manipulação de dados, que é feita por algumas empresas para mostrar resultados convenientes, mas não verdadeiros, iludindo assim o usuário da informação (PERERA; BAYDOUN, 2007). A principal motivação que impulsiona tanto contadores a estudarem os melhores padrões de harmonização quanto os gestores a efetuem mudanças em suas empresas para se adequarem a estes novos padrões é a mesma: melhoria da qualidade da informação contábil (COELHO; NIYAMA; RODRIGUES, 2011).

2.2 Definição de Receita

O conceito de receita está associado à variação positiva de um ativo conforme define o CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012):

[...] 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 sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Neste sentido, Iudícibus *et al.* (2012) definem que a receita é fator primordial para uma correta mensuração de desempenho de uma empresa, sendo o item de maior importância nas demonstrações financeiras. Desta maneira, Iudícibus (2010, p. 155) afirma:

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Hendriksen e Van Breda (1999) analisam as definições de receita sobre três enfoques: a receita como um produto, como um fluxo de saída ou como um fluxo de entrada, sendo que a definição como produto da empresa é superior ao conceito de fluxo de saída e este é superior ao de fluxo de entrada. Paton e Littleton (1940 *apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999) afirmam que a receita é definida como um “produto da empresa”, ou seja, a companhia cria bens e serviços durante um período, e essa criação é denominada de produto.

Sprouse e Moonitz (1962 *apud* IUDÍCIBUS, 2010) reforçam que a receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços). Este conceito está vinculado à mensuração da receita, mas se justifica pelo fato de que, para existir uma receita, tem de haver um valor de troca pelo produto. Muitos conceitos confundem a mensuração de receita com a definição de receita, pois ao analisar a natureza de uma receita chamam a atenção para o fato de que, em nível mais fundamental, receita é aumento de lucro (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Ainda segundo o CPC a receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties* (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012). Hendriksen e Van Breda (1999) consideram, de forma mais ampla, que as receitas são atividades produtoras de riqueza da empresa, e que ganhos em sua maioria são transferências inesperadas de aplicação destes recursos. Desta forma, a receita pode ser entendida como uma variação positiva no Patrimônio Líquido da entidade derivado da venda de produtos.

2.3 Mensuração da Receita

A mensuração da receita é elemento fundamental para a definição do resultado do exercício. O CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012) define mensuração como:

O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente estabelecido entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo. É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (*trade discounts*) e/ou bonificações (*volume rebates*) concedidos pela entidade ao comprador.

Para Hendriksen e Van Breda (1999) a receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa. Neste sentido, o CPC determina que a receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, sendo que, na maior parte dos casos, a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor da receita é o valor em caixa ou equivalente de caixa recebido ou a receber (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012).

A definição para valor justo de acordo com o CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 46, 2012) é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração. Neste contexto, o CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 46, 2012) ainda destaca o valor de mercado como base de mensuração do valor justo:

Valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo).

Para Kam (1986) a mensuração envolve a vinculação do sistema formal e do sistema numérico com alguns aspectos ou eventos, por meio de regras estabelecidas, as quais consistem em definições operacionais que permitem estabelecer as conexões. Já Vickrey (1970) define mensuração como a atribuição de números para representar elementos ou suas propriedades em um sistema especial sobre as bases do isomorfismo ou homomorfismo existente entre um ou mais sistemas relacionais empíricos (SREs) e um ou mais sistemas relacionais numéricos (SRNs).

2.4 Reconhecimento e Divulgação da Receita

O conceito base para o reconhecimento de receitas é a transferência da propriedade ao comprador. Hendriksen e Van

Breda (1999) destacam que a receita deve ser reconhecida quando for: a) obtida; b) realizada ou realizável. Deste mesmo modo, para o atendimento destes princípios, o CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012) determina que a receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

Para Niyama e Silva (2013) o processo de reconhecimento da receita está ligado à venda, embora esta não seja um critério de reconhecimento, e sim um ponto de partida. Os erros cometidos pelas empresas ocorrem pelas incertezas que cercam a contabilidade a respeito do instante de reconhecimento da receita. Esse erro pode ser chamado de 'erro de corte' conforme demonstrado pelo Quadro 1.

Quadro 1 – Processo de Reconhecimento de Receita

| t = 1 | t = 2 | t = 3 | t = 4 |
|----------------------|------------|-------|-------------|
| Compra Matéria-Prima | Fabricação | Venda | Recebimento |

Fonte: Niyama e Silva (2013, p. 213).

Verifica-se que o processo de reconhecimento de receita demonstra um ciclo de produção típico de uma indústria, desde a compra da matéria-prima, o processo produtivo, a venda e o recebimento, onde t = 3 representa o instante em que a Contabilidade tipicamente reconhece a receita. Poderá ser reconhecido também o recebimento no instante t = 4, quando for duvidoso que o cliente irá efetuar o pagamento.

Para ilustrar este tipo de erro, a companhia aérea TAM divulgou em 2013 uma correção em seus Demonstrativos Financeiros no modo como eram reconhecidas as receitas com passagens antecipadas, o que mudou completamente o resultado do período. Segundo a empresa (TAM, 2013):

Após a fusão entre TAM e LAN, foram realizadas revisões em diversos procedimentos adotados por ambas as Companhias para identificar melhores práticas e melhores soluções do ponto de vista de sistemas. Uma das áreas analisadas foi o de reconhecimento de receita. A Companhia junto aos seus fornecedores desenvolveu uma nova ferramenta de extração de inventário de bilhetes e após análises detalhadas desta extração foram identificadas diferenças que impactaram o saldo histórico da receita diferida (transportes a executar) reconhecida nas demonstrações financeiras de anos anteriores no montante de R\$ 1.102.930 (R\$ 975.643 líquido do efeito de mudança de política de reconhecimento da receita de bilhete não voado).

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 227) ressaltam que o processo de reconhecimento de receitas é contínuo, sob o ponto de vista econômico:

O produto da empresa emerge gradativamente, à medida que as matérias-primas são reunidas e transformadas ou processadas pela aplicação de mão de obra e equipamento. O transporte de matérias-primas à fábrica, e do produto final ao mercado, também fazem parte do processo de obtenção de resultado, num sentido econômico.

Contudo, Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam que o custo de acumulação contínua de receitas impede o uso universal do reconhecimento contínuo na prática. Com isso, os contadores têm buscado um único momento para determinar que uma receita foi legitimamente obtida. O CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012) reconhece a singularidade em determinar o momento ideal, dependendo da situação de venda:

A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

Para Marion (2012), o regime de competência é quando ocorre a apropriação das receitas e despesas ao período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas. Porém, quando as despesas não podem ser mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Neste sentido, o CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012) ressalta que o atendimento do regime de competência é mandatório para o reconhecimento das receitas:

A receita e as despesas relacionadas à mesma transação ou a outro evento devem ser reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após o despacho dos bens, podem ser mensuradas com confiabilidade, quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Contudo, quando as despesas não puderem ser mensuradas com confiabilidade, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer contraprestações já recebidas pela venda dos bens devem ser reconhecidas como passivo.

Para Almeida (2010) a receita não é reconhecida quando existe apenas a intenção de adquirir ou produzir as mercadorias a tempo para a entrega, logo elas só poderão ser reconhecidas quando da sua realização. A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012).

Finalmente, o CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012) determina como itens de divulgação obrigatória:

- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas, incluindo os métodos adotados para determinar o estágio de execução (*stage of completion*) das transações que envolvam a prestação de serviço;
- (b) o montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas provenientes de: venda de bens, prestação de serviços, juros, *royalties*, dividendos;
- (c) o montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita; e,
- (d) a conciliação entre a receita divulgada na demonstração do resultado e a registrada para fins tributáveis.

2.5 Estudos Relacionados

Quanto ao tema desta pesquisa, identificam-se estudos relacionados nas áreas do terceiro setor, administração hospitalar, incorporações imobiliárias e telecomunicações.

Em relação ao terceiro setor, Alves, Carvalho e Slomski (2004) identificaram e compararam a posição dos US-GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*), IASB (*International Accounting Standard Board*) e CFC (Conselho Federal de Contabilidade) quanto aos critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nessas organizações. O resultado da pesquisa mostrou falta de uniformidade dos critérios adotados pelas normas contábeis norte-americanas (US-GAAP), internacionais (IASB) e brasileiras (CFC), em especial com relação às normas do CFC, verificando-se a necessidade de estudos voltados para esse setor e critérios uniformes de reconhecimento das receitas para contribuir com o desenvolvimento dessas entidades.

Em seu estudo sobre reconhecimento de receitas em negócios hospitalares, Silva (2012) verificou como, e em qual momento, os hospitais qualificados como gerais, da região de Sorocaba, reconhecem suas receitas, analisando a observância ou não do regime de competência. A pesquisa foi composta por 32 hospitais da região, com uma amostra por acessibilidade que totalizou 10 hospitais. Os resultados evidenciaram que em 70% dos hospitais pesquisados não foi aplicado o regime de competência no que concerne ao reconhecimento de receitas, pois o registro contábil é realizado no momento do faturamento, e não necessariamente na efetiva prestação do serviço.

Já no setor de incorporações imobiliárias, Santos e Salott (2013) buscaram analisar se a adoção dos dois diferentes métodos de reconhecimento de receita, um de acordo com evolução da obra (POC) e outro na entrega das chaves, implicariam variações significativas nos valores de receita e lucro de forma a comprometer a comparabilidade entre as empresas. A conclusão foi de que variações observadas para amostra analisada foram significativas, o que comprometeria a comparabilidade das demonstrações financeiras entre empresas nacionais e internacionais. Porém, como as incorporadoras brasileiras, conforme seus demonstrativos financeiros publicados, optaram por manter o método POC para reconhecimento de receita no período analisado, não houve problemas de comparabilidade entre empresas nacionais.

Todavia, Hsiao e Carvalho (2014) analisaram a percepção dos usuários brasileiros a respeito do reconhecimento de receitas em contratos imobiliários de longo prazo. Os resultados indicaram que os participantes não apresentaram um comportamento específico em relação aos conceitos abordados, não sendo possível identificar um comportamento predominante do mercado.

Silva e Costa (2014) identificaram os impactos das novas normas contábeis nas Demonstrações Financeiras das

empresas de telecomunicações devido à existência de especificidades nesse quesito que as diferenciam de outras empresas, sendo a principal particularidade referente aos pontos de fidelização. Concluiu-se que todas as empresas de telecomunicações tiveram impactos relevantes na implantação do CPC 30, principalmente as operadoras Claro e Vivo, cujo impacto principal foi referente à reclassificação dos pontos de fidelização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à forma de abordagem do problema este estudo é classificado como qualitativo (RAUPP; BEUREN, 2013), pois as informações apresentadas ao mercado pelas empresas de capital aberto foram exploradas por meio de análise qualitativa. Neste sentido, Richardson (2008) destaca que essa abordagem, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social.

No que se refere aos objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, pois conforme define Gil (2010), tem como principal finalidade descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Neste sentido, este estudo investiga se as práticas contábeis adotadas estão em consonância com os requisitos técnicos expedidos pelo CPC 30.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é classificada como documental em função do procedimento que se utilizou para a apreensão, compreensão e análise de documentos que não receberam tratamento analítico, objetos aqui da investigação (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009). Os documentos utilizados para a pesquisa foram as Demonstrações Financeiras divulgadas pelas empresas ao mercado.

Esta pesquisa visa verificar as práticas relacionadas ao reconhecimento e divulgação de receitas determinadas pelo CPC 30 de empresas pertencentes à carteira teórica do índice Bovespa. Para tanto, foi analisada a composição do índice Bovespa do período janeiro-abril de 2014 e selecionadas as empresas com maior volume financeiro, excetuando-se Instituições Financeiras. Esta amostra gerou uma seleção de 13 empresas, que representam 36,9% do índice. Após, foram analisadas as Demonstrações Financeiras divulgadas para os exercícios findos no período de 2008 a 2013.

A Tabela 1 apresenta a amostra destacada composta por empresas dos setores que possuem maior representatividade no índice BOVESPA no quadrimestre de janeiro a abril de 2014 em relação ao volume financeiro da carteira.

Tabela 1 – Relação das empresas pertencentes aos setores de maior representatividade no Índice BOVESPA

| Setor | Empresa | % do Ibovespa |
|---------------------------------|--------------------------------|---------------|
| Petróleo, Gás e Biocombustíveis | Petrobras | 14,5% |
| | Braskem | 0,4% |
| | Subtotal | 14,9% |
| Mineração | Vale | 8,3% |
| | MMX Mineração | 0,1% |
| | Subtotal | 8,4% |
| Alimentos Processados | BRF | 3,6% |
| | JBS | 1,6% |
| | Cosan | 0,5% |
| | Marfrig | 0,3% |
| Subtotal | 5,9% | |
| Bebidas | Ambev | 5,2% |
| | Subtotal | 5,2% |
| Siderurgia e Metalurgia | Gerdau | 1,1% |
| | Companhia Siderúrgica Nacional | 0,7% |
| | Metalúrgica Gerdau | 0,4% |
| | Usiminas | 0,4% |
| Subtotal | 2,5% | |
| Total | | 36,9% |

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Os dados coletados foram analisados por meio da técnica análise de conteúdo com base nos itens de divulgação obrigatória determinados pelo CPC 30. Para Flick (2009), a análise de conteúdo, além de realizar a interpretação após a

coleta dos dados, desenvolve-se por meio de técnicas mais ou menos refinadas. Dessa maneira, a análise de conteúdo vem se mostrando como uma das técnicas mais utilizadas no Brasil, especialmente nas pesquisas qualitativas (DELLAGNELLO; SILVA, 2005). Para Gil (2010) a pesquisa documental baseia-se na análise de materiais que não receberam tratamento analítico. Desta forma, foram analisadas, com auxílio de *checklist* (Quadro 2), para identificação dos itens de divulgação obrigatória determinados pelo CPC 30, as sentenças relacionadas a reconhecimento e divulgação de receitas contidas nas Demonstrações Financeiras, especialmente nas Notas Explicativas.

Quadro 2 – *Checklist* utilizado na pesquisa

| Empresas | Empresa 1 | Empresa 2 | Empresa 3 | Empresa 4 | Empresa 5 |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 1. Setores de Atuação | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 2. Ano de Adesão ao IFRS | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 3. Divulgação das políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas. | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 4. Critérios divulgados pelas empresas selecionadas para reconhecimento das receitas oriundas das vendas de produtos (quantidade de empresas). | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 5. Divulgação dos critérios para mensuração da receita pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 6. Divulgação do montante de receita reconhecida durante o período proveniente de venda de bens, prestação de serviços, juros, royalties e/ou dividendos. | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |

Fonte: Elaborado a partir do CPC 30 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 30, 2012).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresentam-se os resultados da análise de conteúdo das Demonstrações Financeiras divulgadas pelas 13 empresas selecionadas. São destacadas as peculiaridades e os aspectos comuns da amostra no período estudado.

4.1 Ano de Adesão ao IFRS

A adesão ao IFRS foi mandatória para as empresas brasileiras a partir do ano de 2010, todavia, a adesão voluntária e antecipada era permitida pela legislação desde 2007. A Tabela 2 evidencia o ano de adesão das empresas em estudo.

Tabela 2 – Ano de Adesão ao IFRS

| Ano | Empresa | Frequência % |
|---------------|--------------------------------|--------------|
| 2007 | Gerdau | 15% |
| | Metalúrgica Gerdau | |
| 2008 | Ambev | 8% |
| 2009 | N/A | 0% |
| 2010 | Petrobras | 77% |
| | Vale | |
| | BRF | |
| | JBS | |
| | Companhia Siderúrgica Nacional | |
| | Cosan | |
| | Braskem | |
| | Usiminas | |
| Marfrig | | |
| MMX Mineração | | |
| Total | | 100% |

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Constata-se, por meio de informações descritivas na Tabela 2, que apenas três empresas – Ambev, Gerdau e Metalúrgica Gerdau – anteciparam a adoção do modelo do IFRS como padrão para as suas Demonstrações Financeiras, ou seja, 23% da amostra. A adesão voluntária ao processo de reconhecimento de receitas estabelecido pelo IFRS permitiu que estas empresas estivessem mais bem preparadas para a adesão obrigatória em 2010. Dessa maneira, apresentavam condições suficientes para divulgar informações contábeis aderentes na sua totalidade ao modelo internacional, uma vez que as informações divulgadas em 2010 por estas empresas estavam mais completas do que as demais, conforme será apresentado no decorrer das seções seguintes.

4.2 Critérios Adotados para Reconhecimento de Receitas

As políticas adotadas pelas empresas para reconhecimento de receitas têm obrigatoriedade de divulgação desde a adoção do IFRS como padrão contábil. A amostra pesquisada demonstra que as companhias já vinham aderindo a esta orientação nas suas publicações conforme destacado pela Tabela 3.

Tabela 3 – Divulgação de Políticas Contábeis Adotadas para Reconhecimento de Receitas

| Empresa | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------------|-------------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Ambev | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Braskem | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| BRF | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Companhia Siderúrgica Nacional | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Cosan | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Gerdau | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| JBS | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Marfrig | ✓ | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Metalúrgica Gerdau | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| MMX Mineração | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Petrobras | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Usiminas | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Vale | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Total | 100% | 92% | 100% | 100% | 100% | 100% |

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

A única exceção, no período analisado, foi a Marfrig no ano de 2009, que não fez nenhuma menção aos critérios adotados pela empresa para reconhecimento de receitas. A publicação das Demonstrações Financeiras do período anterior (2008) da Marfrig já apresentava um nível baixo de qualidade nas informações relacionadas às políticas assumidas pela companhia, o que demonstra que apenas no ano da obrigatoriedade de adesão em 2010 foi dada a devida atenção ao tema. De forma geral, o nível de divulgação das práticas adotadas pelas empresas já era satisfatório antes da adoção do IFRS no Brasil.

Em relação aos critérios divulgados pelas empresas para reconhecimento de receitas, estes são aderentes às normas estabelecidas pela regulação na maior parte da amostra estudada. A Tabela 4 destaca os resultados de acordo com os critérios determinados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Tabela 4 – Critérios Adotados para Reconhecimento de Receitas

| Critério Divulgado | 2008 | | 2009 | | 2010 | | 2011 | | 2012 | | 2013 | |
|---|------|-----|------|-----|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | q | % | q | % | q | % | q | % | q | % | q | % |
| Transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens ao comprador | 10 | 77% | 12 | 92% | 13 | 100% | 13 | 100% | 13 | 100% | 13 | 100% |
| Não envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens | 4 | 31% | 4 | 31% | 7 | 54% | 8 | 62% | 11 | 85% | 11 | 85% |
| Valor da receita pode ser confiavelmente mensurado | 5 | 38% | 6 | 46% | 11 | 85% | 10 | 77% | 13 | 100% | 13 | 100% |
| Prováveis benefícios econômicos associados à transação fruirão para a entidade | 5 | 38% | 5 | 38% | 10 | 77% | 10 | 77% | 12 | 92% | 12 | 92% |
| Despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas | 3 | 23% | 4 | 31% | 8 | 62% | 9 | 69% | 11 | 85% | 11 | 85% |

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Nota: q: quantidade de empresas que divulgaram o critério; %: relação percentual do total de empresas analisadas.

Com base nestes resultados evidencia-se que a qualidade das informações publicadas sobre os critérios para reconhecimento de receitas tem evoluído, principalmente a partir de 2010, ano de publicação obrigatória nos padrões do IFRS. Destaca-se que o critério que trata da transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens ao comprador foi o que teve maior divulgação no período analisado, com 77% das empresas em 2008 e 100% em 2013. Os critérios que tratam sobre a confiabilidade da mensuração do valor da receita e sobre a probabilidade da fruição dos benefícios econômicos associados à transação para a entidade também tiveram maior adoção desde 2008, com 38% em ambos os critérios, e em 2013 com 100% e 92%, respectivamente. Com isso, as empresas analisadas estão atendendo, em sua maioria, aos princípios de Hendriksen e Van Breda (1999), que determinam que a receita somente deve ser reconhecida quando for obtida e realizada (ou realizável).

No entanto, também, destaca-se que os critérios que tratam sobre o não envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens e sobre a confiabilidade da mensuração das despesas incorridas ou a serem incorridas referentes à transação são os que têm menor divulgação no período analisado. Em 2008, estes critérios tiveram uma divulgação de 31% e 23%, respectivamente, enquanto que em 2013 o percentual foi de 85% para ambos. Embora tenham tido uma grande evolução no período analisado, ainda não estão presentes na totalidade da amostra, atendendo parcialmente ao princípio da apropriação das receitas e despesas ao período de sua realização determinados por Marion (2012).

4.3 Mensuração da Receita

A Tabela 5 relaciona as empresas que divulgaram em suas respectivas Demonstrações Financeiras que receitas contabilizadas no período analisado estão mensuradas pelo seu valor justo da contraprestação recebida ou a receber conforme determina o CPC 30.

Tabela 5 – Mensuração da Receita pelo Valor Justo

| Empresa | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------------|------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|
| Ambev | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Braskem | × | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| BRF | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Companhia Siderúrgica Nacional | × | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Cosan | × | × | × | × | ✓ | ✓ |
| Gerdau | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| JBS | × | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Marfrig | × | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Metalúrgica Gerdau | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| MMX Mineração | × | × | × | × | ✓ | ✓ |
| Petrobras | × | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Usiminas | × | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Vale | × | × | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Total | 23% | 31% | 85% | 85% | 100% | 100% |

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Os dados analisados demonstram que, antes da implantação do IFRS em 2010, somente as empresas Gerdau e Ambev adotavam o conceito de valor justo para a mensuração da receita em suas Demonstrações Financeiras, ou seja, 23% da amostra. Em 2009, a BRF adotou o valor justo, mas somente em 2010 grande parte das empresas analisadas publicou o mesmo conceito, atingindo 85% da amostra.

A partir de 2012, todas as empresas publicaram que suas receitas são mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber estando em conformidade com o conceito definido por Hendriksen e Van Breda (1999), que determina que a receita, independentemente de como seja definida, deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa.

O atingimento de 100% da amostra analisada destaca a importância que as empresas de capital aberto dirigem ao conceito de valor justo introduzido pelo IFRS. Esta alta adesão traz maior segurança aos acionistas e ajuda a reforçar que a capacidade de atração de novos investidores está vinculada à adesão aos padrões internacionais conforme defendem Barth, Landsman e Lang (2008).

4.4 Divulgação da Receita Reconhecida por Categoria e Receita Proveniente da Troca de Bens e Serviços

A divulgação do valor da receita reconhecida por categoria proveniente da venda de bens, prestação de serviços, juros, *royalties* e/ou dividendos teve 100% de atendimento pelas empresas no período analisado. No entanto, nenhuma companhia divulgou o montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.

A contabilização por categoria de receita já era praticada pelas empresas antes da implantação do IFRS, todavia, com menor qualidade de informação. O padrão internacional fez com que as informações publicadas fossem revisadas e adequadas aos critérios estabelecidos pela norma no que se refere a reconhecimento, mensuração e divulgação.

Em relação à publicação da receita proveniente da troca de bens e serviços ainda não parece ser um conceito bem disseminado no mercado, ou tais transações não representam relevância para que sejam informadas. Porém, nenhuma empresa fez qualquer menção a negociações deste tipo no conjunto de suas Demonstrações Financeiras, não estando aderente aos princípios da norma.

4.5 Conciliação entre a Receita Divulgada e a Receita Utilizada para Fins Tributários

A conciliação da receita é uma informação importante aos acionistas da empresa, porque demonstra transparência na divulgação da receita líquida apresentada nos relatórios contábeis, o que é determinante para a apuração de resultados do período. Na Tabela 6 estão as empresas que divulgaram a conciliação entre a receita apresentada na demonstração do resultado e a registrada para fins tributáveis no período analisado.

Tabela 6 – A Conciliação entre a Receita Divulgada na Demonstração do Resultado e a Registrada para Fins Tributáveis

| Empresa | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Ambev | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Braskem | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| BRF | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Companhia Siderúrgica Nacional | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Cosan | x | x | x | ✓ | ✓ | ✓ |
| Gerdau | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| JBS | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Marfrig | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Metalúrgica Gerdau | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| MMX Mineração | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Petrobrás | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Usiminas | x | x | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Vale | x | x | x | x | x | x |
| Total | 15% | 15% | 85% | 92% | 92% | 92% |

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

A conciliação determinada pelo CPC 30 somente foi apresentada pelas empresas Gerdau S.A. e Metalúrgica Gerdau no ano de 2008, o que representa 15% da amostra, devido à antecipação voluntária destas ao IFRS. A adesão maior deu-se a partir do ano de 2010 com 85% das empresas, todavia, não atingiu a totalidade da amostra em 2013, permanecendo em 92%, pois a Vale não divulga tais informações em suas Demonstrações Financeiras.

Finalmente, as empresas analisadas divulgam as políticas utilizadas para o tratamento das receitas em conformidade com os requerimentos exigidos, bem como atendem aos cinco critérios básicos de reconhecimento de receitas: transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens ao comprador; não envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens; valor da receita possa ser confiavelmente mensurado; prováveis benefícios econômicos associados à transação fruirão para a entidade; e despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

Do mesmo modo, a mensuração da receita é feita pelo seu valor justo da contraprestação recebida ou a receber, que é um fator relevante no atendimento das normas internacionais, e está adequadamente evidenciado nas categorias de venda de bens, prestação de serviços, juros, *royalties* e/ou dividendos. A publicação da receita proveniente da troca de bens e serviços ainda não tem sido praticada pelas empresas, todavia, a divulgação da conciliação entre a receita apresentada na demonstração do resultado e a registrada para fins tributáveis é prática bem disseminada no mercado. Estes fatores demonstram que o processo de reconhecimento de receitas deste grupo de empresas se mostra satisfatório em relação às normas internacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo identificar o nível de aderência de uma amostra de 13 empresas pertencentes à carteira teórica do índice BOVESPA relativo ao quadrimestre janeiro-abril de 2014, o que corresponde a 36,9% do índice para verificar se elas estão aderentes aos critérios de divulgação das políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas estabelecidos pelo CPC 30, com base nas Demonstrações Financeiras divulgadas para os exercícios findos no período de 2008 a 2013.

As empresas analisadas, em sua maioria, aderiram ao IFRS no ano de 2010. Com isso, a qualidade das informações divulgadas ao mercado apresentou melhorias no decorrer dos anos, não havendo impactos significativos em seus Balanços, ao contrário do que foi identificado por Silva e Costa (2014) em relação aos impactos das novas normas contábeis nas Demonstrações Financeiras das empresas de telecomunicações; eles concluíram que todas as empresas de telecomunicações tiveram impactos relevantes na implantação do CPC 30, principalmente as operadoras Claro e Vivo, cujo impacto principal foi referente à reclassificação dos pontos de fidelização.

Aquelas empresas que decidiram antecipar-se à adesão às normas internacionais (Metalúrgica Gerdau, Gerdau S.A. e Ambev) apresentaram informações com maior qualidade antes das demais, pois conseguiram se preparar melhor para as mudanças. Este fato pode ser um diferencial na atração de investidores, contudo, necessita de estudos mais específicos em relação ao tema para alcançar esta conclusão.

Considerando os resultados obtidos na análise, pode-se inferir que as empresas compreendidas neste estudo estão aderentes aos princípios de reconhecimento de receitas estabelecidos pelas normas internacionais. Esta conclusão é oposta ao que foi identificado por Alves, Carvalho e Slomski (2004), pois o resultado da pesquisa mostrou falta de uniformidade dos critérios adotados pelas normas contábeis norte-americanas (US-GAAP), internacionais (IASB) e brasileiras (CFC), em especial com relação às normas do CFC.

Destaca-se que o critério que trata da transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens ao comprador foi o que teve maior divulgação no período analisado, com 77% das empresas em 2008 e 100% em 2013. Já os critérios que tratam sobre a confiabilidade da mensuração do valor da receita e sobre a probabilidade da fruição dos benefícios econômicos associados à transação para a entidade também tiveram maior adoção desde 2008, com 38% em ambos os critérios, e em 2013 com 100% e 92%, respectivamente.

Com relação ao critério que trata sobre a confiabilidade da mensuração das despesas incorridas ou a serem incorridas referentes à transação teve menor divulgação no período analisado. Em 2008, estes critérios tiveram uma divulgação de 31% e 23%, respectivamente, enquanto que em 2013 este percentual foi de 85% para ambos. Esta conclusão está alinhada com o que foi verificado por Silva (2012) em seu estudo sobre reconhecimento de receitas em negócios hospitalares, no qual evidenciou-se que em 70% dos hospitais pesquisados não foi aplicado o regime de competência no que concerne ao reconhecimento de receitas, pois o registro contábil é realizado no momento do faturamento, e não necessariamente na efetiva prestação do serviço, quando é possível certificar a confiabilidade da mensuração das despesas incorridas ou a serem incorridas referentes à transação.

As exceções encontradas não alteram significativamente as conclusões da amostra consolidada. Contudo, ressalta-se que, apesar da representatividade da amostra, não pode ser concluído que as demais empresas participantes do mercado de capitais brasileiro também são aderentes aos princípios de reconhecimento de receitas.

Com o produto da análise das informações publicadas pelas empresas foi possível obter argumentos e evidências aceitáveis para compreender a maneira como as empresas de capital aberto no Brasil tratam o reconhecimento e divul-

gação de suas receitas nos Demonstrativos Financeiros e se elas atendem aos princípios da norma emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o que gera transparência aos seus diversos *stakeholders*.

Para estudos futuros, sugere-se promover esta pesquisa em outros setores específicos da economia, tais como serviços financeiros e distribuição de energia. Estes setores tendem a contribuir para a discussão sobre o desenvolvimento da qualidade da informação contábil.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. *Mercado Financeiro*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Contabilidade Intermediária: de acordo com as exigências do MEC para o curso de “Ciências Contábeis”*; textos, exemplos e exercícios resolvidos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALVES, Cássia Vanessa Olak; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; SLOMSKI, Valmor. Reconhecimento das Contribuições, Doações e Subvenções nas Entidades do Terceiro Setor: uma Comparação entre os US-GAAP, Normas do IASB e do CFC. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2004.

BARTH, Mary E.; LANDSMAN, Wayne R.; LANG, Mark H. *International Accounting Standards and Accounting Quality*. Journal of Accounting Research. v. 46, n. 3, pp. 467-498, 2008.

COELHO, Carina M. P.; NIYAMA, Jorge, K.; RODRIGUES, Jomar M. Análise da Qualidade da Informação Contábil Frente a Implementação dos IFRS: uma Pesquisa Baseada nos Periódicos Internacionais (1999 a 2010). *Sociedade, Contabilidade e Gestão* v. 6, n. 2, pp.7-20, jul./dez. 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 30: Receitas, Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 03 set. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 46: *Mensuração do Valor Justo*, Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 25 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n°. 1.412/12, de 26 de outubro de 2012. Dá nova redação a NBC TG 30 – Receitas. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001412>. Acesso em: 03 set. 2014.

DELLAGNELLO, Eloise; SILVA, Rosimeri Carvalho. Análise de Conteúdo e sua Aplicação em Pesquisa na Administração. In: VIEIRA, Marcelo Milano F; ZOUAIN, Deborah Moraes (Orgs.). *Pesquisa Qualitativa em Administração: teoria e prática*. São Paulo: FGV, 2005. pp. 109-113.

FLICK, Uwe. *Introdução à Pesquisa Qualitativa*. São Paulo: Artmed, 2009.

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

GRAY, Sidney. *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*. Abacus, pp. 1-15, March, 1988.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HSIAO, Jony. CARVALHO, Nelson Guedes de. O Entendimento de Usuários Externos no Reconhecimento de Receitas em Contratos de Longo Prazo: Conceito e Momento. *Revista Universo Contábil, Blumenau*, v. 10, pp. 06-24, jul./set. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José C. *Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de Graduação*. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS Eliseu. GELBCKE, Rubens Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de Contabilidade Societária*. São Paulo: Atlas, 2012.

KAM, Vernon. *Accounting Theory*. New York. John Wilwy & Sons, 1986.

MARION, José C. *Contabilidade Empresarial*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade Internacional: causa das diferenças internacionais, convergência contábil internacional, estudo comparativo entre países, divergências nos critérios de reconhecimento e mensuração, evidenciação segundo FASB e IASB*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto T. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PAULO, Edilson. Qualidade das informações contábeis na oferta pública de ações e debêntures pelas companhias abertas brasileiras. *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 9, pp. 1-26, jan./mar. 2012.

PAYNE, Wendy M; RANAGAN, Julia E. To Converge or Not to Converge? *A question for modern-day standards-setters*. Journal of Government Financial Management. v. 57, p. 1. Spring, 2008.

PERERA, Hector; BAYDOUN, Nabil. Convergence with International Financial Reporting Standards: The Case of Indonesia. *Advances in International Accounting*. v. 20, pp. 201-224, 2007.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Maria Ilse. Metodologia de Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Maria Ilse. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, São Leopoldo, v.1, n. 1. pp. 1-15, jul. 2009.

SANTOS, Fernanda Belmudes dos; SALOTTI, Bruno Meirelles. O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileiras compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras? *Revista Contemporânea de Contabilidade*. UFSC, Florianópolis, v. 10, n. 21, pp. 03-24, set./dez. 2013.

SILVA, Mariney Rodrigues Antunes da; COSTA, Simone Alves da. Reconhecimento e evidenciação de Receitas pós-IFRS: um estudo no setor de telecomunicações. In: CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO – ADMINISTRAÇÃO (COMVIBRA), 11., 2014, São Paulo. Anais... São Paulo: Comvibra, 2014.

SILVA, Wilson Xavier da. *Reconhecimento de Receitas nos Hospitais Gerais da Região de Sorocaba*. 2012. 156 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

TAM. *Demonstrações Financeiras*. Disponível em: <http://www.latamairlinesgroup.net/phoenix.zhtml?c=251290&p=irol-tam_sa_financeiro>. Acesso em: 23 maio 2016.

TURNER, Lynn. Revenue recognition. Remarks by Chief Accountant of SEC. *USC SEC and Financial Reporting Institute*. Los Angeles, 2001.

VICKREY, Don W. Is accounting a measurement discipline? *The Accounting Review*. v. 45, n. 4, pp.731-742, Out. 1970.

Exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: uma análise do conteúdo de contabilidade aplicável ao setor público

Accounting Federal Council sufficiency exam: an analysis of applied Accounting in public sector

Trabalho apresentado no I Congresso UFU de Contabilidade promovido em Uberlândia (MG), outubro de 2015.

RESUMO

Este estudo teve como objetivo verificar quais conteúdos sobre Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP foram contemplados nos Exames de Suficiência, desenvolvidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e aplicados aos bacharéis em Ciências Contábeis no período compreendido entre 2011 e 2015. Trata-se de pesquisa descritiva, *ex post facto*, bibliográfica e documental. Para tanto, foram analisadas as questões contempladas nas provas, sendo classificadas e agrupadas de acordo com a disciplina a que se referem dentro do escopo do conteúdo programático de cada edital da referida avaliação. Posteriormente, as questões relativas à CASP foram reclassificadas de acordo com a norma com a qual se relacionam. Como resultado, constatou-se que a CASP tem sido pouco explorada nos Exames de Suficiência. De acordo com a descrição dos conteúdos programáticos disponíveis nos editais observa-se que apenas as dez primeiras normas aprovadas pelo CFC estão no escopo destes documentos, compreendendo, portanto, as NBC Ts 16.1 a NBC T 16.10. Enquanto a NBC T 16.11, norma que conceitua e estabelece o objeto e objetivos do Sistema de Custos no Setor Público – SICSP não está contida na descrição do conteúdo programático das edições analisadas. Desse conjunto de dez normas seis foram abordadas pelo exame, sendo que 82,8% das questões continham apenas quatro: NBC T 16.4, NBC T 16.5, NBC T 16.6 e a NBC T 16.9. Dessa forma, constatou-se a baixa representatividade no conteúdo da CASP na realização do Exame de Suficiência e a concentração de questões em quatro normas específicas.

Palavras-chave: Exame de Suficiência. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ciências Contábeis.

ABSTRACT:

This study aims to determine which content about Applied Accounting in Public Sector (AAPS) were included in editions of Sufficiency Exam, developed by CFC (Accounting Federal Council) and applied to Accounting graduates in the period between 2011 and 2015. It is a descriptive, ex-post-facto, bibliographical and documentary study. Therefore, the questions covered in the tests were analyzed, classified and grouped according to the discipline program content of each public notice about the tests. Subsequently, the questions regarding AAPS were reclassified according to the rule to which they are related. As a result, it was found that AAPS has been insufficiently explored in Sufficiency Exam. According to the description of the discipline programs available in the notices, it was observed that only the first ten rules approved by the CFC are in the scope of Sufficiency Exam, comprising therefore the NBC T16.1 to the NBC T16.10. While NBC T 16.11, the rule that conceptualizes and establishes the object and objectives of the Cost System in the Public Sector, is not contained in the description of the discipline program in the notices analyzed. In this set of ten rules, only six were covered by the Exam. About 82,8% of these questions had four rules that were

Marcela Silva de Melo

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Viçosa – Campus Rio Paranaíba. Contato: Rua Doutor Barcelos, 315, Centro, Carmo do Paranaíba (MG), CEP: 38840-000. E-mail: marcelasm-@hotmail.com.

Vagner Alves Arantes

Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná. Mestre em Administração e Professor da Universidade Federal de Viçosa – Campus Rio Paranaíba. Contato: UFV-CRP, Rodovia MG-230, Km 8, Rio Paranaíba, MG; CEP: 38810-000, Caixa Postal 22. E-mail: vagner.arantes@ufv.br.

NBC T 16.4, NBC T 16.5, NBC T 16.6 and NBC T 16.9. Thus, it was found low representation in the content of AAPS when performing the Sufficiency Exam and the concentration of four specific rules in the questions.

Keywords: *Sufficiency Exam, Applied Accounting in Public Sector, Accounting Science.*

1 INTRODUÇÃO

As exigências de um mercado nacional e mundial competitivo, com a abertura de mercados comuns, e a necessidade de assegurar à sociedade informações contábeis seguras, precisas e éticas fizeram com que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) se preocupasse com a qualidade do profissional contábil que vai adentrar no mercado de trabalho (CFC, 2007).

O CFC, enquanto órgão regulamentador da profissão contábil, instituiu o Exame de Suficiência com o intuito de aumentar a credibilidade da profissão e resguardar a qualidade dos serviços prestados à sociedade. Foi criado no ano de 1999, sendo que sua primeira avaliação ocorreu no ano seguinte, e se manteve ativo até 2005, quando, por falta de sustentação legal, foi suspenso. No ano de 2011, após a promulgação da Lei nº. 12.249, o Exame de Suficiência foi regulamentado e voltou a ser aplicado (PINHEIRO; BONFIM; PORTUGAL, 2013).

Por meio desse exame é possível avaliar previamente o profissional contábil que será inserido no mercado de trabalho, por ser necessário que o bacharel em Ciências Contábeis comprove ter conhecimentos médios dos conteúdos desenvolvidos durante a graduação, como requisito para ser aprovado nessa avaliação e, conseqüentemente, poder exercer a profissão escolhida.

Este exame é aplicado duas vezes ao ano, em todo o território nacional, com uma edição a cada semestre. É composto por 50 questões objetivas distribuídas em 13 conteúdos estabelecidos pelo CFC, que compreendem conhecimentos específicos atrelados à contabilidade privada, como contabilidade geral e controladoria, noções de direito, língua portuguesa e contabilidade aplicada ao setor público, entre outros tópicos que serão apresentados adiante.

Quanto ao conteúdo programático contemplado nos exames destaca-se, para este estudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) devido ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, contidas na *Internacional Federation of Accountants* (IFC). Em 2008, por meio da Resolução 1.128, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público, reconhecidas como NBC Ts.

Segundo Daros e Pereira (2013) a edição das NBC Ts aprofundou a análise sobre assuntos já tratados pela contabilidade pública e dispostos na Lei nº. 4.320/1964, tais como: previsão da depreciação; adoção do regime de competência para receitas e despesas; contabilização de bens de uso comum; relatórios do fluxo de caixa; ajuste a valor recuperável.

Com a edição dessas normas pelo CFC a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como foco o patrimônio público, indo além do orçamento. Segundo Slomski (2013) esta mudança de paradigma contábil propicia a evidenciação dos atos e fatos relativos à administração orçamentária e os atos ligados aos eventos da sua gestão financeira e patrimonial. Para Santos e Castro (2015) a CASP busca fornecer informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades governamentais que permitem o controle social.

Nesse contexto de transformações os órgãos reguladores da profissão e a sociedade em geral tendem a exigir uma gestão eficiente dos recursos públicos. Dessa forma, é crescente a necessidade de informações contábeis claras, transparentes, fidedignas e que auxiliem os gestores no controle do patrimônio público e no processo gerencial (SOARES; SCARPIN, 2010).

De acordo com as orientações estratégicas para a CASP no Brasil, publicadas pelo CFC, há necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de contabilidade; a demanda de contadores na área pública e as novas exigências da sociedade por maior transparência tornaram crescente a importância dessa área de conhecimento. Além disso, o fato de configurar-se como disciplina obrigatória na grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis reforça a importância de estudos relacionados a essa temática.

Diante do exposto, o presente estudo questiona: Como o conteúdo sobre Contabilidade Aplicada ao Setor Público nos Exames de Suficiência vem sendo aplicado aos bacharéis em Ciências Contábeis? Para responder à pergunta, tem-se como intuito verificar os conteúdos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, nas edições do Exame de Suficiência, aplicadas pelo CFC, aos bacharéis em Ciências Contábeis no período compreendido entre 2011 e 2015.

Especificadamente, pretendeu-se identificar e descrever as disciplinas avaliadas nas edições do Exame de Suficiência e detectar e analisar quais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público foram cobradas nas edições do exame selecionadas neste trabalho.

Dessa forma, a pesquisa se justifica devido à importância da CASP, acompanhada da necessidade de que o bacharel em Ciências Contábeis seja aprovado no Exame de Suficiência como requisito obrigatório para exercer a profissão escolhida.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Os Conselhos de Contabilidade e o Exame de Suficiência

O Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946, criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), com a finalidade de fiscalizar e regulamentar o exercício da profissão contábil. Segundo Santos *et al.* (2013), esses conselhos estão em constante parceria em busca do aprimoramento da qualidade profissional.

De acordo com a redação dada pelo artigo 76 da Lei nº. 12.249 de 2010, que alterou o Decreto-Lei supracitado, entre as atribuições do CFC destacam-se:

Regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de Natureza Técnica e Profissional (BRASIL, 2010).

Dessa forma, a fim de disciplinar a profissão, cabe ao CFC estabelecer normas e princípios que constituam o corpo de doutrina contábil e sirvam de orientações técnicas ao exercício profissional. Também é responsável por garantir autonomia e qualidade à classe contábil e, para tanto, foi criado o Exame de Suficiência (CASTRO, 2009).

Conforme a Lei 12.249, em seu 12º artigo, fica estabelecido que os profissionais contábeis somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharel em Ciências Contábeis, devidamente reconhecido pelo Ministério da Educação, e após aprovação em Exame de Suficiência e registro no CRC a que estiverem submetidos (BRASIL, 2010).

Neste aspecto, Pinheiro, Bonfim e Portugal (2013) ressaltam a obrigatoriedade de aprovação no Exame de Suficiência como requisito para que os bacharéis e técnicos em Ciências Contábeis possam exercer a profissão e citam que o CFC é o órgão responsável pela elaboração e aplicação dos exames em todo o território brasileiro. No entanto, devido à impossibilidade de aplicar essas provas em todos os estados, essa função é repassada aos CRCs.

Conforme o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade, disposto na Resolução do CFC nº. 960/03, em cada estado do Brasil e no Distrito Federal há um CRC, totalizando, assim, 27 conselhos regionais que compõem o CFC. De acordo com o Decreto-Lei nº. 9.295/46, os CRCs são subordinados ao CFC cabendo a este a competência de disciplinar as atividades da entidade, a fim de manter a unidade administrativa. No entanto, embora os CRCs sejam organizados nos moldes determinados pelo CFC, no que se refere à administração dos seus serviços, gestão de seus recursos, regime de trabalho e relações empregatícias, eles têm autonomia e independência.

Diante disso, conforme a redação dada pelo 10º artigo do Decreto-Lei nº. 9.710 de 03 de setembro de 1946, entre as atribuições dos CRCs destacam-se: Expedir e registrar a carteira profissional; Fiscalizar o exercício da profissão contábil, impedindo e punindo possíveis infrações; Decidir a respeito das reclamações escritas, relativas ao exercício profissional; e Representar ao CFC medidas que julguem necessárias para regular e fiscalizar o exercício da profissão contábil (BRASIL, 1946).

Em relação ao Exame de Suficiência, este foi instituído pela Resolução CFC nº. 853/99, como requisito obrigatório para a obtenção de registro profissional no CRC. Ainda de acordo com este normativo, sua criação decorreu da necessidade de resguardar a qualidade dos serviços contábeis prestados aos seus usuários, uma vez que, para a aprovação, deve ser comprovado o nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições conferidas aos contadores (CFC, 1999).

Segundo Pinheiro, Bonfim e Portugal (2013), a aplicação do Exame de Suficiência foi motivo de diversas discussões, por ser instituído apenas por meio de uma resolução do CFC, não tendo, portanto, caráter legal. Além disso, citam os autores que a resolução fere o Princípio Constitucional do Livre Exercício Profissional, pois, de acordo com o inciso XIII do 5º artigo da Constituição Federal, é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, desde que sejam atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelece. Diante disso, por não haver uma lei que regulamentasse o Exame de Suficiência, ocorreu sua extinção no ano de 2005, voltando a ser aplicado no ano de 2011, após a publicação da Lei nº. 12.249.

De acordo com a Resolução CFC nº. 1.373/2011, elaborada conforme redação dada pela lei supracitada, em seu artigo 1º, fica definido que o Exame de Suficiência é a prova destinada a comprovar se o bacharel em Ciências Contábeis possui conhecimentos médios dos conteúdos desenvolvidos durante a graduação. Conforme o artigo 4º desta mesma resolução, só será aprovado nesse exame o candidato que obtiver, pelo menos, 50% da pontuação total.

Santos *et al.* (2013) defendem que, com o retorno do Exame de Suficiência, os estudantes da área contábil, além de buscarem conhecimento, se preparam para a atuação no mercado de trabalho, pois têm a consciência de que precisam ser aprovados no exame para que possam exercer a função de contador nas organizações. Dessa forma, existe uma segurança de se terem, no mercado de trabalho, profissionais capacitados.

Quanto ao conteúdo do Exame, o CFC (2007) estabelece ser básico e uniforme e tratar-se de processo não discriminatório, por ser oferecido um único exame no Brasil. Dessa forma, não existe a possibilidade de regionalismo.

Já no que se refere ao conteúdo programático, a Resolução do CFC nº. 1373/2011 estabelece que as provas para

os Bacharéis em Ciências Contábeis abrangem as seguintes áreas de conhecimento: Contabilidade Geral; Contabilidade de Custos; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Contabilidade Gerencial; Controladoria; Teoria da Contabilidade; Legislação e Ética Profissional; Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; Auditoria Contábil; Perícia Contábil; Noções de Direito; Matemática Financeira e Estatística; e Língua Portuguesa (CFC, 2011).

2.2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP

Conforme a Resolução do CFC n.º 1373/2011, que regulamenta o Exame de Suficiência, a CASP é uma entre as treze disciplinas avaliadas na prova.

As informações contábeis aplicáveis ao setor público são normatizadas, principalmente, por meio da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que se preocupa com a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes públicos. Dispõe também sobre os processos de planejamento do orçamento, que prevê o estabelecimento do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei de Orçamento Anual (LOA); da Lei Federal n.º 4.320/1964, que estabelece normas gerais relativas ao planejamento, orçamento, finanças, contabilidade, balanços e auditoria; da Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que instituiu o equilíbrio das contas públicas, por meio de critérios estabelecidos para fixação e cumprimento de metas e limites. Além disto, Silva, Wakim e Wakim (2014) apontam que as Normas Brasileiras de Contabilidade delimitam as ações dos gestores públicos e proporcionam mais atribuições e poderes aos cidadãos brasileiros.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.1, publicada pela Resolução CFC n.º 1.128/08, que estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da CASP, esta área contábil é o ramo da ciência que aplica no processo gerador de informações os Princípios e as Normas de Contabilidade a fim de controlar o patrimônio das entidades do setor público. Diante disso, ainda conforme essa norma, caracterizam-se como entidades do setor público os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público, pessoas jurídicas de direito privado que recebam, guardem, movimentem ou gerenciem bens e valores públicos; bem como as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, de órgão público.

Neste aspecto, Piscitelli e Timbó (2012) resumem que a CASP se aplica às pessoas jurídicas de direito público interno, o que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias; além das fundações e empresas públicas que utilizam recursos públicos.

Já no que se refere aos seus objetivos, a CASP visa captar, registrar, acumular, resumir, interpretar e fornecer informações sobre os resultados alcançados e os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, mediante normas específicas para este setor. Dessa forma, as informações produzidas devem representar a prestação de contas de forma correta, a fim de apoiar o processo gerencial e permitir a instrumentalização do controle social (KOHAMA, 2013; CFC, 2008).

A diversidade de sistemas de informações contábeis criou a necessidade de harmonização e convergência internacional das normas de contabilidade. Diante disso, em dezembro de 2007, o segmento privado entrou no processo de adequação das práticas brasileiras com os padrões internacionais. Seguindo essa tendência, em agosto de 2008, o Governo Federal publicou a Portaria n.º 184/08, que alterou dispositivos referentes à CASP e estabeleceu procedimentos e práticas para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de modo a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS (KLEIN; SOUZA, 2013).

A convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade visa aproximar os critérios, procedimentos e métodos aplicados no país aos padrões adotados internacionalmente (SANTOS; ALMEIDA, 2012). Dessa forma, a adoção das IPSAS proporciona maior qualidade e confiabilidade às informações prestadas pelos organismos públicos e permite comparar as informações prestadas por diferentes países (MACÊDO, 2010).

Segundo Souza e Gonçalves (2013), um conjunto uniforme de normas aplicáveis ao setor público, juntamente com uma estrutura contábil sólida, além de aumentar a qualidade das informações contábeis e a eficiência dos governos, proporciona maior estabilidade ao sistema econômico global.

Diante disso, o CFC, no cumprimento de suas atribuições legais e regimentais, levando em consideração a internacionalização das normas contábeis e as disposições editadas pelo Ministério da Fazenda, que estabelecem as diretrizes a serem observadas no setor público, aprovou e divulgou um conjunto de dez normas aplicáveis a este setor. Posteriormente, com a publicação da Resolução 1.366/11, uma nova norma foi aprovada; trata-se da NBC T 16.11, que conceitua e estabelece objeto e objetivos do Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP (CFC, 2012).

Segundo Kappke e Souza (2013), as informações geradas pelo SICSP são de grande importância para o Governo Federal, pois, com elas, é possível maximizar o potencial de utilização dos recursos públicos, além de fornecer subsídios para analisar os pontos que afetam o funcionamento dos programas públicos e identificar custos excessivos. Os autores ainda ressaltam que, embora esse sistema seja obrigatório em todas as entidades do setor público, desde 1º de janeiro de

2012 essa nova ferramenta de gestão ainda está em fase de implementação devido à Contabilidade de Custos aplicada ao Setor Público brasileiro ser objeto recente de estudos no país.

Com a adoção das IPSAS, a CASP ganhou novo enfoque, sobretudo no que se refere ao planejamento e à transparência na alocação e aplicação dos recursos públicos. Dessa forma, a expectativa é de que a implantação dessas normas forneça informações que auxiliem os gestores públicos na tomada de decisões e reflitam de forma clara o modo com que o dinheiro público é gasto (SANTOS; ALMEIDA, 2012). Assim, o Quadro 1 apresenta as normas destinadas à CASP.

Quadro 1 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

| Numeração | CFC | Norma |
|-------------|----------|---|
| NBC T 16.1 | 1.128/08 | Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação |
| NBC T 16.2 | 1.129/08 | Patrimônio e Sistema Contábeis |
| NBC T 16.3 | 1.130/08 | Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil |
| NBC T 16.4 | 1.131/08 | Transações no Setor Público |
| NBC T 16.5 | 1.132/08 | Registro Contábil |
| NBC T 16.6 | 1.133/08 | Demonstrações Contábeis |
| NBC T 16.7 | 1.134/08 | Consolidação das Demonstrações Contábeis |
| NBC T 16.8 | 1.135/08 | Controle Interno |
| NBC T 16.9 | 1.136/08 | Depreciação, Amortização e Exaustão |
| NBC T 16.10 | 1.137/08 | Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público |
| NBC T 16.11 | 1.366/11 | Sistema de Informação de Custos do Setor Público |

Fonte: CFC (2012)

Segundo Lima, Santana e Guedes (2009) essas normas, alinhadas às IPSAS, visam contribuir para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos atos e fatos administrativos, possibilitando cumprir os aspectos legais e formais e refletir os impactos que as transações governamentais geram no patrimônio das organizações. Além disso, objetivam contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis e para a integração com as normas internacionais.

A publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis ao Setor Público, em consonância com as normas internacionais, proporcionou grande desenvolvimento conceitual para este setor e, além disso, resultou na valorização da profissão e do profissional contábil no Brasil. Assim, esses profissionais devem buscar sempre se qualificar a fim de acompanhar as mudanças que atingem o setor. (KLEIN; SOUZA, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva, pois visa analisar, verificar e descrever os conteúdos da CASP que predominaram nas provas aplicadas pelo CFC aos bacharéis em Ciências Contábeis no período compreendido entre 2011 e 2015. Segundo Andrade (2002), a pesquisa descritiva tem como intuito observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos estudados, sem que haja interferência do pesquisador.

Quanto aos procedimentos científicos, esta pesquisa pode ser classificada como bibliográfica, documental e *ex post facto*. Bibliográfica, pois utilizou material já publicado, constituído por livros, revistas, teses, dissertações e artigos disponibilizados via internet, como suporte para elaboração da plataforma teórica e análise dos dados; documental, por recorrer a material que não recebeu tratamento analítico, os Exames de Suficiência do CFC; e *ex post facto*, ao pesquisar um intervalo temporal após a realização dos exames.

Para alcançar o objetivo geral desta pesquisa, foram selecionadas as dez primeiras edições do Exame de Suficiência, aplicadas pelo CFC, após a publicação da Lei n°. 12.249/2010, que tornou a aprovação no exame requisito obrigatório. A amostra compreendeu as primeiras e segundas edições feitas entre os anos de 2011 e 2015.

O exame é composto por 50 questões de múltipla escolha, contendo quatro alternativas. Essas avaliações foram extraídas do sítio do CFC e todas as questões de cada edição foram classificadas e agrupadas de acordo com a área de conhecimento a que se referem, conforme disposto no Quadro 2. Destaca-se que as questões relacionadas à CASP formam o objeto de estudo desta pesquisa.

Quadro 2 – Áreas de Conhecimentos Abrangidas pelo Exame de Suficiência

| | Áreas de Conhecimento |
|----|---|
| 1 | Contabilidade Geral |
| 2 | Contabilidade de Custos |
| 3 | Contabilidade Aplicada ao Setor Público |
| 4 | Contabilidade Gerencial |
| 5 | Controladoria |
| 6 | Teoria da Contabilidade |
| 7 | Legislação e Ética Profissional |
| 8 | Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade |
| 9 | Auditoria Contábil |
| 10 | Perícia Contábil |
| 11 | Noção de Direito |
| 12 | Matemática Financeira e Estatística |
| 13 | Língua Portuguesa |

Fonte: Adaptado da Resolução CFC n.º. 1. 373/2011 (CFC, 2016)

Por conseguinte, foram analisados os editais de Exame de Suficiência referentes ao período desta pesquisa, e elencados os tópicos do conteúdo programático referente à CASP. A cada tópico deste conteúdo foi apontada a NBC T específica com as questões referentes à CASP sendo reclassificadas conforme a similaridade entre os onze pontos do conteúdo programático exigido pelo CFC, como apontado pelo Quadro 3.

Destaca-se que não há uma NBC T referente à Lei n.º. 4.320/1964 e à Lei Complementar n.º. 101/2000. A Lei n.º. 4.320/1964 dispõe sobre as normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, e este conteúdo tem como correspondente a NBC T 16.6. A Lei Complementar n.º. 101/2000 estabelece as normas voltadas para a responsabilidade fiscal dos entes federados e pode estar relacionada à NBC T 16.5, ao ponderar os registros para controle exigidos na gestão pública.

Quadro 3 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Referentes à Contabilidade Aplicada ao Setor Público presentes no Exame de Suficiência

| Descrição do Conteúdo Programático | | Norma Correspondente |
|---|--|-----------------------------|
| Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação | Contabilidade aplicada ao setor público, campo de aplicação e unidade contábil. Princípios contábeis sob a perspectiva do setor público. | NBC T 16.1 |
| Patrimônio e Sistemas Contábeis | Patrimônio público, classificação do patrimônio público sob o enfoque contábil, sistema contábil, estrutura do sistema contábil. | NBC T 16.2 |
| Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil | Escopo de evidenciação. | NBC T 16.3 |
| Transações no Setor Público | Natureza das transações no setor público e seus reflexos no patrimônio público, variações patrimoniais, transações que envolvem valores de terceiros. | NBC T 16.4 |
| Registro Contábil | Formalidades do registro contábil, segurança da documentação contábil, reconhecimento e bases de mensuração ou avaliação aplicáveis. Plano de Contas. Registro de atos e fatos contábeis de entidades do setor público: Registros patrimoniais, orçamentários e de controle. | NBC T 16.5 |

| Descrição do Conteúdo Programático | | Norma Correspondente |
|---|--|----------------------|
| Demonstrações Contábeis | Demonstrações contábeis, divulgação das demonstrações contábeis, balanço patrimonial, balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração do resultado econômico, notas explicativas. | NBC T 16.6 |
| Consolidação das Demonstrações Contábeis | Procedimentos para consolidação. | NBC T 16.7 |
| Controle Interno | Abrangência, classificação e estrutura e componentes | NBC T 16.8 |
| Depreciação, Amortização e Exaustão | Critérios de mensuração e reconhecimento, métodos de depreciação, amortização e exaustão, divulgação da depreciação, da amortização e da exaustão. | NBC T 16.9 |
| Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público | Avaliação e mensuração, disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível, diferido, reavaliação e redução ao valor recuperável. | NBC T 16.10 |
| Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 | As disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a partir do Exercício de 2015. Portaria Conjunta STN/SOF nº 10 de dezembro de 2014. Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014. | |

Fonte: Sítio do Conselho Federal de Contabilidade (2016)

Para cada edição do Exame de Suficiência foi identificada a quantidade de questões relacionadas à CASP, que representam, aproximadamente, 7% entre todo o conteúdo avaliado. Dessa forma, foi possível apurar quais as normas referentes à CASP abordadas nas questões durante o período analisado.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Análise do Conteúdo Programático do Exame de Suficiência

Neste tópico são apresentados os resultados obtidos por meio da análise das dez primeiras edições dos exames aplicados pelo CFC aos bacharéis em Ciências Contábeis. A Tabela 1 apresenta a distribuição da quantidade de questões avaliadas no Exame de Suficiência na primeira e na segunda edição entre 2011 e 2015.

O conteúdo de Contabilidade Geral representou, em média, 30,8% das questões contempladas no Exame de Suficiência, com apresentação mínima de 12 questões na primeira edição de 2011 e o máximo de 18 questões na segunda edição de 2012 e de 2013. A representatividade dessa disciplina pode estar relacionada à extensão do conteúdo programático. Para o Exame de Suficiência, o conteúdo de Contabilidade Geral abrange temas relacionados ao patrimônio e suas variações; planos de contas e procedimentos de escrituração; registro de operações; avaliação de ativos e passivos; provisões, ativos e passivos contingentes; balanço patrimonial; demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração das mutações do patrimônio líquido; demonstração dos fluxos de caixa; demonstração do valor adicionado; notas explicativas; combinação de negócios; consolidação das demonstrações contábeis; e conversão das demonstrações contábeis para moeda estrangeira. Esses conteúdos abrangem desde disciplinas de Contabilidade I e II, Contabilidade Intermediária à Contabilidade Avançada, que são específicas do curso de graduação em Ciências Contábeis.

Por conseguinte, o conteúdo de Contabilidade de Custos correspondeu, em média, a 10,80% do Exame de Suficiência. Este resultado corrobora os achados de Pinheiro, Bonfim e Portugal (2013), que analisaram o conteúdo de contabilidade gerencial e de custos entre 2011 e 2012. Nota-se que houve redução na quantidade de questões sobre este conteúdo, diminuindo de 10 na primeira edição de 2011 a 5 na segunda edição de 2015. Esta redução a partir de 2013 é concomitante com o aumento no número de questões sobre a temática de Contabilidade Geral no exame.

Tabela 1 – Frequência absoluta das disciplinas abrangidas nas edições do Exame de Suficiência

| Disciplinas | 2011 | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | | Total | % |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|----------------|
| | 1ª ed | 2ª ed | | |
| Contabilidade Geral | 12 | 14 | 13 | 18 | 16 | 18 | 17 | 14 | 16 | 16 | 154 | 30,80% |
| Contabilidade de Custos | 10 | 6 | 4 | 6 | 5 | 5 | 4 | 5 | 4 | 5 | 54 | 10,80% |
| Contabilidade Aplicada ao Setor Público | 2 | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 29 | 5,80% |
| Contabilidade Gerencial | 2 | 4 | 3 | 2 | 4 | 1 | 4 | 4 | 4 | 4 | 32 | 6,40% |
| Controladoria | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0,20% |
| Teoria da Contabilidade | 3 | 3 | 1 | 0 | 2 | 0 | 2 | 1 | 3 | 2 | 17 | 3,40% |
| Legislação e Ética Profissional | 3 | 3 | 4 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 30 | 6,00% |
| Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade | 3 | 2 | 5 | 4 | 3 | 5 | 4 | 6 | 4 | 3 | 39 | 7,80% |
| Auditoria Contábil | 3 | 5 | 5 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 34 | 6,80% |
| Perícia Contábil | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 23 | 4,60% |
| Noções de Direito | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 3 | 26 | 5,20% |
| Matemática Financeira e Estatística | 4 | 3 | 2 | 3 | 3 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 31 | 6,20% |
| Língua Portuguesa | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 30 | 6,00% |
| Total | 50 | 500 | 100,00% |

Fonte: Dados da Pesquisa

Para a amostra analisada o conteúdo de Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade aparece na terceira posição em termos de número médio de questões presentes, que totalizaram 39 e correspondem a 7,80%. Este conteúdo abrange os princípios e normas editados pela Resolução CFC n.º 750/1993 e Resolução CFC n.º 1.328/2011, respectivamente.

O tópico referente à Língua Portuguesa foi o único que manteve frequência constante no decorrer dos cinco anos da análise, ao representar 3 questões. Este conteúdo contempla os conhecimentos abordados no Ensino Fundamental e Médio, além do Decreto-Lei n.º 6.583, de 29 de setembro de 2008, que celebra o acordo ortográfico da Língua Portuguesa.

O conteúdo referente à Controladoria esteve presente somente na segunda edição do exame de 2013. Neste tópico seriam exigidos do candidato conhecimentos sobre a função do *controller*, planejamento e orçamento empresarial, gestão e avaliação de desempenho. A baixa representatividade pode estar associada à recente maturidade desta área de conhecimento, de forma que ainda há dúvidas quanto a sua conceituação, ao papel do processo de gestão e quanto aos procedimentos que seriam adotados pelas organizações (LOURENSI e BEUREN, 2011).

As demais áreas de conhecimento apresentaram variação entre 1 ou 3 questões nas edições avaliadas. Nota-se também que, a partir de 2014, os exames apresentaram um perfil de cobrança uniforme, ou seja, sem grandes oscilações na frequência de cada uma das treze disciplinas que compõem a descrição do conteúdo programático.

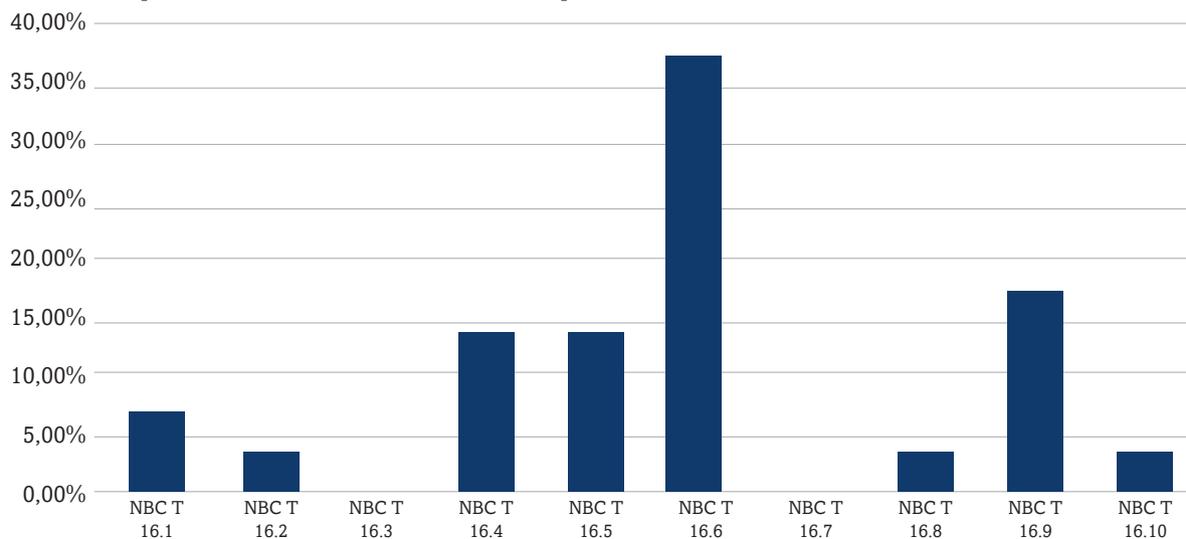
4.2 Análise do Conteúdo Específico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

No que se refere à CASP, observa-se que em nenhuma das edições essa disciplina representou mais que 8% do conteúdo contemplado nos Exames de Suficiência.

De acordo com a descrição dos conteúdos programáticos disponíveis nos editais observa-se que a disciplina Contabilidade Aplicável ao Setor Público abrange apenas as dez primeiras normas aprovadas e divulgadas pelo CFC, compreendendo, portanto, as NBC Ts de 16.1 a 16.10 (Quadro 3). Dessa forma, a NBC T 16.11, norma que conceitua e estabelece o objeto e objetivos do SICSP, aprovada pelo CFC no ano de 2011, não está contida na descrição do conteúdo programático das edições selecionadas. Portanto, essa norma não foi contemplada nas referidas edições.

Neste aspecto, o Gráfico 2 evidencia o percentual de participação de cada norma nas dez edições estudadas.

Gráfico 1 – Representatividade das NBC Ts contempladas nos Exames de Suficiência



Fonte: Dados da Pesquisa

A partir do Gráfico 2, nota-se que a maioria das questões referentes à CASP exige dos alunos conhecimento das normas NBC T 16.4, NBC T 16.5, NBC T 16.6 e NBC T 16.9, que, em conjunto, representam 82,8% do conteúdo condizente à CASP.

As questões relativas à norma NBC T 16.6, que correspondem a 37,95% do conteúdo referente à Contabilidade Aplicável ao Setor Público, exigem dos bacharéis em Ciências Contábeis conhecimento sobre os demonstrativos que compreendem: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Demonstração do Resultado Econômico; e das Notas Explicativas, que são parte integrante das demonstrações contábeis.

Entre esses demonstrativos, os mais explorados nas edições analisadas foram Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Demonstração do Resultado Econômico. De acordo com essa norma, o Balanço Patrimonial é estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido e tem como objetivo evidenciar qualitativamente e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública. Já o Balanço Orçamentário tem por objetivo evidenciar o orçamento inicial e suas alterações, de modo que seja possível confrontar o planejamento e a execução orçamentária. O Balanço Financeiro tem como propósito demonstrar a movimentação das disponibilidades da entidade. Por sua vez, a Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado obtido pelas ações do setor público e deve ser elaborada de forma integrada com o sistema de custos.

Assim, para que o candidato possa responder às questões que exigem conhecimento dessa norma, destaca-se a necessidade de reconhecer quais demonstrativos contábeis são exigidos pelo setor público, sua estrutura, o que evidenciam e a forma com que cada um deve ser elaborado e divulgado.

A norma NBC T 16.9 também está entre as mais contempladas, ao representar 17,25% das questões voltadas à CASP. Essa norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão. Nas edições analisadas, as questões relacionadas a essa norma exigem dos bacharéis conhecimentos sobre o valor líquido contábil e o valor da depreciação acumulada. Ainda conforme a norma há três métodos para cálculo da depreciação, amortização e exaustão, sendo: Método das quotas constantes; Método das somas dos dígitos; e Método das unidades produzidas. No entanto, a partir da análise das questões de CASP que exigem conhecimentos dessa norma, percebe-se que apenas os métodos das quotas constantes e das somas dos dígitos foram cobrados nas edições analisadas.

Com 13,8% de predominância a NBC T 16.4 também se encontra entre as normas que apresentaram maior representatividade nos Exames de Suficiência. Essa norma estabelece conceitos, natureza e tipicidade das transações do setor público. Para tanto, entende-se como transações no setor público os atos e fatos que promovem variações qualitativas ou quantitativas no patrimônio das entidades desse setor. Para responder às questões relativas a essa norma, torna-se necessário que os candidatos conheçam sobre as variações patrimoniais e a forma com que se classificam.

A NBC T 16.5 exige dos candidatos o conhecimento sobre os critérios e as formalidades para proceder ao registro dos atos e fatos contábeis que afetem ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público. Também fazem parte do escopo do conteúdo as características e os elementos essenciais do registro e das informações contábeis. De acordo com a redação dada pela norma supracitada, são características das informações contábeis: comparabilidade,

compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade.

Ainda conforme a NBC T 16.5, as entidades do setor público devem proceder ao registro contábil em conformidade com a ordem cronológica estabelecida no Plano de Contas. Nas edições analisadas do Exame de Suficiência observa-se que o Plano de Contas não é cobrado, fato que pode se dar devido à sua extensão, característica que torna inviável ao candidato saber a terminologia e a codificação de todas as contas. Para tanto, o candidato deve compreender o funcionamento das contas e a forma de proceder ao registro contábil ao atender aos Princípios e às Normas Brasileiras Aplicáveis ao Setor Público.

Ainda conforme o Gráfico 2, nota-se que, nas dez edições analisadas, não foram avaliados conhecimentos sobre as normas NBC T 16.3, NBC T 16.7, além da NBC T 16.11, que não consta na descrição do conteúdo cobrado nas provas. Assim, das dez normas que compõem o conteúdo programático dos exames, oito foram contempladas em alguma das edições analisadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a aplicação dos conteúdos da CASP nos Exames de Suficiência aplicados pelo CFC aos bacharéis em Ciências Contábeis, no período compreendido entre 2011 e 2015.

Os resultados mostram que, entre as treze disciplinas que compõem a descrição do conteúdo programático dos exames, foram representativas as de Contabilidade Geral e Contabilidade de Custos, contendo 15 e 5 questões em média, respectivamente.

Em relação ao conteúdo programático exigido pelo CFC para a composição do item CASP estão presentes todas as 10 NBC Ts, além do conhecimento referente à Lei n.º 4.320/1964 e à Lei Complementar n.º 101/2000. No entanto, apenas seis destas normas foram efetivamente contempladas entre os exames analisados, sendo que 90% das questões que exigiam conhecimento de alguma delas referiam-se a somente quatro: NBC T 16.6, NBC T 16.5, NBC T 16.9 e NBC T 16.4.

Dessa maneira, identificou-se como necessário para responder às questões referentes às normas supracitadas o conhecimento sobre os seguintes temas: demonstrativos exigidos pelo setor público, sua estrutura, o que evidenciam e a forma com que devem ser elaborados e divulgados – NBC T 16.6; Funcionamento das contas e forma de proceder ao registro contábil – NBC T 16.5; Critérios e procedimentos para registro da depreciação, amortização e da exaustão, conforme os métodos das quotas constantes e das somas dos dígitos – NBC T 16.9; e conhecimento sobre as variações patrimoniais e suas classificações – NBC T 16.4.

Constata-se que o conteúdo referente à CASP tem apresentado baixa representatividade no Exame de Suficiência ao corresponder a 7% das questões, em média. No entanto, por se tratar de área que passa por um processo de transformação e expansão no cenário mundial, e por configurar-se como setor de estudo exigido pelo MEC para os cursos de Ciências Contábeis, destaca-se também a necessidade de expansão dessa temática nos Exames de Suficiência aplicados pelo Conselho Federal de Contabilidade aos bacharéis em Ciências Contábeis.

Os resultados obtidos estão limitados ao período de cinco anos de análise, entre 2011 e 2015, e à análise descritiva dos dados. Sugere-se, para pesquisas futuras, monitorar a quantidade de questões que utilizam a CASP no Exame de Suficiência, bem como quais normas foram abordadas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição Federal (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil: 1988 – texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de n.º. 1, de 1992, a 38, de 2002, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão de n.º. 1 a 6, de 1994.* – 19. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2002.

_____. *Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 maio 2016.

_____. *Lei n.º 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_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 23 maio 2016.

_____. *Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946*. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/decretolei_9295_1946.pdf>. Acesso em: 09 maio 2014.

_____. *Decreto-Lei n.º 9.710, de 3 de setembro de 1946*. Dá nova redação a dispositivos do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/decretolei9295.htm>>. Acesso em: 10 maio 2014.

_____. *Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010*. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm>. Acesso em: 09 maio 2014.

CASTRO, G. L. *Uma abordagem sobre a criação e função dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade*. Brasília, DF: UniCEUB, 2009. Disponível em: <<http://repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2224/2/20174979.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Caderno Analítico do Exame de Suficiência: histórico dos resultados*. Brasília: CFC, 2007.

_____. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidadeaplicadasao setorpublicoealteracoes.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2014.

_____. *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em: 15 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 853/99*. Institui o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC. Disponível em: <http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0853_1999.pdf>. Acesso em: 11 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 960/03*. Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res960.htm>>. Acesso em: 10 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 1.128/08*. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 01 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 1.131/08*. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 01 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 1.132/08*. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 01 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 1.133/08*. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 01 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 1.136/08*. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 01 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 1.366/11*. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 01 maio 2014.

_____. *Resolução n.º 1.373/11*. Regulamenta o Exame de Suficiência como requisito para obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001373>. Acesso em 01 maio 2014.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. *Anais...* São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 17 maio 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Pesquisa Mensal de Emprego*. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pme_nova/defaulttab_hist.shtm>. Acesso em: 15 jul. 2014.

KAPPKE, A. E.; SOUZA, A. R. L. de. Sistema de Informações do Governo Federal (SIC): um estudo da realidade brasileira e um comparativo com o sistema adotado em Portugal. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 202, pp. 77-89, jul./ago. 2013.

KLEIN, E. B.; SOUZA, A. R. L. de. Contabilidade pública brasileira: a convergência com os padrões contábeis internacionais no setor público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 200, pp. 101-115, mar./abr. 2013.

KOHAMA, H. *Contabilidade aplicada ao Setor Público: Teoria e Prática*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Revista Contabilidade Gestão e Governança*, Brasília, DF, v. 12, n. 2, pp. 15-23, mai./ago. 2009. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/8419/as-normas-brasileiras-de-contabilidade-aplicadas-ao-setor-publico-e-a-legislacao-contabil-publica-brasileira--uma-analise-comparativa-a-luz-da-teoria-contabil>>. Acesso em: 04 jun. 2014.

LOURENSI, A.; BEUREN, I. M. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 22, n. 1, pp. 15-42, 2011. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1153/pdf61>>. Acesso em: 10 maio 2016.

MACÊDO, J. M. A. *True and Fair View e Accountability na Gestão Pública Brasileira: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos*. 2010. 127 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, 2010. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/Dissertacoes/joao%20marcelo%20alves%20macedo%2011%2002%202010.pdf>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

PINHEIRO, F. M. G.; FILHO, J. M. D.; FILHO, R. N. L.; LOPES, L. M. S. O perfil do contador e os níveis de habilidades cognitivas nos exames Enade e suficiência do CFC: uma análise sob a perspectiva da taxonomia de Bloom. *Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, Fortaleza, CE, v. 11, n.1, pp. 50-65, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://www.contextus.ufc.br/index.php/contextus/article/view/541/175>>. Acesso em: 16 maio 2014.

PINHEIRO, L. B.; BONFIM, M. P.; PORTUGAL, G. T. Um estudo sobre a Aplicação dos Conteúdos da Contabilidade Gerencial e de Custos nos Exames de Suficiência de 2011 e 2012. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 57, pp. 43-49, 2013. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/24228/um-estudo-sobre-a-aplicacao-dos-conteudos-da-co--->>. Acesso em: 14 mai. 2014.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. *Contabilidade aplicada ao Setor Público: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SANTOS, C. A.; PINTO, J. S.; GONÇALVES, M. L.; NUNES, R. S. Exame de Suficiência: percepção de docentes dos cursos de Ciências Contábeis das faculdades de Mato Grosso do Sul. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 200, pp. 23-35, mar./abr. 2013.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, Campina Grande, PB, v. 1, n.1, pp. 21-38, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://150.165.111.246/revistaadmin/index.php/uacc/article/view/40>>. Acesso em: 01 jul. 2014.

SANTOS, M. C.; CASTRO, R. G.V. O papel da Contabilidade Aplicada ao Setor Público na tomada de decisões. In. *Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, XV, 2015. Anais...* Bento Gonçalves, RS, 2015. Disponível: <http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/tecnicos/o_papel_da_contabilidade_aplicada_ao_setor_publico.pdf>. Acesso em: 19 maio 2016.

SILVA, S. P. da.; WAKIM, V. R.; WAKIM, E. A. de. M. A transparência da gestão pública dos municípios do vale do Mucuri (MG): uma síntese do Déficit de *Accountability*. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 205, pp.13-29, jan./fev. 2014.

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. A convergência da Contabilidade aplicada ao Setor Público nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, v. 9, n. 27, pp. 25-42, ago./nov. 2010. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs2.2.306/index.php/CRCSC/article/view/1100/1033>>. Acesso em: 04 jul. 2014.

SOUZA, D.; GONÇALVES, U. Os Impactos das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro. *Revista Científica Semana Acadêmica*. Fortaleza, CE, v. 1, n. 000020, jul./2013. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/os-impactos-das-normas-internacionais-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-brasileiro>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

Estratégia de formação de preços em academias de ginástica da região metropolitana do Recife

Pricing strategy in fitness centers in Recife metropolitan region

RESUMO

O objetivo do presente estudo foi identificar a estratégia de formação de preço adotada por prestadores de serviços do ramo de academias de ginástica localizadas na região metropolitana da cidade do Recife. Para tal, realizou-se uma pesquisa do tipo *survey*, cujo questionário foi analisado de forma descritiva, com gestores de academias localizadas na região escolhida, questionando se estes consideravam, no processo de formação de preços, informações relativas ao perfil dos clientes, características dos concorrentes e dos custos da empresa. No total, a pesquisa contou com quarenta e cinco respondentes atuantes nas cidades de Recife, Jaboatão dos Guararapes, Olinda, Cabo de Santo Agostinho, Camaragibe, Paulista e São Lourenço da Mata. Como principais resultados verificou-se que as empresas levam em consideração o perfil dos clientes, a concorrência e os custos organizacionais para a formação de preço de seus serviços. Constatou-se, também, que o principal objetivo das academias ao estabelecer seus preços é atrair e manter clientes. Quanto aos custos, os estabelecimentos em estudo consideram estes importantes no processo de precificação. Assim, esta pesquisa pôde contribuir para o fortalecimento do papel do contador como fornecedor de informações úteis para as empresas do setor analisado, diante da importância dada pelos estabelecimentos pesquisados às informações relativas aos custos e à contabilidade para a formação do preço dos serviços prestados.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Formação de Preço. Setor de Serviços.

ABSTRACT

The aim of this study was to identify the pricing strategy adopted by services providers in fitness centers sector, located in Recife metropolitan region. So, we carried out a survey, whose questionnaire was analyzed descriptively, with managers of gyms located in the chosen region, questioning whether they considered, in the process of pricing, information about the customer profile, characteristics of competitors and the company costs. In total, the study included forty five respondents working in the cities of Recife, Jaboatão dos Guararapes, Olinda, Cabo de Santo Agostinho, Camaragibe, Paulista e São Lourenço da Mata. As main results it was found that the companies take into consideration the customer profile, the competitors and the organization costs for the pricing of their services and also it was found that the main purpose of the gyms, when setting their prices, is to attract and keep customers. As for costs, the surveyed gyms consider these as important in the process of pricing. Thus, this research could contribute to strengthening the accountant role as a provider of useful information for companies in the sector analyzed, considering the importance given by the establishments surveyed to information related to costs and accounting for the pricing of services.

Keywords: Cost Accounting, Pricing Formation, Services.

Keywords: Cost Accounting, Pricing Formation, Services Sector.

Nadieli Maria dos Santos Galvão

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Pernambuco (2016). Professora da Faculdade de Ciências Humanas de Pernambuco. Contato: Avenida João de Barros, 561, Recife, PE, Brasil. CEP 50050.180.

E-mail: profa.nadielligalvao@gmail.com.

Marco Tullio de Castro Vasconcelos

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (1999). Professor da Universidade Federal de Pernambuco.

Contato: Avenida dos Economistas, s/n, Cidade Universitária, Recife, PE, Brasil. CEP: 50670.901. E-mail: mtullio@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Diante do ambiente competitivo, as empresas buscam cada vez mais novas oportunidades, sendo que no mercado atual a vantagem é daquele que oferece um produto de maior qualidade por menor preço. Este pode ser considerado a ferramenta com a qual se espera alcançar a lucratividade desejada pelos proprietários. Formar preço a ser cobrado não é tarefa fácil, é necessário levar em consideração diversas variáveis como custos, despesas, impostos, preço da concorrência, ponto comercial, posicionamento estratégico, *mix* de produtos, público-alvo, entre outras (PINTO; MOURA, 2011). Sperling (2008) aponta que, apesar dos problemas enfrentados no processo de formação de preço, este é um fator primordial para a sobrevivência, lucratividade e posição no mercado de qualquer empresa independentemente do porte.

Para formar preços é possível destacar três estratégias: a definição baseada nos custos, em que a organização pode adicionar algum valor aos custos; baseada no mercado consumidor, segundo a qual o preço é formado levando em consideração a percepção que os consumidores têm do valor do produto; e baseada na concorrência, em que as empresas prestam pouca atenção a seus custos ou a sua demanda, sendo a concorrência que determina os preços a serem praticados. (BRUNI, 2010).

Quanto ao mercado atual, é possível perceber que o empreendedorismo tem assumido um importante papel na economia brasileira. De acordo com pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2013), as Micro e Pequenas Empresas (MPEs) responderam em 2012, em média, por 99% dos empreendimentos, por quase 52% dos empregos formais de estabelecimentos privados não agrícolas do país e cerca de 40% da massa de salários paga aos trabalhadores. A mesma pesquisa aponta que o setor de serviços é o segundo mais expressivo entre as MPEs.

Pesquisas evidenciam que dos empreendimentos formais o setor de serviços é responsável por 41% das empresas de médio porte. Em 2013, o faturamento desse setor cresceu 8,5% de acordo com a Pesquisa Mensal de Serviços do IBGE (2014). Dentro da categoria de serviços existem subdivisões que são agrupadas de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Os grupos de serviço são: aqueles prestados às famílias; de informação e comunicação; profissionais administrativos e complementares; transportes, serviços auxiliares dos transportes e correio; outros serviços.

Dentro do grupo 'Serviços prestados às famílias' estão as academias de ginástica que, de acordo com o SEBRAE (2013), cresceram 133% no Brasil. Em 2007, eram 9,3 mil micro e pequenas empresas atuando nesse ramo. Em 2012 o número alcançou 21,7 mil. O segmento de academias no Brasil é expressivo a ponto de o país perder apenas para os Estados Unidos, no número de estabelecimentos.

Diante desse contexto de crescimento do setor de academias de ginástica, bem como do desafio das empresas de formar o preço dos seus produtos e serviços, formulou-se a questão que norteia esta pesquisa: quais as estratégias utilizadas pelas academias de ginástica da região metropolitana do Recife para precificação dos seus serviços? O objetivo deste trabalho é identificar as estratégias de precificação dos prestadores de serviços do ramo de academias de ginástica localizadas na região metropolitana da cidade do Recife, verificando se nesse processo são levados em consideração os elementos propostos na literatura.

Esta pesquisa justifica-se por procurar compreender como esse setor em expansão estabelece o preço dos seus serviços, buscando, ao mesmo tempo, suprir uma ausência de estudos com esse escopo na literatura existente.

O trabalho está dividido em quatro seções, sendo esta primeira uma introdução, que contextualiza o problema e apresenta o objetivo da pesquisa. A segunda seção trata da revisão de literatura, abordando os tópicos necessários para a compreensão do estudo, bem como destacando trabalhos anteriores semelhantes a este. A terceira seção apresenta a metodologia adotada para o alcance do objetivo da pesquisa. A quarta seção destaca a análise dos dados e discussão dos resultados. Por fim, na quinta seção é apresentada a conclusão do estudo, suas limitações e propostas para novas pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Estratégias de Formação de Preço

O ato de formar preço é fator importante na organização evidenciando ainda mais a relevância do trabalho do contador, pois este é capaz de informar ao empresário os custos e despesas do negócio, podendo auxiliar o gestor a implantar sistemas de controle, de forma que os elementos formadores de preços possam ser identificados adequadamente (SPERLING, 2008).

Martins (2003) afirma que os custos são necessários para formar o preço de venda, mas estes por si só não são suficientes, é preciso conhecer o grau da elasticidade da demanda, o preço dos concorrentes, o preço dos produtos substitutos e a estratégia de *marketing*. Sendo assim, as três principais estratégias para formação de preço são: método do custo, clientes e concorrência. Apesar de serem apresentadas as três estratégias separadamente, estas não são excludentes, visto que a formação de preços deve levar em consideração "a quantia necessária para cobrir os custos e obter lucro, os

preços dos concorrentes e as percepções de valor dos clientes” (CHURCHILL; PETER, 2003, p. 321).

Para formar preço com base nos custos, o primeiro passo é agregar ao custo do bem (o qual é apurado por um dos critérios: custeio por absorção, custeio variável, ABC, custo direto) uma margem denominada *mark-up* (MARTINS, 2003). Este índice tem como finalidade cobrir os impostos sobre vendas, as despesas administrativas, comerciais e operacionais, os custos de produção, as despesas fixas e ainda gerar lucro. (PADOVEZE 2009; CUNHA, 2007). Marques (2011) destaca que, apesar da relevância de estabelecer um preço com base nos custos, é necessário que este seja comparado com o cobrado pelas empresas concorrentes, pois caso o preço do mercado seja menor do que o calculado pelo *mark-up*, a empresa deve desenvolver alguma ação para diminuir seus custos, ou então aceitar ter um lucro menor.

O método do custo-meta é apontado pela literatura, principalmente, porque muitas empresas não possuem controle sobre os preços, já que de fato quem determina estes são a oferta e a demanda. O custo-meta permite definir o custo máximo permissível para um novo produto, assumindo o pressuposto de que este já tem o seu preço estabelecido pelo mercado (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Lima (2009) destaca que a adoção do *mark-up* torna os preços demasiadamente orientados para o custo e não para o valor dado pelo consumidor. Este autor afirma que a escolha desta margem não possui um fundamento científico ou consistente, sendo praticada aleatoriamente ou pela tradição de um determinado setor econômico.

Quanto aos clientes, Cobra (2013) aborda duas categorias de demandas que devem ser analisadas na formação do preço: a individual e a de mercado. A demanda individual diz respeito ao indivíduo sentir-se satisfeito, ou reconhecer o valor e a utilidade de um determinado bem ou serviço. Essa utilidade, valor ou satisfação é proporcional ao valor de consumo até o ponto em que o indivíduo para de consumir o bem (ponto de saturação).

O segundo aspecto refere-se à demanda do mercado, abordada pelos economistas como a elasticidade preço da demanda, que mede o grau pelo qual o número de unidades vendidas de um produto ou serviço é afetado pela variação de preço. De acordo com esse conceito, a demanda pode ser inelástica, quando uma variação do preço de venda exerce um efeito pequeno sobre o número de unidades vendidas; ou elástica, quando uma variação de preço exerce um efeito relevante sobre o número de unidades vendidas. Em outras palavras, a elasticidade mede o quanto os consumidores estão dispostos a deixar de adquirir um bem à medida que o seu preço aumenta. (MANKIW, 2012)

A terceira estratégia é a precificação com base nos concorrentes, que vai além da definição de um preço próximo ao das outras empresas do mesmo ramo. Nagle e Hogan (2007) destacam que, ao estabelecer preços com base nos concorrentes, é preciso proporcionar uma vantagem competitiva, que significa oferecer um serviço de maior valor em relação ao ofertado por outras empresas, sem que seja adicionado custo; ou caso os custos sejam reduzidos, a qualidade do serviço se mantenha na mesma proporção.

Porter (1996) apresenta três estratégias de posicionamento para alcançar vantagem competitiva, sendo a primeira baseada nas necessidades, ou seja, atender as demandas apenas de um segmento, considerando seus aspectos singulares de modo mais eficiente em custo; o posicionamento baseado nos acessos, que significa atender um mercado, seja amplo ou restrito, com base na estrutura de custos da empresa; e por fim o posicionamento com base na variedade, em que a competição é realizada por meio de atividades selecionadas, incluindo parcerias para compartilhamento de cadeias de valor, propiciando à empresa vantagem por compartilhar custos ou por se diferenciar no mercado.

Diante da estratégia de posicionamento que a empresa irá adotar, esta irá tornar-se diferenciada da concorrência, podendo criar valor aos seus clientes com maior eficiência.

Nagle (2002) afirma que os gestores analisam os três aspectos (custos, clientes e concorrência) para a formação do preço, mas não da forma correta. Para ele, o modo como esses itens devem ser considerados está demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1: Análise dos três aspectos para Formação de Preço

| ITEM | O QUE AS EMPRESAS FAZEM | O QUE DEVERIA SER FEITO |
|--------------|---|--|
| Clientes | Os gestores perguntam: “Quanto os clientes querem pagar”? | Os gestores deveriam perguntar: “Qual o valor dos nossos produtos ou serviços para os clientes”? |
| Custos | Consideram o Custo Unitário | Deveriam considerar o Custo Total |
| Concorrência | Elaboram sua estratégia a partir do preço de venda dos concorrentes com o objetivo de ganhar participação de mercado à custa dos demais | A meta deveria ser Maximizar o Lucro |

Fonte: Adaptado de Nagle (2002).

No próximo tópico são apresentados estudos anteriores realizados com o objetivo de identificar a estratégia escolhida pelas empresas para a formação de preço.

2.2 Estudos Anteriores

Apesar de ser um tema relevante do ponto de vista contábil e gerencial, por tratar de um fator vital para as organizações, são encontrados poucos estudos que abordam o processo de formação de preço nas empresas.

Souza, Zanella e Nascimento (2005) verificaram que no setor de distribuição de energia elétrica a metodologia de precificação do custo-meta tem sido a mais utilizada. Soethe e Bittencourt (2006) observaram que a formação de preço de locação residencial na cidade de Joinville no estado de Santa Catarina está diretamente relacionada com o valor da taxa condominial, a área do imóvel, o número de banheiros, número de quartos, o padrão construtivo, e a distância do centro de atração da região. Zunino, Borget e Silva (2007), após entrevista com contadores, advogados, engenheiros e arquitetos da cidade de Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina, comprovaram que estes profissionais utilizam como base a tabela recomendada pelos órgãos de classe para o estabelecimento dos honorários. Calado *et al.* (2007), ao entrevistarem 20 empresas do ramo de agronegócio, perceberam que 14 destas aplicavam um índice sobre o custo de fabricação e assim determinavam o preço de venda.

Miqueletto (2008) verificou que as madeireiras de grande porte da cidade de Curitiba, no Estado do Paraná, utilizam os custos para formação dos preços de venda, adotando principalmente os modelos de custeio por absorção e custeio direto. Souza *et al.* (2011) constataram, em uma empresa de revenda de roupas do Estado de Alagoas, que a utilização do *mark-up* para estabelecer o preço causaria uma redução de 20% do lucro por peça, sendo que a empresa utilizava como estratégia o custo-meta.

Lizoete *et al.* (2013), ao analisarem a formação de preços em um escritório de contabilidade localizado em Itapema (Santa Catarina), verificaram que a empresa realiza um controle dos seus custos diretos, inclusive o número de horas trabalhadas por seus funcionários no atendimento a cada cliente, de forma que os demais custos sejam rateados com base nessas horas. Em seguida, é acrescentada uma margem de lucro de 15% a 30% sobre o custo total.

Na literatura internacional podemos destacar os estudos de McLaughlin (2004), que considera complexo o processo de formação de preços do setor de venda de frutas e verduras dos Estados Unidos por conta da natureza altamente perecível dos produtos. O autor também destacou que o preço é apenas um dos itens percebidos pelos clientes, sendo levadas também em consideração a conveniência, a forma de conservação, obediências às normas orgânicas, entre outras questões. Akkemik (2011) investigou o impacto que alterações no preço da energia elétrica provocam nos outros setores da economia, constatando que mudanças no preço desse setor implicam alterações, principalmente, para a manufatura e mineração.

Costa (2013) verificou que a influência no processo de formação de preços em alojamento de férias em Ibiza, na Espanha, se deve à categoria do hotel, regime de alojamento e localização geográfica. Vignes e Etienne (2011) destacaram que fatores como características da organização e do bem oferecido e as interações sociais entre vendedores e compradores exercem influência sobre a política de preços da empresa.

Na presente pesquisa, também foi verificado se outros fatores, além dos custos, interferem na formação de preços das empresas escolhidas como objeto de estudo deste trabalho. Esses pontos serão destacados no próximo tópico, que trata da metodologia empregada.

3 METODOLOGIA

Este estudo pode ser caracterizado como pesquisa descritiva, pois tem como foco a descrição das características de uma determinada amostra (DIEHL; TATIM, 2004), sendo realizada, por meio de uma *survey*, para o alcance dos objetivos propostos. O questionário adotado foi entregue e respondido pelos gestores (o que também poderia incluir seus proprietários, quando possível contato com estes) de empresas prestadoras de serviços da área de academia de ginásticas e afins, conforme as atividades listadas na Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) com código 9310-1/00, destacadas no Quadro 2.

Foram selecionadas empresas atuantes na região metropolitana do Recife. A pesquisa contou com o apoio de estudantes de graduação do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública de ensino superior do estado de Pernambuco, que participaram do processo de coleta dos dados. No total, foram respondidos 51 questionários, sendo 45 considerados válidos, visto que 6 não apresentaram resposta a todas as perguntas ou o respondente marcou mais de uma alternativa em questões que não atendiam a esse tipo de resposta. A coleta dos dados foi realizada no segundo semestre de 2014.

Quadro 2: Atividades pesquisadas

| Descrição CNAE – Código 9313-1/00 |
|--|
| ATIVIDADE DE ACADEMIA DE GINÁSTICA |
| ACADEMIA DE MUSCULAÇÃO E AERÓBICA |
| ATIVIDADE DE AERÓBICA |
| ALONGAMENTO CORPORAL |
| ANTIGINÁSTICA |
| ATIVIDADES DE CONDICIONAMENTO FÍSICO |
| ATIVIDADES DE INSTRUTORES DE EDUCAÇÃO FÍSICA |
| <i>FITNESS</i> |
| ACADEMIA DE GINÁSTICA E MUSCULAÇÃO |
| SERVIÇOS DE GINÁSTICA LABORAL |
| ATIVIDADE DE HIDROGINÁSTICA |
| IOGA |
| CENTRO DE MUSCULAÇÃO |
| SERVIÇOS DE <i>PERSONAL TRAINERS</i> |
| PILATES |

Fonte: Comissão Nacional de Classificação

O instrumento de pesquisa foi elaborado com base nos elementos apresentados por Las Casas (2009) como importantes para formação de preço em empresas prestadoras de serviços. Após sua elaboração, o questionário foi testado visando torná-lo mais compreensível, sendo esta também uma atitude recomendada por Hair *et al.* (2014). O teste foi feito com três academias localizadas no município de Jaboatão dos Guararapes, na região central da cidade. Os donos das academias responderam ao questionário na presença do pesquisador, tornando possível a solução de dúvidas.

O questionário foi dividido em duas seções tendo a primeira a finalidade de traçar um perfil dos respondentes e a segunda o objetivo de identificar a estratégia de formação de preço utilizada pela empresa. Um resumo do questionário aplicado é evidenciado no Quadro 3.

Quadro 3: Resumo do questionário aplicado

| Seção | Perguntas |
|---------------------------------|--|
| Perfil | Nome; Bairro; Atividades realizadas conforme CNAE código 9310-1/00; Porte da empresa; Tempo de atividade. |
| Estratégia de Formação de Preço | O que a empresa analisa na hora de estabelecer o preço? Quais os objetivos da empresa com o estabelecimento do preço? O que é considerado importante no processo de formação de preço? Os custos influenciam no preço? A concorrência influencia na formação de preço? Quem toma decisão de preço na empresa? |

Fonte: Elaboração Própria

Todas as questões foram de múltipla escolha, sendo que a segunda, que abordava os objetivos da empresa com o estabelecimento do preço, permitia a escolha de mais de uma alternativa. A terceira questão, que trazia algumas informações e questionava o grau de importância destas na hora de precificar os serviços, foi apresentada mediante a elaboração de assertivas que deveriam ser respondidas por meio da escala de Likert, onde 1 significava nenhuma importância e 5 total importância.

A análise dos dados foi feita de forma descritiva, sendo realizado o teste do Alfa de Cronbach para verificar a con-

sistência interna da terceira questão. Também foi feito o Teste Qui-Quadrado a fim de observar possíveis associações entre o perfil das organizações pesquisadas e o processo de formação de preço.

Os dados foram tabulados e analisados por meio da ferramenta do Microsoft Excel, sendo a análise de confiabilidade feita no *software* SPSS.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Esta seção está dividida em dois tópicos, sendo o primeiro a descrição do perfil da amostra e, o segundo, a apresentação das estratégias de formação de preço adotadas pelas academias.

4.1 Perfil dos Respondentes

A pesquisa contou com quarenta e cinco academias localizadas na Região Metropolitana do Recife, sendo trinta e três situadas na capital, cinco na cidade de Jaboatão dos Guararapes, três em Olinda, e os municípios de Cabo de Santo Agostinho, Camaragibe, Paulista e São Lourenço apresentaram, cada um, uma academia pesquisada.

A amostra foi composta por vinte e quatro proprietários e vinte e um gerentes. O porte das empresas foi apresentado conforme o critério do IBGE, definido pelo número de funcionários. Trinta academias foram consideradas microempresas (até 9 empregados); doze classificadas como empresas de pequeno porte (de 10 a 49 empregados); e três academias entrevistadas enquadraram-se no médio porte (entre 50 a 99 empregados). Nenhuma das empresas pesquisadas atendeu ao perfil de grande porte (mais de 100 empregados).

Quanto ao tempo de atividade, vinte e seis academias afirmaram trabalhar no ramo há menos de cinco anos; onze destacaram que o funcionamento da empresa está entre os cinco e dez anos; e oito funcionam há mais de dez anos. Quanto às atividades listadas no questionário, conforme divisão do CNAE com código 9310-1/00, as academias pesquisadas apresentaram sempre mais de uma atividade realizada no estabelecimento. A Tabela 1 mostra as atividades selecionadas e a quantidade de academias que oferecem o serviço.

Tabela 1: Atividades encontradas nas academias pesquisadas

| Atividade | Frequência |
|------------------------|------------|
| Musculação | 42 |
| Aeróbica | 35 |
| Academia de Ginástica | 29 |
| Condicionamento físico | 24 |
| Alongamento corporal | 21 |
| <i>Fitness</i> | 21 |
| Pilates | 11 |
| Yoga | 2 |
| Hidroginástica | 1 |

Fonte: Elaboração própria

Conforme apresentado, a atividade de musculação é a mais recorrente nos estabelecimentos pesquisados, sendo que apenas uma conta também com atividades de hidroginástica.

No próximo tópico serão apresentadas as estratégias de formação de preço adotadas pelas academias pesquisadas.

4.2 Estratégia de Formação de Preço nas Academias

A primeira pergunta da segunda parte do questionário procurava verificar qual o elemento analisado no processo de estabelecimento do preço dos serviços. Foram apresentados como elementos aqueles aceitos pela literatura: os custos, os clientes e os concorrentes, sendo estes mostrados tanto separadamente quanto de forma agrupada.

A maior parte das academias (29 estabelecimentos) afirmou levar em consideração os três elementos apresentados. Sete afirmaram apurar apenas os custos e os clientes, quatro destacaram como elementos analisados apenas os clientes

e os concorrentes, três apontaram apenas os custos como item verificado e duas apresentaram apenas os custos e os concorrentes como itens importantes no estabelecimento do preço dos seus serviços. O resultado apresentado, em que a maioria das academias pesquisadas leva em consideração o conjunto de custos, clientes e concorrentes para estabelecer o preço, corrobora o exposto por Nagle (2002) de que os gerentes levam em conta os três elementos e não apenas cada um, separadamente.

Em seguida, foram questionados os objetivos que as empresas pesquisadas possuem no momento de estabelecer o preço dos serviços. Foram apresentados seis objetivos adaptados de Las Casas (2009), o qual afirma que os gestores necessitam determinar aonde querem chegar com a política de preços adotada. A Tabela 2 apresenta os objetivos destacados no questionário e a quantidade de academias que afirmou possuir este foco. Nessa questão os respondentes estavam livres para marcar mais de um objetivo.

Tabela 2: Objetivos da academia com o estabelecimento do preço

| Objetivo | Quantidade de academias |
|-----------------------------|-------------------------|
| Ganhar novos clientes | 38 |
| Manter os clientes antigos | 35 |
| Aumentar o Lucro | 23 |
| Aumentar as vendas | 16 |
| Cobrir os custos do negócio | 16 |
| Ganhar vantagem competitiva | 12 |

Fonte: Elaboração própria

Foi possível verificar que alcançar o cliente é o principal objetivo das academias, seja atraindo novos ou mantendo os antigos (38 e 35 academias, respectivamente). Ganhar vantagem em detrimento dos concorrentes não tem sido um objetivo significativo para as academias pesquisadas, sendo escolhido por apenas doze dos respondentes.

Quando questionadas se os custos interferem no preço dos serviços da academia, vinte e nove empresas afirmaram que estes possuem influência no preço estabelecido, dez destacaram que não levam em consideração por não conhecerem em detalhes todos os custos do negócio e seis estabelecimentos apontaram que os custos não são relevantes para o preço, pois, para esses, o que realmente influencia é o preço cobrado pelos concorrentes. Sendo assim, é possível afirmar que para boa parte das academias a política de custos possui relevância no preço estabelecido.

Os respondentes também foram questionados quanto à atitude que tomariam caso as academias concorrentes cobrassem um preço inferior ao do seu estabelecimento. Vinte e nove afirmaram que não reduziriam os seus preços, pois acreditam que sua academia possui um diferencial no mercado; dez optaram por reduzir os custos para cobrar um preço inferior; três disseram que não reduziriam os preços, pois não levam em consideração o valor cobrado pelos concorrentes; e três ressaltaram que não reduziriam os custos, mas mesmo assim cobrariam um preço inferior.

O fato de as academias entenderem que não existe a necessidade de cobrar um preço inferior diante do diferencial dos seus serviços corrobora o apresentado por Nagle e Hogan (2007) e Cobra (2013) de que é necessário criar valor para os clientes, ou seja, apresentar um diferencial em detrimento das outras empresas, de forma que estes consumidores fiquem satisfeitos com o serviço oferecido. Agindo dessa forma, os clientes entendem que é necessário o pagamento de uma taxa acima do mercado, visando, no entanto, maior satisfação e melhor atendimento das suas necessidades.

Também foram apresentadas aos respondentes algumas informações, a partir das quais deveriam, por meio da escala Likert, pontuar a importância dada as assertivas no processo de precificação dos seus serviços. A escala foi apresentada com cinco pontos, onde 1 significava nenhuma importância, 2 pouca importância, 3 alguma importância, 4 muita importância e 5 total importância. O alfa de Cronbach para essa parte do questionário foi de 0,687, o que pode ser considerado uma confiabilidade aceitável para o instrumento de pesquisa.

Na Tabela 3 foram apresentadas as afirmações elencadas no questionário e a quantidade de academias para cada grau de importância apresentado.

Conforme apresentado na Tabela 3, boa parte das academias considera todas as informações muito ou totalmente importantes para o processo de formação de preço. Este resultado corrobora o apresentado na primeira questão, de que as empresas pesquisadas analisam tanto os clientes quanto os concorrentes e os custos do negócio para formar preço.

As informações que apresentaram maior número de academias que consideraram com nenhuma ou pouca importância estavam relacionadas com os concorrentes (o preço dos concorrentes e o surgimento de novas empresas na mesma localidade). Este resultado também está de acordo com o apresentado na questão relativa à atitude tomada pelo gestor da academia caso os concorrentes cobrassem um preço inferior. Conforme apresentado anteriormente, os respondentes afirmaram que não diminuiriam o preço por conta do que é cobrado pelos concorrentes.

Tabela 3: Informações relevantes para o processo de formação de preço

| Informação | Nenhuma Importância | Pouca Importância | Indiferente | Alguma Importância | Muita Importância |
|---|---------------------|-------------------|-------------|--------------------|-------------------|
| O que os clientes estão dispostos a pagar | 1 | 4 | 10 | 8 | 22 |
| O bairro em que a empresa oferta seus serviços | 1 | 1 | 9 | 18 | 16 |
| O diferencial dos serviços | 2 | 2 | 9 | 8 | 24 |
| O preço dos concorrentes | 5 | 8 | 10 | 11 | 11 |
| O surgimento de novas empresas na mesma localidade | 4 | 8 | 15 | 11 | 7 |
| Os custos para manutenção das atividades | – | 4 | 7 | 16 | 18 |
| As informações fornecidas pela contabilidade quanto à lucratividade da empresa. | 4 | 1 | 11 | 14 | 15 |

Fonte: Elaboração própria

As informações relativas aos clientes (o que os clientes estão dispostos a pagar e o bairro em que a empresa oferta seus serviços) apresentaram o maior número de academias que consideram estas com muita ou total importância. O fato de trinta e quatro empresas levarem em conta o bairro onde o serviço é oferecido constitui uma informação importante para o estabelecimento do preço, o que corrobora os resultados apontados por Soethe e Bittencourt (2006) e Costa (2013) de que a localização geográfica afeta o preço dos serviços.

Quanto ao custo do negócio, as questões relativas a esse elemento de formação de preço (os custos para manutenção das atividades e as informações fornecidas pela contabilidade quanto à geração de lucro), a maioria das academias considera tais fatores com muita ou total importância para a formação de preço dos serviços. Esse resultado corrobora aquele apresentado na questão anteriormente citada, quando os respondentes foram questionados se os custos influenciavam o preço dos serviços, e vinte e nove empresas responderam que os custos exercem influência neste processo.

Como complementação desta etapa da pesquisa realizou-se o Teste Qui-Quadrado a fim de verificar se existe alguma diferença nas informações consideradas relevantes nas empresas para formação de preço, dependendo do perfil destas organizações.

Verificou-se que o porte da empresa influencia na importância que as academias dão às informações contábeis no processo de formação de preço ($\chi^2 13,382$, valor-p 0,099, significativo ao nível de 0,10). Observou-se que as microempresas são, em sua maioria, indiferentes quanto à contabilidade como fornecedora de informações úteis para a fixação de preço de venda, no entanto, as empresas de médio porte destacaram maior importância para a contabilidade neste aspecto, conforme destacado na Tabela 4.

Tabela 4: Influência do porte da empresa na importância dada à informação contábil

| Porte | Nenhuma importância | Pouca importância | Indiferente | Alguma importância | Muita importância |
|---------|---------------------|-------------------|-------------|--------------------|-------------------|
| Micro | 13,33% | 3,33% | 36,68% | 23,33% | 23,33% |
| Pequeno | – | – | – | 41,67% | 58,33% |
| Médio | – | – | – | 66,67% | 33,33% |

Fonte: Elaboração própria

O período de atuação da empresa também exerce influência na relevância dada a determinadas informações no processo de formação de preço. Pontos como o que os clientes estão dispostos a pagar, o preço dos concorrentes e os custos para manutenção das atividades da organização foram influenciados pelo tempo em que a empresa está no mercado. Os resultados do Teste Qui-Quadrado para estas variáveis estão destacados na Tabela 5.

Tabela 5: Teste Qui-Quadrado entre tempo de atuação da empresa e informações para formação de preço.

| Informação | X ² | Valor-p ¹ |
|---|----------------|----------------------|
| O que os clientes estão dispostos a pagar | 13,810 | 0,087** |
| O preço dos concorrentes | 15,932 | 0,043* |
| Os custos para manutenção das atividades | 12,104 | 0,060** |

Fonte: elaboração própria.

* Significativo ao nível de 0,05

** Significativo ao nível de 0,10

Verificou-se maior relevância dada pelas empresas com menos tempo de atuação no mercado às informações relativas ao que o cliente está disposto a pagar, conforme Tabela 6. Esse resultado era esperado visto que empresas mais novas buscam atrair consumidores para seus produtos e serviços (SHANE, 2009).

Tabela 6: Influência do tempo de atuação da empresa na importância dada a informações sobre os clientes

| Porte | Nenhuma importância | Pouca importância | Indiferente | Alguma importância | Muita importância |
|-----------------|---------------------|-------------------|-------------|--------------------|-------------------|
| Menos de 5 anos | – | 3,85% | 11,54% | 26,92% | 57,69% |
| Entre 5 e 10 | 0 | 18,18% | 36,36% | 9,10% | 36,36% |
| Mais de 10 | 12,50% | 12,50% | 37,50% | – | 37,50% |

Fonte: Elaboração própria

O período de atuação da empresa no mercado também influenciou a importância dada ao preço cobrado pelos concorrentes, conforme destacado na Tabela 7. As empresas mais novas apresentaram tendência de considerar mais relevante o preço dos concorrentes para fixar seus próprios valores em detrimento das academias com maior tempo no mercado.

Tabela 7: Influência do tempo de atuação da empresa na importância dada a informações sobre os concorrentes

| Porte | Nenhuma importância | Pouca importância | Indiferente | Alguma importância | Muita importância |
|-----------------|---------------------|-------------------|-------------|--------------------|-------------------|
| Menos de 5 anos | 3,84% | 19,23% | 23,08% | 23,08% | 30,77% |
| Entre 5 e 10 | 36,37% | 18,18% | 9,09% | 9,09% | 27,27% |
| Mais de 10 | – | 12,50% | 37,50% | 50% | – |

Fonte: Elaboração própria

Verificou-se que os custos também são relevantes para formação de preço, exercendo maior influência nas empresas com menos tempo de atuação no mercado, conforme destacado na Tabela 8.

Tabela 8: Influência do tempo de atuação da empresa na importância dada a informações sobre os custos

| Tempo | Nenhuma importância | Pouca importância | Indiferente | Alguma importância | Muita importância |
|-----------------|---------------------|-------------------|-------------|--------------------|-------------------|
| Menos de 5 anos | 0 | 19,23% | 42,31% | 38,46% | |
| Entre 5 e 10 | 9,09% | 18,18% | 27,27% | 45,46% | |
| Mais de 10 | 37,50% | – | 25% | 37,50% | |

Fonte: Elaboração própria

Por fim, foi questionado quem é o tomador da decisão de preço na empresa. Trinta e três responderam ser o próprio dono; seis afirmaram existir um departamento financeiro; quatro destacaram a existência de um departamento de *marketing* responsável por essa decisão; e dois apontaram que os gerentes são responsáveis por estabelecer o preço.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi identificar as principais estratégias de precificação dos prestadores de serviços do ramo de academias de ginástica localizadas na região metropolitana da cidade do Recife.

Observou-se que as academias analisam tanto os clientes quanto os concorrentes e os custos do negócio para estabelecer o preço dos seus serviços, sendo que os clientes são considerados os elementos com maior importância nesta decisão. Também foi verificado que, apesar de os concorrentes apresentarem importância no processo de formação de preço, as academias não estão dispostas a baixar o preço, caso eles apresentem um valor menor. A atitude de manter o preço deve-se ao fato de as academias acreditarem no diferencial dos seus serviços em detrimento das demais empresas. Quanto aos custos e informações fornecidas pela contabilidade, as academias consideram estes elementos importantes e os levam em consideração na formação de preço dos seus serviços.

Por meio do teste Qui-Quadrado foi possível verificar que o porte da empresa exerce influência na relevância dada às informações fornecidas pela contabilidade no processo de formação de preço. Foi possível também observar que o tempo de atuação da empresa no mercado influencia a importância dada às informações relativas ao que os clientes estão dispostos a pagar, o preço cobrado pelos concorrentes e os custos da organização.

Este trabalho contribuiu ao evidenciar a prática de formação de preços de um mercado em ascensão no contexto nacional, destacando a importância dada à contabilidade e aos custos para a formação de preço, fortalecendo o papel do contador nesse ramo como fornecedor de informações úteis para a tomada de decisões nas empresas. Como sugestão para novos estudos, recomenda-se o aumento da amostra pesquisada, bem como a comparação entre as estratégias de precificação das academias localizadas em diferentes regiões das cidades e com portes distintos.

REFERÊNCIAS

- AKKEMIK, A. Potential impacts of electricity price changes on price formation in the economy: a social accounting matrix price modeling analysis for Turkey. *Energy Policy* n. 39, pp. 854–864, 2011.
- BRUNI, A. L. *A administração de custos, preços e lucros*. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- CALADO, A. L. C.; MACHADO, M. R.; CALLADO, A. A. C.; MACHADO, M. A. V.; ALMEIDA, M. A. Custos e Formação de Preços no Agronegócio. *Revista de Administração Faces Journal* Belo Horizonte, v. 6, n. 1 pp. 52-61, jan./abr. 2007.
- CHURCHILL, G. A.; PETER, J. P. *Marketing: criando valor para o cliente*. Tradução: Cecília Camargo Bartalotti e Cid Knipel Moreira. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COBRA, M. *Marketing Básico: uma perspectiva brasileira*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- COSTA, J. C. C. Price formation and market segmentation in seaside accommodations. *International Journal of Hospitality Management* Volume 33, Pages 446–455, June 2013.
- CUNHA, A. S. *Análise de custos: livro didático*. 2 ed. Palhoça : Unisul Virtual, 2007.
- DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Contabilidade Gerencial*. Tradução: Christiane de Brito. Revisão técnica: Luciane Reginato. Porto Alegre: AMGH Editora Ltda., 2013.
- HAIR JR., J. F.; CELSI, M. W.; ORTINAU, D. J.; BUSH, R. P. *Fundamentos de Pesquisa de Marketing*. 3 ed. Porto Alegre: AMGH Editora Ltda., 2014.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Receita dos serviços cresce 8,4% em dezembro e fecha 2013 em 8,5%*. 2014. Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&busca=1&idnoticia=2587>> Acesso em: 23 fev. 2015.
- LAS CASAS, A. L. *Marketing de Serviços*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LIMA, R. O. C. *Processos de Formação de Preços*. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.
- LIZOETE, S. A.; TERRES, J. C.; VOLACO, J. M.; NUNES FILHO, N. L. SCHEIDT, G. M. Honorários Contábeis: um estudo das técnicas utilizadas para a formação de preço pela empresa Roderjan Serviços Contábeis. *Anais... In: X SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, 24 a 25 de outubro de 2013.
- MANKIW, N. G. *Princípios de Microeconomia*. Tradução: Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. Revisão Técnica: Carlos Roberto Martins Passos, Manoel José Nunes Pinto. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- MARQUES, L. W. *Gerenciamento Financeiro*. Fundação Biblioteca Nacional, PR, 2011.
- MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

- MCLAUGHLIN, E. W. The dynamics of fresh fruit and vegetable pricing in the supermarket channel. *Preventive Medicine* Volume 39, Supplement 2, Pages 81–87, September 2004.
- MIQUELETTTO, E. M. *Formação de Preço de Venda: Uma Análise do Processo de Formação de Preço em Empresas Madeireiras de Grande Porte de Curitiba e Região Metropolitana*. Mestrado em Contabilidade (Dissertação). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.
- NAGLE, T. *Nunca se negocia preço*. HSM Management, 33 julho-agosto 2002.
- NAGLE, T. T.; HOGAN, J. E. *Estratégia e Táticas de preço: um guia para crescer com lucratividade*. Tradução: Sonia Midori Yamamoto e Fabrício Pereira Soares. Revisão Técnica: Celeste Guarita. 4. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PINTO, L. J. S.; MOURA, P. C. C. Formação do Preço de Venda e Estratégias de Precificação: o Caso da Leader Magazine. *Anais...* In: VIII Simpósio de Excelência em gestão – SEGeT. Resende, Rio de Janeiro, 19, 20 e 21 de outubro de 2011.
- PORTER, M. E. What is strategy? *Harvard Business Review*, Nov./Dec. 1996, pp. 60-78.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE (Organizador). *Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2013*. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos [responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos e mapas]. Brasília, DF, DIEESE, 2013.
- SHANE, S. *Sobre Solo Fértil: Como identificar grandes oportunidades para empreendimentos em alta tecnologia*. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- SOETHE, V. A.; BITTENCOURT, E. Estimativa de modelos de preços hedônicos para locação residencial em Joinville. *Anais...* XIII SIMPEP Bauru, SP, Brasil, 6 a 8 de novembro de 2006.
- SOUZA, E. X.; SALGUEIRO, M. A. A.; LIMA, A. B.; SILVA, D. B. S.; SANTOS, M. L.; VITOR, R.N. A utilização do *Mark-up* para subsidiar a formação do Preço de Venda – o caso de uma Micro Empresa de Comércio Varejista de Alagoas. *Anais...* In: VIII Congresso Virtual Brasileiro de Administração – CONVINBRA 2011.
- SOUZA, M. A.; ZANELLA, F. C.; NASCIMENTO, A. M. Utilização do Custo-Meta por Empresas Brasileiras como Estratégia de Gestão: alguns estudos setoriais utilizando o método da causalidade de Granger. *R. Cont. Fin. – USP*, São Paulo, n. 39, pp. 33 – 46, set./dez. 2005.
- SPERLING, E. A influência da formação do preço de venda na micro e pequena empresa do comércio varejista nos relatórios gerenciais. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, Blumenau, v. 2, n.1, pp. 01-18, sem I, 2008.
- VIGNES, A.; ETIENNE, J. Price formation on the Marseille fish market: evidence from a network analysis. *Journal of Economic Behavior & Organization* n. 80, pp. 50 – 67, 2011.
- ZUNINO, A.; BORGET, A.; SILVA, M. Z. Mensuração e Determinação do Preço de Serviços: Um estudo com Profissionais Liberais em Florianópolis/SC. *Anais...* In: XXVII Encontro Nacional de Engenharia da Produção. Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 09 a 11 de outubro de 2007.

A utilização do custeio variável para a gestão de resultados: um estudo baseado em empresas que aderiram aos sites de compras coletivas

The use of variable costing for results management: a study based in companies that joined group buying sites

O trabalho participou do I Congresso UFU de Contabilidade promovido em Uberlândia (MG) em 8 e 9 de outubro de 2015.

RESUMO

No ano de 2008 uma nova tendência de *e-commerce*, os sites de compras coletivas (SCCs), surgiu nos Estados Unidos e se espalhou por vários países. No Brasil a empresa pioneira foi o Peixe Urbano. Esses sites chegaram a anunciar produtos e serviços com descontos de até quase 90%. O presente estudo visou analisar as ofertas anunciadas por três empresas, bem como verificar a margem de contribuição destas e ainda compreender a importância dos anúncios nos SCCs para a tomada de decisões, utilizando-se o método do custeio variável. A pesquisa caracterizou-se como descritiva. O procedimento adotado foi o de multicase com a participação de três empresas uberlandenses do ramo de beleza: Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza. Por meio dos resultados encontrados, constatou-se que a aplicação do método do custeio variável e a análise das margens de contribuições das promoções anunciadas em SCCs, nas empresas pesquisadas que utilizam a capacidade ociosa, são úteis e eficazes no processo decisório dos gestores. As empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética apresentaram margem de contribuição positiva; já o Salão Essence demonstrou margem de contribuição negativa e afirmou que utiliza esse serviço em virtude do *marketing* que ele propicia.

Palavras-chaves: Margem de contribuição. Custeio variável. Sites de compras coletivas.

ABSTRACT:

In 2008 a new trend of e-commerce, the group buying sites (SCC), appeared in the United States and has spread to many countries. In Brazil the pioneer was Peixe Urbano. These companies used to advertise products and services in group buying sites with discounts that reached almost 90%. This study aims to analyze the offers announced by three companies, and also verify the contribution margin of these companies as well as understand the importance of these ads in the SCC for making decisions using the variable costing method. The research is characterized as descriptive. The procedure adopted was multi cases with the participation of three Uberlandenses companies in the beauty industry. The surveyed companies were: Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética and Essence Salão de Beleza. Through these results it was found that the application of variable costing method and analysis of contributions margins of the promotions announced in SCC, in the surveyed companies that use idle capacity, is useful and effective in the managers deciding process. The companies Mãos de Anjo Terapias Complementares and Clínica Saúde e Estética showed a positive contribution margin, however Salão Essence showed a negative contribution margin and stated that it uses this service because of the marketing it provides.

Keywords: Contribution Margin. Variable costing. Group buying sites.

Miguel Hernandez Junior

Universidade Federal de Uberlândia (UFU).
Contato: Avenida João Naves de Ávila, 2121,
Campus Santa Mônica, Bairro Santa Mônica,
Uberlândia (MG), CEP: 38400-902. E-mail:
miguelhj2005@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas do século XX e os anos iniciais do século XXI foram e estão sendo palco de inúmeras mudanças em todos os setores da vida, seja em âmbito social, econômico ou político. Essas transformações se intensificaram e frutificaram nesse período, sobretudo em virtude do desenvolvimento tecnológico, aliado a movimentos de alcance macrossocial, como a globalização.

As mudanças que aconteceram em escala mundial tornaram propício o terreno para a criação e o aperfeiçoamento de novas estratégias empresariais, com o objetivo de aumentar a eficiência de paradigmas voltados para a gestão e a maximização de resultados.

No ano de 2008, foi criada nos Estados Unidos uma nova modalidade de comércio bem característica deste novo momento em que as tecnologias da informação estão cada vez mais sofisticadas. Trata-se dos sites de compras coletivas (SCCs), desenvolvidos pelo americano Andrew Mason, pioneiro nesse ramo moderno e contemporâneo de comércio, com a criação da Empresa Groupon. Seu objetivo era aproveitar dois comportamentos dos internautas: i) a pesquisa por barganhas; ii) a participação em redes sociais (E-COMMERCE NEWS, 2011).

Segundo Frederico *et al.* (2014), os sites de compras coletivas constituem um modelo de comércio eletrônico que possui uma ou mais páginas na internet, nas quais são disponibilizadas ofertas de produtos com descontos bastante atrativos, desde que sejam adquiridos por um número mínimo de pessoas. Os consumidores adquirem o produto via web e a empresa fornece um *voucher* que confirma a compra, às vezes com até 90% de desconto.

Essa nova tendência de *e-commerce* foi um sucesso nos Estados Unidos. O lema da empresa americana Groupon, segundo seu criador, em entrevista à *Época Negócios*, era: “Todos ganham. Nós ganhamos a comissão, os clientes pagam menos pelo produto e os parceiros conseguem um retorno em larga escala para seus serviços ou produtos” (E-COMMERCE NEWS, 2011).

Esse tipo de comércio eletrônico inspirou empreendedores em outros países. No Brasil, os pioneiros foram três jovens sócios que criaram a Empresa Peixe Urbano. Nos Estados Unidos até o ano de 2011, a Groupon já possuía mais de 300 concorrentes e no Brasil estima-se que, nesse mesmo período, surgiu uma empresa a cada 15 dias. A multiplicação desse modelo de comércio está relacionada ao fato de ser de fácil aplicação. E o retorno, quase imediato (E-COMMERCE NEWS, 2011).

De acordo com Frederico *et al.* (2014), o *e-commerce* brasileiro movimentou mais de R\$ 22,5 bilhões em 2012. Todavia após o *boom* dos SCCs, essa modalidade tem sofrido um arrefecimento no ritmo de crescimento. Segundo os autores, uma possível explicação para essa desaceleração está relacionada à insatisfação dos clientes.

O rápido e expressivo crescimento desse setor, somado à falta de regulamentação e preparo das empresas que ofertam seus produtos e serviços nesse tipo de site fez com que os índices de reclamações aumentassem de maneira expressiva. Apenas dois anos após a entrada desse modelo de negócio no país, três empresas do setor já tinham destaque no ranking de reclamações do PROCON/SP e no ranking do Reclame Aqui (FREDERICO *et al.* 2014, p. 2).

Assim esse novo paradigma que inicialmente era bem aceito pelos consumidores, por viabilizar a compra de produtos e/ou serviços a preços bem abaixo dos disponíveis no mercado, passou a apresentar alguns limites que desagradaram os consumidores, por exemplo, o estabelecimento de algumas condições, tal como dias e horários específicos para a retirada dos produtos ou utilização dos serviços ofertados. Normalmente, esses dias e horários delimitados são períodos caracterizados pelo baixo consumo, ou seja, períodos de ociosidade nas empresas.

Por parte dos empresários, os SCCs constituem estratégia bastante interessante, pois se espera que a empresa aumente o número de negócios em horários ociosos, mantendo, sem sobrecarregar, as vendas nos períodos em que, normalmente, a demanda é maior.

Estima-se que existiam mais de 1.000 empreendimentos ativos somente no Brasil como ‘clones’ do Groupon, no ano de 2011. Entre os que estão em funcionamento, podem-se elencar os mais conhecidos: Peixe Urbano, Ofertas.com.br, Clickon, entre outros (TEIXEIRA; FAUST, 2011, p. 34).

Ainda de acordo com os autores supracitados, o setor tinha como previsão faturar 1 bilhão em 2011, o que seria 1,5 milhão de cupons vendidos por mês ou a incrível marca de 35 cupons vendidos por minuto.

Nesse cenário evidenciou-se a crescente oferta de produtos com descontos de até 90% em sites de compras coletivas. Fator esse que motivou muitos empreendedores a embarcar nessa nova tendência do mercado, considerada muito lucrativa. Mas como conseguir oferecer produtos e/ou serviços com altos descontos sem prejudicar a saúde financeira da empresa?

Conhecer, estudar e planejar os custos e a capacidade ociosa da empresa pode ser a saída para conseguir alcançar o sucesso tão almejado por esses sites de compra coletiva, sem diminuir a qualidade dos produtos ou serviços ofertados.

A gestão de custos, de acordo com Martins (2003), poderá contribuir para melhor análise, subsidiando o pro-

cesso decisório. O presente estudo justifica-se pelo propósito de evidenciar a aplicação prática que permita reflexões teóricas sobre o uso da margem de contribuição para fins gerenciais e, ao mesmo tempo, com abordagem empírica envolvendo a realidade empresarial. Espera-se, com o estudo, contribuir para a melhoria dos processos de gestão das empresas que realizam vendas em sites de compras coletivas.

Nesse contexto, a presente pesquisa busca responder ao questionamento: como as empresas que utilizam os sites de compras coletivas (SCCs) para vendas poderão usar a margem de contribuição para subsidiar seu processo de tomada de decisão por meio do método do custeio variável? Para responder a essa pergunta, o objetivo geral dessa investigação é analisar as ofertas anunciadas por três empresas pesquisadas, bem como verificar a margem de contribuição destas e ainda compreender a importância desses anúncios nos SCCs.

Este trabalho está dividido em cinco seções, incluindo esta introdução, que apresenta a temática e situa o problema de pesquisa. Em seguida, a plataforma teórica mostra as principais terminologias relacionadas à classificação de custos (método de custeio, custeio por absorção, custeio variável) e pesquisas correlatas ao tema. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos. Posteriormente, é feita a análise dos resultados das empresas investigadas colocando em evidência o perfil destas e das entrevistadas, o relacionamento com o SCC e a gestão de custos e a análise do aproveitamento da capacidade para a tomada de decisões, utilizando-se o método do custeio variável.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Terminologias e Classificação dos Custos

De acordo com Ribeiro (2009), a Contabilidade de Custos possui terminologia própria, um conjunto de palavras, expressões ou termos técnicos utilizados comumente tanto na produção quanto nas demais áreas que integram o patrimônio da empresa.

Nesse contexto, Martins (2003) considera que “a terminologia de custos é absolutamente necessária para melhor entendimento da denominação e conceitos dos termos utilizados na implantação de sistemas de custos”. Assim, o autor lista algumas nomenclaturas:

Quadro 1: Terminologias utilizadas na Contabilidade de Custos

| | Definição |
|--------------|---|
| Gasto | “Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.” |
| Investimento | “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).” |
| Custo | “Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” |
| Despesa | “Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.” |
| Desembolso | “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.” |
| Perda | “Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.” |

Fonte: Adaptado de Martins (2003).

Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 46), o “custo é um sacrifício de recursos (matéria-prima, mão de obra, energia elétrica, etc.), necessários para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”. Os autores elucidam que, no estudo dos custos, a maior indagação que se apresenta diz respeito à relação que os custos possuem de diretos ou indiretos com o objeto de custo, sendo que:

- Custos diretos: possuem identificação com o objeto de custo de maneira economicamente viável.
- Custos indiretos: são aqueles que não possuem identificação com o objeto de custo, e que para serem atribuídos a ele necessitam de um método de rateio.

Martins (2003) considera que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver média de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas, entre outros gastos). Esses são os custos diretos com relação aos produtos, ou seja, basta que sejam rastreados ou identificados

com o produto. “O termo rastreamento de custos é usado para descrever a apropriação de custos diretos para o objeto de custos em particular” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 27).

Os custos indiretos não oferecem condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e, muitas vezes, arbitrária (como aluguel, salários indiretos, etc.). Por sua própria definição, só podem ser atribuídos aos produtos ou outros objetos de custo de forma indireta, ou seja, devem ser rateados, julgando-se os critérios mais adequados para relacioná-los aos objetos de custos.

Quanto à variação dos custos em relação ao volume de produção, classificam-se em custos fixos e variáveis.

- Custos fixos: são custos de estrutura da empresa e que não possuem nenhuma relação ou variação direta ao volume de produção, como o aluguel mensal, a supervisão, a depreciação em linha reta, energia elétrica para iluminação, entre outros (STARK, 2007).
- Custos variáveis: são custos que estão diretamente relacionados às atividades de produção e que possuem variação direta ao volume de produção, como a matéria-prima, a mão de obra, combustíveis de máquinas, mercadorias, comissão de vendedores, entre outros (STARK, 2007).

De acordo com Ribeiro (2009, p. 35): “Os custos fixos, por não integrarem os produtos e por beneficiarem a fabricação de vários produtos ao mesmo tempo, são também denominados custos indiretos”. Por outro lado, segundo o autor, os “custos variáveis, por estarem vinculados ao volume produzido são também denominados custos diretos” (p. 36).

A discussão dessas terminologias é importante para que possamos compreender como as análises dos custos serão discutidas e avaliadas, tendo em vista que as próprias gestoras das empresas desconhecem essas nomenclaturas e processos.

A seguir serão apresentados os métodos de custeio que cada empresa utiliza segundo seus objetivos; neste trabalho serão focados dois métodos: custeio por absorção e custeio variável.

2.2 Métodos de Custeio

Um método de custeio consiste em um critério por meio do qual os custos são apropriados à produção. Segundo Megliorini (2007, p. 2) “existem diferentes métodos de custeio, que são adotados de acordo com os objetivos visados pela empresa” e, portanto, a metodologia empregada pelos gestores difere de uma companhia para a outra.

Há vários métodos existentes na Contabilidade de Custos para o custeio dos produtos e serviços. Entre eles estão: o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades e método dos centros de custo, ou RKW, que consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas, inclusive as financeiras. Para este estudo, serão abordados apenas dois métodos: custeio por absorção e custeio variável.

2.2.1 Custeio por Absorção

De acordo com Martins (2003), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos aos produtos ou serviços realizados.

Stark (2007) elege o custeio por absorção como o único método capaz de proceder à avaliação dos estoques para fins de elaboração do balanço patrimonial e demonstrações de resultados, pois é utilizado para identificar qualquer sistema de acumulação no qual os custos fixos são aplicados à produção e incluídos no estoque.

O custo de cada unidade produzida nesse sistema de custeio é composto pelos custos variáveis mais uma parcela dos custos fixos referentes ao período de produção. O custo fixo por produto é afetado de acordo com a produção realizada, enquanto o custo variável não sofre alteração em virtude das quantidades produzidas. Pode-se afirmar que a capacidade ociosa para esse sistema de custeio contribui para o aumento vertiginoso do custo por unidade produzida (STARK, 2007).

Apesar de o custeio por absorção ser amplamente utilizado pelas empresas para fins de balanços patrimoniais e demonstrativos, Stark (2007) elenca as vantagens e desvantagens da utilização desse método. As vantagens são as seguintes: trata-se de um método adotado pela contabilidade financeira, portanto válido para fins de balanços patrimoniais e demonstrativos financeiros; provê melhores informações para a formação de preços de venda, pois contempla todos os custos da organização, sejam eles diretos ou não.

Já as desvantagens são: trata-se de um método falho para a alocação de custos indiretos fixos, pois estes são alocados a produtos ou serviços de forma arbitrária por meio de rateios; decorrentes desse critério arbitrário de rateios poderão ocorrer casos de produtos com maiores custos que os outros; alterações nos volumes de produção podem fazer com que o montante de custos indiretos varie.

Dessa forma, Stark (2007) demonstra que o custeio por absorção não é muito recomendado pelos diversos estudiosos do assunto. Porém, esse método ainda é amplamente utilizado na prática, como suporte ao processo decisório.

Mediante as desvantagens do método de custeio por absorção apresentadas por Stark (2007), optamos por utilizar

o método de custeio variável, para, desta forma, realizar as análises dos dados coletados nas empresas que compõem o universo da pesquisa e demonstrar os ganhos com anúncios em sites de compras coletivas.

2.2.2 Custeio Variável

De acordo com Ribeiro (2009), o sistema de custeio variável ou direto contempla como custo de fabricação somente os custos diretos ou variáveis. Com relação aos custos indiretos ou fixos, o autor afirma que eles devem integrar o resultado juntamente com as despesas do período.

Martins (2003) informa que existem três grandes problemas na utilização gerencial de custos fixos apropriados:

- a) A natureza própria dos custos fixos que existem independentemente da produção, tendendo a se tornarem cada vez mais encargos do que sacrifício para a produção.
- b) O fato de os custos fixos não corresponderem a um ou outro produto, por isso serem distribuídos por um critério de rateio caracterizado pela arbitrariedade no processo, podendo transformar produtos rentáveis em não rentáveis e vice-versa.
- c) Os custos fixos podem sofrer variação de acordo com o aumento ou diminuição no volume produzido. Por exemplo, se o volume de produção de um determinado produto é aumentado, isso faz com que o custo fixo por unidade diminua.

Devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos custos Fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do Custo Variável e da Margem de Contribuição, nasceu uma forma alternativa para custeamento (MARTINS, 2003, p. 141).

Utilizar os custos fixos ou indiretos sem rateios aos produtos faz com que eles não sejam considerados como parte da origem das atividades produtivas e sim à parte delas, cuja existência permanece até mesmo em períodos de ausência da produção (STARK, 2007).

O método de custeio variável não tem como finalidade chegar a um valor de custo por produto, mas sim determinar a contribuição que cada produto possui para a empresa (STARK, 2007).

Ainda segundo Stark (2007), a análise da contribuição por produto é realizada da seguinte forma: 1) é feita a separação dos custos incorridos pela empresa em fixos e variáveis; 2) os custos variáveis são alocados aos seus produtos; 3) a margem de contribuição dos produtos é obtida por meio do cálculo da receita dos produtos menos os custos variáveis; 4) dessa margem de contribuição total da empresa devem ser subtraídos os custos fixos, alcançando-se o lucro da organização.

Com relação à margem de contribuição, Garrison e Noreen (2001, p. 144) assim a definem: “(...) é o valor remanescente das receitas de vendas após a dedução das despesas variáveis. Esse valor contribui para cobrir as despesas fixas e, em seguida para os lucros do período”.

A Margem de Contribuição é a relação entre custo, volume e lucro. É o excesso da receita de vendas sobre os custos variáveis. O conceito Margem de Contribuição é especialmente útil no planejamento empresarial porque fornece informações sobre o potencial de lucro da empresa (WARREM, REEVE; FESS, 2001, p. 96).

Na seção seguinte são apresentadas algumas pesquisas relacionadas ao tema que poderão nos ajudar a compreender essa complexa seara que integra a esfera gerencial das empresas, sejam elas grandes ou pequenas. Mapear, estudar e analisar os custos de uma empresa é vital para sua saúde financeira e a sua própria manutenção no mercado.

2.3 Pesquisas Relacionadas ao Tema

Este tópico aborda algumas pesquisas que possuem relevância sobre a análise da margem de contribuição no processo decisório, por meio dos resultados obtidos de cada estudo realizado.

Araújo (2007) expõe em seu artigo a pesquisa promovida em uma empresa exportadora de ardósia inserida em um cenário crítico de atuação caracterizado pela queda no câmbio do dólar em relação ao real e, como consequência, grande perda de lucratividade, chegando a inviabilizar o negócio com os preços com que estavam sendo comercializados os produtos.

Por meio da utilização do custeio variável e da análise da margem de contribuição, Araújo (2007) demonstra que a empresa exportadora de ardósias conseguiu se estruturar para fazer frente às dificuldades que estavam se apresentando no seu cenário de atuação.

A pesquisa feita por Gargioni e Ben (2008) verificou a viabilidade de abertura de uma vinícola no interior do estado do Rio Grande do Sul. O estudo foi promovido durante um momento de crise no setor de vinhos no Brasil devido à Lei Seca homologada pelo governo federal, a qual proíbe o consumo de bebidas para quem vai dirigir.

Os autores utilizaram a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o custeio variável para analisar cada um dos produtos que seriam comercializados na nova vinícola chegando a algumas considerações importantes. Os resultados indicaram que a implantação da vinícola no interior do Rio Grande do Sul seria viável, tendo como base a análise de custos e a margem de contribuição de cada produto no mix.

Longo (2008) realizou uma pesquisa em uma indústria de biscoitos na região Oeste do Paraná que possuía capacidade ociosa em sua produção devido à compra de uma nova máquina, e que necessitava restabelecer os preços de seus produtos para conseguir se manter competitiva no mercado de atuação.

Por meio da análise e estudo da margem de contribuição, o autor verificou que a empresa possuía em seu mix dois produtos que apresentavam margem negativa de contribuição. Além disso, o resultado alcançado pela empresa estava 4,5% abaixo do esperado pela gerência.

Longo (2008) conclui em seu artigo pela importância da margem de contribuição associada à análise custo/volume/lucro para o resultado da empresa, pois conseguiu por meio de algumas alterações nos preços de venda do mix de produtos elevar o resultado para 10,07%.

Vial (2011) fez estudo sobre a margem do sucesso nos SCCs. O autor questiona como a empresa pode lucrar com preços tão pequenos e aparentemente abaixo dos custos de produção. De acordo com ele:

Prejuízo em troca de publicidade? A resposta não é inovação nem muito menos novidade, a charada está na antiga e velha conhecida “margem de contribuição”. Vender mais é a resposta! Ao contrário do que se pensava quando buscávamos respostas na literatura contábil sobre margem de contribuição, onde a referência na grande maioria é a diminuição dos custos variáveis a ideia de Andrew Mason é alavancar as vendas de uma maneira nunca antes imaginada para diminuir os preços e manter ainda uma margem de lucro aos empresários (s/p).

De acordo com o estudo realizado por Vial (2011), o conhecimento do pequeno empresário a respeito da gestão dos seus negócios poderá tornar a empresa mais competitiva. E utilizar as ferramentas disponíveis para gerar informações úteis à gestão dos negócios é crucial para sua permanência no mercado, além de ser muito importante mensurar corretamente os custos dos produtos para acompanhar e incluir essas novas modalidades de comércio eletrônico.

O gestor que almeja otimização de seus resultados poderá utilizar os índices de margem de contribuição, procurando promover linhas de produtos que possuem maior margem de contribuição (VIAL, 2011, p. 7).

Se aumentarmos a produção e a venda em uma unidade, a receita de vendas aumentaria pelo montante do preço de venda e os custos aumentariam pelo montante do custo variável por unidade. Portanto, a margem de contribuição por unidade é o aumento líquido no lucro, quando se aumenta a produção e venda em uma unidade. Este é o montante com que cada unidade produzida e vendida contribuiu para cobrir os custos fixos e obter lucro. É justamente essa “ideia original” que forma-se a base nova do *e-commerce*. Grande números de pessoas aproveitam ofertas de produtos e serviços com descontos enormes para aumentar a margem de contribuição e conseqüentemente o lucro das empresas.

Os estudos acima expostos demonstram a importância de análises relacionadas à margem de contribuição e custeio variável, para que as empresas possam superar possíveis dificuldades e/ou continuar mantendo-se competitivas no mercado. A seguir são apresentados os procedimentos metodológicos do presente estudo, demonstrando o caminho percorrido para efetivação das análises concernentes à margem de contribuição e ao custeio variável das empresas que constituíram nosso universo de pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e qualitativa, pois foi realizada por meio da análise de entrevistas, documentos e outros levantamentos feitos junto às empresas que serviram como objetos do estudo. O procedimento escolhido para este trabalho foi o de multicase ou casos múltiplos. Para a seleção das empresas, foi feito levantamento das que apresentavam maior quantidade de ofertas anunciadas no período de janeiro a julho de 2012 no site de compras coletivas Peixe Urbano.

Neste estudo foi adotado o método de pesquisa descritiva, que tem como objetivo expor as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relação entre as variáveis. Uma das principais

características desse paradigma é a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados, como questionários e observação sistemática (GIL, 2002).

Foi feita a triangulação dos dados (entrevistas, pesquisa documental e/ou observações) e, mediante essa correlação, chegou-se aos resultados finais da pesquisa. No que se refere à forma de abordagem, esta teve caráter qualitativo, feita por meio da análise de entrevistas, documentos e outros levantamentos com as empresas objeto de nosso estudo.

O procedimento escolhido para este trabalho foi o de multicase ou casos múltiplos que, de acordo com Yin (2001), é utilizado no momento em que o pesquisador defronta com mais de um caso no decorrer do trabalho.

No que se refere à coleta de dados, esta se caracterizou pela pesquisa bibliográfica, pela documental e, ainda, por entrevistas semiestruturadas com os gestores das empresas em estudo.

As entrevistas semiestruturadas foram respondidas pelos responsáveis por três empresas escolhidas do setor de beleza e estética localizadas em Uberlândia (MG). São elas: Mãos de Anjo Terapias Complementares (entrevistada Kelly Cilene); Clínica Saúde e Estética (entrevistada Claudete); e Essence Salão de Beleza (entrevistada Jaqueline). Essas empresas utilizam ou já utilizaram os sites de compras coletivas para ofertar seus produtos e/ou serviços.

As entrevistas foram realizadas no período de agosto a novembro de 2012. Na empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, a entrevista foi feita no dia 08/08/2012, com duração de 53 minutos; na Clínica Saúde e Estética, dia 17/08/2012 com duração de 26 minutos e 10 segundos; na Essence Salão de Beleza, dia 27/11/2012, com duração de 25 minutos e 2 segundos.

Na seção seguinte serão apresentados os resultados apurados e a confrontação destes com o quadro teórico, demonstrando que as empresas pesquisadas possuem boas perspectivas investindo nessa nova tendência de *e-commerce*.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Empresas Estudadas

Conforme elucidado na metodologia deste trabalho, o procedimento escolhido para a coleta de dados foi o de multicase ou casos múltiplos. Na perspectiva de YIN (2001), as provas que resultam do estudo de multicase são consideradas mais convincentes e devem seguir a lógica da replicação.

Visando tal replicação, três empresas do setor de beleza e estética de Uberlândia (MG) foram escolhidas a partir da coleta de dados feita em agosto de 2012 no site Peixe Urbano. O grupo de empresas é composto por: Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza.

A empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares foi fundada em 2001, ou seja, possui 11 anos de atuação no mercado de terapias e estética. Os serviços oferecidos são: drenagens linfáticas, acupunturas, massagens relaxantes, terapias holísticas. Conta, atualmente, com cinco funcionárias que prestam os diversos tipos de serviços oferecidos pela empresa. A proprietária exerce o cargo de administradora, atuando nos setores financeiro, de recursos humanos e administrativo, no geral. A gestora possui qualificação na área de Enfermagem e curso de gestão de pequenas empresas oferecido pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Com cinco anos de atuação no mercado a Clínica Saúde e Estética presta diversos serviços, como carboxiterapia e depilação a laser, e tratamentos neurológicos, como eletroencefalograma. A empresa conta ainda com psicólogos, dentistas, dermatologistas e nutricionistas, completando, dessa forma, um portfólio diversificado.

A empresa Clínica Saúde e Estética possui 30 funcionários que se encarregam de executar os diversos serviços prestados. Um ponto de grande diferença que deve ser ressaltado em comparação com a empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares refere-se à questão de equipamentos especializados para massagens e estética. A Clínica Saúde e Estética possui equipamentos sofisticados e a maior parte dos procedimentos é realizada com o uso deles. Já na Mãos de Anjo Terapias Complementares, os procedimentos são feitos pelas esteticistas e massagistas, sem o uso de equipamentos.

A gestão da Clínica Saúde e Estética é feita pela proprietária, que exerce as funções: administrativas, recursos humanos e financeira. A proprietária também possui formação em Enfermagem, o que a auxilia pelo fato de conhecer a anatomia humana, propiciando melhor prestação de serviços de estética.

A Essence Salão de Beleza atua no mercado de beleza e estética há dois anos. São oferecidos serviços como alisamento, escova, limpeza de pele, entre outros. O salão de beleza conta, atualmente, com dois funcionários (os dois sócios), que realizam todos os serviços oferecidos pela empresa. A gestora administrativo-financeira possui graduação em Estética.

4.2 Discussão dos Resultados

Os resultados da pesquisa serão apresentados seguindo o roteiro de entrevistas feitas com as gestoras das empresas. Primeiramente, será traçado o perfil das empresas pesquisadas.

4.2.1 Perfil das Empresas e dos Respondentes

Com base nas entrevistas realizadas, verificaram-se algumas diferenças existentes entre as empresas estudadas. A Clínica Saúde e Estética conta com o maior número de funcionários, um total de 30 colaboradores, enquanto a Mãos de Anjo Terapias Complementares dispõe de cinco funcionários e a Essence Salão de Beleza de apenas dois.

A quantidade de colaboradores pode ser explicada pela área de atuação das empresas. As empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Essence Salão de Beleza oferecem serviços a um número restrito e diferenciado de clientes, enquanto a Clínica Saúde e Estética procura atender a maior número, incluindo todas as classes sociais.

Verificou-se, também, que a localização das clínicas é fator importante para o posicionamento que as três empresas possuem em relação aos seus clientes. A Clínica Saúde e Estética, por exemplo, está localizada no centro de Uberlândia, no qual há grande movimentação, contando com fácil acesso, enquanto as outras duas empresas participantes estão localizadas em bairros de classe alta.

Com relação à capacitação das gestoras das clínicas, todas contam com ensino superior completo, sendo que duas delas se graduaram em Enfermagem e uma em Estética. Todas possuem experiência profissional anterior em outras clínicas de estética e salões de beleza, onde trabalharam como funcionárias.

4.2.2 Relacionamento com o Site de Compras Coletivas

Nas entrevistas, questionou-se sobre o relacionamento entre as empresas anunciantes e os sites de compras coletivas. As gestoras relataram que os SCCs oferecem espaço em suas páginas na web, nas quais milhares de pessoas estão cadastradas. Esses cadastrados acessam diariamente o site para realizar suas compras. A proposta é que as empresas paguem de 40% a 60% das vendas concluídas por oferta anunciada, dependendo de cada negociação. Dessa forma, as empresas conseguem vender uma grande quantidade de seus produtos e serviços em curto espaço de tempo (geralmente dois dias) para clientes que normalmente não conseguiriam alcançar. Os preços anunciados chegam a até 90% de desconto em comparação aos praticados no mercado.

Para este estudo, foi escolhido o site de compras coletivas Peixe Urbano e promoções oferecidas para a cidade de Uberlândia. A empresa é brasileira e possui ampla aceitação na cidade. As entrevistadas elogiaram o site e a forma de negociação.

As gestoras tomaram conhecimento desses SCCs de formas distintas. A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, já conhecia o site e, logo que iniciou suas atividades em Uberlândia, foi procurada pelo Peixe Urbano para estabelecer uma parceria, que começou no ano de 2010. Já nas empresas Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza, quem insistiu para que aderissem ao SCC foram os próprios clientes e profissionais que já conheciam a parceria.

Em relação ao preço das ofertas anunciadas pelo SCC, as empresas foram unânimes ao relatar que a decisão pelo baixo preço é estabelecida pelas clínicas, e não imposta pelo site. Este é fator importante, pois assim os gestores podem manter o controle de seus custos fixos ou variáveis por serviço ofertado. Por meio do custeio variável, conseguem oferecer um preço bem abaixo do mercado e com grande apelo comercial, mas que permita cobrir pelo menos os custos diretos da oferta anunciada. As clínicas ganham pequena margem de contribuição por unidade, lucrando pela grande quantidade de ofertas vendidas.

A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, relata que “uma massagem, por exemplo, a um real é realmente muito barata, mas mil massagens a um real já resulta em mil reais”, o que demonstra efetivamente a vantagem de anunciar em um site de compras coletivas, no qual a abrangência de clientes é muito maior do que a normalmente conseguida por outros meios de comunicação. Essa constatação é confirmada pelo estudo promovido por Frederico *et al.* (2014), no qual os autores evidenciam que as vendas a baixos preços são excelente meio de divulgação de produtos e serviços. Um ótimo mecanismo de marketing, mais eficaz do que vários tipos de propaganda.

Nas empresas pesquisadas, pôde ser constatado também que o percentual cobrado pelo site sobre as vendas anunciadas pode variar de uma clínica para outra. Nas empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, por exemplo, o Peixe Urbano cobra 40% das vendas realizadas; já na Essence Salão de Beleza, que conta com um salão menor, mas com bom relacionamento, é cobrada uma taxa de 50% sobre as vendas.

Sobre o volume de vendas alcançado no site, a empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, como já conhecia a abrangência e a quantidade de cupons vendidos em sites de compras coletivas, assegurou-se contratualmente por meio de cláusula que definia a quantidade máxima que conseguiria atender por promoção anunciada. Dessa forma, a quantidade vendida não ultrapassou a planejada, deixando a gestora bastante satisfeita pelo resultado alcançado. A administradora da Essence Salão de Beleza, apesar de não possuir conhecimento prévio sobre o site e não ter o mesmo benefício que a gestora Kelly da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, também ficou bastante satisfeita com relação à abrangência e à quantidade de cupons vendidos. Nessas duas empresas, as gestoras informaram que, por administrar bem as agendas, conseguiram atender a todos os clientes originários do site sem problemas ou transtornos.

Por outro lado, em entrevista feita com Claudete, gestora da empresa Clínica Saúde e Estética, constatou-se que

não se esperava a enorme quantidade de cupons vendidos em sua oferta. De acordo com ela, a abrangência da oferta superou todas as expectativas, a ponto de ter que pedir aos funcionários que fizessem horas extras aos sábados, domingos e feriados, além de ter que contratar terceiros para conseguir atender a toda a demanda pela oferta publicada no site.

O Peixe Urbano possui uma área de acesso exclusivo para os gestores das empresas acompanharem *on-line* o andamento das vendas de suas ofertas. Esta investigação demonstrou que apenas uma das gestoras (Mãos de Anjo Terapias Complementares) acompanhava as vendas *on-line*. Outra forma disponibilizada pelo site para controlar a quantidade de vendas é o acompanhamento realizado por seus profissionais. Quando as vendas estão perto de atingir o limite máximo acordado entre o site e a empresa, os funcionários do site entram em contato para avisar aos gestores das anunciantes sobre o limite atingido e para verificar o interesse em aumentar as vendas dos cupons. Nos casos estudados, somente a empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares utiliza essa ferramenta, que foi obtida contratualmente.

Na opinião das três gestoras entrevistadas, anunciar no site de compras coletivas é extremamente benéfico para as empresas, pois, além de divulgar o estabelecimento nesse novo canal, permite que consigam novos clientes. A experiência foi tão positiva que as gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética montaram seus próprios sites de ofertas, nos quais anunciam seus serviços pelo mesmo preço do site de compras coletivas. Porém, uma diferença primordial é que não precisam mais pagar o percentual de intermediação do site.

Quanto ao impacto negativo de anunciar nos sites de vendas coletivas, a única empresa que mostrou sua insatisfação foi a Clínica Saúde e Estética, que publicou em sites menores de compras coletivas originários da cidade de Uberlândia. De acordo com a gestora, as ofertas foram anunciadas e os cupons vendidos, mas o site simplesmente fechou sem avisar a empresa e, como consequência, ela teve de atender todos os clientes que compraram os cupons de ofertas, sem receber sua parte. O estudo feito por Frederico *et al.* (2014) também demonstra insatisfação dos envolvidos nesse tipo de comércio eletrônico. Mostra que existe alto índice de reclamações no Procon, por insatisfação, sobretudo por parte dos clientes. No presente estudo, a insatisfação ocorreu por parte da empresa que oferece os serviços, por ter sido lesada pelos SCCs.

A fidelidade dos clientes que chegam por meio dos sites de compras coletivas foi outro questionamento apresentado na pesquisa. De acordo com as gestoras entrevistadas, elas conseguiram, sim, reter clientes vindos desses sites. A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, apontou que conseguiu fidelizar cerca de 60% dos clientes; a gestora Claudete, da empresa Clínica Saúde e Estética, informou que reteve aproximadamente 35%; e a gestora Jaqueline, da empresa Essence Salão de Beleza, não conseguiu especificar em termos percentuais, mas relatou que cerca de 100 clientes continuaram fiéis ao salão.

As gestoras, durante as entrevistas, foram unânimes ao relatar que anunciariam novamente no site de compras coletivas, porém com uma ressalva. A gestora Kelly, da Mãos de Anjo Terapias Complementares, nos relatou que iria diminuir a quantidade de cupons que podem ser vendidos pelo site, que passaria a ser limitada a, no máximo, 50 cupons, e não mais os 400 a 500 com que estava operando. Ela afirmou que “meu nome necessita sempre estar ali”, com relação ao fato de os clientes acessarem todos os dias os sites de compras coletivas, mantendo, dessa forma, a lembrança da marca na cabeça de seus consumidores.

4.3 Gestão de Custos

A gestão de custos foi outro ponto importante abordado na pesquisa. A primeira questão colocada para as gestoras foi sobre a existência de um departamento específico para a gestão de custos nas empresas. Todas as gestoras relataram que não possuem os controles de custos e nenhum funcionário específico responsável por essa atividade. No caso das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, a gestão de custos é realizada pelas próprias entrevistadas (proprietárias) e, na empresa Essence Salão de Beleza, a gestora informou que não possui nenhum controle de custos.

Apesar de a gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, afirmar que exerce esse controle, ele não está estruturado em nenhum tipo de sistema de gestão ou planilhas. A gestora efetua os cálculos dos custos em controles feitos manualmente. Por outro lado, a Clínica Saúde e Estética promove a gestão de custos por meio de planilhas de Excel e gráficos. Conforme relato da gestora da empresa, Claudete, “estivemos em um momento muito crítico financeiramente na empresa e tive que buscar ajuda no SEBRAE, que não teve que nos emprestar dinheiro, e sim nos auxiliou muito na reestruturação da empresa, me ensinou a caminhar”, referindo-se ao fato de que o SEBRAE, por meio do curso de gestão de custos, mostrou como controlar financeiramente uma empresa.

Outra questão levantada durante as entrevistas foi se as gestoras conheciam a margem de contribuição dos serviços oferecidos por suas empresas. Nenhuma das entrevistadas sabia o que significa margem de contribuição.

Martins (2003) aponta importantes formas de como aplicar a margem de contribuição como ferramenta no processo decisório das organizações. Uma das aplicações sugeridas faz referência ao quanto cada produto ou serviço da empresa possui de margem de contribuição na formação da margem total, que, no final, terá os custos fixos deduzidos. Dessa forma, é possível focar e incentivar as vendas dos produtos ou serviços com maior margem de contribuição, aumentando, assim, o lucro final.

Outra aplicação demonstrada por Martins (2003) faz referência ao atendimento de pedidos de clientes a preços baixos, com a empresa estando com capacidade ociosa de produção. O autor explicita que mesmo a menores preços é possível ganhar margem de contribuição com esses pedidos, que possibilitam pagar os custos variáveis diretamente ligados ao produto ou serviço oferecido, e ainda amortizar parte dos custos fixos da organização que, por serem fixos, já existem de qualquer forma.

Para alcançar os objetivos da presente pesquisa, foram verificados com as empresas participantes deste estudo os valores referentes aos preços dos serviços oferecidos e os custos diretos ou variáveis e indiretos ou fixos incidentes sobre eles. Assim, foi possível calcular a margem de contribuição de cada oferta anunciada.

Como já dito anteriormente, os custos diretos ou variáveis são os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de produção aplicados diretamente na fabricação dos produtos, os quais possuem valores facilmente identificados em relação a cada item. Já os custos indiretos ou fixos são os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de produção que estão ligados indiretamente ao processo de fabricação do produto. São caracterizados dessa forma, pois se torna difícil uma segura identificação de suas quantidades e valores em relação a cada item fabricado, necessitando sempre de um critério de rateio (RIBEIRO, 2009).

Na sequência, são apresentadas as margens de contribuição alcançadas por cada empresa pesquisada nas ofertas anunciadas no site de compras coletivas, conforme dados fornecidos pelas gestoras.

- Empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares

Tabela 1: Margem de Contribuição da Drenagem Linfática + Bandagem Quente + Massagem Turbinada

| Descrição | Valor |
|-----------------------------------|---------------------|
| Preço Unitário | R\$ 12,00 |
| Quantidade Vendida | 458 |
| Vendas | R\$ 5.496,00 |
| Custos Diretos | |
| (-) Mão de Obra - Variável | -R\$ 2.198,40 |
| Comissão Site | |
| (-) 40% sobre as vendas | -R\$ 2.198,40 |
| (=) Margem de Contribuição | R\$ 1.099,20 |

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 1 indica os resultados referentes ao serviço anunciado no dia 23/01/2012, que incluía drenagem linfática, bandagem quente e massagem turbinada, vendido pelo preço de R\$12,00. A gestora informou que o preço normal desse serviço é de R\$120,00. Foram vendidos 458 cupons.

4.3.1 Custos Diretos ou Variáveis

Mão de obra – Variável de 40% de comissão sobre o valor de cada sessão

40% de R\$12,00 = R\$4,80 X 458 cupons vendidos = R\$2.198,40.

Matéria-prima – A empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares não possui gastos com matéria-prima, pois os cremes utilizados nos serviços oferecidos são comprados e levados pelos próprios clientes, visto que a vigilância sanitária informou não ser prudente fornecer os cremes, pois, em caso de alergia ou efeito colateral, a responsabilidade recairia sobre a empresa.

Comissão do site de compras coletivas de 40% do total de vendas realizadas pela clínica: 40% de R\$5.496,00 = R\$2.198,40.

4.3.2 Custos Indiretos ou Fixos

De acordo com a gestora Kelly, o custo mensal com aluguel, luz, água e o pacote de telefone mais internet soma R\$4.500,00. Portanto, esse incremento de R\$1.099,20 já poderia contribuir para amortização de quase 1/3 dos custos e despesas fixas da entidade.

Empresa Clínica Saúde e Estética

Tabela 2: Margem de Contribuição da Depilação a Laser no Buço ou nas Axilas

| Descrição | Valor |
|-----------------------------------|-------------------|
| Preço Unitário | R\$ 7,90 |
| Quantidade Vendida | 633 |
| Vendas | R\$ 5.000,70 |
| Custos Diretos | |
| (-) Matérias-primas | -R\$ 2.749,59 |
| Comissão Site | |
| (-) 50% sobre as vendas | -R\$ 2.000,28 |
| (=) Margem de Contribuição | R\$ 250,83 |

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 2 apresenta o serviço anunciado no dia 18/01/2012, referente à depilação a laser no buço ou nas axilas. Cada sessão dura aproximadamente 5 minutos e o preço do serviço normalmente é de R\$60,00, mas foi ofertado por R\$7,90 no site de compras coletivas. As vendas alcançaram 633 cupons, totalizando uma receita de R\$5.000,70.

4.3.3 Custos Diretos ou Variáveis

Mão de obra – Fixo de R\$780,00 por funcionário, R\$0,41 por cada sessão de 5 minutos.

Matéria-prima – Para calcular o custo da matéria-prima, foram utilizadas as informações passadas pela gestora Claudete, a qual afirmou que o custo total da depilação seria de R\$4,75 incluindo funcionário, gel, laser e demais materiais necessários para o processo: R\$4,75 - R\$0,41 (mão de obra) = R\$4,34 por sessão de materiais X 633 cupons vendidos = R\$2.749,59.

Comissão do site de compras coletivas de 40% do total de vendas realizadas pela clínica, 40% de R\$5.000,70 = R\$2.000,28.

4.3.4 Custos Indiretos ou Fixos

Não foram informados pela gestora.

- Empresa Essence Salão de Beleza

Tabela 3: Margem de Contribuição da Limpeza de Pele com Extração

| Descrição | Valor |
|-----------------------------------|-------------------|
| Preço Unitário | R\$ 19,00 |
| Quantidade Vendida | 161 |
| Vendas | R\$ 3.059,00 |
| Custos Diretos | |
| (-) Matérias-primas | -R\$ 1.610,00 |
| Comissão Site | |
| (-) 50% sobre as vendas | -R\$ 1.529,50 |
| (=) Margem de Contribuição | -R\$ 80,50 |

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 3 ilustra os resultados alcançados pelo serviço anunciado no dia 17/04/2012, que ofertava limpeza de pele com extração, que, normalmente, é vendida por R\$100 e foi oferecida por R\$19,00 no site de compras coletivas. Cada sessão dura cerca de 50 minutos sendo vendidos 161 cupons, totalizando uma receita de R\$3.059,00.

4.3.5 Custos Diretos ou Variáveis

Mão de obra – Como no salão de beleza da gestora Jaqueline e do sócio são feitos todos os procedimentos, o faturamento mensal é dividido entre os dois. Não há um salário fixo mensal e a entrevistada não relatou o quanto ganha, em média, por mês.

Matéria-prima – Para o procedimento, são utilizados lençol (descartável), máscara, seringas, agulhas descartáveis e cremes, somando um custo total de R\$10,00 para cada sessão.

R\$10,00 cada sessão X 161 cupons vendidos = R\$1.610,00

Comissão do site de compras coletivas de 50% do total de vendas realizadas pela clínica – 50% de R\$3.059,00 = R\$1.529,50.

4.3.6 Custos Indiretos ou Fixos

Os custos indiretos ou fixos do processo não foram informados pela gestora.

Assim como demonstrado nas pesquisas correlatas, a margem de contribuição positiva alcançada por meio da análise do método de custeio variável propiciou melhores resultados às empresas anunciantes em SCC estudadas, com exceção da Essence Salão de Beleza.

A pesquisa realizada por Araújo (2007) sobre uma empresa de ardósia demonstra como os gestores conseguiram vencer as dificuldades, partindo exatamente da análise da margem de contribuição e do custeio variável. Longo (2008) promoveu também um estudo em uma indústria de biscoitos e verificou que a empresa possuía em seu mix dois produtos que apresentavam margem negativa de contribuição. Mediante a análise da margem de contribuição associada ao custo/volume/lucro para o resultado da empresa, foram realizadas alterações nos preços de venda do mix de alguns produtos e o resultado subiu para 10,07%.

Embora as empresas que compõem nosso universo de pesquisa não se encontrassem em dificuldades financeiras como as descritas por Araújo (2007) e Longo (2008), por meio da análise da margem de contribuição e do custeio variável, foi possível perceber que o investimento em SCC constituiu uma estratégia positiva para elas. Isso porque suprimiram sua capacidade ociosa, expandiram suas vendas, tornaram-se mais conhecidas (marketing) e competitivas.

Já o estudo realizado por Vial (2011) assevera a importância do gestor em conhecer ferramentas de gestão que permitam gerir sua empresa de modo a perceber vantagens e desvantagens na tomada de decisões. Essa questão fica bastante comprometida nas empresas que compõem nossa pesquisa, pois as três gestoras reconheceram não ter conhecimento sobre processos gerenciais.

4.4 Capacidade Ociosa

Durante as entrevistas nos três estabelecimentos, investigou-se a gestão sobre a capacidade ociosa, ou seja, se as gestoras conheciam a capacidade ociosa das respectivas empresas, e se este fato motivou as ofertas no site de compras coletivas.

A esse respeito, Martins (2003) afirma que, se a empresa possui capacidade ociosa e oferece uma promoção ou oferta que possua margem de contribuição positiva, ou seja, que cubra pelo menos os custos diretos, isso ocasiona melhoria na rentabilidade da organização.

Primeiramente, as gestoras foram questionadas sobre a existência ou não de uma gestão da capacidade ociosa dos serviços oferecidos. Foi constatado que as empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Essence Salão de Beleza buscam de modo eficiente a gestão de suas agendas, tentando distribuir os clientes uniformemente em todos os dias da semana, não deixando, dessa forma, que sobrem horas ociosas.

Na Clínica Saúde e Estética, a gestora nos relatou que tentou gerir a capacidade ociosa agendando os clientes do site de compras coletivas em dias nos quais o movimento é menor, mas infelizmente essa tentativa foi frustrada, pois os clientes apareciam nos dias de maior movimento querendo ser atendidos. Para não causar tumulto e descontentamento, a empresa atendia a todos. Outra questão relatada pela gestora foi que, devido à grande movimentação diária da sua clínica (cerca de 180 clientes), essa gestão se torna inviável.

Entre as empresas que fazem a gestão da capacidade ociosa de seus serviços, foi constatado que as próprias gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética preenchem e acompanham as agendas em seus estabelecimentos, garantindo maior equilíbrio e distribuição dos seus clientes durante a semana.

A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, possui em seu quadro cinco funcionárias treinadas e com experiência para fazer todos os procedimentos oferecidos pela clínica. Dessa forma, a gestora fica encarregada de organizar a agenda de todas as colaboradoras para não sobrecarregá-las e não deixar horas em aberto na agenda, pois reconhece que, quando suas funcionárias têm horas ociosas, a clínica está perdendo lucratividade.

A Essence Salão de Beleza, apesar de composta somente pela gestora e pelo sócio, também possui uma gestão da ociosidade, por meio de controle eficiente das agendas, distribuindo os serviços em todos os dias, inclusive controlando

os de menor movimento (terças e quartas-feiras).

Já na Clínica Saúde e Estética, como não há a preocupação com a gestão da capacidade ociosa, a gestora Claudete relatou que as secretárias de agendamento programam os clientes da forma como eles desejam e de acordo com a disponibilidade de horários da clínica.

Na Clínica Saúde e Estética, o controle dos procedimentos durante o dia é feito por meio de pastas individualizadas por cliente, que contêm o histórico dos procedimentos feitos. Os controles são conferidos e organizados após o término de cada sessão. Se há funcionárias ociosas, estas ficam encarregadas de trabalhar na organização dessas pastas.

As gestoras foram questionadas se a capacidade ociosa da empresa incentivou as parcerias com os sites de compras coletivas. As três gestoras informaram que não foi este o principal motivo e sim a possível divulgação dos serviços da empresa.

Os tipos de serviços oferecidos pelas clínicas e salão de beleza também não demonstraram relação com a ociosidade apresentada. A gestora Kelly, da empresa Mãos de Anjo Terapias Complementares, procurou anunciar ofertas que estivessem mais ligadas à estética e à perda de celulite, que, no ponto de vista dela, são as principais preocupações da mulher moderna. A gestora Jaqueline, da empresa Essence Salão de Beleza, relatou que tenta sempre ofertar no site serviços que são novidades para o público, justamente para atrair a atenção dos clientes. Já a gestora Claudete, da Clínica Saúde e Estética, não nos informou a estratégia utilizada para oferecer os serviços.

Diante dessas análises pode-se evidenciar que as gestoras, mesmo não detendo conhecimentos sistemáticos relativos à capacidade ociosa, souberam aproveitar estas promoções em SCC e preencheram lacunas que possuíam em seus horários durante a semana. Em outras palavras, supriram a capacidade ociosa, gerando lucro em horários que ficariam livres. Esse comportamento foi constatado mais intensamente nas empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Essence Salão de Beleza.

Ao preparar esse preenchimento de horários com promoções que, teoricamente, seriam desvantajosas para as organizações (em horários de maior movimento), a Mãos de Anjo Terapias Complementares alcançou margem de contribuição positiva por cada unidade oferecida. Com esta estratégia, a empresa conseguiu cobrir pelo menos os custos diretos e amortizar parte dos custos fixos, que, por serem fixos, já existem de qualquer forma na empresa, gerando assim mais lucratividade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho apresentou um estudo de multicase feito nas empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares, Clínica Saúde e Estética e Essence Salão de Beleza, no período de agosto a novembro de 2012.

O objetivo geral foi analisar a margem de contribuição de empresas que oferecem produtos e/ou serviços em sites de compras coletivas e compreender sua importância para a tomada de decisão, utilizando-se o custeio variável.

Constatou-se que as gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética não possuem conhecimentos aprofundados sobre a gestão de custos e também sobre o método do custeio variável, ou seja, não utilizam a análise da margem de contribuição. Mesmo assim, verificou-se a preocupação das gestoras em cobrir os custos ligados aos serviços oferecidos.

Considerando a preocupação com os custos e a drástica redução na margem de lucro em cima de cada unidade dos serviços anunciados por parte das gestoras das empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, as ofertas se mostraram altamente competitivas no mercado de beleza e estética com enorme demanda, trazendo para os estabelecimentos resultados financeiros positivos. Aplicando o custeio variável, verificamos que a margem de contribuição dessas empresas foi positiva, o que lhes permitiu pagar os custos diretos de produção e amortizar parte dos custos fixos da organização.

Já a Essence Salão de Beleza teve margem de contribuição negativa nas ofertas contidas no site de compras coletivas, o que demonstra a falta de conhecimentos da aplicabilidade da gestão de custo por parte da gestora. Durante a entrevista, ela justifica a situação, evidenciando que a participação nas ofertas se deve ao interesse de divulgação do salão e não à obtenção de ganhos ou margens com o site de compras coletivas.

As pesquisas de Araújo (2007), Gargioni e Ben (2008) e Longo (2008) demonstram que uma gestão correta dos custos, apoiada na margem de contribuição e no custeio variável, possibilita às organizações vantagens em cima da concorrência e resposta eficiente para um cenário hostil de atuação. Dessa forma, caso as gestoras possuíssem o conhecimento completo sobre este sistema de custeio, poderiam se beneficiar ainda mais das promoções realizadas no site de compras coletivas ou de outras oportunidades do mercado.

Durante as entrevistas, observou-se, ainda, que as empresas anunciantes nos sites de compras coletivas que tiveram experiências positivas começaram a fazer concorrência contra os próprios sites. As empresas Mãos de Anjo Terapias Complementares e Clínica Saúde e Estética, por exemplo, montaram seus próprios sites de ofertas, nos quais o foco é exclusivo para cada empresa, mas com os mesmos preços praticados no Peixe Urbano. Dessa forma, as empresas não têm de pagar a porcentagem de intermediação do site e, conseqüentemente, aumentam suas margens nos serviços ofertados.

A Essence Salão de Beleza apresentou uma estratégia diferente, mas que corrobora essa análise de concorrência. A gestora oferece aos clientes que ligam para o salão os serviços da promoção, concorrendo com os cupons do SCC,

ficando, assim, isenta das porcentagens de intermediação.

Os resultados da pesquisa indicaram que a análise da margem de contribuição de serviços ou produtos oferecidos pela organização, por meio do sistema de custeio variável, permite às empresas praticarem preços menores e lançarem ofertas com até 90% de desconto. Dessa forma, aumentam sua rentabilidade, preenchendo capacidades ociosas (em menor grau) e divulgam sua imagem.

Por meio dos resultados alcançados, conclui-se que o sistema de custeio variável e a análise da margem de contribuição ainda são pouco conhecidos pelos gestores pesquisados no setor de beleza. Tal fato motiva novos estudos que envolvam o tema tratado neste trabalho.

No presente trabalho, destaca-se, como limitação, a indisponibilidade de documentos administrativos e contábeis por parte das empresas entrevistadas, tais como balanços, demonstrativos e planilhas de gestão financeira. Sendo assim, a análise das margens de contribuição dos serviços oferecidos foi embasada em dados coletados nas entrevistas com as gestoras.

Para futuros trabalhos, recomenda-se o aprofundamento no tema explorado e na elaboração de ferramentas que gestores possam utilizar em suas empresas, para que tenham maior visibilidade dos benefícios da utilização do sistema de custeio variável e da margem de contribuição para fins decisórios nas organizações.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Bruno Flávio Machado de. Utilização do conceito de margem de contribuição para tomada de decisões em um ambiente de redução dos preços de venda – um estudo de caso em uma empresa exportadora de ardósia. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa, 2007, pp. 01-15.
- BLOG DO E-COMMERCE. *O criador da compra coletiva*. Rio de Janeiro 20 de janeiro 2011. Disponível em: <<http://www.blogdoecommerce.com.br/criador-compra-coletiva/>>. Acesso em: 10 jul. 2016.
- FREDERICO, Elias; TEIXEIRA, Nathalia Cavalcante; GHANI, Samia Ahmed Abdul; SILVA, Rafaela Folger da. *Satisfação, Confiança e Lealdade aos Sites de Compras Coletivas*. VI ENCONTRO DE MARKETING DA ANPAD. Gramado (RS), 25 a 27 de maio de 2014. Disponível em: <www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EMA/ema_2014/2014_EMA80.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2016.
- GARGIONI, Leandro; BEN, Fernando. Análise dos custos envolvidos na implantação de uma empresa vinícola no Estado do Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. *Anais...* Curitiba, 2008.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade Gerencial*. 9. ed. Traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. v. 1 e 2. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LONGO, Luci. Ferramenta de Simulação da Margem de Contribuição no Desenvolvimento de Novos Produtos – Estudo de Caso em Indústria de Biscoitos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. *Anais...* Curitiba, 2008.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. *Custos: Análise e Gestão*. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- STARK, José Antônio. *Contabilidade de custos*. 1. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de custos*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- TEIXEIRA, Sérgio Jr.; FAUST, André. O novo jeito do comércio. *Revista Exame* edição 994, ano 4, pp. 22-34, 2011.
- VIAL, Carlos Roberto Rodrigues. A Margem do Sucesso nos Sites de Compras Coletivas. In: VIII SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA E GESTÃO EM TECNOLOGIA. 2011, Resende (RJ). *Anais...* Resende (RJ), 2011.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

Sistema de Custos Público Municipal: Análise da Percepção dos Auditores de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

Municipal Public Costs System: analysis of the perception of external control auditors in the Court of Accounts from the State of Rondônia

RESUMO

O objetivo do estudo foi aferir a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia em relação à importância da concretização do Sistema de Custos Público Municipal (SCPM) e aos benefícios trazidos ao controle externo, bem como em relação à exequibilidade desse sistema como ferramenta de auxílio. Caracterizada como exploratória, a pesquisa teve abordagem qualitativa e o delineamento foi o estudo de caso. O questionário foi composto de perguntas que utilizaram a Escala de Likert e múltipla escolha. Os resultados evidenciaram a potencial capacidade de o SCPM representar um elemento potencializador das atividades de controle externo. Segundo os respondentes, entre aspectos elencados no artigo 70 da Constituição Federal, o financeiro e o operacional seriam aqueles que passariam por um maior impacto positivo com a implementação do sistema. Os empecilhos à plena utilização e operação do SCPM são a ausência de preparação para a utilização de tecnologia da informação e a não disponibilização de treinamento adequado. Até o fim da elaboração deste estudo, não se constatou que algum município em Rondônia tenha implementado efetivamente o sistema de custos. O estudo interessa aos gestores e contadores públicos, servidores dos Tribunais de Contas, bem como aos cidadãos empenhados na instrumentalização do controle social das contas públicas.

Palavras-chave: Controle externo. Gestão pública. Municípios. Sistema de custos público.

ABSTRACT:

The aim of this study is to assess the auditors perception in the Court of Accounts from the State of Rondônia (Tribunal de Contas do Estado de Rondônia) on the importance of the implementation of the Municipal Public Costs System (MPCS) and the benefits brought to the external control, as well as for its feasibility as an auxiliary tool. The research is exploratory, with a qualitative approach, and its methodology is the case study. The questionnaire is composed of questions which use the Likert scale, as well as others of multiple choices. The results showed the potential ability of MPCS as an enhancing element of the external control of activities. According to the participants, among the aspects listed in the article 70 of the Federal Constitution, the financial and operational would be the ones that would experience a greater positive impact with the implementation of this system. The obstacles that prevent the full use and operation of MPCS are the lack of preparation for the use of information technology and the unavailability of proper training. Until the end of this study, no municipalities in Rondônia had effectively implemented the System of Costs. The study is of interest to managers and public accountants, to employees of the Court of Accounts, as well as to citizens interested in the implementation of the social control of public expenses.

Keywords: External control. Public management. Municipalities. Public Costs System.

João José Austríaco Moraes

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Campus Vilhena. Avenida XV de Novembro, 3282, Centro, Vilhena, Rondônia, CEP 76980-000. E-mail: austriacomoraes@hotmail.com.

Alexandre de Freitas Carneiro

Mestre em Administração pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Campus Vilhena. Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis. Contato: Avenida 02 (Rotary Clube), 3.756, Setor 10, Jardim Social, Vilhena, Rondônia, CEP. 76.980-000. E-mail: alexandrevha95@gmail.com.

José Moreira da Silva Neto

Doutor em Engenharia de Produção. Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Contato: Rua Severino Silva, 3475, Bairro Cuniã, Porto Velho, Rondônia, CEP 76824.502. E-mail: msilva@unir.br.

José Arílson de Souza

Professor do Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia. Mestrado em Administração. Contato: Rua José Mendes, 844, Jardim Eldorado, Vilhena, Rondônia, CEP 76.980-000. E-mail: professorarilson@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Com a crescente utilização e solidificação da democracia brasileira, a sociedade, frente aos anseios de seus diferentes segmentos, impõe uma leva de exigências ao administrador público em relação a decisões e ações direcionadas que prezem pela eficiência, agilidade, eficácia, transparência e flexibilidade. Nesse contexto, são notórios os desafios da gestão pública diante da articulação de interesses sociais. Com isso, a superação de tais desafios se torna condição indispensável para a manutenção do balizamento mínimo de governança – capacidade de governo do Estado, explica Chiavenato (2008) – e da qualidade social.

A obrigatoriedade de implementação do sistema de custos público nos municípios tem subsídio legal na Portaria STN nº. 828, de 2011, que alterou a redação do artigo 6º da Portaria STN nº. 406, do mesmo ano. O dispositivo estabelece que, gradualmente, a partir do exercício de 2012, e, integralmente, até o final do exercício de 2014, os municípios deverão adotar o sistema de custos. Como reflexo, a estrita observação à norma é de extrema relevância para a consolidação de ações gerenciais em âmbito municipal e para o direcionamento e equalização de recursos, devido à sua proximidade em relação às ideologias sociais.

Conjugando-se com a importância de um sistema que permita o acompanhamento específico e detalhado dos gastos dos administradores públicos, o controle externo surge como insigne expediente na apuração dos resultados das contas públicas, haja vista que possui o condão de coibir os abusos de poder, além de alicerçar a atuação das autoridades administrativas em benefício do interesse público, por meio de apontamentos de cunho orientador, fiscalizatório e, por vezes, punitivo. Além disso, o controle externo é elemento indispensável para balizar os programas de governo, os quais são apresentados à fiscalização por meio de instrumentos a exemplo de relatórios circunstanciados. Tal balizamento consiste na verificação da correta aplicação dos atos normativos, da indicação de lacunas e de imperfeições e também na averiguação da veracidade da operacionalização de atos, tudo com o objetivo de aprimorar as ações direcionadas à sociedade e ao próprio funcionamento da máquina pública.

O problema desta pesquisa é o de identificar se há, com a obrigatoriedade de implementação do Sistema de Custos Público nos municípios (SCPM), viabilidade, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, para que os resultados da aplicação desse modelo de custos aperfeiçoem ainda mais a atividade de controle externo realizado pela Corte de Contas. Visto que não há muitas pesquisas acerca deste tema, este trabalho justifica-se no âmbito acadêmico e pode contribuir para o avanço dos estudos na implementação do SCPM, observada a obrigatoriedade dessa ação até o final do ano de 2014. Justifica-se, ainda, por causa da declaração da *International Federation of Accountants* – IFAC (2000), segundo a qual há necessidade de estudos aplicados em custos no setor público.

Dessa forma, o objetivo deste estudo é aferir, sob aspectos qualitativos e quantitativos, a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia em relação à importância da concretização do SCPM e aos benefícios trazidos por esse sistema ao controle externo, bem como quanto à sua exequibilidade como ferramenta de auxílio.

O artigo está estruturado em outras quatro seções, para além desta introdução. Na seção 2, o marco teórico abrange o controle externo da gestão pública, sistema de custos do setor público, estudos anteriores e reflexões teóricas; a seção 3 trata dos procedimentos metodológicos; a seção 4, da análise e discussão dos resultados; e por fim, na seção 5, as considerações finais com as limitações deste estudo e sugestões de novas pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle externo da gestão pública

Inicialmente, é salutar que se trate da origem legal do conceito ‘Controle da Administração’. Obedecendo a uma hierarquia temporal, será tratado primeiro do que dispõe o Decreto Lei nº. 200 de 1967, que previu, em seu título II, o controle administrativo como princípio fundamental a ser obedecido pela Administração Pública. Avançando na linha temporal, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 2º, dispõe que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Neste ponto, fazem-se necessários apontamentos mais analíticos acerca dos meandros do referido artigo. Segundo Borges e Sá (2015), pode-se apreender, dessa passagem da Constituição, a essência de ‘Controle da Administração’ – ao mesmo tempo em que o legislador constituinte afirmou que os poderes são independentes, também deixou evidente que são harmônicos. A ideia de ‘harmonia’ remete a um elemento amenizador da independência, porquanto, além do controle exercido pelos poderes em virtude de seus próprios atos, há a possibilidade de interferência entre as esferas executiva, legislativa e judiciária, de forma a se conterem possíveis abusos. A isso se dá o nome de ‘Controle da Administração’. Das lições de Alexandre e Deus (2015), conclui-se que, sob um aspecto técnico, o ato de exercer o controle da administração pública é derivado da prerrogativa de corrigir e verificar atos e/ou atividades do Estado, da qual dispõem os órgãos estatais em si, em seu sentido subjetivo, e, em determinados momentos, os cidadãos.

No que tange ao Controle Externo, Alexandre e Deus (2015) definem-no como atividade exercida por órgão alheio à estrutura do Poder controlado, o que acontece, por exemplo, quando o Tribunal de Contas aprecia as contas dos ges-

tores do Poder Executivo. Nesse âmbito, surge o Poder Legislativo que, além de sua função legiferante, possui também a função fiscalizadora. No seio desta função, insere-se o papel do controle externo, desempenhado quando um Poder fiscaliza as contas do outro Poder.

A partir de doutrinamentos expostos nesta pesquisa, pode-se afirmar que o controle exercido pelo Poder Legislativo, no âmbito do controle externo, é notoriamente dotado de cunho político, o que significa maior abrangência de atuação e um exercício além dos aspectos formais previstos em lei, subjacente, por exemplo, à conveniência pública na efetuação de gastos e aplicações de dinheiro público.

As diretrizes do 'Controle Externo' se encontram nos artigos 70 e 71 de nossa atual Carta Magna, que se aplicam, por simetria, aos tribunais de contas estaduais.

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

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o **auxílio do Tribunal de Contas da União...** (Grifo nosso).

No que tange aos municípios, o texto constitucional também prevê a competência para o exercício do controle externo:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1.º O **controle externo** da Câmara Municipal será exercido com o **auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados** ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver. (Grifo nosso).

Diante da aparente problemática apresentada pela ausência dos aspectos de fiscalização previstos no artigo 70 da Carta Magna, no controle externo de seara municipal, será usado o efeito do princípio do paralelismo para justificar a irradiação dessas perspectivas de fiscalização também nesse âmbito de controle. Com efeito, cumpre destacar as principais características das facetas da fiscalização atribuída ao controle externo, prevista no artigo 70 de nossa atual Constituição Federal. De acordo com Alexandrino e Paulo (2012), o aspecto contábil diz respeito à precisa formalização dos registros de receitas e despesas; o financeiro trata do acompanhamento de movimentações bancárias, empenhos e liquidações de despesas, entrada de valores, etc.; na área orçamentária, verifica-se o acompanhamento da correta execução do orçamento programado; sob o prisma operacional, afere-se a efetivação das atividades administrativas em geral, em que se verifica a legalidade dos procedimentos e a adequação aos princípios de eficiência e economicidade.

Faça-se um adendo. Aqui, ao menos no plano teórico, há o aspecto que mais se beneficiaria com a implementação do SCPM, em se tratando de controle externo de âmbito estadual, pois se verificariam diretamente e com mais precisão as características tratadas no enfoque operacional. Este item será tratado de forma mais analítica quando forem abordados os reflexos gerenciais e sociais decorrentes da adoção do SCPM. Por fim, sob o aspecto patrimonial, há a incidência da fiscalização sobre o próprio patrimônio público.

2.2 Sistema de custos nos municípios e estudos anteriores

A previsão da implantação do sistema de custos nos entes políticos teve seu início, de forma incipiente, com a edição da Lei n.º 4320/64, ao dispor, em seu artigo 85, que os serviços contábeis seriam organizados de forma a que o acompanhamento da execução orçamentária fosse plenamente assistido. Eram também exigidos o conhecimento da composição patrimonial e a determinação dos custos dos serviços industriais. De certa forma, essa lei representou uma inovação na gestão e controle ao oferecer embasamento para que novos sistemas fossem desenvolvidos. O Decreto-Lei n.º 200/67, por sua vez, determina, em seu artigo 79, que “[...] a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão [...]”.

Já a Lei Complementar n.º 101, de 2000, estatuiu, em seu artigo 50, parágrafo terceiro, que a administração pública, em todas as esferas políticas, sustentará um sistema de custos que propicie a apreciação e o acompanhamento da gestão financeira, patrimonial e orçamentária. Ainda sobre o assunto, essa lei dispôs, em seu parágrafo 4º, inciso I, alínea e, de forma a corroborar o exposto, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá estabelecer “[...] normas relativas ao controle de custos e [sobre] a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos [...]”. Assim, e conforme Cruz e Platt Neto (2007), existem variadas justificativas para a adoção de uma metodologia de custos, mas, indubitavelmente, a principal delas é a determinação legal da combinação do artigo 4º com o artigo 50 da referida lei.

É imprescindível, por ora, citar o estudo realizado por Carneiro *et al.* (2012) na área da aplicação do SCPM, no qual

foram questionados quais seriam os fatores que determinariam as dificuldades para a implantação de sistema de custos no município de Vilhena, Rondônia. O resultado do estudo apurou certos fatores que poderiam dificultar essa implementação, como a ausência de conhecimento por parte do gestor em relação a essa ferramenta de custeio, a falta de interesse por essa modalidade de controle, a carência de servidores com qualificação na área da tecnologia da informação e a ausência de planejamento das atividades. No ano de 2013 até o momento da finalização deste estudo, não havia sido iniciada a implantação do SCPM. Mas vencer esse desafio torna-se necessário, pois, de acordo com Slomski (2007), com a evolução da sociedade, é preciso que os gestores públicos conheçam os custos em suas entidades.

No estudo feito por Araújo, Carneiro e Santana (2015), constatou-se que a adoção do SCPM é importante. Verifica-se que há uma divulgação, no meio interno, sobre o controle de custos. Contudo, o sistema não está devidamente implantado, nem houve disponibilidade orçamentária e financeira para que se concretizasse a implantação imediata para o ano de 2014. O estudo ainda revela que há pouca manifestação de interesse sobre a implementação do sistema de custos. Entre os motivos que fundamentam essa realidade, podem ser citadas a discordância e a indecisão dos gestores públicos quanto à elaboração e à execução de planejamento e do cronograma de implantação do sistema.

Faz-se mister também trazer ao terreno de nosso estudo a pesquisa de Degenhart, Frank e Voght (2014). No campo de aplicação dessa pesquisa (municípios abrangidos pela 31ª SDR – Santa Catarina), foi evidenciado que as prefeituras não possuem preparação para utilizar tecnologia da informação como uma ferramenta no ciclo de gestão municipal, fato que constitui um óbice à implementação de sistemas eletrônicos destinados à análise de custos.

2.2.1 Implantação integral do SCPM: análise das diretrizes legais e doutrinárias

Consoante o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte II, edição 2012, ao concretizar o processo de *accountability*, a informação de custos no setor público oferece meios para que a sociedade possa compreender com mais nitidez a utilização dos recursos públicos.

Tendo em vista as disposições legais, Martins (2003) ensina que a contabilidade de custos e os subsistemas decorrentes dela têm duas funções essenciais: auxiliar a atividade de controle e subsidiar as tomadas de decisões. Nessa mesma linha de raciocínio, verificada a iminência inequívoca de sua adoção, foi editada, anteriormente ao MCASP edição 2012, a Portaria nº. 828, de 2011, que em seu art. 6º, parágrafo único, dispõe que:

Cada ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a **adotar até 2014**, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão:

VI – **Implementação do sistema de custos.** (Grifo nosso).

Desse modo, fica evidenciada a obrigatoriedade da introdução do SCPM, obrigatoriedade essa que, a partir de 2012, teve seu tempo de adaptação iniciado. Faz-se mister citar a NBC T 16.2 (CFC, 2008), que definiu as funções do subsistema de custos como o instrumento que registra, processa e evidencia os custos dos bens disponibilizados e de serviços ofertados à população pelos entes públicos. Ainda sobre o assunto, a NBC T 16.11 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2011) ressalta que o SCPM deve ser implementado de forma metódica e progressiva, de tal modo que sua efetivação leve em consideração os objetivos das entidades envolvidas, a segmentação das necessidades dos usuários e também a ideologia da responsabilização e controle social. Dessa forma, é inegável que há de se considerar os postulados básicos das informações de custos, como os princípios da contabilidade gerencial que lhes são aplicados e os atributos inerentes à própria informação.

A NBC T 16.11 (CFC, 2011) expõe os atributos da informação de custos, sendo os mais relevantes o valor social, a comparabilidade e a granularidade. Tais atributos, respectivamente, possuem as características de proporcionar maior transparência dos gastos públicos, de gerar a possibilidade de comparação entre distintas instituições em que o custo seja mensurado pelo mesmo critério e, por fim, de produzir informações em diversos níveis de detalhamento.

2.2.2 Reflexos gerenciais e sociais da adoção do SCPM

Considerando os benefícios ligados ao SCPM, parte-se da premissa de que é necessária a implementação desse sistema. Conforme Garces e Silveira (2002), na administração contemporânea, não há correlação entre os principais gastos dispensados e os seus respectivos programas de aplicação, como ocorre, principalmente, com as despesas de pessoal. Em vista disso e ainda de acordo com os autores, o encadeamento desses custos diretamente com os resultados será de suma importância para se obter a racionalização dos recursos. Com isso, a evidenciação dos dispêndios governamentais poderá fazer com que se aprimore o custo/benefício dos gastos. Nesse sentido, Mauss, Diehl e Bleiel (2012) afirmam que

a contabilidade de custos na gestão do serviço público é a base para a apuração da eficiência.

Podem-se elencar resultados eficazes obtidos com a implementação do SCPM, entre os quais de acordo com o estudo de Nassumo *et al.* (2001), estão a redução de consumo; a melhoria na gestão orçamentária, com a apuração adequada de custos; a melhoria no monitoramento e controle de estoques; a realização de compras mais racionais e planejadas; a identificação de áreas em que existe ociosidade de mão de obra; a identificação de órgãos ineficientes exercendo atribuições não estratégicas; e, por fim, a verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades. Para Söthe, Kreuzberg e Scarpin (2012), as funções gerenciais de custos no setor público são: elaboração de orçamentos, controle e redução de custos, fixação de preços e taxas, avaliação de desempenho, avaliação de programas e auxílio nas decisões econômicas.

Ainda sobre o assunto, Cruz e Platt Neto (2007) também citam algumas vantagens de se adotar uma sistemática de custos nos municípios. Entre elas podemos destacar o subsídio informacional de que o gestor público poderá dispor para alterar a forma como se porta perante o Tribunal de Contas e a melhoria no aproveitamento dos recursos para aperfeiçoar o planejamento das despesas e a prestação de serviços adequados à realidade social. Para suprir essa lacuna informacional, Mauss e Souza (2008) atestam a necessidade de um sistema de custos integrado à contabilidade governamental para possibilitar melhor controle e prestação de contas à sociedade.

2.2.3 Metodologia de implantação do SCPM

De forma lapidada, Cruz e Platt Neto (2007) expõem que a opção mais viável para uma implantação do SCPM é a do custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*), adaptado às necessidades do setor estatal. Outro aspecto que contribui para a imposição dessa linha de pensamento é a forma como os custos por atividades reagem ao ambiente, de modo que, conforme esses autores (2007), que ratificam a posição de Cooper e Kaplan, arquitetos desse modelo, o método ABC fornece as relações entre as atividades e o consumo de recursos. As diferenças entre o método de custeio ABC e os demais ficam evidenciadas na Figura 1.

Figura 1 – Comparação entre métodos de custeio e o sistema ABC.

| SISTEMA TRADICIONAL | SISTEMA ABC |
|--|---|
| Assume que os produtos consomem custos | Rastreia custos baseados em sua demanda por atividade |
| Recursos Consumidos por Produtos | Recursos Consumidos por Atividades Consumidas por Produtos |

Fonte: Cruz e Platt Neto (2007).

Em pesquisa recente, concluiu-se que o método de custeio ABC é o mais discutido, bem como o mais orientado para o setor público (CARNEIRO *et al.*, 2012).

2.3 Reflexões teóricas vs. custos no setor público

Em síntese, neste tópico, inicialmente é feita uma breve análise, sob a luz dos ensinamentos de Brandt (2010), com o intento de estabelecer o vínculo entre a Teoria Institucional, a Teoria Contingencial e a Contabilidade Gerencial/de Custos ao terreno do presente estudo. Com isso, as observações feitas serão direcionadas à administração pública.

Como é cediço, a Contabilidade Gerencial deu origem a de Custos. Esta, por sua vez, serve de instrumento à tomada de decisão e ao controle gerencial. No presente momento, a doutrina define que o perfil da Contabilidade de Custos está voltado à criação de valor para uma dada entidade. A partir daí, é imprescindível que se analise a capacidade de reação e evolução (do agir e da geração de informações) dessa ciência, em referência a fenômenos, quer sejam internos (Teoria Institucional) ou externos (Teoria Contingencial), que alterem a forma de atuação da Administração Pública em seu objetivo institucional – servir à sociedade.

A Teoria Institucional, além de tratar dos fenômenos internos que alteram a conduta institucional, procura fundamentar a legitimação dos processos organizacionais, entre eles o de geração de informações, pois estes estão em constante evolução e sujeitos a alterações promovidas pelos gestores. Diante disso, podemos traçar um paralelo com a realidade da administração pública e estabelecer o funcionamento dessa teoria ao discorrermos sobre o princípio da

legalidade: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”, conforme lapidado no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Esse excerto, por sua vez, deve ser analisado sob duas perspectivas: a do particular e a do agente público. Enquanto aquele pode fazer tudo o que não é proibido por lei, este tem sua atuação estritamente atrelada aos ditames legais, excetuando-se os casos de discricionariedade.

Vê-se que, nesse ponto, há uma ampla aplicação da Teoria Institucional na administração pública, pois a lei atua concomitantemente como modelo de conduta aos administradores, um código a ser seguido, e como uma unificadora da expectativa externa, pois a sociedade espera que a lei seja lei e regule a vida administrativa. Segundo esse raciocínio, podemos citar como instrumentos que ditam a atuação administrativa, por exemplo, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e as instruções normativas da Secretaria de Tesouro Nacional. Sendo documentos internos à administração, influenciam as ações dela, notadamente, em nosso estudo, na área contábil.

A Teoria Contingencial busca explicar as mudanças institucionais em resposta a fatores externos, que não são objeto de controle por parte da instituição, ou seja, as contingências. Com efeito, mantendo o paralelo até aqui estabelecido com a administração pública, podemos destacar uma evidente relação desta teoria com os anseios sociais, necessidades que abrangem a atividade administrativa. Conseqüentemente, os sistemas internos são submetidos a uma constante revisão para que continuem atendendo à sociedade de forma satisfatória, pelo menos no que se refere ao plano teórico.

Daft (2014) analisa a Teoria da Contingência da tomada de decisão em duas dimensões: consenso do problema e conhecimento técnico sobre soluções. A primeira, segundo o autor, está relacionada à natureza de um problema e aos resultados e metas a serem perseguidos e a segunda refere-se ao entendimento sobre as ações que resolvem esses problemas e permitem alcançar as metas da organização. Decisões que envolvem custos públicos têm reflexos nos problemas sociais a serem solucionados.

Contudo, a conexão entre as duas teorias na seara da administração pública não pode ser analisada sob o ponto de vista de que estão situadas em um sistema hermético, estanque. Nossa apreciação encontra suporte na ideia de que as teorias Institucional e Contingencial estão dinamicamente inseridas em um agrupamento mutualista, no qual ambas são necessárias à complementação da compreensão dos fatores internos e externos responsáveis pela evolução da contabilidade gerencial/de custos e, conseqüentemente, da atuação do gestor público na sociedade.

Diante desse cenário, a estruturação administrativa pública tornou-se apta à recepção da administração gerencial, ou, em outros termos, da Nova Gestão Pública (NGP). Ela foi introduzida no Brasil em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado. Os termos ‘nova gestão pública’, ‘nova administração pública’ (*new public management*) e ‘administração pública gerencial’ são sinônimos (DENHARDT, 2012).

De acordo com a literatura internacional, o movimento *new public management* está ligado à noção de eficiência e à cultura do *management*, trazidas do setor privado para o setor público (OSBORNE; GAEBLER, 1994; DIEFENBACK, 2009; ENGIDA; BARDILL, 2013). Secchi (2009) expõe que a NGP é um parâmetro, um modelo normativo, baseado nos princípios da eficiência, da eficácia e da competitividade, utilizado para a arquitetura e coordenação da administração pública. Nesse sentido, há a pressuposição de que esse modelo tenha valores que incentivem a produtividade, a orientação aos serviços e a submissão a *rankings* e *accountability*.

Para que o conceito de NGP seja concretizado de fato, é inequívoca a necessidade de um sistema que ofereça a possibilidade de racionalização dos recursos ao administrador público na tomada de suas decisões. Tendo em vista o exposto por Santos e Silva (2014), conclui-se que há uma intrínseca correlação entre a eficiência e o controle do gasto público, porquanto esta não possui somente a finalidade de se limitar aos aspectos essencialmente práticos, por exemplo, abordar onde e quando os recursos serão aplicados, mas também racionalizar a qualidade do gasto, de forma a que se atinja o perene objetivo de converter os recursos dos contribuintes em lucro social, o que satisfaz as premissas da NGP. No Quadro 1, é exposto um panorama da NGP.

Na pesquisa de Bitti, Aquino e Cardoso (2011), evidenciou-se que a discussão teórica mais comum na literatura internacional diz respeito à ideia de que a adoção de um sistema de custos provém da demanda organizacional ou de efeitos institucionais. A demanda organizacional retrata o juízo de que se valem os gestores ao ponderarem sobre a relevância e utilidade das informações de custos; já os efeitos institucionais têm relação com a busca, por parte da organização, da ratificação moral e legal de suas práticas mediante atores externos à organização. Esses autores citam também que essas duas hipóteses são complementares entre si (cf. GUPTA; DIRSMITH; FOGARTY, 1994; GEIGER; ITTNER, 1996). Ainda de acordo com Bitti, Aquino e Cardoso, o estágio atual de nossa gestão pública faz com que as administrações, diretas e indiretas, adotem uma postura de autossustentabilidade, em se tratando de recursos orçamentários. Dessa forma, equiparam-se a um nível de pressão também observado no setor privado.

Geiger e Itner (1996 *apud* BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011) trouxeram a forma como os custos são gerenciados nas agências federais norte-americanas, aspecto de fulcral importância, pois, no Brasil, o modelo adotado para o funcionamento das Agências Executivas é o norte-americano. Percebeu-se que a razão entre a incerteza de repasses orçamentários para a manutenção de suas atividades e a utilização de sistema de custos era diretamente proporcional. Segundo as pesquisas de Geiger e Itner, métricas de custeio implantadas por determinação estatutária não são usadas, efetivamente, para fins gerenciais pelas secretarias da administração federal dos EUA.

Quadro 1 – Panorama da Nova Gestão Pública.

| ITEM | DESCRIÇÃO | FONTES |
|----------------------|--|---|
| Definições | 1. Transposição de conceitos da administração de negócios para a administração pública no intuito de introduzir uma mudança cultural. 2. Movimento no sentido de uma abordagem da gestão que coloca a ênfase na transparência, gestão de desempenho e responsabilização dos trabalhadores do setor público e os gerentes. | SLOMSKI <i>et al.</i> (2008) HEYER (2011) |
| Características | Contextualizar o cidadão como um cliente em foco; dar o sentido claro da missão da organização pública; delegar autoridades; substituir normas por incentivos; elaborar orçamentos baseados em resultados; expor operações do governo à concorrência; procurar soluções de mercado e não apenas administrativas; medir o sucesso do governo pelo cidadão. | JONES E THOMPSON (2000) |
| Princípios Cinco “R” | Reestruturação; reengenharia; reinvenção; realinhamento; reconceituação. | JONES E THOMPSON (2000) |
| Objetivo | Construir um Estado que responda às necessidades dos cidadãos. | BRESSER PEREIRA (2006) |
| Contornos | Descentralização política; descentralização administrativa; organizações com poucos níveis hierárquicos; pressuposto da confiança limitada ao invés da desconfiança total; controle <i>a posteriori</i> ; administração voltada para o atendimento do cidadão e não autorreferida. | BRESSER PEREIRA (2006) |
| Correntes | Neoinstitucionalismo; gerencialismo; boa governança. | ANDION (2012) |
| Quadros teóricos | Teoria da escolha pública. Teoria do agente-principal (Agência). Teoria dos custos de transação. Teoria da técnica racional. Teoria institucional. | HEYER (2011) |
| Limites | Formação de uma nova elite burocrática; centralização do poder nas instâncias executivas; inadequação da utilização das técnicas e práticas advindas do setor privado no setor público; dificuldade de lidar com a complexidade dos sistemas administrativos e a dimensão sociopolítica da gestão; incompatibilidade entre a lógica gerencialista e o interesse público. | PAULA (2005) |
| Países precursores | Austrália, Canadá, USA, Nova Zelândia, Reino Unido. | SLOMSKI <i>et al.</i> (2008) |

Fonte: Carneiro *et al.* (2014).

Outro aspecto pertinente também é descrito por Bitti, Aquino e Cardoso (2011): a baixa resistência de órgãos e entidades que se baseiam na teoria institucional para legitimar seus atos perante expectativas externas. Dessa forma, o sistema de custos seria meramente uma ferramenta semântica, pois, no âmbito interno, as práticas baseadas nas informações gerenciais seriam constantemente modificadas ou ignoradas e não contribuiriam para a tomada de decisão (cf. GUPTA; DIRSMITH; FOGARTY, 1994). Fica claro, portanto, que a utilização do sistema de custos se dá em duas frentes: em sua efetivação dentro da própria instituição e na percepção da sociedade acerca de ferramentas inovadoras na gestão pública.

De forma a solidificar a indicação do método, Cruz e Platt Neto (2007) citam os fatores cruciais para se determinar a utilização do método ABC, diferenciando-o dos demais, o que deve ocorrer quando, por exemplo, os custos indiretos estão maiores ou estão crescendo em relação ao custo total. Diante disso, o critério do método ABC, que verifica os recursos consumidos por atividades que, por sua vez, são consumidas por produtos, permite chegar a um custo mais aprimorado, pois há o detalhamento das raízes hierárquicas do tripé operacional – recursos, atividades e produtos, em ordem decrescente de abrangência. Dessa forma, não há a dependência de balizamentos departamentais, o que permite a identificação dos fenômenos que geram os custos nos processos da organização de forma global.

A gestão estratégica de custos, que tem sido amplamente discutida na academia e na prática da gestão societária, deve ganhar espaço ainda na gestão pública, pois, de acordo com Cavalcanti, Ferreira e Araújo (2013), ela auxilia os gestores no processo de redução de custos.

3 MÉTODO DA PESQUISA

Para atingir os objetivos propostos, elencados anteriormente, desenvolveu-se uma pesquisa, quanto aos fins, exploratória, tendo como base o levantamento bibliográfico e documental e a coleta de dados, por meio da aplicação de questionário, que, segundo Gil (2002), é um conjunto de questões respondidas por escrito pelo pesquisado. Tal justifica-se, uma vez que o meio mais adequado ao objeto de pesquisa foi uma amostragem não probabilística intencional, haja vista que os elementos participantes foram escolhidos entre os sujeitos ligados diretamente à prática fiscalizadora. Com isso, de acordo com Gil (2002), há a possibilidade de análise dos mais variados aspectos do objeto de estudo. Não obstante as ações supracitadas e, ainda consoante Gil (2002), foi primordial a execução da pesquisa documental, haja vista a gama de fontes normativas e doutrinárias que subsidiam o presente artigo. A análise ocorreu em concomitância à pesquisa exploratória, com o objetivo de solidificar a conjuntura dos métodos.

Quanto à abordagem, a pesquisa foi qualitativa, pois, de acordo com Lüdke e André (2013), por meio dela, logrou-se o aprofundamento dos dados descritivos obtidos e a complexidade das particularidades das opiniões dos profissionais de controle externo foi contextualizada.

No que tange aos meios, a pesquisa baseou-se em estudo de caso do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, o que foi concretizado por meio da aplicação de questionário de forma mista e, portanto, as perguntas foram elaboradas utilizando-se da escala de Likert, seguidas das justificativas de os sujeitos terem adotado determinado posicionamento em cada questão. Além disso, foram elaborados questionamentos nos quais o respondente indicou qual proposição oferecida mais se adequava à sua concepção acerca do assunto. Tais proposições, que poderão servir de parâmetro para pesquisas futuras, foram elaboradas a partir do entendimento até aqui desenvolvido no estudo. A averiguação foi efetuada mediante a aplicação de questionário aos agentes que atuam no controle externo, o que constitui a unidade da análise.

Quanto ao procedimento para a obtenção dos dados, utilizou-se a pesquisa de campo sem o emprego de técnicas probabilísticas de amostragem (OLIVEIRA, 2011). Justificou-se tal procedimento pelo fato de a abordagem ser qualitativa e pela preocupação ser a interpretação em vez de da mera medição (MARTINS; THEÓFILO, 2009).

A população investigada foi composta por 113 servidores ligados à atividade de controle externo, ou seja, de auditoria externa – servidores de todas as Secretarias Regionais de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (municípios de Porto Velho, Ariquemes, Cacoal e Vilhena). Dessa população, houve um retorno de 34 questionários, o que constituiu a amostra e correspondeu a 30,08% da população – portanto, maior que a média de devolução de questionários que, de acordo com Marconi e Lakatos (2009), é acima de 25%. Na Figura 2, apresenta-se um mapa, no qual é possível verificar, pelo traçado em vermelho, os locais da sede (capital Porto Velho) e das secretarias responsáveis pelo controle externo efetuado no Estado de Rondônia.

Figura 2 – Secretarias Regionais de Controle Externo do Estado de Rondônia.



Fonte: Elaboração própria.

O questionário foi elaborado e aplicado via *Google Forms*, programa encontrado no *Google Docs*, por meio da *internet*. Esse instrumento permite o retorno das informações de forma agrupada em caráter estatístico, de modo a equalizar a análise de conteúdo. Foram realizados dez questionamentos para que se verificassem e se conseguissem satisfazer os objetivos desta pesquisa. Esses questionamentos tiveram variações de escalas com quatro e três pontos, além de questões de múltipla escolha.

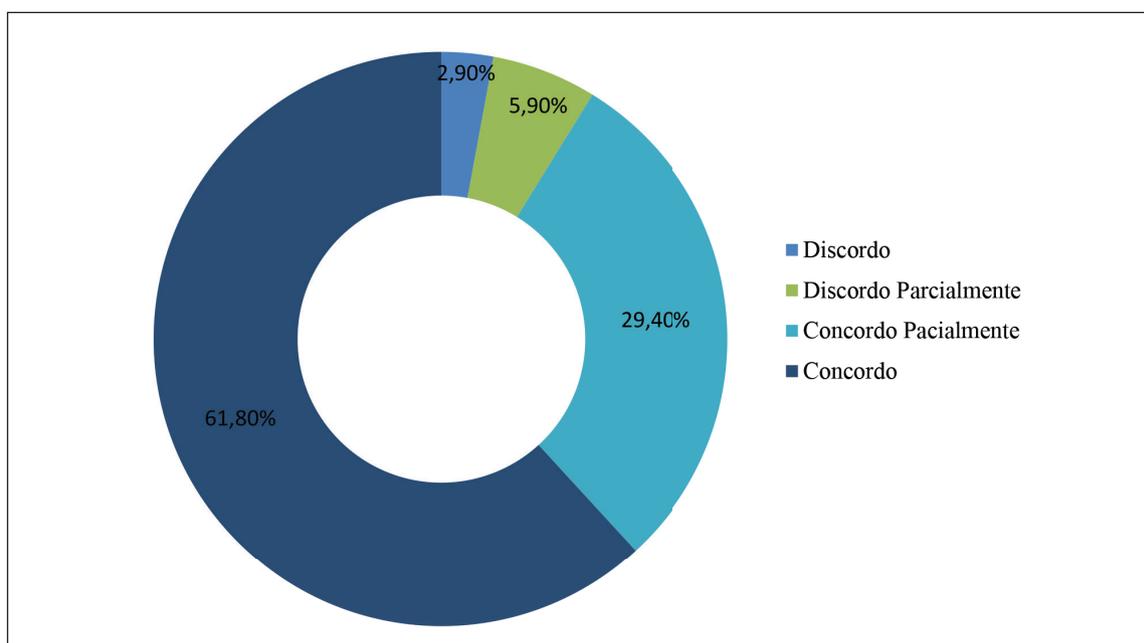
Em relação à análise de conteúdo, procedeu-se à apreciação dos elementos de forma qualitativa, para que se comparassem as diferentes perspectivas acerca da utilização do SCPM como ferramenta de auxílio à atividade de controle externo. Assim, foi possível a acareação das diferentes situações em relação ao objeto do estudo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados foram organizados em tabelas e gráficos que apresentam os resultados na forma de porcentagem. Será feita uma análise crítica das informações obtidas por meio das respostas dos 34 agentes públicos responsáveis pelo controle externo.

Primeiro, indagou-se a opinião dos respondentes sobre a capacidade de o SCPM gerar informações relevantes para a gestão pública na tomada de decisões, conforme mostra a Figura 3.

Figura 3 – Possibilidade de o SCPM contribuir com informações expressivas.



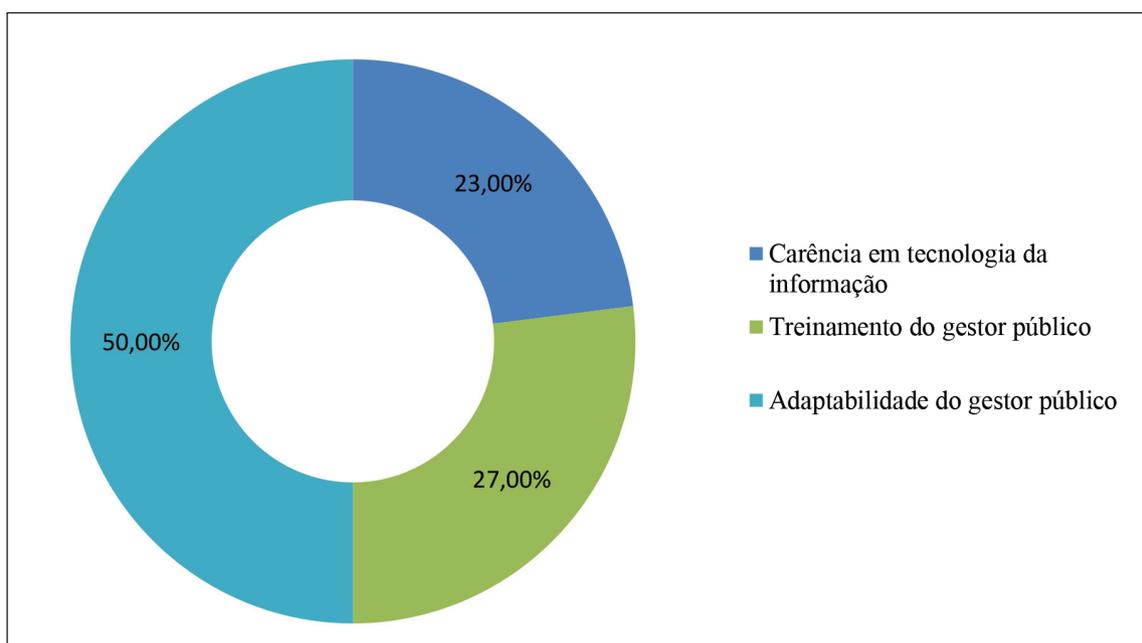
Fonte: Dados da pesquisa.

As respostas foram organizadas de acordo com a seguinte escala: 'discordo', 'discordo parcialmente', 'concordo parcialmente' e 'concordo'. Observa-se que 91,2% dos respondentes concordaram com a afirmação relativa à Figura 3, corroborando o entendimento de que o SCPM possui a capacidade de gerar informações relevantes para a tomada de decisões, embora 29,4% tenham apontado alguma ressalva em relação a essa capacidade. Do total, 8,8% apresentaram objeções à afirmação, sendo que 2,9% desse montante discordaram totalmente dessa capacidade.

É interessante traçar um paralelo em relação à pesquisa de Araújo, Carneiro e Santana (2015). Nela, semelhante indagação foi proposta aos agentes públicos das prefeituras dos municípios do estado de Rondônia, compondo o outro polo dos integrantes do ciclo de controle externo. A referida pesquisa revelou que 60% dos entrevistados declararam concordar com a importância da informação de custos e de sua divulgação interna, com foco no controle de custos para tomada de decisões. Com isso, pode-se afirmar que, em Rondônia, os agentes públicos, tanto das prefeituras municipais quanto do Tribunal de Contas do Estado, possuem a concepção de que o SCPM desempenha papel fundamental na tomada de decisões na gestão pública.

Após essa primeira questão, foi indagado aos participantes qual seria a maior dificuldade para a implantação do SCPM, sob a ótica do Tribunal de Contas do Estado, como órgão fiscalizador (Figura 4).

Figura 4 – Dificuldades na implantação do SCPM.



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Foram elencadas como hipóteses de empecilhos às administrações municipais: (1) a carência em tecnologia da informação, (2) o treinamento do gestor público para a utilização de um sistema de custos público e, por fim, (3) a adaptabilidade do gestor público ao sistema de custos público.

Observa-se que metade dos respondentes elencou a adaptabilidade do gestor público como a dificuldade que traria mais impacto à implantação do SCPM. Assim, a inter-relação entre as hipóteses 1 e 2 fez com que a margem de escolha de serem esses dois os principais obstáculos fosse próxima, 23% e 27%, respectivamente. É interessante apontar outro empecilho à implantação do SCPM, mencionado na pesquisa de Degenhart, Frank e Voght (2014), referente ao fato de que as prefeituras não possuem subsídio para se valer da tecnologia da informação como base para a gestão municipal. Seguindo a linha de raciocínio e a comparação utilizada na primeira análise, outro fator, citado na pesquisa de Araújo, Carneiro e Santana (2015), surge como barreira à implantação do SCPM pelos agentes públicos municipais: constatou-se que não houve disponibilidade de implantação para o ano de 2014, apesar de haver perspectiva de que isso acontecesse no ano de 2015.

O terceiro questionamento abordou o nível de conhecimento dos servidores do TCE-RO acerca do treinamento dos jurisdicionados para que eles se preparassem (antes da implantação) e se adaptassem (após a implantação) ao SCPM, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Conhecimento acerca de aplicação de treinamento para a utilização do SCPM.

| PADRÃO DE RESPOSTA | QUANTIDADE DE RESPONDENTES | PORCENTAGEM DO TOTAL |
|--|----------------------------|----------------------|
| Sim, houve treinamento satisfatório. | 2 | 5,9% |
| Sim, porém o treinamento não foi adequado. | 4 | 11,8% |
| Não houve treinamento. | 10 | 29,4% |
| Não possui essa informação. | 18 | 52,9% |

Fonte: Dados da pesquisa.

Do total, 17,7% dos respondentes afirmaram ter havido treinamento, sendo que, desse percentual, 5,9% optou por classificá-lo como 'satisfatório'. Entretanto, um terço do total afirmou não haver treinamento e mais da metade do total afirmou não possuir esse tipo de informação. Diante desses dados, fica claro que não há um padrão de divulgação interna do monitoramento dos jurisdicionados acerca da preparação para implantação do SCPM. Novamente, uma correlação

relevante se faz ao se associarem esses dados ao estudo de Degenhart *et al.* (2014), o qual demonstra que as prefeituras ainda não disponibilizaram treinamento adequado capaz de suprir a necessidade da estruturação do SCPM.

Também foi questionado sobre como o SCPM pode contribuir (totalmente, parcialmente ou não contribuir) para a formulação de leis orçamentárias mais precisas e setoriais em relação às necessidades sociais (Tabela 2). Neste ponto, será feito um paralelo com o resultado do questionamento 6, no qual a potencialidade da qualidade do gasto com a adoção do SCPM foi posta em escala – muito, razoável ou pouco.

Tabela 2 – Comparação entre os questionamentos 4 e 6.

| 4) O sistema de custos público pode contribuir para a formulação de leis orçamentárias mais precisas e setoriais em relação às necessidades sociais? | | | 6) A adoção do sistema de custos público contribui para que a qualidade do gasto seja potencializada? | | |
|--|------------------------|-------|---|----------|---------|
| Grupo 1 | Contribui totalmente | 61,8% | 63,3% | Muito | Grupo 1 |
| Grupo 2 | Contribui parcialmente | 35,3% | 30,3% | Razoável | Grupo 2 |
| Grupo 3 | Não contribui | 2,9% | 6,1% | Pouco | Grupo 3 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do exposto, a percepção dos respondentes é equivalente em relação às duas proposições. Tanto a formulação de leis orçamentárias quanto a qualidade do gasto, de acordo com mais de 60% dos respondentes, seriam beneficiadas com a adoção do SCPM, como exposto nos resultados do grupo 1. O grupo 2, composto pelos que apresentaram algum tipo de empecilho ou objeção às características expostas nas proposições, também respondeu de forma semelhante, pois 35,3% optaram por atribuir contribuição parcial ao questionamento de número 4 e 30,3% atribuíram ‘razoável’ ao questionamento número 6. O grupo 3, composto pela minoria dos respondentes, declarou-se cético quanto à possibilidade de o SCPM agregar algum tipo de benefício às situações propostas, representando 2,9% e 6,1% nas proposições 4 e 6, respectivamente.

A quinta proposição, como mostra a Tabela 3, indagou sobre a possibilidade de setores serem beneficiados com a comparação de custos entre unidades semelhantes. A proposição é justificável por simular hipóteses exequíveis, relacionadas à área de atuação do controle externo, sobre a aplicação do sistema de custos público nos municípios. Perguntou-se qual das opções abaixo melhor refletia o resultado da capacidade de comparação dos custos entre unidades públicas da mesma natureza, como escolas, hospitais e secretarias.

Tabela 3 – Hipóteses de aplicação do SCPM no âmbito social.

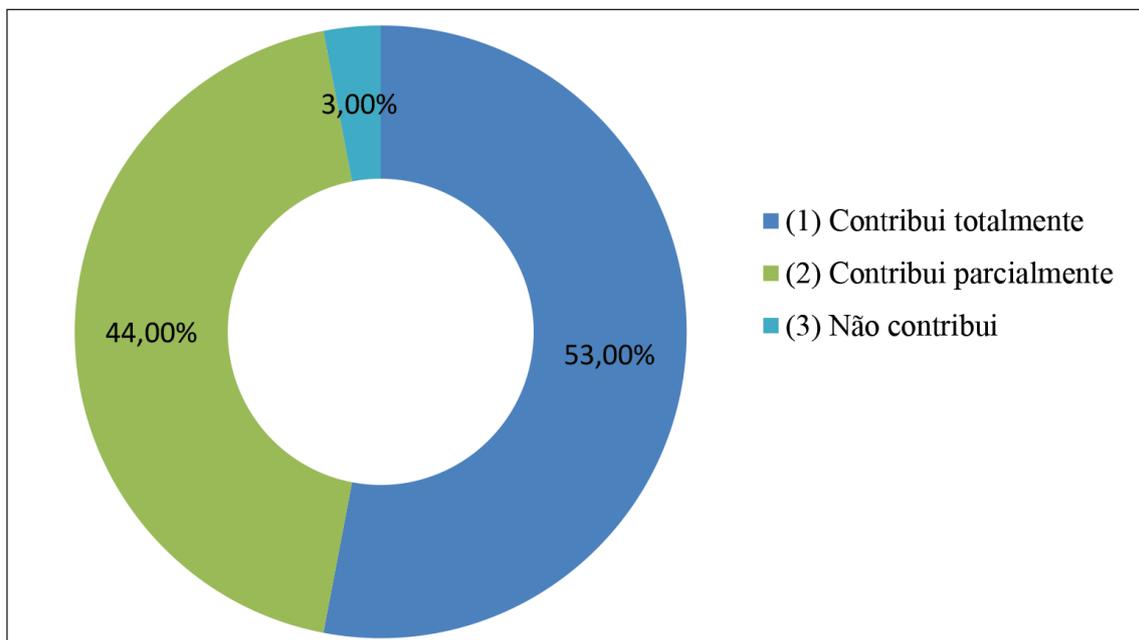
| HIPÓTESE | QUANTIDADE DE RESPONDENTES | PORCENTAGEM DO TOTAL |
|---|----------------------------|----------------------|
| H1 Padronizar os serviços públicos e manter a carga tributária | 2 | 6,1% |
| H2 Melhorar os serviços públicos e gerar economicidade, atribuindo maior valor social ao tributo pago pelo contribuinte | 30 | 88,2% |
| H3 Elaborar projetos em longo prazo no plano plurianual municipal | 1 | 3% |
| H4 Efetuar pesquisas acadêmicas | 0 | – |
| H5 Adotar medidas imediatas para erradicar os problemas, aumentando a carga tributária | 1 | 3% |

Fonte: Dados da pesquisa.

A hipótese que se destacou foi a H2, sendo essa a situação que mais se adequaria à aplicação prática do SCPM. Não foi considerado, pelos respondentes, que a H4 possuísse relevância, enquanto as demais (H1, H3 e H5), com 6,1%, 3% e 3%, respectivamente, tiveram pouca representatividade no quadro total, quando comparadas à H2.

No sétimo questionamento, buscou-se aferir a percepção dos participantes quanto à escala de contribuição da adoção do SCPM para o aperfeiçoamento da atividade de controle externo (Figura 5). Organizou-se a escala em ‘contribui totalmente’ (1), ‘contribui parcialmente’ (2) e ‘não contribui’ (3).

Figura 5 – Contribuição do SCPM ao controle externo.

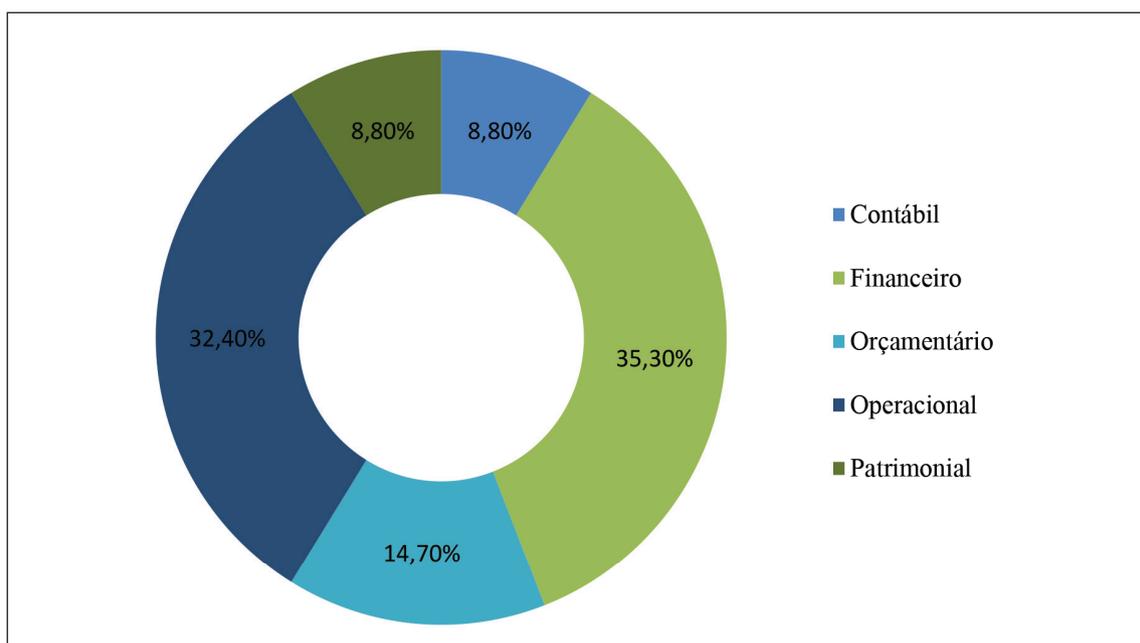


Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados coletados, 97% dos participantes manifestaram concordar com a proposição de que o SCPM é capaz de aperfeiçoar a eminente atividade de controle externo no Tribunal de Contas de Rondônia. Entretanto, 44% apresentaram algum tipo de objeção, pois, na opinião dessa parcela dos respondentes, o SCPM somente contribuiria de forma parcial para o melhoramento do controle externo. Apenas 3% negaram a melhoria hipotética com a adoção do sistema.

O oitavo ponto do questionário abordou qual dos aspectos de fiscalização do controle externo, previstos no artigo 70 da Constituição Federal, seria mais impactado com a utilização dos resultados provenientes do sistema de custos público municipal (Figura 6).

Figura 6 – Influência do SCPM nos aspectos da fiscalização do controle externo.

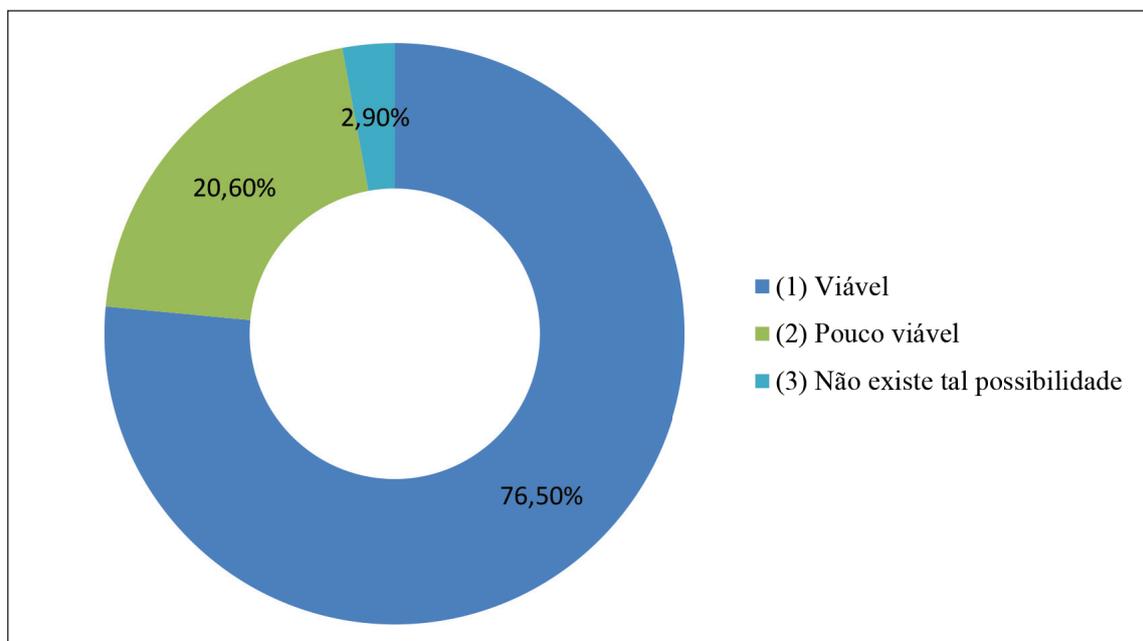


Fonte: Dados da pesquisa.

Juntos, os aspectos financeiro e operacional compuseram 67,70% das respostas e os demais apresentaram uma participação semelhante quando comparados entre si. Como já exposto no referencial teórico, aliou-se aqui a teoria ao campo prático, pois os dois aspectos que tiveram destaque na pesquisa referem-se à própria atividade administrativa no plano da execução, haja vista que o prisma financeiro trata das movimentações de numerários e o operacional reflete a efetivação da atividade administrativa, em que se verifica a eficiência e economicidade, ambos intrinsecamente relacionados ao sistema público de custos.

Na Figura 7, que se refere ao nono questionamento, indagou-se qual seria a escala de viabilidade para que o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia utilizasse informações derivadas do SCPM. Aqui, organizou-se a escala em 'viável' (1), 'pouco viável' (2) e 'não existe tal possibilidade' (3).

Figura 7 – Possibilidade de utilização do SCPM pelo TCE/RO.



Fonte: Dados da pesquisa.

Dos questionados, 76,5% mostraram-se favoráveis, sem ressalvas, à viabilidade da utilização de informações oriundas do SCPM pelo TCE-RO. Em relação à opção que propôs a pouca viabilidade, um quinto dos respondentes adotou essa linha de pensamento.

Pelo fato de não existirem ainda os sistemas de custos e métricas de custeio nos municípios rondonienses, não há possibilidade do uso de informações importantes para a tomada de decisão, para fins gerenciais internos, corroborando pesquisas anteriores (GEIGER; ITNER, 1996). Da mesma forma, isso prejudica o auxílio ao órgão de controle externo na verificação da aplicação de recursos públicos municipais, com observância do princípio da economicidade e com base na teoria da contingência (DAFT, 2014).

O décimo questionamento buscou identificar a percepção dos respondentes acerca do direcionamento das informações obtidas por meio do sistema de custos, conforme mostra a Tabela 4.

Tabela 4 – Direcionamento das informações do SCPM.

| Informações direcionadas | Concordo | Concordo parcialmente | Discordo parcialmente | Discordo |
|---------------------------------|----------|-----------------------|-----------------------|----------|
| ao Contador (a) | 70,6% | 14,7% | 5,9% | 8,8% |
| à Controladoria Municipal | 73,5% | 20,6% | 5,9% | – |
| ao Tribunal de Contas do Estado | 64,7% | 29,4% | 2,9% | 2,9% |
| à Sociedade | 76,5% | 23,5% | – | – |

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os dados coletados, destacou-se o direcionamento das informações do SCPM à sociedade, haja vista que não houve discordância em nenhuma modalidade nesse quesito por parte dos agentes de controle externo. Tal fato corrobora a importância da percepção da *accountability* no campo da prestação de contas, assim como da importância da transparência. É importante ressaltar a concordância parcial quanto à condução das informações ao Tribunal de Contas, uma vez que essa afirmação apresentou 29,4% do total e 5,8% em algum tipo de discordância.

Embora se trate do *score* de maior concordância do direcionamento das informações de custos à sociedade, tal fato não ocorre na prática por inexistirem sistemas de custos municipais em Rondônia (ou estarem em fase de desenvolvimento) até a conclusão deste estudo. Diante disso, pode-se afirmar que tal realidade vai contra os princípios da *new public management* e da gestão estratégica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O escopo desta pesquisa foi aferir a percepção dos auditores do TCE-RO em relação à importância da concretização do SCPM e aos benefícios trazidos pelo sistema ao controle externo, bem como em relação à sua exequibilidade como ferramenta de auxílio. Diante do exposto e consoante aos resultados extraídos da pesquisa, o objetivo delimitado inicialmente no estudo foi alcançado, porquanto uma parcela próxima à totalidade dos respondentes perfilhou a linha de pensamento segundo a qual o SCPM traria benefícios ao controle externo, assim como constituiria um subsídio informacional.

As averiguações realizadas neste estudo acerca dos óbices à implantação do SCPM convergiram com aquelas realizadas por estudos anteriores citados (CARNEIRO *et al.*, 2013; DEGENHART; FANK; VOGHT, 2014; ARAÚJO; CARNEIRO; SANTANA, 2015). A ausência de preparação para a utilização de tecnologia da informação destinada à execução de sistemas eletrônicos para análise de custos, no ciclo de gestão municipal, e a não disponibilização de treinamento adequado para a operacionalização do SCPM constituem o denominador comum dos empecilhos à plena utilização e operação do sistema de custos nos entes municipais. Esse sistema, segundo os respondentes, impactaria mais os aspectos financeiro e operacional, entre aqueles elencados como intrínsecos ao controle externo no artigo 70 da Constituição Federal.

No que diz respeito aos resultados obtidos por meio do entendimento do polo fiscalizatório, evidenciou-se, com nitidez, a ótica positiva acerca do SCPM no âmbito do controle externo. Também se deixou claro, embora haja pequena discordância, a potencial capacidade de o SCPM representar um elemento potencializador das atividades de controle externo, assim como de ser utilizado como ferramenta de auxílio com o objetivo de se aperfeiçoar o exercício da função.

É importante ressaltar que, embora haja o entendimento consolidado de que a utilização do SCPM melhorará consideravelmente a prestação de contas aos órgãos que exercem a fiscalização e a transparência à sociedade, até o fim da elaboração deste trabalho, conforme informações colhidas no Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, não há nenhum município no estado que tenha adotado efetivamente o SCPM. Isso prejudica a instrumentalização do controle social conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2008, 2011).

Destacam-se como limitações deste trabalho: i) tratou-se de uma pesquisa restrita ao âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – seria interessante se o estudo pudesse se estender a outros Tribunais de Contas para que se estabelecessem um parâmetro e tendências de ação; e ii) não se utilizou um modelo comparativo aplicado em estudos anteriores. Todos os questionamentos foram elaborados empiricamente, valendo-se do exposto no referencial teórico.

Como contribuições para pesquisas futuras, sugere-se que sejam elencados os pontos que determinariam o porquê de parte dos entrevistados se afirmar parcialmente de acordo em relação à possibilidade de uma contribuição do SCPM para o controle externo, ou seja, futuramente, podem-se aferir as limitações da contribuição do SCPM que justifiquem essa concepção. Também se sugere que sejam identificados os fatores que esclareçam a pouca ou a não viabilidade da utilização de sistemas contábeis de informação pelos Tribunais de Contas. Houve, no questionário, indicações da inexistência dessa possibilidade. Ainda como sugestão para a ampliação do estudo, recomenda-se que os dados sejam cruzados e analisados, levando-se em consideração a realidade das prefeituras e das câmaras municipais.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R.; DEUS, J. *Direito Administrativo Esquemático*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.
- ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. *Direito Administrativo Descomplicado*. 20. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.
- ARAÚJO, C. A.; CARNEIRO, A. F.; SANTANA, A. F. B. Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, pp.70-89, maio/ago. 2015.
- BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 7, n. 3, pp. 06-24, jul./set. 2011.
- BORGES, C.; SÁ, A. *Direito Administrativo Facilitado*. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015.

BRANDT, V. A. A. Contabilidade Gerencial e sua relação com a teoria institucional e a teoria da contingência. *Ciências Sociais em Perspectiva*, v. 9, n. 17, pp. 135-147, 2. sem. 2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 fev. 2016.

_____. Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 27 fev. 2016.

_____. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, 05 de maio de 2000.

_____. Lei n.º 4320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 23 de março de 1964.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n.º 406, de 20 de junho de 2011. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 22 de junho de 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n.º 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n.º 437/2012, de 12 de julho de 2012. Parte II – Procedimentos contábeis patrimoniais. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, válido para o exercício de 2013*. Brasília, DF.

CARNEIRO, A. F.; SILVA NETO, J. M.; LOCKS, R.; SANTOS, M. M. A. Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 9, n. 18, pp. 3-22, jul./dez. 2012.

CARNEIRO, A. F.; MITTMANN, R. A. A. C.; SOUZA, J. A.; RODRIGUES, S. Sistema de custos municipal: desafios, obstáculos e percepção no caso do município de Vilhena, Rondônia. *Revista Ambiente Contábil*, Natal, v. 5, n. 2, pp. 53-67, jul./dez. 2013.

CARNEIRO, A. F.; SÃO PEDRO FILHO, F.; SOUZA, J. A.; PORTO, W. S. Modern municipal public management: a case of the public service autarchies in brazilian western amazon. *Review of Research*. v. 4, pp. 1-17, 2014.

CAVALCANTI, M. A. N.; FERREIRA, H. M. C.; ARAÚJO, A. O. Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. *Revista Ambiente Contábil*, Natal, v. 5, n. 1, pp. 75-92, jan./jun. 2013.

CHIAVENATO, I. *Administração geral e pública*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBCs T 16.1 a 16.10*. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 27 fev. 2016.

_____. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBC T 16.11. Sistema de Informações de Custos do Setor Público*. 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 25 fev. 2016.

CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DAFT, R. *Organizações: teoria e projetos*. Trad. Ez2 Translate. 11. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

DEGENHART, L.; FANK, O. L.; VOGHT, M. Análise do entendimento e grau quanto à aplicação de Sistemas de Custos pelas Prefeituras da Região de Abrangência da 31ª SDR – SC. *Revista de Estudos Contábeis*, Londrina, v. 5, n. 9, pp. 66-86, jul./dez. 2014.

DENHARDT, R. B. *Teorias da administração pública*. Trad. Francisco G. Heidemann. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DIEFENBACH, T. New public management in public sector organizations: the dark sides of managerialistic' enlightenment. *Public Administration*, v. 87, n. 4, pp. 892-909, 2009.

ENGIDA, T. G.; BARDILL, J. Reforms of the public sector in the light of the new public management: a case of Sub-Saharan Africa. *Journal of Public Administration and Policy Research*, v. 5, n. 1, pp. 1-7, January, 2013.

GARCES, A.; SILVEIRA, J. P. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. *Revista do Serviço Público*, v. 53, n. 4, out./dez. 2002.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. New York: IFAC, september 2000. (Public Sector Committee – Study 12). Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2016.

- LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. 2. ed. Rio de Janeiro: E. P. U, 2013.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. In: 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade. *Anais...* Belém: CFC, 2012.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.
- NASSUMO, M. *et al.* Brasil. Escola Nacional de Administração Pública. Brasília: ENAP 2001. *Gestão de Custos no Setor Público*. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 27 fev. 2016.
- OLIVEIRA, A. B. S. *Métodos da pesquisa contábil*. São Paulo: Atlas, 2011.
- OSBORNE, D.; GAEBLER, T. *Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Trad. Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro Magalhães Jr. 3. ed. Brasília: MH Comunicação, 1994.
- SANTOS, T.; SILVA, M. C. O uso de indicadores como ferramenta de análise orçamentária no setor público: o ranking das despesas de investimentos dos municípios norte-rio-grandenses. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT*, Feira de Santana, v. 6, n. 3, pp. 51-68, set./dez. 2014.
- SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, pp. 347-69, mar./abr. 2009.
- SLOMSKI, V. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2007.
- SÖTHE, A.; KREUZBERG, F.; SCARPIN, J. E. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo n° 12 do IFAC. In: Encontro de Administração Pública e Governo. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2012.

Desempenho nas disciplinas introdutórias de contabilidade: base para o sucesso do estudante no curso de Ciências Contábeis

Performance in accounting introductory subjects: base for student success in Accounting Course

RESUMO

O desempenho anterior do estudante é uma variável de destaque na literatura quando da análise do desenvolvimento desse aluno em um determinado curso. Os discentes que apresentaram um bom desempenho no início do curso ou em determinada disciplina teriam forte probabilidade de ter êxito nas matérias subsequentes do curso. As disciplinas de contabilidade ministradas no primeiro ano da graduação em Ciências Contábeis representam a base do conhecimento contábil, o que pode tornar essencial o aprendizado do conteúdo dessas matérias para o bom desempenho do estudante nas disciplinas subsequentes. Assim, o objetivo desta pesquisa é identificar se o desempenho alcançado pelo discente do curso de Ciências Contábeis nas disciplinas iniciais de contabilidade está relacionado com a aprovação desse aluno nas demais disciplinas do curso. Os dados desta pesquisa foram obtidos junto a uma Instituição de Ensino Superior (IES) do estado de Minas Gerais por meio do histórico escolar de 63 discentes que ingressaram na IES no primeiro semestre do ano de 2009. Por meio de regressão logística, identificou-se uma associação positiva entre o desempenho do estudante nas disciplinas iniciais de contabilidade e a aprovação naquelas ministradas em períodos posteriores, pois, das 22 analisadas, 77% tiveram interferência no resultado alcançado nas disciplinas introdutórias dos dois primeiros períodos do curso de Ciências Contábeis. Esses resultados sugerem que o desempenho do estudante nas disciplinas iniciais do curso de Ciências Contábeis pode influenciar seu desenvolvimento nas matérias subsequentes.

Palavras-chave: Desempenho acadêmico. Disciplinas iniciais. Desempenho anterior.

ABSTRACT:

The student previous performance is a highlight variable in the literature when analyzing the student performance in a particular course. Students who performed well at the beginning of the course or in a certain discipline would have a great chance of having a good performance in subsequent subjects of the course. Accounting disciplines taught in the first year of the Accounting course are the foundation of accounting knowledge which can make the learning of these disciplines content essential for the student good performance in subsequent disciplines. This research aims to identify whether the performance achieved by the students of the Accounting course in the accounting initial disciplines is related to the approval of such students in other disciplines of the course. This research data was obtained in an Institution of Higher Education (IES) published by the state of Minas Gerais through the school history of 63 students who joined the IES in the first half of 2009. Using logistic regression, we identified a positive association between student performance in the early disciplines of accounting and approval in accounting disciplines taught in subsequent periods, as for the 22 analyzed disciplines, 77 % had performance interference by lifting the introductory disciplines taught in the first two periods of the Accounting course. These results suggest that student performance in the initial subjects of Accounting course can influence their performance in subsequent disciplines.

Keywords: Academic achievement. Initial disciplines. Previous performance.

Luana Aparecida de Oliveira

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU).
Contato: Avenida João Naves de Ávila, 2121, bloco 1F, sala 1F-248, Campus Santa Mônica, Bairro Santa Mônica, Uberlândia (MG), CEP: 38400-902. E-mail: luanaap_oliveira@hotmail.com

Patrícia de Souza Costa

Doutora em Ciências Contábeis (FEA-USP) e Mestre em Ciências Contábeis (PMIPG UNB/UFPB/UFPE). Coordenadora e Professora do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Professora da Graduação da Faculdade Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Contato: Avenida João Naves de Ávila, 2121, bloco 1F, sala 1F-248, Campus Santa Mônica, Bairro Santa Mônica, Uberlândia (MG), CEP: 38400-902. E-mail: patricia@facic.ufu.br

Reiner Alves Botinha

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Professor do Curso de Ciências Contábeis na Fundação Carmelitana Mário Palmério (FUCAMP). Contato: Avenida João Naves de Ávila, 2121, bloco 1F, sala 1F-248, Campus Santa Mônica, Bairro Santa Mônica, Uberlândia (MG), CEP: 38400-902. E-mail: reiner.botinha@gmail.com

Marcelo Tavares

Doutor em Agronomia (ESALQ-USP) e Mestre em Agronomia (Programa de Pós-Graduação em Genética e Melhoramento de Plantas - UFLA). Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia. Contato: Avenida João Naves de Ávila, 2121, bloco 1F, sala 1F-248, Campus Santa Mônica, Bairro Santa Mônica, Uberlândia (MG), CEP: 38400-902. E-mail: mtavares@ufu.br

1 INTRODUÇÃO

Para Andrade (2002), as disciplinas iniciais de contabilidade ministradas nos primeiros semestres da graduação em Ciências Contábeis representam a base do conhecimento contábil que será contemplado no decorrer do curso. Isso ocorre porque, nessas disciplinas, os discentes recebem noções preliminares que auxiliam não apenas no desenvolvimento das atividades em contabilidade, mas também nos conhecimentos gerais acerca de aspectos administrativos e econômicos que são importantes para a prática contábil (IUDÍCIBUS, 2007). Com isso, as disciplinas iniciais de contabilidade iniciarão o “discente na Ciência Contábil, representando, portanto, base essencial para o aprendizado das demais matérias do bacharelado em Ciências Contábeis” (REIS *et al.* 2013, p. 9).

A *Accounting Education Change Commission* (AECC) identificou que o primeiro ano do estudo de contabilidade é bem crítico não só para os alunos do curso de Ciências Contábeis, mas também para aqueles de outros cursos da área de negócios, pois nas matérias introdutórias serão apresentados os conceitos e as terminologias a serem utilizados no decorrer do curso (GEIGER; OGILBY, 2000). Por esse motivo, torna-se necessário pesquisar o desempenho dos estudantes de Ciências Contábeis na disciplina de Contabilidade Introdutória.

Bernardi e Bean (1999) identificaram que a atuação dos alunos de graduação em Ciências Contábeis é influenciada pelo seu desempenho no exame de admissão no curso (o vestibular, denominado de SAT *scores* nos Estados Unidos) e que o desempenho dos estudantes durante o curso afeta o resultado destes no *Certified Public Accountant* (CPA), certificação requerida para o exercício da profissão contábil nos Estados Unidos. Esses resultados sugerem que o conhecimento prévio do estudante pode afetar seu desempenho atual e futuro, sugerindo que o sistema de pré-requisito pode ser adequado.

Isto vai ao encontro da Teoria da Assimilação de Ausubel (1968). Essa teoria acentua que o aprendizado significativo requer que a estrutura cognitiva do indivíduo contenha conceitos base com os quais ideias novas possam ser relacionadas (AUSUBEL, 1968; 2003). Por isso, este autor argumenta que o fator individual mais importante que influi na aprendizagem é o que o estudante já sabe, devendo-se primeiro determinar o quanto o discente sabe e depois ensiná-lo de acordo com este conhecimento prévio. Ou seja, a aprendizagem significativa envolve a assimilação de conceitos e proposições novas mediante sua inclusão nas estruturas cognitivas e referenciais simbólicos existentes (PONTES NETO, 2006). Ausubel (2003) afirma que cada disciplina tem seus próprios conceitos, porém eles podem ser identificados e ensinados ao aluno de maneira que formem um conjunto de informações estruturadas hierarquicamente, sendo a maioria da aprendizagem e toda a retenção e organização de conteúdos hierárquica por natureza.

Dessa forma, considerando que o conhecimento precedente pode afetar a aprendizagem subsequente, argumenta-se que os conceitos aprendidos nas disciplinas iniciais de contabilidade são relevantes para a aprendizagem dos demais conceitos contábeis ensinados nas disciplinas seguintes do curso. Porém, a relação entre conhecimento prévio e posterior pode ser afetada por uma série de fatores como a eliminação ou redução do sistema de pré-requisitos no curso e a qualidade do ensino nas disciplinas iniciais (GEIGER; OGILBY, 2000). Dutra (2003, p. 133) afirma que “a finalidade do requisito é proporcionar ao educando um conhecimento prévio sólido para poder construir o conhecimento, não somente na área Contábil, mas também nas áreas correlatas”. Porém, a Lei de Diretrizes e Bases sugere a abertura e a flexibilização das atuais grades curriculares, com alteração no sistema de pré-requisitos, redução do número de disciplinas obrigatórias e ampliação do leque de possibilidades a partir do projeto pedagógico da instituição (FORGRAD, 2000). Prega-se que o discente precisa desenvolver a autonomia acadêmica, flexibilizando os currículos e os pré-requisitos a fim de que cada estudante possa fazer suas próprias escolhas para melhor aproveitar suas habilidades, sanar deficiências e realizar desejos pessoais (BRASIL, 2001). A partir da flexibilização dos currículos por meio da redução ou eliminação dos pré-requisitos, o estudante poderia cursar, por exemplo, uma disciplina de contabilidade avançada sem ter sido aprovado nas matérias iniciais de contabilidade, podendo comprometer o exposto na Teoria da Assimilação.

Geiber e Ogilby (2000) consideram também que a seleção dos professores que irão ministrar as disciplinas iniciais de contabilidade é criticamente importante e pode afetar substancialmente o aprendizado. Se os conceitos iniciais que envolvem o estudo da contabilidade não forem adequadamente assimilados pelos estudantes, o aprendizado no restante das disciplinas específicas do curso de Ciências Contábeis pode ser comprometido (MANDILAS; KOURTIDIS; PETA-SAKIS, 2010). Além disso, a motivação para o estudo da contabilidade e o interesse pela profissão se desenvolvem principalmente no início do curso, tendo o professor papel relevante nessa motivação (GEIGER; OGILBY, 2000).

Bernardi e Bean (2002) encontraram que o êxito obtido pelo estudante na disciplina Contabilidade Intermediária I explica aproximadamente 50% da variação da nota desse aluno na disciplina seguinte de contabilidade. Porém, não foram encontrados trabalhos na literatura que avaliam se o desempenho do estudante nas matérias iniciais de contabilidade afeta seu desempenho posterior. Diante do exposto, a questão de pesquisa é: o desempenho do estudante nas disciplinas iniciais do curso de Ciências Contábeis está relacionado com a sua aprovação ou reprovação nas demais disciplinas do curso? Assim, o objetivo do estudo é identificar se o desempenho alcançado pelo discente nas disciplinas iniciais de contabilidade está relacionado com a sua aprovação ou reprovação nas demais matérias do curso. Foram analisados os dados de 63 discentes que ingressaram, no primeiro semestre de 2009, no curso de Ciências Contábeis de uma Universidade Federal situada em Minas Gerais. A coordenação dessa instituição disponibilizou o histórico escolar dos alunos participantes para a coleta de dados, cuja análise envolveu regressão logística.

Bernardi e Bean (1999) focaram a análise do impacto do conhecimento obtido no ensino fundamental no desempenho do estudante nas disciplinas iniciais do curso. Leathers, Sullivan e Bernstein (1984) e Bernardi e Bean (1999) estudaram o impacto das disciplinas iniciais de contabilidade nos exames exigidos para o exercício da profissão contábil (por exemplo, o do Conselho Federal de Contabilidade). E Bernardi e Bean (2002) analisaram o impacto do desempenho dos estudantes na disciplina de Contabilidade Intermediária I no desenvolvimento destes em Contabilidade Intermediária II. Este estudo avança ao apresentar uma análise do impacto do desempenho do discente nas disciplinas iniciais do curso de Ciências Contábeis no êxito do estudante em todas as matérias específicas de contabilidade ministradas no decorrer do curso.

Analisar se o desempenho alcançado nas disciplinas iniciais de contabilidade afeta o êxito posterior do estudante justifica-se pelo fato de o discente adquirir noções preliminares da Ciência Contábil nas disciplinas iniciais, sendo esse conjunto de conhecimentos a base essencial para o aprendizado das demais (REIS *et al.* 2013). Como contribuição teórica, o estudo pode auxiliar as pesquisas sobre o desempenho do discente no curso de Ciências Contábeis, sobretudo quanto aos fatores que influenciam seu êxito nas disciplinas específicas de contabilidade. No aspecto prático, o estudo pode ser útil para professores e coordenação de curso, visto que os resultados deste trabalho podem auxiliar no aprimoramento e no direcionamento do processo de ensino como no processo de definição do professor que ministrará as disciplinas iniciais e no desenvolvimento de técnicas de ensino mais adequadas para essas disciplinas. Além de proporcionar uma análise da importância de um sistema de pré-requisito formal que impeça o discente de cursar uma disciplina mais avançada sem ter sido aprovado numa disciplina básica.

2 Referencial Teórico

2.1 Disciplinas Iniciais do Curso de Ciências Contábeis

As disciplinas iniciais de contabilidade, segundo Ingram (1998), têm como objetivo principal capacitar os alunos para analisar e interpretar a informação contábil. Lobosco (2007) acrescenta que essas disciplinas são fundamentais para que o aluno possa adquirir o entendimento da contabilidade como parte de um sistema, colocando em prática os conhecimentos para auxiliar a tomada de decisões gerenciais. Portanto, as primeiras disciplinas de contabilidade têm como objetivo fornecer conceitos básicos da ciência contábil, como base para o aprendizado das matérias subsequentes do curso de Ciências Contábeis.

De acordo com Reis *et al.* (2013), as disciplinas introdutórias de contabilidade desempenham papel relevante na formação do futuro profissional. Marion (1996, p. 30) afirma que a “[...] Contabilidade Introdutória tem como objetivos ensinar ao estudante o processo/sistema contábil (escrituração até o levantamento dos Relatórios Contábeis) e preparar o estudante para as matérias contábeis subsequentes”. Assim, segundo o autor, algumas competências e habilidades exigidas nas diretrizes do Ministério da Educação para o curso de Ciências Contábeis e pelo mercado profissional podem ser desenvolvidas como fruto do conhecimento adquirido nas disciplinas introdutórias de contabilidade.

Tais competências e habilidades são expostas no artigo 4º da Resolução CNE/CES nº. 10 (BRASIL, 2004), que institui as Diretrizes Curriculares para o curso de graduação em Ciências Contábeis, cuja normativa evidencia que:

O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades: (I) utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais; (II) demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil; (III) elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais; (IV) aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis; (V) desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão; (VI) exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania; (VII) desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítica analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação; (VIII) exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Dessa forma, verifica-se que as habilidades e competências que o estudante precisa desenvolver ao longo do curso de Ciências Contábeis podem ser comprometidas caso ele não obtenha um desempenho adequado nas disciplinas iniciais. Por exemplo, se os conceitos contábeis fundamentais expostos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC, 2011) não forem adequadamente assimilados nas disciplinas iniciais de contabilidade, a capacidade do estudante de utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem contábil e a habilidade de demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil podem ser comprometidas. Se existe uma proposta de habilidades e competências a serem desenvolvidas ao longo do curso e o aluno apresenta problemas no aprendizado do conteúdo ministrado nas disciplinas iniciais de contabilidade (considerado base para aproveitamento dos demais conteúdos), o alcance dessas habilidades pode ficar comprometido. O conhecimento adquirido pelo estudante nas disciplinas introdutórias de contabilidade o ajudará no aprendizado do conteúdo das outras disciplinas da graduação, na escolha definitiva quanto ao curso e até mesmo nas suas escolhas profissionais (MANDILAS; KOURTIDIS; PETASAKIS, 2010; REIS *et al.*, 2013).

2.2 Variáveis que Afetam o Desempenho Acadêmico

Encontrar uma forma para mensurar o desempenho acadêmico é o primeiro desafio para quem pretende analisá-lo, uma vez que a *performance* do aluno pode ser influenciada por diversos fatores (por exemplo, motivação, idade, sexo e professor). Munhoz (2004, p. 52) afirma que “a descrição do termo desempenho envolve a dimensão da ação e o rendimento é o resultado da sua avaliação, expresso na forma de notas ou conceitos obtidos pelo sujeito em determinada atividade”.

Para Miranda (2015), é difícil determinar uma medida exata para o desempenho do estudante, sendo necessário o estabelecimento de uma *proxy* para essa variável. Esse autor sugere a nota obtida em uma avaliação ou disciplina como uma *proxy* explicativa para o desempenho ao longo do curso. Desse modo, a nota do estudante em uma disciplina pode ser, por exemplo, um fator explicativo para determinado desempenho do aluno ao longo do curso. Para Luckesi (2010, p. 74), “notas e conceitos, em princípio, expressam a qualidade que se atribui à aprendizagem do educando, medida sob a forma de acertos ou pontos”. Assim, a nota é calculada por meio da quantidade de acertos do aluno em determinada avaliação, sendo apresentada em forma numérica (por exemplo, em uma escala de 0 a 10) ou na forma de conceitos (em uma escala de ‘letra E’ a ‘letra A’).

A avaliação é um procedimento que auxilia o docente a identificar o nível de aprendizado adquirido pelo discente em determinado conteúdo (LUCKESI, 2010). Com os resultados das avaliações, o professor poderá verificar o nível de aprendizado do aluno e, caso os dados obtidos demonstrem um rendimento inadequado, o docente poderá rever sua atuação didática, visando aperfeiçoá-la e, desta forma, os estudantes terão um melhor aproveitamento do conteúdo ensinado (LUCKESI, 2010). Assim, a análise do desempenho do aluno proporciona vantagens de maneira dupla. A avaliação orienta tanto o docente, no aperfeiçoamento da sua metodologia de ensino empregada em sala de aula, quanto possibilita o aperfeiçoamento da aprendizagem do discente (OLIVEIRA, 2005).

Neste prisma, a avaliação do desempenho se mostra uma importante ferramenta no ensino. Diversos fatores podem afetar o êxito do estudante ao longo do curso. Glewwe *et al.* (2011) argumentam que as variáveis relacionadas ao desempenho acadêmico são tidas sob três perspectivas: infraestrutura da escola, características do quadro docente e organização escolar.

Silva *et al.* (2015) avaliaram o impacto de variáveis sociodemográficas e psicológicas no desempenho de estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma IES pública. Os resultados dessa pesquisa sugerem que mais participação dos estudantes em atividades acadêmicas, renda familiar maior, o fato de não ter filhos e de não trabalhar são fatores que aumentam o desempenho acadêmico dos alunos analisados. As variáveis psicológicas não apresentaram influência significativa no desempenho acadêmico dos alunos. Esses autores concluíram que o tempo disponível para uma dedicação exclusiva à faculdade influi diretamente nas notas alcançadas pelos educandos.

Araújo *et al.* (2013) identificaram, utilizando uma amostra de discentes do curso de Ciências Contábeis de uma IES privada de Belo Horizonte, que o número de faltas, a idade, o gênero, a natureza qualitativa ou quantitativa da disciplina e o período regular do aluno no curso afetam o desempenho na disciplina. Andrade e Corrar (2008) analisaram os efeitos de variáveis de natureza acadêmica, demográfica e econômica e como elas estão relacionadas com o desempenho de 22.662 estudantes dos cursos de contabilidade que prestaram um exame de larga escala para avaliação do ensino superior brasileiro. Os resultados indicam que o estado civil, a renda, a cor, a escolaridade do pai e da mãe, a utilização de biblioteca, dedicação aos estudos e as metodologias empregadas pelos professores afetam o desempenho dos estudantes. Nessa linha de pensamento, Freitas (2004) identificou que o gênero, a cor e a renda da família influenciam o desempenho dos discentes.

Caiado e Madeira (2007) identificaram os fatores demográficos (idade, sexo, situação profissional, proveniência geográfica) e fatores de capacidade acadêmica (nota de acesso ao ensino superior e notas nas disciplinas de Contabilidade Analítica, Contabilidade Geral e Matemática) que exercem influência sobre a média final do curso de Ciências Contábeis de duas universidades portuguesas. Esses autores concluíram que apenas a idade e variáveis associadas à capacidade acadêmica do aluno explicam parte da variação do seu desempenho no curso.

Miranda *et al.* (2015), por meio de pesquisa bibliométrica, identificaram quatro variáveis relacionadas ao corpo docente que podem explicar o desempenho do aluno: regime de trabalho do professor, titulação, publicações relevantes e estratégia ou métodos de ensino utilizados. Sobre a perspectiva da instituição de ensino superior (IES), os resultados apresentaram evidências de relação entre o ambiente escolar e reflexos significativos no desempenho dos discentes. Em relação às variáveis relacionadas ao aluno, Miranda *et al.* (2015) identificaram que o perfil demográfico, a vida acadêmica e o conhecimento prévio de conteúdo (*background*) podem afetar o desempenho do estudante. Segundo esses autores, a variável de maior destaque na literatura é o desempenho anterior do discente, ou seja, aqueles que tiveram boa atuação no início da graduação ou em determinada disciplina teriam forte probabilidade de obter êxito nas matérias subsequentes do curso.

Bernardi e Bean (1999) identificaram que o percurso dos alunos na graduação em Ciências Contábeis é influenciado pelo seu desempenho no exame de admissão no curso (SAT scores nos Estados Unidos) e que o desempenho dos estudantes ao longo do curso afeta o resultado desses no *Certified Public Accountants* (CPA), certificação requerida para o exercício da profissão contábil nos Estados Unidos). Smith (1968) observou um desempenho superior do estudante no curso de Ciências Contábeis que estudou contabilidade no ensino fundamental em relação àquele que não o fez. Esses resultados sugerem que o conhecimento prévio do estudante pode afetar o seu desempenho atual e/ou futuro.

Bernardi e Bean (2002) investigaram se o conhecimento obtido pelo estudante na disciplina Contabilidade Intermediária I influencia seu desempenho na disciplina Contabilidade Intermediária II. Esses autores encontraram que o resultado obtido pelo estudante na disciplina Contabilidade Intermediária I explica aproximadamente 50% da variação da nota desse aluno na disciplina seguinte de contabilidade.

Assim, considerando que nas disciplinas iniciais ministradas no primeiro ano do curso são discutidos os conceitos primários da contabilidade, necessários para um adequado desempenho do estudante nas demais disciplinas do curso; e também argumentando, conforme exposto por Bernardi e Bean (2002), que os alunos que 'sobrevivem' às disciplinas iniciais de contabilidade geralmente estão empenhados em se tornar contadores e irão desenvolver hábitos de estudo adequados para o aprendizado dessa ciência, tem-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H_1 : o desempenho obtido pelo estudante do curso de Ciências Contábeis nas disciplinas iniciais de contabilidade está positivamente associado com a aprovação desse discente nas disciplinas posteriores oferecidas nesse curso.

Conforme exposto, são diversas as variáveis que podem afetar a atuação acadêmica do aluno, sendo o desempenho prévio variável de destaque na literatura (MIRANDA *et al.*, 2015). Dessa forma, identificar esses fatores é essencial para adequar o entendimento do processo de aprendizagem no ensino, pois os resultados das avaliações dos alunos serão os principais indicadores do quanto de conhecimento o discente adquiriu durante o curso ou a disciplina (NOGUEIRA, 2012).

A hipótese de pesquisa está em consonância com o exposto na Teoria da Assimilação. De acordo com essa teoria, o aprendizado significativo requer que a estrutura cognitiva do indivíduo contenha conceitos base com os quais ideias novas possam ser relacionadas (AUSUBEL, 1968; 2003). Por isso, o autor argumenta que o fator individual mais importante que influi na aprendizagem é o conhecimento prévio. Ausubel (2003) afirma que cada disciplina tem seus próprios conceitos, porém eles podem ser identificados e ensinados ao aluno de maneira que formem um conjunto de informações estruturadas hierarquicamente, sendo a maioria da aprendizagem e toda a retenção e organização de conteúdos hierárquica por natureza. Desse modo, o conhecimento precedente é relevante para o aprendizado futuro.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

No que se refere à classificação metodológica do trabalho, a presente pesquisa é descritiva, com abordagem quantitativa. Conforme disposto no Quadro 1, para a seleção da amostra dos discentes, partiu-se do número total de alunos (noventa) que ingressaram no curso de Ciências Contábeis no ano de 2009 em ambos os turnos (integral e noturno). A partir dessa amostra, foram feitas algumas exclusões. Primeiramente, foram excluídos onze alunos que ingressaram na IES por meio do processo de transferência, visto que estes foram dispensados de algumas disciplinas pelo fato de as terem cursado em outra IES, com isso, não constavam informações (nota e número de faltas) dessas disciplinas de que eles receberam dispensa. Dessa forma, permaneceram na amostra os discentes que ingressaram na instituição objeto da pesquisa por meio de vestibular ou Programa Alternativo de Ingresso no Ensino Superior (PAIES). Em seguida, foram excluídos da amostra aqueles cuja 'situação do aluno' fosse: abandono, desistência oficial, jubramento e reopção (mudança de curso por meio de um processo de escolha do discente). Assim, a amostra da pesquisa é composta por 63 estudantes que ingressaram no curso de Ciências Contábeis de uma Universidade Federal mineira no primeiro semestre de 2009, sendo 28 alunos do turno integral e 35 do turno noturno. Ressalta-se que alguns entre esses foram reprovados em algumas das disciplinas analisadas nesta pesquisa, resultando em 133 observações.

Quadro 1 – Seleção da Amostra da Pesquisa

| Etapa da Seleção dos Discentes | |
|---|----|
| Número de discentes que ingressaram na IES no primeiro semestre de 2009 | 90 |
| (-) Número de discentes que ingressaram na IES por transferência | 11 |
| (-) Número de discentes que abandonaram o curso | 06 |
| (-) Número de desistências oficiais | 06 |
| (-) Número de jubramento | 02 |
| (-) Número de reopção de curso | 02 |
| Total dos discentes da amostra da pesquisa | 63 |

Fonte: elaborado pelos autores

Os dados da pesquisa foram obtidos por meio de fontes primárias, em arquivos particulares da IES pública, a partir do histórico escolar dos discentes participantes do estudo, disponibilizado pela coordenação do curso de Ciências Contábeis.

O critério para a seleção das disciplinas considerou a Matriz Curricular do curso de Ciências Contábeis da IES pesquisada, sendo levantadas as disciplinas específicas de contabilidade. Essas disciplinas foram objeto de estudo conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – Disciplinas de Contabilidade da Matriz Curricular da IES

| Nome da Disciplina | Período | Codificação |
|---|----------------|--------------------|
| Disciplinas Iniciais | | |
| Contabilidade Introdutória I | 1º | I1 |
| Contabilidade Introdutória II | 2º | I2 |
| Disciplinas subsequentes | | |
| Contabilidade Intermediária I | 3º | CI1 |
| Contabilidade de Custos I | 3º | CC1 |
| Legislação e Contabilidade Comercial | 3º | LCC |
| Contabilidade Intermediária II | 4º | CI2 |
| Contabilidade de Custos II | 4º | CC2 |
| Contabilidade Avançada | 5º | CA |
| Análise de Custos | 5º | AC |
| Legislação e Contabilidade Tributária I | 5º | LT1 |
| Contabilidade Atuarial | 5º | CAT |
| Contabilidade Internacional | 6º | CIN |
| Teoria da Contabilidade | 6º | TC |
| Legislação e Contabilidade Tributária II | 6º | LT2 |
| Análise das Demonstrações Contábeis | 7º | ADC |
| Controladoria | 7º | CONT |
| Auditoria | 7º | AUD |
| Planejamento Estratégico e Orçamentário Empresarial | 8º | PEO |
| Perícia Contábil e Arbitragem | 8º | PCA |
| Laboratório Contábil I | 9º | LC1 |
| Contabilidade e Orçamento Público | 9º | COP |
| Contabilidade Nacional | 9º | CN |
| Laboratório Contábil II | 10º | LC2 |
| Tópicos de Legislação Tributária | 10º | TLT |

Fonte: elaborado pelos autores

De acordo com os objetivos descritos nas fichas da IES pesquisada, as disciplinas de Contabilidade Introdutória I e II (disciplinas iniciais de contabilidade ministradas no primeiro ano do curso) devem oferecer aos alunos os primeiros conhecimentos relativos às Ciências Contábeis e levá-los a desenvolver sua capacidade técnica da contabilização. Dessa forma, os conceitos e procedimentos ensinados nestas disciplinas serão aplicados às subsequentes, listadas no Quadro 2.

Os dados da pesquisa foram analisados por meio de estatística descritiva e regressão logística. O uso da regressão logística visa “descrever o comportamento entre uma variável dependente binária e variável independente métricas ou não métricas”, bem como “realizar previsões ou explicar a ocorrência de determinados fenômenos quando a variável dependente fosse de natureza binária” (FÁVERO *et al.*, 2009, p. 440). No presente estudo, a partir do desempenho (nota obtida) dos estudantes nas disciplinas iniciais de contabilidade, a técnica auxilia a prever o desempenho (aprovação ou reprovação) dos estudantes nas disciplinas contábeis subsequentes. A Equação 1 ilustra o modelo logístico testado nesta pesquisa.

$$DP = \beta_0 + \beta_1 NI1 + \beta_2 NI2 + \varepsilon \quad (\text{Equação 1})$$

Onde:

DP: variável binária com valor 1 quando o discente foi aprovado em uma das disciplinas subsequentes de contabilidade (relacionadas no Quadro 2);

NI1: nota final obtida na disciplina Contabilidade Introdutória 1;

NI2: nota final obtida na disciplina Contabilidade Introdutória 2.

Espera-se um sinal positivo para os coeficientes β_1 e β_2 , sugerindo que a nota obtida pelo estudante nas disciplinas iniciais de contabilidade está positivamente relacionada com a aprovação desse estudante nas disciplinas subsequentes do curso. Foram analisados também o teste de Nagelkerke, o teste Omnibus e a análise da razão de chances (ProbExp). O teste de Nagelkerke irá apresentar a estimativa da capacidade de determinação do modelo, enquanto o Omnibus permitirá verificar a significância do modelo desenvolvido. O teste de razão de chances aponta o impacto nas variáveis dependentes a partir das mudanças nas variáveis independentes. Por exemplo, se o resultado do teste realizado para a disciplina de Contabilidade Avançada for de 1,10, significará que, para cada aumento de uma unidade na nota da disciplina Contabilidade Introdutória I, a probabilidade de aprovação na disciplina Contabilidade Avançada é de 1,10.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 1 é apresentada a análise descritiva das notas obtidas pelos estudantes nas disciplinas iniciais e subsequentes de contabilidade.

Observa-se que a nota média dos estudantes variou de 66,48 (CIN) a 86,79 (LT1) pontos, sendo que grande parte das notas médias ficaram em torno de 70%, e a partir do sexto período apenas três disciplinas não tiveram a média nessa faixa.

Tabela 1 – Estatística Descritiva dos Dados

| Disciplina | Período | Nota Média | Desvio-Padrão | Mínimo | Máximo | Curtose | Assimetria |
|------------|---------|------------|---------------|--------|--------|---------|------------|
| I1 | 1 | 74,43 | 15,50 | 10 | 98 | 3,58 | -1,51 |
| I2 | 2 | 72,27 | 16,26 | 14 | 100 | 1,92 | -0,78 |
| CI1 | 3 | 75,01 | 11,41 | 17 | 100 | 5,66 | -1,48 |
| CC1 | 3 | 75,53 | 18,28 | 2 | 100 | 4,36 | -1,71 |
| LCC | 3 | 72,03 | 14,02 | 22 | 99 | 1,27 | -0,43 |
| CI2 | 4 | 71,32 | 10,53 | 52 | 98 | -0,08 | 0,94 |
| CC2 | 4 | 71,87 | 12,38 | 42 | 100 | 0,22 | 0,59 |
| CA | 5 | 74,24 | 17,43 | 6 | 100 | 3,82 | -1,51 |
| AC | 5 | 70,86 | 14,74 | 12 | 99 | 2,11 | -0,90 |
| LT1 | 5 | 86,79 | 19,32 | 8 | 100 | 3,51 | -1,91 |
| CAT | 5 | 68,15 | 17,01 | 7 | 100 | 2,41 | -0,83 |
| CIN | 6 | 66,48 | 18,25 | 8 | 100 | 1,00 | -0,83 |
| TC | 6 | 73,72 | 12,19 | 12 | 92 | 8,58 | -2,13 |
| LT2 | 6 | 82,38 | 18,62 | 7 | 100 | 2,67 | -1,42 |
| ADC | 7 | 73,78 | 17,49 | 0 | 100 | 3,40 | -1,42 |
| CONT | 7 | 74,56 | 18,41 | 15 | 100 | 2,44 | -1,38 |
| AUD | 7 | 79,47 | 20,26 | 0 | 100 | 5,49 | -2,06 |
| PEO | 8 | 77,22 | 14,48 | 0 | 100 | 7,39 | -1,89 |

| Disciplina | Período | Nota Média | Desvio-Padrão | Mínimo | Máximo | Curtose | Assimetria |
|------------|---------|------------|---------------|--------|--------|---------|------------|
| PCA | 8 | 75,08 | 11,91 | 0 | 98 | 11,14 | -1,95 |
| LC1 | 9 | 76,17 | 11,96 | 48 | 100 | -0,73 | 0,11 |
| COP | 9 | 74,84 | 13,33 | 0 | 100 | 10,98 | -2,45 |
| CN | 9 | 71,92 | 22,52 | 0 | 100 | 1,58 | -1,12 |
| LC2 | 10 | 70,89 | 11,64 | 60 | 100 | -0,88 | 0,65 |
| TLT | 10 | 68,61 | 18,14 | 0 | 100 | 1,98 | -0,60 |

Fonte: Elaborada pelos autores.

A partir do segundo período, observa-se que em várias disciplinas os alunos alcançaram a nota máxima (cem pontos). Com relação à nota mínima, das dez disciplinas analisadas a partir do sétimo período, sete obtiveram nota mínima igual a zero. Talvez esse resultado possa ser explicado pelo fato de o aluno ter desistido das disciplinas.

No que se refere às disciplinas introdutórias, as notas médias apresentaram estimativas próximas, no entanto, cabe destacar que, da I1 para a I2, as notas mínimas e médias aumentaram, com alunos alcançando a nota máxima na disciplina I2. Sugere-se, como explicação para esse comportamento, que o estudante tenha adquirido mais segurança frente à linguagem da ciência contábil.

Observou-se que nos períodos sétimo e oitavo, os discentes obtiveram a maior média de notas entre todos os períodos analisados, podendo esse desempenho ser atribuído ao grau de maturidade de conhecimento adquirido ao longo dos períodos anteriores. Outra explicação pode ser a metodologia de avaliação do docente, com um menor grau de dificuldade (ARAÚJO *et al.*, 2013).

Na Tabela 2 são apresentadas as estimativas dos coeficientes de correlação de *Pearson* das notas das disciplinas de Contabilidade Introdutória I e II com as notas das demais disciplinas analisadas, bem como suas respectivas significâncias.

Tabela 2 – Correlação das notas

| Período | Disciplina | I1 | I2 | Período | Disciplina | I1 | I2 |
|---------|---------------|--------|--------|---------|---------------|---------|--------|
| 3 | CI1 | 0,275 | 0,525 | 6 | LT2 | 0,553 | 0,019 |
| | Significância | 0,001* | 0,000* | | Significância | 0,000* | 0,830 |
| 3 | CC1 | 0,518 | 0,383 | 7 | ADC | 0,274 | 0,270 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,001* | 0,002* |
| 3 | LCC | 0,552 | 0,474 | 7 | CONT | 0,175 | 0,042 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,044* | 0,634 |
| 4 | CI2 | 0,429 | 0,460 | 7 | AUD | 0,138 | 0,099 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,113 | 0,258 |
| 4 | CC2 | 0,289 | 0,446 | 8 | PEO | 0,164 | 0,282 |
| | Significância | 0,001* | 0,000* | | Significância | 0,060** | 0,001* |
| 5 | CA | 0,485 | 0,561 | 8 | PCA | 0,186 | 0,474 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,032* | 0,000* |
| 5 | AC | 0,555 | 0,615 | 9 | LC1 | 0,172 | 0,385 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,048* | 0,000* |
| 5 | LT1 | 0,631 | 0,182 | 9 | COP | 0,284 | 0,254 |
| | Significância | 0,000* | 0,036* | | Significância | 0,001* | 0,003* |
| 5 | CAT | 0,367 | 0,429 | 10 | CN | 0,261 | 0,296 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,002* | 0,001* |
| 6 | CIN | 0,624 | 0,400 | 10 | LC2 | 0,295 | 0,246 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,001* | 0,004* |
| 6 | TC | 0,512 | 0,446 | 10 | TLT | 0,117 | 0,177 |
| | Significância | 0,000* | 0,000* | | Significância | 0,180 | 0,042* |

Fonte: elaborada pelos autores

Legenda: * Significante ao nível de 5%; ** Significante ao nível de 10%

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 2, verifica-se que algumas associações (por exemplo, CI1, PEO) apresentaram grau de significância estatística ao nível de 5% e 10%, entretanto, nenhuma das associações expôs grau de correlação forte (de acordo com os graus de classificações de HAIR JR. *et al.*, 2005).

Na Tabela 3 são ilustrados os resultados referentes à aplicação da regressão logística.

Tabela 3 – Resultado da Aplicação da Regressão Logística

| Siglas | Per | Nota1 | | | Nota2 | | | Omnibus Test | Nagelkerke | TC |
|--------|-----|--------|-------|---------|--------|-------|---------|--------------|------------|--------|
| | | B | Sig | ProbExp | B | Sig | ProbExp | | | |
| CI1 | 3 | 0,026 | 0,330 | 1,026 | 0,071 | 0,007 | 1,074 | 0,001 | 0,357 | 96,241 |
| CC1 | 3 | 0,068 | 0,002 | 1,071 | 0,029 | 0,188 | 1,030 | 0,000 | 0,346 | 94,737 |
| LCC | 3 | 0,044 | 0,097 | 1,045 | 0,019 | 0,546 | 1,019 | 0,072 | 0,164 | 96,992 |
| CI2 | 4 | 0,122 | 0,056 | 1,130 | -0,066 | 0,371 | 0,936 | 0,069 | 0,466 | 99,248 |
| CC2 | 4 | 0,048 | 0,022 | 1,049 | 0,012 | 0,623 | 1,012 | 0,014 | 0,169 | 93,233 |
| CA | 5 | 0,056 | 0,005 | 1,057 | 0,019 | 0,373 | 1,019 | 0,001 | 0,242 | 90,977 |
| AC | 5 | 0,079 | 0,001 | 1,082 | 0,043 | 0,049 | 1,044 | 0,000 | 0,434 | 94,737 |
| LT1 | 5 | 0,065 | 0,002 | 1,067 | 0,007 | 0,782 | 1,007 | 0,001 | 0,264 | 93,985 |
| CAT | 5 | -0,014 | 0,498 | 0,986 | 0,066 | 0,002 | 1,068 | 0,001 | 0,192 | 87,218 |
| CIN | 6 | 0,099 | 0,000 | 1,104 | 0,027 | 0,000 | 1,027 | 0,000 | 0,415 | 84,962 |
| TC | 6 | 0,063 | 0,012 | 1,065 | 0,001 | 0,963 | 1,001 | 0,012 | 0,235 | 96,992 |
| LT2 | 6 | 0,060 | 0,029 | 1,062 | -0,007 | 0,835 | 0,993 | 0,054 | 0,182 | 96,992 |
| ADC | 7 | 0,039 | 0,027 | 1,040 | -0,023 | 0,260 | 0,977 | 0,091 | 0,066 | 86,466 |
| CONT | 7 | -0,010 | 0,764 | 0,990 | -0,031 | 0,299 | 0,969 | 0,299 | 0,046 | 93,233 |
| AUD | 7 | 0,034 | 0,322 | 1,035 | -0,117 | 0,017 | 0,890 | 0,013 | 0,205 | 95,489 |
| PEO | 8 | 0,043 | 0,047 | 1,044 | 0,013 | 0,601 | 1,013 | 0,035 | 0,145 | 95,489 |
| PCA | 8 | 0,032 | 0,141 | 1,033 | 0,002 | 0,930 | 1,002 | 0,230 | 0,060 | 93,985 |
| LC1 | 9 | -0,007 | 0,858 | 0,993 | 0,020 | 0,543 | 1,020 | 0,833 | 0,012 | 96,992 |
| COP | 9 | 0,009 | 0,638 | 1,009 | 0,015 | 0,441 | 1,015 | 0,449 | 0,025 | 90,226 |
| CN | 9 | -0,008 | 0,728 | 0,992 | 0,056 | 0,007 | 1,057 | 0,008 | 0,152 | 90,977 |
| LC2 | 10 | 0,038 | 0,225 | 1,039 | 0,007 | 0,855 | 1,007 | 0,333 | 0,085 | 97,744 |
| TLT | 10 | 0,040 | 0,065 | 1,041 | -0,028 | 0,307 | 0,972 | 0,206 | 0,060 | 93,233 |

Fonte: elaborada pelos autores

De forma geral, identificou-se que o desempenho nas disciplinas introdutórias de contabilidade pode influenciar a aprovação do estudante nas posteriores, sobretudo em Contabilidade Intermediária (CI1 e CI2) e Avançada (CA) e em Contabilidade de Custos (CC1 e CC2), que estão mais diretamente relacionadas às disciplinas iniciais de contabilidade. Cumpre salientar que o impacto do desempenho nas matérias introdutórias na aprovação nas disciplinas de custos (CC1 e AC) pode ter ocorrido em face da abordagem de mensuração, avaliação e controle de estoque presentes nessas disciplinas. Destaca-se que, em Contabilidade de Custos I, a significância do conjunto dos coeficientes foi muito forte (significância estatística de 0,002), e o poder de explicação e classificação também (Nagelkerke 0,346, Omnibus Teste 0,000 e classificação do modelo geral de 94,737%), o que reforça o achado.

Em termos de efeito no percentual de chances de ocorrência de aprovação na disciplina, observou-se diferença significativa entre as notas obtidas em Contabilidade Introdutória I e II. Na relação da aprovação em Contabilidade de Custos I e a nota em Contabilidade Introdutória I, obteve-se uma significância estatística de 0,002 e razão de chances de 1,071, ou seja, para cada aumento de uma unidade na nota de I1, a probabilidade de o estudante ser aprovado é de 1,071, e em I2, apesar da razão de chances de 1,030, não se obteve uma significância estatística. Infere-se que esse comportamento pode ser devido ao fato de, em Contabilidade de Custos I, se tornar necessário o entendimento de operações básicas, por exemplo, com o razão contábil (conteúdo visto na disciplina I1).

Conforme pode ser observado na Tabela 4, a nota de Contabilidade Introdutória I não impacta o desempenho de Contabilidade Intermediária I, mas a de Contabilidade Introdutória II sim. Essas interferências sugerem algumas explicações, pois, em Contabilidade Intermediária I, trabalha-se com estoques, e em Contabilidade Introdutória II, por meio de operações com mercadorias que envolvem o registro e controle da movimentação da conta de estoques. Esse resultado corrobora o estudo de Reis *et al.* (2013), em que os autores afirmam que as operações com mercadorias são

aprofundamentos dos conhecimentos adquiridos na disciplina de Contabilidade Introdutória. Quanto aos componentes curriculares Análise de Custos e Contabilidade Internacional, tanto as notas em Contabilidade Introdutória I quanto em Contabilidade Introdutória II impactaram os respectivos desempenhos dos alunos, mostrando que o entendimento das disciplinas introdutórias iniciais é essencial para o desempenho nas disciplinas mais avançadas, relação que se traduz tanto em disciplinas de essência financeira (Contabilidade Internacional) quanto naquelas de essência gerencial (Análise de Custos). Cumpre salientar que, em Contabilidade Internacional, a significância do conjunto dos coeficientes foi muito forte (0,000 para CI1 e CI2), e o poder de explicação e classificação também, o que reforça o achado.

O desempenho em muitas disciplinas apresentou interferência com a nota do aluno apenas em Contabilidade Introdutória I, como é o caso da disciplina de Contabilidade de Custos II, Contabilidade Avançada, Análise de Custos, Legislação Tributária, Contabilidade Internacional e Teoria da Contabilidade. Essa interferência pode ser explicada pelo fato de essas disciplinas demandarem essencialmente os conhecimentos básicos das operações contábeis. Infere-se que este alicerce conceitual seja adquirido em Contabilidade Introdutória I.

No Quadro 4 é apresentada uma síntese das disciplinas subsequentes cuja aprovação dos discentes está relacionada com as notas obtidas nas disciplinas iniciais de contabilidade.

Quadro 4 – Disciplinas que sofrem interferência das disciplinas Contabilidade Introdutória I e II

| Contabilidade Introdutória I | Período | Contabilidade Introdutória II | Período |
|---|---------|-------------------------------|---------|
| Contabilidade de Custos I | 3º | Contabilidade Intermediária I | 3º |
| Contabilidade Avançada | 5º | Análise de Custos | 5º |
| Análise de Custos | 5º | Contabilidade Internacional | 6º |
| Legislação e Contabilidade Tributária I | 5º | | |
| Contabilidade Internacional | 6º | | |
| Teoria da Contabilidade | 6º | | |

Fonte: Elaborado pelos autores

Diante dos resultados alcançados, na verificação da hipótese, esta não pode ser rejeitada. A nota em Contabilidade Introdutória I está relacionada com a aprovação do discente em seis (27,27%) das 22 disciplinas subsequentes analisadas, e a nota de Contabilidade Introdutória II está vinculada à aprovação do discente em três (13,63%) das 22 disciplinas subsequentes analisadas. Este resultado corrobora os achados de Bernadi e Bean (2002) e Miranda et al. (2015), sugerindo que o desempenho do estudante nas disciplinas iniciais de contabilidade pode afetar a atuação deste nas matérias subsequentes do curso. Esse fato pode revelar a necessidade de mais debates sobre a relevância do sistema de pré-requisito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi identificar se a nota obtida pelo estudante nas disciplinas iniciais de contabilidade (Contabilidade Introdutória I e II), ministradas no primeiro ano do curso de Ciências Contábeis, está relacionada com a aprovação ou reprovação desse estudante nas disciplinas subsequentes do curso. O intuito foi verificar se o êxito do estudante nas disciplinas iniciais do curso afeta o desempenho subsequente. Foram analisadas as notas de 63 alunos que ingressaram no primeiro semestre de 2009 no curso de Ciências Contábeis de uma IES pública mineira, por meio da análise do histórico escolar dos estudantes.

A nota da disciplina Contabilidade Introdutória I está relacionada com a aprovação do discente em seis (27,27%) das 22 disciplinas subsequentes de contabilidade analisadas, e a nota da disciplina Contabilidade Introdutória II está vinculada à aprovação do discente em três (13,63%) das 22 disciplinas subsequentes analisadas. Percebe-se que o desempenho obtido pelo aluno nas disciplinas iniciais de contabilidade pode afetar a probabilidade de aprovação do estudante nas matérias subsequentes do curso.

Os resultados encontrados corroboram aqueles das pesquisas de Bernadi e Bean (2002) e Miranda *et al.* (2015). Esses autores identificaram que o discente que obteve êxito no início do curso terá forte probabilidade de ter um bom desempenho nas disciplinas subsequentes. Isso reforça a importância das disciplinas introdutórias de contabilidade, uma vez que o objetivo destas é construir um conhecimento contábil que será a base de aprendizado das demais disciplinas subsequentes do curso de Ciências Contábeis.

Salienta-se que este estudo trouxe significativas contribuições para a coordenação do Curso de Ciências Contábeis da IES pesquisada, uma vez que fez a instituição pensar na relevância das disciplinas de Contabilidade Introdutória, na necessidade de que elas sejam ministradas por professores capacitados e motivadores, na necessidade de escolhas adequadas de metodologias de ensino, tendo em vista que o alto aproveitamento do aluno nessas disciplinas poderá ser determinante para o êxito dele ao longo da graduação. Além disso, com os resultados será possível retomar a discussão

sobre a importância de um sistema de pré-requisito formal que impeça o discente de cursar uma disciplina mais avançada sem ter sido aprovado em uma disciplina básica.

Espera-se também que os resultados aventados possam motivar a elaboração de outras pesquisas semelhantes em diversas IES no Brasil, estimulando uma discussão de âmbito nacional acerca da importância de um sistema de pré-requisito, com o foco no compromisso das instituições de reduzirem as possibilidades de o estudante avançar no curso com dificuldades que poderiam ser mais bem sanadas com o desempenho nas disciplinas introdutórias, mesmo inserindo barreiras para o avanço do estudante na grade curricular.

O sistema de pré-requisito se justifica pelos resultados da pesquisa, os quais demonstraram que o desempenho alcançado pelos alunos em Contabilidade Introdutória I e II tem influência principalmente nas disciplinas de Contabilidade Geral (Contabilidade Intermediária I e II e Contabilidade Avançada) e nas de Custos (Contabilidade de Custos I e II e Análise de Custos).

Dessa forma, os resultados desta pesquisa confirmam aqueles encontrados por Bernardi e Bean (1999; 2002). Esses autores identificaram que o desempenho dos alunos do curso de Ciências Contábeis é influenciado pelo resultado obtido nas disciplinas iniciais de contabilidade, sugerindo que o sistema de pré-requisito é adequado.

Tem-se, como limitação da pesquisa, o fato de não terem sido considerados no modelo outros fatores que podem influenciar no desempenho final do discente, como característica do quadro docente (exemplos: titulação, metodologia das aulas e das avaliações, regime de trabalho, entre outros), da IES (fatores como recursos tecnológicos, infraestrutura, recursos didáticos, instalações), e outras variáveis referentes aos alunos e que não foram relacionadas ao desempenho anterior (exemplo: gênero, renda familiar, capacidade cognitiva, horas dedicadas aos estudos, inserção no mercado de trabalho). Outra limitação é a amostragem não aleatória, o que impossibilita a generalização dos resultados. Nesse sentido, estudos futuros podem investigar e ampliar a amostra desta pesquisa, incluindo dados de outras instituições de ensino, bem como aprofundar a investigação por meio da inclusão de variáveis de controle.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, C. S. de. *O ensino de contabilidade introdutória nas universidades públicas do Brasil*. 2002. 155 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- ANDRADE, J. X.; CORRAR, L. J. Condicionantes do desempenho dos estudantes de contabilidade: evidências empíricas de natureza acadêmica, demográfica e econômica. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 1, n. 1, pp. 62-74, 2008.
- ARAÚJO, E. A. T.; CAMARGOS, M. A.; CAMARGOS, M. C. S.; DIAS, A. T. Desempenho acadêmico de discentes do curso de Ciências Contábeis: uma análise dos seus fatores determinantes em uma IES privada. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 24, n. 1, pp. 60-83, 2013.
- AUSUBEL, D. P. *Aquisição e retenção de conhecimentos: Uma perspectiva cognitiva*. Lisboa: Editora Plátano, 2003.
- AUSUBEL, D. P.; STAGER, M.; GAITE, A. J. Retroactive facilitation in meaningful verbal learning. *Journal of Educational Psychology*, v. 59, n. 4, pp. 250-255, Aug 1968.
- BERNARDI, R. A.; BEAN, D. F. The importance of performance in Intermediate Accounting I on performance in a subsequent accounting course. *The Accounting Educators' Journal*, v. 14, pp. 1-13, 2002.
- BERNARDI, R. A.; BEAN, D. F. Preparer versus user introductory sequence: the impact on performance in Intermediate Accounting I. *Journal of Accounting Education*, v. 17, n. 2-3, pp. 141-156, 1999.
- BRASIL. *Parecer CNE/CES 1.301*, de 07 de dezembro de 2001. Diretrizes Curriculares Nacionais para os Cursos de Química. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES1303.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2016.
- BRASIL. *Resolução CNE/CES n. 10*, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 10 maio 2016.
- CAIADO, J.; MADEIRA, P. Determinants of the academic performance in undergraduate courses of the accounting. *Munich Personal Repec Archive*, n. 2199, 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). *Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro*. 2011.
- DUTRA, O. T. *Proposta de uma matriz curricular para o curso de Ciências Contábeis na Grande Florianópolis*. 2003. 162 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2009.
- FÓRUM DE PRÓ-REITORES DE GRADUAÇÃO DAS UNIVERSIDADES BRASILEIRAS (FORGRAD). *Diretrizes Curriculares para os Cursos de Graduação*. 2000. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/DocDiretoria.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2016.
- FREITAS, A. A. M. Acesso ao ensino superior: estudo de caso sobre características de alunos do ensino superior privado. *Revista Inter*

Ação, v. 29, n. 2, pp. 261-276, 2004.

GEIGER, M. A.; OGILBY, S. M. The first course in accounting: Students' perceptions and their effect on the decision to major in accounting. *Journal of Accounting Education*, v. 18, n. 2, pp. 63-78, 2000.

GLEWWE, P. W.; HANUSHEK, E. A.; HUMPAGE, S. D.; RAVINA, R. Scholl resources and educational outcomes in developing countries: a review of the literature from 1990 to 2010. *Working Paper*, National Bureau of Economic Research, Out. 2011. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w17554.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2015.

HAIR JR., J. F. et al. *Análise multivariada de dados*. São Paulo: Bookman, 2005.

INGRAM, R. W. A note on teaching debits and credits in elementary accounting. *Issues in Accounting Education*, v. 13, n. 2, pp. 411-415, May 1998.

IUDÍCIBUS, S. (Coord.). *Contabilidade Introdutória*. Equipe de professores da FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2007.

LEATHERS, P. E.; SULLIVAN, J. A.; BERNSTEIN, J. The CPA examination-profile of the successful candidate. *Advances in Accounting*, n. 1, pp. 105-125, 1984.

LOBOSCO, I. F. *Caso-problema no ensino de Contabilidade Introdutória: um estudo da percepção dos alunos do curso de graduação quanto à sua aplicabilidade no desenvolvimento de competências e habilidades*. 186 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2007.

LUCKESI, C. C. *Verificação ou Avaliação: o que pratica a escola? Governo do Estado do Ceará*, 2010. Disponível em: <http://www2.ccv.ufc.br/newpage/conc/seduc2010/seduc_dir/download/avaliacao1.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2015.

MANDILAS, A; KOURTIDIS, D.; PETSAKIS, Y. Introductory course in accounting-Factors affecting the choice of students' consideration. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, v. 6, n. 11, 2010.

MARION, J. C. *O ensino de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1996.

MIRANDA, G. J.; LEMOS, K. C. S.; PIMENTA, A. S. O.; FERREIRA, M. A. Determinantes do Desempenho Acadêmico na Área de Negócios. *Meta: Avaliação*, v. 7, pp. 175-209, 2015.

MUNHOZ, A. M. H. *Uma análise multidimensional da relação entre inteligência e desempenho acadêmico em universitários ingressantes*. 135 p. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2004.

NOGUEIRA, D. R. Desempenho acadêmico X estilos de aprendizagem segundo Honey-Alonso: uma análise com alunos do curso de Ciências Contábeis. *Revista Espaço Acadêmico*, v. 12, n. 137, pp. 80-89, 2012.

OLIVEIRA, K. L. de; SANTOS, A. A. A. dos. Compreensão em leitura e avaliação da aprendizagem em universitários. *Psicologia: reflexão e crítica*, v. 18, n. 1, pp. 118-124, 2005.

PONTES NETO, José A. da S. Teoria da aprendizagem significativa de David Ausubel: perguntas e respostas. *Série-Estudos – Periódico do Mestrado em Educação da UCDB*, n. 21, pp.117-130, jan./jun. 2006.

REIS, P. N. C.; MELO, F. A. O.; SOUZA, A. R.; RODRIGUES, F. M. T. Contabilidade Introdutória: sua importância na formação do futuro contador. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, SEGET, 10, 23 a 25 de outubro, Resende, RJ. *Anais...* Resende: SEGET, 2013. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos13/9418352.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

SILVA, V. R. da; OLIVEIRA, K. G. de; ROGERS, P.; MIRANDA, G. J. Comportamento e Desempenho Acadêmico no Curso de Ciências Contábeis. In: Congresso ANPCONT, IX, 2015, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ANPCONT, 2015.

SMITH, J. *Articulation of high school bookkeeping and college elementary accounting*. Tese (Doutorado). University of Oklahoma, 1968. Disponível em: <<https://shareok.org/bitstream/handle/11244/2394/6814208.PDF?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 05 maio 2016.