

Administração, Gestão e Custos

Organização: Jader Luís da Silveira



Editora
MultiAtual

v.1
2021

Administração, Gestão e Custos

Organização: Jader Luís da Silveira



Editora
MultiAtual

v.1
2021

© 2021 – Editora MultiAtual

www.editoramultiatual.com.br

editoramultiatual@gmail.com

Editor Chefe e Organizador: Jader Luís da Silveira

Editoração e Arte: Resiane Paula da Silveira

Capa: Freepik/MultiAtual

Revisão: Respectiveos autores dos artigos

Conselho Editorial

Ma. Heloisa Alves Braga, Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais, SEE-MG

Me. Ricardo Ferreira de Sousa, Universidade Federal do Tocantins, UFT

Me. Guilherme de Andrade Ruela, Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF

Me. Glauber de Araújo Barroco Lobato, Fundação Getúlio Vargas, FGV

Esp. Ricael Spirandeli Rocha, Instituto Federal Minas Gerais, IFMG

Ma. Luana Ferreira dos Santos, Universidade Estadual de Santa Cruz, UESC

Me. Guilherme de Andrade Ruela, Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF

Ma. Ana Paula Cota Moreira, Fundação Comunitária Educacional e Cultural de João Monlevade, FUNCEC

Me. Camilla Mariane Menezes Souza, Universidade Federal do Paraná, UFPR

Ma. Jocilene dos Santos Pereira, Universidade Estadual de Santa Cruz, UESC

Esp. Alessandro Moura Costa, Ministério da Defesa - Exército Brasileiro

Ma. Tatiany Michelle Gonçalves da Silva, Secretaria de Estado do Distrito Federal, SEE-DF

Dra. Haiany Aparecida Ferreira, Universidade Federal de Lavras, UFLA

Me. Arthur Lima de Oliveira, Fundação Centro de Ciências e Educação Superior à Distância do Estado do RJ, CECIERJ

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

S587 Silveira, Jader Luís da
Administração, Gestão e Custos / Jader Luís da Silveira
(organizador). – Formiga (MG): Editora MultiAtual, 2021. 132 p. : il.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

ISBN 978-65-993373-9-0

DOI: 10.5281/zenodo.4646450

1. Administração Geral. 2. Gestão. 3. Custos. 4. Negócios e
Economia. I. Silveira, Jader Luís da. II. Título.

CDD: 336.006

CDU: 354

*Os artigos, seus conteúdos, textos e contextos que participam da presente obra apresentam
responsabilidade de seus autores.*

Downloads podem ser feitos com créditos aos autores. São proibidas as modificações e os
fins comerciais.

Proibido plágio e todas as formas de cópias.

Editora MultiAtual
CNPJ: 35.335.163/0001-00
Telefone: +55 (37) 99855-6001
www.editoramultiatual.com.br
editoramultiatual@gmail.com

Formiga - MG

Catálogo Geral: <https://editoras.grupomultiatual.com.br/>



AUTORES

Aline Leandro Nunes

Bárbara Ádria O.Farias Fernandes

Daura Helena Jales Dantas Duarte

Dênia dos Santos Evangelista

Elisabete Stradiotto Siqueira

Flávio Régio Brambilla

João Carvalho Lobo Neto

José Luiz Nunes Fernandes

José Márcio Barcelos Muniz

Luís Renato de Lima Régis

Maicon da Silva

Raíssa Rani Batista de Oliveira Tavares

Rodrigo Santos da Mata

Sheila Maria Messias Lima

APRESENTAÇÃO

Olá leitor! Seja bem-vindo a obra “Administração, Gestão e Custos”. Este e-book foi concebido diante artigos científicos especialmente selecionados por pesquisadores da área.

Os conteúdos apresentam considerações pertinentes sobre os temas abordados diante o meio de pesquisa e/ou objeto de estudo. Desta forma, esta publicação tem como um dos objetivos, garantir a reunião e visibilidade destes conteúdos científicos por meio de um canal de comunicação preferível de muitos leitores.

Este e-book conta com trabalhos científicos de diferentes áreas da Administração, Gestão e Custos, contabilizando contribuições de diversos autores. É possível verificar a utilização de muitas metodologias de pesquisa aplicadas, assim como uma variedade de objetos de estudo.

SUMÁRIO

Capítulo 1 MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS TOTAIS DO PONTO DE AÇAÍ José Luiz Nunes Fernandes, Bárbara Ádria O.Farias Fernandes e João Carvalho Lobo Neto	8
Capítulo 2 ACCOUNTABILITY E A ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: UM ESTUDO SOBRE OS MOTIVOS QUE CAUSARAM A REJEIÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS CAPIXABAS Rodrigo Santos da Mata e José Márcio Barcelos Muniz	35
Capítulo 3 VISÃO DO ESTUDANTE DO ENSINO SUPERIOR PRIVADO DE GESTÃO SOBRE PRÁTICAS DE COCRIAÇÃO DE VALOR Maicon da Silva e Flávio Régio Brambilla	51
Capítulo 4 APLICAÇÃO DE INDICADORES FINANCEIROS E DE GESTÃO NAS PRINCIPAIS IFES DE MINAS GERAIS Dênia dos Santos Evangelista	73
Capítulo 5 QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO DOS EMPREENDEDORES DO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN Daura Helena Jales Dantas Duarte, Aline Leandro Nunes, Elisabete Stradiotto Siqueira, Luís Renato de Lima Régis, Sheila Maria Messias Lima e Raissa Rani Batista de Oliveira Tavares	113
Biografias CURRÍCULOS DOS AUTORES	129



Capítulo 1

MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS TOTAIS DO PONTO DE AÇAÍ

José Luiz Nunes Fernandes
Bárbara Ádria O.Farias Fernandes
João Carvalho Lobo Neto

MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS TOTAIS DO PONTO DE AÇAÍ

José Luiz Nunes Fernandes

Prof. UFPA/FACICON

Doutorando NAEA/UFPA

jluiz@ufpa.br

Bárbara Ádria O.Farias Fernandes

Prof. UNOPAR

Doutora Administração UNAMA

barbaraadria@yahoo.com.br

João Carvalho Lobo Neto

Prof. UFPA/FACICON

Mestrando UFPA/PPGE

lobocontabil@yahoo.com.br

RESUMO

Tradicionalmente os custos são apurados quando considerados os fatores endógenos às entidades econômicas, esses denominados de custos de produção. A literatura aponta que na composição dos custos totais existem e devem ser mensurados os custos de transação, porém essa mensuração é desafiadora. Neste sentido, o objetivo dessa pesquisa é mensurar o custo de transação na composição dos custos totais do ponto de venda de açaí localizados na cidade de Belém, Estado do Pará. Por meio de pesquisa exploratória, pontos de venda de açaí foram pesquisados no sentido de identificar a composição do custo total. A pesquisa chegou à conclusão que cada litro do vinho de açaí produzido em um ponto de venda tem o custo unitário de R\$ 4,57 para uma produção diária de 100 litros.

Palavras Chave: Mensuração. Custos. Vinho do Açaí. Ponto de Venda do Açaí.

ABSTRACT

Traditionally, costs are calculated when factors that are endogenous to economic entities are considered, these are called production costs. The literature points out that

in the composition of total costs, transaction costs exist and must be measured, but this measurement is challenging. In this sense, the objective of this research is to measure the transaction cost in the composition of the total costs of the açai selling point located in the city of Belém, State of Pará. Through exploratory research, açai selling points were researched in order to identify the composition of the total cost. The research came to the conclusion that each liter of açai wine produced at a point of sale has a unit cost of R \$ 4.57 for a daily production of 100 liters.

Keywords: Measurement. Costs. Açai wine. Açai Point of Sale.

1 INTRODUÇÃO

À jusante da cadeia produtiva do açai está o ator que transaciona o suco ou vinho, como regra no varejo e com o consumidor final. Esse ator adquire os materiais de produção e os transforma. Na visão interna, a somatória dos fatores de produção compõe o custo de produção, porém essa visão é parcial, pois existem outras despesas que devem ser agregadas aos custos internos. Esses são os custos de transação.

Com visão endógena à entidade econômica, Martins (2009) explica que, custo é o consumo de recursos voltados à produção de bens e serviços e que esse só ocorre quando os fatores de produção são utilizados no processo produtivo e os exemplifica: materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação.

Porém, com visão exógena, North (2018) argumenta que os custos totais de produção resultam da somatória dos custos internos ou de produção com os custos externos ou de transação, porém alerta para o fato de que esses custos de transação são de caráter custoso quanto sua mensuração.

A competitividade entre empresas realça a importância de apuração dos custos e, assim, Martins (2009) reconhece que o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável, ou se não o for rentável, como esses poderão ser gerenciados no sentido de reduzi-los sem que a qualidade do produto seja negligenciada.

A relevância dos custos de transação na composição dos custos totais é destacada por Fiani (2011), quando entende que em qualquer processo produtivo existe transações e estas envolvem custos que são os de transação necessários para

a produção do bem, portanto, existem custos de transação em todos os setores da economia, na indústria, no comércio, no sistema financeiro etc.

A visão tradicional contábil de apuração dos custos considera os fatores endógenos quando consumidos na produção dos bens e serviços como: matéria-prima, mão de obra e os gastos gerais de fabricação (MARTINS, 2009). Portanto, essa visão não considera os recursos exógenos a organização e que impactam à apuração dos custos.

Destaca-se o entendimento de Besanto et al. (2006), quando expressam que os custos contábeis não são adequados para a tomada de decisão nas empresas e, nesse sentido, as decisões empresariais exigem medição de custos econômicos. Nesse contexto Wang (2003) com visão exógena à entidade econômica expressa que a mensuração dos custos de transação não é tarefa simples e sintetiza os principais métodos de mensuração, entre outros, utilizados por pesquisadores como: (i) soma dos recursos necessários para localizar possíveis parceiros e para efetivar as transações; (ii) diferença entre o preço pago pelo comprador e o preço recebido pelo vendedor etc.

O entendimento de Arrow (1969) é evidenciado quando o autor expressa que a identificação dos custos de transação em diferentes contextos e sob diferentes sistemas de alocação de recursos deve ser um item importante da agenda de pesquisa voltada a alocação de recursos.

Diante do panorama antes explicitado aflorou o seguinte problema de pesquisa norteador desse trabalho de investigação acadêmica: **Como mensurar os custos de transação na composição dos custos totais do ponto de açaí?**

O contexto antes descrito conduz ao propósito do presente artigo, assim fixa-se como objetivo a pesquisa mensurar o custo transação na composição dos custos totais do ponto de venda de açaí localizados na cidade de Belém, Estado do Pará.

Quanto a relevância da pesquisa, realça-se o entendimento de Martins (2009) quando diz, que no tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo que poderão impactar o ponto de açaí, em

especial sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção.

Justifica-se a importância da pesquisa ao citar Coase (1988, p.6) quando diz que “sem o conceito de custos de transação, que está amplamente ausente das atuais teorias econômicas é impossível entender o funcionamento do sistema econômico, analisar muitos de seus problemas de uma maneira útil”.

O desafio da pesquisa é destacado pelos entendimentos de Coleman (et al, 2006), quando expressam existir dificuldades de mensuração dos custos de transação no âmbito de agronegócio. Ademais, com o avanço da sociedade e da tecnologia atrelada a essa evolução, a lógica de extrativismo tradicional passou a ter influência do grande capital, empresas nacionais e internacionais, realidade que desencadeou uma remodelagem e reconfiguração na lógica do trabalho e dos trabalhadores do açaí, o que proporcionou amplo campo de pesquisa (RIBEIRO, 2014).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Teoria dos Custos de Transação (TCT)

O tema voltado à TCT é parte do campo disciplinar da economia das organizações e, por esse motivo, o interesse de estudo é nas firmas e os aspectos voltados à dualidade de organizações e competição. A continuidade das firmas também é de interesse da economia das organizações (BARNEY; HESTERLY, 2014).

O campo disciplinar da economia das organizações, nos entendimentos de Barney e Hesterly (2014), absorve quatro principais correntes de pesquisa: (i) Economia dos custos de transação; (ii) Teoria da agência; (iii) Administração estratégica; e (iv) Economia da cooperação.

Por outro lado, as instituições são as regras do jogo em uma sociedade, assim as instituições conjuntamente com os condicionamentos convencionais concebidos pela teoria econômica determinam as oportunidades em uma sociedade e as organizações são criadas para aproveitar essas oportunidades (NORTH, 2018).

Observa-se o entendimento de North (2018, p.54), quando aborda a Teoria Institucional, que expressa que essa é elaborada a partir de uma teoria do comportamento humano combinada com a teoria dos custos de transação e afirma que “as instituições afetam o desempenho da economia mediante o seu efeito sobre os custos de transação e de produção”.

Quanto a Economia dos custos de transação, alvo dessa pesquisa, a questão norteadora é: porque as firmas existem? Isso faz sentido, especialmente no contexto da teoria microeconômica neoclássica (BARNEY; HESTERLY, 2014). Para responder esse questionamento, que aparentemente é simples, faz-se necessário se recuar no tempo.

As teorias econômicas clássica e neoclássica, alicerçadas pelos entendimentos de Adam Smith, induzem que o mercado tem habilidade para coordenar a produção e realizar as transações econômicas por um custo muito mais baixo e sem a participação do governo (BARNEY; HESTERLY, 2014).

A ideia norteadora de Smith, ao publicar a obra “A Riqueza das Nações”, foi de que a “mão invisível” do mercado poderia coordenar um sistema descentralizado de preços. Nesse contexto, Coase (1937) faz o seguinte questionamento: se o mercado é tão eficiente para coordenar transações econômicas, por que ele gerencia todas as transações, de outro modo, por que haveria transações gerenciadas pelas firmas?

Em 1937, Coase publicou o artigo intitulado “The nature of the firm” e respondeu o porquê da existência das firmas ao dizer que a razão da existência das firmas deve-se ao fato de que, às vezes, o custo de gerenciar transações econômicas por meio de mercados é maior do que o custo de gerenciar as transações econômicas dentro dos limites de uma empresa.

No contexto anterior, o custo de usar o sistema de preços envolve atividades tais como a descoberta de quais são os preços, a negociação e renegociação dos contratos, a fiscalização e a resolução de conflitos, ou seja, os custos de transação. Wang (2003) explica que os custos de transação na formulação original de Coase (1937) tratam ao custo de usar os mecanismos de preço, de outra maneira, o custo de realizar uma transação por meio de uma troca com o mercado. A mais duradoura contribuição do artigo de Coase (1937) foi colocar os custos de transação no centro da questão da existência das firmas e sugerir que o mercado e firmas são alternativas para gerenciar transações (BARNEY; HESTERLY, 2014).

Aflora neste contexto o estudo da Nova Economia Institucional (NEI), a qual pode ser estudada sob dois níveis: (i) ambiente institucional que trata das macroinstituições como a legislação que regula um país; e (ii) as instituições de governança que estudam as microinstituições como os regimentos internos de uma empresa (CALEMAN, 2006).

No contexto, os arranjos institucionais surgem como resposta à necessidade de minimização dos custos de transação e de produção e, nesse segmento, a internalização das transações resulta da comparação entre os custos hierárquicos e os burocráticos internos à firma com os custos via mercado.

Na evolução da pesquisa, destaca-se a resposta de Williamson (1975) para a existência das firmas como o núcleo da TCT. Desta forma, Williamson (1975) diz que tanto o mercado como as hierarquias são instrumentos alternativos, complementares e não excludentes para um conjunto de transações. E esses, mercados e hierarquias, são denominados de “mecanismos de governança”.

Destaca-se que a governança de mercado depende dos preços, da competição e dos contratos e, por outro lado, as formas hierárquicas de governança reúnem as partes para uma transação sob o controle direto de terceiros e, nesse contexto, essa autoridade envia esforços para manter os atores envolvidos numa transação, informados de seus direitos e obrigações (WILLIAMSON, 1975).

A Teoria dos Custos de Transação (TCT) é considerada um apêndice da Nova Economia Institucional (NEI). Nessa continuação, Williamson (1985) explicou e a diferenciou de outras teorias que estudam a economia das organizações ao apontar: (i) seu caráter microanalítico; (ii) ao incorporar os pressupostos comportamentais; (iii) ao considerar relevantes os investimentos em ativos específicos e; (iv) reconhecer a firma, uma estrutura de governança, e não mera função de produção (CALEMAN et al., 2006).

Os atores econômicos envolvidos em transações, sob os preceitos da TCT, podem incorrer em dois pressupostos comportamentais: (i) a racionalidade limitada e; (ii) o oportunismo. Quanto à racionalidade limitada, essa significa que aqueles que estão envolvidos nas transações econômicas são intencionalmente racionais, mas apenas de modo limitado. Já o oportunismo, esse inclui mentir, roubar e trapacear, revelação incompleta ou distorcida de informações com o sentido de enganar, alterar, disfarçar, ofuscar e confundir parceiros numa transação (WILLIAMSON, 1975).

Os pressupostos comportamentais antes expressos podem ser mitigados pela forma de governança, se de mercado ou hierárquica, e nesses casos Barney e Hesterly (2014) explicam que a governança das transações econômicas é onerosa e os mercados têm custos fixos mais baixos comparados com a forma de governança hierárquica.

Por outro lado, se a estrutura de governança de mercado permitir que os participantes realizem trocas que reduzam os problemas originados pela racionalidade limitada e o oportunismo, então, o mercado será preferível à hierarquia como forma de governança, porém, se o mercado não resolver os problemas dos pressupostos comportamentais das transações, diante disto, as estruturas hierárquicas de governança, embora mais caras, deverão de ser envidadas (BARNEY; HESTERLY, 2014).

Destaca-se que a identificação da melhor forma de governança, mercado ou hierarquia induz para que na medida que os custos de mensuração de um atributo declinam, maior número de atividades será conduzido pelo mercado e, conseqüentemente, menor quantidade de atividades será desenvolvida dentro da firma (BARZEL, 2002).

Observa-se que a sociedade é composta por conjunto de instituições e, nessa direção, North (2018) entende que as instituições são as regras do jogo em uma sociedade e nessa dinâmica regulam o intercâmbio humano, sejam eles políticos, sociais ou econômicos. As instituições afetam o desempenho econômico em decorrência do seu efeito sobre os custos de transação e produção e, juntamente com a tecnologia presente as instituições, determinam os custos de transação e de produção os quais compõem os custos totais (NORTH, 2018).

Como extensão do pensamento de Coase (1937), antes desenvolvido, é o desafio da mensuração ou medição que se explica a existência das firmas. Por esse ângulo, Alchian e Demsetz (1972) entendem que os problemas de mensuração são função das equipes de produção, ademais os processos produtivos e da complexidade, a produção em equipe produzem mais cooperação do que a produção com atuação isolada. O entendimento de North (2018, p.33) é de que “o problema teórico fundamental que subjaz à questão da cooperação é a maneira pela qual os indivíduos obtêm conhecimento sobre as preferências e o comportamento provável uns dos outros”.

Identifica-se, ainda, os entendimentos de Benham e Benham (2001), os quais levantam o desafio de que, quando os indivíduos escolhem obter um bem ou buscar uma meta, os preços relevantes que enfrentam são os custos de oportunidade completos de suas escolhas. Estes custos de oportunidade incorporam não apenas o preço em dinheiro do bem, mas também os custos de transação para obter o bem.

Em entendimento complementar, Besanko et al. (2006, p.43) exteriorizam a fragilidade do custo apurado sobre os preceitos contábeis quando expressa “os custos que aparecem em demonstrações contábeis não são necessariamente adequados para a tomada de decisões em uma empresa. As decisões empresariais exigem a medição dos custos econômicos, que se baseiam no conceito de custo de oportunidade”.

Por outro lado, a TCT considera três os atributos das transações (WILLIAMSON, 1985): (i) frequência que está relacionada com a recorrência das transações; (ii) o grau de incerteza em que as transações estão sujeitas; (iii) especificidades dos ativos a qual está relacionada aos custos advindos da não possibilidade de alocação alternativo daquele ativo em outra transação qualquer. A expressão de Azevedo (1996) é de que a especificação do ativo é o atributo mais relevante para o estudo das estruturas de governança. Williamson (1996) também afirma que dentre os atributos, o investimento em ativo específico tem papel relevante. Essa característica está voltada para as especificações técnicas, competência dos recursos humanos e a localização dos referidos ativos tangíveis.

Por oportuno, Barney e Hesterly (2014) dizem que quanto maior for o valor investido em um ativo específico e às transações dele decorrentes, maior será a ameaça do oportunismo. Um ativo específico também possibilita que uma transação seja realizada de forma particular e esta especificidade reduz as alternativas de fornecimento, já que apenas alguns produtores são capazes de ofertar um dado produto ou seus substitutos próximos (GROVER; MALHORTA, 2003).

Fiani (2011) explica que todo e qualquer processo produtivo envolve transações e exemplifica que para produzir qualquer bem será necessário consumir materiais, contratar mão de obra, reconhecer a depreciação de máquinas, consumo de energia etc. E o bem depois de acabado será ainda necessário contratar distribuidores, transportadoras e essas contratações envolvem custos e estes são os de transação necessários a produção do bem. Assim, à percepção de North (2018), ao considerar que os custos de transação fazem parte dos de produção precisa-se de um novo quadro analítico microeconômico. A Figura 1, em seguida, demonstra sinteticamente a composição do custo total no ponto de venda do açai.

Figura 1. Composição do custo total no ponto de venda do açai

CUSTOS DE TRANSAÇÃO +	CUSTOS DE PRODUÇÃO +	= CUSTO TOTAL
<ul style="list-style-type: none"> • Licença junto à Prefeitura • Impostos como Empreendedor • etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Rasa de açaí • água • etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Vinho do açaí/litro

Fonte: Elaborado pelos autores, 2019.

Neste ambiente, Coleman et al. (2006) alertam para o fato que a mensuração dos custos de transação é desafiadora tarefa dada à complexidade dos conceitos envolvidos e o efeito sinérgico entre os custos de transação, os custos de produção e o ambiente institucional. Destaca-se, ainda, que algumas críticas à Nova Economia Institucional (NEI) estão nos fatos da aparente dificuldade de mensurar os custos de transação (ZYLBERSZTAJN; GRAÇA, 2002).

2.1.1 Mensuração dos custos de transação

Evidencia-se o trabalho precursor desenvolvido por Wallis e North (1986), referente à análise dos valores dos custos de transação construído nos Estados Unidos no período de 1870 a 1970 (BENHAM; BENHAM, 1998). Identifica-se também pesquisa envidada por Zylbersztajn e Graça (2002) à qual buscaram apurar o custo de abertura de novas firmas no setor de confecções no Brasil. O trabalho de Benham e Benham (2004) também se destaca quando a proposta fora mensurar o custo de transação a partir do custo de oportunidade.

Ao desenvolver os estudos dos mecanismos de governança, Williamson (1996) reconhece ser difícil a efetiva mensuração dos custos de transação. Nesse contexto, o desafio da mensuração dos custos de transação é destacado também por Zylbersztajn e Graça (2002), quando entendem que a mensuração dos custos de transação representa um *gap* na TCT ao identificar a dificuldade de efetivamente levantar os custos de uma transação, abre-se, a partir da “Teoria dos Custos de Mensuração – (TCM)”, um campo de estudo que diz respeito ao desenvolvimento de modelos teóricos complementares à TCT.

Entende-se assim que a TCM representa apêndice a teoria maior denominada de TCT e, nessa compreensão, Zylbersztajn e Graça (2002, p.22) afirmam que a “Teoria dos Custos de Mensuração”, dá origem a um conjunto de implicações nos tradicionais conceitos da TCT, principalmente nos relativos à convicção de que os ativos específicos são fatores de maior impacto na escolha do mecanismo de governança.

Os desafios da mensuração dos custos de transação são destacadas por Benham e Benham (2004) quando expressam: (i) o próprio termo “custos de transação” não apresenta uma terminologia padrão, mas diferentes definições de acordo com a orientação teórica adotada pelo autor; (ii) a estimação dos custos de transação é complexa, na medida que fica difícil separar os custos de produção dos de transação, pois ambos são determinados em conjunto; (iii) apesar de serem consideradas equivalentes às condições de transação, às instituições envolvidas, às redes de contatos individuais, à habilidade de negociação, o capital social e a confiança desenvolvida entre os agentes, as questões étnicas, entre outros fatores, podem conferir custos diferentes a uma mesma transação.

Registra-se que Williamson (1996) reitera que, apesar dos avanços no conceito de custos de transação, a mensuração destes é ainda difícil, deficiência suprida, em parte, pela análise comparativa entre os diferentes modos de governança.

Inobstante as dificuldades antes apresentadas, a mensuração dos custos de transação torna-se relevante à medida que permite estudos específicos sobre impacto gerado pelas mudanças institucionais, definição e garantia dos direitos de propriedade, além dos ganhos da firma com a escolha das melhores opções estratégicas (ZYLBERSZTAJN, 2003). Nessa circunstância, merece citação o destaque expresso por Wang (2003) quando evidencia a frase de autoria de Lord Kelvin inscrita no edifício de Ciências Sociais da Universidade de Chicago: “Quando você não pode medir, seu conhecimento é escasso e insatisfatório”.

As percepções de Wang (2003), ao citar Coase (1937, 1961) sobre a mensuração dos custos de transação diz que os mecanismos de preço devem ser usados, ou ainda, a mensuração dos custos de transação deve ser por meio de troca em mercado. No referido contexto destaca-se Barzel (1982), quando enfatiza que os indivíduos somente fazem trocas ao perceber que aquilo que recebem tem maior valor do que aquilo que é oferecido; assim, os atributos dos produtos comercializados precisam ser mesurados para garantir uma percepção adequada.

Por outro lado, os principais fatores que contribuem para a formação de diferentes arranjos institucionais dizem respeito: (i) à possibilidade de mensurar os diversos atributos de um produto; (ii) ao custo da formação de relações de longo prazo; (iii) à qualidade do contrato imposto pelo estado; e (iv) ao número de agentes por quais passam esta informação. Ademais, as transações cujos atributos são mensuráveis podem ser governadas por contratos, enquanto as que envolvem

componentes mais subjetivos e de difícil mensuração são sustentadas pelas relações de longo prazo (BARZEL, 2002).

A abordagem de mensuração do custo de transação proposta por Collins e Fabozzi (1991) destaca que os custos de transação são iguais aos custos fixos adicionados aos custos variáveis. Já os custos fixos são as comissões somadas as taxas de transferência e impostos e os custos variáveis são os custos de execução acrescidos dos custos de oportunidade.

Collins e Fabozzi (1991), também explicam que os custos de execução impactam o preço e também devem ser considerados os custos de *timing* no mercado e esses referem-se ao movimento no preço de um ativo no momento de uma transação que possa ser atribuída a outros participantes do mercado, como por exemplo, o preço da rasa do açaí em momento de safra e em outro momento como a entressafra.

Já os custos de oportunidade, esses são iguais aos resultados desejados acrescidos dos retornos reais, mais custos de execução somado aos custos fixos. Em adição, os custos de execução surgem da demanda por execução imediata e refletem tanto a demanda por liquidez e atividade empresarial. Ademais Wang (2003) infere que o importante não é a quantidade absoluta de custos de transação, mas a relativa classificação dos custos de transação associados a diferentes opções organizacionais ou contratuais.

Fiani (2011) sintetiza os principais métodos de mensuração dos custos de transação apresentados nos estudos de Wang (2003): (i) soma do valor dos recursos necessários para localizar possíveis parceiros e para efetivar as transações; (ii) diferença entre o preço pago pelo comprador e o preço recebido pelo vendedor; (iii) custos de negociação e da garantia da transação; (iv) custos da regulamentação pelo governo etc.

Ao sintetizar os diversos métodos de mensuração dos custos de transação Fiani (2011) entende que a mensuração direta é de difícil execução mas é possível medir os custos do setor que se desenvolve nas economias modernas, e assim abre oportunidade teórica de mensurar os custos de transação de um ponto de açaí.

Fiani (2011, p.61), ao se manifestar novamente sobre os métodos de mensuração apresentados por Wang (2003), diz que “na verdade, todos esses métodos de cálculo dos custos de transação captam um aspecto diferente das

atividades relacionadas a esses custos, que consistem, afinal de contas, nos custos de coordenar a atividade econômica”.

Observa-se, por derradeiro, que a flexibilidade na escolha do mecanismo de governança, ou seja, a mais adequada forma de coordenação poderá ser alterada, no caso de os atributos se tornarem mais facilmente mensuráveis, quer haja reputação entre os agentes, quer desenvolva a padronização dos produtos (ZYLBERSZTAJN et al., 2005).

2.2 A relevância econômica e social da cadeia produtiva do açaí

Dentre os produtos hodiernos manufaturados na Amazônia brasileira pelos camponeses agrícolas autônomos, e anteriormente vinculados aos seringais, destaca-se o açaí. No que diz respeito à importância do açaí para a região, Silva (2017) entende que devido ao seu desempenho como produto para consumo local, especialmente à cidade de Belém, de exportação para outras regiões do Brasil localizadas fora da Amazônia e, ainda para outros países, este é atualmente um dos produtos economicamente mais promissores da biodiversidade amazônica. Silva (2017) complementa expressando que sua palmeira (*euterpe oleácea*) é o vegetal explorado para a retirada do fruto que dá origem à poupa, bebida ou vinho do açaí.

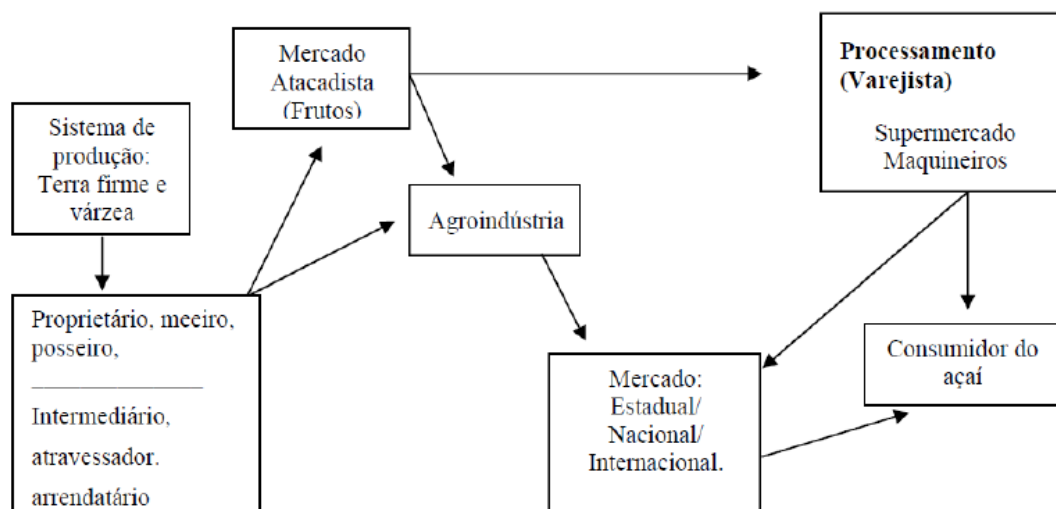
A relevância da cadeia produtiva do açaí é destacada por Nogueira e Santana (2009) quando expressam que o açaí se tornou um dos frutos de destaque socioeconômico da Amazônia e a atividade possibilita significativa distribuição de renda para a população local pelo fato de ser direcionada a milhares de pequenos produtores, além das indústrias processadoras.

O faturamento mundial do fruto foi de aproximadamente US\$ 696 milhões em 2016 e, até o ano de 2021, é esperado um aumento anual mundial no consumo da ordem de 10%, o que apresenta oportunidades e desafios aos poucos países produtores do fruto, os quais, limitados às condições climáticas e naturais para a produção da palmeira, buscam inovar para que possam suprir o aumento da demanda internacional (FUTURE MARKET INSIGHTS, 2017).

Não se limitando à importância alimentar, o fruto do açaí é a principal fonte de renda de grande parte dos produtores agrícolas da região Norte brasileira, demonstrando sua relevância socioeconômica para o desenvolvimento das famílias ribeirinhas, uma vez que sua extração é uma atividade típica da agricultura familiar (HOMMA, 2006).

As empresas norte-americanas, Sambazon e Açaí Roots, também destacam o papel dos ribeirinhos para a cadeia produtiva do açaí e enfatizam o impacto positivo de suas práticas sustentáveis na continuidade da atividade em virtude de sua relação direta com a Amazônia (CAMDEN, 2017). A Figura 2, em seguida, demonstra sucintamente a cadeia produtiva do açaí no Estado do Pará

Figura 2. Cadeia Produtiva do Açaí no Estado do Pará



Fonte: Adaptado de Ribeiro, 2014.

Depreende-se da Figura 1 que o açaí é produzido em terra firme e também em área de várzea, considerando que o titular do terreno de colheita pode ser proprietário, posseiro ou arrendatário da terra. Um itinerário conduz parte da produção que é direcionada para o mercado atacadista do fruto, que o processa em vinho e vende em varejo por meio de supermercados ou pontos de açaí, esse também denominado de maquineiros por usarem a máquina processadora e batidora do fruto.

Um outro itinerário é por meio da agroindústria que são empresas que processam o açaí, gerando como produto, tanto o vinho quanto outros como geleias, barras de açaí etc., porém esses produtos atendem normalmente o mercado interestadual e internacional e, por fim, chega ao consumidor final.

A análise do contexto institucional nos entendimentos de Gereffi e Fernandez-Stark (2011) apresenta dois principais pilares: (i) as instituições formais, que possuem regras tanto no âmbito nacional como internacional e, (ii) as condições que impactam a cadeia produtiva do açaí. Para a compreensão de que maneira as condições e políticas locais, nacionais e internacionais impactam cada elo da cadeia produtiva do açaí, entende-se fundamental a identificação das instituições e regulamentações que tem influência direta na cadeia produtiva e na agregação de valor ao produto final e que, de alguma maneira, exercem influência, em questões como: mão de obra, propriedade intelectual, certificações internacionais, acordos comerciais, organizações da sociedade, entre outros.

Porém, o ator focal dessa pesquisa é o que está situado em posição quase que final na cadeia, antecede o consumidor varejista final do vinho do açaí e trabalha em estabelecimento de pequena dimensão. Sua denominação é de batedor de açaí atuante em ponto de venda do açaí. Araújo (2017) complementa afirmando que os batedores artesanais de açaí são pequenos estabelecimentos, geralmente familiar e que compram o fruto açaí de intermediários e vendem a polpa ou vinho de açaí diretamente ao consumidor e estão localizados nos mais diversos municípios do Pará.

2.2.1 O Ponto de venda do Açaí

O Decreto Estadual nº 326/2012 criou programa de qualidade para a produção do vinho do açaí, tendo como ente certificador o Departamento de Vigilância Sanitária do Município de Belém. Nesse âmbito, merecem destaques alguns resultados da pesquisa efetuada por Araújo (2017) quanto aos batedores de açaí da região metropolitana da cidade de Belém: (i) dos pontos localizados em 33 bairros pesquisados, 80% possuem selo de qualidade deferido pela prefeitura do município; (ii) 99% desses batedores são proprietários do negócio, inclusive do ponto físico; (iii) 68,29% acreditam que estão trabalhando em um segmento lucrativo; (iv) que a Feira do Açaí fornece o fruto *in natura* para ser processado por 53% dos batedores; (v) esses possuem média de 2,6 trabalhadores, incluindo o proprietário do negócio que também é um manipulador do fruto; (vi) 23,53% dos batedores se unem e alugam um veículo para fazer a compra do fruto diretamente do produtor localizado no interior do Estado do Pará, evitando a figura do intermediário; (vii) 69,39% expressaram que a confiança no fornecedor é a principal variável que decide à aquisição da matéria prima; (viii) 60,78% disseram que o caroço após passar pelo processo produtivo é descartado no lixo urbano.

A Feira do Açaí, localizada em região histórica da cidade de Belém e que responde por mais de 50% do fornecimento do açaí para os batedores locais, é descrita por Ribeiro (2014, p.122) como: “é na feira do açaí que o fruto é descarregado e vendido, chegando pelos rios, abastecendo o comércio local da cidade, um ambiente onde todos os trabalhadores envolvidos na comercialização do produto vivem o ‘corre-corre’ na busca de estabelecerem as melhores estratégias para efetuação da venda e compra do açaí”.

Na descrição de Homma et al. (2006, p.2) identifica-se o itinerário percorrido pelo produto açaí até chegar no ponto de venda do batedor, pois “assim que extraído dos locais de manejo, o açaí é direcionado às bordas de Belém, geralmente levado pelos próprios ribeirinhos que fazem a extração para a negociação com os comerciantes da capital para vender aos consumidores da cidade na forma de suco, compondo assim o circuito inferior da economia do estado”.

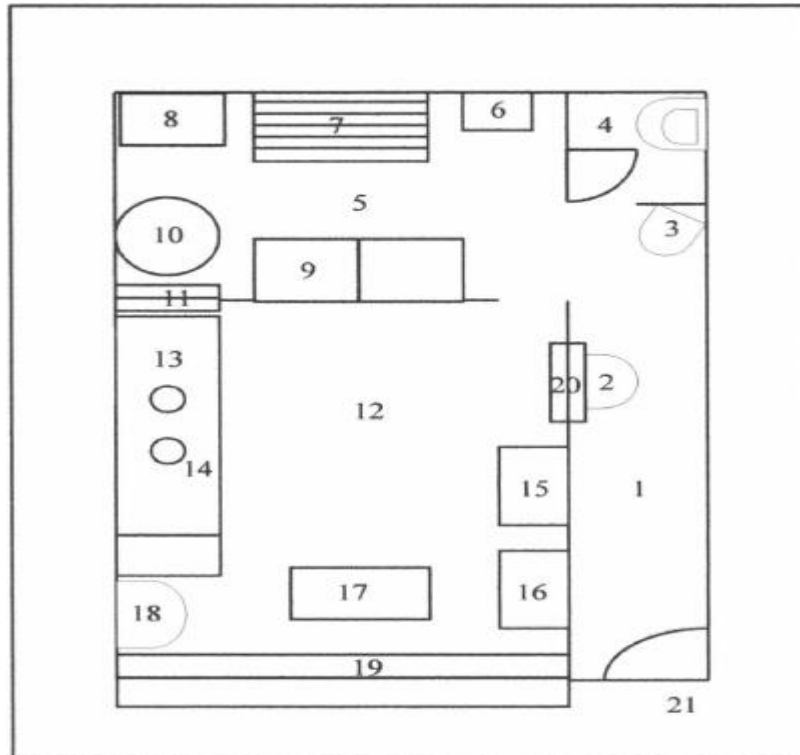
O preço da rasa do açaí, recipiente feito com a palha ou folhas do açaí que acondiciona o fruto também denominada de *paneiro*, depende dos mecanismos de mercado praticado na Feira do Açaí e, nessa perspectiva, Ribeiro (2014, p.136) expressa: “observa-se nesta pesquisa que existe um consenso entre os entrevistados em relação ao preço, de que é improvável a definição de um preço fixo. Pois ele é inconstante e está sujeito a variações conforme a procura e oferta do produto na feira. Sendo necessárias atenção e conhecimento da feira para que possa conforme as variações que acontece nela, estabelecer um preço que não fique além e nem aquém do preço médio no momento”. O processo de compra do açaí em rasas pelos batedores nas feiras e portos de Belém também é descrito por Rodrigues (2008):

os maqueiros chegam a pé, de bicicleta, de carro, de ônibus, van, etc. ao Porto do Açaí; trazem suas sacas de fibra embaixo do braço ou podem estar acompanhados por um carregador que carrega suas próprias sacas. Observam os pontos de venda e depois aproximam-se, entrando em interação direta com os diversos parceiros envolvidos no ato de compra e venda do açaí, uma espécie de leilão a céu aberto, que acontece diariamente, desde a madrugada até o final da tarde, no chão do porto. Eles querem saber o preço do açaí ou a região de procedência dos caroços, examinam os caroços com lanternas (na madrugada), reviram os *paneiros* (a fim de encontrar os melhores frutos); negociam, regateiam, entre ofertas e contraofertas, até chegarem ao ato final da compra, quando o vendedor aceita o valor proposto pelo ato de receber a quantia ofertada. No momento seguinte abrem as sacas que carregam e chamam os apanhadores, os marreteiros e os carregadores (na chamada “*virada do açaí na saca*” ou “*metida do açaí na saca*”) para que as encham com caroços do fruto do açazeiro.

Os batedores de açaí quanto às características de seu trabalho cotidiano, essas são destacadas por Ribeiro (2016) como: (i) a relação com os clientes é alicerçada, via de regra, na confiança; (ii) a atividade é familiar e, em grande parte, exercida nas fronteiras geográficas das residências; (iii) são trabalhadores autônomos; (iv) as vendas ocorrem com maior frequência no horário próximo às 12 horas, pois existe o hábito do cliente consumir o vinho no almoço; (v) em alguns pontos, a jornada de trabalho pode atingir até 18 horas ininterruptas de produção e venda; (vi) o processo produtivo inicia com a aquisição dos frutos nas feiras ou portos (Feira do Açaí, Porto do Açaí localizado no bairro do Jurunas, Porto da Palha e Porto da Vila de Icoaraci), perpassa pela produção do vinho realizada nas máquinas batedeiras e finaliza com a venda ao consumidor final; (vii) a medida usada na venda do vinho é o litro (l); (viii) o preço obedece a sazonalidade da produção do fruto, assim na época invernal o fruto torna-se escasso e o preço aumenta e o contrário ocorre no verão amazônico que vai de junho até o final de novembro e início de dezembro; (ix) contemporaneamente os supermercados da capital paraense também vendem o vinho do açaí; (x) em alguns pontos o trabalho é ininterrupto ou seja, de segunda a segunda e não tem folga aos domingos ou feriados.

Por outro lado, entende-se necessário descrever o ambiente de trabalho ou o espaço físico do batedor do açaí, e nesse sentido Bezerra (2009) diz que a amassadeira deve ser construída de modo que a área interna onde é batido o açaí, também chamada de "área limpa", seja separada da área onde o fruto é recebido, lavado e deixado amolecendo, chamada de "área suja". Assim, por meio da Figura 3 em seguida, o autor demonstra por meio de uma planta baixa como pode ser estruturado esse espaço:

Figura 3. Planta baixa do ponto de açaí



Fonte: Bezerra (2009).

A Figura 3 é explicada e detalhada por Bezerra (2009) da seguinte maneira: (1) espaço para a entrada do fruto; (2) lixeira; (3) pia do sanitário; (4) sanitário; (5) área suja; (6) armário; (7) estrado para armazenamento; (8) fogão; (9) tanque de lavagem; (10) tanque de amolecimento; (11) passagem; (12) área limpa; (13) mesas; (14) batedeiras; (15) seladora; (16) freezer; (17) mesa para embalagem; (18) pia; (19) distribuição; (20) passagem para resíduo; (21) calçada.

Com base na descrição de Bezerra (2009), é possível sintetizar ou aglutinar por meio de contas, os bens de mesma natureza (MARTINS, 2003), assim os itens 1, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 18, 19, 20 e 21 são componentes do imobilizado, na visão sintética, e imóvel do ponto de bater o açaí, na visão analítica. Já os itens 2, 6, 7, 8, 13, 14, 15, 16 e 17 são classificados como imobilizados e de forma sintética como móveis e utensílios.

Os componentes utilizados na produção no ponto do açaí são destacados por Araújo (2017) como: (i) fruto do açaí acondicionado em rasas; (ii) consumo de água; (iii) consumo de energia elétrica; (iv) sacos plásticos; (v) uniformes; (vi) luvas; (vii) diário do batedor; (viii) diária do auxiliar; (ix) aluguel; (x) materiais de higienização; (xi) gás; (xii) depreciação do imóvel; (xiii) depreciação dos móveis e utensílios. Por outro lado, existem recursos que são consumidos de forma exógena ao ponto do açaí como:

(i) pagamento de licença para a prefeitura; (ii); valor pago para descarte do caroço do açaí após o processo; (iii) pagamento do imposto de microempreendedor individual.

3 PROCESSO METODOLÓGICO

Com base na teoria que alicerça essa pesquisa, buscou-se identificar como os recursos consumidos são classificados e, de forma especial, os custos de transação na composição dos custos totais do ponto de açaí.

Ademais, com o propósito de proporcionar maior familiaridade com o problema e com vista a torná-lo mais explícito em relação aos objetivos mais gerais (GIL, 2010), essa pesquisa é exploratória, pois entrevistou-se três gestores de pontos de açaí na cidade de Belém, Estado do Pará, no sentido de mensurar os custos de transação e os custos de produção, os quais quando somados compõem os custos totais.

Os gestores dos referidos pontos pediram que não fosse revelado nem a localização dos estabelecimentos, nem os nomes de fantasia adotados, sob o argumento de que os concorrentes e as autoridades fiscais não devem obter essas informações. Observou-se que ao propalar que essas confidencialidades seriam acatadas, esses ficaram mais à vontade para participar da pesquisa e que os mesmos atuam sob os mais diversos nomes de fantasia.

As entrevistas ocorreram nos dias 17, 18 e 19 de dezembro de 2019, momento que prenunciava entrada de período de entressafra do fruto, pois as primeiras chuvas deram o sinal do início do inverno na Amazônia brasileira. Os questionamentos devidamente estruturados foram divididos em três momentos: (i) dados preliminares e gerais onde se perguntou sobre a propriedade do ponto do açaí, idade, estado civil, tempo de exercício de atividades etc.;(ii) consumo de recursos endógenos, como quantas as rasas de açaí são consumidas diariamente, custo de aquisição e origem do fornecedor das rasas, quantos litros se produz por rasa etc.; (iii) consumo de recursos exógenos como o valor anual pago para licença da atividade; imposto pago como microempreendedor individual, valor pago para descartar os caroços do açaí etc.

Quanto à pesquisa exploratória que alicerça essa investigação, Selltiz et al. (1967) esclarecem que essas, além do planejamento ser flexível, pois consideram os mais variados aspectos relativos aos fenômenos estudados (custo de transação e o batedor do açaí), e a coleta de dados geralmente envolve: (i) levantamento bibliográfico; (ii) entrevistas com pessoas possuidoras de conhecimentos práticos

sobre o assunto; (iii) análise das respostas para compreender melhor o que foi pesquisado.

Trata-se, também, de pesquisa qualitativa, pois ocorreu no ambiente natural dos pesquisados, qual seja, o ponto de venda de açaí, empregou a entrevista como instrumento de coleta de dados, foi indutiva, teve como base os significados dos participantes, é emergente já que pesquisa sobre os custos de transação nos pontos de venda de açaí não se encontra na literatura, envolveu uso de uma lente teórica, foi interpretativa e holística (CRESWELL, 2010).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta fase da pesquisa, os dados serão interpretados por meio de estabelecimento da ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer derivados de teorias, que sejam estudos realizados anteriormente (GIL, 2010).

4.1 Dados preliminares

Em relação ao primeiro grupo de pesquisa, qual seja, os dados preliminares e gerais, foi possível depreender que em todos os casos os batedores são proprietários do ponto e moram no mesmo lugar onde ocorre a atividade, possuem rendimento líquido mensal em torno de R\$ 8.000,00 e caso fossem pagar pelo aluguel o valor seria em torno de R\$ 1.000,00. Esses exercem atividades há mais de uma década e trabalham com até dois colaboradores, ademais trabalham ininterruptamente os 30 dias do mês.

Esses achados estão em concordância com a pesquisa realizada por Ribeiro (2016) especialmente quando esse descreve as atividades cotidianas dos batedores de açaí. Em sintonia também estão em relação ao trabalho de Araújo (2017) quando esse descreve a atuação dos batedores de açaí atuantes na região metropolitana de Belém.

4.2 Consumo de recursos endógenos

O segundo grupo de perguntas voltado ao consumo de recursos endógenos, é possível destacar que os batedores adquirem em média 5 rasas de açaí por dia e pelo preço médio de R\$ 50,00, preço esse que aumenta na fase chuvosa em virtude da escassez da oferta do fruto, a origem dos fornecedores prepondera a Feira do Açaí e eles pagam frete diário, que fica em torno de R\$ 20,00, para que as rasas sejam transportadas até seus estabelecimentos, ademais uma rasa produz aproximadamente, e dependendo da qualidade do fruto, em torno de 20 litros, e que

a produção do açaí é em torno de 100 litros por dia, ademais a diária dos batedores e auxiliares gira em torno de R\$ 80,00. Quanto ao valor da conta de consumo de água, essa gira em torno de R\$ 400,00 e de energia elétrica R\$ 800,00. Que a máquina bateadeira foi adquirida por aproximadamente R\$ 2.000,00 e a vida útil é de aproximadamente 8 anos e a média é de duas máquinas por ponto.

Quanto aos plásticos consumidos diariamente no acondicionamento do vinho somam em R\$ 8,00 além de que o consumo do material de higienização do ponto gira em torno de R\$ 200,00 por mês, ademais, os valores uniformes desembolsados são de R\$ 80,00 e duram aproximadamente 6 meses e que o valor desembolsado com as luvas por caixa de 10 unidades a cada três dias é de R\$ 10,00 e, por fim, o preço médio praticado na venda do açaí no momento da coleta dos dados era de R\$ 15,00 com sinalização de acréscimo face à aproximação do inverno amazônico.

Ainda em relação aos recursos endógenos, os três batedores pesquisados declaram possuidores de móveis e utensílios utilizados na produção do vinho de açaí, como pequenas mesas, cadeiras, televisão para entreter o cliente, um desses até declarou que o espaço de venda é refrigerado, o que foi devidamente constatado, e que esses valores estão em torno de R\$ 5.000,00. Ao resgatar a teoria subjacente ao consumo dos recursos endógenos, destaca-se Araújo (2017) quando versa sobre o cotiando do batedor do açaí e evidencia a maioria dos fatores identificados na presente pesquisa, em especial a origem dos fornecedores das rasas, verificando-se assim que é possível destacar também Ribeiro (2016) e Bezerra (2009) quando descrevem o espaço físico de trabalho do batedor do açaí e a descrição dos autores é coincidente com o que a pesquisa identificou, de forma especial os ativos que compõem o espaço da produção.

4.3 Consumo de recursos exógenos

Em relação aos recursos exógenos ao processo produtivo, embora os permeiam, é possível destacar o valor anual pago para a prefeitura municipal o qual está em torno de R\$ 800,00 e que diariamente eles desembolsam R\$ 10,00 para que os caroços usados sejam descartados e que nenhum dos três atua como microempreendedor formalizado no programa de governo da União denominado de Microempreendedor Individual (MEI).

O que a pesquisa identificou quanto aos aspectos externos ao processo produtivo, esses são descritos e caracterizados por Homma et al. (2006); Bezerra (2009); Ribeiro (2016) e Araújo (2017). Portanto, a literatura ratifica existência de

consumo de recursos externos ao processo produtivo, como o desembolso com a licença de funcionamento destinada ao ente municipal e o valor pago para descartar o lixo decorrente da produção, em especial os caroços processados do açaí.

4.4 Custo de Transação, Custo de Produção e o Custo Total

Tendo como ponto de partida os entendimentos de North (2018), ao considerar que os custos de transação fazem parte dos custos de produção na composição dos custos totais do ponto de venda de açaí localizados na cidade de Belém, Estado do Pará, esses serão mensurados e destacados.

Quadro 1. Composição dos Custos de Transação

RECURSOS	VALOR TOTAL CONSUMIDO R\$	CÁLCULOS	CUSTO UNITÁRIO/DIÁRIO R\$
Taxa à Prefeitura	800,00/ano	800,00/365 dias	2,19
Descarte caroços	10,00/dia	10,00	10,00
Aluguel – Custo de oportunidade	1.000,00/mês	1.000,00/30 dias	33,33
Total dos CT.....			45,52

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

O Quadro 1 mensura os Custos de Transação presentes em um ponto de açaí e nesse sentido recorre-se a Wang (2003), quando explica que os custos de transação na formulação original de Coase (1937) tratam ao custo de usar os mecanismos de preço, de outra maneira, o custo de realizar uma transação por meio de uma troca com o mercado.

O aluguel mensal de R\$ 1.000,00 está sendo computado nos custos de transação, embora não ocorra o efetivo desembolso, e esse cômputo dá-se com base no entendimento de que as decisões empresariais exigem a medição dos custos econômicos que se baseiam no conceito de custo de oportunidade e esses custos incorporam não apenas o preço em dinheiro do bem, mas também os custos de transação para obter o bem (BENHAM; BENHAM, 2001; BESANKO et al., 2006).

Porém, na composição dos custos totais, existe os custos de produção e, por esse ângulo, Fiani (2011) explica que todo e qualquer processo produtivo envolve transações e exemplifica que para produzir qualquer bem será necessário consumir materiais, contratar mão de obra, reconhecer a depreciação de máquinas, consumo de energia etc. E o bem depois de acabado será ainda necessário contratar

distribuidores, transportadoras e essas contratações envolvem custos e esses são os custos de transação necessários a produção do bem.

Portanto, os custos de produção estão voltados ao caráter intrínseco das organizações como consumir materiais, contratar mão de obra, reconhecer a depreciação dos bens tangíveis, energia elétrica etc. (FIANI, 2011). Nessa continuação, serão mensurados os custos de produção.

Quadro 2. Composição dos Custos de Produção

RECURSOS	VALOR TOTAL CONSUMIDO R\$	CÁLCULOS	CUSTO UNITÁRIO/DIÁRIO R\$
05 rasas de açaí	R\$ 250,00	05 x 50,00= 250,00	250,00
Frete diário	R\$ 20,00		20,00
Diárias de batedores e auxiliares	R\$ 80,00		80,00
Consumo mensal de água	R\$ 400,00	400,00: 30dias=13,33	13,33
Consumo mensal de energia elétrica	R\$ 800,00	800,00: 30 dias=26,67	26,67
Depreciação bateadeira	R\$ 2.000,00	2.000,00: 96 meses (8 anos) : 30 dias x duas	1,39
Consumo de plásticos	R\$ 8,00/dia		8,00
Material de higiene	R\$ 200,00/mês	200,00: 30 dias	6,67
Uniformes	R\$ 80,00/ 6 meses	80,00: 6m =13,33:30 dias=0,44 x 3 trabalhadores	1,33
Luvas	R\$ 10,00 / 3 dias	10,00 : 3 = 3, 33	3,33
Depreciação dos móveis e utensílios	R\$ 5.000,00	5.000,00: 120meses = 41,66: 30 dias	1,39
Total dos Custos de Produção			412,11

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Ao traduzir todos os custos incorridos no espaço físico, ou no ponto de venda do açaí para a unidade dia, encontrou-se o custo unitário diário de produção que somou R\$ 412,11 e ao ser somado com os custos de transação apurar-se-á o custo total de produzir o açaí em um ponto de venda, conforme demonstra o Quadro 3 em seguida.

Quadro 3. Custo Total de Produção (Custo Transação + Custo de Produção)

CUSTO DE TRANSAÇÃO	CUSTO DE PRODUÇÃO	CUSTO TOTAL
R\$ 45,52	R\$ 412,11	R\$ 457,63
		: 100 litros por dia
Custo Unitário/litro		R\$ 4,57

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Além da reconhecida dificuldade de mensurar os custos de transação (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972; BENHAM; BENHAM, 2001; BESANKO et al., 2006), o resultado apresentado no quadro 3 ratifica os entendimentos de North (2018) ao considerar que os custos de transação fazem parte dos custos de produção e nesse contexto precisa-se de um novo quadro analítico microeconômico.

5 CONCLUSÃO

A questão que norteou a presente pesquisa foi como mensurar os custos de transação na composição dos custos totais do ponto de açaí? Por esta perspectiva, buscou-se consultar três pontos de venda de açaí na cidade de Belém cujos dados colhidos pudessem responder à questão.

Na busca de responder, buscou-se também teorias que pudessem respaldar o que se tentava alcançar, assim a Teoria dos Custos de Transação adicionada à Teoria dos Custos de Mensuração foram amplamente utilizadas e, em ambas, encontrou-se que os entendimentos quanto à mensuração faziam parte de desafiadora realidade.

A mensuração dos custos de transação e esse adicionado aos custos de produção chegou-se ao custo total de R\$ 4,57 por litro do vinho para uma produção diária de 100 litros em um ponto de açaí localizado em um bairro de Belém que não está localizado na zona central da cidade.

Entende-se que a pesquisa tem eficaz contribuição quando o resultado apresentado possibilita muitas informações, essas simples e eficazes na gestão de um ponto de açaí, como: ponto de equilíbrio, estabelecimento do custo padrão e outros artefatos gerenciais.

Como limitação destacam-se variáveis incontrolláveis como custo de aquisição da rasa e a formação do preço do litro no varejo, os quais obedecem a sazonalidade do clima amazônico, pois na fase chuvosa que vai de dezembro a maio, face à escassez do fruto, o custo de aquisição e o preço de venda aumentam e essa pesquisa foi realizada no período inicial do inverno amazônico.

Por fim, sugere-se novas pesquisas em outras atividades econômicas, no propósito de buscar apurar custos ao considerar como composição dos custos totais não somente os custos endógenos de produção, mas também os custos exógenos de transação.

REFERÊNCIAS

ALCHIAN, A.A.; DEMSETZ, H. Production, information costs and economic organization. **American Economic Review**.v.62, p.777-795, 1972.

ARAÚJO, D. do. N. As perspectivas de competitividade dos batedores artesanais de açaí com selo 'açaí bom'. **Anais...** 1º SIMPÓSIO SOBER NORTE, Belém – Pará, 22 e 23 de Junho de 2017.

ARROW, K. J. The organization of economic activity: issues pertinent to the choice of market versus nonmarket allocation." In... The Analysis and Evaluation of Public Expenditures: the PBB System, Joint Economic Committee Compendium, 91st Congress, 1st Section, v. 1. Government Printing Office: Washington, D.C.1969.

AZEVEDO, P.F., Integração Vertical e Barganha. **Tese** (Doutorado em Economia) - Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1996.

BARNEY, J.B.; HESTERLY, W. **Economia das Organizações**: entendendo a relação entre as organizações e a análise econômica. In... HandBook de estudos organizacionais, Tânia Fuscher (org.) São Paulo: Atlas, 2014.

BARZEL, Y. Measurement cost and the organization of markets. **The Journal of Law and Economics**, v. XXV, p.27-48, apr. 1982.

BENHAM, A.; BENHAM, L. Measuring the costs of exchange. In: Annual Conference of the International Society for the New Institutional Economics, v2, France, 1998.

_____. The Costs of Exchange. **Ronald Coase Institute Working Papers**, n. 1. 2001. Disponível em <http://www.coase.org/workingpapers/wp-1.pdf>. Acesso em 25 de dez.2019.

_____. The costs of Exchange: An approach to measuring transactions costs. In: Annual Conference of the International Society for the New Institutional Economics, 8, Tucson, Arizona. 2004.

BESANKO, D. et al. **A Economia da Estratégia**. 3ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2006.

CALEMAN, S.M. de Q. et al. Mecanismos de governança em sistemas agroalimentares-Um Enfoque Nos Custos de Mensuração. **Revista de Economia e Agronegócio**. v.4, n.2. p.219-240, 2006.

CAMDEN, M. **Global Acai Berry Market 2017 – Sambazon, Acai Roots, Acai Frooty, The Coca-Cola Company, Nativo Acai**. 2017. Disponível em: <<http://dailycommercenews.com/2017/06/20/global-acai-berry-market-2017-sambazonacai-roots-açai-frooty-coca-cola-company-nativo-açai/>>. Acesso em: 15 dez. 2019.

COASE, R.H. The nature of the firm. **Economica**. v.4, p.386-405, 1937.

_____. O problema do custo social. **Journal of Law and Economics**. n 3, p.1-44, 1961.

_____. **The Firm, the Market and the Law**. University of Chicago Press, 1988.

COLLINS, B. M.; FABOZZI, F.J. 1991. A methodology for measuring transaction costs. **Financial Analysts Journal**, v.47 n.2: p. 27-36, 1991.

CRESWELL, J.W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

FIANI, R. **Cooperação e Conflito: instituições e desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

FUTURE MARKET INSIGHTS. **Acai Berry Market: Global Industry Analysis and Opportunity Assessment, 2016 – 2026**. 2016. 98 p. Disponível em: <<https://www.futuremarketinsights.com/reports/acai-berry-market>>. Acesso em: 03 dez. 2019.

GEREFFI, G.; FERNANDEZ-STARK, K. **Global value chain analysis: a primer**. Center on Globalization, Governance & Competitiveness (CGGC). Durham: Duke University, 2011.

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

GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ. Decreto nº 326. **Estabelece requisitos higiênico sanitários para a manipulação de Açaí e Bacaba por batedores artesanais**. Diário oficial do Estado do Pará. 20 jan. 2012

GROVER, V.; MALHORTA, M. Transaction cost framework in operations and supply chain management research: theory and measurement. **Journal of Operations Management**. v. 21, n.4, p.457-473, 2003.

HOMMA, A. K. O. et al. **Açaí: Novos Desafios e Tendências**. Belém, 2006. 23 p. Disponível em <https://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Repositorio/AcaiDesafiosTendencias_000gbz49ms202wx5ok01dx9lcbdi7gww.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2019.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo, ed. Atlas, 2003.

NORTH, D.G. **Instituições, Mudança Institucional e Desempenho Econômico**. São Paulo: Três Estrelas, 2018.

RIBEIRO, F.R. História e memória: uma história dos trabalhadores do açaí. In...I Encontro Estadual da ANPUH-AP. I Jornada Internacional de estudos de História da Amazônia. Macapá-Amapá, dez. de 2014.

_____. História e Memória: leituras sobre o trabalho com o açaí e suas transformações. **Dissertação de mestrado** apresentada ao Programa de Pós

Graduação em História Social da Amazônia da Universidade Federal do Pará. Belém Pará, 2016.

RODRIGUES, C. I. **Vem do bairro do Jurunas: sociabilidade e construção de identidades em espaços urbanos**. Belém: Editora NAEA, 2008. 354p.

SILVA, H. **Socialização da natureza e alternativas de desenvolvimento na Amazônia Brasileira**. Tese de Doutorado em Economia. Belo Horizonte; Cedeplar/UFMG. 2017.

SELLTIZ, C. et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Helder, 1967.

WANG, N. **Measuring transaction costs: an incomplet survey**. Chicago: The Ronald Coase Institute Working Paper 2, 2003. Disponível em <http://www.coase.org/workingpapers/wp-2.pdf>. Acessado em 30/10/2019.

WILLIAMSON, O.E. **Markets and hierarchies: analysis and antitruste implication**. New York: Free Press, 1975.

_____. **The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracts**. New York: The Free Press, 1985.

_____. **The Mechanisms of Governance**. New York: Oxford University Press, 1996.

ZYLBERSZTAJN, D.; GRAÇA, C.T. Costs of business formalization: measuring transaction costs in Brazil. In: Annual Conference of the International Society for the New Institutional Economics, v. 6, Cambridge, Massachusetts. 2002.

_____, Costs, Transactions and Transactions Costs: Are there simple answers for complex questions? **Working Papear**, n. 3/006. São Paulo: Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia e Administração, fev. 2003.

_____; MACHADO FILHO, C.P.; SPERS, E.; NOGUEIRA, A.C.L. Contracting in weak institutional environment: genetic modified organisms in Brazil. In: World Food and Agribusiness Congress, 15. 2005, Chicago. **Anais eletrônicos**.... Disponível em [http/ / www. ifama.org](http://www.ifama.org) > Acesso em: 12 dez. 2019.



Capítulo 2

ACCOUNTABILITY E A ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: UM ESTUDO SOBRE OS MOTIVOS QUE CAUSARAM A REJEIÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS CAPIXABAS

Rodrigo Santos da Mata
José Márcio Barcelos Muniz

ACCOUNTABILITY E A ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: UM ESTUDO SOBRE OS MOTIVOS QUE CAUSARAM A REJEIÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS CAPIXABAS

Rodrigo Santos da Mata

Técnico em Assuntos Educacionais – Universidade Federal do Espírito Santo (UFES); Especialização em Gestão Pública – Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

José Márcio Barcelos Muniz

Analista de Gestão e Desenvolvimento – Junta Comercial do Estado do Espírito Santo (JUCEES); Especialização em Controladoria – Instituto de Ensino Superior Prof. Nelson Abel de Almeida

Resumo

O presente estudo tem por objetivo identificar os motivos que causaram a rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas, no período de 2013 a 2016, analisando os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) e relacionando-os com o sentido democrático da *accountability*. Quanto à metodologia, trata-se de um estudo descritivo e as técnicas utilizadas foram análise documental e análise de conteúdo. Para a coleta dos dados, utilizou-se a Plataforma Cidades do TCE-ES, na qual a consulta foi realizada no período de 10 a 20 de maio de 2020. Como resultados alcançados, a pesquisa apontou que 34,23% das irregularidades dizem respeito a falhas de escrituração das contas públicas, seguidas das irregularidades relacionadas à apuração de déficit orçamentário e financeiro, ao descumprimento do limite legal de despesas com pessoal, à abertura de créditos adicionais, à documentação de prestação de contas e ao controle interno, entre outras. Conclui-se que as decisões proferidas pelo TCE-ES, apesar do grande potencial de *accountability* atribuído aos pareceres prévios, ainda se limitam, exclusivamente, aos aspectos legais, em detrimento da possibilidade de

realizar uma análise das contas públicas quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Palavras-chave: *Accountability*. Parecer Prévio. Tribunal de Contas.

ACCOUNTABILITY AND THE ACTIONS OF THE STATE AUDIT COURT OF ESPÍRITO SANTO: A STUDY ON THE REASONS THAT CAUSED THE REJECTION OF THE ACCOUNTS OF THE CAPIXABAS MUNICIPALITIES

Abstract

The objective of this study is to identify the reasons that caused the rejection of the accounts rendered by the municipalities of the state of Espírito Santo from 2013 to 2016, by analyzing the previous opinions issued by the Court of Auditors of the State of Espírito Santo (TCE-ES) and relating them to the democratic sense of accountability. As for methodology, this was a descriptive study and the techniques used were documental analysis and content analysis. For data collection, the TCE-ES Plataforma Cidades was used, in the period from 10 to 20 May 2020. As a result, the survey pointed out that 34.23% of the irregularities are related to failures in the public accounts bookkeeping, followed by irregularities related to the determination of budget and financial deficit, non-compliance with the legal limit of personnel expenses, the opening of additional credits, documentation of accountability and internal control, among others. It is concluded that the decisions made by TCE-ES, despite the great potential for accountability attributed to previous opinions, are still limited exclusively to legal aspects, to the detriment of the possibility of carrying out an analysis of public accounts in terms of economy, efficiency, efficacy and effectiveness.

Keywords: *Accountability*. Previous Opinion. Court of Auditors.

1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 é um momento crítico no desenvolvimento dos Tribunais de Contas no Brasil, pois foi responsável por proporcionar ganhos para estes órgãos dentro da estrutura de poder. Assim, além da prerrogativa de elaborar parecer técnico sobre a tomada de contas do Executivo, eles também assumiram a função de realizar auditorias de desempenho das políticas públicas, superando assim a atividade de cunho estritamente legalista, que sempre os caracterizou (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009).

Destarte, os tribunais de contas, como o Tribunal de Contas da União e os tribunais de contas estaduais, foram criados com objetivo de exercer controle administrativo. No mesmo sentido, o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, com base em sua Lei Orgânica e em seu Regimento Interno, funciona como órgão de controle externo, competindo-lhe apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos prefeitos municipais, e emitir sobre elas pareceres prévios.

Cumprido ressaltar que aos tribunais de contas é atribuído um papel fundamental para a promoção do sentido democrático da *accountability*. Segundo O'Donnell (1998), a *accountability* vista de forma bidimensional, os atores que participam do processo são classificados de acordo com o lugar ocupado, sendo, neste caso, as dimensões vertical e horizontal. Este autor relaciona a dimensão vertical às eleições e a participação social; e a dimensão horizontal às instâncias de controles institucionais durante os mandatos, como o controle parlamentar, o controle judicial, o controle administrativo-procedimental e o controle social.

Segundo Rocha (2013), a legislação brasileira não faz referência expressa à *accountability*, nem poderia fazê-lo, dado que este é um termo estrangeiro, não incorporado ao vocabulário nacional. Para este autor, a forma de verbalizar a *accountability* no Brasil é a expressão “prestação de contas”.

Diante do exposto, esta pesquisa busca responder a seguinte questão: **Quais os principais motivos que causaram a rejeição das prestações de contas, por parte do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, dos municípios capixabas, e a relação do processo de análise das contas públicas com o sentido democrático da *accountability*?**

O principal objetivo desta pesquisa é identificar os motivos que causaram a rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas, no período de 2013 a 2016, analisando os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) e relacionando-os com o sentido democrático da *accountability*.

Esta investigação se justifica em Rocha (2013) o qual elucida que os pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas são quase desconhecidos do público e pouco estudados no âmbito da academia, e ao se considerar que a investigação sobre a atuação das instituições políticas e de suas práticas no sentido da ampliação da *accountability* é uma ferramenta importante para melhorar o desempenho do Estado

e fundamental para aprimorar a democracia no país, inegável a relevância do tema e da abordagem proposta.

Assim, o texto está organizado em cinco partes, a começar por esta introdução. A segunda parte trata dos fundamentos e da base teórica. Na terceira parte são descritos os métodos de desenvolvimento da investigação. Os resultados da pesquisa e a discussão sobre a realização do potencial de *accountability* dos pareceres prévios produzidos pelo TCE-ES são o objeto da quarta parte. A quinta parte é dedicada a apresentação das conclusões, limitações do estudo e sugestões de futuras pesquisas.

2 Referencial Teórico

2.1 *Accountability* e a atuação do TCE-ES

A palavra *accountability* se origina do idioma inglês e não há uma tradução literal no português para ela. Buscando o significado da palavra *accountability*, justamente para apreender com maior precisão o que o termo significa em inglês e como tem sido traduzido para o português, constatou-se que o significado do conceito envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

De acordo com Ebrahim (2010), muitos estudos definem a *accountability* como um processo de responsabilização de atores ou como o meio pelo qual indivíduos e organizações se reportam a uma autoridade (ou autoridades) reconhecida e são responsabilizados por suas ações. Bovens (2006) define a *accountability* como uma relação entre um ator e um fórum, no qual o ator tem a obrigação de explicar e justificar sua conduta, o fórum pode fazer perguntas e julgar, e o ator pode enfrentar consequências.

Segundo Ebrahim (2010, p. 3), a literatura identifica quatro componentes centrais da *accountability*:

1. Transparência, que envolve a coleta de informações e sua disponibilização e acessibilidade para o conhecimento do público;
2. *Answerability* ou Justificativa, que requer a fundamentação clara das ações e decisões, inclusive as não adotadas, para que possam ser razoavelmente questionadas;

3. *Compliance*, através do monitoramento e avaliação dos procedimentos e resultados, combinado com transparência na comunicação dessas conclusões; e,
4. *Enforcement* ou Sanções por falta de *compliance*, justificativa ou transparência.

Bovens (2006) que estudou a *accountability* pública ressalta que ela é importante para fornecer um meio democrático de monitorar e controlar a conduta governamental, para prevenir o desenvolvimento de traços concêntricos de poder e para aumentar a capacidade de aprendizagem e a eficácia da administração pública.

Rocha (2013) destaca que no âmbito do controle institucional, os tribunais de contas receberam dos legisladores um aparato legal e instrumental que lhes permitem amplas condições para promover a *accountability*. O autor lembra que as atribuições e competências dos tribunais de contas têm estatuta constitucional, estando também presente na legislação infraconstitucional, como na Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

No Brasil, os tribunais de contas apresentam características peculiares, uma vez que exercem papel de órgãos híbridos, com funções de caráter técnico e jurisdicional, tendo como modelo o Tribunal de Contas da União – TCU. Assim, os tribunais de contas se moldam em um modelo particular, pois possuem linha hierárquica própria e independente, não subordinada a qualquer dos poderes; gozam de autonomia administrativa e funcional; têm iniciativa legislativa própria e competência normativa reguladora específica e seus membros possuem garantias constitucionais idênticas às dos magistrados (ROCHA, 2013).

A lei orgânica do TCE-ES trata da prestação de contas do Estado e dos 78 municípios e as separa em duas espécies: contas de governo e contas de gestão. Assim, a norma conceitua como sendo contas de governo àquelas, anualmente, prestadas pelo Governador e pelos prefeitos municipais. Estas, serão apreciadas mediante parecer prévio, quanto à execução orçamentária, financeira, operacional e patrimonial; cumprimento dos limites fixados pela Constituição Federal, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Plano Plurianual e Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como aspectos pertinentes à transparência das contas públicas prestadas (ESPÍRITO SANTO, 2012).

Por outro lado, as contas de gestão são àquelas prestadas pelos demais administradores e responsáveis por dinheiro, bens ou valores públicos. Estas contas

serão julgadas pelo TCE-ES, cujas deliberações recebem quatro formas: acórdão, resolução, instrução normativa e ato. Revestindo-se em forma de acórdão a deliberação que julga as contas de gestão e na forma de resolução o parecer prévio das contas anuais de governo (ESPÍRITO SANTO, 2012).

2.2 Estudos anteriores

O estudo de Silva Júnior e Cruz (2018) investigou a incidência de descumprimento de itens da LRF que motivaram reprovação das contas municipais da Região Metropolitana do Rio de Janeiro, no período de 2000 a 2015, analisando os pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) e relacionando-os aos capítulos da referida lei. Os autores concluíram que os fatores da LRF mais presentes nas reprovações das contas públicas da região metropolitana do Rio de Janeiro estão relacionados ao planejamento, transparência, cumprimento de limites e metas legais, e escrituração das contas públicas.

A pesquisa de Maciel *et al.* (2019) analisou a situação do controle externo das contas municipais, no estado do Pará, em relação a tempestividade da informação e sua relação com processo democrático no sentido da *accountability*. Os autores concluíram que as decisões emanadas pelo TCM-PA são intempestivas, ocasionando consequências negativas para os *stakeholders*, em especial, para o cidadão.

O trabalho de Rocha, Zuccolotto e Teixeira (2020) analisou a permeabilidade dos TCs brasileiros à sociedade, por meio de 3 perspectivas: a) transparência dos portais; b) transparência da atividade de fiscalização; e c) participação cidadã. O estudo concluiu que, em relação à participação cidadã, os TCs têm fraco nível de permeabilidade à sociedade, isto é, são instituições ainda insuladas e, conseqüentemente, pouco democratizadas e em termos de *accountability*, os TCs ainda não permitem o acompanhamento amplo e fácil das ações que empreendem.

Rocha (2013) analisou a realização do potencial de *accountability* dos pareceres prévios produzidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Neste estudo, o autor concluiu que os pareceres prévios produzidos pelo TCE-SC pouco avançam em relação à *accountability*; não utilizam nem exploram as possibilidades e o potencial que a legislação lhes coloca à disposição; não contribuem mais amplamente no julgamento político dos chefes de governos municipais, além de também não contribuírem para a materialização da *accountability*, o que torna ainda mais difícil a consolidação de uma expressão em português que explique toda a sua

significação, além de dificultarem a consolidação da expressão “prestação de contas” para significar tudo o que se conceitua com *accountability*.

Nóbrega e Araújo (2019) analisaram a realização do potencial de *accountability* dos pareceres prévios produzidos pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB), relativos às contas dos chefes dos governos municipais do ano de 2010. Neste trabalho, os autores confirmaram a realização da dimensão formal da *accountability* (entende-se por padrões pautados na legalidade), enquanto, a dimensão substantiva foi atendida apenas parcialmente.

3 Metodologia

Para responder ao problema de pesquisa e alcançar seus objetivos foram realizados estudo bibliográfico, análise documental e análise de conteúdo.

O estudo bibliográfico consistiu na revisão de literatura referente a temática Tribunal de Contas e *accountability*.

Para a análise documental foram selecionadas todas as prestações de contas dos 78 municípios capixabas sujeitas a parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, referentes ao período de 2013 a 2016, que tenham sido rejeitadas, em decisão definitiva do Tribunal. Dessa forma, a coleta dos dados foi realizada no período de 10 a 20 de maio de 2020, no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, por meio da Plataforma Cidades (CIDADES/TCE-ES, 2020).

Conforme ressaltam Rocha, Zuccolotto e Teixeira (2020), as práticas de auditoria entre os tribunais de contas brasileiros não são padronizadas, gerando, inclusive, divergências interpretativas significativas entre os órgãos. Isto posto, tem-se a relevância do presente estudo, que ao investigar o perfil dos motivos das rejeições das análises de contas públicas dos municípios capixabas pelo TCE-ES, poderá servir de apoio para pesquisadores, contadores públicos e controladores, bem como suprir a lacuna de pesquisa.

Além disso, buscou-se com a escolha de pesquisar o período de 2013 a 2016 cobrir os resultados do mandato completo de uma gestão.

A aplicação da análise de conteúdo segue a técnica descrita por Bardin (2011), em que foram seguidas rigorosamente as etapas de pré-análise, exploração do material, e tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Conforme Bardin (2011), a maioria dos procedimentos de análise organiza-se em redor de um processo de categorização. Por sua vez, a autora define a

categorização como uma operação de classificação por diferenciação e, em seguida, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos.

No presente trabalho, seguiram-se as etapas: 1) Leitura do material e registro dos eventos (irregularidades) apontados pelo Tribunal de Contas; 2) Contagem da frequência de ocorrência de cada evento, com auxílio do *Microsoft Excel 2013*; 3) Escolha das categorias, a qual seguiu o critério das maiores frequências identificadas; 4) Tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

O quadro 1 a seguir relaciona as categorias temáticas escolhidas para esta pesquisa:

Quadro 1 - Categorias Temáticas

1. Irregularidades relacionadas à escrituração das contas públicas
2. Apuração de déficit orçamentário e financeiro
3. Descumprimento do limite legal de despesas com pessoal
4. Irregularidades relacionadas aos créditos adicionais
5. Irregularidades relacionadas à documentação da prestação de contas e ao controle interno
6. Inobservância dos requisitos legais para limitação de empenho
7. Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento
8. Não recolhimento das contribuições previdenciárias
9. Descumprimento do limite constitucional de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e em ações de saúde
10. Outras irregularidades

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

4 Análise dos Resultados

Foram encontrados 74 pareceres prévios contrários à aprovação das contas municipais, de um total de 312 pareceres disponibilizados do período de 2013 a 2016. A tabela 1 a seguir relaciona os índices de rejeição das prestações de contas ao longo do período pesquisado:

Tabela 1 - Índice de rejeição ao longo do período pesquisado

Ano	Aprovação com ou sem ressalvas	Rejeição	Processos pendentes de apreciação	% de Rejeição
2013	72	6	0	7,69%
2014	65	12	1	15,38%
2015	56	21	1	26,92%
2016	37	35	6	44,87%
Total	230	74	8	23,72%

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Com base na tabela 1 apresentada, pode-se verificar que 23,72% das contas públicas do Poder Executivo dos municípios do estado do Espírito Santo foram rejeitadas em parecer prévio definitivo do Tribunal, no período estudado. Além disso, percebe-se que quase 45% das rejeições encontram-se no último ano de mandato. No entanto, para fazer qualquer tipo de inferência em relação a este dado seria necessário ampliar o período de análise, para constatar se haveria correlação entre o aumento do número de rejeições das prestações de contas com o ano de encerramento do mandato.

Os municípios que não tiveram reprovações no período de 2013 a 2016 foram: Afonso Cláudio, Águia Branca, Alto Rio Novo, Apicá, Aracruz, Baixo Guandu, Boa Esperança, Brejetuba, Cariacica, Colatina, Conceição do Castelo, Domingos Martins, Ecoporanga, Governador Lindenberg, Ibraçu, Iconha, Itaguaçu, Itapemirim, Itarana, Jerônimo Monteiro, Laranja da Terra, Marechal Floriano, Marilândia, Mucurici, Muqui, Piúma, Presidente Kennedy, Santa Leopoldina, Santa Maria do Jetibá, São Domingos do Norte, São Roque do Canaã, Serra, Venda Nova do Imigrante, Viana, Vila Valério, Vila Velha e Vitória.

Da lista apresentada acima, é importante ressaltar que as contas do ano de 2016 do município de Águia Branca foram consideradas iliquidáveis. Em relação as prestações de contas do ano de 2016 dos municípios de Piúma, Vila Valério e Vila Velha, estas estão aguardando apreciação do Tribunal de Contas.

A tabela 2, a seguir, ilustra os municípios com pareceres prévios que recomendam a reprovação das contas públicas:

Tabela 2 - Distribuição das rejeições de prestação de contas municipais entre 2013 e 2016

Ano/ Município	2013	2014	2015	2016	Total	%
Água Doce do Norte	1		1	1	3	75,00%
Alegre	1	1	1	1	4	100,00%
Alfredo Chaves			1		1	25,00%
Anchieta			1	1	2	50,00%
Atílio Vivácqua				1	1	25,00%
Barra de São Francisco		1	1	1	3	75,00%
Bom Jesus do Norte	1	1	1	1	4	100,00%
Cachoeiro de Itapemirim			1	1	2	50,00%
Castelo		1			1	25,00%
Conceição da Barra	1				1	25,00%

Divino de São Lourenço	1	1	1	1	4	100,00%
Dores do Rio Preto				1	1	25,00%
Fundão		1		1	2	50,00%
Guaçuí			1		1	25,00%
Guarapari			1	1	2	50,00%
Ibatiba			1	1	2	50,00%
Ibitirama				1	1	25,00%
Irupi				1	1	25,00%
Iúna				1	1	25,00%
Jaguaré				1	1	25,00%
João Neiva			1	1	2	50,00%
Linhares				1	1	25,00%
Mantenópolis		1	1	1	3	75,00%
Marataízes				1	1	25,00%
Mimoso do Sul				1	1	25,00%
Montanha				1	1	25,00%
Muniz Freire		1	1	1	3	75,00%
Nova Venécia				1	1	25,00%
Pancas				1	1	25,00%
Pedro Canário	1	1	1	1	4	100,00%
Pinheiros			1	1	2	50,00%
Ponto Belo		1			1	25,00%
Rio Bananal				1	1	25,00%
Rio Novo do Sul		1	1	1	3	75,00%
Santa Teresa			1	1	2	50,00%
São Gabriel da Palha		1	1		2	50,00%
São José do Calçado			1	1	2	50,00%
São Mateus			1	1	2	50,00%
Sooretama				1	1	25,00%
Vargem Alta				1	1	25,00%
Vila Pavão				1	1	25,00%
Total	6	12	21	35	74	100,00%

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Com base na tabela 2, verifica-se que os municípios de Água Doce do Norte, Alegre, Barra de São Francisco, Bom Jesus do Norte, Divino de São Lourenço, Matenópolis, Muniz Freire, Pedro Canário e Rio Novo do Sul, apresentam os maiores índices de rejeições, representando aproximadamente 42% das rejeições totais entre 2013 a 2016.

A tabela 3, a seguir, relaciona as principais irregularidades cometidas pelos municípios com pareceres contrários:

Tabela 3 - Principais irregularidades apontadas nos pareceres prévios no período de 2013 a 2016

Irregularidade	Frequência	%
Irregularidades relacionadas à escrituração das contas públicas	153	34,23%
Divergência de saldos, registros, demonstrações contábeis e demais documentos	66	14,77%
Ausência de evidenciações e de controles das fontes de recursos	38	8,50%
Inconsistência de saldos, registros, demonstrações contábeis e demais documentos	31	6,94%
Não conformidade de saldos, registros, demonstrações contábeis e demais documentos	11	2,46%
Incompatibilidade de saldos, registros, demonstrações contábeis e demais documentos	7	1,57%
Apuração de déficit orçamentário e financeiro	49	10,96%
Descumprimento do limite legal de despesas com pessoal	38	8,50%
Irregularidades relacionadas aos créditos adicionais	35	7,83%
Irregularidades relacionadas à documentação da prestação de contas e ao controle interno	31	6,94%
Inobservância dos requisitos legais para limitação de empenho	29	6,49%
Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento	28	6,26%
Não recolhimento das contribuições previdenciárias	26	5,82%
Descumprimento do limite constitucional de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e em ações de saúde	20	4,47%
Outras irregularidades	38	8,50%
Total	447	100,00%

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Verifica-se pela tabela 3 que foram identificados um total de 447 irregularidades nos pareceres prévios, distribuídos conforme a frequência de ocorrência nos documentos. Destas irregularidades, a maioria, cerca de 34,23% referem-se a falhas relacionadas à escrituração das contas públicas, tais como divergência de saldos, registros, demonstrativos contábeis; ausência de evidenciações de elementos nas demonstrações contábeis; inconsistências das informações etc.

Constatou-se ainda, nos pareceres prévios emitidos pelo TCE-ES em relação às peças contábeis, na identificação das falhas de escrituração das contas, a exigência de providenciar a correta escrituração, observando para tal a legislação pertinente e as instruções do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. No entanto, esta exigência recai em futuras prestações de contas a serem apresentadas ao Tribunal, e para o exercício que está sob avaliação, não ocorre nova apreciação para verificar se foi providenciada a retificação.

Este resultado sugere que o exercício da profissão contábil exige alto nível de capacitação técnica, uma vez que os contadores públicos lidam diariamente com um grande volume de informações regidas por normas específicas. Além do mais, a

Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem passando nos últimos anos por profundas mudanças advindas do processo de convergência à normas internacionais, exigindo cada vez mais o conhecimento técnico destes profissionais.

Na sequência, aparecem irregularidades relacionadas à apuração de déficit orçamentário e financeiro, ao descumprimento do limite legal de despesas com pessoal, à abertura de créditos adicionais, à documentação de prestação de contas e ao controle interno, à inobservância dos requisitos legais para limitação de empenho, à realização de despesas nos últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento, ao não recolhimento das contribuições previdenciárias dos servidores, ao descumprimento do limite constitucional de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e em ações de saúde, entre outras.

Alguns itens dessa lista merecem comentário, como, por exemplo, o descumprimento do limite de despesa com pessoal, a apuração de déficit orçamentário e financeiro, a assunção de despesas não autorizadas e a não adoção de práticas para a recondução aos limites legais. Neste ponto é fato que a Constituição Federal de 1988 e, principalmente, a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxeram valiosas contribuições para a saúde das finanças públicas, por meio da imposição de limites e metas rígidos (PINHO; SACRAMENTO, 2009; SILVA JÚNIOR; CRUZ, 2018;), mas, também, é fato que alguns gestores públicos, por razões de ineficiência econômica de seus municípios ou mesmo por adotarem um comportamento irresponsável, ainda insistem em descumprir essas regras.

Nesse contexto, os tribunais de contas têm importantes funções que ajudam inibir o comportamento irresponsável dos gestores, garantir a saúde das finanças públicas e fazer cumprir o sentido democrático da *accountability* (NÓBREGA; ARAÚJO, 2019; ROCHA, 2013). A realização de auditorias e fiscalizações periódicas, a emissão de pareceres prévios sobre as contas públicas, a emissão de alertas aos municípios que descuidam dos gastos com pessoal e a aplicação de sanções são algumas das conhecidas atribuições de competência dos tribunais de contas que possuem o condão de contribuir para uma gestão pública mais responsável.

Apesar de todo o potencial de *accountability* atribuído aos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, constatou-se que as decisões são proferidas, exclusivamente, sob o aspecto legal, em detrimento de uma

análise das contas públicas quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Esse resultado vem confirmar outros estudos como os desenvolvidos por (NÓBREGA; ARAÚJO, 2019; ROCHA, 2013).

5 Conclusão

Esta pesquisa foi conduzida com o objetivo de identificar os principais motivos que causaram a rejeição das prestações de contas, por parte do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, dos municípios capixabas, no período de 2013 a 2016, e a relação do processo de análise das contas públicas com o sentido democrático da *accountability*, através da análise qualitativa e documental dos pareceres prévios emitidos pelo TCE-ES.

Pôde-se verificar que 23,72% das contas públicas do Poder Executivo dos municípios do estado do Espírito Santo foram rejeitadas em parecer prévio definitivo do Tribunal, no período estudado. Além disso, constatou-se que quase 45% das rejeições encontram-se no último ano de mandato.

A partir dos dados analisados, a pesquisa apontou que 34,23% das irregularidades que motivaram a rejeição da prestação de contas dos municípios capixabas dizem respeito a falhas de escrituração das contas públicas. Na sequência, aparecem irregularidades relacionadas à apuração de déficit orçamentário e financeiro, ao descumprimento do limite legal de despesas com pessoal, à abertura de créditos adicionais, à documentação de prestação de contas e ao controle interno, à inobservância dos requisitos legais para limitação de empenho, à realização de despesas nos últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento, ao não recolhimento das contribuições previdenciárias dos servidores, ao descumprimento do limite constitucional de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e em ações de saúde, entre outras.

Verificou-se ainda a importância dos pareceres prévios sobre as contas públicas e demais atividades desenvolvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Atribui-se grande relevância aos pareceres prévios em prol da realização do sentido democrático da *accountability*, no entanto, apesar de todo esse potencial, ainda o TCE-ES limita-se a proferir decisões, exclusivamente, sob os aspectos legais, em detrimento da possibilidade de realizar uma análise das contas públicas quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Esse resultado

vem confirmar outros estudos como os desenvolvidos por (NÓBREGA; ARAÚJO, 2019; ROCHA, 2013).

A pesquisa apresentou como limitação o fato de ter investigado os motivos das rejeições das prestações de contas, por parte do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, dos municípios capixabas, por isso, não permitindo generalização dos resultados para os demais TCs brasileiros. Sendo assim, recomenda-se, para futuras pesquisas, fazer um estudo multicaso entre os TCs brasileiros com o intuito de identificar semelhanças e diferenças nas práticas de auditoria adotadas pelas cortes de contas, ampliar o período de análise, visando fazer comparações entre as diferentes gestões municipais, bem como investigar a relação entre o aumento das rejeições das contas públicas com o encerramento do mandato.

Referências

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 1. ed. São Paulo: Edições 70, 2011.

BOVENS, M. Analysing and assessing public accountability. A conceptual framework. **European Governance Papers (EUROGOV)**, v. 41, n. 1, p. 1-37, 2006.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Lei Complementar nº 621, de 08 de março de 2012**. Vitória, 2012. Disponível em:
<<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEC6212012.html>>

EBRAHIM, A. S. The many faces of nonprofit accountability. **Jossey-Bass Handbook of Nonprofit Leadership and Management**, v. 3, n. 8, p. 1-33, 2010.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 4, p. 739 - 772, 2009.

MACIEL, M. de N. O. et al. O controle externo das contas dos 144 municípios paraenses: uma implicação na evolução da democracia brasileira. **Revista Ambiente Contábil**, v. 11, n. 2, p. 109 - 130, 2019.

NÓBREGA, M. B.; ARAÚJO, R. L. F. DE. Accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas da Paraíba: um estudo empírico com base nos municípios de Campina Grande e João Pessoa - PB. **Holos**, v. 5, p. 1 - 14, 2019.

O'DONNELL, G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 44, p. 27 - 54, 1998.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343 - 1368, 2009.

PLATAFORMA CIDADES - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. c2020. Disponível em: <<https://cidades.tce.es.gov.br/>>. Acesso em: 10 mai. 2020.

ROCHA, A. C. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 4, p. 901 - 925, 2013.

ROCHA, D. G. da; ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. Insulados e não democráticos: a (im)possibilidade do exercício da social accountability nos tribunais de contas brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 201 - 219, 2020.

SILVA JÚNIOR, F. M. da; CRUZ, C. F. da. Tribunal de Contas e LRF: um estudo sobre a reprovação das contas municipais da região metropolitana do Rio de Janeiro. In:

CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 15., 2018, São Paulo. **Anais eletrônicos**.... Disponível em:

<<https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/1131.pdf>>



Capítulo 3

VISÃO DO ESTUDANTE DO ENSINO SUPERIOR PRIVADO DE GESTÃO SOBRE PRÁTICAS DE COCRIAÇÃO DE VALOR

Maicon da Silva
Flávio Régio Brambilla

VISÃO DO ESTUDANTE DO ENSINO SUPERIOR PRIVADO DE GESTÃO SOBRE PRÁTICAS DE COCRIAÇÃO DE VALOR

Maicon da Silva

Mestre em Administração, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC

e-mail: maicon213@bol.com.br

Flávio Régio Brambilla

Doutor em Administração, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC

e-mail: flaviobr@unisc.br

Resumo

Este capítulo aborda sobre a Cocriação de Valor na visão dos discentes, considerando a Administração de Marketing, com orientação para a Educação Superior Privada. Refere-se à disseminação dos conhecimentos relacionados com a cocriação de valor no ensino, alinhada a contextos acadêmicos e de gestão. Mediante desenvolvimento de um Estudo de Caso Único, o objetivo desta pesquisa é identificar as práticas de cocriação de valor em uma Universidade, tendo como base a visão discente de alunos de gestão. A cocriação de valor pode favorecer a construção de uma percepção de valor no ensino superior, na qual o ambiente da sala de aula favorece para o desenvolvimento de relações colaborativas e positivas entre seus atores.

Palavras-chave: Visão do Estudante; Ensino Superior Privado; Cocriação de Valor.

1 Introdução

A estrutura organizativa de instituições de ensino superior determina as potencialidades do ensino-aprendizagem. Admitindo-se que a universidade opte pela formação integral da pessoa, possibilitando a vivência de valores democráticos, a inclusão e a valorização da diversidade, a configuração do ambiente da universidade deverá expressar uma concepção pedagógica que potencialize a formação interativa dos alunos, e da formação docente em serviço (MUNSBERG; FELICETTI, 2014).

Por fazerem parte de uma rede social complexa e interativa, as ações de uma organização, no caso instituições de ensino superior, não repercutem apenas na sua

estrutura interna, mas geralmente impacta todo o seu campo organizacional, assim como no processo inverso, também pode ser impactada em outras organizações, o que leva a reflexão sobre o processo de construção social das organizações (SOUZA, 2009).

As organizações, de modo geral, buscam novas formas para constituir suas relações de produção, tanto por pessoas que atuam nesses espaços, como por alterações culturais, históricas, sociais presentes em diferentes formações espaciais [...] (FONTOURA, 2019). As instituições de ensino superior devem estar em sintonia com as novas competências exigidas pelo mercado de trabalho, sendo capazes de atender as diferenças e a complexidade no mercado de trabalho que seus clientes encontrarão no exercício de sua profissão (PAULA, 2018).

Embora o ensino superior possa ser entendido como um serviço, muito se discute se o que é fornecido pela universidade pode ser encarado como uma prestação de serviço tradicional, já que, se por um lado cada ente possui seus deveres e obrigações após a contratação (KANJI; TAMBI, 1999), por outro, a obtenção da qualificação – item oferecido pela universidade – depende do envolvimento e conduta do aluno (EAGLE; BRENNAN, 2007), além do fato de o fornecimento do serviço só ocorrer após avaliação prévia do provedor sobre as habilidades do receptor (SVENSSON; WOOD, 2007).

Nesse contexto, Prahalad e Ramaswamy (2004) relatam que o desejo do consumidor (aluno) por interação é o que dá origem ao processo da cocriação. Assim, no caso da educação, não há como o papel de criação do valor para o cliente (aluno) ser exclusividade do provedor do serviço (universidade); ela deve ocorrer necessariamente de forma conjunta, cocriada (CARVALHO, 2017).

Desta forma, a cocriação permite às empresas e clientes criar valor através da interação, onde ambos não estão mais em lados opostos, mas interagindo uns com os outros para o desenvolvimento de novas oportunidades de negócios. Este novo modelo de criação de valor e como ele é distribuído, comercializado e explorado é muito diferente do modelo tradicional de demanda e oferta (GALVANO; DALLI, 2014).

Diante disso, este estudo visa responder a seguinte questão de pesquisa: Qual a importância da cocriação de valor no ensino sob a perspectiva discente? Este artigo tem como objetivo analisar a importância da cocriação de valor no ensino sob a perspectiva discente.

A importância deste artigo para administração de *marketing*, mais precisamente na educação superior privada, refere-se à disseminação dos conhecimentos relacionados a cocriação de valor no ensino, alinhados a contextos acadêmicos e empresariais, pois segundo Souza (2009) a cocriação de valor sob a ótica do ensino superior, ganha importância, e direciona o seu olhar para a relação mútua entre valores, crenças e práticas que influenciam na tomada de decisões.

Posto isso, este artigo foi organizado da seguinte maneira: a primeira parte refere-se a essa introdução. A seção seguinte trata da síntese teórica sobre o tema e suas contextualizações. Na seção 3 (três) é apresentada a metodologia de pesquisa. Os resultados são explicitados, analisados e discutidos na seção 4 (quatro). Por fim, a última parte aborda as considerações finais, as quais visam indicar novas possibilidades de pesquisa.

2 Referencial Teórico

2.1 Cocriação de valor

Contrário à tradicional visão de criação de valor centrada na empresa, o paradigma da cocriação de valor surge na literatura de administração no início dos anos 2000 com os trabalhos seminais de Prahalad e Ramaswamy (2000, 2004a, 2004b) e Vargo e Lusch (2004). Nessa perspectiva, o valor não é simplesmente criado e oferecido pela empresa, mas cocriado por meio da interação com os consumidores (VARGO; LUSCH, 2004; GRONROOS, 2008).

Diversos autores teorizaram sobre o fenômeno da cocriação e com isso, atualmente, a cocriação pode ser estudada sob diversas abordagens. Pela perspectiva da Lógica do Serviço Dominante (LSD) introduzida por Vargo e Lusch (2004), a cocriação reside no domínio do consumidor, quem possui papel ativo nesse processo e é sempre um cocriador de valor (VARGO; LUSCH, 2008). Tem-se reconhecido o importante papel do consumidor na criação de valor e a consequente geração de vantagem competitiva para as empresas (PRAHALAD; RAMASWAMY, 2004b; VARGO; LUSCH, 2004; PRAHALAD; KRISHNAN, 2008).

Para Payne, Storbacka e Frow (2008, p. 84) “o cliente é sempre um cocriador de valor”. Os autores acreditam que não há valor até que uma oferta é utilizada, e a experiência e percepção do cliente nela são essenciais para a determinação de valor. Holbrook (2002) define valor para o consumidor como uma “experiência interativa de

experiência relativista”. Ou seja, o que define o que é valioso para um cliente é a experiência oriunda da interação.

Neste contexto, vale ressaltar que o conceito e a importância, dados à cocriação visualizada por Vargo e Lusch (2004), consagraram-se com a importância e a emergência da *S-D Logic*. A cocriação de valor, ou seja, criação de valor compartilhada propõe, segundo Brasil, Santos e Dietrich (2010), uma transferência de valor nas relações entre empresa e consumidor. Diz-se compartilhada porque, na criação de valor, este é criado e repassado ao cliente; já na cocriação de valor, o consumidor toma papel ativo em todo o processo.

Na concepção da cocriação de valor, não há a distinção clara de papéis entre clientes e organizações propostos pela abordagem tradicional de criação de valor. Cova e Dalli (2009) salientam que, embora já esteja claro que os consumidores contribuem para a construção social da realidade, da cultura e da simbologia do consumo, ainda há a necessidade de explicitar que eles também produzem valor econômico por meio da colaboração com as empresas. Para os autores, os consumidores são a principal fonte de valor e, portanto, cocriadores de valor.

Ramaswamy (2009) contribui afirmando que é necessário compreender os papéis de cada um dos cocriadores, operando, sempre que necessário, em resposta às carências e desejos dos clientes/consumidores e também dos demais *stakeholders*. Do ponto de vista organizacional, o autor afirma que todos os colaboradores devem estar envolvidos no processo, “desde o primeiro contato com o cliente, até o pós-venda”, dessa forma estará se criando um ambiente propício para cocriação entre cliente e empresa.

2.2 Cocriação de valor no ensino superior privado

A conexão entre cocriação e ensino superior privado reside na perspectiva educacional orientada ao ensino-aprendizagem, ou *learning* (multidirecional), contrapondo ao modelo *teaching* (unidirecional). Pode-se delimitar o presente estudo acerca do conceito de “*Service Learning*”. Este formato de ensino é centrado no aluno, requer responsividade e customização, viáveis através das ações de cocriação. Athanasiou (2007, p. 116) destaca sobre a importância colaborativa no âmbito da sala de aula, que “constitui um significado através do qual se move da abordagem tradicional centrada no professor para uma abordagem mais centralizada no estudante”. Este movimento natural para ênfase em aprender é a cocriação na

aprendizagem, que evolui dos preceitos de lecionar para os alunos ao modelo de maior interação e cocriação, ou o “*Being in the Classroom*” (RAMSEY; FITZGIBBONS, 2005).

A cocriação de valor no ensino superior privado, com maior foco no consumidor, torna-se uma grande oportunidade para as instituições educacionais, a partir da vantagem competitiva que podem adquirir com o envolvimento das partes interessadas na cocriação de valor (DÍAZ; GUMMESSON, 2012; RIBES; RILLO, 2016). Esta vantagem competitiva torna-se um fator de inovação, construído na capacidade de conexão, gerenciamento de talentos e parcerias. As instituições de ensino devem operar em sintonia com a sociedade, explorando e aplicando o conhecimento e outras capacidades fora dos ambientes educacionais (PAULA, 2018).

Dong, Evans e Zou (2008) dizem que relacionamentos baseados em troca têm demonstrado uma forte fonte de geração de valores educacionais. Entre as diversas formas de cocriação no ensino está a troca de experiências ou dialética, que inclui discussões sobre os formatos de ensino (SILVA, 2003) e se refere a uma tarefa complexa, exceto pela constatação de as atividades, as quais consomem mais tempo, serem as menos desejadas pelos acadêmicos (KARNS, 2005, 2006).

Nesse sentido, a cocriação no ensino, especialmente superior, implica o envolvimento dos estudantes na elaboração dos resultados (QIAN, 2006). Na sala de aula é possível cocriar por meio de atividades como sanar dúvidas, tanto discorrendo apontamentos pessoais, como por discussões e questionamentos, pela interação no ambiente ensino-aprendizagem. A atividade extraclasse também é importante na cocriação educativa. Kotzé e Plessis (2003) destacam a variedade de meios para cocriar em aula, sendo o valor resultante da noção de qualidade (ALVES; RAPOSO, 2007).

Um requisito da cocriação é qualidade dos processos interativos, quais “permitem ao consumidor individual cocriar experiências únicas” (PRAHALAD; RAMASWAMY, 2004, p.7). De acordo com Chung e Mclarney (2000), o processo de ensino-aprendizagem depende essencialmente da interatividade no cenário educacional, principalmente entre professor e aluno. Já Lopes e Mageste (2008) alertam para os problemas ocasionados pela falta de cocriação, uma vez que muitas vezes o professor transforma-se apenas em reproduzidor de conhecimentos, que são tratados como verdades absolutas.

Então, propor reflexão sobre este modelo educacional em que se configura como cocriação de valor do conhecimento por parte do professor e do aluno pode contribuir para discutir um novo paradigma para a educação, no sentido de repensar os signos dos seguintes contextos: ensino; aprendizagem; conhecimento; espaço-tempo de aprendizagem; aprendizagem com dispositivos móveis; aprendizagem em espaços híbridos e multimodais; tecnologias (analógicas e digitais) em sinergia; estruturas físicas e gestão nas universidades; formação inicial e continuada do professor, etc... (SANTOS, 2018).

2.3 Cocriação de valor e a perspectiva discente

Sob a perspectiva teórica, a cocriação de valor é originada do marketing, sendo fundamentalmente utilizada para ampliar a satisfação de clientes por meio da sua participação na elaboração dos serviços (JUDSON; TAYLOR, 2014; NAVARRO-GARCÍA; PERIS-ORTIZ; RUEDA ARMENGOT, 2015). Dessa forma, quando associada ao setor educacional, a cocriação de valor não permite que uma quantidade ampliada de *stakeholders* participe e indique as diretrizes que consideram importantes nos processos de ensino e aprendizagem, sendo sua participação limitada pelo governo, pela direção das unidades educacionais, pelos docentes e parcialmente pelos discentes (JUDSON; TAYLOR, 2014).

As salas de aula clássicas tendem a dar espaço a salas voltadas para educação criativa. O espaço criativo vem a ser uma área que tende a ser lúdica e interativa, onde o ser humano possa desenvolver seu potencial de uma forma mais criativa, contando com toda uma estrutura que facilite esse desenvolvimento (BERNAL VÁZQUEZ, 2006). Os espaços criativos de educação e a interação gerada entre educandos e educadores atinge algumas perspectivas: proporciona a inovação educativa e o fomento de soluções inovadoras para a sociedade.

Por outro lado, o ser humano aprende em diferentes contextos e de diferentes maneiras. Educar, para a sociedade do conhecimento, é compreender que se deve investir na criação de competências considerando os estilos individuais de aprendizagem e os novos espaços de construção do conhecimento. Então, é fundamental que ações pedagógicas mais democráticas sejam, de fato, desenvolvidas. Ações que levem em consideração os estilos de aprendizagem dos estudantes e que, também, redimensionem os papéis do professor e do estudante (FEIJÓ, 2010).

Para Feijó (2010), o docente atual não é mais definido como um simples repassador ou transmissor de conteúdo, mas como um mediador da aprendizagem de seu aluno. A expressão mediação pedagógica se refere, em geral, ao relacionamento professor-aluno na busca da aprendizagem como processo de construção de conhecimento, a partir da reflexão crítica das experiências e do processo de trabalho. Na perspectiva da cocriação de valor, as instituições de ensino e os alunos, conjuntamente criam valor por meio das interações (PRAHALAD; RASMAWAMY, 2000) que ocorrem na experiência do consumidor (aluno) ao fazer uso do produto/serviço que adquiriu (GENTILE; SPILLER; NOCI, 2007).

Dessa maneira, o mercado cada vez mais exigente, a sociedade como um todo tende a se qualificar profissionalmente. Diante disso, as Instituições de Ensino Superior (IES) devem se preocupar e aperfeiçoar cada vez mais seus profissionais, com qualificações adequadas e principalmente qual seu público alvo, podendo assim, atender as necessidades de seus clientes, cujo foco principal é transmitir novos conhecimentos por meio de pesquisa, extensão e atividades de ensino (FARIA, 2016).

Nesse sentido, as empresas têm desenvolvido múltiplas abordagens de extração de valor: aumentando a variedade de ofertas de produtos e serviços, entregando e fornecendo assistência a estas ofertas, customizando produtos e serviços e envolvendo os consumidores no contexto, derivando o processo de cocriação de valor por meio de experiências de cocriação (PRAHALAD; RAMASWAMY, 2004b).

Ainda, pode-se detectar que os consumidores consomem algo que desejam em vez de algo que necessita, e o aluno tende a procurar instituições privadas, na qual ele deseja mesmo que sua necessidade exija algo contrário do desejado, principalmente quando sabe-se que existe uma grande pressão em relação ao ensino superior nas instituições privadas. Isso gera uma forte competição entre as instituições privadas, visto que não se sabe, exatamente, se acontece essa pressão nas instituições públicas, por isto a nossa inquietação com o ponto de vista dos discentes (FARIA, 2016).

Para Prahalad e Ramaswamy (2004b), na cocriação, o mercado é semelhante a um fórum de experiências e a competição efetiva surge dos investimentos em novas infraestruturas capacitadas, sistemas funcionais e governança, tudo centrado na cocriação, por meio da alta qualidade das interações empresa-consumidor. A interação entre os parceiros (empresa e consumidores) depende da combinação de

recursos (conhecimentos e habilidades) aplicados na relação de serviço (VARGO; LUSCH, 2004).

Portanto, sabe-se que toda contextualização aplicada se evidenciará através da interação dos agentes envolvidos no processo de ensino-aprendizagem do curso de Mestrado em Administração, compreendendo professores, coordenadores e os alunos, em um conjunto com as necessidades dos profissionais administradores e das próprias organizações, que a formação do aluno se dará de forma mais eficiente e adequada com a realidade (ALVES, TEIXEIRA, OLIVEIRA, 2017). Para Peltier, Schibrowsky e Drago (2007), alunos e instituição de ensino cocriam muito do conteúdo do curso, pois o ensino resulta do esforço conjunto entre a estrutura institucional, professores e alunos, caracterizando um encontro do serviço.

3 Metodologia

Na intenção de produzir, sistematizar e disseminar conhecimentos é que Bourdieu (1982) destaca a importância de instituir ferramentas metodológicas aplicadas ao processo de investigação e de análise da epistemologia de um problema, sobretudo em ciências sociais. Para alcançar o objetivo proposto, utilizou-se a abordagem qualitativa. Nesta abordagem procura-se compreender os significados e características situacionais apresentadas pelos participantes (MINAYO, 1994; RICHARDSON, 2008). Quanto aos fins, a pesquisa é exploratória (VERGARA, 2017). No que se refere aos meios, trata-se de um estudo de caso, operacionalizado conforme os preceitos de Yin (2015), por representar uma investigação que “trabalha um aspecto específico de um fenômeno e suas decorrências” (DALFOVO; LANA; SILVEIRA, 2008, p.5), e se caracteriza como um estudo de caso único.

O objeto de estudo é o grupo de pesquisa “Marketing e Relações de Consumo: Cocriação de Valor e Perspectivas Interpretacionistas no Comportamento do Consumidor”, na qual faz parte da linha de pesquisa em Gestão Estratégica de Marketing de um Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu*. Da mesma forma, o presente projeto de pesquisa, visa abordar nas perspectivas interpretacionistas o marketing e suas relações mercadológicas. Aborda como temas centrais a cocriação de valor e o comportamento do consumidor. O consumo de bens no mercado sejam estes tangíveis ou não, onde tem se relevado um fenômeno complexo, que abrange questões subjetivas e psicológicas do ser humano.

Para obter uma visão geral sobre a temática proposta neste artigo, foram entrevistados cinco (5) integrantes do grupo de pesquisa via plataforma *Google Meet*, conforme apresentado no quadro 1; as entrevistas tiveram início, após explicação dos critérios de confidencialidade dos dados.

Quadro 1: Perfil dos entrevistados

Entrevistado	Formação	Linha de Pesquisa	Sexo	Descrição Genérica
Entrevistado 1	Mestrando em Administração	Gestão Estratégica de Marketing	M	E1
Entrevistado 2	Mestrando em Administração	Gestão Estratégica de Marketing	F	E2
Entrevistado 3	Mestrando em Administração	Gestão Estratégica de Marketing	F	E3
Entrevistado 4	Mestrando em Administração	Gestão Estratégica de Marketing	M	E4
Entrevistado 5	Mestrando em Administração	Gestão Estratégica de Marketing	M	E5

Fonte: Elaborado pelos autores da pesquisa (2020).

Visando uma melhor verificação dos fatores proposto nesta pesquisa, foram realizadas as entrevistas via plataforma *Google Meet*, na qual foi construído um roteiro de entrevista com nove (9) perguntas relacionadas a temática cocriação valor no ensino sob a perspectiva discente. Ainda, as entrevistas foram realizadas de maneira online (*Google Meet*), tendo um tempo médio de duração de vinte e cinco (25) minutos, onde as entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas. A coleta de dados ocorreu nos meses de janeiro a março de 2020. Gil (2009) ressalta que o processo de coleta de dados no estudo de caso precisa de uma estratégia de pesquisa mais robusta, em relação a outras modalidades de pesquisa. Os dados foram analisados qualitativamente, entre elas, se destaca a entrevista em profundidade a qual foram realizadas com cinco (5) integrantes do grupo de pesquisa “Marketing e Relações de Consumo: Cocriação de Valor e Perspectivas Interpretacionistas no Comportamento do Consumidor”.

A escolha destes agentes se deu a partir das considerações vividas por Miles e Huberman (1994), já que se buscou elenca-los a partir conveniência e da vivência de cada discente vinculado ao estudo, e pela facilidade de contato entre o entrevistador e os entrevistados (as). De acordo com Silva (2005, p. 14), esse método de pesquisa “é constituído por unidades selecionadas da população objetivo por algum critério de conveniência, muito frequentemente relacionado à acessibilidade das unidades” e, além disso, esse tipo de amostra costuma ser mais barata e rápida.

Para esta pesquisa teve-se como pretensão, descrever as características do fenômeno estudado nesse artigo, e posteriormente a base de dados foi organizada e analisada de acordo com objetivo do estudo.

4 Análise e Discussão dos Resultados

Diante as definições da amostra para pesquisa, no qual se optou por pesquisar o grupo de pesquisa “Marketing e Relações de Consumo: Cocriação de Valor e Perspectivas Interpretacionistas no Comportamento do Consumidor” que faz parte da linha de pesquisa Gestão Estratégica de Marketing de um Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu*, procedeu-se à análise criteriosa das contextualizações teóricas acerca da cocriação de valor, buscando correlacioná-las a perspectiva discente.

Logo, o estudo foi construído através de um roteiro de entrevistas semiestruturado, e, foi aplicado com 5 (cinco) integrantes partícipes do grupo de pesquisa “Marketing e Relações de Consumo: Cocriação de Valor e Perspectivas Interpretacionistas no Comportamento do Consumidor”. As análises referem-se as ideias manifestadas pelos participantes nas entrevistas e os trechos das falas dos entrevistados serão identificados de maneira genérica conforme apresentado no quadro 1 (perfil dos entrevistados).

Partindo dessa premissa, o estudo da cocriação de valor tem sido estudado ao longo de quase duas décadas, e iniciados por expoentes como Vargo e Lusch. Frente às realidades que continuam marcando há temática da cocriação de valor, desponta em 2010 em sua Tese de Doutorado, um estudo sobre *“abordagem etnometodológica acerca da co-criação de valor na graduação em administração do ensino superior privado”* de autoria do professor Brambilla. Neste estudo, o autor aborda o processo de cocriação de valor no ensino superior privado, onde o aluno não é mais visto como cliente, mas sim um agente engajado na geração de valor.

Halbesleben e Weeler (2009) consideram o engajamento dos discentes na construção dos conhecimentos como um fator que pode contribuir positivamente para a cocriação de valor no universo acadêmico (BRAMBILLA; DAMACENA, 2011). Tal comportamento pode contribuir também para que o indivíduo passe a agir, efetivamente, de maneira proativa, direcionando os esforços às relações com o objeto focal, no caso, a aprendizagem (SO; KING; SPARKS, 2012), o que corresponde à percepção dos participantes do estudo e é essencial à cocriação de valor no ensino.

No que diz respeito a qualificação profissional e a compreensão do curso como um diferencial no currículo pessoal dos acadêmicos (alunos) também contribui de forma positiva para a cocriação de valor no referido universo. Tal percepção corresponde com a opinião dos participantes do estudo, os quais buscam no curso um diferencial, seja na empresa em que atuam, no mercado de trabalho geral ou mesmo para o crescimento profissional individual, conforme ilustram os depoimentos a seguir:

...Inicialmente [...] tinha interesse na docência, hoje [...] também acredita que o curso vai contribuir no lado profissional dentro da empresa (E3).

Na verdade, eu tenho um objetivo [...] de ser professor, então o entrevistado precisa ter essa certificação que o habilite a dar aula em uma universidade (E4).

Objetivo do curso para o aluno é estritamente profissional, não estando vinculado ao meio acadêmico. O curso é muito importante [...] para o meu crescimento profissional (E5).

Analisando-se as falas dos entrevistados dentro do contexto da entrevista, fica claro que a formação teórica e prática poderá contribuir para o melhoramento do desenvolvimento profissional, o qual não corresponde só a cursos de formação. Desta forma, os alunos estão interessados na busca constante pelo seu aprimoramento pessoal e profissional. Tal comportamento sugere um engajamento na construção dos conhecimentos e na qualificação pessoal do indivíduo, tendo como intuito contribuir com pesquisas circunscritas em torno da temática proposta pelo curso. De acordo com os discursos dos entrevistados, entende-se que é preciso tomar decisões de forma equilibrada, onde é importante desenvolver o seu autoconhecimento. Ou seja, para seguir carreira acadêmica, o diploma é indispensável.

Na dimensão de cocriação por meio de escolhas, os consumidores desejam definir suas escolhas a partir de suas visões de valor. É responsabilidade das empresas (universidades), neste contexto, proporcionar opções centradas na experiência, que reflitam os desejos dos consumidores. Da mesma maneira, os clientes querem que as empresas atendam suas necessidades, preferências, sofisticações e desejos, ou seja, o consumidor quer que prevaleça a sua visão de valor ao invés de aceitar o portfólio de produtos e serviços das empresas (PRAHALAD; RAMASWAMY, 2004). Além disso, os entrevistados entendem que os diferentes cursos de pós-graduação *stricto sensu*, por sua vez, é entendido como uma oportunidade de agregar valor ao currículo pessoal, distanciando-se dos fins acadêmicos, conforme interesses e aspirações pessoais do momento.

Com relação ao método tradicional de ensino, mais utilizado no Brasil, foi difundido a partir do Iluminismo (século 18), observa-se que a perspectiva tradicional de ensino é ainda muito viva no ambiente acadêmico, com a aplicação de conteúdo repetitivo de forma que o aluno sempre o decorasse. Nesse modelo, o ensino tradicional é centrado somente no professor, no qual o mesmo era considerado o detentor do conhecimento, e o aluno um sujeito vazio. Para tanto, as reações à ruptura do método tradicional de ensino são observadas nas falas dos entrevistados:

Está tudo muito congelado, tudo igual, ou seja, se conversar com alunos do Mestrado em Administração de dois anos atrás as coisas não se modificaram, estando na mesma forma do que sempre foi (E2).

... Tem coisas que ainda possam a ser melhoradas (E4).

...Quantidade não reflete qualidade, então cabe um direcionador para coordenação, onde o curso existe a hierarquização com esse intuito, sendo esses direcionadores bem claros para se desenvolva uma boa grade curricular (E5).

A prática da sala de aula é muito mais complexa e, além de tudo, o professor se encontra dentro da instituição numa situação em que na maioria das vezes não se sente seguro. Ao contrário da metodologia mais tradicional, o método construtivista tem ganhado cada vez mais espaço, onde coloca o aluno no centro do processo de ensino-aprendizado, e valoriza a troca de experiências e vivências entre os colegas. No entanto, cabe aos professores criar novos métodos de aprendizagem, os quais sejam inovadores, atendendo as necessidades e desejos dos alunos.

Outra forma de cocriar é por meio da noção de Aprendizagem Colaborativa, atuação onde o aprendiz é direcionado à autonomia, o que lhe proporciona certa independência, bem como incentiva a colaboração e cooperação mútua (ATHANASIOU, 2007). O professor não deve ser o centro, mas, atuar como propulsor do aluno para que aprenda (facilitador). É notável a orientação para aprendizagem relacional, diferente daquela abordagem unidirecional centrada no professor, das escolas mais ortodoxas. Constitui atividade de cocriação na educação um serviço de aprendizagem orientado pela própria aprendizagem (DEBNATH; TANDON; POINTER, 2007).

A aprendizagem, elemento tradicionalmente concebido como eixo central das relações estabelecidas no universo das instituições de ensino, é considerada como a principal favorecida no relacionamento entre os alunos no contexto da sala de aula em diferentes programas de pós-graduação *stricto sensu*. O conceito de aprendizagem ativa também é considerado parte da cocriação de valor no ensino

(HALBERSLEBEN; WHEELER, 2009), e pode ser identificado na opinião dos entrevistados, através da categoria sobre o desenvolvimento de atividades por meio de exemplos práticos. As opiniões segundo os quais, são ilustradas a seguir:

Busca-se desenvolver os conteúdos das disciplinas com o exemplo prático levado para a área de conhecimento de cada aluno. Cabe aos professores, com a experiência teórica, prática e vivência, dar incrementos para esse aluno ser um profissional melhor lá fora (E1).

Habilidade de fazer essa conexão de teoria e a realidade do que realmente acontece (E3).

Eu acho que algumas coisas a gente consegue ver através de exemplos que os professores trazem, algumas experiências que os professores têm (E4).

Observa-se também, ainda na mesma abordagem, que a opinião dos entrevistados desta categoria não reflete com o que ocorre em sala de aula. Pois o desenvolvimento de atividades por meio de exemplos práticos tem ficado só na teoria. Na maioria das vezes os professores preferem conduzir aulas maçantes, o que acaba por não contribuir com o processo de ensino-aprendizagem dos alunos. Essa imersão tardia no processo de ensino-aprendizagem tem frustrados as expectativas dos mesmos. Ainda, essa realidade encontrada nas falas dos entrevistados, é que a sala de aula reflete o caráter multicultural dos alunos, ou seja, os mesmos têm expectativas e anseios diferentes, pois preferem aprender de forma mais significativa e participativa.

Nesse sentido, Goodyear e Zenios (2007) defendem que uma das principais tarefas do ensino superior, a partir do ingresso do aluno, é desenvolver dentro da sala de aula a capacidade de compreender e criar conhecimento em diferentes situações, gerando uma fluência epistêmica, tornando-se uma prioridade estudar e compreender como são interiorizados os princípios de produção e validação do conhecimento em domínios específicos, desenvolvendo competências de identificação, exploração e utilização do conhecimento das dimensões críticas dessas práticas nas culturas profissionais e nas práticas educacionais na sala de aula (NERLAND, 2012).

Chung e McLarney (2000) afirmam que o ensino é um relacionamento de serviço, sendo que uma experiência bem-sucedida só é possível se alunos e professores trabalharem em conjunto, pois os alunos só alcançam um nível alto de satisfação se estiverem motivados pelos conteúdos e metodologias utilizadas em sala de aula.

Por outro lado, a aplicabilidade dos conteúdos e a possibilidade da criação de conexões entre teoria e prática sustentam-se no diálogo entre os alunos, visto as

ações de cunho extraclasse, por sua natureza, ultrapassarem os limites físicos da instituição. Conforme Prahalad e Ramaswamy (2004), tal condição é primordial no processo de cocriação de valor, visto o crescimento desencadeado pela troca de experiências e ideias. Segundo os autores, dialogar pressupõe estar aberto aos pontos de vista da comunidade, ampliando assim a possibilidade de inovação. Os discursos, que envolvem a questão de diálogo, são relatados a seguir:

Esse envolvimento que todos nós temos que aproveitar, com os colegas e professores para poder criar e aprofundar conhecimentos (E2).

... São principalmente espontâneas, onde quando a gente expõe nossas dúvidas, os colegas falam de uma experiência que estão passando nas suas empresas (E3).

O diálogo, decorrente da interação, professor-professor, aluno-aluno e professor-aluno, “é um canal que fornece a oportunidade para que os consumidores exponham as opiniões e auxilia a empresa a compreender o contexto emocional, social e cultural do usuário” (BITTENCOURT, 2014, p. 35). Contudo, para que ocorra a cocriação de valor, é necessário que este mantenha o foco nos assuntos de interesse dos grupos envolvidos, no caso, os acadêmicos que representam a IES e as organizações sociais nas quais serão aplicados os conhecimentos, por meio das ações extraclasse (PRAHALAD; RAMASWAMY, 2004).

Os descritores elencados no estudo também podem ser definidos como aspectos de Responsabilidade Social, a qual ultrapassa os limites da Educação Ambiental, conforme disposto por Ashley (2002, p.06):

Responsabilidade social pode ser definida como o compromisso que uma organização deve ter com a sociedade, expresso por meio de atos e atitudes que a afetem positivamente, de modo amplo, ou a alguma comunidade, de modo específico [...]. Assim, numa visão expandida, responsabilidade social é toda e qualquer ação que possa contribuir para a melhoria da qualidade de vida da sociedade (ASHLEY, 2002, p.06).

A opinião dos entrevistados relaciona-se diretamente a aspirações voltadas a uma nova ordem social, que permita o desenvolvimento e o crescimento em diferentes setores, conforme ilustram alguns depoimentos: “A educação de qualidade é um dos principais pilares para uma sociedade melhor” (E4); “Por que é o futuro! Educação é o futuro!” (E5). Tais concepções relacionam-se ao processo de gestão baseada em valor, o qual não compreende unicamente valor financeiro, mas principalmente, a valoração social, visto que, conforme determina Young (2005), em gestões baseadas em valor, todas as ações desenvolvidas devem contribuir para o valor da empresa, o qual envolve também o reconhecimento social.

Da mesma forma, a qualidade no ensino e na formação acadêmica são elementos de valoração dos serviços prestados pela IES, os quais se reportam à instituição, ao acadêmico e, também, à sociedade na qual estes se inserem, respeitando-se a diversidade de organizações existentes na íntegra do contexto social.

Por fim, é importante observar que a cocriação de valor na educação superior privada, aplicada a perspectiva discente, relaciona-se diretamente à qualidade do ensino e esta, por sua vez, à disponibilidade de recursos eficientes para a construção do processo de ensino-aprendizagem, proporcionando um maior envolvimento dos alunos nas atividades desenvolvidas em sala de aula e de cunho extraclasse.

5 Considerações Finais

Diante a proposta de pesquisa deste artigo, buscou-se analisar a importância da cocriação de valor no ensino sob à perspectiva discente. Sendo assim, desenvolveu-se uma pesquisa de caráter qualitativo e exploratório, no grupo de pesquisa “Marketing e Relações de Consumo: Cocriação de Valor e Perspectivas Interpretacionistas no Comportamento do Consumidor”.

Em relação ao universo de pesquisa, observou-se que as características inerentes ao processo de cocriação de valor encontram-se presente nas falas dos entrevistados. Desta forma, os processos pedagógicos e organizacionais, apresentam aspectos conceituais voltados à cocriação de valor, tais como engajamento dos alunos (acadêmicos) na construção dos conhecimentos e a busca da qualificação pessoal do indivíduo, presentes nas falas analisadas.

Contudo, a forma como alguns docentes comportam-se frente tal realidade podem representar entraves ao processo, sendo identificadas pelos estudantes, que reclamam da presença de aspectos que correspondem o método tradicional de ensino, tais como a centralização do saber na figura do professor, a dificuldade de construção de diálogos entre docentes e discentes e a sobrecarga de trabalhos que nem sempre correspondem às expectativas almejadas, situações que comprometem a valoração do curso, observando-se que, no contexto educacional, quantidade e qualidade são aspectos distintos, sendo a qualidade da ação imprescindível à cocriação de valor.

Outro aspecto que merece destaque relaciona-se à questão da responsabilidade social, diretamente ligada à cocriação de valor mediante ações de

responsabilidade para com o meio ambiente, a sociedade e a população de forma geral, presentes em diferentes momentos do estudo, mas descritos de forma subjetiva pelos participantes do mesmo (SILVA, 2018).

Como contribuições práticas, sugere-se no ensino, a cocriação de valor no desenvolvimento de um ambiente, por meio de estratégias cocriativas de compartilhamento em rede, que permitem a cocriação de valor e a percepção desse valor, determinada pelos atores, mediante a práticas colaborativas que ajudam a contribuir com a compreensão dos processos de aprendizagem.

Em relação à contribuição teórica, pode-se perceber que os estudos de Ciccantelli e Magison (1993), Nambisam (2002); Prahalad e Ramaswamy (2004) sugerem que as empresas precisam cocriar valor para obter vantagem em relação a seus concorrentes. Tomando-se como premissa que as instituições de ensino superior compreendem organizações empresariais, as quais diferem das demais em relação ao produto oferecido, de valor intangível, dadas as condições subjetivas da construção do conhecimento, bem como as estratégias de comercialização destes, desenvolveu-se a análise das informações partindo do pressuposto que a cocriação de valor pode favorecer a construção de uma nova percepção de valor no ensino superior, na qual o ambiente de sala de aula favorece o desenvolvimento de relações colaborativas que influenciam positivamente professores e alunos e, conseqüentemente, o resultado final das relações desenvolvidas, na medida em que os alunos esperam que os gestores de curso consigam oferecer diferenciais que os motivem a permanecerem em determinada instituição, em detrimento às demais opções disponíveis no mercado (MATIAS *et. al.*, 2015).

Por fim, novos estudos devem ser conduzidos, também com vistas ao entendimento do papel dos estudantes no processo educacional. Estão sempre certos? São capazes de determinar as competências essenciais? Estão efetivamente engajados em aprendizagem ou preferem culpar sempre terceiros pelas suas falhas? Estes e outros temas devem ser abordados.

Referências

ALVES, H.; RAPOSO, M. Conceptual Model of Student Satisfaction in Higher Education. *Total Quality Management*, v. 18, n. 5, p. 571-588, 2007.

ALVES, Allan Carlos; TEIXEIRA, Vânia Vilma Nunes; OLIVEIRA, Isla Glecia Vilar. Percepção dos Discentes do Curso de Graduação em Administração em Relação às

- Disciplinas da Área de Contabilidade. *Revista Administração em Diálogo-RAD*, v. 19, n. 3, p. 24-48, 2017.
- ASHLEY, Patrícia Almeida et al. *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATHANASIOU, A. Developing Learner Autonomy through Collaborative Learning in a Higher Education Context. *Journal of Business and Society*, v. 20, n.1, p. 115-129, 2007.
- BAKER, Michael; HART, Susan. *The marketing book*. Routledge, 2008.
- BERNAL VÁZQUEZ, J. *La Creatividad en la clase de Música*.: “hacer y expresar música en la escuela”, en *Comprender y Evaluar la Creatividad*. Un recurso para mejorar la calidad de la enseñanza. Aljibe. Málaga, Vol. I (415 - 425), 2006.
- BITTENCOURT, Silvia Paula. *Um modelo conceitual de gestão para o design cocriativo*. Universidade de Santa Cruz do Sul. 2014.
- BRAMBILLA, Flávio Régio. Co-criação de valor, desempenho percebido e a satisfação na educação superior privada em administração orientada pela lógica dominante do serviço. *XXXV encontro da ANPAD*. Rio de Janeiro/RJ – 4 a 7 de setembro de 2011.
- BOLTON, Ruth N. Foreword. In: LUSCH, Robert F.; VARGO, Stephen L. (Editors). *The Service-Dominant Logic of Marketing: Dialog, Debate, and Directions*. New York: M. E. Sharpe, p.ix-xi, 2006.
- BORDIEU, Pierre. *Lección sobre la lección*. (Edición original: Leçon sus la leçon). Paris: Les Éditions de Minuit, 1982.
- BRASIL, V.; SANTOS, C.; DIETRICH, J. Cocriação de Valor: proposição de uma estrutura de análise dos elementos influenciadores da criação compartilhada de valor nas empresas. In: *Anais do EMA – IV Encontro de Marketing da ANPAD*, Florianópolis, 2010.
- CARVALHO, Danielle Daffre. *Cocriação de valor: conceitos e implicações vistos sob a ótica da educação a distância no Brasil* / Danielle Daffre Carvalho. – São Paulo, 2017. 164 p. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2017
- CICCANTELLI, Susan; MAGIDSON, Jason. Consumer Idealized Design: Involving Consumers in the Product Development Process. *Journal of Product Innovation Management*. v.10, p. 341-347, 1993.
- CHUNG, E.; McLARNEY, C. The classroom as a service encounter: suggestions for value creation. *Journal of Management Education*, vol. 24, p. 484-500, 2000.
- COVA, B.; DALLI, D. Working consumers: the next step in marketing theory?. *Marketing Theory*. 9(3), 315-339, 2009.
- DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, v. 2, n. 3, p. 1-13, 2008.
- DEBNATH, S.C.; TANDON, S.; POINTER, L.V. Designing Business School Courses to Promote Student Motivation: An Application of the Job Characteristics Model. *Journal of Management Education*, v. 31, n. 6, p. 812-831, 2007.

- DÍAZ-Mendez, M.; GUMMESSON, E. Value co-creation and university teaching quality. *Journal of Service Management*, vol. 23, p. 571-592, 2012.
- DONG, B.; EVANS, K.R.; ZOU, S. The Effects of Customer Participation in CoCreated Service Recovery. *Journal of Academy of Marketing Science*, v. 36, n.1, p.123137, 2008.
- EAGLE, L.; BRENNAN, R. Are students customers? TQM and marketing perspectives. *Quality Assurance in Education*, 15(1), 44-60, 2007.
- FARIA, Sabrina. *Percepção dos discentes do curso de administração sobre a qualidade de instituições de educação superior privada e pública de sobral/ce*. Portal Administradores, 2016. Recuperado em 10 de maio de 2020. <<https://administradores.com.br/artigos/percepcao-dos-discentes-dos-cursos-de-administracao-sobre-a-qualidade-de-instituicoes-de-educacao-superior-privada-e-publica-de-sobralce>>.
- FEIJÓ, Edmar Jorge. *Avaliação do desempenho de discentes na disciplina Administração dos Serviços de Enfermagem na modalidade de educação a distância*. 2010.
- FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. *Desenvolvimento organizacional multidimensional: uma perspectiva crítica para o estudo de organizações familiares*. 2019. Tese de Doutorado. Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC.
- GALVAGNO, M.; DALLI, D. Theory of value co-creation: a systematic literature review. *Managing Service Quality*, 24(6), 643-683, 2014.
- GENTILE, Chiara; SPILLER, Nicola; NOCI, Giuliano. How to sustain the customer experience: An overview of experience components that co-create value with the customer. *European management journal*, v. 25, n. 5, p. 395-410, 2007.
- GIL, A. C. *Estudo de caso*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GOODYEAR, Peter; ZENIOS, Maria. Discussion, collaborative knowledge work and epistemic fluency. *British journal of educational studies*, v. 55, n. 4, p. 351-368, 2007.
- GREER, Charles R.; LUSCH, Robert F.; VARGO, Stephen L. A service perspective. *Organizational dynamics*, v. 1, n. 45, p. 28-38, 2016.
- GRÖNROOS, C. Service logic revisited: who creates value? And who co-creates?. *European Business Review*. 20(4), 298-314, 2008.
- GRÖNROOS, Christian. Adopting a Service Logic for Marketing. *Marketing Theory*, v. 6, n. 3, p. 317-333. 2006.
- HALBESLEBEN, J. R.; WHEELER, A. R. Student identification with business education models: measurement and relationship to educational outcomes. *Journal of Management Education*, 33(2), 166-195, 2009.
- HOLBROOK, Morris (Ed.). *Consumer value: a framework for analysis and research*. Routledge, 2002.
- JUDSON, Kimberly M.; TAYLOR, Steven A. Moving from marketization to marketing of higher education: The co-creation of value in higher education. *Higher Education Studies*, v. 4, n. 1, p. 51-67, 2014.
- KANJI, G. K.; TAMBI, M. A. Total quality management in UK higher education institutions. *Total Quality Management*, 10(1), 129-153, 1999.

- KARNS, G. L. Learning Style Differences in the Perceived Effectiveness of Learning Activities. *Journal of Marketing Education*, v. 28, n. 1, p. 56-63, 2006.
- KARNS, G. L. An Update of Marketing Student Perceptions of Learning Activities: Structure, Preferences, and Effectiveness. *Marketing Education*, v.27, n.2, p.163-171, 2005.
- KOTZÉ, T. G.; PLESSIS, P. F. Students as “Co-Producers” of Education: A Proposed Model of Student Socialization and Participation at Tertiary Institutions. *Quality Assurance in Education*, v. 11, n. 4, p. 186-201, 2003.
- LOPES, F.T.; MAGESTE, G.de S. Pedagogia Crítica: Repensando o Ensino de Estudos Organizacionais. *In: Encontro de Estudos Organizacionais*, 5., Anais... Belo Horizonte: ANPAD, 2008.
- LUSCH, Robert F.; VARGO, Stephen L. Service-Dominant Logic: Reactions, Reflections and Refinements. *Marketing Theory*, v.6, n.3, p.281-288, 2006a.
- MATIAS, Ana Paula *et. al.* A cocriação de valor no ensino superior privado: um estudo de caso no curso de administração na faculdade de Capivari – FUCAP. XV Colóquio Internacional de Gestão Universitária – CIGU. Desafios da Gestão Universitária no Século XXI. Mar del Plata – Argentina. 2, 3 e 4 de dezembro de 2015.
- MCCOLL-KENNEDY, Janet R. et al. Health care customer value cocreation practice styles. *Journal of Service Research*, v. 15, n. 4, p. 370-389, 2012.
- MILES, Matthew B.; HUBERMAN, Michel A. Qualitative data analysis. An expanded sourcebook. *SAGE Publications*, 1994.
- MINAYO, M. C. S. (Org.). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. Rio de Janeiro: Vozes, 1994.
- MUNSBURG, João Alberto Steffen; FELICETTI, Vera Lucia. A sala de aula como espaço de formação mútua dos sujeitos. *Encontro Internacional da Sociedade Brasileira de Educação Comparada*, v. 6, 2014.
- NAMBISAN, S. Designing virtual customer environments for new product development: Toward a theory. *Academy of Management review*, 27(3), 392-413, 2002.
- NAVARRO-GARCÍA, Antonio; PERIS-ORTIZ, Marta; RUEDA-ARMENGOT, Carlos. Value co-creation, collaborative learning and competences in higher education. *In: Sustainable learning in higher education*. Springer, Cham, 2015. p. 37-45.
- NERLAND, M. *Changes in knowledge cultures and research on student learning*. [Em linha]. [Consult. 08 mai. 2020]. Research & Occasional Paper Series: CSHE.14.12, 2012. Recuperado em 09 maio, 2020 de: <<http://www.cshe.berkeley.edu/sites/default/files/shared/publications/docs/ROPS.Nerland.KnowledgeCultures.10.1.2012.pdf>>.
- PAULA, Leonardo de. *Cocriação na educação profissional: um estudo de caso / Leonardo de Paula*. Dissertação (Mestrado em Indústria Criativa) – Universidade Feevale, Novo Hamburgo-RS, 2018.
- PAYNE, Adrian F.; STORBACKA, Kaj; FROW, Pennie. Managing the Co-creation of Value. *Journal of the Academy Marketing Science*, v.36, p.83-96, 2008.
- PELTIER, James W.; SCHIBROWSKY, John A.; DRAGO, William. The interdependence of the factors influencing the perceived quality of the online learning

- experience: A causal model. *Journal of Marketing Education*, v. 29, n. 2, p. 140-153, 2007.
- PRAHALAD, C.; KRISHNAN, M. S. *The new age of innovation*. McGraw-Hill Professional Publishing, 2008.
- PRAHALAD, C.; RAMASWAMY, V. Co-creation experiences: The next practice in value creation. *Journal of interactive marketing*. 18(3), 5-14, 2004b.
- PRAHALAD, C.; RAMASWAMY, V. The Future of Competition: Co-creating Unique Value with Customers, *Harvard Business School Press*, Boston, 2004a.
- PRAHALAD, C.K.; RAMASWAMY, V. Co-creating unique value with customers. *Strategy & Leadership*, v. 32, n. 3, p. 4-9, 2004.
- PRAHALAD, C.; RAMASWAMY, V. Co-opting Customer Competence. *Harvard Business Review*, 79-87, 2000.
- QIAN, B. Expectation, Service Quality, and Satisfaction in Higher Education: School of Management Strategic Marketing Group. MSc Theses (School of Management: Master of Science). Supervisor: Paul Baines. *Cranfield University*, p. 1-95, September, 2006.
- RAMASWAMY, V. Leading The Transformation To Co-Creation Of Value. *Strategy & Leadership*, Emerald Group Publishing Limited, v. 37, n. 2, p. 32-37, 2009.
- RAMSEY, V. J.; FITZGIBBONS, D. E. Being in the Classroom. *Journal of Management Education*, v. 29, n. 2, p. 333-356, 2005.
- RIBES, G.; RILLO, A.P. Structural equation modelling of co-creation and its influence on the student's satisfaction and loyalty towards university. *Journal of Computational and Applied Mathematics*, vol. 291, p. 257-263, 2016
- RICHARDSON, R. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SANTOS, Lidiane R. *Inventividade na Docência Universitária: um novo paradigma educacional a partir da co-criação do conhecimento em espaços de aprendizagens híbridos e multimodais*. 2018.
- SILVA, M. *Cocriação de valor e a interação entre ensino e aprendizagem: um estudo em um Programa de Pós-Graduação*. Dissertação, Mestrado em Administração da Universidade de Santa Cruz do Sul, RS, Brasil, 2018.
- SILVA, João Gilberto Corrêa da. *Métodos de pesquisa científica*. Editora e Gráfica Universitária – UFPel, 2005.
- SILVA, M. Educação na Cibercultura: O Desafio Comunicacional do Professor Presencial e Online. *Revista FAEEBA*, v. 12, n. 20, p. 261-271, 2003.
- SOUZA, Mariluce Santiago de. *A influência do contexto institucional do Ensino Superior na cultura organizacional nas IES públicas e privadas: estudo de múltiplos casos na cidade de Manaus-AM*. 2009. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.
- SO, K.K.F.; KING, C.; SPARKS, B. Customer Engagement With Tourism Brands: Scale Development and Validation. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 2012.
- SVENSSON, G.; WOOD, G. Are university students really customers? When illusion may lead to delusion for all! *International Journal of Education Management*, 21(1), 17-28, 2007.

- VARGO, Stephen L.; LUSCH, Robert F.; MORGAN, Fred W. Historical Perspectives on Service-Dominant Logic. In: LUSCH, Robert F.; VARGO, Stephen L. (Editors). *The Service-Dominant Logic of Marketing: Dialog, Debate, and Directions*. New York: M. E. Sharpe, p.29-42, 2006.
- VARGO, Stephen L.; LUSCH, Robert F. Institutions and axioms: an extension and update of service-dominant logic. *Journal of the Academy of Marketing Science*, v. 44, n. 1, p. 5-23, 2016.
- VARGO, S. L.; LUSCH, R. F., Service-dominant logic: continuing the evolution. *Journal of Academy of Marketing Science*, 36, p. 1-10, 2008a.
- VARGO, S. L.; LUSCH, R. F. Service-dominant logic: for marketing. *Journal of Marketing*. v. 6, n. 3, p. 281-288, 2006b.
- VARGO, S. L.; LUSCH, R. F. Service-dominant logic: what it is, what it is not, what it might be. In: LUSCH, R. F.; VARGO, S. L. (Eds.), *The Service-Dominant Logic of Marketing: Dialog, Debate, and Directions*. M.E. Sharpe, Armonk, NY, p. 43-56, 2006.
- VARGO, Stephen L.; LUSCH, Robert F. Evolving to a New Dominant Logic for Marketing. *Journal of Marketing*, v. 68, n.1, p. 1-17. 2004a.
- VERGARA, S. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração. potencial e desafios. *Revista de Administração Contemporânea*, 15(4), 761-764, 2017.
- WEBSTER Jr., Frederick E. Foreword. In: LUSCH, Robert F.; VARGO, Stephen L. (Editors). *The Service-Dominant Logic of Marketing: Dialog, Debate, and Directions*. New York: M. E. Sharpe, p.xiii-xv, 2006.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Rio de Janeiro: Bookman, 2015.
- YOUNG, M. R. The Motivational Effects of the Classroom Environment in Facilitating Self- Regulated Learning. *Journal of Marketing Education*, v. 27, n. 1, p. 25-40, 2005.



Capítulo 4

APLICAÇÃO DE INDICADORES FINANCEIROS E DE GESTÃO NAS PRINCIPAIS IFES DE MINAS GERAIS

Dênia dos Santos Evangelista

APLICAÇÃO DE INDICADORES FINANCEIROS E DE GESTÃO NAS PRINCIPAIS IFES DE MINAS GERAIS

Dênia dos Santos Evangelista

Especialista em Gestão de Instituições Federais de Ensino Superior pela Universidade Federal de Minas Gerais em 2020. Tecnóloga em Tecnologia da Gestão Pública pela Universidade Pitágoras Unopar, em 2018. Bacharel em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais em 2014, 018. E-mail: deniaevangelista0@gmail.com

RESUMO

Uma boa preparação para o processo de prestação de contas faz com que a gestão da organização reflita sobre a transparência quanto à utilização dos recursos. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) é uma peça essencial da prestação de contas e pode ser utilizado também como fonte de informações para a tomada de decisão nos exercícios seguintes e para avaliar o desempenho financeiro. Buscou-se analisar, por meio dos indicadores de análise das demonstrações contidas no RGF e dos Indicadores de Gestão do Tribunal de Contas da União (TCU), o desempenho financeiro das principais Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Estado de Minas Gerais, em uma série temporal de 3 anos. Foram utilizadas informações sobre a prestação de contas disponíveis no sítio eletrônico do TCU. A pesquisa foi do tipo descritiva e documental e a análise dos dados foi documental. Foram empregados cálculos dos indicadores contábeis, gráficos e comparações dos dados tabulados de cada uma das IFES. Buscou-se analisar os índices dos Balanços Financeiro e Orçamentário e dos demais subrelatórios do RGF, visando avaliar o desempenho de cada IFES. Como resultado, foi constatado que os indicadores calculados a partir dos Balanços possibilitaram a análise das IFES e sua classificação em quatro grupos, mas não possibilitou identificar aquela com o melhor desempenho financeiro. Os Indicadores de Gestão do TCU permitiram a comparação entre os resultados por tipo de indicador. As IFES que apresentaram os melhores indicadores do TCU também apresentaram um ou mais dos melhores indicadores contábeis, considerando a comparação das IFES em cada grupo.

Palavras-chave: Demonstrações Contábeis; Indicadores; Setor Público; IFES; Relatório de Gestão.

1 INTRODUÇÃO

O sucesso de uma organização depende da eficiência e da eficácia do processo de tomada de decisão. Sendo assim, é preciso ter informações disponíveis para que essas decisões sejam assertivas. As medidas de desempenho revelam aos gestores como uma organização se comporta em relação aos fatores que estão sendo modificados para a obtenção de um determinado resultado.

Dessa maneira, importante que os desempenhos em relação aos serviços educacionais tenham uma boa evolução. Por se tratarem de serviços públicos, ter medidas de desempenho sobre a situação financeira de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), ainda que indiretamente, é determinante para a excelência da gestão. Não obstante, as medidas de desempenho viabilizam seu monitoramento, e indicam como a gestão dos serviços pode melhorar progressivamente.

Assim como as demais organizações pertencentes ao setor público, as IFES estão em fase de convergência quanto às normas e procedimentos que indicam o grau de eficiência na gestão dos recursos orçamentários, contábeis e financeiros. Nesse sentido, outro fator a se considerar é que seus objetivos estratégicos estão voltados para sua missão e visão, delimitados, em sua maioria, por ações de caráter educacionais, de pesquisa e de extensão, e a gestão dos recursos nem sempre é realizada com a devida importância ao equilíbrio entre resultados operacionais e consumo de recursos financeiros.

A relevância de abordar as Demonstrações Contábeis no setor público é devida ao fato de as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), criadas para adequar os procedimentos contábeis, tratar de aspectos que as diferenciam do setor privado. Além disso, os gestores podem utilizá-las como ferramenta de gestão, principalmente por meio de indicadores contábeis e financeiros. A abordagem do tema é atual e suscita pesquisas e estudos nesse campo de atuação, uma vez que ainda não há consenso sobre como avaliar e analisar o desempenho de organizações públicas.

Por conseguinte, a prestação de contas deveria deixar de ser realizada meramente em função do atendimento às exigências legais e deveria passar a ser uma forma de evidenciação de que os recursos da organização pública podem ser geridos de forma eficiente e eficaz, garantindo a transparência de resultados aos interessados nas informações contábeis. Os relatórios de gestão são instrumentos de

prestação de contas aos órgãos de controle, podem ser usados para consolidar o planejamento das IFES e, em outro nível, esclarecer os resultados das demonstrações contábeis e financeiras para possibilitar a continuidade do processo de tomada de decisão. Sendo assim, uma combinação de indicadores poderia resultar em um modelo gestão que vise a busca contínua por melhores resultados.

O objeto de estudo deste trabalho foram as IFES do Estado de Minas Gerais que disponibilizaram suas prestações de contas no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU). A questão norteadora da pesquisa é a seguinte: É possível relacionar o desempenho financeiro das IFES, tomando como base os indicadores contábeis e financeiros dos Balanços com os indicadores de gestão propostos pelo TCU? A partir dessa problemática, buscou-se evidenciar a situação orçamentária e financeira das principais IFES do Estado de Minas Gerais. A pesquisa consistiu em uma análise de indicadores financeiros calculados a partir de dados disponíveis nas demonstrações contábeis publicadas nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF). O período de análise foi uma série temporal de 3 anos.

Tomando como base esses mesmos relatórios, outro objetivo da pesquisa consistiu em analisar os resultados dos indicadores de gestão propostos pelo TCU, entre as IFES estudadas. Buscou-se verificar se tais indicadores estão relacionados com os indicadores de desempenho financeiro abordados. Pretendeu-se ainda discorrer sobre as exigências dos órgãos de controle no que diz respeito à prestação de contas das IFES.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Contexto político e econômico da Educação Superior no Brasil

Por todo Brasil existem grandes e renomadas Universidades Públicas, Institutos e os Centros Federais de Educação. Essas Instituições representam o acesso ao ensino superior de qualidade, com solidez curricular, democrático, cujo o propósito é combater a concentração elitista do ensino.

Os aspectos positivos da globalização estão presentes nos movimentos de internacionalização, que são inevitáveis na contemporaneidade. Contudo, a transnacionalização promove a hegemonia externa (GOERGEN, 2010). A educação tida como forma de capital e o aumento de Instituições de Ensino podem ocasionar a

perda de legitimidade em razão de um posicionamento no mercado de capitais que certamente não favorecerá a nação.

Entretanto, a parceria entre as Instituições públicas e privadas trouxeram alguns avanços para a manutenção da educação, reflexão sobre o papel do Estado enquanto regulador das Instituições, e sobre a sua responsabilidade pelo direito social à educação.

Como exposto no Quadro 1, as Instituições de Ensino Superior tiveram seu contexto influenciado pelo neoliberalismo na conjuntura política e econômica.

Quadro 1 - Importantes marcos políticos econômicos na Educação Brasileira após a década de sessenta

Expansão e virada tecnológica no período militar.
Reforma Universitária de 1968.
Criação dos programas de pós-graduação durante os anos 1970.
O número de instituições públicas não sofreu aumento significativo – exceto pelas instituições públicas estaduais, que apresentaram crescimento – devido à falta de recursos públicos para investimentos e ao relacionamento com Banco Mundial (BM), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) na década de 80, chamada “década perdida”.
Retomada dessas diretrizes com a criação da Lei de Diretrizes e Bases (LDB) em 1996.
Aumento das matrículas, retração do Estado e a privatização, maior internacionalização e transnacionalização, aumento de matrículas femininas e introdução de um sistema de avaliação da educação superior.
De 1994 a 2008 ocorreu um crescimento de 84,6% das matrículas nas IES públicas e de 292,4% nas privadas, das quais 80% concentram-se naquelas e 20%, nestas.
Iniciativa da Conferência Nacional de Educação (CONAE) de 2010 em assegurar a educação como direito social garantido pelo Estado, tanto na Constituição quanto na LDB, no cenário internacional de alta concentração de riquezas em que 50% da população está em situação de pobreza. Considera-se avanço frente à falta de políticas sociais efetivas.
Criação dos Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) e do Programa Universidade para Todos (PROUNI), com cerca de 13% dos jovens entre 18 e 24 anos cursando o ensino superior, com 75% matriculados no setor privado.

Fonte: Adaptado de Goergen (2010).

Dentro da discussão do “capitalismo acadêmico”, existe uma grande distorção da função social da educação superior em detrimento do atendimento das necessidades da “indústria-mercado” que pode ser vista no contexto norte-americano e de alguns pontos da educação superior no Brasil, além dos processos certificadores e avaliações externas (DINIZ e GOERGEN, 2019). Conforme Diniz e Goergen (2019,

p. 578),

destaca-se a combinação entre economia neoliberal e o axioma da eficiência nos processos educacionais, bem como o fomento às instituições privadas e sua acirrada competitividade em detrimento do sistema público. (DINIZ; GOERGEN, 2019, p. 578).

Para as IFES, esses pontos podem representar consequências para as políticas públicas de educação, pois proporcionam certa divergência entre elas e os interesses “credencialistas” de subjetividade partidária. Ademais, a afirmação da função social da educação consiste em garantir o ensino público de qualidade, com efetiva contribuição na formação das pessoas. Muitas vezes a educação sofre deterioramento devido àquelas concepções. De acordo com Schwartzman (2001, p. 3),

é também responsabilidade do setor público cuidar da equidade no acesso às oportunidades educacionais, independentemente das origens econômicas, sociais, raciais ou culturais das pessoas. (SCHWARTZMAN, 2001, p. 3).

Segundo Schwartzman (2001), o principal objetivo de se buscar a educação deve ser para alcançar a capacitação, melhorar as habilidades e competências, pois outros objetivos promoveriam a corrupção, uma vez que a obtenção de credenciais e acessos a determinados círculos, por exemplo, corresponderiam aos sistemas de poder e prestígio e às hierarquias de competência individual e organizacional. Ao explicar essa relação de causa e consequência, ele cita o relatório Task Force do Banco Mundial – UNESCO como fundamentação.

Entre os benefícios proporcionados pela educação superior estão a contribuição dos educados para a riqueza e o bem-estar social. Nesse aspecto, Tibúrcio e outros (2004, p. 245) destacam que os gastos com a educação promovem benefícios e que

eles podem ser tanto para o indivíduo, através de melhores salários no mercado de trabalho, por exemplo, quanto para a sociedade, por meio da análise do impacto econômico positivo que a universidade pode proporcionar na região que está localizada. (TIBÚRCIO et al., 2004, p. 245).

Entretanto, os gastos com educação vêm sendo um pretexto para que se deixe de financiar o ensino público, tornando-se um obstáculo para expansão das IFES, o que tem drasticamente provocado negligência à importância delas para o ensino superior no Brasil. Chaui (2003, p. 9) argumenta que essa negligência “aparece claramente na deterioração e no desmantelamento das universidades públicas, [...] (donde o avanço da privatização, da terceirização e da massificação [...], a

desmoralização crescente do trabalho universitário público)”. Ela defende que uma mudança relevante seria a que garantisse a autonomia independente dos contratos de gestão, em seus três sentidos principais, sendo eles a autonomia institucional, a autonomia intelectual e a autonomia da gestão financeira (CHAUI, 2003).

Além de manter sua autonomia, e o enfrentamento da concorrência em vista do capitalismo e credenciais, como visto anteriormente, atualmente as IFES vêm passando por grandes cobranças por contenção de gastos, cortes de orçamentos, e eficiência econômica. Contudo, a economia é proveniente de fatores concomitantes como a qualidade esperada, quantidade adequada, tempo adequado e menor custo (GRATERON, 1999). Apesar desse contexto político e econômico, essas cobranças não podem ser feitas buscando apenas diminuir a escassez dos recursos financeiros (menor custo), haja visto que, medidas realizadas sem estudos de impacto econômico e social podem desencadear problemas relacionados a qualidade do ensino ofertado a redução de oportunidades e igualdade, ou até mesmo agravar essa escassez.

De acordo com Grateron (1999, p. 11), “a eficiência pode-se expressar quanto à relação existente entre os bens e serviços consumidos (entradas ou inputs do processo) e os bens e serviços produzidos (saídas ou outputs do processo)”, dessa forma, os gastos com educação serão revertidos em outputs que o sistema de educação produz e que são refletidos nos benefícios sociais em longo prazo, e não no retorno monetário. Quanto à eficácia, segundo Grateron (1999, p. 12),

esta medida é feita através da comparação entre os resultados realmente obtidos e os resultados esperados ou previstos nos planos ou programas de ação, independentemente da quantidade, qualidade e custo dos recursos envolvidos em atingir estes objetivos. (GRATERON, 1999, p. 12).

A boa gestão em um processo perpassa pela combinação de todas essas medidas. O desafio dos gestores é promover uma mudança endógena, em que pese a gestão dos recursos de forma adequada, e que contribua para o seu desenvolvimento e para os produtos da educação. A melhora na qualidade do gasto público pode auxiliar na diminuição da escassez e de desperdício dos recursos, o que pode resultar no aumento da eficiência, da eficácia e da economia, ou seja, no aumento do desempenho das IFES.

2.2 A Gestão de recursos na IFES

A Lei 4.320/64 dispõe sobre as normas do direito financeiro na elaboração e

controle de orçamentos e balanços de Municípios, Estados, Distrito Federal e União e define, no artigo 85, diretrizes sobre os serviços de contabilidade, que deverão permitir “o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”. (BRASIL, 1964).

O campo de atuação da contabilidade pública tem seu foco em manter o sistema contábil no setor público, o qual, conforme Conceição Júnior (2017), poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações adequadas aos padrões internacionais, sob o enfoque do orçamento e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional. (CONCEIÇÃO JÚNIOR, 2017, p.24).

O objetivo de se estruturar esse sistema é poder reunir todas as informações contábeis no Balanço Geral da União. Esse processo de agregação de saldos das contas de mais de uma organização, proporcionando uma visão global do resultado, é definido como consolidação das Demonstrações Contábeis (MCASP, 2017).

Segundo Platt Neto et. al. (2007, p.76), “as entidades que compõem a estruturada administração pública brasileira são obrigadas pelas Constituição Federal a prestar contas do uso dos recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade”, entre outros princípios. Essa contrapartida aos recursos transferidos da União possibilita a transparência na administração pública, seja direta, seja indireta.

As IFES pertencem à Administração Pública Indireta, pois gerem seu patrimônio (bens, direitos e obrigações) e seu orçamento de forma descentralizada (BRASIL, 1988). Dessa maneira, essas organizações precisam, além de se ater aos aspectos acadêmicos, como o ensino, a pesquisa e a extensão, também dar atenção à gestão de seus recursos, para que possam garantir a continuidade de suas atividades-fim.

Uma boa gestão dos recursos contábeis e orçamentários reflete-se na qualidade dos serviços prestados. Para que os projetos na área de educação sejam fomentados, de acordo com Giacomoni (2010, p. 327), mesmo que os programas anuais de trabalho na área federal tenham assegurado automaticamente seus recursos para execução, por meio da programação de desembolso, esses projetos poderão receber mensalmente liberação de verba, após solicitá-la e ter o pedido aprovado em propostas financeiras. A liberação de recursos depende de um bom

planejamento orçamentário e que, quando existem políticas públicas, como as de educação, em programas previamente definidos, estes podem receber transferências de verba complementar, uma vez que estas são justificáveis.

Marinho (1998, p. 84) defendeu que, para alocar verbas para IFES, houvesse um modelo que contemplasse:

- 1) Consideração das peculiaridades dos orçamentos e das estruturas de custos das IFES;
- 2) A minimização da discrepância entre regras de distribuição adotadas e paradigmas fundamentais da teoria econômica, notadamente aqueles concernentes ao que se convencionou denominar economia interna das organizações;
- 3) A observação da ambiência geral na qual a vida das IFES se processa, ou seja, das questões culturais, regionais, políticas institucionais; esta ambiência deve ser parametrizada pela necessária adequação do sistema brasileiro de ensino superior ao processo de inserção do nosso país em uma arena internacional cada vez mais integrada e competitiva. (MARINHO, 1998, p.84)

Essa minimização da discrepância entre regras de distribuição adotadas e paradigmas fundamentais da teoria econômica tratada por Marinho (1998), entre outros aspectos apresentados no modelo que ele defendeu, reafirma a importância da utilização das peças contábeis, como o orçamento, no contexto das IFES.

O Tribunal de Contas da União normatizou, por meio da decisão 408/2002, que, compulsoriamente, se incluam indicadores de desempenho no Relatório Anual das Contas do Governo, os quais são classificados, conforme Queiroz et al. (2013, p. 8), como “de eficiência (sendo que o mais comum é o custo por aluno); de produtividade (como as proporções entre alunos, professores e funcionários); e de eficácia (por exemplo a taxa de sucesso na graduação).” Portanto, nota-se uma preocupação em medir o desempenho por meio de variáveis qualitativas e que estão relacionadas ao ensino. Entretanto, não há uma exigência mais homogênea, em termos analíticos, de se verificar o desempenho financeiro das IFES.

2.3 Exigências dos órgãos de controle e a prestação de contas no setor público

Para atender à legislação e garantir a transparência, as IFES devem disponibilizar, para acesso público, as informações das suas contas e dos serviços prestados, assim como dos recursos utilizados para isso, e, principalmente, submeter documentação para prestação de contas. Para Kim apud Bairral et al. (2015), os gestores têm o dever de prestar contas dos recursos aos usuários. Ainda segundo

ele,

transparência significa que a informação deve ser completa, de fácil entendimento, acessível, comparável com períodos anteriores, sem viés, e deve, ainda, atentar para os diversos meios em que é possível promover a “ampla divulgação” da gestão pública. (KIM apud BAIRRAL et al., 2015, p. 648)

O Tribunal de Contas da União é o órgão fiscalizador que recebe as prestações de contas das organizações do setor público no âmbito federal. Conforme Piscitelli e Timbó (2009, p. 416), Quadro 2, as peças integrantes dos processos de tomadas e prestações de contas ao TCU:

Quadro 2- Peças para tomada e prestações de contas ao TCU

Rol de responsáveis ou declaração do dirigente máximo no caso de unidades integrantes do SIAFI.
Relatório de Gestão, emitido pelos responsáveis.
Pareceres ou relatórios dos órgãos internos da organização que devam manifestar-se sobre as contas consoantes previstas em lei ou em seus atos constitutivos.
O parecer da unidade de auditoria interna das organizações.
Relatório emitido pelo órgão de correição com a descrição sucinta das Comissões de Inquéritos e Processos Administrativos Disciplinares instaurados na unidade jurisdicionada no período, com intuito de apurar danos ao erário, fraudes ou corrupção
Demonstrativos contábeis específicos por natureza jurídica das unidades. Para as unidades gestoras integrantes do SIAFI, declaração do contador responsável atestando que balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais refletem a adequação da situação orçamentária, financeira e patrimonial da unidade.
Certificado de auditoria, emitido pela unidade de controle interno.
Pronunciamento expresso e indelegável, do Ministro de Estado ou autoridade equivalente, sobre as contas e o parecer do dirigente do controle interno, atestando haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas (art. 52 da Lei nº 8.433, de 16/07/92).

Fonte: Piscitelli e Timbó (2019)

Os demonstrativos das unidades gestoras integrantes do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) deverão ser divulgados de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), por meio de publicação na imprensa oficial, de remessa aos órgãos de controle interno e externo, de associações e conselhos representativos, da disponibilização para acesso da sociedade local e da disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

Além de observar todos os aspectos de divulgação contidos na NBC T 16.6 (a qual estabelece as demonstrações contábeis que organizações do setor público devem elaborar e divulgar), as IFES deverão atender à instrução normativa nº 63/2010, vigente a partir dessa data, para elaboração da prestação de contas, bem como a decisão normativa do exercício a que pertencerem.

2.4 O Relatório de Gestão Fiscal

De acordo com Lima et al. (2009, p. 21), a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que os demonstrativos sejam encaminhados aos órgãos de controle e fiscalização “contemplando informações de natureza orçamentária e financeira, distribuídos nos anexos de riscos fiscais e metas fiscais, no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF)”.

Já os balanços patrimonial, financeiro e orçamentário, a Demonstração de Variação Patrimonial (DVP), a Demonstração da Mutação do Patrim nio Líquido (DMPL), a Demonstração do Resultado Econ mico (DRE) e a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) têm elaboração estabelecida pela lei n  4.320/64. Essas demonstra es obrigatoriamente devem compor o Relatório de Gestão Fiscal.

Como foi conceituado pelo inciso II do artigo 1  da Instru o 63 de 2010, o Relatório de Gestão considera:

Documentos, informa es e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sist mica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro. (TCU, 2010)

O RGF   o principal instrumento de presta o de contas, sob a luz dos artigos 1  ao 5  da Instru o n  63 de 2010, e deve seguir o que for definido pela decisão normativa do ano em que esta for referida no que diz respeito a forma, conteúdo e prazo. Ele deverá abranger a totalidade da gestão das unidades jurisdicionadas, também podendo ser encaminhado ao Tribunal pelo órgão de controle interno a que estas se vincularem, apresentado em meio informatizado e de forma tempestiva. O RGF ficará livre para consulta no Portal da do Tribunal, na internet, em até quinze dias da data-limite para apresenta o.

2.5 As demonstra es contábeis e os indicadores de análise

A convergência das normas brasileiras de contabilidade no setor público trouxe importantes contribui es para registros e tratamentos contábeis. Conforme dito por Macêdo e Klann (2014, p. 258), esse   um processo que “tem sofrido significativas mudanç s, tendo como marco a cria o das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)”, e essas norteiam novas práticas para a administra o pública

no país. A NBC T 16.6, norma aplicada ao setor público que rege as demonstrações contábeis, exige a divulgação do balanço patrimonial, orçamentário e financeiro e a demonstração das variações patrimoniais, do fluxo de caixa e do resultado econômico.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) elucida a respeito, conforme o Quadro 3 a seguir.

Quadro 3 - Apresentação das demonstrações contábeis: abordagem do MCASP 2017.

Demonstração	Conceituação segundo o MCASP
Balanço Orçamentário	O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo que corresponde ao excesso ou insuficiência de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.
Balanço Financeiro	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. Balanço Financeiro é composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das organizações do setor público.
Balanço Patrimonial	É a demonstração contábil que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da organização pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle).
Demonstração das variações patrimoniais	Evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício, utilizando-se das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e das Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA). Assemelha-se à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) no setor privado.
Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido	Demonstrará a evolução do patrimônio líquido da organização.

Fonte: MCASP (2017).

No âmbito de pesquisas sobre indicadores contábeis no setor público, destacam-se contribuições do trabalho de Soares et al. (2011) e do trabalho de Lima e Santos (2009). O primeiro criou um ranking de gestão dos municípios catarinenses com base no modelo matemático não linear multivariável e em uma matriz de variância-covariância entre os índices de análise dos balanços das organizações pesquisadas, para demonstrar a gestão dos gastos públicos com técnicas que não são exclusivamente orçamentárias, como é incidente nos procedimentos e pesquisas dessa área. Já o segundo realizou a aplicação dos indicadores em quatro

organizações públicas, e através da análise, comparou o resultado entre eles e evidenciou que o orçamento, é a própria essência do gasto público e que as finanças bem controladas as condições para o cumprimento dos compromissos assumidos pelos governantes.

As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público concebem indicadores sobre a situação contábil, orçamentária e financeira, e estes auxiliarão na avaliação do desempenho das organizações. De acordo com Lima e Castro (2013), os principais indicadores de análise podem ser vistos no Quadro 4.

Quadro 4 - Indicadores de análise das Demonstrações Contábeis do Setor Público

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente de execução da Receita. 2) Quociente de equilíbrio orçamentário 3) Quociente de execução da despesa 4) Quociente do resultado orçamentário
BALANÇO FINANCEIRO	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente da execução orçamentária 2) Quociente financeiro real da execução orçamentária 3) Quociente da execução extraorçamentária 4) Quociente do resultado da execução financeira 5) Quociente do resultado dos saldos financeiros
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIACIONES PATRIMONIAIS	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente do resultado das variações patrimoniais decorrentes da execução orçamentária 2) Quociente do resultado das mutações patrimoniais 3) Quociente do resultado das variações patrimoniais extraorçamentárias 4) Quociente do resultado das variações patrimoniais
BALANÇO PATRIMONIAL	<ol style="list-style-type: none"> 1) Quociente da situação financeira 2) Quociente da situação permanente 3) Quociente do resultado patrimonial

Fonte: Lima e Castro (2013).

O Quadro 5 mostra como os indicadores dos balanços orçamentário e financeiro devem ser interpretados. Existem três situações possíveis para cada indicador. Se for igual a 1, na maioria das vezes, representa um equilíbrio na relação do quociente. Menor que 1, na maioria das vezes, representa déficit. Quando maior que 1, na maioria das vezes, representa superávit na relação do quociente.

Os indicadores de análises das demonstrações são muito usuais nas empresas do setor privado, mas devem ser usados no setor público com o objetivo de acompanhar a evolução de desempenho e verificar a adequada aplicação dos

recursos recebidos para melhor manter as suas atividades e seu patrimônio.

Quadro 5 – Interpretação dos Indicadores Balanços Orçamentário e Financeiro.

Indicadores	Fórmula	Igual a 1	Maior do que 1	Menor do que 1
Quociente de Execução da Receita	$\text{Receita Executada} \div \text{Receita Prevista}$	Receita executada igual a prevista	Excesso de arrecadação (diferença)	Arrecadação inferior ao previsto
Quociente do Equilíbrio Orçamentário	$\text{Despesa Fixada} \div \text{Receita Prevista}$	Equilíbrio orçamentário	Montante de Créditos adicionais abertos. (diferença)	Lei aprovada com superávit e não com equilíbrio
Quociente de execução da Despesa	$\text{Despesa Executada} \div \text{Despesa Fixada}$	Equilíbrio	Superávit	Déficit
Quociente do Resultado	$\text{Receita Executada} \div \text{Despesa Executada}$	Equilíbrio	Superávit na execução	Déficit na execução
Quociente da Execução Orçamentária	$\text{Receita Orçamentária} \div \text{Despesa Orçamentária}$	Equilíbrio	Superávit execução na movimentação	Déficit na execução e movimentação
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	$\text{Receita Orçamentária} \div \text{Despesa Orçamentária Paga}$	Equilíbrio na execução financeira e orçamentária	Superávit na execução financeira e orçamentária	Déficit na execução financeira e orçamentária
Quociente da Execução Extraorçamentária	$\text{Receita Extraorçamentária} \div \text{Despesa Extraorçamentária}$	Equilíbrio	Superávit	Déficit
Quociente do Resultado da Execução Financeira	$\text{Receita Orçamentária} + \text{Extraorçamentária} \div \text{Despesa Orçamentária} + \text{Extraorçamentária}$	Equilíbrio	Superávit financeiro	Déficit financeiro
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	$\text{Saldo que passa para o exercício seguinte} \div \text{Saldo do exercício anterior}$	Equilíbrio	Superávit financeiro	Déficit financeiro

Fonte: Kohama 1999.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é definida em vista dos resultados, sendo do tipo descritiva, e sua abordagem é do tipo qualitativa. De acordo com Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.”

Em relação aos meios, ainda segundo os autores, a investigação documental busca descrever e comparar, inclusive tendências. Sendo assim, por se basear nas

informações dos relatórios de gestão para comparar e descrever os indicadores das IFES, esta pesquisa é considerada teórica e do tipo documental. Severino (2007, p. 112) explica que, “no caso da pesquisa documental, tem-se como fonte documentos, no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos de documentos.”

3.1 Definição da amostra

A amostra das IFES estudadas é composta por universidades, institutos e centros de educação tecnológica que oferecem curso superior e pertencem à rede pública federal de ensino. Outro critério utilizado para o estudo foi sua delimitação no estado de Minas Gerais, com o intuito de permitir uma melhor comparação entre elas. Dessa maneira, o Ministério da Educação (MEC) é a unidade supervisora dessas autarquias, as quais têm seus orçamentos vinculados a ele.

3.2 Estratégia de coleta de dados

Os dados podem ser comparados por meio de um parâmetro ou de categorias. Segundo Lakatos e Marconi (2014, p. 115), “a definição operacional de um conceito ou de um termo consiste na indicação das operações necessárias para produzir, medir, analisar etc. um fenômeno”. As autoras consideram os indicadores “etapas concretas dessas operações.” De acordo com Lakatos e Marconi (2014, pg.87), “a análise engloba: descrição, classificação e definição do assunto, tendo em vista a estrutura, a forma, o objetivo e a finalidade do tema.”

Como técnica de pesquisa, foi feita análise documental (Ludwig, 2015), tendo os indicadores de gestão do TCU, dos Balanços Financeiro e Orçamentário como unidade análise. Para construção dessa unidade, foram empregados gráficos comparativos, o cálculo dos índices dos balanços financeiros e orçamentários e a média da evolução dos indicadores de gestão do TCU, apresentados nos Relatórios de Gestão, com intuito de verificar possíveis incidências de desempenho. Os índices do balanço patrimonial não foram abordados, pois esse demonstrativo exige maior detalhamento na análise individual e possui maior relevância quando verificado junto às técnicas de análises horizontais e verticais. Ainda como parte da técnica, o contexto da unidade são IFES de Minas Gerais e sua temática é o desempenho financeiro.

A relação das instituições de ensino foi retirada no sítio eletrônico do MEC por

meio da ferramenta de busca e-MEC. A pesquisa resultou em 17 IFES, como visto no Quadro 6.

Quadro 6 – Relação das IFES do Estado de Minas Gerais

SIGLA	Instituição Federal de Ensino Superior (IFES)
CEFET/MG	Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais
IFMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia de Minas Gerais
IFNMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais
IFSEMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais
IFSULMG	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais
IFTM	Instituto Federal de Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro
UNIFAL MG	Universidade Federal de Alfenas
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFOP	Universidade Federal de Ouro Preto
UFSJ	Universidade Federal de São João Del Rei
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UFVJM	Universidade Federal Vale do Jequitinhonha e Mucuri
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro

Fonte: MEC (2018).

Para maior conformidade entre os dados, as IFES foram divididas em dois grupos: um de universidades e outro de institutos e Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs). Após esse agrupamento, as universidades passaram por mais uma divisão. Nesse sentido, quatro grupos foram formados ao todo. O primeiro grupo representado por CEFET, IFMG, IFNMG, IFSEMG, IFSULMG, IFTMG. O segundo representado por UNIFAL, UNIFEI e UFSJ. O terceiro é representado por UFLA, UFMG, UFOP, UFU. E o último é representado por UFJF, UFTM, UFV e UFVJM.

Haja visto que as atividades fins das Instituições de Ensino estão relacionadas à variável aluno, o critério aplicado foi o índice do TCU Custo Corrente por Aluno, sem considerar os Hospitais Universitários (HUs) e o Gasto corrente por aluno, pois contempla tanto sua dimensão orçamentária quanto seu porte. A partir dessas categorias, foi verificado se os índices financeiros e orçamentários permitiriam uma aproximação aos índices de gestão do TCU em termos de desempenho.

O grupo dos institutos não utiliza os mesmos cálculos de desempenho, mas outros exclusivos para prestação de contas, recomendados pelo TCU. Os balanços financeiros e orçamentários, e os dados de desempenho de gestão foram extraídos dos Relatórios de Gestão das IFES.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nos itens seguintes foram discutidos os resultados quanto ao desempenho nas esferas orçamentária, financeira e de gestão, sendo esta última contemplada pelos indicadores recomendados pelo Tribunal de Contas da União para a rede federal de Ensino, e as demais pelos indicadores de análise do Balanço Financeiro e do Balanço Orçamentário de cada IFES.

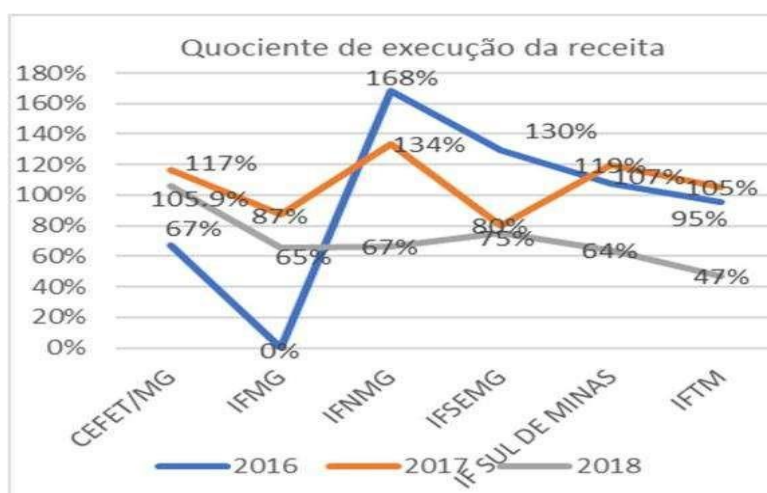
As Instituições foram divididas em quatro grupos. Para tanto, foi utilizado o critério da média do período do Gasto corrente por aluno, para os Institutos Federais e Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs), e do Custo corrente por aluno, para as Universidades.

4.1 Resultado do desempenho orçamentário

Aquelas instituições que não apresentaram Balanço Orçamentário podem ser vistas no marco de 0%. Quanto ao quociente de execução da receita, consideram-se adequados os resultados maiores ou iguais a 100%, escala utilizada para melhor visualização.

No primeiro grupo, observado no Gráfico 1, IFMG, IFSULMG, IFTM, três das seis Instituições apresentaram evolução do Quociente de execução da Receita semelhante, com melhora do indicador de 2016 para 2017, e em seguida piora em 2018. Já o IFNMG e IFSEMG apresentaram sucessivas diminuições do indicador. Apesar disso, o IFNMG apresentou os melhores percentuais em 2017 e 2016, com arrecadação de 34% e 68% da Receita.

Gráfico 1 – Quociente de execução da receita para o Grupo 1



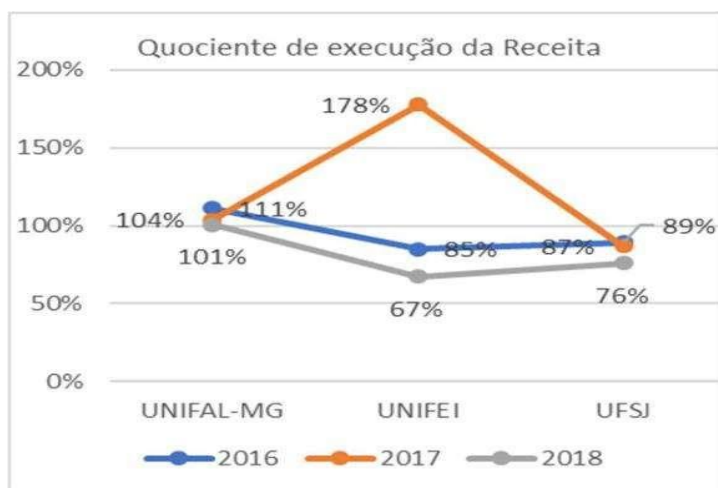
Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Em geral, em 2018, o primeiro grupo apresentou baixa arrecadação. Com exceção do CEFET/MG, que arrecadou 5,9% de Receita em relação ao que foi previsto em 2018, e evolução do indicador na série, desde 2016, quando foi a única que apresentou significativa falta de arrecadação. Portanto, o primeiro grupo precisa adequar a previsão da Receita que é feita para seu orçamento, para manter a diferença da arrecadação um pouco acima dos 100%, ou ter evoluções na série (GRAF.1).

De acordo com o Gráfico 2, no segundo grupo de IFES, representado pelas universidades UFSJ, UNIFEI e UNIFAL, apareceram os melhores índices na UNIFAL, com 11%, 4% e 1% de excesso de arrecadação em relação à Receita para os períodos consecutivos, os quais são considerados bons resultados.

Em 2017, a UNIFEI obteve 78% de diferença de arrecadação, em relação a Receita prevista. Em geral, esse grupo teve diminuição dos indicadores na série. Diferente da UNIFAL, as demais IFES do segundo grupo não mantiveram previsão da Receita adequada nos orçamentos.

Gráfico 2 – Quociente de execução da receita para o Grupo 2



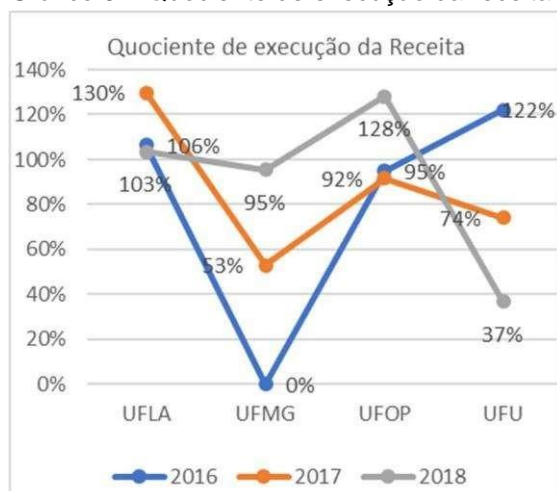
Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Composto de universidades (GRAF.3), o terceiro grupo que contém a UFLA, a UFMG, a UFOP e a UFU demonstrou assimetria de tendências na série. A UFLA teve previsão ideal para sua receita nos três períodos analisados. Como visto no Gráfico 3, a UFOP teve baixa arrecadação em relação ao previsto, porém próxima do equilíbrio em 2016 e 2017, mesmo com diminuição. A UFOP teve boa execução da Receita em 2018, com excesso de arrecadação em 28%. Apesar de apresentar baixo quociente,

a UFMG teve evolução do indicador, de 2017 para 2018, aproximando-se do equilíbrio, porém, não foi possível obter dados no RGF para o cálculo dos indicadores em 2016. Já a UFU apresentou involução do indicador na série, pois, seu resultado em 2016 era de 22% de arrecadação em relação ao previsto, mas em 2017 e 2018, respectivamente, os indicadores demonstraram significativa falta de arrecadação em 26% e 63% de diferença em relação ao previsto.

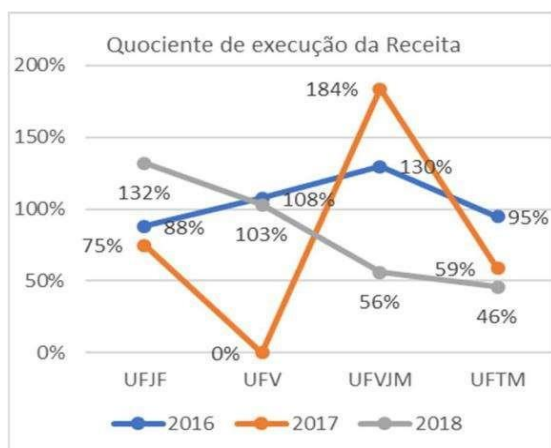
O quarto grupo contempla as universidades UFJF, UFV, UFVJM. De 2016 para 2017, apresentaram diminuição do quociente, com exceção da UFVJM, que teve um excesso de arrecadação de 84% da Receita prevista. De 2017 para 2018, UFJF e UFV apresentaram evolução, e UFVJM e UFTM continuaram com falta de arrecadação. Em geral, as IFES do grupo quatro fizeram melhor previsão da Receita dos orçamentos em 2016. (GRAF. 4)

Gráfico 3 – Quociente de execução da receita para o Grupo 3



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 4 – Quociente de execução da receita para o Grupo 4



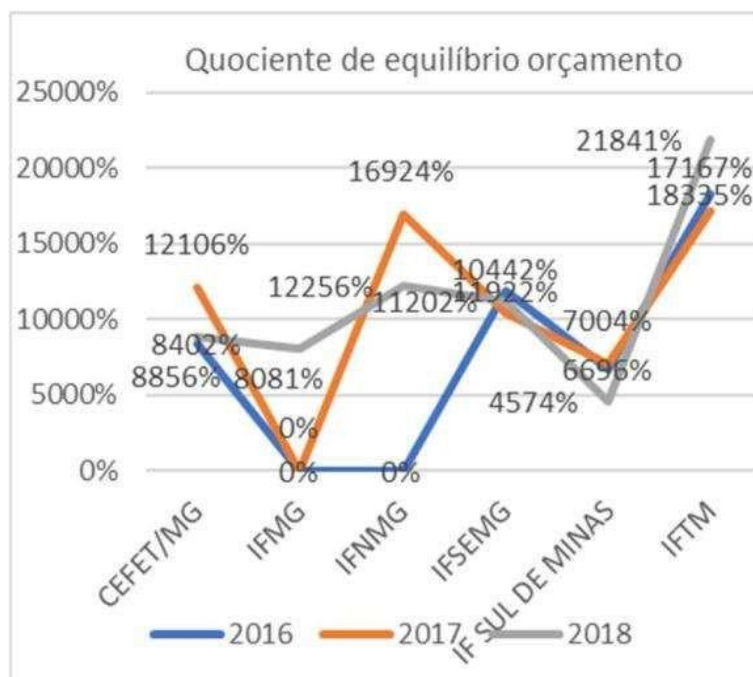
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quanto ao quociente de equilíbrio orçamentário, todos os institutos federais e o CEFET apresentaram déficit orçamentário, conforme o Gráfico 5, o que significa que essas IFES não são capazes de manter suas atividades com recursos próprios. Sendo assim, os percentuais indicam os repasses de transferências de verbas ou créditos necessários para cobrir a previsão orçamentária. Isso também se justifica pela natureza jurídica dessas organizações públicas. Como indicam Lima e Castro (2013), os resultados dos exercícios devem ser verificados na DVP e no balanço financeiro para que os resultados financeiros se igualem ao contábil e ao regime de competência.

Para o Quociente de equilíbrio orçamentário, de maneira geral, o primeiro grupo demonstrou um aumento do indicador de 2016 para 2017, e uma diminuição em 2018. Sendo assim, a última série foi a melhor para todas as IFES desse grupo, pois demonstrou que houve uma melhora no equilíbrio orçamentário (Gráfico 5).

A situação superavitária significa os montantes de créditos adicionais abertos, pois como explicado, acontece compensação da despesa orçamentária fixada em relação a receita orçamentária prevista, como observado no Gráfico 5. Porém, o ideal é que as instituições apresentem o quociente próximo dos 100%.

Gráfico 5 – Quociente de equilíbrio orçamentário para o Grupo 1

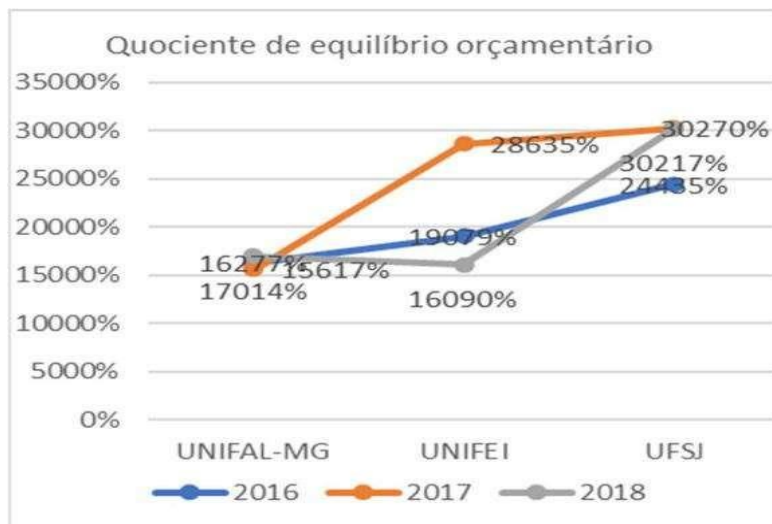


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No segundo grupo, os indicadores mais baixos na série concentraram-se na UNIFAL (Gráfico 6). Assim como no primeiro grupo os quocientes apresentaram

superávit, mas para representarem equilíbrio orçamentário eles deveriam prover Receita própria ou ter o indicador próximo dos 100%.

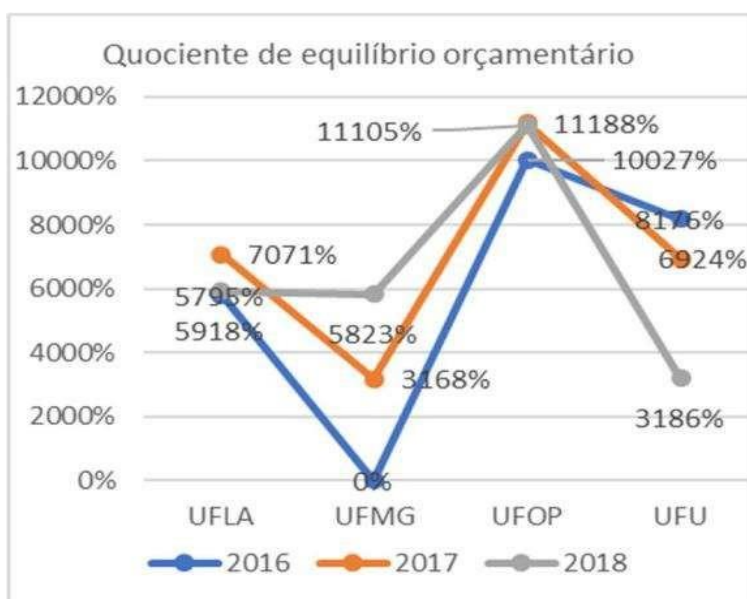
Gráfico 6 – Quociente de equilíbrio orçamentário para o Grupo 2



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A UFLA e UFOP demonstraram tendências semelhantes para o Quociente de equilíbrio orçamentário, com aumento de 2016 para 2017, e diminuição de 2017 para 2018. Os indicadores da UFMG demonstraram involução, e não foi possível extrair dados em 2016. Já a UFU demonstrou evolução do quociente na série (Gráfico 7).

Gráfico 7 – Quociente de equilíbrio orçamentário Grupo 3

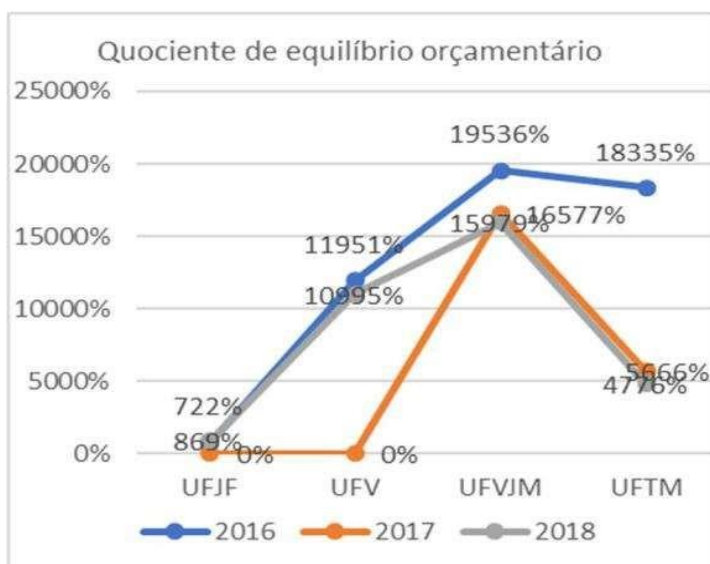


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os quocientes de equilíbrio orçamentário do quarto grupo demonstraram uma

tendência a diminuir ao longo da série, o que representa uma melhora dos resultados. Mas, ainda assim, os indicadores demonstrariam maior equilíbrio próximos de 100%. Baseando-se no indicador, a UFJF teve resultados um pouco melhores que as demais IFES, tanto do grupo a que pertence, quanto dos outros grupos (Gráfico 8).

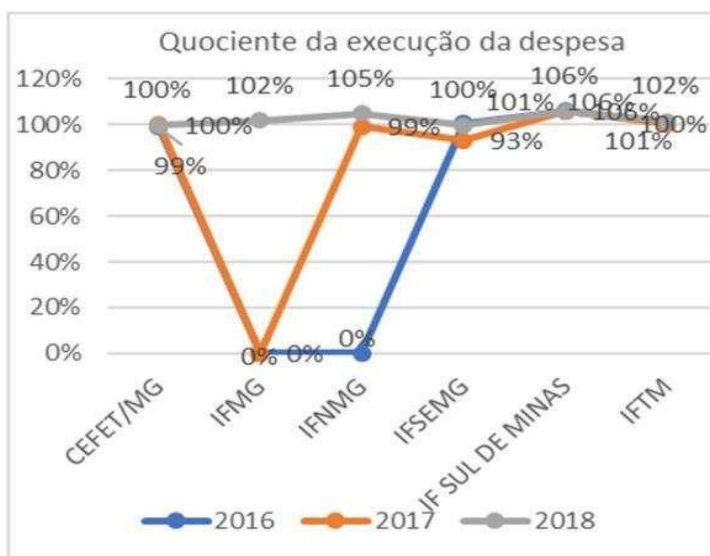
Gráfico 8 – Quociente de equilíbrio orçamentário Grupo 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

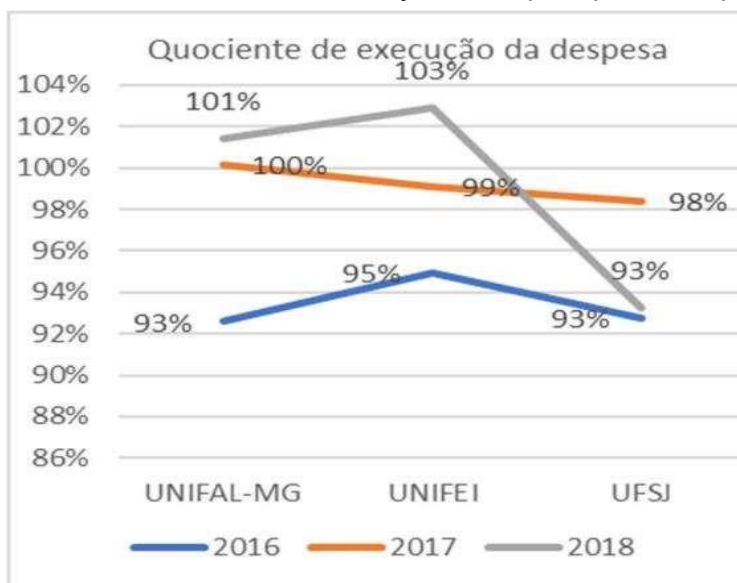
Quanto ao quociente de execução de despesa no primeiro grupo (Gráfico 9), o CEFET demonstrou o melhor índice em relação aos demais, uma vez que apresentou um nível próximo de 100%, sem ultrapassar a dotação autorizada. Os gestores devem estar atentos para não executarem despesas sem que elas sejam previstas.

Gráfico 9 – Quociente de execução da despesa Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

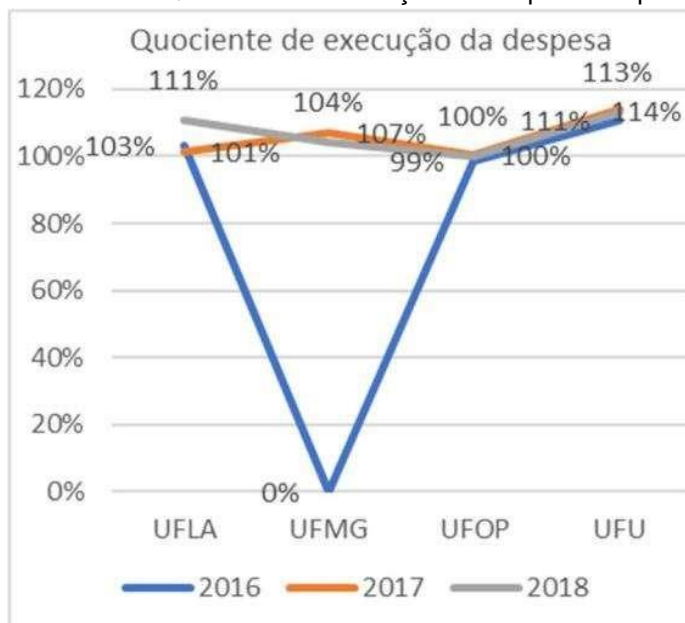
Gráfico 10 – Quociente de execução da despesa para o Grupo 2



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como pode ser observado no Gráfico 11, apenas a UFOP demonstrou quocientes de execução da despesa adequados na série. Não foi possível realizar o cálculo do indicador para a UFMG em 2016.

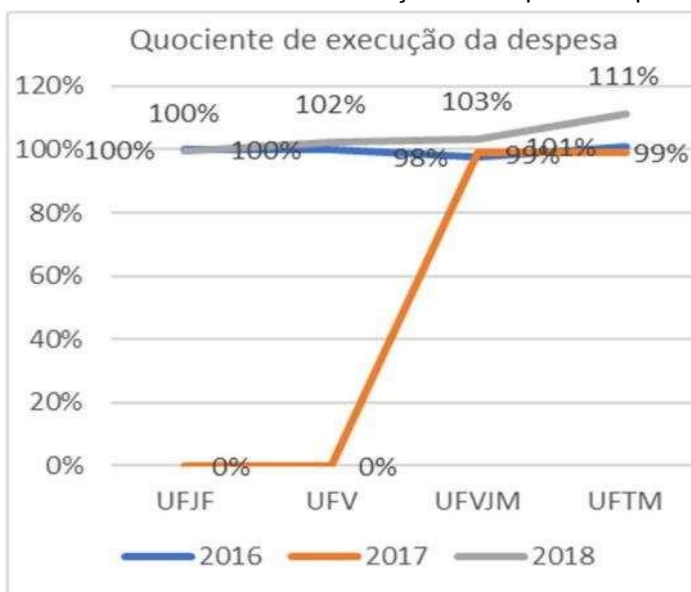
Gráfico 11 – Quociente de execução da despesa Grupo 3



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No quarto grupo não foi possível extrair dados do cálculo para UFJF e UFV em 2017. Resultados maiores que 100% não são adequados, pois ocorreu a despesa executada em relação a despesa prevista sem dotação autorizada (Gráfico 12).

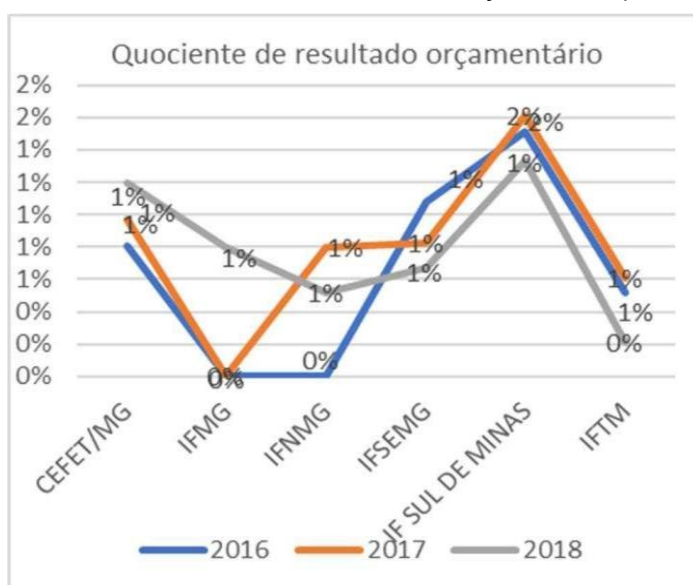
Gráfico 12 – Quociente de execução da despesa Grupo 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

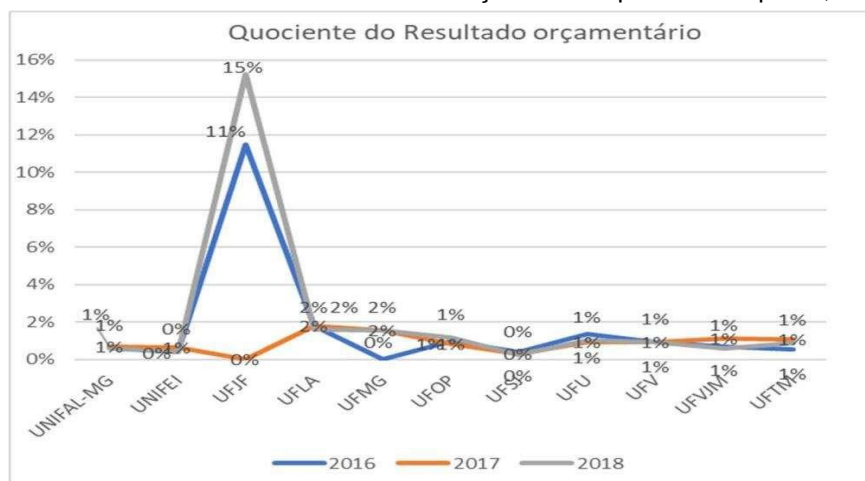
Sobre o quociente de resultado orçamentário, mais uma vez, em razão do regime misto, os quatro grupos apresentaram seus índices muito abaixo de 100%, representando que suas Despesas em relação a Receita demonstram-se deficitárias. A UFJF apresentou receita executada um pouco maior do que as despesas, pois seu indicador foi um pouco maior em relação as demais universidades, foi considerada como um outlier (gráfico 13 e 14).

Gráfico 13 – Quociente do Resultado Orçamentário para o Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 14 – Quociente do Resultado Orçamentário para os Grupos 2, 3 e 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

4.2 Resultado do desempenho financeiro

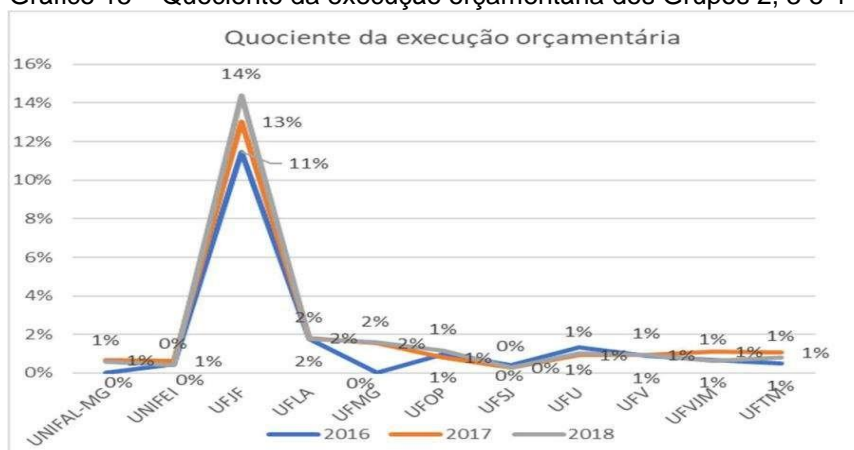
O índice Quociente de Execução Orçamentária do Balanço Financeiro demonstrou que as receitas orçamentárias representam entre 0% e 2% no pagamento das despesas orçamentárias entre os grupos.

Em 2016, não foi possível verificar o balanço financeiro da UFMG e UNIFAL, por essa razão, seus resultados foram representados no marco zero. Contudo, para as outras instituições, devido ao arredondamento, os resultados de 0% no gráfico não representam ausência de dados ou resultados nulos, uma vez que os valores extraídos do balanço financeiro estão na ordem de milhares e, portanto, não são desprezíveis.

Os Gráficos 15 e 16 representam dados do indicador Quociente de Execução Orçamentária do Balanço Financeiro e apresentaram conformidade com o indicador Quociente de Resultado do Balanço Orçamentário, pela aproximação dos percentuais.

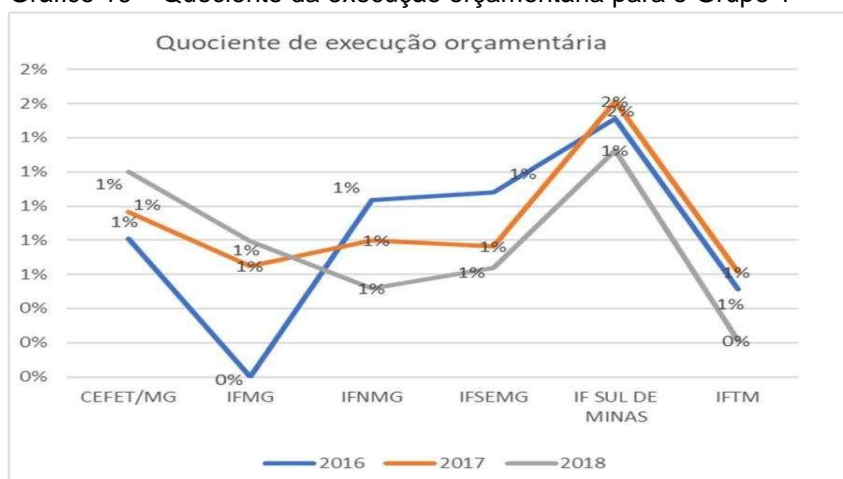
A UFJF se apresentou como outlier dos quatro grupos, com 11%, 13% e 14% de suas receitas orçamentárias para pagamento das despesas orçamentárias em 2016, 2017 e 2018, respectivamente. Para as demais, as variações e oscilações gerais do indicador no período ficaram entre 0% e 2% (gráfico 15).

Gráfico 15 – Quociente da execução orçamentária dos Grupos 2, 3 e 4



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 16 – Quociente da execução orçamentária para o Grupo 1

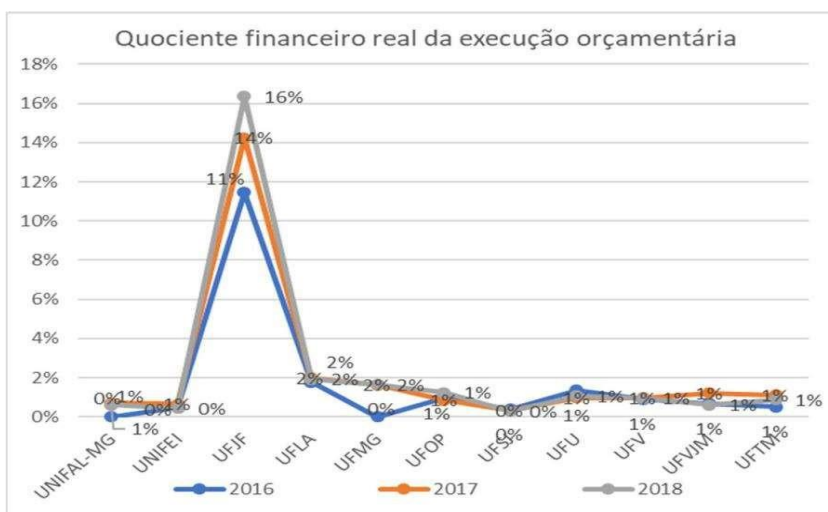


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O índice Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária demonstrou que a arrecadação da receita orçamentária foi menor em relação à despesa orçamentária paga. No cálculo do índice, os restos a pagar inscritos no exercício e o serviço da dívida que passa para o período seguinte são isolados do montante da despesa orçamentária (gráfico 17 e 18).

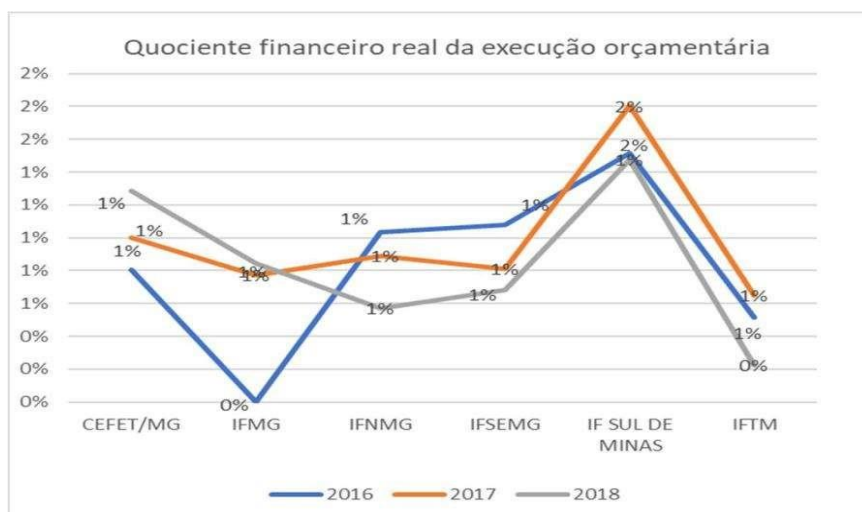
Da mesma forma que no índice anterior, a UFJF teve seus resultados diferentes das demais, com evolução na série temporal, em 11%, 14% e 16%. Os quatro grupos de IFES ainda registraram resultados entre 0% e 2% de execução real orçamentária do balanço financeiro (gráfico 17).

Gráfico 17 – Quociente financeiro real da execução orçamentária Grupos 2, 3 e 4.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

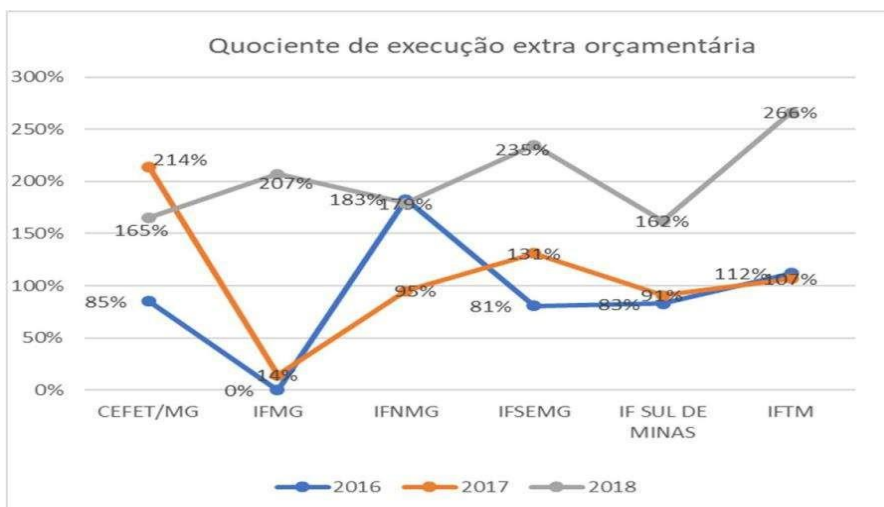
Gráfico 18 – Quociente financeiro real da execução orçamentária do Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme o Gráfico 19, o primeiro grupo de IFES demonstrou, no geral, resultados muito altos de execução extraorçamentária em 2018, sendo o CEFET a instituição que se apresentou mais equilibrada, com 165%. Nos outros períodos, o IFTM apresentou 112% e 107%, índices considerados bons resultados de execução. Quanto ao índice de execução extraorçamentária, no segundo grupo, o melhor resultado em 2016 e 2018 foi da UFSJ, pois, com 127% e 188%, esteve mais próxima dos 100% do que a UNIFEI e a UNIFAL.

Gráfico 19 – Quociente de execução extraorçamentária do Grupo 1.

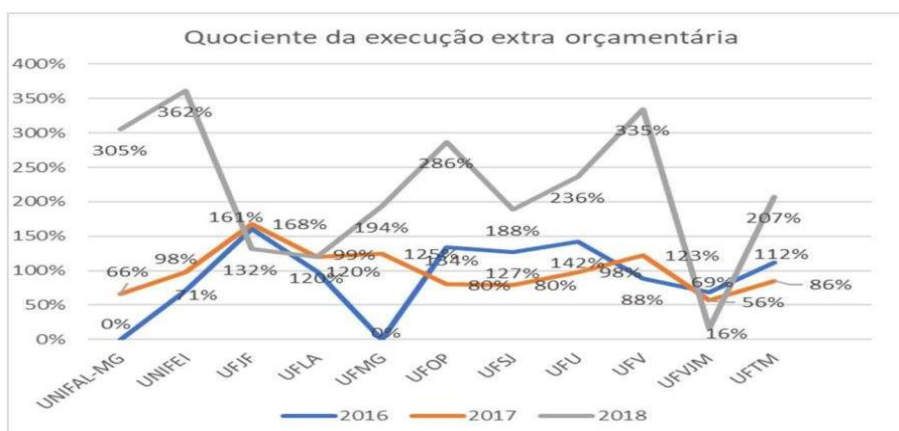


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O segundo grupo apresentou déficit em 2017. Os valores mais distantes de 100% podem representar aumentos e diminuições do passivo financeiro (GRÁF. 20). No terceiro grupo, a UFLA apresentou o melhor desempenho quanto à execução extraorçamentária da série, com 120%, 99% e 120% (GRÁF. 20).

De acordo com o Gráfico 20, o terceiro indicador calculado para o quarto grupo demonstrou que os recebimentos extraorçamentários foram maiores do que as despesas extraorçamentárias, nos três períodos, para a UFJF, que apresentou 132%, 161% e 168% como quociente de execução extraorçamentária. Já a UFVJM teve os piores índices em 16%, 56% e 69%.

Gráfico 20 – Quociente da execução extraorçamentária dos Grupos 2, 3 e 4.

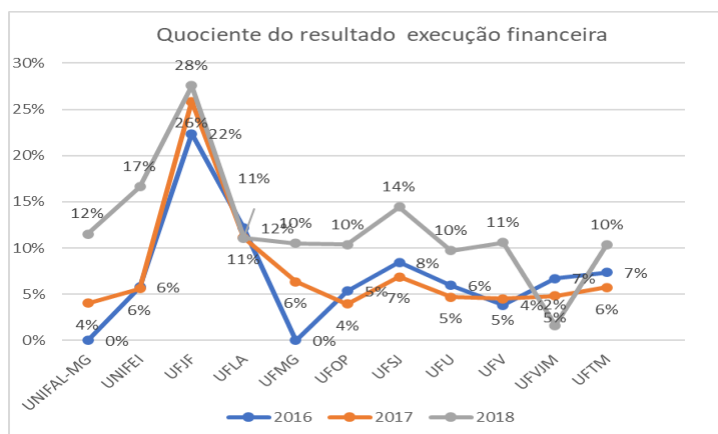


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As instituições demonstraram o quociente de execução financeira abaixo de 30%, pois, os recebimentos foram menores do que os pagamentos e incorreram em

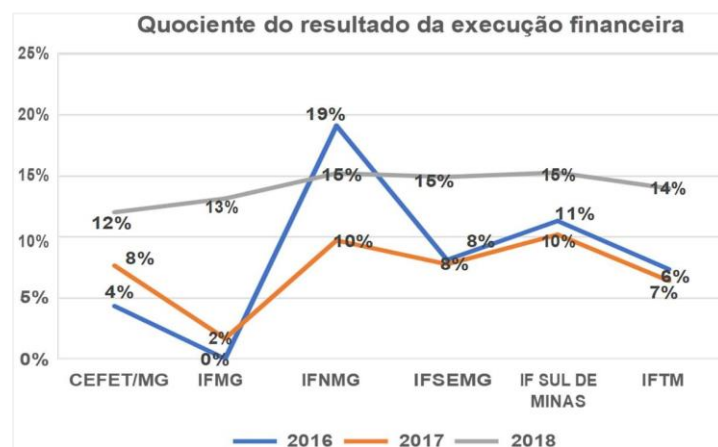
déficit. Os componentes orçamentários e extraorçamentários são exibidos do ponto de vista da movimentação financeira, e em atendimento a legislação dos regimes contábeis (gráfico 21 e 22).

Gráfico 21 – Quociente do resultado da execução financeira Grupos 2, 3 e 4



. Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Gráfico 22 – Quociente do resultado da execução financeira do Grupo 1



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

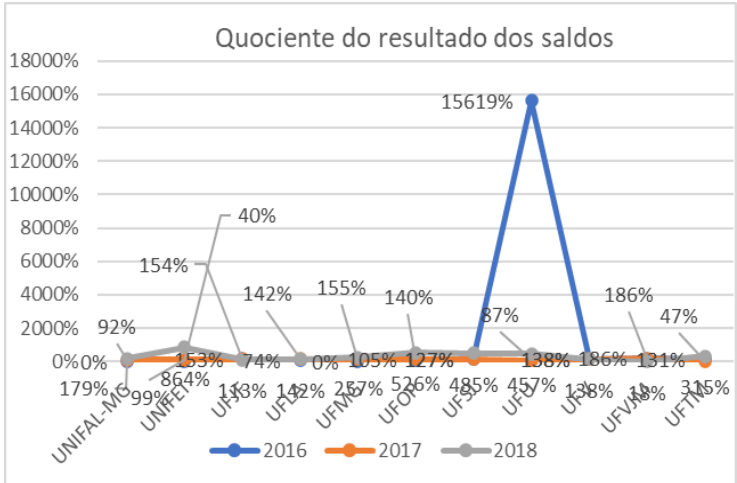
Das universidades do segundo grupo, em 2016, a UNIFEI teve 40% de déficit em relação ao exercício anterior, e apenas a UFSJ apresentou superávit de 127%. Em 2017, novamente, apenas a UFSJ teve superávit financeiro, com indicador de 127%, e as IFES UNIFEI e UNIFAL, apresentaram um pequeno déficit, com 99% e 92%, respectivamente, pois 100% demonstra equilíbrio entre pagamentos e recebimentos no exercício. Em 2018, todas as IFES do segundo grupo apresentaram superávit de saldo em relação ao período anterior, sendo o da UNIFAL, de 179%, considerado o melhor entre eles. (GRÁF.23).

No terceiro grupo, em 2016, apenas a UFLA apresentou déficit de 74%. Em 2017, o déficit de 87% foi apresentado pela UFU. Já em 2018, todas apresentaram superávit financeiro, da mesma forma que o Grupo dois. (GRÁF. 23).

No terceiro grupo, em 2016, apenas a UFLA apresentou déficit de 74%. Em 2017, o déficit de 87% foi apresentado pela UFU. Já em 2018, todas apresentaram superávit financeiro, da mesma forma que o Grupo dois. (GRÁF. 23).

O último grupo de universidades demonstrou superávit em sua quase totalidade: somente a UFTM, em 2017, apresentou déficit de 47%, e a UFVJM, de 18%, em 2018 (GRÁF. 23).

Gráfico 23 – Quociente do resultado dos saldos dos Grupos 2, 3 e 4.

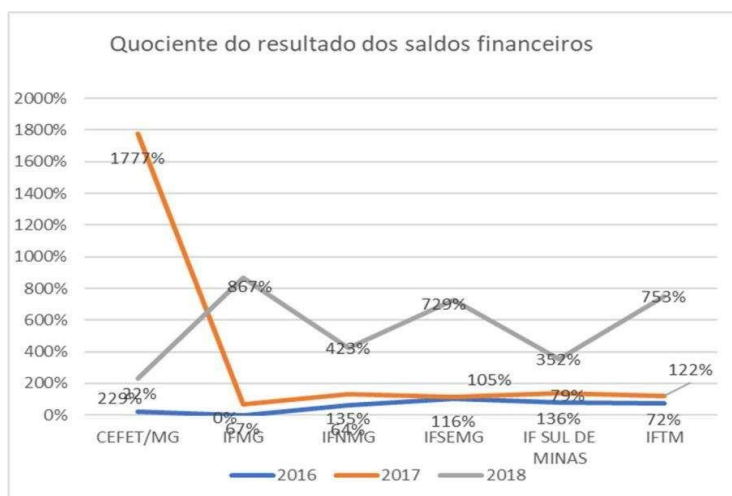


Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Segundo o Gráfico 24, o resultado dos saldos financeiros dos Institutos e CEFETs evidenciou que, em 2016, com exceção da IFSEMG, todas IFES tiveram déficit de saldos financeiros. Em 2017, o IFMG com 67%, foi o único a ter déficit. Em 2018, o CEFET teve 229% como o melhor resultado dos saldos financeiros. A IFSEMG apresentou os melhores resultados em 2016 e 2017, 105% e 116% respectivamente.

Esse indicador reflete o resultado do Balanço Financeiro, e para os gestores das IFES de resultado deficitário, representa que é preciso verificar as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) para entender a movimentação financeira de origem extraorçamentária e uma melhor base de análise e interpretação (Kohama,1999).

Gráfico 24 – Quociente do resultado dos saldos financeiros do Grupo 1.



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Com exceção desses percentuais que demonstraram déficit, o indicador apontou que os recebimentos da IFES, em geral, foram maiores do que os pagamentos. Esses resultados significam a capacidade financeira de cumprir os compromissos assumidos pelas IFES, e que é preciso interpretar as peças contábeis em conjunto, pois o déficit apresentado em algum indicador ou balanço, não necessariamente significa a falta de recursos para manter as atividades ou desempenho negativo.

4.3 Resultado do desempenho de gestão segundo indicadores do TCU.

Os indicadores de desempenho de Gestão do TCU foram comparados entre as instituições e universidades com base na média da evolução nos três anos da série proposta. Esses indicadores foram divididos em Acadêmicos, Administrativos e Gestão de Pessoas e Socioeconômico. O último não foi considerado no estudo, pois é medido por várias faixas de renda per capita.

A IFSULMG demonstrou quatro melhores resultados entre os institutos. As médias foram baseadas nos seguintes indicadores: ingresso por aluno, considerando os alunos matriculados; concluinte por aluno, levando em conta aqueles que estão aptos para colar grau em relação aos alunos matriculados; percentual de gasto com pessoal e gasto corrente por aluno. Os dois primeiros são indicadores acadêmicos, e os outros dois, indicadores administrativos.

Entre os Institutos, o IFTM apresentou melhor relação aluno por docente em tempo integral, menor gasto com pessoal e menor gasto com investimento. O CEFET

apresentou dois indicadores acadêmicos: a relação de concluintes por alunos e a eficiência acadêmica. O IFNMG apresentou a média de menor índice de retenção do fluxo escolar.

Ao verificar os gastos correntes por alunos, tidos como critério de agrupamento geral da pesquisa, destacou-se que IFSULMG e IFNMG apresentaram o melhor desempenho de gestão, pois totalizaram sete melhores colocações de índices do TCU. O Quadro 7 mostrou que foi possível comparar os institutos e CEFETs, nos três períodos, quanto ao desempenho.

Quadro 7 – Resultado das melhores médias dos Índices de Gestão do TCU

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	Colocação
CEFET	IFSUL	IFSUL	CEFET	IFNM	IFTM	IFSUL	IFSUL	IFTM	IFMG	1º
IFSEMG	IFTM	IFTM	IFMG	IFTM	CEFET	IFNMG	IFNMG	IFSEMG	IFNMG	2º
IFMG	IFMG	IFNMG	IFTM	IFSUL	IFMG	IFTM	IFMG	IFMG	IFTM	3º
IFNMG	IFnMG	IFMG	IFSUL	IFSEMG	IFNMG	CEFET	IFSEMG	CEFET	IFSEMG	4º
IFTM	CEFET	IFSEMG	IFSEMG	IFMG	IFSEMG	IFTM	CEFET	IFNMG	IFSUL	5º
IFSUL	IFSEMG	CEFET	IFNMG	CEFET	IFSUL	IFSEM	IFTM	IFSUL	CEFET	6º
<p>A Relação Candidato /Vaga B Relação de Ingressos/ Alunos C Relação de Concluintes/ Alunos D Índice de Eficiência Acadêmica Concluintes E Índice de Retenção do Fluxo Escolar F Relação de Alunos / Docente Tempo Integral G Índice de Titulação do Corpo Docente H Gastos Correntes por Aluno I Percentual de Gasto com Pessoal J Percentual de Gasto com Investimentos</p>										

Fonte: Dados da pesquisa/Elaborado pela autora (2019).

Como observado no Quadro 8, nas universidades, o agrupamento foi feito com

base na classificação do indicador Custos Correntes sem Hospital Universitário por Aluno Equivalente.

Quadro 8 – Média dos indicadores de Gestão do TCU para as Universidades

Índice de Desempenho de Gestão do TCU	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª
Custo corrente com HU/ Aluno Equivalente	UFTM	UFU	UFMG	UFJF	UFLA						
Custo corrente sem HU/ Aluno Equivalente	UFV	UFJF	UFTM	UFVJM	UFU	UFMG	UFLA	UFOP	UNIFAL	UNIFEI	UFSJ
Aluno/ Professor	UFV	UFMG	UNIFEI	UFLA	UFJF	UFU	UFJF	UFTM	UNIFAL	UFOP	UFSJ
Aluno/Funcionário com HU	UFLA	UFJF	UFU	UFMG	UFTM						
Aluno /Funcionário sem HU	UFSJ	UNIFEI	UNIFAL	UFLA	UFMG	UFU	UFJF	UFVJM	UFV	UFTM	UFOP
Funcionário com HU/Professor	UFTM	UFMG	UFU	UFJF	UFLA						
Funcionário sem HU/Professor	UFV	UFTM	UFMG	UFLA	UFJF	UFU	UFOP	UNIFAL	UFVJM	UNIFEI	UFSJ
GPE	UNIFAL	UFV	UFMG	UFSJ	UNIFI	UFTM	UFOP	UFU	UFJF	UFLA	UFVJM
Grau Envolvimento Discente com Pós	UFOP	UFMG	UFV	UFLA	UFU	UFJF	UNIFEI	UNIFAL	UFVJM	UFTM	UFSJ
CAPEs Pós	UFMG	UFV	UFLA	UFU	UFJF	UFVJM	UFOP	UNIFEI	UNIFAL	UFSJ	UFTM
IQDC	UFJF	UNIFEI	UFJF	UFU	UFVJM	UFMG	UFTM	UNIFAL	UFOP	UFLA	UFV
TSG	UFMG	UFSJ	UNIFEI	UFU	UFTM	UFU	UFVJM	UFLA	UFJF	UFOP	UNIFAL

Fonte: Dados da pesquisa/Elaborado pela autora (2019).

As médias dos índices entre 2016 a 2018 das universidades revelaram um melhor desempenho para o quarto grupo, que obteve seis dos melhores índices de gestão: Custo Corrente com HU e Custo Corrente sem Hospital por aluno equivalente da UFTM e UFV, respectivamente. No âmbito de gestão de pessoas, foram melhores nos indicadores Aluno por Professor e Funcionários com Hospital e sem Hospital por Professor. Já no âmbito acadêmico, a UFJF demonstrou melhor índice de Qualificação do Corpo Docente.

Para o terceiro grupo, as médias foram melhores no âmbito acadêmico, em que

os índices Taxa de Sucesso na Graduação e CAPES para Pós-Graduação foram apresentados pela UFMG, e o Grau de Envolvimento Discente com Pós foi apresentado pela UFOP. Pertencente ao mesmo grupo, a UFLA apresentou melhor média para aluno por funcionário com Hospital Universitário.

O segundo grupo, representado por UNIFAL e UFSJ, evidenciou um resultado acadêmico pelo GPE (Grau de Participação Estudantil) e um de gestão de pessoas, o índice Aluno por Funcionário sem Hospital Universitário.

Quadro 9 mostra os melhores resultados de indicadores das IFES por grupo. Para os indicadores do TCU, as IFES que apresentaram a primeira colocação geral dos grupos. Para os indicadores contábeis, as IFES que apresentaram melhor indicador no grupo ao qual pertence.

Quadro 9 - Relação dos melhores indicadores apresentados pelas IFES

(continua)

Tipo	Indicador do TCU	IFES	Grupo	Indicador Contábil
Acadêmico	Relação de Candidato por vaga Eficiência acadêmica	CEFET	1º	Quociente Execução da Receita (Evolução)(BO) Quociente de Execução da Despesa (BO) Quociente de Execução Extraorçamentária 2018 (BO) Quociente do Resultado dos Saldos (BF)
Acadêmico Acadêmico Administrativo Gestão de Pessoas	Ingresso por alunos Concluintes por alunos Gastos correntes por alunos Índice de Titulação do Corpo Docente	IFSULMG	1º	Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Acadêmico	Índice de Retenção Escolar	IFNMG	1º	Quociente de Execução Receita 2016 e 2017 (BO)

Quadro 9 - Relação dos melhores indicadores apresentados pelas IFES

(continua)

Gestão de Pessoas Gestão de Pessoas	Relação Alunos/ Docente Tempo Integral Percentual de Gasto com Pessoal	IFTM	1º	Quociente de Execução Extraorçamentária 2016 e 2017 (BF)
Administrativo	Percentual de Gasto com Investimento	IFMG	1º	Sem indicador
Gestão de Pessoas	Aluno/Funcionário sem HU	UFSJ	2º	Quociente de Execução da Despesa (BO) Quociente de Execução Extraorçamentária 2016 e 2018 (BF) Quociente do Resultado dos Saldos (BF)
Acadêmico	Grau de participação Estudantil	UNIFAL	2º	Quociente de Execução Receita (BO) Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Acadêmico	Grau de Envolvimento Discente com Pós	UFOP	3º	Quociente do Resultado dos Saldos 2017 (BF)
Acadêmico Acadêmico	CAPES Taxa de Sucesso na Graduação	UFMG	3º	Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Administrativo Gestão de Pessoas	Custo corrente com HU/ Aluno Equivalente Funcionário com HU/ Professor	UFTM	4º	Quociente do Equilíbrio Orçamentário (BO)
Administrativo Gestão de Pessoas Gestão de Pessoas	Custo corrente sem HU/Aluno Aluno /Professor Funcionário sem HU/ Professor	UFV	4º	Quociente de Execução da Receita (BO) Quociente do Resultado dos Saldos (BF)

Fonte: Dados da Pesquisa/ Elaborado pela autora

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na análise dos dados contidos nos RGF foi possível inferir que o nível de prestação de contas e o grau de transparência na gestão estão apresentando melhoria com o passar dos anos. A divisão das IFES em quatro grupos permitiu que elas fossem mais bem comparadas quanto ao seu desempenho financeiro. Ainda que a dimensão da estrutura física e organizacional de cada uma das IFES não seja a mesma, diferentes resultados dos indicadores entre os grupos demonstraram que elas têm aspectos orçamentários e financeiros comparáveis, uma vez que algumas se sobressaíram às demais. Entretanto, não foi possível concluir qual das IFES foi a melhor no que concerne ao desempenho financeiro, tomando com base apenas os indicadores contábeis calculados a partir de Balanços.

Em algumas das instituições, não foi possível obter informações sobre os Balanços Orçamentários e Financeiros. Da mesma forma, em alguns períodos, elas não apresentaram os indicadores de desempenho de gestão do TCU. A qualidade dos dados disponíveis pode influenciar o resultado, ainda que em pequeno grau. Contudo, a comparação dos indicadores das peças contábeis entre os quatro grupos demonstrou que houve convergência de resultados do Quociente de Resultado Orçamentário entre os quatro indicadores propostos para análise do Balanço Orçamentário.

A maior concentração dos melhores resultados dos indicadores de análise do Balanço Orçamentário ocorreu no terceiro e no quarto grupos. De modo geral, a UNIFAL e a UFLA apresentaram os melhores Quocientes de Execução da Receita. A UFJF teve os valores do Quociente de Equilíbrio Orçamentário mais baixos da série entre os grupos. A UFLA, por sua vez, apresentou o melhor Quociente de Execução da Despesa.

Dentre os cinco indicadores propostos para análise do Balanço Financeiro, três demonstraram que houve convergência para os quatro grupos, devido ao regime contábil misto: Quociente da Execução Orçamentária do Balanço Financeiro, Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária e Quociente do Resultado da Execução Financeira. Já os demais concentram-se no quarto grupo, representados pela UFJF e UFV – a primeira, com o melhor Quociente de Execução Extraorçamentária. As duas universidades do quarto grupo apresentaram os melhores índices no Quociente de Resultado dos Saldos.

Os indicadores do TCU demonstraram melhor confrontação entre os desempenhos, e notou-se que é possível utilizar o gasto corrente por aluno e o custo corrente por aluno equivalente como critérios para conhecer alguns aspectos de uma IFES. Partindo desses dois indicadores para comparar as médias dos resultados de gestão, foi possível visualizar o resultado de incidência de mais indicadores de gestão no último grupo, tido, portanto, como o que apresentou melhor desempenho nos três anos, e o penúltimo, em seguida, entre as universidades. Nesse sentido, o IFSULMG apresentou o melhor desempenho entre os institutos e CEFETs.

Quanto aos tipos de indicadores das universidades, pôde ser observado no Quadro 7 que, no quarto grupo, resultaram em Administrativos e Gestão de pessoas. No terceiro grupo, resultaram apenas em Acadêmicos. Já o segundo grupo não apresentou resultados para o tipo Administrativo. Os indicadores do TCU demonstraram que cada grupo tende a apresentar um tipo de desempenho delimitado por eles. Isso colabora tanto para eficácia e eficiência deles como para o critério de divisão dos grupos pela classificação da média do custo corrente por aluno e do gasto corrente por aluno.

No primeiro grupo, o instituto com melhor gasto corrente por aluno apresentou uma diversificação quanto aos tipos ou categorias de indicadores do TCU. Os demais, assim como os grupos das universidades, demonstraram maior homogeneidade.

Com exceção do IFMG, todas as IFES que apresentaram a melhor média em algum indicador de gestão do TCU também apresentaram um melhor resultado em um ou mais dos indicadores contábeis. Essa relação pode significar que, ao menos qualitativamente, os indicadores contábeis ou indicadores de análise dos balanços permitem o monitoramento dos recursos financeiros, que, quando são bem geridos no orçamento e na movimentação financeira, refletem em outros aspectos da gestão.

Para as organizações do setor público, como as IFES estudadas, os resultados considerados adequados a partir da aplicação dos indicadores de análise dos Balanços Orçamentário e Financeiro podem auxiliar os gestores a implementar estratégias e desenvolver ações visando melhor relacionar o desempenho financeiro aos aspectos acadêmicos, administrativos e de gestão, como propõem os indicadores do TCU. Sendo assim, estes indicadores podem servir também como base para a comparação do orçamento das IFES. Ademais, como resposta ao problema proposto neste estudo, a aplicação dos indicadores pesquisados pode ser usada como modelo para comparação e para verificação do desempenho individual de cada uma das IFES.

Sugere-se para pesquisas futuras estudar o que leva os grupos de IFES a terem perfis diferentes quanto a seu desempenho de gestão e estudar quantitativamente a relação dos indicadores contábeis com o desempenho operacional ou com as estruturas de custos, contempladas ou não pelos indicadores do TCU.

REFERÊNCIAS

BAIRRAL, Maria Amália da Costa, *et al.* **Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2015, 49 (3): 643-675, maio/jun.2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087>. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320/64.** 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: 17 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CESAR, A. Tibúrcio, Silva, MORGAN, Beatriz F, COSTA, Patrícia de S. **Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, n.38, v.2, p. 243-260, Mar./abr. 2004. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6536/5120>. Acesso em: 08 jan 2019.

CHAUI, Marilena. **A universidade pública sob nova perspectiva.** Revista Brasileira de Educação, Rio de Janeiro, n.24, p. 5-15, dez. 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbedu/n24/n24a02.pdf>. Acesso em 05 ago. 2019.

CONCEIÇÃO JÚNIOR, Edson. **Contabilidade e orçamento público.** Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2017.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOERGEN, Pedro. **Educação Superior na perspectiva do sistema e do Plano Nacional de Educação.** Educação e Sociedade. Campinas, v. 31, n. 112, p. 895-917, set. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/es/v31n112/13.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2019.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público.** Revista de Contabilidade e Finanças. São Paulo. n. 21,

p.01.18, Aug. 1999. Disponível: <http://www.scielo.br/pdf/cest/n21/n21a02.pdf>. Acesso em 06 Mar. 2019.

KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MACONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. **As normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira**. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, 2009, v. 12, n. 2, p. 15-23 mai/ago. 2009. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/65>. Acesso em: 20 set. 2019.

LIMA, Mariomar Sales; SANTOS, Ana Maria Lima dos. **Avaliação de desempenho da gestão pública baseada nos indicadores econômico-financeiros: um estudo de casos múltiplos em organizações federais indiretas do município de Manaus**. Gestão e sociedade, Belo Horizonte, 2009, v. 3, n. 5, jan./jun. 2009. Disponível em: <https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade/article/view/692>. Acesso em: 20 set. 2019.

LUDWIG, Antônio Carlos Will. **Fundamentos e prática de Metodologia Científica**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN Carlos. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um estudo nas Unidades da Federação do Brasil**. Revista Ambiente Contábil, Rio Grande do Norte, v.6, n.1, jan./jun. 2014. Disponível em: <http://www.antena.org/revista/ojs-2.2.3-/index.php/Ambiente/article/view/1924/1759>. Acesso em: 22 set. 2019.

MARINHO, Alexandre. **O aporte de recursos públicos para as instituições federais de ensino superior**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 1998, 32(4): 83-93. jul./ago. 1998. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7784>. Acesso em: 13 out. 2019.

MCASP. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Válido a partir do exercício de 2017. Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016. Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016. 7. ed.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto, CRUZ, Flávio, da ENSSLIN, Sandra Rolim, ENSSLIN,

Leonardo. **Publicidade e transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira.** Contabilidade Vista e Revista. v.18, n.1, p. 75-94. jan./mar. 2007. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>. Acesso em: 12 nov. 2019.

QUEIROZ, Igor de Assis. **Adequação dos indicadores de desempenho adotados pelo tribunal de contas da união para avaliação da gestão das instituições federais de ensino superior da região sudeste do Brasil.** In: COLÓQUIOS INTERNACIONAIS SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 13^o, 2013. **Repositório da UFSC.** Santa Catarina: INPEAU. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/114755>. Acesso em: 15 mai. 2019.

SCHWARTZMAN, Simon. **A Revolução Silenciosa do Ensino Superior.** In: **Repositório:** publicaciones anueis. Revista de la Educación Superior. Cidade do México, n. 119, v.30, jul-set, 2001. <http://publicaciones.anuies.mx/revista/119/2/5/es/a-revolucao-silenciosa-do-ensino-superior>.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SOARES, Maurélio; LIRA, Ricardo Luiz Wüst Corrêa de; HEIN, Nelson; KROENKE, Adriana. **O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública: o ranking de gestão dos municípios catarinenses.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2011, 45(5):1425-443, set./out. 2011. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7042>. Acesso em: 23 ago. 2019.

STN. **Balanco Geral da União.** Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>. Acesso em: 05 set. 2019.

TCU. **Instrução Normativa nº 63/2010 do TCU.** Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/relatorio-de-gestao/2010.htm>. Acesso em: 18 set. 2019.

TCU. **Orientação de cálculo dos Indicadores de Gestão:** Decisão TCU nº 408/2002, Plenário. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=7613819&codPapelTramitavel=51522388>. Acesso em: 18 set. 2019.



Capítulo 5

QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO DOS EMPREENDEDORES DO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN

Daura Helena Jales Dantas Duarte

Aline Leandro Nunes

Elisabete Stradiotto Siqueira

Luís Renato de Lima Régis

Sheila Maria Messias Lima

Raissa Rani Batista de Oliveira Tavares

QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO DOS EMPREENDEDORES DO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN

Daura Helena Jales Dantas Duarte

Possui graduação em Administração pela UFERSA, Pós-graduanda em Administração pela Universidade Federal Rural do Semi Árido (UFERSA). E-mail: helenaj13@outlook.com

Aline Leandro Nunes

Graduanda em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020). E-mail: aline-leandro@hotmail.com

Elisabete Stradiotto Siqueira

Possui graduação em Bacharel em Administração pela Universidade Metodista de Piracicaba (1986), mestrado em Administração pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1993) e doutorado em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1999). Atualmente é pesquisadora convidada da Universidade Federal da Grande Dourados e professora adjunta da UFERSA. E-mail: betebop@ufersa.edu.br

Luís Renato de Lima Régis

Graduando em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020). E-mail: luizrenato1@hotmail.com

Sheila Maria Messias Lima

Graduanda em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020). E-mail: sheylla_biel@hotmail.com

Raissa Rani Batista de Oliveira Tavares

Graduanda em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020). E-mail: raissarani@outlook.com

RESUMO

Em um mundo cada vez mais globalizado e competitivo, o sucesso ou insucesso das organizações depende da qualidade de vida no trabalho no ambiente administrativo. Ela deve estar atrelada a um plano de negócio adaptável as atividades da empresa, as quais devem estar em condições favoráveis, pois não estão completas se seus empregados não estiverem bem. Desta forma este trabalho se orienta pela seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de qualidade de vida no trabalho dos empreendedores do setor de polpas de Mossoró? Com base nisso, o objetivo do trabalho consiste em compreender os principais aspectos que envolvem a QVT com base na percepção de três empreendedores de distribuidoras de polpas da cidade de Mossoró/RN. Trata-se de uma pesquisa descritiva, qualitativa, cuja coleta de dados ocorreu por meio de entrevista semiestruturada, as questões do roteiro foram baseadas no modelo de qualidade de vida no trabalho proposto por Walton, investigando os seguintes fatores: Compensação justa e adequada, Condições de segurança e saúde no trabalho, Utilização e desenvolvimento da capacidade, Oportunidade de crescimento e segurança, Integração social na organização, Garantias constitucionais, Trabalho e espaço total de vida Relevância social da vida no trabalho. Os principais resultados apontam que os empreendedores das distribuidoras de polpas no município de Mossoró possuem um nível de Qualidade de Vida no Trabalho adequado em todas as dimensões investigadas. Nesse contexto, refletido através de estratégias empreendedoras utilizadas para lidar com o risco do mercado que atuam.

Palavras-chaves: Empreendimento. Empreendedores. Qualidade de vida no trabalho.

INTRODUÇÃO

Atualmente, a grande competitividade no mercado entre empresas e os profissionais, faz com que seja preciso que os empreendedores sejam criativos e planejem o seu empreendimento a médio e a longo prazo. Segundo Maximiano (2008, p.179), o “desempenho é positivo quando o resultado beneficia a própria pessoa, o grupo do qual ela participa, um cliente ou uma organização na qual trabalha”. O

desempenho, a dedicação e os resultados obtidos em qualquer atividade é diretamente influenciado pelo motivo de fazê-lo, são as forças que nos levam à motivação para o trabalho (SENAI,2015).

O empreendedor é um indivíduo motivado e possui as seguintes características: iniciativa, perseverança, criatividade, empenho, persuasão, bom *networking*, autoconfiança, automotivação, capacidade de inovação, aproveitamento de oportunidades, assumir riscos, planejamento de riscos e capacidade de planejamento (TAJRA,2014).

A motivação surge de uma força interior a qual se modifica durante toda a vida, direcionando e intensificando os objetivos de um indivíduo. Dessa forma, atribuir a motivação a algo ou alguém é errado, uma vez que a motivação é um processo pessoal (JURAN,2002). De acordo com Limongi-França (2004), as empresas que desejam ter sucesso precisam investir em empreendedores mantendo sempre uma equipe motivada, pois a qualidade de vida é um elemento indispensável na vida pessoal e organizacional. (LIMONGE-FRANÇA, 2004). A Qualidade de Vida no Trabalho - QVT apoia o desenvolvimento de estratégias empreendedoras e representa decisões e ações realizadas por esses atores. É importante entender como os empreendedores desenvolvem suas competências, para concretizar novas oportunidades, maximizar seus benefícios e minimizar seus riscos. (MENDES, 2017; HISRICH; PETERS; SHEPHERD, 2014).

Para progredir e ter sucesso no mercado de trabalho, Chiavenato (2008) relata que qualidade de vida significa criar, manter e sustentar a vida. Melhorar o ambiente de trabalho, seja fisicamente, mentalmente ou psicologicamente. Isso trará um ambiente de trabalho agradável e amigável e melhorará a qualidade de vida das pessoas da organização (SENAI,2015).

O mercado está cada vez mais desenvolvido e concorrido, por apresentar mudanças significativas em seu cenário, tanto tecnológicas quanto sociais. Mas, para que o empregado desempenhe suas funções de forma positiva, ele precisa de uma boa saúde e bem-estar. Nesse contexto é necessário que se faça estudos para que possa contribuir significativamente com à seguinte problemática: Qual o nível de qualidade de vida no trabalho dos empreendedores das distribuidoras de polpas de Mossoró? Com base nisso, o objetivo do trabalho consiste em compreender os

principais aspectos que envolvem a QVT com base na percepção dos empreendedores do município investigado.

Portanto, esta pesquisa adquire significado social, pois ao adotar o plano de QVT, pode-se entender que são produzidos: resistência à fadiga, resistência ao estresse, índice de satisfação, certa eficiência e motivação da atividade realizada. Portanto, pesquisas sobre o QVT na organização para deixar os funcionários satisfeitos com o meio ambiente e as condições de trabalho podem ser uma contribuição da gestão para a organização.

REFERENCIAL TEÓRICO

Empreendedorismo

A palavra empreendedor “*entrepreneur*” tem origem francesa e indica aquele que assume riscos e começa algo novo, mesmo em uma corporação existente (DORNELAS, 2005). Este mesmo autor afirma que somando-se esta ideia ao processo de industrialização que ocorria no mundo houve assim uma diferenciação entre empreendedor e capitalista seguindo às mudanças no cenário econômico mundial. Economistas como Cantillon, Adam Smith e Schumpeter foram os precursores no estudo do empreendedorismo e destacaram a importância do empreendedor para o desenvolvimento econômico da sociedade, voltando-se para os resultados e o impacto dos empreendedores no sistema econômico (FILION, 1999).

Segundo Dornelas (2005, p.39), “empreendedorismo é o envolvimento de pessoas e processos que, em conjunto, levam a transformação de ideias em oportunidades e a perfeita implementação destas oportunidades leva à criação de negócios de sucesso”. Ou seja, ser empreendedor não é apenas saber tocar um empreendimento, é preciso que as ideias sejam criadas e avaliadas antes que sejam postas em prática, calculando riscos e observando as necessidades dos compradores, verificando as ofertas e as demandas.

Para o GEM (2019) empreendedorismo é qualquer tentativa de criação de um novo empreendimento, seja uma atividade autônoma e individual, uma nova empresa ou a expansão de um empreendimento já existente.

Portanto o empreendedorismo envolve o sujeito e as interações sociais com o mercado e a sociedade. Não podemos nos esquecer, que este homem singular é, para Weber, um tipo social. E, portanto, enganoso seria concluir que, ao tratar

do tema empreendedor, Weber privilegia o indivíduo em detrimento do contexto socioeconômico ou das instituições (MARTES, 2010). Schumpeter (1928) associa o empreendimento a inovação. Segundo ele, a base do empreendedorismo está em perceber e desfrutar das oportunidades no que diz respeito ao trabalho.

Mas para que um empreendimento esteja funcionando devidamente é preciso também que seus colaboradores estejam em perfeita organização. Para isso, a preocupação do empreendedor não deve ser apenas nos produtos e nos serviços ofertados pelo seu estabelecimento; a sua qualidade de vida também deve ser preservada para que a produção e o desempenho não sejam diminuídos (PADILHA, 2009).

Diante dessa realidade é notória a importância do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), como o próprio nome já diz, foi criado para dar apoio aos pequenos empresários ou cidadãos comuns que querem abrir o próprio negócio. Presta assessoria e dá suporte aos brasileiros na difícil tarefa de empreender no Brasil. A partir do surgimento do órgão SEBRAE o termo empreendedor se popularizou e alcançou todas as classes da população, e a Softex que também é uma entidade de fundamental para o desenvolvimento do empreendedorismo no Brasil apoiando o desenvolvimento do empreendedorismo em software.

Qualidade de vida no trabalho

A partir da década de 1970, a qualidade de vida no trabalho passou a ser mais profundamente estudada com a implantação de um centro de aprendizagem sobre o assunto nos Estados Unidos (SAMPAIO, 2004). Naquela época, não havia trabalho instável ou fenômeno de facilitação do trabalho na empresa, mas sim psicologia organizacional comportamental, ou seja, mudar o foco do trabalho e dar atenção à saúde física e mental dos empresários para que possam trabalhar bem e aumentar sua capacidade para o trabalho por meio da produtividade.

Nos séculos XVIII e XIX, durante a Revolução Industrial, o foco principal das organizações era a produtividade o lucro as pessoas eram compreendidas como peças da engrenagem industrial. O longo dia de trabalho, as condições instáveis em que se encontram as pessoas, como a exploração do trabalho infantil, graves acidentes no meio ambiente, etc não eram consideradas. Essa situação fazia parte do dia a dia das pessoas e não existia fiscalização.

Walton (1973) é um dos estudiosos mais citados nas pesquisas sobre o assunto. Ele enfatizou a importância do comportamento do indivíduo na organização e no plano de QVT relacionado à produtividade, e propôs a relação entre a vida e o trabalho pessoal (FERREIRA et al., 2009).

Segundo Maximiano (2000), a QVT está baseada em uma visão completa do indivíduo, ou seja, olhar para a pessoa não apenas como um mero receptáculo de atividades, o que é chamado de biopsicossocial, que tem origem da medicina psicossomática que sugere uma perspectiva do indivíduo como um todo.

Para Walton (1973), a QVT está atrelada às necessidades e metas dos colaboradores, e fatores que colaboram para o bem-estar no trabalho. O modelo proposto por Walton está dividido em oito fatores de QVT, e seus respectivos indicadores conforme indicado e descrito no Quadro 1 abaixo.

Destaca-se que o conhecimento destas oito dimensões de pesquisa faz-se necessário, tendo em vista que o roteiro de pesquisa aplicado se baseou nesta proposição.

Quadro 1 – Modelo de QVT de Walton (1973)

Fatores de QVT	Dimensões
1. Compensação justa e adequada	1. Renda (salário) adequada ao trabalho. 2. Equidade interna (compatibilidade interna) 3. Equidade externa (compatibilidade externa)
2. Condições de segurança e saúde no trabalho	4. Jornada de trabalho 5. Ambiente físico (seguro e saudável)
3. Utilização e desenvolvimento da capacidade	6. Autonomia 7. Significado da tarefa 8. Identidade da tarefa 9. Variedade de habilidades 10. Retroação e retro informação
4. Oportunidade de crescimento e segurança	11. Possibilidade de carreira 12. Crescimento profissional 13. Segurança do emprego
5. Integração social na organização	14. Igualdade de oportunidades 15. Relacionamento interpessoais e grupais 16. Senso comunitário
6. Garantias constitucionais	17. Respeito às leis e direitos trabalhistas 18. Privacidade pessoal 19. Liberdade de expressão 20. Normas e rotinas claras da organização
7. Trabalho e espaço total de vida	21. Papel balanceado do trabalho na vida pessoal
8. Relevância social da vida no trabalho	22. Imagem da empresa

	23.Responsabilidade social pelos produtos/serviços	
	24.Responsabilidade social pelos empregados	

Fonte: Chiavenato (2010, p.491).

Percebe-se que as dimensões da Qualidade de vida no trabalho são abrangentes e impulsionadas por exigências da sociedade, basicamente envolvem a vida tanto organizacional como social, o que confirma a visão biopsicossocial, já definida anteriormente por Limongi-França (2004).

METODOLOGIA

A pesquisa é do tipo descritiva e possui tipologia qualitativa básica (MERRIAM, 1998). Segundo Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como meta principal apresentar as qualidades de uma comunidade ou fenômeno. Já o método qualitativo tenta compreender os motivos de tal comportamento e fenômeno, em seu ambiente natural ou contexto social, aspectos estes que não podem ser quantificados (MINAYO, 2008).

Para a execução da pesquisa, foram realizadas entrevistas com três gestores de empresas de diferentes posições, como: Gerente geral, Gerente de Recursos Humanos e Gerente de produção.

O roteiro semiestruturado para identificar os aspectos de QVT tomou como base a escala de Walton (1973).

A seleção dos sujeitos e a quantidade de entrevistas utilizou como critério a saturação de discurso, ou seja, a partir do momento em que o discurso foi se repetindo entre os entrevistados, chegou-se à conclusão de que esse número era necessário para atingir os objetivos da pesquisa (GASKELL, 2002). As iniciativas sob esta denominação ainda são recentes e muitos gestores não se encontram suficientemente convencidos de sua efetividade.

O quadro 2, em seguida, apresenta a caracterização dos respondentes da pesquisa.

CÓDIGO ENTREVISTADO	SEXO	IDADE	ESCOLARIDADE	CARGO	FORMAÇÃO
E1-Empresa 01	M	55	CASADO	GERENTE	Pós-graduação
E2-Empresa 02	M	42	CASADO	GERENTE	Graduado
E3-Empresa 03	F	47	CASADA	GERENTE	Graduado

Fonte: Autoria própria (2019)

Foi aplicada a técnica ANS – Análise do Núcleo de Sentido –, criada por Mendes (2007) com base em Bardin (1997). De acordo com Mendes (2007), a ANS significa dividir o discurso em temas que são mais frequentes nas falas dos empregados, possibilitando fazer o agrupamento do conteúdo oculto e evidente no texto, facilitando o trabalho de interpretação.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

No desdobramento da análise desta pesquisa, com base na Análise do Núcleo de Consciência (ANS), são relatados os resultados das entrevistas sobre a qualidade de vida e trabalho dos empresários de Mossoró.

Em termos de compensação justa, observa-se que a maioria dos respondentes acredita que seus salários são condizentes com suas atividades. E1 e E2 acreditam que suas atividades são adequadamente remuneradas. E3 disse que por ser dona de seu próprio negócio, ela trabalha mais do que o trabalho remunerado, e seu salário poderia ser maior, mas devido à crise financeira, avaliando o cenário em relação à remuneração fica difícil no momento.

Para Rodrigues (1994), esta dimensão da QVT aborda noções dos salários se estão de acordo com as jornadas de trabalho como também sobre gratificações com trabalhos desenvolvidos em hora extra. Garcia (2010), acrescenta que por sua vez, um ponto importante dessa concepção o fato do foco da QVT não estar somente no modo através do qual os trabalhadores podem desempenhar melhor a tarefa, mas em como o trabalho pode contribuir para tornar as pessoas melhores através do processo de gestão.

Em relação às condições de trabalho seguras e saudáveis da QVT, os empresários entrevistados foram questionados sobre a jornada de trabalho. E2 e E3 deram respostas muito semelhantes. A jornada de trabalho era em torno de 40 horas semanais, mas E1 disse que em dias quentes o consumo praticamente dobra e com isso temos que flexibilizar o nosso horário comparado com o aumento da compra de polpas nos dias que se aproximam do feriado, com isso a loja acaba fechando um pouco mais tarde, e a carga horária da E3 é muito diferente das demais, pois seu negócio funciona 12 horas por dia, e há um meio-termo entre os funcionários.

A jornada de trabalho deve ser razoável e ocorrer dentro de um turno padrão. As condições físicas devem ser apropriadas, assim como as condições do material e

equipamento disponíveis para o cumprimento da tarefa, para não pôr em risco a saúde e o bem-estar do trabalhador (RODRIGUES, 2001). Walton (1973) analisa a realidade do ambiente laboral, que interfere diariamente na vida dos trabalhadores, contribuindo para promover saúde e bem estar, conseqüentemente, trazendo resultados na QVT (FERREIRA; MENDONÇA, 2012).

Questionado se o entrevistado se sentia cansado ao final da jornada de trabalho, E1 e E2 responderam de forma semelhante, confirmando isso. Embora a carga horária seja semelhante a outras, E3 destacou que não está cansada do trabalho porque gosta das funções que desempenha. E1: “Sim, ninguém é feito de ferro, certo?” (Risos) E2: “Um pouco”. Walton também propôs que os horários devem ser razoáveis, reforçados por um período normal de trabalho padronizado (RODRIGUES, 2001).

Na entrevista QVT, em termos de uso e desenvolvimento de capacidades, alguém perguntou sobre a autonomia e o plano de execução da atividade, quais são os fatores que constituem este aspecto. O Entrevistado E1 afirmou ter total liberdade para desenvolver suas funções sem problemas, enquanto E2 disse que sua atuação e treinamento na empresa o garantiam. E3 destacou que as únicas funcionárias da empresa são ela e a filha.

Segundo os psicólogos Maslach e Leiter (1999), citados por Alves (2011), nos dias de hoje, os trabalhadores passam muito mais tempo no ambiente de trabalho do que em convívio familiar. Dessa forma, o esgotamento físico e emocional estende-se nos ambientes laborais. Isso geralmente acontece pelo desacerto da natureza do trabalho e a natureza da pessoa que realiza esse trabalho.

Diante das oportunidades de crescimento e segurança no futuro, os entrevistados foram questionados se sentem seguros na empresa, só E1 pensa positivo e quer melhorar suas atividades. Por outro lado, E2 e E3 desaprovaram porque o país está em crise e acreditam que isso prejudica as vendas. Pode-se verificar a partir do depoimento dos seguintes respondentes:

E1: Não importa em que país esteja, sempre tenho uma atitude positiva em relação às minhas ações.

E2: Não estou seguro, mas não estou preocupado com o que vai acontecer, porque é um hobby para mim, porque me aposentei. E3: Provavelmente porque o volume de vendas caiu muito, e também tem o problema da crise financeira.

A questão da insegurança relaciona-se à segurança no emprego, possibilitando investigar o sentimento de segurança em relação à preservação do emprego (TIMOSSI et al., 2009).

Nesta dimensão da integração social corporativa, pode-se observar que o clima organizacional é muito harmonioso nas empresas pesquisadas, o que é muito importante para analisar o relacionamento entre funcionários e colegas e chefes. A partir daí, os empresários foram questionados sobre seu relacionamento com colegas de dentro e de fora da empresa. Em resposta, E1 disse que por não haver funcionários, ele só poderia conversar com os clientes; E2 achou que era bom porque não havia funcionários reclamando; E3 disse que a única funcionária da empresa era sua filha, então essa conversa e o relacionamento entre elas fica mais fácil de chegar a acordos ou conclusões quando necessário.

Na dimensão **uso e desenvolvimento da capacidade** na entrevista sobre QVT, perguntou-se sobre a autonomia e o planejamento para a execução das atividades, que são fatores que englobam esta dimensão. O respondente E1 afirma ter total liberdade para desenvolver suas funções sem nenhum problema e o E2 diz que sua função dentro da empresa e formação o asseguram isto. E3 afirma que as únicas funcionárias que a empresa possui é ela e a filha.

E1: Não, pois não possuo funcionários.

E2: É bom, nenhum dos meus funcionários reclamou não.

E3: Assim, minha única colega de trabalho é minha filha (risos), então acho que nosso relacionamento é bom, aqui e em casa.

Fatores como as relações sociais contribuem com a qualidade de vida e satisfação no trabalho (REQUENA, 2003), a existência de um relacionamento interpessoal entre os empregados promove o respeito entre os mesmos (HITZ, 2010).

O principal quesito nesta dimensão é que o constitucionalismo está relacionado ao direito do trabalho, neste caso, as entrevistas podem ser utilizadas para observar se os empresários respeitam as leis e os direitos.

Perguntou-se aos empresários se a organização cumpre a legislação trabalhista, e o entrevistado respondeu que tudo está de acordo com a legislação. A E1 afirma que cumpre a legislação e a E3 afirma que tem trabalhado muito para garantir que sua empresa seja sempre consistente. O primeiro entrevistado respondeu E1: “Gosto de sempre respeitar a legislação trabalhista”. E2: “Se são leis e direitos

civis, então devemos obedecê-los”. O terceiro E3: “procuro fazer minha empresa sempre cumprir a lei”.

Hitz (2010) especifica que este indicador está associado à divulgação clara das normas e regras da empresa.

A partir desta dimensão, pode-se entender que o trabalho e o espaço total de convivência de QVT se equilibram entre a jornada de trabalho e as tarefas pessoais, portanto, é imprescindível que esse indivíduo esteja de forma integral e que desempenhe atividades com resultados satisfatórios na empresa.

Com esses aspectos em mente, alguém perguntou como os empreendedores gerenciam o tempo no trabalho e na vida social. E1 respondeu que procurava administrar esse tempo para não ter muito trabalho, e também poderia dar um pouco de esforço pela família. E2 disse que isso não é problema para ele. E1: Sempre procuro poupar tempo duas vezes. E2: Para mim, isso nunca foi um problema. E3: Quando eu tiver tempo em casa, vou me dedicar às atividades em casa e com minha família.

Walton (1973) destacou que a experiência pessoal de trabalho terá efeitos positivos e negativos em outros aspectos, incluindo o relacionamento com os familiares, e o objetivo desta norma é avaliar o trabalho e o tempo com a família, o lazer e o equilíbrio familiar. O relacionamento entre. Jornada de trabalho para medir o impacto na QVT (SANTOS, 2012).

Analisar a relevância social do padrão de vida no trabalho nesta dimensão é a imagem da empresa perante a sociedade, a responsabilidade do funcionário na prestação de serviços aos clientes e o cuidado da empresa com os funcionários. Por meio dessas normas, pergunte aos empresários se eles acham que a empresa se preocupa com os serviços que oferece à comunidade e seus funcionários. Em geral, a resposta é positiva. E2 disse que os clientes não devem reclamar. E1: “Acho que sim, pelo menos sempre procuro dar o meu melhor para atender os clientes de forma a manter uma boa imagem e atrair mais clientes”. E2: “Sim, meu cliente não tem reclamações”. E3: “Sim”.

Geralmente, é sabido que a qualidade de trabalho e de vida afeta diretamente a linha de produção da empresa. A partir dos resultados das entrevistas realizadas em Mossoró, verifica-se que embora o município seja relativamente pequeno e não haja grandes empresas, os empresários usam o bom senso e sempre consideram o

bem-estar de seus funcionários para garantir sempre uma vida com qualidade no trabalho.

CONCLUSÃO

Em relação ao objetivo geral, pode-se destacar que os empreendedores de Mossoró reconhecem de forma positiva todos os aspectos da análise de QVT baseada no modelo de Walton (1973). Portanto, percebe-se que o nível de QVT dos empresários no pesquisados é satisfatório. Contudo fatores do ambiente externos são visto como ameaças quando abordadas questões relacionadas a segurança e salário justo. O conceito de QVT (atualmente o mais aceito) proposto por Limongi-França (1997) explica que o foco está em uma série de ações a serem realizadas para a melhoria do ambiente de trabalho.

Essa conclusão apoia o escopo da consideração de Walton. Este estudo pode ser de grande valia para pesquisadores que buscam repensar questões relacionadas à qualidade de vida no trabalho. Deve-se sempre buscar aprimorar o conhecimento nesta área.

A contribuição deste estudo para a organização é percebida pelo levantamento de postos-chave, por meio do mapeamento de satisfação em diversas frentes, que devem ser considerados para que se atinja um aumento na Qualidade de Vida e que outros pesquisadores continuem estudando outros aspectos da cidade. Recomenda-se a realização de outras pesquisas acadêmicas, uma análise mais aprofundada e abranger empreendedores mais expressivos. Embora o nível de QVT dos empreendedores nessas empresas seja muito alto, ainda não há planos para ajudar a aumentá-lo, por isso é recomendado que os empreendedores implementem planos para apoiar o desenvolvimento de estratégias empreendedoras em suas empresas.

Além disso, considerando as múltiplas realidades possíveis desta pesquisa, novas pesquisas são recomendadas para promover os mais recentes desenvolvimentos em qualidade de vida no trabalho. Não se limitando a isso, também é recomendado que o programa de melhoria da QVT da empresa seja continuamente aprimorado, sempre considerando a literatura mais recente sobre o assunto.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Editora 70, 1997.

CAVASSANI, A. P.; CAVASSANI, E.B.; BIAZIN, C. C. Qualidade de vida no

Trabalho: fatores que influenciam as organizações. - XIII SIMPEP – Bauru, São Paulo, Brasil. 06 a 08 de novembro de 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. Recursos humanos: o capital humano das organizações. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CONTE, A.L. Qualidade de vida no Trabalho: funcionários com qualidade de vida no trabalho são mais felizes e produzem mais. **Revista Fae Business**, nº 7, p. 32-34, nov.2003. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAEiKwAG/qualidade-vida-no-trabalho>> Acesso em: 22 mar. 2018.

DAVIS, Keith; NEWSTROM, John W. **Comportamento humano no trabalho**: uma abordagem organizacional. São Paulo: Pioneira TL, 2001.

DORNELAS, J. C. A. **Empreendedorismo**: transformando ideias em negócios. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

_____, **Empreendedorismo**: transformando ideias em negócios. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FILION, L. J. O planejamento do seu sistema de aprendizagem empresarial: Identifique uma visão e avalie o seu sistema de relações. **RAE**, São Paulo, v. 31, n. 3, p. 63-71, jul./set.1991.

FERREIRA, Rodrigo R. *et al.* Concepção e implantação de um programa de qualidade de vida no trabalho no setor público: o papel estratégico dos gestores. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo (Rausp)**, v. 44, n.º 2, p. 147-157, abr./mai./jun.2009.

FRANÇA, A. C. L. Qualidade de vida no trabalho: conceitos, abordagens, inovações e desafios nas empresas brasileiras. **Revista brasileira de medicina psicossomática**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 79-80, abr.-mai.-jun. 1997.

FRANÇA-LIMONGI, Ana Cristina. **Qualidade de vida no trabalho: conceitos e práticas nas empresas da sociedade Pós-industrial**. Editora Atlas S.A. São Paulo, 2004.

GASKELL, G. Entrevistas individuais e grupais. In BAUER; M.W.; GASKELL, G., **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som** – Um manual prático. 5ª ed., Petrópolis, RJ: Vozes, 2002. (p.64-89).

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas S.a., 2008.

GEM Report. Global Entrepreneurship Monitor. **Empreendedorismo no Brasil 2019: Relatório Executivo**. Babson College, London Business School, Korea Entrepreneurship Foundation, Coreia do Sul, 2019.

HISRICH, R. D.; PETERS, M. P.; SHEPHERD, D. A. Empreendedorismo. AMGH Editora, 2014.

HISRICH, Robert D.; PETERS, Michael P. **Empreendedorismo**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

HONÓRIO, Delcio Efigênio. **A qualidade de vida do operário da construção civil e sua importância na qualidade e produtividade em obras**. 2002. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

IBGE. Cadastro Central de Empresas. Disponível em:
<<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/parelhas/pesquisa/19/29761?ano=2015>>.
Acesso em: 12 dez. 2017.

Censos demográficos e contagens populacionais. Disponível em:
<<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?codmun=240890>>. Acesso em: 01 de agosto de 2018.

LAPENDA, José Ticiano Beltrão. **Planejamento estratégico e processo decisório**. 2012 Disponível em:
<<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/planejamento-estrategico-e-processo-decisorio/64798/>>. Acesso em: 14 dez. 2018.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Teoria geral da administração: da revolução urbana digital**. 6.ed.: Atlas, 2006.

MENDES, J. **Empreendedorismo 360º**: a prática na prática. São Paulo: Atlas, 2017.

MERRIAM, S. Qualitative Research and Case Study Applications in Education. San Francisco: Jossey-Bass, 1998.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento**: pesquisa qualitativa em saúde. 11ª ed. São Paulo: Hucitec, 2008.

NADLER, D. A.; LAWLER, E. E. Quality of work life: perspectives and directions. **Organizational Dynamics**, v. 11, n. 3, p. 20-30, Winter 1983.

PADILHA, Valquíria. Qualidade de vida no trabalho num cenário de precarização :a panaceia delirante. **Trab. educ. saúde**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 3, p. 549-563, nov.2009/fev.2010.

PONTES, B. R. **Avaliação de desempenho**: nova abordagem. 6. ed. São Paulo: LTr, 1996.

RODRIGUES, M. V. C. Qualidade de vida no trabalho: evolução e Análise no nível gerencial. Rio de Janeiro: Vozes, 1994.

_____. Qualidade de vida no trabalho: evolução e análise no nível gerencial. Petrópolis: Vozes, 1999.

SAMPAIO, J. R. Qualidade de vida no trabalho e psicologia social. 2. Ed. São Paulo: Casa do Psicólogo, 2004.

SENAI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. Departamento Nacional. Técnicas e fundamentos da qualidade. Departamento Regional de Santa Catarina. Brasília: SENAI/DN, 2015.

SCHUMPETER, J.A. The instability of capitalism. *Economic Journal*, 1928, p. 361-386.

SOUZA, Janice Janissek De; BASTOS, Antônio Virgílio Bittencourt. Programas de qualidade de vida no trabalho em contextos diferenciados de inovação: uma análise multivariada. *Revista eletrônica de administração (on-line)*, v.15, n.2, p.409-421, mai./ago. 2009.

Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/read/article/view/39066/25054>>. Acesso em: 15mar. 2018.

TAJRA, Sanmya Feitosa: Empreendedorismo: conceitos e práticas inovadoras. 1. Ed. São Paulo: Érica, 2014.

VASCONCELOS, A.F. Qualidade de vida no trabalho: origem, evolução e perspectivas. *Caderno de pesquisas em administração*. São Paulo, v. 08, nº 1, p. 23-35, janeiro/março 2001.

WALTON, R. Quality of working life: what is it? *Slow Management Review*, USA, v. 15, n. 1, p.11-21, 1973.



Biografias

**CURRÍCULOS DOS
AUTORES**

Aline Leandro Nunes

Graduanda em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020).

Bárbara Ádria O.Farias Fernandes

Contadora, Professora UNOPAR, Mestre em Administração USCS/SP, Doutora em Administração UNAMA/PA.

Daura Helena Jales Dantas Duarte

Possui graduação em Administração pela UFERSA, Pós-graduanda em Administração pela Universidade Federal Rural do Semi Árido (UFERSA).

Dênia dos Santos Evangelista

Especialista em GIFES pela UFMG, Bacharel em Ciências Contábeis pela PUC-Minas, Tecnóloga em Gestão Pública pela Unopar Pitágoras. Servidora Pública do CEFET-MG.

Elisabete Stradiotto Siqueira

Possui graduação em Bacharel em Administração pela Universidade Metodista de Piracicaba (1986), mestrado em Administração pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1993) e doutorado em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1999). Atualmente é pesquisadora convidada da Universidade Federal da Grande Dourados e professora adjunta da UFERSA.

Flávio Régio Brambilla

Doutor em Administração, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC.

João Carvalho Lobo Neto

Contador, Professor UFPA/FACICON, Especialista em Contabilidade Empresarial UNAMA/PA; Mestrando programa de pós graduação em Economia UFPA.

José Luiz Nunes Fernandes

Contador, Professor Universitário UFPA/FACICON, Mestre em Controladoria e Contabilidade FEA/USP; Doutorando NAEA/UFPA.

José Márcio Barcelos Muniz

Analista de Gestão e Desenvolvimento – Junta Comercial do Estado do Espírito Santo (JUCEES); Especialização em Controladoria – Instituto de Ensino Superior Prof. Nelson Abel de Almeida.

Luís Renato de Lima Régis

Graduando em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020).

Maicon da Silva

Mestre em Administração. MBA em Gestão Empreendedora de Negócios. MBA em Gestão de Pessoas e Recursos Humanos. Especialista em Docência no Ensino Superior. Especialista em Docência no Ensino Técnico e Profissional. Especialização em andamento em Metodologias em Educação a Distância e Gestão e Planejamento Urbano. Bacharel em Administração. Administrador (Responsável Técnico) de empresas prestadoras de serviços terceirizados. Experiência no setor público e privado: Elaboração de projetos e captação de recursos do Governo Federal e Estadual. Contratação e Gerenciamento de Pessoal. Treinamento e Desenvolvimento de Profissionais. Assessoria de Imprensa.

Raíssa Rani Batista de Oliveira Tavares

Graduanda em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020).

Rodrigo Santos da Mata

Especialização em Gestão Pública pela Universidade Federal do Espírito Santo (2018). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo (2016) e graduado em Matemática pelo Centro Universitário São Camilo - Espírito Santo (2008). Atualmente é Técnico em Assuntos Educacionais da Universidade Federal do Espírito Santo, com atuação na Diretoria de Apoio Acadêmico da Pró-Reitoria de Graduação - DAA/PROGRAD.

Sheila Maria Messias Lima

Graduanda em Bacharelado em Administração pela UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido (2020).



Editora
MultiAtual

ISBN 978-65-993373-9-0

