

**Estudos Contemporâneos em
Gestão, Finanças e Organizações**

Volume 1

Flávia Silveira de Melo
Edna Perpétua dos Santos
Maria Regina da Silva Lima
Pedro Henrique Rodrigues de Sousa
(Organizadores)

Estudos Contemporâneos em Gestão, Finanças e Organizações

Volume 1

Copyright by ©

Vários autores

Projeto Editorial:

Maria Regina da Silva Lima

Escola de Negócios UNIALFA

Revisão:

Pedro Henrique Rodrigues de Sousa

Maria Regina da Silva Lima

1º Edição 2022

Apoio:

Centro Universitário Alves Faria – UNIALFA – Goiânia-GO

Dados para Catalogação:

Melo, Flávia Silveira de Melo et al.

Estudos Contemporâneos em Gestão, Finanças e Organizações / Melo,
Flávia Silveira de Melo et al. – Goiânia - GO, 2022. 230 p.

ISBN: [978-65-00-59805-6](https://www.isbn-international.org/product/978-65-00-59805-6)

1. Administração. 2. Organizações. 3. Contabilidade
I. Título. II. Melo, Flávia Silveira de Melo et al.

SUMÁRIO

1. CONSERVADORISMO CONTÁBIL CONDICIONAL: ANÁLISE ENTRE BANCOS COMERCIAIS E COOPERATIVAS DE CRÉDITOS NO BRASIL	4
2. GESTÃO DE EQUIPES EM <i>HOME OFFICE</i> E SEUS PRINCIPAIS DESAFIOS: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA MEDHEART SAUDE	36
3. IMPACTOS DA PANDEMIA NA QUALIDADE DO ENSINO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM UMA INSTITUIÇÃO PRIVADA DE GOIÂNIA	66
4. QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA MEGASOFT	88
5. AÇÕES AFIRMATIVAS DE COMBATE AO RACISMO ESTRUTURAL NO MEIO EMPRESARIAL PRIVADO	116
6. PROCESSOS DE LICITAÇÃO EM PERIÓDICOS: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO	140
7. INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS COMO RED FLAGS NA IDENTIFICAÇÃO DE FRAUDES CORPORATIVAS: CASO HYPERA S/A	160
8. O CONGELAMENTO DA TABELA PROGRESSIVA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – 2015/2021 E SEUS REFLEXOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS NA COMPOSIÇÃO DA RENDA DOS CONTRIBUINTES	187
9. AS FUNÇÕES E A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA DO PONTO DE VISTA DE CONTROLLERS ATUANTES NO MERCADO NA CIDADE DE GOIÂNIA ...	205

CONSERVADORISMO CONTÁBIL CONDICIONAL: ANÁLISE ENTRE BANCOS COMERCIAIS E COOPERATIVAS DE CRÉDITOS NO BRASIL

Caroline Zancanaro Lehen
Eduarda Barbosa Xavier
Hugo Bernardes Damascena
Guilherme Domiciano Ferreira

1. INTRODUÇÃO

A informação contábil tem um importante papel na redução da assimetria informacional, possibilita aos usuários da informação identificar oportunidades de investimentos com mais assertividade, auxilia no monitoramento das ações tomadas pelos gestores e viabiliza a igualdade no que tange ao conhecimento dos eventos econômicos das empresas e seus investimentos (BUSHMAN & SMITH, 2003).

Conforme o Comitê de Pronunciamentos contábeis, CPC 00 (2019) a informação contábil deve possuir algumas características qualitativas, são elas a relevância e a representação fidedigna. A relevância está ligada a fazer a diferença para a tomada de decisões, já a representação fidedigna está ligada a outras três características, ser completa, neutra e isenta de erros. Por sua vez a neutralidade seria uma informação sem viés, ou seja, não possuir inclinações e tendências. Porém, a neutralidade é apoiada na prudência, que seria o uso da cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza.

Por vários anos o Princípio da Prudência esteve presente nas normas e práticas contábeis e essa característica voltou após a revisão no CPC 00. Por vários pesquisadores (PAULO *et al*, 2008; SANTANA *et al*, 2016; GONÇALVES *et al*, 2020) a prudência e o conservadorismo seriam sinônimos, no que tange a uma característica da contabilidade.

O conservadorismo é dividido em duas categorias, condicional e incondicional. O incondicional é relacionado à escolha do menor valor de ativos e receitas e maior valor para passivos e despesas, suportados pelos princípios e normas contábeis, e estaria ligado à prudência (COELHO, 2007; DEGENHART, BECKHAUSER & KLANN, 2018).

Já o conservadorismo condicional estaria ligado a um enviesamento de eventos econômicos negativos sendo reconhecidos mais rapidamente que os eventos positivos (BASU, 1997; AHMED *et al.*, 2002; BALL & SHIVAKUMAR, 2005; BROWN JR, HE & TEITEL, 2006).

Para Lopes (2002) a utilização do conservadorismo torna as informações contábeis mais claras para os usuários dessa informação, ou seja, não possuem um otimismo exagerado. Nesse estudo, o foco será no conservadorismo condicional, justamente por ser o tipo que contém viés de informação de um gestor para outro.

Para Basu (1997), o conservadorismo é definido como a tendência dos contadores em exigir maior grau de verificação para reconhecer boas notícias, possíveis ganhos econômicos, do que más notícias, possíveis perdas.

O uso do conservadorismo seria uma prática que reduziria a assimetria informacional entre a relação agente-principal, principalmente no que tange aos fluxos de caixas futuros (AHMED *et al*, 2002; WATTS, 2003; ZHANG, 2008; FRANCIS *et al.*,2013; PASSOS & COELHO, 2019;).

Segundo Guo *et al* (2020) o conservadorismo possibilita que as partes interessadas reduzam seus riscos através dessa avaliação tendenciosa, quando há a aceleração dos eventos econômicos negativos. Para os autores, há também um benefício para a sociedade como um todo ao se utilizar do conservadorismo condicional em relatórios financeiros, pois iria mitigar os riscos de uma bolha no mercado de ações.

Para Watts (2003) e Zhang (2008) a redução da assimetria informacional acontece, pois, ao praticar o conservadorismo a empresa restringe e inibe decisões oportunistas dos gestores e, assim, torna os dados contábeis com menor viés de decisão.

Destaca-se que o conservadorismo contábil tem uma função importante nos conflitos entre acionistas e gerentes, auxiliando na redução dos custos de agência (Ahmed *et al*, 2002; Ahmed & Duellman, 2007; Guo *et al*, 2020). Para Watts (2003) e Zhang (2008) a redução da assimetria informacional acontece, pois, ao praticar o conservadorismo a empresa restringe e inibe decisões oportunistas dos gestores e, assim, torna os dados contábeis com menor viés de decisão. Para Ball e Shivakumar (2005), o conservadorismo condicional pode ser usado a fim de aumentar a eficiência de contratação de créditos, pagamento de remunerações e governança corporativa, sendo assim, um indicador positivo de qualidade da informação contábil.

Para Levine (2004) o conservadorismo condicional seria um mecanismo utilizado pelas empresas para reduzir a sua exposição ao risco de sanções junto aos órgãos reguladores. Entre os setores que têm essa demanda por atender a essa regulação está o setor bancário, que segundo Levine (2004) sofre uma grande pressão por estar em conformidade com essas normas.

Nichols, Wahlen e Wieland (2009) acreditam que devido ao elevado grau de assimetria de informação dos bancos e sua relação ao risco, haveria uma demanda de informações menos otimistas (conservadoras) dos seus resultados.

Nesse sentido, o sistema bancário apresenta características específicas e necessárias para o equilíbrio financeiro no mercado, devido ao seu papel vital na intermediação financeira (DANTAS *et al*, 2013). Segundo Cunha et al (2016) para o setor bancário o conservadorismo condicional é relevante e bastante utilizado para aumentar a confiança e a credibilidade ao mercado.

O conservadorismo condicional pode garantir segurança a todo o sistema financeiro e, muitas vezes, a economia do país como um todo, proporcionando mais confiança à sociedade e ao mercado, afinal, um eventual problema de insolvência poderia afetar os demais setores econômicos (DANTAS *et al*, 2013; ALMUTARI & QUTTAINAH, 2019).

Nesse sentido, a prática conservadora de reconhecimento de perdas em tempo hábil reduz os riscos dos credores (ZHAO *et al*, 2014). Os autores identificaram que as instituições bancárias com maior conservadorismo obteriam maior quantidade de empréstimos a juros baixos e prazos maiores.

Todavia o setor financeiro brasileiro tem evoluído e se diversificado entre bancos comerciais e cooperativas de crédito. O cooperativismo de crédito tem crescido no Brasil, segundo dados do Banco Central (2020) o número de cooperados aumentou 175% de 2010 a 2019, alcançando a marca de mais de 11 milhões.

Também, destaca-se que as cooperativas de crédito são responsáveis por aumentar a democratização do crédito, através de taxas mais baratas e auxiliar no desenvolvimento local onde estão inseridas, seja pela geração de empregos ou pela concessão de créditos (BRESSAN *et al*, 2015).

Uma das principais diferenças no que tange as cooperativas de crédito e bancos comerciais é que, os clientes das cooperativas são também os proprietários, pois são cooperados e as sobras (lucro) são reinvestidas ou distribuídas para eles.

As cooperativas têm a mesma exposição ao risco dos bancos que operam no setor financeiro. Mas além dos riscos inerentes do setor, a cooperativa de crédito tem a preocupação com o público interno e externo, que são os *stakeholders*, pois os cooperados exercem tanto o papel de sócio como o de cliente da entidade, além de constituir parte do conselho administrativo da entidade (ALMEIDA *et al*, 2018). Diferente dos bancos comerciais que por diversas vezes tendem a prestar contas em especial aos *stakeholders*.

Com base nas diferenças apresentadas surge a seguinte pergunta de pesquisa: qual a relação do conservadorismo condicional entre bancos comerciais e cooperativas de créditos do Brasil?

Como objetivo principal, a pesquisa busca verificar se o conservadorismo condicional em bancos comerciais e cooperativas de créditos no Brasil se comporta de maneira diferente ou similar.

Devido ao papel vital exercido pelas instituições financeiras para o funcionamento da economia, o setor deveria ter naturalmente uma maior preocupação por parte dos pesquisadores, porém sobre o conservadorismo e cooperativas de crédito pouco se há produzido. O trabalho de Ferreira et al (2020) analisou o panorama das pesquisas que utilizam as métricas de qualidade da informação em cooperativas, foi verificado que no período de 2010 a 2020, a predominância das pesquisas estaria ligada a gerenciamento de resultados e não haveria pesquisas com conservadorismo. Os autores identificaram que o ramo das cooperativas que se destacaram com maior número de pesquisas foi o de crédito e supõe que esse destaque se deve pela disponibilização dos dados ser maior nesse ramo devido a regulamentação e por essa área estar bastante ligada a gerenciamentos de resultados.

Posterior a pesquisa de Ferreira (2020), Diniz (2020) analisou qualidade da informação contábil em cooperativas de crédito, dentre as métricas estava o conservadorismo e segundo os resultados encontrados as cooperativas de crédito, no período de 2000 a 2018 teriam comportamento conservador, os autores ainda destacaram que cooperativas maiores seriam mais conservadoras que as pequenas.

Por se tratar de um setor altamente regulamentado, acredita-se que o ambiente pode influenciar a utilização do conservadorismo nos relatórios contábeis, como o verificado por: Bushman & Piotroski (2006) onde a estrutura da economia, o sistema jurídico do país, as leis influenciariam o nível de conservadorismo, assim como: contratos corporativos, tributação (WATTS, 2003), conflitos sobre políticas de dividendos (AHMED *et al.*, 2002), governança corporativa (AHMED & DUELLMAN, 2007) e composição do conselho de administração (BEEKES, POPE, & YOUNG, 2004).

As contribuições deste estudo têm foco tanto na literatura como na prática. Para a literatura, não foram encontrados trabalhos que comparassem os níveis de conservadorismo de bancos e cooperativas de créditos, desta forma, essa lacuna será preenchida com o desenvolvimento dessa pesquisa. Também será acrescentado a

literatura discussão sobre o conservadorismo em entidades sem fins lucrativos, desta forma abriria caminhos para novas pesquisas na área.

O presente trabalho terá a seguinte estrutura no decorrer do texto: no tópico dois será o Referencial Teórico, subdivido entre Conservadorismo Contábil, Modelos Econométricos de conservadorismo e Conservadorismo x Instituições financeiras. Posteriormente será apresentado o tópico três com a Metodologia utilizada no trabalho para resposta do problema de pesquisa. No tópico quatro serão apresentados os Resultados encontrados e por fim no tópico 5 será a conclusão final da pesquisa.

2. CONSERVADORISMO CONTÁBIL

As pesquisas sobre conservadorismo contábil se iniciam por volta de 1924, com Bliss (1924). Em sua pesquisa o autor define o conservadorismo como não antecipar nenhum ganho, mas antecipar todas as perdas. Posteriormente, o Financial Accounting Standards Board – FASB (1975) na declaração de conceitos nº 2 define o conservadorismo como “a prudente reação à incerteza e os riscos inerentes às situações de negócio são devidamente considerados”.

Nessa mesma definição o FASB ainda exemplifica que se houver duas estimativas de valores a serem recebidas ou pagas no futuro e possuem a mesma probabilidade de ocorrer, o conservadorismo dita o uso da estimativa menos otimista. Porém, esta definição não deixa claro o que seria a “prudente reação” para o conservadorismo e nem explica como esse procedimento iria garantir que os riscos foram 'devidamente considerados' (GIVOLY & HAYN, 2000).

Watts e Zimmerman (1986) trazem a definição de conservadorismo como a regra de que os contadores reconheçam os ativos pelos menores valores possíveis e os passivos pelos maiores valores. E ainda que as receitas deveriam ser reconhecidas de forma mais tardia e de que as despesas fossem reconhecidas antecipadamente.

Essas definições basilares auxiliam na construção de uma concepção sobre o conservadorismo, porém não consideram o ambiente econômico e não definem os possíveis tipos de conservadorismo existentes (ZHONG & LI, 2017). No final da década de 90, Basu (1997) define o conservadorismo sob uma nova ótica, para o autor o conservadorismo seria a tendência de maior verificabilidade de boas notícias em relação às más notícias. Ou seja, os resultados contábeis iriam reportar os eventos econômicos negativos mais rapidamente do que os eventos positivos.

O conservadorismo pode ser dividido em duas categorias: não discricionário e discricionário (AHMED *et al*, 2002). Nesse sentido, Beaver e Ryan (2005) classificam o conservadorismo como: (i) conservadorismo incondicional - relacionado aos princípios e normas da contabilidade; (ii) conservadorismo condicional – relacionado e decorrente do reconhecimento de ganhos e perdas.

Sendo assim, o conservadorismo incondicional de Beaver e Ryan (2005) seria o não discricionário levantado por Ahmed *et al* (2002), onde o conservadorismo estaria ligado à norma e não à interpretação dos contadores, já o condicional, seria o discricionário, estaria ligado à ocorrência de um evento e a interpretação dos contadores.

Diferentes conceituações sobre o conservadorismo ajudam a explicar o porquê esse tema é um aspecto controverso na contabilidade, mesmo sendo uma prática tão antiga nessa ciência (BALL & SHIVAKUMAR, 2005). Apesar das controvérsias trazidas sobre algumas definições do conservadorismo, Lafond e Watts (2007) afirmam que o conservadorismo seria um importante mecanismo de governança corporativa que auxilia na redução das manipulações e exageros dos desempenhos das empresas por parte dos gestores.

Para Watts (2003) o conservadorismo é um eficiente mecanismo de mitigação de conflitos entre os contratos estabelecidos de uma firma, para o autor o conservadorismo nos números contábeis é uma alternativa para reduzir o risco moral com os participantes do contrato. O autor complementa alertando que, os gestores tenderiam a utilizar os dados contábeis para se favorecerem, ou seja, existiria assimetria informacional entre investidor (principal) e gestores (agente), por isso, a importância de mecanismos para a mitigação desses comportamentos oportunistas.

Alinhados com os relatos de Watts (2003), Ball e Shivakumar (2005) afirmam que as perdas devem ter um reconhecimento assimétrico e tempestivo, pois isso seria uma importante característica das demonstrações contábeis, em especial nos mecanismos de governança corporativa e na contração de dívidas.

Corroborando com essa afirmativa, Almeida (2010) acredita que o conservadorismo reduz a assimetria informacional e protegeria os acionistas de fraudes e mitigaria os riscos de agência. Com opiniões divergentes, alguns autores acreditam que o conservadorismo prejudica a qualidade da informação, pois poderia ocasionar em uma tomada de decisões equivocada (GIGLER *et al*, 2009; GUAY & VERRECHIA, 2006).

Na mesma linha, Beyer *et al* (2010) entendem que os benefícios gerados pelo conservadorismo ainda não estão fechados. Para os autores deve ser discutida a real contribuição dessa prática para o bem-estar social, bem como para as relações contratuais, visto que, o conservadorismo poderia influenciar negativamente as avaliações de empresas e poderia acarretar efeitos negativos sobre outros fatores dos dados contábeis. Para AlAbbad (2016), a prática do conservadorismo atrasa o reconhecimento de ganhos em detrimento das perdas e isso afetaria diretamente a lucratividade e os indicadores de desempenho das empresas.

Porém, Ball e Shivakumar (2005) relatam os benefícios em relação à utilização do conservadorismo e o reconhecimento tempestivo das perdas poderia não estar claro, justamente por existir a segregação entre conservadorismo condicional e incondicional. Para os autores, a utilização do conservadorismo incondicional, ou seja, a tendência de subavaliar o patrimônio líquido, possuem uma baixa contribuição para a eficiência contratual. Entretanto, o conservadorismo condicional, seria benéfico pois, proporciona o *disclosure* do resultado da companhia (BARROS, 2015).

A previsão normativa do conservadorismo no Brasil se dava através da primeira versão do Pronunciamento Contábil Básico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Tal pronunciamento (CPC 00) citava o termo prudência que:

[...] consistia no emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados (CPC 00).

Nessa definição, entende-se que o conservadorismo incondicional teria uma previsão normativa e não haveria nenhum ponto de indicação para o conservadorismo condicional. Entretanto, na primeira revisão do CPC 00 (R1), houve a retirada do termo prudência, seguindo as recomendações do *International Accounting Standards Board* (IASB). O IASB mostra-se contrário ao conservadorismo, para o órgão, a informação contábil deve ser neutra, ou seja, livre do viés subestimado do conservadorismo. Porém, para Lara *et al* (2014) o órgão ignora diversas evidências empíricas que tratam dos benefícios oriundos da utilização do conservadorismo.

Em 2019, foi publicada uma nova versão do CPC 00, com isso, a prudência voltou a ser destacada dentro da norma como uma característica da representação fidedigna e com intuito de manter a neutralidade dos dados. A prudência ficou definida como o

exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza, de modo a evitar a superavaliação dos ativos e receitas, bem como a subavaliação de passivos e despesas.

O conservadorismo condicional possui duas correntes principais de definições, de que seria a tendência de maior grau de verificabilidade para reconhecer ganhos em relação ao reconhecimento de perdas (BASU, 1997). Empiricamente essa exigência sobre o reconhecimento das receitas tornam os resultados persistentes, justamente onde Ball e Shivakumar (2005) elaboram seu modelo para verificação do crescimento do lucro é persistente.

Uma segunda definição seria a máxima de postergar receitas e antecipar despesas (BLISS, 1924, *apud* WATSS, 2003), neste caso o conservadorismo seria definido como a defasagem temporal no reconhecimento de receitas e despesas (ANTUNES & MEDEIROS, 2011). Para Antunes e Medeiros (2011) a relação entre as duas definições seria: por se exigir maior verificabilidade das receitas, o reconhecimento delas tenderia a demorar. Empiricamente não há a investigação da postergação das despesas, mas sim a da antecipação das receitas, através do modelo de Basu (1997) é possível analisar se há um aumento no reconhecimento das despesas quando o mercado acionário recebe notícias de eventos econômicos ruins (retorno simples negativo).

3. MODELOS ECONÔMETRICOS PARA CONSERVADORISMO

Através desse tópico do referencial teórico será possível identificar como o conservadorismo tem sido mensurado, através das principais métricas utilizadas pela literatura, dentre eles Basu (1997), Givoly e Hayn (2000) e Ball e Shivakumar (2005).

Basu (1997) é uma das pesquisas seminais no que tange ao tema de conservadorismo. Além das definições apresentadas anteriormente, o autor relatou quatro possíveis formas de se verificar o conservadorismo contábil. São elas:

(i) Os resultados são mais tempestivos em refletir más notícias do que boas notícias. Para isso, o autor utilizou como *proxy* o retorno anual das ações.

(ii) A relação entre lucro e retorno é mais forte que a relação entre lucro e fluxo de caixa das operações. Isso porque os *accruals* carregam as más notícias no resultado corrente.

(iii) Aumentos (boas notícias) no resultado do período tendem a ser mais duradouros, já as reduções (más notícias) tendem a ser temporárias.

(iv) O coeficiente de resposta do lucro é maior quando há boas notícias do que más notícias, em função da maior persistência das boas notícias (aumentos) nos lucros.

Após a realização dos testes empíricos o autor verificou que todas as formas foram confirmadas.

Para Basu (1997) a existência de conservadorismo resulta em diminuição da persistência dos lucros em períodos de más notícias em relação a períodos de boas notícias. Ou seja, quanto mais persistência, menos notícias relevantes atuais são relatadas nos lucros correntes e conseqüentemente, serão relatados em ganhos futuros. A persistência assimétrica pode ser explicada pelo efeito do conservadorismo sobre a série temporal dos ganhos das empresas.

O modelo de Basu (1997) procura captar o conservadorismo através de antecipações de despesas utilizando-se a relação entre eventos econômicos negativos disponíveis para o acionista e as divulgadas pela contabilidade. A *proxy* utilizada para medir os eventos econômicos negativos do mercado é o Retorno Simples (RS) negativo e o relaciona com o resultado apresentado nas demonstrações financeiras. Ou seja, o modelo de Basu (1997) se baseia na defasagem temporal entre o reconhecimento de receitas e despesas, sua equação é a seguinte:

$$LPA_{it}/P_{it-1} = \beta_0 + \beta_1 RS_{it} + \beta_2 D_{it} + \beta_3 D_{it} * RS_{it} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

Em que:

$LPA_{i,t}$ denota o resultado contábil (Lucro/prejuízo) Por Ação da empresa i no ano t ;
 $P_{i,t-1}$ denota o Preço da ação da empresa i à época da divulgação contábil referente ao ano $t-1$;

$RS_{i,t}$ denota o Retorno Simples da ação ($P_{i,t}/P_{i,t-1}$) da empresa i à época da divulgação contábil referente ao ano t ;

$D_{i,t}$ denota uma variável *Dummy* que assume valor 1 quando $RS < 0$ e valor zero quando $RS > 0$;

$\varepsilon_{i,t}$ é o termo de erro;

Através dessa equação é possível mensurar o grau de associação entre a informação contábil e a analisada pelo mercado acionário. Caso a informação contábil associa as informações ruins mais rapidamente que o mercado (RS negativo) existiria evidências de conservadorismo.

As análises dos coeficientes determinam a verificação das evidências de conservadorismo. Ao se analisar o coeficiente β_1 que mensura a velocidade do retorno econômico do resultado contábil. Ou seja, quanto maior o valor e sua significância, maior

a indicação de que as informações contábeis são tempestivas, espera-se que o coeficiente seja sempre positivo, esse resultado pode ser um indicativo de conservadorismo (ANTUNES & MEDEIROS, 2011).

Já o β_2 apura a defasagem temporal entre o reconhecimento contábil de eventos econômicos, sejam eles bons ou maus, já absorvidos pelo mercado através do preço das ações. Quanto maior e mais significativo o valor do coeficiente maior a evidência de conservadorismo contábil, espera-se sempre um coeficiente negativo.

O coeficiente β_3 mede a intensidade da defasagem temporal entre o reconhecimento dos eventos econômicos. Valores maiores e mais significativos indicam maior grau de conservadorismo, o sinal esperado é positivo.

Para medir a diferença entre a velocidade do reconhecimento de más e das notícias em geral é utilizado a diferença entre os coeficientes $\beta_3 - \beta_1$, valores positivos e maiores indicam evidências de conservadorismo.

Outros pesquisadores que desenvolveram modelos para medição do conservadorismo foram Givoly e Hayn (2000), que investigaram séries temporais dos resultados, fluxo de caixas operacionais e os *accruals* para verificar possíveis aumentos nos níveis de conservadorismo, no período de 1950 e 1998. Os autores acreditam que o acúmulo de *accruals* negativos seria um indicativo de conservadorismo, visto que, ao longo do tempo a tendência seria de que os *accruals* fossem revertidos. A proposta é baseada na premissa dos *accruals* não operacionais, esses seriam derivados de gastos com reestruturação, provisões para devedores e suas reversões, ganhos ou perdas na venda de ativos, deferimentos de receitas. A permanência dos *accruals* negativos ao longo do tempo trás evidências de conservadorismo. A lógica de utilização dos *accruals* negativos como medida de conservadorismo é a de que utiliza esses mecanismos para adiar o reconhecimento dos eventos econômicos positivos e acelerar o reconhecimento dos eventos negativos (WANG, 2009).

$$NA = ACT - ACO \quad (2)$$

Onde:

NA são *Accruals* negativos; *ACT* são os *Accruals* totais; *ACO* são os *Accruals* operacionais.

Os *accruals* totais são calculados pela seguinte equação:

$$ACT_{it} = LL_{it} + Dep_{it} - FCO_{it} \quad (3)$$

Onde:

ACT são os *accruals* totais antes das depreciações; *LL* é o Lucro Líquido; *Dep* é a Depreciação; *FCO* é o Fluxo de Caixa Operacional.

Para o cálculo dos *accruals* operacionais utiliza-se a equação 4:

$$ACO_{it} = \Delta CR_{it} + \Delta Est_{it} + \Delta DAnt_{it} - \Delta Cp_{it} - \Delta IPag_{it} \quad (4)$$

Onde:

ACO são os *accruals* operacionais; ΔCR é a variação nas contas a receber; ΔEst é a variação do estoque; $\Delta DAnt$ é a variação em despesas antecipadas; ΔCp é a variação do contas a pagar; e $\Delta IPag$ é a variação nos impostos a pagar.

Já Ball e Shivakumar (2005) analisaram a assimetria de reconhecimento entre ganhos e perdas, em empresas de capital aberto e fechado, do período de 1989 a 1999. No modelo proposto pelos autores o conservadorismo é verificado em função da reversão dos resultados contábeis, possibilitando o reconhecimento de componentes transitórios dos ganhos ou perdas. Desta forma, a menor frequência de reconhecimento de perdas oportunas está ligada a menor qualidade das demonstrações contábeis. Nos resultados, os autores verificaram que as empresas listadas na bolsa teriam maior nível de conservadorismo.

Ball e Shivakumar (2005) utilizam dois métodos para analisar o papel econômico do reconhecimento oportuno das perdas e sua relação com o conservadorismo. Para isso, utilizam duas principais métricas: o método de identificação de componentes de transitoriedade do resultado de Basu (1997) e um teste desenvolvido pelos autores que relaciona *accruals* e fluxo de caixa operacional.

Ball e Shivakumar (2005) defendem que a utilização da variação do lucro como variável dependente é possível ter benefícios mais adequados para a verificação dos componentes transitórios do resultado. Em seu modelo, Ball e Shivakumar (2005), exploram a natureza transitória da receita, ele mede o reconhecimento oportuno dos ganhos e perdas como a predisposição de reversão dos aumentos e diminuições no lucro.

Para verificar esses componentes de transitoriedade do lucro, Ball e Shivakumar (2005) propõe o seguinte modelo básico:

$$\Delta LL_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_{it-1} + \beta_2 \Delta LL_{it-1} + \beta_3 D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

Em que:

ΔLL_{it} = variação do lucro líquido da empresa *i* no período *t*, ponderado pelo ativo total.

D_{it-1} = variável *dummy* que assume 1 quando ΔLL é negativa e 0 para os demais períodos.

$\varepsilon_{i,t}$ = termo de erro com premissa de distribuição normal e variância constante.

Os ganhos têm seu reconhecimento postergado até a realização dos fluxos de caixas de períodos subsequentes, o que os torna um elemento persistente na série temporal dos lucros. No entanto, as perdas reconhecidas tempestivamente impactam apenas no resultado atual, tornando-as elemento transitório na série temporal. (Brito & Martins; 2013).

4. CONSERVADORISMO X INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

As instituições financeiras têm papel importante na intermediação financeira pois, de forma geral, influenciam toda a economia e, em caso de problemas de insolvência, afetam também os demais setores econômicos. Por esse motivo, há uma preocupação maior pela academia em relação às práticas contábeis desse setor (Dantas *et al*, 2013).

Costa *et al* (2006) relatam que países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, possuem como principal fonte de recursos para financiamento de operações em geral as instituições financeiras, Zha *et al* (2016) ressaltam ainda a importância desse setor como instrumento utilizado para estabilizar a política monetária do país.

O setor financeiro possui uma predominância de bancos comerciais e cooperativas de crédito. Essas instituições possuem operações financeiras semelhantes, entretanto, as cooperativas de crédito possuem algumas particularidades no que tange a sua organização e seu objetivo, as diferenças são: busca pela satisfação dos associados; o resultado positivo da operação, as sobras, são distribuídas entre os cooperados; são sociedades constituídas por pessoas e não ações; além da democracia e igualdades serem princípios importantes para seu funcionamento (ALMEIDA *et al*, 2018).

As cooperativas de crédito são uma associação de pessoas (voluntárias) que se unem para economizar dinheiro, conceder créditos e principalmente, democratizar a tomada de decisões através dos cooperados (BRESSAN *et al*, 2011; GONÇALVES E BRAGA, 2008; OCB, 2020).

As cooperativas de crédito possuem algumas subdivisões, conforme lei 4434/2015 editada pelo Banco Central do Brasil, são elas singulares, central e confederações. As cooperativas singulares são compostas por no mínimo 20 cooperados, já as centrais ou federações são compostas por pelo menos 3 cooperativas singulares com atividades

similares, e as confederações são compostas por pelo menos 3 centrais e prestam serviços para as centrais e as filiadas (RAMOS *et al*, 2018).

Uma outra classificação das cooperativas de crédito é em categorias de acordo com a atividade a ser exercida, são as categorias plenas, clássicas e de capital e empréstimo. As cooperativas de crédito clássicas possuem algumas restrições, como, operações com exposições em outro, moeda estrangeira, variação cambial, *commodities*, ações ou derivativos, além de aplicações de título de seguros de créditos e operações de empréstimos (BACEN, 2015).

Já as cooperativas de crédito de capital e empréstimo, possuem as mesmas restrições da cooperativa clássica e não podem captar recurso por depósitos à vista. No entanto, as cooperativas plenas não possuem restrições em sua operação (BACEN, 2015).

Segundo Diniz (2020) há uma concentração das operações do sistema financeiro nos bancos comerciais, porém, o Banco Central do Brasil tem preocupação com a desconcentração das operações em poucos grandes grupos e tem como meta o incentivo das operações em cooperativas de crédito. Entretanto, é exigido solidez, credibilidade e capacidade para adentrar nesse mercado e contribuir com a desconcentração, maior concorrência e redução das tarifas. Por isso, a qualidade das informações contábeis nas cooperativas de crédito tem uma grande importância, pois ajuda na atração de novos associados e melhoram sua avaliação junto ao mercado.

Essas empresas estariam também expostas aos mesmos riscos do setor financeiro e os riscos socioambientais, que são inerentes ao relacionamento com os cooperados, funcionários, organizações da região e a sociedade, além de ser regulada pelas resoluções do Banco Central (ALMEIDA *et al*, 2018).

Para Meuer e Marcon (2007) outro fator relevante é de que o desempenho da cooperativa não está apenas ligado ao desempenho econômico, mas também ao seu desempenho social. Ou seja, não há como foco principal a geração de lucro, mas sim o fornecimento de serviços e produtos ao melhor preço possível e melhor nível de qualidade para seus cooperados.

No entanto, há uma necessidade de resultados positivos que assegurem tanto a continuidade da empresa, bem como a prestação de contas da administração com os *stakeholders* (ALMEIDA *et al*, 2018).

Segundo Pavão *et al* (2012) os cooperados seriam *stakeholders* primários de uma cooperativa e haveria uma relação de interdependência entre eles, devida a influência exercida e sofrida entre cooperado e cooperativa.

Ulrich *et al* (2000) veem como primordial um equilíbrio nos resultados da cooperativa a fim de satisfazer os *stakeholders*. Bressan *et al* (2016) constatou que embora as cooperativas de crédito não tenham fins lucrativos, a sobra poderia ser vista como um indicador de solidez o que justificaria o gerenciamento de resultados por meio de suavização dos lucros utilizando-se das perdas de créditos de liquidação duvidosa.

A luz da Teoria da Firma, as empresas teriam como prioridade a geração de riqueza para os seus acionistas, os *shareholders* (COUTO, 2020). Essa prioridade por gerar riquezas seria uma das grandes diferenças entre os bancos e as cooperativas de crédito. Porém, segundo Magalhães (2010) os bancos passam por um desafio de se adequar a um novo contexto social e político, onde questões sociais auxiliam a legitimação de seus negócios. E por isso, essas empresas têm aberto maior diálogo e uma maior preocupação com seus *stakeholders*.

Ainda sobre a Teoria da Firma, considera as relações de uma empresa são um conjunto de contratos com seus agentes econômicos, explícitos e implícitos (BRITO, LOPES E COELHO 2008). Segundo os autores, as informações contábeis seriam medidas de monitoramento dos contratos. Para Watts (2003) a relação contratual interna de uma empresa, agente e principal, poderia ter seus conflitos de interesse reduzidos ao utilizar-se do conservadorismo. Ainda conforme o autor, empresas com práticas contábeis conservadoras teriam um maior apoio dos órgãos reguladores.

Órgão reguladores que tem grande atuação no mercado, a fim de garantir que as companhias exerçam suas atividades sem trazerem riscos a economia, como é o caso do setor financeiro, que poderiam causar uma crise financeira em toda a economia de um país (LEVINE, 2004).

Há uma preocupação dessas instituições financeiras em atenderem as exigências dos órgãos reguladores. O reconhecimento oportuno das perdas e os atrasos nos reconhecimentos dos lucros podem afetar os índices de lucratividade da instituição bancária e podem inclusive determinar a intensidade do monitoramento pelos órgãos reguladores (ALABBAD, 2016).

No que tange as normas contábeis do setor, essas instituições devem seguir o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif), nesse plano são

apresentados os critérios e procedimentos contábeis a serem utilizados pelas instituições financeiras. Através do Cosif, o Banco Central, unifica os planos contábeis e padroniza os procedimentos de registro e elaboração das demonstrações financeiras, facilitando a avaliação e análise do desempenho das instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional (BACEN, 2021).

Fatores externos como governança e órgãos reguladores podem influenciar a qualidade da informação contábil (WATTS, 2003; BALL & SHIVAKUMAR, 2005). Essa diminuição na qualidade da informação é responsável pelo aumento da assimetria informacional. Segundo Arruda et al (2015) as companhias de capital aberto tendem a ter maiores problemas com assimetria informacional, tanto pela composição com grande número de acionistas, quanto pela pressão por melhores resultados nos seus indicadores econômicos.

Diante do exposto, é possível auferir que a pressão por bons resultados dos bancos comerciais seja maior do que em cooperativas de crédito e por esse motivo essas empresas teriam um maior incentivo por adotar o conservadorismo em suas demonstrações contábeis. Surgindo assim a primeira hipótese de pesquisa:

H1: Cooperativas de créditos são mais conservadoras do que bancos comerciais.

Watts (2003) destaca a importância da aplicação do conservadorismo, como forma de mitigar o viés otimista dos administradores. Estudos sobre conservadorismo são comuns na literatura contábil, porém, como foco no setor financeiro ainda carecem de pesquisas.

Sterzeck (2011) analisou os efeitos da convergência contábil sobre os níveis de conservadorismo condicional nas instituições financeiras listadas na bolsa de valores brasileira. O autor pressupõe que a utilização de conservadorismo contábil nas demonstrações seria incentivada pelos órgãos reguladores do setor, na intenção de mitigar riscos. Porém, os resultados foram inconclusivos e não foi possível realizar inferências sobre os efeitos da convergência sobre o lucro contábil.

Já Brito *et al* (2012), verificaram se haveria diferenças entre os níveis de conservadorismo entre bancos estatais e privados entre 1997 e 2010. Os autores identificaram que tanto bancos estatais como privados possuíam indícios de conservadorismo condicional, entretanto, os bancos estatais possuíam maiores níveis em relação aos privados. Os autores acreditam que os gestores de bancos estatais teriam esse viés devido a regulação e fiscalização de diversos órgãos do governo.

Dantas *et al* (2013) afirmam que as variações positivas no lucro são persistentes, porém as negativas são transitórias. Os autores investigaram o conservadorismo condicional no setor bancário do Brasil em situações de maior percepção de risco no período de 2001 a 2010. Em seus resultados confirmaram a hipótese de que as variações positivas são mais persistentes, porém não foi confirmada a expectativa de que em situações de maior risco haveria a prática de conservadorismo. Adicionalmente os autores verificaram que não haveria diferenças significativas entre o nível de conservadorismo de bancos públicos e privados no Brasil.

Segundo Arruda *et al* (2015) não puderam confirmar a hipótese de que as instituições financeiras de capital aberto teriam um maior nível de conservadorismo condicional em relação às empresas de capital fechado no período compreendido entre 1996 e 2013. Em seus achados, a diferença entre os níveis de conservadorismo não é significativamente diferente entre as companhias abertas e fechadas. No que tange a persistência, foi possível constatar que as companhias de capital fechado possuíam lucros mais persistentes.

Cunha *et al* (2016) se propuseram a verificar se haveria diferença em níveis de conservadorismo condicional entre as demonstrações apresentadas pelas empresas do setor bancário nos modelos propostos pelo Cosif ou IFRS, entre 2010 e 2014. Os autores relataram que as demonstrações com base na IFRS obtiveram maiores níveis de conservadorismo condicional que as demonstrações segundo os padrões do Cosif.

Ribeiro *et al* (2016) tiveram como objetivo de pesquisa buscar evidências de que resultados contábeis de bancos apresentam conservadorismo contábil, com atenção concentrada sobre a estrutura de propriedade, foram analisados os períodos 2003 a 2007 e 2008 a 2012. Em seus resultados, não houve evidências estatísticas de que bancos de capital aberto possuiriam maior nível de conservadorismo que os bancos fechados, corroborando com os achados de Arruda *et al* (2015) que também rejeitaram a hipótese.

Queiroz *et al* (2020) buscaram evidenciar os efeitos dos instrumentos financeiros no conservadorismo nos bancos brasileiros, sendo analisados os períodos de 2009 a 2019. Os autores constataram que bancos com maiores valores de instrumentos financeiros reconhecidos em suas demonstrações possuíam menores níveis de conservadorismo, porém, bancos com menores valores de instrumentos financeiros reconhecidos, possuíam maiores níveis de conservadorismo. Desta forma, puderam pressupor que a adoção as

normas internacionais podem reduzir os níveis de conservadorismo contábil, isso devido ao uso do valor justo como base de mensuração.

Aranha (2020) buscou verificar se os efeitos da crise da pandemia do COVID-19 impactaram nos níveis de conservadorismo condicional no setor bancário brasileiro, por isso, foram analisados os períodos entre o quarto trimestre de 2017 e o primeiro de 2020. Em seus resultados o autor encontrou que não houve impacto estatisticamente significativo no nível de conservadorismo condicional após a deflagração da pandemia. Porém, o autor constatou que haveria evidências de conservadorismo nas observações da pesquisa.

Diniz (2020) realizou sua pesquisa com objetivo de analisar as *proxys* de qualidade da informação (gerenciamento de resultados, conservadorismo e persistência) em cooperativas de crédito. Foram coletados dados da base do banco central dos anos de 2000 a 2018, o autor dividiu também as cooperativas por tamanhos. Ele identificou através do modelo de Ball e Shivakumar (2005) que cooperativas de crédito possuem comportamentos conservadores e que as cooperativas maiores têm maiores níveis de conservadorismo do que as menores. O autor encontrou também que cooperativas maiores possuem maior persistência das sobras divulgadas. E por fim no teste da proxy de gerenciamento de resultados através da PCLD não foram constatados indício de gerenciamento de resultados.

Ainda sobre os trabalhos publicados sobre conservadorismo e instituições financeiras, foi possível verificar uma tendência de uso de modelos econométricos, com destaque para o modelo de Ball e Shivakumar (2005) ampliação do modelo de Basu (1997).

Quadro 1 – População e modelos utilizados na literatura

AUTORES	POPULAÇÃO	MODELO UTILIZADO
Sterzeck (2011)	Instituições financeiras com ações na bolsa de valores brasileira.	Basu (1997)
Brito <i>et al</i> (2012)	Bancos comerciais, Bancos Múltiplos, Caixa Econômica, Bancos de Investimento ou Desenvolvimento.	Basu (1997); Ball e Shivakumar (2005)
Dantas <i>et al</i> (2013)	Bancos comerciais, Bancos Múltiplos e Caixa Econômica.	Basu (1997); Ball e Shivakumar (2005)
Arruda <i>et al</i> (2015)	Instituições financeiras abertas e fechadas.	Ball e Shivakumar (2005); Dechow e Schrand (2004)
Cunha <i>et al</i> (2016)	Bancos obrigados divulgar no padrão Cosif.	Basu (1997); Ball e Shivakumar (2005)

Ribeiro <i>et al</i> (2016)	Bancos comerciais, Bancos Múltiplos, Caixa Econômica, Bancos de Investimento, Desenvolvimento e Câmbio.	Basu (1997); Ball e Shivakumar (2005)
Queiroz <i>et al</i> (2020)	Bancos comerciais, Bancos Múltiplos e Caixa Econômica.	Ball e Shivakumar (2005); Cunha <i>et al</i> (2016)
Aranha (2020)	Bancos com ações na bolsa de valores brasileira.	Basu (1997)
Diniz (2020)	Cooperativas de crédito	Ball e Shivakumar (2005)

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

5. METODOLOGIA

A finalidade da pesquisa é caracterizada como uma pesquisa aplicada, pois ela tem como objetivo investigar sobre determinado assunto a fim de adquirir novos conhecimentos que serão usados a curto e médio prazo para a solução ou entendimento de um problema. (MENDONÇA, ROCHA e NUNES, 2008)

Nesse sentido o objetivo da pesquisa será descritivo, pois visa analisar e descrever as características e funções do objetivo de estudo, não contendo interferência do pesquisador. (MENDONÇA, ROCHA e NUNES, 2008)

Quanto a abordagem do problema será feita de forma quantitativa, onde iremos apresentar os números que comprovam a relação entre bancos comerciais e cooperativas de crédito, apresentaremos dados que irão permitir a compreensão dos indicadores que serão apresentados de forma que explique a relação entre eles. (MENDONÇA, ROCHA e NUNES, 2008)

Quadro 2 – Resumo da Metodologia

CLASSIFICAÇÃO DE PESQUISA
QUANTO A FINALIDADE
Aplicada: investigar sobre determinado assunto para adquirir novos conhecimentos.
QUANTO AO OBJETIVO
Descritiva: analisar e descrever as características e funções do objeto de estudo.
QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA
Quantitativa: busca a interpretação dos dados coletados a partir da utilização de fórmulas matemáticas para exemplificar a relação entre os bancos comerciais e as cooperativas.
QUANTO A TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS
Bibliográfica: Utilização de material já publicado e disponível em diferentes fontes.

Fonte: Quadro elaborado pelos autores, (2022)

5.1 Descrição da amostra e tratamento dos dados

O estudo examina uma população de 135 bancos comerciais, classificados no Sistema Financeiro Nacional (SFN) como Bancos Múltiplos, e 884 cooperativas de créditos, também listadas no SFN como cooperativas de créditos (demais classificações de instituições presentes no SFN não foram levadas em consideração para a definição da população) e serão excluídas as empresas sem todos os dados do intervalo de período de 2015 a 2019 e as cooperativas que passaram por incorporação dentro desse mesmo período, tanto incorporadora quanto incorporada. A utilização do período de cinco anos tem intuito de mitigar os riscos de autocorrelação de memória curta entre as variáveis e riscos de contextos econômicos e outros eventos do passado trazerem ruídos para as observações (WILLIAM & WEI, 2006), os anos de 2020 e 2021 possuem particularidades devido a pandemia da COVID-19 e por isso não foram incluídos na amostra por possuir possíveis discrepâncias em relação aos demais anos.

No que tange as cooperativas de crédito, foram excluídas as cooperativas que foram incorporadas e as incorporadoras, além disso, foram consideradas na amostra apenas as cooperativas Plenas e Clássicas e as entidades que tinham todos os dados dentro do período analisado, restando então 93 cooperativas na amostra.

Quanto aos bancos, após excluir as entidades que não possuíam dados nos anos estudados, restando 124 bancos na amostra. Totalizando então 217 empresas analisadas e 1085 observações.

A coleta dos dados foi realizada através do sistema de consultas disponibilizados pelo Banco Central, coleta realizada entre os dias 15 e 30 de setembro de 2020. Os dados extraídos foram coletados manualmente, visto que, as demonstrações financeiras são digitalizadas. Logo, a coleta seguiu os seguintes passos: Construção de uma planilha de dados brutos extraídos das demonstrações financeiras contidas no sistema do Banco Central e construção do dicionário de dados. Foi realizada uma verificação da qualidade das informações, identificando a presença de dados faltantes em algumas variáveis necessárias para o modelo. Através do Quadro 9 – Autorizações e autorizações societárias encontrado no site do SFN, foi possível identificar mês a mês as cooperativas que foram incorporadas, assim, as cooperativas citadas foram excluídas da amostra.

Após a consolidação da base de dados, foi realizada a análise descritiva dos dados, através de gráficos e foram utilizados média e mediana para resumir os dados, foi analisado também o desvio padrão e os coeficientes de dispersão da amostra.

O teste de normalidade dos dados foi realizado com base nos pressupostos do Teorema do Limite Central, por existir um número considerável de observações. Se tratando de multicolinearidade foram realizados os testes de correlação entre as variáveis e o cálculo do *Variance Inflation Factor* (VIF) de cada variável, descartando as variáveis com VIF superior a 10. A fim de testar a heterocedasticidade dos resíduos, foi aplicado o teste de Breusch-Pagan.

5.2 Modelos empíricos

Para o alcance do objetivo desse trabalho que é verificar se cooperativas de crédito são mais conservadoras, será utilizado uma adaptação do modelo básico de Ball e Shivakumar (2005) descrito na equação 1. Desta forma, a equação 2 será estimada através de dados em painel. Nas cooperativas não se utiliza o termo lucro, por se tratar de empresa do terceiro setor, o termo utilizado é sobras.

$$\Delta LL_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_{it-1} + \beta_2 \Delta LL_{it-1} + \beta_3 D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

Em que:

ΔLL_{it} = variação do lucro líquido (sobra líquida) da empresa i no período t, ponderado pelo ativo total.

ΔLL_{it-1} = variação do lucro líquido (sobra líquida) da empresa i no período t-1, ponderado pelo ativo total.

D_{it-1} = variável *dummy* que assume 1 quando ΔLL é negativa e 0 para os demais períodos.

$\varepsilon_{i,t}$ = termo de erro com premissa de distribuição normal e variância constante.

Sob o conceito do conservadorismo condicional, as perdas ou variações negativas do lucro são reconhecidas mais oportunamente nos resultados do que os ganhos ou variações positivas. Para Marques *et al* (2017) o coeficiente igual a zero indica o diferimento de receitas até que tenham o fluxo de caixa realizado, ou seja, os resultados positivos se tornam persistentes, não sendo revertidos. Caso seja menor que zero, implica indícios que não haveria diferimento dos ganhos e por isso, não existe conservadorismo.

Espera-se que os resultados de seja um valor inferior a 0 ou seja, negativo, pois isso viria a ocorrer quando há o reconhecimento oportuno de perdas. Se for menor que zero, há um reconhecimento oportuno das perdas em relação aos ganhos, ou seja, um comportamento conservador (BALL E SHIVAKUMAR, 2005). Segundo Paulo, Antunes e Formigoni (2008) não há uma predição para os coeficientes lineares e.

Logo, os resultados encontrados através da equação 2, possibilitam uma análise de práticas de conservadorismo condicional em toda amostra, tanto para cooperativas quanto para bancos comerciais.

Já a equação 3, adicionou-se a variável dummy que determina se a empresa é uma cooperativa, assumindo o valor 1 e 0 caso for banco.

$$\Delta LL_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_{it-1} + \beta_2 \Delta LL_{it-1} + \beta_3 D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1} + \beta_4 CoopBC + \beta_5 CoopBC * D_{it-1} + \beta_6 CoopBC * \Delta LL_{it-1} + \beta_7 CoopBC * D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

CoopBC = Variável dummy que assume 1 quando a empresa for uma cooperativa e 0 para bancos comerciais.

Então, através dos resultados obtidos na equação 3, soma-se os coeficientes $\beta_2 + \beta_3 + \beta_6 + \beta_7$, se essa soma for inferior à soma dos coeficientes $\beta_2 + \beta_3$ referentes ao modelo original (equação 2) conclui-se que cooperativas de crédito são mais conservadoras que bancos comerciais.

4.3 Dados em Painel

Dados em painel consiste em uma série de n observações para dois ou mais períodos, ou seja, as mesmas observações são observadas ao longo do período.

Sterzeck (2011) relata as principais vantagens da utilização de dados em painel, são elas:

- Devido o maior número de observações, a tendência é de que haja muita heterogeneidade nas observações;
- Os dados em painel proporcionam dados mais informativos, mais variabilidade e menos colinearidade;
- O uso de dados em painel permite analisar modelos comportamentais mais complexos;

São três modelos para os dados em painel, efeito *pooling*, efeitos fixos e os efeitos aleatórios. No efeito *pooling*, os coeficientes são constantes ao decorrer do período e entre os indivíduos. Para efeitos fixos os coeficientes angulares são constantes, entretanto o intercepto altera entre os indivíduos. Já para os modelos aleatórios, são as mesmas características dos efeitos fixos, a diferença está no tratamento do intercepto, em que efeitos fixos utiliza-se de parâmetros fixos e efeitos variáveis parâmetros variáveis (STERZECK, 2011).

O modelo de dados em painel pode também ser classificado em balanceado e desbalanceado. No balanceado, o corte transversal possui o mesmo número de observações ao longo do tempo e desbalanceado pode haver diferença entre os indivíduos do painel.

6. ANÁLISE DOS RESULTADOS

6.1 Análise descritiva

A tabela 1, pode-se observar a análise descritiva dos dados, realizada através do software *Stata*. Nessa análise é possível verificar as estatísticas descritivas da amostra final, considerando os dados dos bancos e cooperativas.

Tabela 1 – Análise descritivas $\Delta LL_{i,t}$ de Bancos e Cooperativas

Tipo	Observações	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de variação
Bancos	620	-4,0339	0,9911	-0,0066	0,1954	-29,4358
Cooperativa	465	-1,3812	4,3976	0,0152	0,2685	17,6029
Total	1085	-4,0343	4,3976	0,0027	0,2298	83,7574

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

De acordo com a Tabela 1, os valores da variável independente $\Delta LL_{i,t}$, que é a variação do lucro líquido ponderado pelo ativo total, em bancos foram 620 observações de 124 empresas no período de 2015 a 2019, a média da variável $\Delta LL_{i,t}$ foi de -0,0066, inferior à média de 0,0152 das cooperativas de crédito.

Para a verificação de correlação entre as variáveis, foi realizado o teste da matriz de correlação de Spearman, conforme Tabela 2. Pode-se notar que as variáveis com maior nível de correlação são das variáveis dos betas β_1 com β_2 e β_5 com β_7 , sendo ambas as correlações inversas. Essa correlação acontece por se tratar de variáveis presentes na equação umas das outras.

Tabela 2 – Teste Correlação de Spearman

	β_1	β_2	β_3	β_4	β_5	β_6	β_7
β_1	1,0000						
β_2	-0,8393	1,0000					
β_3	0,2538	-0,2259	1,0000				
β_4	-0,1688	0,0224	0,0211	1,0000			
β_5	0,4772	-0,3121	0,2182	0,4284	1,0000		
β_6	-0,6032	0,3939	-0,2003	0,3911	-0,6307	1,0000	

β_7	-0,4758	0,3191	-0,2241	-0,4272	-0,9972	0,6325	1,0000
-----------	---------	--------	---------	---------	---------	--------	--------

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

O teste para a verificação de normalidade foi o de Shapiro Francia conforme a tabela 3, pôde-se verificar evidências estatísticas que rejeitam a normalidade da variação dos resultados, em outros termos, o nível de significância foi inferior a 0,05 e considera-se que não siga uma distribuição normal.

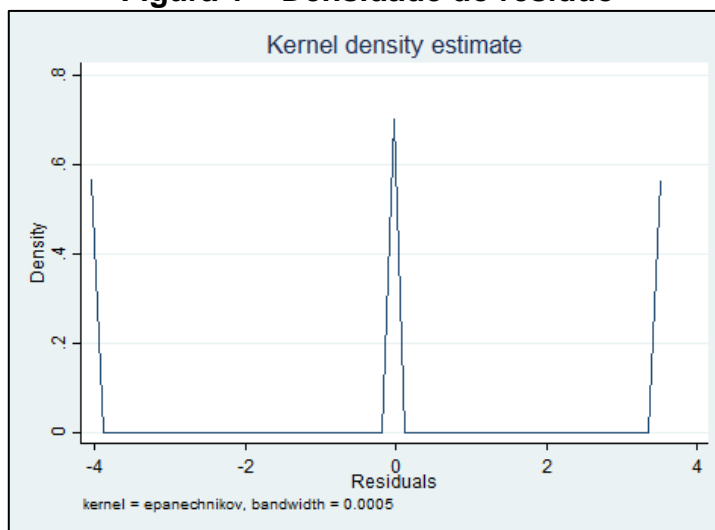
Tabela 3 – Teste de Normalidade de Shapiro-Wilks

Variável	Observações	W	V	Z	Prob> z
$\Delta LLit$	1085	0,1029	646,587	14,913	0,0000

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Através da figura 1, é possível perceber que se trata de dados que a distribuição subjacente não é normal, por tanto, toda a teoria dos modelos longitudinais deve ser revista com cuidado. Será necessário avaliar o uso de modelo misto para a variável assimétrica.

Figura 1 – Densidade do resíduo



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Após os testes de normalidade e rejeitando-se a hipótese de normalidade nos resíduos, foi realizado o teste VIF com o intuito de verificar problemas relacionados a multicolinearidade, conforme apresentado na tabela 4.

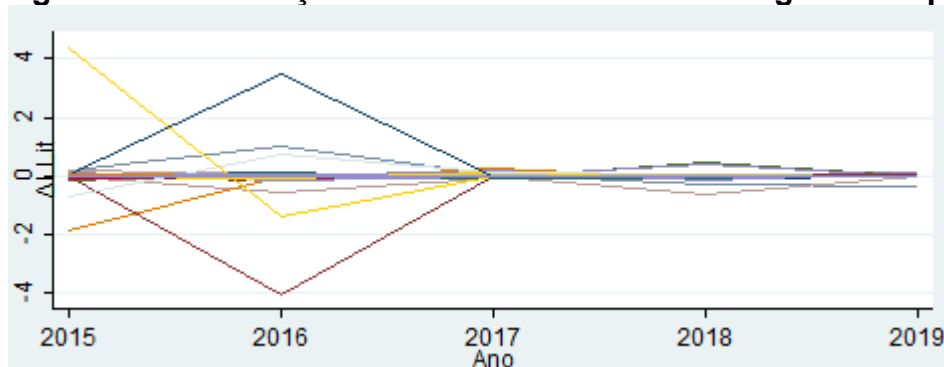
Tabela 4 – Fatores de Inflação da Variância

Variável	VIF	1/VIF
β_5	2.03	0.492228
β_6	1.80	0.554984
β_1	1.74	0.574270
β_2	1.67	0.597541
β_4	1.59	0.630513
β_7	1.17	0.854526
β_3	1.02	0.983489
Média VIF	1.57	

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Analisando os resultados encontrados na tabela 4 pode-se inferir, conforme argumento de Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009) que mesmo em um cenário rigoroso, que considera problemas de multicolinearidade um VIF superior a 5, o VIF encontrado nas variáveis do modelo não apresentam problemas de multicolinearidade. E através do teste de Breusch Pagan houve a rejeição da hipótese nula de homocedasticidade, logo, considera-se que os resíduos são heterocedásticos.

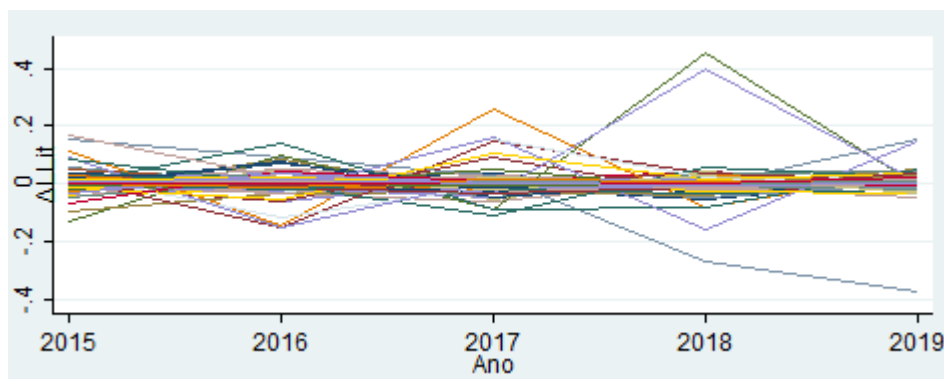
Foi identificado a presença de *outliers* através do gráfico apresentado na figura 2. No gráfico foi considerado a variável dependente $\Delta LLit$. Nos anos de 2015 e 2016, alguns *outliers* se destacam do restante da amostra e por isso, para retirar os seus efeitos, foram considerados apenas as observações que possuíam valores entre -0,50 e 0,50.

Figura 2 – Distribuição dos valores de $\Delta LLit$ ao longo do tempo

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Desta forma, após a retirada dos outliers a dispersão ficou menor conforme apresentado na figura 3.

Figura 3 – Distribuição dos valores de $\Delta LLit$ ao longo do tempo ajustado entre -0,5 e 0,5



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Após a retirada dos outliers, foi necessário apresentar uma nova estatística descritiva, o número de observações retiradas foram 10, conforme nova tabela apresentada.

Tabela 5 – Análise descritivas $\Delta LL_{i,t}$ de Bancos e Cooperativas sem outliers

Tipo	Observações	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de variação
Bancos	613	-0,3767	0,4560	-0,0030	0,0448	14,6125
Cooperativa	462	-0,0667	0,0850	0,0012	0,0079	6,4393
Total	1075	-0,3767	0,4560	0,0022	0,0342	15,0198

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Para determinar o efeito na regressão, foram realizados testes para verificar qual efeito (fixo, aleatório ou POLS) seria mais adequado para a amostra da pesquisa. No teste de Breusch-Pagan Lagrangian não foi rejeitada a hipótese nula (0,0622), logo entre efeitos aleatórios e POLS, maior adequação para POLS. Através do teste de Hausman foi verificado se o mais adequado seria efeitos fixos ou aleatórios e nesse teste efeitos fixos teriam maior adequação. Por fim, foi feito o teste F de Chow, onde não se rejeitou a hipótese nula e o mais adequado seria POLS.

6.2 Resultados da Regressão

Foi realizada então a regressão da primeira equação com efeitos POLS com Erros-Robustos Clusterizados, conforme tabela 6.

Tabela 6 – Regressão equação 1 do modelo de Ball e Shivakumar (2005)

Variáveis	Coeficiente	Estatística		Intervalo de confiança	
		t.	P> t		
D_{it-1}	0,0014	1,5300	0,1260	-0,0004	0,0032
ΔLL_{it-1}	0,0010	0,2800	0,7770	-0,0060	0,0080
$D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1}$	1,0009	700,7100	0,0000	0,9981	1,0037
_cons	-0,0013	-1,4100	0,1580	-0,0032	0,0005
R ²	0,7380				
Observações	861				

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

O p-value da variável ΔLL_{it-1} (β_2) não obteve significância a um nível de 5%, logo, β_2 não é diferente de zero, estatisticamente. Logo, pode-se afirmar que os resultados positivos não são revertidos nos períodos posteriores, pois haveria o diferimento das receitas até que tenham fluxo de caixa realizado, tornando-se componente persistente do lucro (BALL & SHIVAKUMAR, 2005; MARQUES *et al*, 2017). Resultado que se justifica na pesquisa de Martins *et al* (2021) que descobriu que em mercados emergentes, como é o caso do Brasil, os lucros são persistentes.

O resultado que diverge de Arruda *et al* (2015) e Ribeiro *et al* (2016), que encontraram em sua pesquisa com bancos um coeficiente menor que zero, inferindo justamente que os resultados positivos seriam revertidos em períodos seguintes.

Já o coeficiente β_3 ($D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1}$) apresentou um p-value com significância estatística, porém o sinal positivo, ou seja, maior que zero, não refletindo um reconhecimento assimétrico entre boas e más notícias entre toda a amostra. O sinal positivo de β_3 é um resultado semelhante ao encontrado por Ribeiro *et al* (2016), em que os autores analisaram o nível de conservadorismo entre bancos com capital aberto e fechado. Arruda *et al* (2015) não encontrou significância estatística em relação ao β_3 .

No cenário internacional AlAbbad (2016) encontraram que o β_3 era significativo e menor que zero, ou seja, os bancos eram mais oportunos em reportar declínios nos ganhos em comparação com os aumentos nos lucros.

Para a verificação do comportamento conservador na amostra, o somatório dos coeficientes β_2 e β_3 deve ser menor que zero, demonstrando um reconhecimento mais oportuno das perdas (PAULO *et al*, 2008). O somatório desses dois coeficientes foi igual a 1,0018 (1,0008 + 0,0010), logo, pode-se inferir que a amostra como um todo não possui comportamento conservador.

O resultado encontrado diverge de pesquisas anteriores realizadas em instituições financeiras (BRITO *et al*, 2012; DANTAS *et al*, 2013; CUNHA *et al*, 2016; RIBEIRO *et al*, 2016; QUEIROZ *et al*, 2020) que encontraram através do somatório de β_2 e β_3 um resultado inferior a zero, atendendo os pressupostos do modelo, em que foi constatado comportamento conservador em bancos. Mas resultado semelhante do encontrado por Arruda *et al* (2015) que não encontraram evidências de conservadorismo em instituições bancárias.

No caso de cooperativas de crédito, o resultado encontrado na pesquisa diverge do encontrado por Diniz (2020), que encontrou evidências estatísticas de conservadorismo nas cooperativas de crédito analisadas na pesquisa.

Assim como Ribeiro *et al* (2016), realizou-se a regressão da primeira equação novamente, mas segregando os dois grupos distintos da amostra, bancos comerciais e cooperativas de crédito. Essa análise é demonstrada na tabela 7.

Tabela 7 – Regressão equação 1 separado entre bancos e cooperativas

Variáveis	Bancos		Cooperativas	
	Coefficiente	P> t	Coefficiente	P> t
D_{it-1}	0,0173	0,2500	-0,0005	0,1020
ΔLL_{it-1}	0,0116	0,2680	-0,0009	0,0000
$D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1}$	1,0029	0,0000	0,9995	0,0000
_cons	-0,0167	0,2700	0,0004	0,1120
R ²	0,0822		0,2746	
Observações	496		370	

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Pode-se verificar que, mesmo efetuando a regressão de forma separada, o coeficiente β_3 é superior a zero em ambos os grupos, mesmo sendo estatisticamente significativo, não refletindo reconhecimento assimétrico entre boas e más notícias.

Conforme hipótese da pesquisa, esperava-se que as perdas fossem reconhecidas de forma tempestiva e assimétrica como reduções transitórias do lucro, o que implicaria $\alpha_3 < 0$ e $\alpha_2 + \alpha_3 < 0$. Porém, em ambos os grupos de empresa isso não foi possível de encontrar.

Como exposto anteriormente, o resultado encontrado, tanto para o grupo de bancos, quanto para o grupo de cooperativas, diverge de pesquisas anteriores (BRITO *et al*, 2012; DANTAS *et al*, 2013; CUNHA *et al*, 2016; RIBEIRO *et al*, 2016; QUEIROZ *et al*, 2020, DINIZ, 2020).

Para verificar a diferença entre os níveis de conservadorismo entre bancos comerciais e cooperativas de crédito como a pesquisa propõe, foi estimada a equação 3, adaptação da equação 2, incluindo a dummy de cooperativas. Os resultados estão apresentados na tabela 8.

Tabela 8 – Regressão equação 2 do modelo de Ball e Shivakumar (2005)

Variáveis	Coeficiente	Estatística		Intervalo de confiança	
		t.	P> t		
D_{it-1}	0,0033	1,8400	0,0650	-0,0002	0,0067
ΔLL_{it-1}	0,0025	0,4100	0,6830	-0,0094	0,0143
$D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1}$	1,0009	485,0400	0,0000	0,9968	1,0049
$CoopBC$	0,0036	1,9400	0,0530	0,0000	0,0072
$CoopBC * D_{it-1}$	-0,0037	-2,0800	0,0370	-0,0073	-0,0002
$CoopBC * \Delta LL_{it-1}$	-0,0036	-0,5900	0,5560	-0,0154	0,0083
$CoopBC * D_{it-1} * \Delta LL_{i,t-1}$	0,0011	9,0600	0,0000	0,0008	0,0013
_cons	-0,0031	-1,7000	0,0900	-0,0067	0,0005
R ²	0,7381				
Observações	861				

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Com relação à hipótese da pesquisa, é possível afirmar que o coeficiente β_7 é estatisticamente significativo, porém maior que zero (0,0011), logo evidencia que as cooperativas de crédito apresentam menor reconhecimento oportuno das perdas em relação aos bancos comerciais. Comparando os betas, conforme proposta original de Ball e Shivakumar (2005) a soma de β_2 e β_3 é igual a 1,0018, já a soma de β_2 , β_3 , β_6 e β_7 é igual a 1,0008, logo não é possível afirmar a existência de maior nível de conservadorismo entre bancos comerciais e cooperativas de crédito, pois o intervalo de confiança da soma dos coeficientes se cruza, conforme tabela 9.

Tabela 9 – Soma dos Coeficientes das equações 1 e 2 do modelo

Variáveis	Coeficiente	P> t	Intervalo de confiança	
$\beta_2 + \beta_3$	1,0018	0,0000	0,9956	1,0080
$\beta_2 + \beta_3 + \beta_6 + \beta_7$	1,0008	0,0000	0,9968	1,0049

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Os resultados encontrados diferem do encontrado por Paulo et al (2008), que encontraram que os níveis de conservadorismo das companhias de capital aberto eram superiores em relação as de capital fechado, porém foi levado em consideração as 500 maiores companhias em operação no Brasil, entre os anos de 2000 e 2004.

7. CONCLUSÃO

Objetivo dessa dissertação foi a pesquisa busca verificar se o conservadorismo condicional em bancos comerciais e cooperativas de créditos no Brasil se comporta de maneira diferente ou similar. A hipótese da pesquisa seria de que cooperativas de crédito teriam maior nível de conservadorismo.

Após as análises dos resultados, não foi possível confirmar a hipótese da pesquisa, estatisticamente não haveria diferença entre os coeficientes dos dois grupos, bancos comerciais e cooperativas de crédito.

Tal resultado pode se justificar no fato de ambas os grupos de empresa pertencerem ao setor de instituições financeiras e sofrerem pressões relativamente semelhantes no que tange a órgãos de regulação, bem como seus *stakeholders*, nas cooperativas os cooperados e nos bancos seus acionistas e investidores.

Analisando também a comparação entre a equação 1 e 2, foi possível verificar não haver evidências estatísticas de conservadorismo condicional em nenhum dos grupos da amostra. Logo, não foi possível concluir que existe conservadorismo na amostra da pesquisa.

Uma das justificativas da falta de evidências de conservadorismo condicional encontrado nas cooperativas de crédito pode ser o fato de que há uma necessidade de resultados positivos, as chamadas sobras, para satisfazer as expectativas dos seus cooperados e o conservadorismo poderia causar a redução desses resultados positivos (DINIZ, 2020).

E em ambos os grupos, poderia existir a necessidade de não divulgar resultados negativos ou uma variação muito grande nos mesmos, pois isso poderia sinalizar ao mercado um risco de crédito, causando problemas junto aos órgãos reguladores, demonstraria ineficiência aos cooperados e acionistas ou até trazer insegurança econômico-financeira para a organização.

Segundo Bressan et al (2016), mesmo as cooperativas sendo entidades sem fins lucrativos o resultado contábil positivo seria de suma importância pois as sobras seriam um indicador de solidez e credibilidade.

Historicamente as instituições financeiras têm apresentado nas pesquisas evidências de gerenciamento de resultado, ou seja, essas empresas gerenciam os lucros apresentados a fim de atender as expectativas do mercado, principalmente em relação ao

desempenho das companhias. Esse gerenciamento acontece através dos *accruals*, principalmente perdas para crédito de liquidação duvidosa, pois possuem maior discricionariedade na mensuração (SOUSA & BRESSAN, 2018).

Como sugestões para pesquisas futuras, analisar o conservadorismo entre empresas que sofrem regulação pelo setor de atuação (ex: BACEN, SUSEP, ANEEL etc.) e empresas que não tenham esse tipo de regulação específica. No quesito pesquisa com cooperativas, sugere-se analisar outros tipos de atividades que não de crédito, porém, falta informações disponíveis dessas entidades.

REFERÊNCIAS

- Ahmed, A. S., Billings, B. K., Morton, R. M., & Stanford-Harris, M. (2002). The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bondholder-Shareholder Conflicts over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs. *The Accounting Review*, 77(4), 867–890. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.4.867>
- Ahmed, A. S., & Duellman, S. (2007). Accounting conservatism and board of director characteristics: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Economics*, 43, 411–437. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.01.005>
- AlAbbad, A. (2016). Conservadorismo contábil no sistema bancário islâmico. *International Review of Accounting, Banking & Finance*, 8 (1).
- Almeida, R. G. de., Neumann, M., Sanches, S. L. R., & Bressan, V. G. F. (2018). Análise da Evidenciação dos Riscos Socioambientais da Confederação Interestadual das Cooperativas ligadas ao Sicredi enquanto prática de Responsabilidade Social Corporativa, à luz da Teoria dos Stakeholders. *XVIII USP International Conference in Accounting*, São Paulo.
- Almutairi, A. R., & Quttainah, M. A. (2019). Corporate governance and accounting conservatism in Islamic banks. *Thunderbird International Business Review*, 61(5), 745–764. <https://doi.org/10.1002/tie.22063>
- Antunes, G., & de Medeiros, O. R. (2011). Modelo de Basu: Especificação Diferente, Mesmo Resultado. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 5(1), 59-71.
- Aranha, R. P. de M. (2020). O impacto da crise pandêmica da covid-19 no nível de reconhecimento contábil assimétrico de más notícias: estudo empírico dos bancos na B3. *XX USP International Conference in Accounting*. SP.
- Arruda, M. P., Vieira, C. A. M., Paulo, E., & Lucena, W. G. L. (2015). Análise do conservadorismo e persistência dos resultados contábeis das instituições financeiras brasileiras. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 10(2).
- Ball, R., & Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness \$. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 83–128. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.04.001>
- Barros, P. H. D. (2015). Conservadorismo contábil e estrutura de propriedade (Doctoral dissertation, Universidade de SP).
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24, 3–37. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01151.x>
- Beekes, W., Pope, P., & Young, S. (2004). The Link Between Earnings Timeliness, Earnings Conservatism and Board Composition: evidence from the UK. *Corporate Governance*, 12(1), 47–59.
- Beaver, W. H., & Ryan, S. G. (2005). Conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling. *Review of accounting studies*, 10(2-3), 269-309.
- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z., & Walther, B. R. (2010). The financial reporting environment: Review of the recent literature. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 296-343. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.10.003>
- Bliss, J. H. (1924). Management through accounts. *Ronald Press Company*.
- Bressan, V. G. F., Santos, L. S. Z., & Bressan, A. A. (2015). Gerenciamento De Resultados Para Evitar Divulgar Perdas: Um Estudo Das Cooperativas De Crédito Filiadas À Confesol. *53º Congresso Da Sober*.
- Bressan, V. G. F., Braga, M.J., Bressan, A. A., & Resende Filho, M. de A. (2011). Uma aplicação do sistema PEARLS às cooperativas de crédito brasileiras. *Revista de Administração*, 46(3), 258-274. <https://doi.org/10.5700/rausp1011>

- Bressan, V. G. F., Bressan, A. A., & da Silva, J. M. (2016). Gerenciamento de resultados em cooperativas no Brasil: Avaliando o Income Smoothing às filiadas do Sicredi. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 283-300.
- Brito, G. A. S., Lopes, A. B., & Coelho, A. C. D. (2012). Conservadorismo nos lucros contábeis dos bancos no Brasil: a influência do controle estatal. *Revista Universo Contábil*, 8(4), 19–39. <https://doi.org/10.4270/ruc.2012429>
- Brito, G. A. S., & Martins, E. (2013). Conservadorismo contábil e o custo do crédito bancário no Brasil. *Brazilian Business Review*, 10(1), 27–48.
- Brown JR. W. D., He, H., & Teitel, K. (2006). Conditional conservatism and the value relevance of accounting earnings: An international study. *European Accounting Review*, 15(4), 605-626.
- Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2003). Transparency, financial accounting information, and corporate governance. *FRBNY Economic Policy Review*, 9(1), 65-87. <https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/epr/03v09n1/0304bush.pdf>
- Bushman, R. M., & Piotroski, J. D. (2006). Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. *Journal of Accounting and Economics*, 42, 107–148. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.10.005>
- Coelho, A. C. D. (2007). Qualidade informacional e Conservadorismo nos resultados contábeis publicados no Brasil. 2007. 240p. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- Costa, F. M. da, Lopes, A. B., & Costa, A. C. de O. (2006). Conservadorismo em cinco países da América do Sul. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17 (41), 7-20. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000200002>
- Couto, M. H. D. A. (2020). Value relevance do valor distribuído da demonstração do valor adicionado: análise no mercado brasileiro à luz da teoria dos Stakeholders e Stakeholders. *Dissertação de Mestrado da Universidade Federal de Goiás*.
- Cunha, E. S. da, Dantas, J. A., & Medeiros, O. R. (2016). Dois modelos contemporâneos de divulgação financeira na indústria bancária brasileira: qual é mais conservador? *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(3), 301-317. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2016090304>.
- Dantas, J. A., Paulo, E., & Medeiros, O. R. De. (2013). Conservadorismos Condicionais na Indústria Bancária Brasileira em Situações de Maior Percepção de Risco. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 83–103. <https://doi.org/10.4270/ruc.2013214>
- Degenhart, L., Beckhauser, S. P. R., & Klann, R. C. (2018). Remuneração de Executivos e Conservadorismo Condicionais de Empresas Brasileiras. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 21(2), 160-177.
- de Sousa, L. O., & Bressan, V. G. F. (2018). Gerenciamento de Resultados em Bancos: Índices relacionados à aversão a divulgação de prejuízos. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 6(1), 83-100.
- Diniz, M. M. (2020). Qualidade da informação contábil: um estudo das cooperativas de crédito brasileiras. <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18300>
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. D., & Chan, B. L. (2009). Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Ferreira, G. D., Carmo, C. H. S. do, Zanolla, E., & Moura, P. J. P. de. (2020). Qualidade da informação contábil: uma análise bibliométrica das pesquisas com cooperativas. *XX USP International Conference in Accounting*. São Paulo.
- Francis, B., Hasan, I., & Wu, Q. (2013). The Benefits of Conservative Accounting to Shareholders : Evidence from the Financial Crisis. *American Accounting Association*, 27(2).
- Gigler, F., Kanodia, C., Sapiro, H., & Venugopalan, R. (2009). Accounting Conservatism and the Efficiency of Debt Contracts. *Journal of Accounting Research*, 47(3), 767-797. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2009.00336.x>
- Givoly, D., & Hayn, C. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative? *Journal of accounting and economics*, 29(3), 287-320. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00024-0](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00024-0)
- Gonçalves, R. M. L., & Braga, M. J. (2008). Determinantes de risco de liquidez em cooperativas de crédito: uma abordagem a partir do modelo logit multinomial. *Revista de Administração Contemporânea*, 12(4), 1019-1041. <https://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552008000400007>
- Golçalves, T. J. de C., Silva, A. R. P., Pinho, C. M. D., & Januário, A. H. de A. (2020). No Brasil, Conservadorismo Contábil ainda é discutido? *Revista FSA*, 17(7), 89-113. <http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.7.5>
- Guo, J., Huang, P., & Zhang, Y. (2020). Accounting conservatism and corporate social responsibility. *Advances in accounting*, 51, 100501.

- LaFond, R., & Watts, R. L. (2008). The information role of conservatism. *Accounting Review*, 83(2), 447–478. <https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.2.447>
- Lara, J. M. G., Osma, B. G., & Penalva, F. (2014). Information consequences of accounting conservatism. *European Accounting Review*, 23(2), 173-198. <https://doi.org/10.1080/09638180.2014.882263>
- Levine, R. (2004). The corporate governance of banks: A concise discussion of concepts and evidence. *The World Bank*.
- Magalhães, R. S. (2010). Lucro e reputação: interações entre bancos e organizações sociais na construção das políticas socioambientais. *Doctoral Thesis*, Ciência Ambiental, University of São Paulo, São Paulo. doi:10.11606/T.90.2010.tde-19082011-201545
- Marques, L., Gonçalves, M., & Klann, R. C. (2018). Conservadorismo Contábil: Uma Comparação Entre Setores. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 9(3), 129–142. <https://doi.org/10.5380/rcc.v9i3.51123>
- Martins, O. S., Sousa, R. A. M. D., & Girão, L. F. D. A. P. (2021). Persistência dos dividendos e gerenciamento de resultados em mercados emergentes. *Revista Contabilidade & Finanças*.
- Nichols, D. C., Wahlen, J. M., & Wieland, M. M. (2009). Publicly traded versus privately held: implications for conditional conservatism in bank accounting. *Review of accounting studies*, 14(1), 88-122. <https://doi.org/10.1007/s11142-008-9082-3>
- Passos, L. C., & Coelho, A. C. (2019). Conservadorismo condicional em função de demanda e sinalização informacional no mercado brasileiro. *Revista Universo Contábil*, 15(1), 131-150.
- Pavão, Y. M. P., Dalfovo, M. S., Escobar, M. A. R., & Rossetto, C. R. (2012). A influência dos stakeholders no ambiente estratégico de uma cooperativa de crédito: efeitos da munificência. *Revista de Ciências da Administração*, 14(34), 24-38.
- Paulo, E., Antunes, M. T. P., & Formigoni, H. (2008). Conservadorismo contábil nas companhias abertas e fechadas brasileiras. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 48(3), 46-60.
- Queiroz, J., Rodrigues, A., Macedo, M., & Szuster, N. (2020). Análise dos efeitos dos instrumentos financeiros no conservadorismo contábil em bancos brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(44), 3-16. doi:<https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n44p3>
- Ramos, M. E. (2018). As cooperativas e os regimes do beneficiário efetivo. *Cooperativismo e economia social*, (40).
- Ribeiro, D. M., dos Reis, E. M., & da Cunha, J. V. A. (2016). Estrutura De Propriedade E Conservadorismo Condicional Em Instituições Bancárias No Brasil. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 8(3).
- Santana, A. G., & Klann, R. C. (2016). Conservadorismo Contábil e a adoção das IFRS: Evidências em empresas brasileiras familiares e não familiares. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 35(1), 35-53.
- Sousa, L. M., Castro, L. A., Viana Júnior, D. B. C., Domingos, S. R. M., & Ponte, V. M. R. (2018). Conservadorismo condicional e adoção das IFRS : uma análise nas empresas brasileiras de capital aberto. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(3), 21–35. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v37i3.35390>
- Sterzeck, G. (2011). Efeito da convergência contábil sobre o conservadorismo das instituições financeiras. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo.
- Wang, Z. R. (2009). Accounting conservatism.
- Watts, R. L. (2003). Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. *Accounting Horizons*, 17(3), 207–221.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory. <https://ssrn.com/abstract=928677>.
- William, WS, & Wei, S. (2006). Análise de séries temporais: métodos univariados e multivariados. EUA, Pearson Addison Wesley, Segunda edicion. Cap , 10 , 212-235.
- Zha, Y., Liang, N., Wu, M., & Bian, Y. (2016). Efficiency evaluation of banks in China: dynamic two-stage slacks-based measure approach. *Omega*, 60, 60-72. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.omega.2014.12.008>
- Zhang, J. (2008). The contracting benefits of accounting conservatism to lenders and borrowers. *Journal of accounting and economics*, 45(1), 27-54. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.06.002>.
- Zhao, G., Liang, S., & Wang, Y. (2014). China Journal of Accounting Studies Accounting conservatism, and bank loan contracts: Evidence from China. *CHINA Journal Of Accounting Studies*, 2(3), 200–227. <https://doi.org/10.1080/21697213.2014.945131>
- Zhong, Y., & Li, W. (2016). Accounting conservatism: a literature review. *Australian accounting review*, 27(2), 195-213. <https://doi.org/10.1111/auar.12107>

GESTÃO DE EQUIPES EM *HOME OFFICE* E SEUS PRINCIPAIS DESAFIOS: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA MEDHEART SAUDE

Gabrielly de Souza Corrêa
Laidiane de Sá Lopes
Thainá Santana Silva
Sirlei dos Reis Rodrigues Segatti

1 INTRODUÇÃO

A Revolução Industrial foi um marco na história, representando a substituição de métodos e técnicas de produção artesanal pela utilização de máquinas. Este novo formato exigia a alta concentração de operários dentro da Indústria, produzindo sob a supervisão de capitalistas. Porém, estes não possuíam controle fixo em relação à gestão de pessoas. Decisões eram tomadas a partir de suposições. Diante disso, perceberam que os métodos regulamentadores das relações trabalhistas precisavam ser aperfeiçoados (DUTRA, 2016).

A Teoria Clássica da Administração e a Teoria da Burocracia deram início ao processo de padronização da gestão de pessoas, que tinha como características principais o autoritarismo e o mecanicismo, por meio de uma forma piramidal. Desta maneira, os processos de Gestão de pessoas passaram por grandes modificações ao longo da história (CALDAS *et al.* 2015).

A chegada da tecnologia foi fundamental para que os métodos rígidos e inflexíveis fossem substituídos por outros mais inovadores, trazendo a realidade da organização de forma mais leve, capaz de se adaptar as necessidades de cada momento.

O *home office* pode ser entendido como a utilização de ferramentas de comunicação que possibilitam o trabalho e a comunicação a distância (ARAÚJO E BENTO, 2020). Segundo Fischer (2002), a gestão de pessoas é compreendida de acordo com a sua capacidade de organização para administrar e orientar os colaboradores. Com eles em *home office*, se faz necessário uma liderança com habilidades em trabalhos remotos, a fim de gerenciar e orientar a equipe, alinhando-a à cultura organizacional.

Com um mundo mais evoluído e moderno, as empresas foram compelidas a investir em seus colaboradores, a partir do entendimento que os resultados produzidos por eles seriam maiores que números. Através desse novo olhar, passaram a ver as pessoas como

seres dotados de inteligência, conhecimento e habilidades; além de grandes parceiros. Isso fez com que adquirissem vantagem competitiva.

Neste momento de transformação, evolução e concretização de planos organizacionais, o mundo se deparou com um evento atípico, que obrigou as Empresas a realizarem mudanças jamais imaginadas. Segundo dados da Organização Mundial de Saúde (OMS, 2019), a pandemia causada pelo novo coronavírus, Sars-Cov-2, cujo epicentro se deu na cidade de Wuhan, na China, em dezembro de 2019, e que rapidamente espalhou-se por todo o mundo, chegara no Brasil no dia 26 de fevereiro de 2020, quando foi registrado o primeiro caso em território nacional (BRASIL, 2020).

Desde então, o novo coronavírus impactou não apenas a saúde, mas o cenário como um todo, inclusive a economia e o mercado de trabalho. Diante disso, as empresas tiveram que se adequar aos diversos decretos elaborados pelas autoridades locais que exigiram o fechamento total ou parcial das consideradas atividades não essenciais (CFA, 2020).

Mesmo preterido pelas empresas mais tradicionais o *home office* se fortificou com o status de isolamento implementado pelas autoridades, sendo adotado como regime alternativo a fim de sustentar a continuidade das atividades empresariais em face ao restrito contato (CFA, 2020).

Diante desse contexto, o presente trabalho busca responder ao seguinte questionamento: Quais os principais desafios dos gestores da Empresa X para monitorar suas equipes, no contexto do *home office* durante a pandemia da Covid-19?

Para responder tal dúvida, define-se como objetivo geral analisar os principais desafios encontrados pelos gestores da MEDHEART SAUDE para monitorar suas equipes no contexto do *home office* durante a pandemia da Covid-19.

No tocante aos objetivos específicos, esta pesquisa se dedicará a investigar as vantagens e desvantagens do trabalho em *home office*, avaliar como acontece a interação dos gestores com as equipes em *home office*, e, por fim, identificar os mecanismos utilizados pelos gestores para monitorar o desempenho das equipes em *home office*.

Segundo Chiavenato (2012), para uma empresa ser bem-sucedida é necessário pensar em toda sua estrutura organizacional, e, especialmente, nas pessoas. Com isso, se faz necessário reorganizar os profissionais e olhar com mais atenção para eles, que representam o principal ativo da organização (SANTOS, 2004).

Sobre a gestão de pessoas, Chiavenato (2002) apontou que é um grande desafio abordá-las não apenas como um recurso organizacional, mas como seres humanos. Nesse sentido, Bolgar (2002) disse que a frequência e a presença de novos papéis inerentes a esta área será maior devido à grande competitividade e as pressões que levam a mudanças significativas nas organizações.

A pandemia da Covid-19 tem abalado as estruturas da sociedade contemporânea em todas as suas dimensões, trazendo à tona a necessidade de se discutir o assunto nos diversos âmbitos, inclusive no acadêmico. Visto que, além de ter sido um dos mais impactados por este surto, prepara futuros gestores para o mercado de trabalho. No entanto, compreender como as organizações estão expostas às variáveis do ambiente externo e os possíveis impactos destas no ambiente interno torna-se fundamental nesse contexto.

Diversos aspectos da crise causada pela Covid-19 influenciam as relações de trabalho e o seu próprio significado. Com o intuito de minimizar a propagação no Brasil, foi adotado o distanciamento social (CHU et al., 2020).

Dessa forma, a proposta apresentada por este estudo está atrelada a compreensão de que mudanças exigem superação de desafios. Os Gestores em sua grande maioria, ainda estão descobrindo a medida certa da distribuição de tarefas e alcance dos resultados na empresa.

Para Castells (2009), o ambiente capitalista informacional promove o distanciamento físico entre as pessoas. Isso faz com que os líderes busquem formas de adaptação que promovam aos colaboradores melhores condições de trabalho em *home office* minimizando a sensação de um modelo frio e solitário.

Quanto à metodologia utilizada, pode-se categorizar este trabalho como pesquisa descritiva de finalidade aplicada. A abordagem será qualitativa por meio da utilização de técnicas de pesquisa bibliográfica e de estudo de caso. Contudo, espera-se que o presente estudo estimule o surgimento de outras pesquisas sobre o referido tema e contribua para que os gestores desenvolvam técnicas eficientes para o acompanhamento de equipes em *home office*, sobretudo em tempos de pandemia.

Desse modo, a pesquisa está subdividida em cinco partes: sendo a introdução, fundamentação teórica, incluindo gestão de pessoas, evolução da gestão de pessoas, setor de recursos humanos na organização, *home office*, evolução tecnológica e internet, categorias de *home office*, vantagens e desvantagens do *home office*, o *home office* e a

covid-19, interação dos gestores com as equipes em *home office*, o gestor ideal para equipes em *home office*, motivando equipes de *home office*, utilização das mídias sociais, importância do *feedback* com equipes em *home office*, a metodologia com caracterização da pesquisa e descrição dos métodos adotados, os resultados da pesquisa e por final as considerações finais.

2 GESTÃO DE PESSOAS

A gestão de pessoas refere-se a um processo multifacetado, amplo e dinâmico, não havendo uma receita padrão para a sua execução. Porém esse processo exige que os colaboradores desempenhem as atividades com o foco nos valores que vão gerar para o público e para a sociedade (BERGUE, 2019).

O ambiente está em constante mutação nas suas diversas variáveis, impactando diretamente o desempenho organizacional e fazendo com que as empresas criem estratégias que ajudem a ordenar e alocar os seus recursos, a fim de corresponder às exigências impostas pelo novo cenário e manter a vantagem competitiva. Isso envolve a integração das metas, políticas e diversas ações a serem executadas (MINTZBERG; QUINN, 2001).

Compreende-se a partir desse pressuposto o quanto estratégica é a gestão de pessoas. Sua capacidade de adaptação a diferentes áreas de conhecimento contribui para o grandioso ganho de espaço percebido nas últimas décadas. Um exemplo é a própria área de Recursos Humanos, responsável por promover a efetividade no desempenho das pessoas, almejando tanto o crescimento individual quanto o coletivo (MARQUES, 2015).

2.1 Evolução da gestão de pessoas

Entender a evolução e os desafios da gestão de pessoas nas organizações é de suma importância para aqueles que fazem parte desse processo; pois trata-se de um progresso que vem ocorrendo há séculos, e abrange discussões em vários campos do conhecimento.

A transição do século XVIII para o século XIX apresentou-se como um divisor de águas para o surgimento da gestão de pessoas enquanto ciência, sendo um relevante fruto da 1ª Revolução Industrial. Tal processo deu origem ao motor a vapor, que logo se tornou o principal protagonista no aspecto social da época, ressignificando a realização do

trabalho, que até então se dava exclusivamente através da força humana ou animal (MAGALDI; NETO, 2018).

Magaldil e Neto (2018) apontaram ainda que o impacto desse movimento na sociedade foi espantoso, uma vez que houve um grandioso crescimento econômico, acarretando no surgimento de uma nova dinâmica social. Motivados pelos efeitos dessa transformação, empresários e empreendedores mudaram suas mentalidades e começaram a projetar novas fábricas que logo se transformariam em indústrias. Um dos pilares do novo pensamento organizacional foi à especialização do trabalho.

A partir daí surgiu à figura do trabalhador, que ocuparia o lugar central na sociedade. Essa rápida evolução da industrialização, promoveu o início da busca por um pensamento científico, cujo principal objetivo era aumentar a produtividade das fábricas. Começaram a despontar em todo o mundo, de maneira totalmente inédita e inovadora, novos métodos e modelos de gestão.

Com base em suas pesquisas e análises científicas, Frederick W. Taylor ponderou que as pessoas produziam menos do que a sua capacidade (CHIAVENATO, 2012). A partir daí, desenvolveram-se diversos estudos apresentando a importância da implantação de métodos baseados na organização racional do trabalho, com ênfase nas tarefas desenvolvidas pelo operário, especialmente na simplificação dos movimentos para a execução das tarefas. O quadro 1, abaixo, tipifica essa evolução.

Quadro 1 - Evolução da Gestão de Pessoas no Século XX

Etapas	Era Clássica 1900 – 1950	Era Neoclássica 1950 - 1990	Era da Informação 1990 - os dias atuais
Estrutura organizacional	Burocrática, piramidal, centralizada, rígida e inflexível. Desenho Mecanístico.	Mista, matriarcal. Ênfase na departamentalização por produtos/ serviços ou unidades estratégicas. Desenho Matriarcal.	Fluída, ágil e flexível. Totalmente descentralizada. Desenho orgânico.
Ambiente organizacional	Estático, previsível, poucas e gradativas mudanças. Poucos desafios ambientais.	Intensificação e aceleração das mudanças ambientais.	Mutável, imprevisível, turbulento, com grandes e intensas mudanças.
Pessoas	Pessoas como fatores, produção inertes e estáticos. Ênfase nas regras e controle rígidos para regular as pessoas.	Pessoas como recursos organizacionais que devem ser administrados. Ênfase nos objetivos organizacionais para dirigir as pessoas.	Pessoas como seres humanos proativos e inteligentes, que devem ser impulsionados. Ênfase na liberdade e no comportamento para modificar as pessoas.

Missão da Área	Vigilância, coerção, coação, punições, confinamento social das pessoas.	Atrair e manter os melhores funcionários.	Criar a melhor empresa e a melhor qualidade de trabalho.
Atividades principais	Admissão, demissão, controle de frequência, legislação trabalhista, disciplina, relações sindicais, ordem.	Recrutamento, seleção, administração de salários, benefícios, higiene e segurança, relações sindicais.	Como os gerentes e suas equipes podem escolher, treinar, liderar, motivar, avaliar e recompensar os seus participantes.
Administração de Pessoas	Relações Industriais.	Administração de Recursos Humanos.	Gestão de Pessoas.

Fonte: Adaptado de Chiavenato (2012).

Segundo Tose (2000), a Evolução da gestão de pessoas no Brasil se dividiu em cinco fases, que serão exemplificadas no quadro 2, conforme se expõe a seguir.

Quadro 2 - A Evolução da Gestão de Pessoas no Brasil

Fase Contábil	Fase Legal	Fase Tecnista	Fase Administrativa	Fase Estratégica
Os custos da organização são o foco de preocupação. Os trabalhadores eram vistos sob uma perspectiva contábil.	O chefe supervisionará as atividades, acompanhando os funcionários e observando as leis trabalhistas.	Seguindo o modelo americano de gestão de pessoas, o Brasil impulsiona o setor de RH ao status orgânico de gerência.	Marcada pelo movimento sindical chamado de "novo sindicalismo".	Fase atual, marcada pela inclusão dos primeiros programas de planejamento estratégico alinhado com o planejamento estratégico central das organizações

Fonte: TOSE (2000).

2.2 O Setor de Recursos Humanos na organização

A evolução dos processos colaborou para que a relação interpessoal entre os colaboradores se tornassem mais intensas, ocasionando no aumento das discordâncias entre si. Esta conexão humana passou a ser reconhecida em organizações maiores e complexas, fazendo com que os gestores estivessem cada vez mais atentos às relações de trabalho, compreendendo a associação entre as questões emocionais e o desempenho do colaborador.

Devido às constantes mudanças econômicas, tecnológicas e sociais, é de fundamental importância que as organizações estejam voltadas para a gestão de recursos humanos e que seu diferencial competitivo esteja nas pessoas e em seus recursos disponíveis (ÁVILA; STECA, 2015).

Ao falar de gestão de pessoas é impossível não citar o departamento de RH, responsável por toda a gestão, representando uma área fundamental para o sucesso de uma organização, por abastecer, aplicar, mensurar, monitorar e desenvolver novos talentos por meio de orientação e treinamento. Ou seja, envolve o processo de gestão desde a entrada até a saída do funcionário (ÁVILA; STECA, 2015).

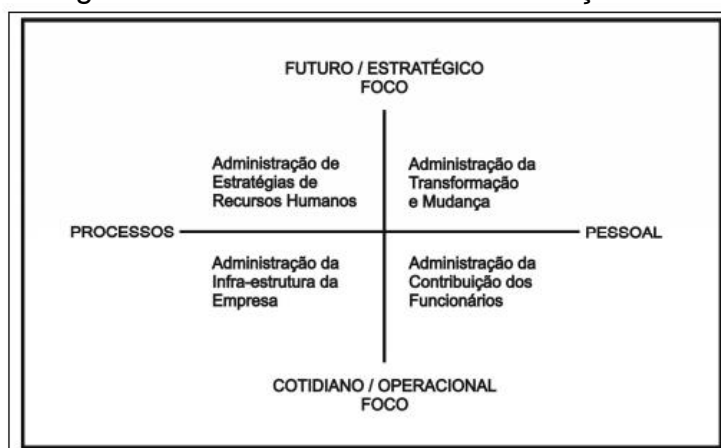
O departamento de Recursos Humanos enxerga as pessoas como recursos humanos vivos e eficientes, e não apenas como seres de produção (CHIAVENATO, 2012). Desta forma volta o seu olhar mais humano aos trabalhadores, vendo que além de manusearem máquinas, são pessoas dotadas de inteligência e criatividade.

Não foram poucos os acontecimentos da área de gestão de pessoas desde o início do século XX. Todavia, foi a partir de 1960 que começou a se falar em administração de recursos humanos, em decorrência do crescimento das organizações. Desta forma foram aparecendo novas oportunidades de trabalho e as empresas passaram a valorizar mais seus trabalhadores (MAGALDI; NETO, 2018).

Cumprе ressaltar que a Administração de Recursos Humanos originou-se no despontar do século XX, como resultado dos impactos causados pela Revolução Industrial e evoluindo com o passar dos anos. Atualmente, percebe-se nas empresas o respeito mútuo, os “times” de trabalho e a delegação de tarefas, como exemplos de sucesso promovidos por esse recurso. Neste contexto, é relevante ressaltar que a gestão de pessoas possui foco na valorização dos profissionais e do ser humano, enquanto o Recursos Humanos visa a técnica e o mecanicismo do profissional (SEGET, 2014).

A Figura 1 a seguir apresenta a visão de Ulrich (2003), que destaca que a função de RH deve assumir a multiplicidade de papéis operacionais e estratégicos.

Figura 1. Visão de Ulrich sobre a Função de RH.



Fonte: Ulrich (2003, p. 40)

Ulrich (2003) traz o modelo acima na Figura 1 dividido em dois eixos: um que parte do foco estratégico (longo prazo) ao foco operacional (dia a dia) e outro que parte das atividades de processo até as pessoas.

No cruzamento destes eixos se compõe os quatro papéis principais de RH: a administração de estratégias de RH, a administração da infraestrutura da empresa, a administração da contribuição dos funcionários e a administração da transformação e da mudança; desenvolvendo assim a metáfora de quatro papéis desempenhados por esses profissionais: parceiro estratégico, especialista administrativo, defensor dos empregados e agentes de mudança.

3. HOME OFFICE

Para Araújo e Bento (2002), o *home office* se caracteriza pelo uso de ferramentas de telecomunicações que possibilitam o trabalho e a comunicação à distância. O termo *telecommuting* foi desenvolvido pelo norte-americano Jack Nilles em seu artigo *The Telecommunications – Transportation Trade Off*, em 1996, sendo *communiting* uma palavra que significa ida e volta entre o domicílio e o trabalho. Da expressão *telecommuting* foi desenvolvida a terminologia teletrabalho. (ZERBINI, 2020; SAKUDA, 2005).

Dessa forma, o teletrabalho corresponde ao “uso de computadores e telecomunicações de forma a alterar o ambiente do trabalho”, possibilitando assim que tarefas rotineiras sejam realizadas remotamente, envolvendo seus diversos aspectos (econômico, social, cultural, organizacional, tecnológico, ambiental, legal e outros” e seus atores (organizações, indivíduos, governos, fornecedores de tecnologia, e outros) (LEUNG; ZHANG, 2017; SAKUDA, 2005).

3.1 Evolução tecnológica e internet

Becker (2019) pontuou que as mudanças da sociedade, sobretudo seu forte ritmo e atualizações tecnológicas constantes, exigem das organizações uma nova postura diante dos vários elementos que compõem este cenário em mutação.

Considerando-se as evoluções tecnológicas dos últimos anos, em especial a expansão da internet e o progresso da linguagem digital, a comunicação global sofreu um forte impacto. Salienta-se o papel decisivo desempenhado pelas tecnologias de informação e comunicação (TIC), que geraram, processaram e transmitiram informações

de forma instantânea, resultaram na redução de contatos presenciais em algumas atividades (ALVES, 2008).

O *home office* se difere de outras práticas trabalhistas realizadas distante do espaço físico da organização, caso do *coworking*, trabalhadores de rua (por aplicativos) ou “em domicílio” (BRIDI et al, 2020).

Taschetto e Froehich (2019) asseveraram que o *home office* é uma modalidade de trabalho flexível, decorrente das evoluções tecnológicas e apresentam um novo formato para o desenvolvimento do trabalho tanto para a empresa quanto para o trabalhador.

Entretanto, o *home office* não deve ser confundido com algumas modalidades de trabalho fabris desempenhados “em domicílio” por trabalhadores subcontratados por grandes corporações. No cenário que atual, trata-se de trabalho que emprega tecnologias da informação (TI) para ser realizado, cuja infraestrutura se baseia no uso de computadores, notebooks, tablets e smartphones conectados à internet (BRIDI et al, 2020).

Inferre-se, portanto, que as TIC alteraram a forma de compreensão das questões que envolvem tempo e espaço, uma vez que a internet tornou possível romper essas fronteiras e facilitou as relações, inclusive as decorrentes de trabalho (ALVES, 2008).

3.2 Categorias de *home office*

Rosefield e Alves (2011), identificaram pela combinação dessas variáveis seis categorias de teletrabalho:

Quadro 3 - Categorias de Teletrabalho

Trabalho em domicílio (<i>small office, home office, SOHO</i>).
Trabalho em escritórios satélites.
Telecentros ou <i>telecottages</i> (estabelecimentos próximos aos domicílios dos trabalhadores que oferecem postos de trabalho a uma ou mais organizações).
Trabalho móvel (fora do domicílio do trabalhador ou de seu centro principal de trabalho, como viagens de negócios e trabalhos de campo).
Empresas remotas.
Trabalho informal ou teletrabalho misto (de forma que o empregado trabalhe algumas horas fora da empresa).

Fonte: Rosenfield e Alves (2011)

Outras combinações podem ocorrer, não se traduzindo em mudança de contrato de trabalho (informal); como trabalhos alternados, em que é desenvolvido em domicílio e com o emprego de TICs; e na empresa, sem estas ferramentas. Nota-se que há a possibilidade também outras formas diferentes de contato, como e-mail, celular, entre outras.

Por conseguinte, conclui-se que o *home office* pode-se desenvolver de várias formas, assumindo uma diversidade de combinações.

3.3 Vantagens e desvantagens do *home office*

No tocante às vantagens do *home office*, há o entendimento popular de que apenas o empregado terá vantagens no uso do modelo, principalmente pela supressão da necessidade de deslocamento entre casa e empresa. Contudo, denota-se os benefícios também para os empregadores, que gozarão de redução de despesas vinculadas a espaços físicos, diminuição de licenças médicas, menor absenteísmo, melhoria da produtividade dos empregados, entre outros.

Entretanto, há que se observar também desafios decorrentes da implantação do *home office*, como: dificuldade do empregado em separar o trabalho e vida pessoal, dificuldade na avaliação do desempenho e controle das metas e resultados, definição do perfil do teletrabalhador, uma vez que não são todos os colaboradores que possuem perfil compatível com a modalidade.

Nesse sentido o quadro abaixo apresenta um levantamento feito por Filardi, Castro e Zanini (2020), que sintetiza as vantagens e desvantagens do modelo ao longo dos anos pela literatura do tema.

Quadro 4 - Vantagens de desvantagens para empregado e empregador do teletrabalho

Autores	Vantagens	Desvantagens
Soares (1995) Tremblay (2002)	Flexibilidade de horários; Melhoria da produtividade e qualidade do trabalho; Poder ficar próximo à família e Redução no tempo de deslocamento.	Conflito trabalho e vida familiar; Baixo desenvolvimento e motivação; falta treinamento específico; Isolamento social; Tecnologia falha, mais trabalho.
Pérez, Sanchez e Carnicer (2007)	Autonomia para organizar tarefas; Economia de custos e espaço; Empregado por conta própria; Flexibilidade de horários e nas relações de trabalho; Gerenciamento por objetivos; Liberdade; Melhoria da produtividade e qualidade do trabalho; menor absenteísmo e Oportunidade para deficientes.	Custos de equipamentos; Dificuldade de desenvolvimento, de motivação e organizacionais; Erros de seleção de tarefa; Isolamento profissional; Mudanças na estrut. organiz.; Percepção perda status e Problemas psicológicos.
Freitas (2008)	Concentração; Refeições em casa; Flexibilidade de horários; Maior interação com a família; menos interrupções; Privacidade; Redução de custos para a empresa e para o empregado; Redução no tempo de deslocamento; Segurança e Silêncio.	Aumento custo de água e luz; Dificuldade de controle; Distração com atividades domiciliares; Falta de infraestrutura; Isolamento profissional e social e Receio de má avaliação

Silva (2018)	Flexibilidade de horários; Melhoria da produtividade; menos exposição violência/stress em deslocamentos; Redução custos para a empresa e para o empregado.	Conflito trabalho e vida familiar; falta infraestrutura e supervisão; Isolamento profissional e cobrança
Boscatte (2010)	Melhor qualidade de vida; Melhoria produtividade; Menor absenteísmo e Redução de custo empregado.	
Gaspar, Bellini, Donaire et al. (2014) Nogueira e Patini (2012)	Autonomia para organizar tarefas; Flexibilidade de horários; Maior interação familiar; Melhor planejamento das atividades; Melhor qualidade e produtividade no trabalho; menos stress em deslocamentos e Redução de custos do empregado.	Dificuldade de controle e de avaliação de desempenho; Falta de infraestrutura e Isolamento profissional.
Costa (2013)	Autonomia para organizar tarefas e Flexibilidade de horários. Equilíbrio entre trabalho e vida pessoal; Flexibilidade de horários; Melhor qualidade de vida e Redução no tempo de deslocamento.	Conflito trabalho e vida familiar; Dificuldade desenvolvimento; falta supervisão; Isolamento social; Maior cobrança, montar estrutura em casa.
Mello, Santos, Shoit et al. (2014)	Melhor qualidade de vida; Melhoria da produtividade e qualidade do trabalho; Oportunidade para pessoas com deficiência e Redução de custos para a empresa.	
Hislop, Axtell, Collins et al. (2015)	Autonomia para organizar tarefas; Equilíbrio entre trabalho e vida pessoal e Flexibilidade de horários	Isolamento social.
Eom (2016)	Equilíbrio trabalho /vida pessoal; Melhor qualidade, produtiva. no trab.; Redução poluição/tempo deslocamento.	Isolamento profissional e social e não adequação ao teletrabalho.
Villarinho e Paschoal (2016)	Melhor qualidade de vida, produtividade; Menos interrupções, stress e tempo em deslocamentos.	Isolamento social e Tecnologia falha.
Aderaldo, Aderaldo e Lima (2017)	Amadurecimento profissional dos jovens	Precarização e descontrole da carga de trabalho

Fonte: Adaptado de Filardi, Castro e Zanini (2020)

A partir do quadro apresentado é possível verificar alguns pontos similares entre diferentes autores. No contexto organizacional, se referem as despesas de manutenção dos espaços físicos, flexibilização das relações trabalhistas são elencadas como vantagens da implantação do modelo, entretanto existe o desafio de controle e falta de infraestrutura e investimentos em treinamentos para os teletrabalhadores, ponto esse apontado como fragilidade ao tema.

No tocante aos empregados, as principais vantagens são a flexibilidade de horários, autonomia na rotina, melhoria da produtividade, maior interação familiar e eliminação do tempo de deslocamento entre casa e emprego. Contudo destaca-se algumas desvantagens como: conflito entre trabalho e vida privada, a transferência de custos da

empresa ao trabalhador, isolamento profissional e social, menor controle entre os horários de trabalho.

3.4 O *home office* e a Covid-19

O processo de desenvolvimento da modalidade *home office* já estava sendo aderido mesmo antes dos eventos pandêmicos ocasionados pela COVID-19. Porém, em muitas organizações brasileiras, essa transformação foi insuficiente para impactar a cultura organizacional, em especial as mais tradicionais (CFA, 2020).

Havia receio na utilização do *home office*, principalmente pela percepção equivocada de que traria uma sensação de falta de apoio, reconhecimento e incentivo aos empregados, associados ao baixo contato pessoal, de forma direta e diária, reduzindo assim a adesão a esta modalidade de trabalho no país (RAFALSKI, 2015). Em contrapartida esse receio foi substituído pela forte necessidade de mudança, que de forma ágil teve que ser introduzido pelas empresas dos mais variados setores a fim de buscar novos caminhos para concretização do planejamento estratégico já estabelecido, alterando assim as políticas, práticas de trabalho e procedimentos existentes (HAUBRICH; FROEHLICH, 2020).

Ao se deparar com a pandemia causada pela Covid-19, as empresas tiveram efetivamente que se adequarem ao *home office*. Para Trisotto (2020), no primeiro momento as pessoas se viram obrigadas a adequarem-se ao modelo *home office*, porém, ao longo dos meses esse modelo tornou-se aceito e visto como uma alternativa viável tanto para empregadores quanto para empregados, embora esse formato de trabalho não seja para todos.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) divulgou os dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), através do qual foi informado que em maio de 2020, 8,7 milhões de brasileiros estavam trabalhando no modelo *home office* por causa da pandemia (IBGE, 2020).

Com a regulamentação do *home office* pela Lei nº 13.467 de 2017 alterando a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, estabeleceu-se que “Considera-se teletrabalho a prestação de serviços preponderantemente fora das dependências do empregador, com a utilização de tecnologias de informação e de comunicação que, por sua natureza, não se constituam como trabalho externo” (Brasil, 2017). Após essa reforma muitos aspectos do trabalho a distância foram regulamentados, trazendo maior segurança jurídica às

empresas, de forma a elucidar as obrigações tanto dos empregadores quanto dos empregados.

Uma das obrigações dos empregados nesse contexto é continuar custeando as suas despesas domésticas como água, luz e telefone que já fazem parte de seu orçamento. O fato de estar trabalhando em *home office*, não lhes concedem o direito de ressarcimento integral de suas despesas domiciliares (BURÉGIO, 2017).

Com a instituição do estado de calamidade pública no país, ocasionados pela pandemia da COVID-19, promulgou-se as MPs 927 e 936 de 2020 e posteriormente a Lei nº 14.020 de 2020 abarcando o teletrabalho, trabalho remoto ou trabalho a distância aqueles que sofreram alterações de sua modalidade de trabalho pelos eventos da pandemia, com o objetivo de manutenção da saúde financeira das empresas, proporcionando ao empregador a inclusão de trabalho remoto neste período, como alternativa para o enfrentamento da crise e medida de combate as aglomerações (CFA, 2020).

Diante dos decretos promulgados houve uma flexibilização de alguns pontos a fim de trazer um maior detalhamento para essas novas questões, principalmente para empresas e empregados que se viram, rapidamente, alterando seu modo de trabalho.

No texto, o legislador abre basicamente, a possibilidade de o empregador instituir o modelo de trabalho a distância, durante esse período, independentemente da existência de acordos individuais ou coletivo dispensado o registro prévio da alteração no contrato individual de trabalho, desde que a notificação ao empregado seja feita com antecedência mínima de 48 horas (Brasil, 2020).

3.5 Interação dos Gestores com as Equipes em *Home Office*

O ser humano é único, tendo dentro de cada um, suas particularidades, isto é, a forma de se comportar, agir e pensar de maneira diferente dos demais, o que torna os relacionamentos interpessoais complexos, dentro de um contexto no qual as empresas estão inseridas. Diante de uma grande competitividade no ambiente organizacional, essas relações são mais agravantes e vão refletir de forma direta nos resultados e desempenhos das empresas e profissionais (SILVA, 2018).

As relações interpessoais estão presentes em todos os âmbitos da organização. Apesar da individualidade de cada pessoa, o trabalho em equipe é indispensável. A forma

como os colaboradores interagem entre si e com os clientes, é resultado do investimento da empresa, já que as pessoas são seu maior patrimônio (FONSECA et al., 2016).

Conforme aduziu Brondani (2010), as organizações têm valorizado cada vez mais os relacionamentos interpessoais, já que estão inseridas em um cenário no qual o mercado apresenta características antagônicas. Percebe-se que as pessoas contribuem significativamente para a obtenção da vantagem competitiva e que a produtividade e os resultados se devem ao bem-estar do colaborador no ambiente de trabalho.

No decorrer da evolução humana, as relações começaram a ganhar um papel fundamental na sociedade. Em um momento da história definido como pré-histórico, os homens começaram a interagir mais uns com os outros. Por questão de sobrevivência, se fez necessário à convivência que se deu por meio da caça e das divisões de tarefas. Dessa forma, os relacionamentos foram se tornando importantes para as sociedades, o que fez a interação humana ser uma variável interveniente (CHIAVENATO, 2012).

No que diz respeito a ter os objetivos alcançados pelas empresas, o ser humano se tornou um aliado, pois é visto como um capital por causa de suas aptidões e capacidades, que quando aprimoradas, se tornam valores para as organizações. Nesse sentido, o capital humano é um recurso que contribui para que elas tenham resultados (LOPES-RUIZ, 2009).

Diante de um cenário de pandemia por causa da Covid-19, as empresas precisaram se adequar ao modelo home-office, que fornece mais autonomia ao colaborador, redução de estresse e a participação de atividades em família, pois o horário de trabalho é bastante flexível. Para as empresas também traz benefícios, pois é mais econômico e podem conseguir extrair mais produtividade dos colaboradores.

Entretanto, uma desvantagem para essa modalidade é que há uma perda de interação entre colegas, além do desafio de conciliar a vida pessoal e profissional, separando um do outro dentro de um mesmo ambiente (ALMEIDA, BRASIL, NOGUEIRA, 2017).

O sistema de comunicação de um trabalho presencial e um teletrabalho é diferente, o que implica o uso de meios virtuais de comunicação de forma mais intensa, para que seja mantido o alinhamento da equipe e o bom gerenciamento dos projetos e pessoas (MACIEL, 2017). Desse modo, para que os propósitos definidos pela empresa e pelo colaborador sejam atendidos, o maior desafio é a comunicação entre todos os agentes envolvidos nos processos.

3.6 O gestor ideal para equipes em *home office*

O gestor exerce o papel de liderança. Partindo desse princípio, define-se o líder como sendo o responsável pela comunicação entre a alta gestão da organização e seus aliados, podendo influenciar de maneira positiva ou negativa os resultados organizacionais (ALMEIDA, 2019).

Logo, o gestor é essencial para o sucesso da empresa, fazendo a diferença em sua atuação (BESEN; TECCHIO; FIALHO, 2015). Dasgupta (2011) diz que o líder à distância, assim como o líder tradicional precisa ter os seguintes focos: visão, motivação, inspiração e confiança.

Filho (2018) afirma que o gestor em *home office* deve criar métodos diferentes daqueles tradicionalmente utilizados. É necessário remodelar a forma de gerir as pessoas, envolvendo-se prioritariamente com questões relacionadas ao desempenho individual do colaborador, ampliando a relação de confiabilidade entre líder e liderado. Este tipo de estratégia além de aproximar a equipe, minimiza os impactos negativos que podem vir a surgir com o distanciamento físico.

Para Angonese (2020) a gestão de uma equipe em *home office*, exige que a comunicação seja descentralizada e ao mesmo tempo centralizada. Uma maneira eficiente é utilizar o ambiente virtual tornando-o padrão, isto é, fazendo com que toda a rotina comunicacional se dê através do ambiente digital abrangendo os diversos níveis da empresa.

Diante dos conceitos apresentados acima, ainda não há uma definição clara de liderança em *home office*, entretanto conforme dito por Gainza (2011), o líder deve ter atributos e qualidades para ter uma boa liderança. São elas:

- a) Qualificação: ser capacitado tecnicamente;
- b) Capacidade de mando: tomar decisões corretas com emissão de ordens claras e precisas;
- c) Capacidade de comunicação: Não apenas comunicar-se claramente de forma escrita, mas como também saber escutar seus liderados;
- d) Honestidade e humildade: Ser humilde, sabendo escutar inclusive as críticas, pois isso é essencial para um bom líder.

Entende-se, no entanto, que a liderança é processo de interação entre o líder e seu liderado que envolve trocas sociais. Essas relações envolvem variáveis psicossociais que atuam de forma incisiva para manter ou facilitar exigências de trabalho e relações interpessoais (TAVARES; COSTA, 2015, p. 91).

3.7 Importância do *feedback* com equipes em *home office*

O *feedback* é o fator que vai determinar o ciclo da comunicação, pois influência de forma direta nos níveis de satisfação e de motivação no trabalho dos subordinados. Quanto maior for o *feedback*, o processo de comunicação tende a ser mais eficaz (BENÍTEZ, 2001).

Um bom relacionamento entre gestores e sua equipe só é construído quando o *feedback* é dado e recebido, criando uma compreensão mútua e um clima de relações humanas, além de controlar os objetivos pretendidos pela organização (TORQUATO, 1986).

Sendo assim, é uma das ferramentas importantes para a gestão no modelo *home office*. As reuniões semanais com a equipe precisam ultrapassar as rotinas de trabalho, isto é, o gestor precisa ter reuniões com a equipe e conversas individuais com cada colaborador em um período específico, para que essa ferramenta de gestão seja utilizada no trabalho remoto (HIPÓLITO, 2020).

De acordo com Moscovici (2003), para o *feedback* ser útil é necessário ser realizado da seguinte forma conforme descrito no quadro 5:

Quadro 5 - Como deve ser o *feedback*

Feedback	Conceito
1.Descritivo	Relatar um fato, sem julgamentos.
2.Específico	Indicar de maneira específica qual o comportamento que deve ser observado.
3.Compatível	Compatível com as necessidades de quem comunica e quem recebe.
4.Dirigido	Ser pontuado os comportamentos que podem ser mudados pelo receptor.
5.Solicitado	O receptor precisa fazer perguntas que possam ser respondidas por outros observadores.
6.Oportuno	Dar o <i>feedback</i> de forma mais imediata possível quando ocorre um comportamento que pode ser modificado.
7.Esclarecido	Para que o receptor entenda de forma correta o que está sendo dito pelo gestor.

Fonte: Moscovici (2003).

A utilização do *feedback* é uma das alternativas encontradas para fortalecer a interação entre a equipe e os gestores. Entretanto, como é dito por Moscovici (2003).

Existem pessoas que não estão preparadas psicologicamente para recebê-lo ou não sente sua necessidade ou desejo. Assim, para ultrapassar essa barreira, é sugerido pelo autor: “Relação de confiança entre o gestor e seu liderado; Sabedoria para ouvir e receber o *feedback*; Dar *feedback* de forma que não tenha conotações emocionais intensas; Conhecimento do *feedback* como um processo de exame conjunto”.

A importância do *feedback* é perceptível para as organizações visto que proporciona a correção dos erros e permite que o indivíduo prossiga nos acertos (MOSCOVICI, 2003).

4. METODOLOGIA

Foram selecionados trinta e dois artigos sobre o tema e selecionados os 8 melhores para utilização dentro trabalho. Em continuação, a busca de livros de autores renomados também foi necessária.

4.1 Caracterização da pesquisa

No espectro da pesquisa qualitativa, será realizado um estudo de caso. Esse procedimento utilizado vai permitir uma investigação mais profunda de características e aspectos constitutivos da empresa (GOODE; HATT, 1975). Com esse método proposto será possível analisar as múltiplas ocorrências de um mesmo fenômeno, em vários casos (OLIVEIRA, 2002). Em geral, por meio dessa técnica, questões do tipo "porque ou "como" serão colocadas em questão, visto que o foco está em fenômenos atuais inseridos no contexto da vida real, como é o cenário das organizações em meio à pandemia da Covid-19 (YIN, 2005).

A empresa escolhida como objeto de estudo deste presente artigo foi a Empresa Medheart Saúde, que se trata de uma das mais importantes e respeitadas empresas de atenção à saúde extra-hospitalar, oferecendo várias soluções às operadoras de saúde, tentando conscientizá-las da necessidade de monitorar seus pacientes crônicos de alto custo, evitando desperdícios e o uso desordenado da rede de prestadores. Vendo sua importância e crescente atuação no mercado se trouxe ao estudo a necessidade de conhecer como a empresa tem se modificado com a pandemia, as mudanças no setor de gestão de pessoas. A presente pesquisa visa abordar dois gestores de suas respectivas áreas sendo identificadas como gestora A e gestora B, trazendo as dificuldades e as

aprendizagens que tiveram no momento de pandemia e se vendo em um momento de reformulação na escala de trabalho, alguns presenciais e outros em *home office*.

No que diz respeito à finalidade, a pesquisa será aplicada, por possibilitar a sua aplicação prática na resolução de problemas específicos relacionados à gestão das empresas no monitoramento dos colaboradores no modelo de trabalho *home office* no cenário pandêmico (MENDONÇA; ROCHA; NUNES, 2008).

Quanto ao objetivo, a pesquisa será descritiva, pois vai procurar descrever com precisão os fatos e fenômenos da realidade em estudo (TRIVIÑOS, 1987). Através desses estudos, vai ser possível estabelecer relações entre as variáveis, confrontar as hipóteses para conseguir obter respostas. Dessa forma, descrever um fenômeno com detalhes, vai permitir abranger uma situação, ou um grupo, assim como poder desvendar a relação entre os eventos (SELLTIZ, 1965).

Quadro 6 - Quadro resumo da metodologia

QUANTO À FINALIDADE
Aplicada: Aplicada, por se tratar de estudo de caso na Empresa Medheart Saúde.
QUANTO AO OBJETIVO
Descritivo: Através da observação, registros e descrição de determinados fatos
QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA
Qualitativa: compreensão das causas de um determinado fenômeno. Estudo aprofundado de um ou mais objetos
QUANTO ÀS TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS
Estudo de caso: Descreve de maneira clara a realidade do cenário onde os fatos estão sendo investigados

Fonte: elaborado pelas autoras a partir de Mendonça, Rocha e Nunes (2008)

4.2 Coleta de dados

A técnica utilizada na coleta de dados foi estudo de caso de caráter descritivo através de uma abordagem qualitativa por meio de entrevistas com gestores da empresa em estudo, a fim de buscar informações do entrevistando sobre determinado assunto.

Tal abordagem é fundamental, uma vez que possibilita a compreensão dos desafios dos gestores da Empresa Medheart Saúde durante a pandemia, principalmente em monitorar as equipes no contexto de *home office* (MARCONI; LAKATOS, 2010).

A realização da pesquisa obedeceu a algumas restrições em sua organização e seu planejamento. Em sua composição, são descritas três etapas que sucedeu:

Etapa I: elaboração da entrevista – nesta etapa foi construída o roteiro de entrevista com dezessete perguntas, abertas e fechadas. Este roteiro foi planejado para abordar os objetivos específicos descritas no referencial, sendo elaborado em aproximadamente cinco dias e está localizado no “Apêndice A”.

Etapa II: agendamento – as entrevistas foram agendadas de acordo com a disponibilidade das gestoras. Foi possível agendar com as duas gestoras no mesmo dia, seguindo a seguinte ordem: Gestora B no dia 22 de Setembro de 2021 às 14:00hrs e logo em seguida com a Gestora A.

Etapa III: aplicação da entrevista – esta etapa abrange a aplicação das entrevistas, a Gestora B que abrange cargo de liderança e a Gestora B que abrange ao cargo de Supervisora da Filial. Sendo estas realizadas presencialmente na empresa.

Importante ressaltar que as perguntas foram elaboradas pelas autoras deste trabalho sendo tudo pensado para atender aos objetivos estabelecidos anteriormente.

5. DISCUSSÃO, ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste subcapítulo serão apresentados os resultados da pesquisa que buscaram responder ao problema da pesquisa, objetivo geral e os objetivos específicos. Os dados do item 4.1 foram coletados no roteiro de entrevista realizadas com duas gestoras da filial Medheart Saúde, nome fictício para preservar a identidade da empresa entrevistada.

5.1 Estudo de caso - Medheart Saúde

Medheart Saúde é um nome fictício, adotado para preservar e manter em sigilo o nome real da empresa entrevistada. Para todos os efeitos, sempre que se fizer necessário a referência à empresa estudada, será empregado a denominação Medheart Saúde.

A Medheart Saúde é uma das mais importantes e respeitadas empresas de atenção à saúde extra-hospitalar, oferecendo várias soluções às operadoras de saúde, tentando conscientizá-las da necessidade de monitorar seus pacientes crônicos de alto custo, evitando desperdícios e o uso desordenado da rede de prestadores. Atualmente a Empresa Medheart Saúde possui 8 filiais pelo Brasil, em Goiás a filial está em Goiânia, tendo como atuação nos interiores ao redor da região e na capital.

A Medheart Saúde trabalha de forma integrada e participando nos resultados assistenciais. Isso traz benefícios para todos, em especial ao paciente, que deve estar no centro do cuidado. A empresa possui programas de Internação Domiciliar, Assistência

Domiciliar, Gerenciamento de Casos Crônicos, Intervenção Específica dentre outros. Tem como equipe médicos especializados e altamente capacitados, enfermeiros, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, toda parte de equipe multidisciplinar.

Ademais, salienta-se que a Medheart Saúde possui como missão desenvolver e implementar soluções de atenção à saúde, proporcionando ao paciente e a família melhor qualidade de vida.

5.2 Análise dos Dados

A partir de março de 2020, a Medheart Saúde adentrou ao modelo de *home office* em função da determinação legal do governo de isolamento social e conseqüentemente a diminuição de quadro de funcionários nas áreas, mantendo o distanciamento físico necessário. Sendo assim realizado escalas de *home office* entre os colaboradores.

Foi realizado com as gestoras o roteiro de entrevista semiestruturado, onde realizou-se perguntas do tema que respondessem ao objetivo geral e os objetivos específicos. A entrevista foi realizada na própria empresa, foi autorizado pela empresa a gravação das entrevistas.

Considerando as respostas obtidas através da entrevista aplicada, percebe-se que ambas as gestoras destacaram vantagens em comum quanto a utilização de sistema de *home office* por parte dos colaboradores sendo a principal a qualidade de vida proporcionada devido a eliminação do deslocamento casa/trabalho, reduzindo assim o stress diário que por muitas vezes é causa de cansaço antes mesmo do início de suas atividades na empresa, conforme ilustrado por Costa (2013).

Foi destacado pelas entrevistadas como uma das vantagens a economia por parte da empresa em despesas com energia, água e equipamentos, nesse sentido as respostas corroboram os estudos de Silva (2018) e Mello, Santos e Shoiti (2014).

Em contrapartida, as gestoras trazem como desvantagens: a dificuldade que os colaboradores encontraram na adequação a essa modalidade de trabalho, dificuldade de controle do cumprimento da carga horária e falta de foco nas tarefas diárias. Dessa maneira indo ao encontro dos estudos de Eom (2016) e Freitas (2018), que identificaram pontos negativos quanto ao menor comprometimento do colaborador quando suas atividades são realizadas inteiramente em casa, ou da vontade de realizar atividades

peçoais em detrimento das profissionais. Aspecto esse que deve ser considerado na implantação do sistema de trabalho em *home office*.

Dessa maneira, as desvantagens arguidas pelas entrevistadas são consoantes às apresentadas nos estudos de Eom (2016) e Freitas (2018), que identificaram pontos negativos quanto ao menor comprometimento do colaborador quando suas atividades são realizadas inteiramente em casa, ou da vontade de realizar atividades pessoais em detrimento das profissionais. Aspecto esse que deve ser considerado na implantação do sistema de trabalho em *home office*.

A gestora A destacou a dificuldade de estar em *home office* devido as particularidades de seu cargo, isso pode estar relacionado a falta de prática em administrar pessoas nesse modelo de trabalho, visto que no caso foi tratado como uma medida de contingência as normas emitidas pelo Ministério da Saúde por ocasião da pandemia do Covid-19, não tendo de início os treinamentos adequados ou suficientes para início dos trabalhos, fato esse diretamente relacionado a sua fala quanto as dificuldades encontradas pelos colaboradores no dia-a-dia na execução de suas atividades.

Desse modo, foi importante as medidas adotadas pela empresa Medheart Saúde no processo de construção do modelo de trabalho, que aos poucos foi sendo absorvido por toda a cadeia de trabalho, com o uso das seguintes ferramentas: e-mails com informações transmitindo orientações da postura do colaborador na execução de suas atividades “Fique sabendo” e orientações nas redes sociais.

Outro ponto importante destacado pela gestora B é o desafio na identificação do perfil adequado para os colaboradores que estarão em *home office*, visto que conforme o estudo de Pérez, Sanchez e Carnicer (2007) nem todos os colaboradores têm perfil compatível com essa modalidade de trabalho.

O quadro 07 apresenta sintetiza as vantagens e desvantagens apresentadas acima e identificadas pelas gestoras.

Quadro 07 – Vantagens de Desvantagens apresentadas pelas gestoras

Entrevistadas	Vantagens	Desvantagens
Gestor A	(I) Economia para empresa, (II) Economia para o Colaborador não precisar se deslocar da sua casa até o ambiente de trabalho, (III) Qualidade de vida para os colaboradores.	(I) Dificuldade pelo gestor em estar em <i>home office</i> devido as particularidades do seu cargo; (II) Despesas com aquisição de equipamentos para os empregados em <i>home office</i> ; (III) Diminuição da produtividade,

		(IV) Falta de percepção (entendimentos) dos colaboradores do que se trata o <i>home office</i> ; (V) Falta de conciliação dos horários dos afazeres pessoais e profissionais; (VI) Excesso de carga horária na execução das atividades
Gestor B	(I) Economia para empresa (redução na energia), economia para o colaborador, não se deslocar, (II) Qualidade de vida para o colaborador com a eliminação do deslocamento casa/trabalho;	(I) Diminuição da produtividade, (II) Nem todos os colaboradores têm perfil para trabalhar em <i>home office</i> ;

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

Conforme (Fazenda, 2019), para uma empresa que está no modelo de trabalho em *home office* é fundamental a utilização de mídias sociais, pois elas promovem maior interação entre gestores e sua equipe. No que diz respeito à comunicação dos gestores com as equipes no contexto de *home office*, o quadro 9 apresenta os seguintes instrumentos utilizados pela gestão para se comunicar com os colaboradores conforme relatado pelas entrevistadas.

Quadro 08 – Instrumentos de comunicação

Instrumentos de comunicação
Linha de telefone: por meio de ramais com utilização de <i>headsets</i>
<i>Helpdesk</i> : rede de comunicação interna da empresa dos gestores com as equipes
E-mail: ferramenta de envio e recebimento de mensagens
<i>Spark</i> : software utilização para comunicação instantânea em um ambiente de rede
Instagram: rede social utilizada pela empresa para divulgação de informações
Fique sabendo: forma de comunicação utilizada pela empresa para dar orientações gerais para equipe sobre as rotinas diárias do trabalho em <i>home office</i> . (Divulgação por e-mail e WhatsApp)
WhatsApp: comunicação por meio de mensagens com cada colaborador

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

Angonese (2020) asseverou que a gestão de uma equipe em *home office* exige que a comunicação seja descentralizada e ao mesmo tempo centralizada. Uma maneira eficiente é utilizar o ambiente virtual tornando-o padrão, isto é, fazendo com que toda a rotina comunicacional se dê através do ambiente digital abrangendo os diversos níveis da empresa.

O sistema de comunicação de um trabalho presencial e um teletrabalho é diferente, o que implica o uso de meios virtuais de comunicação de forma mais intensa, para que

seja mantido o alinhamento da equipe e o bom gerenciamento dos projetos e pessoas (MACIEL, 2017).

A próxima questão foi a respeito da comunicação na empresa. Conforme mostrado no quadro 9, ambas as entrevistadas responderam se houve algum tipo de ruptura ou se a comunicação foi eficaz.

Quadro 9 – Ruptura ou eficácia na comunicação

Profissionais	Respostas
Gestora A	Teve dificuldades no início por ser uma nova forma de trabalho nunca experimentada antes, mas logo esse problema foi solucionado porque houve adaptação por parte da equipe.
Gestora B	Infelizmente houve ruptura na comunicação pois a autonomia que o colaborador tinha duas rotinas de trabalho em domicílio o permitia até mesmo fazer suas atividades diárias de casa, como se deslocar até o supermercado, impedindo que a comunicação acontecesse na hora com o gestor, em casos de urgência.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

A ruptura na comunicação, como mencionado pela Gestora B, acontece porque o ambiente digital requer que ambos (gestor e equipe) estejam logados.

O conflito do trabalho e a vida familiar, a distração com atividades domiciliares e a não adequação, são uma das desvantagens encontradas no modelo de trabalho *home office* (SOARES, 1995; TREMBLAY, 2002; COSTA, 2013; EOM, 2016; SILVA, 2018).

O assunto do próximo tópico é sobre o *feedback*. No quadro 10, as gestoras descrevem qual é a frequência da prática do *feedback* com os colaboradores em *home office*.

Quadro 10 – Frequência da prática do *feedback* com a equipe

Profissionais	Respostas
Gestora A	O <i>feedback</i> é feito semanalmente através de reuniões para alinhar os processos, verificar pendências e checar como o trabalho está sendo realizado.
Gestora B	Não tem uma rotina fixa de <i>feedback</i> . As fragilidades da equipe são tratadas rotineiramente conforme a necessidade e pontualmente com quem fosse necessário.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

A importância do *feedback* é perceptível para as organizações visto que proporciona a correção dos erros e permite que o indivíduo prossiga nos acertos (MOSCOVICI, 2003). Uma das formas para que o *feedback* seja útil é relatando um fato, sem julgamentos e

pontuando os comportamentos que podem ser mudados pelo receptor (MOSCOVICI, 2003).

No que diz respeito ao relacionamento interpessoal entre gestor e os seus liderados, as entrevistadas responderam se houve alterações ou se não houveram mudanças em meio ao contexto *home office*, conforme apresenta o quadro 11.

Quadro 11 – Relacionamento interpessoal entre gestor e os seus liderados

Profissionais	Respostas
Gestora A	Não houve alterações.
Gestora B	Não teve alteração no relacionamento interpessoal entre gestor e os liderados.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

As relações interpessoais estão presentes em todos os âmbitos da organização. Apesar da individualidade de cada pessoa, o trabalho em equipe se faz necessário. A forma como os colaboradores interagem entre si e com os clientes, é resultado do investimento da empresa, já que as pessoas são seu maior patrimônio (FONSECA et al., 2016). Dessa forma, ambas as entrevistadas afirmaram que não houve alterações no relacionamento interpessoal entre o gestor e os seus liderados.

Conforme é apresentado no quadro 12, as entrevistadas opinam sobre a eficácia da liderança em meio ao modelo *home office*.

Quadro 12 – Eficácia da liderança no modelo *home office*

Profissionais	Respostas
Gestora A	A gestora A complementa que presencialmente ela acredita que o trabalho é mais produtivo.
Gestora B	Gestora B não gosta particularmente de liderar em meio ao contexto <i>home office</i> porque preferem o contato físico e a proximidade com o colaborador.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

Considerando as respostas das gestoras quando questionadas sobre a eficácia da sua liderança a gestora B menciona que apesar de não gostar de liderar em meio ao *home office*, os protocolos exigidos pela empresa eram seguidos normalmente juntamente com o cumprimento das agendas. Conforme disse Brondani (2010), as organizações têm valorizado cada vez mais os relacionamentos interpessoais, já que estão inseridas em um cenário no qual o mercado apresenta características antagônicas.

Percebe-se que as pessoas contribuem significativamente para a obtenção da vantagem competitiva e que a produtividade e os resultados se devem ao bem-estar do colaborador no ambiente de trabalho. Portanto, a liderança é um processo de interação

entre o líder e seu liderado que envolve trocas sociais. Essas relações envolvem variáveis psicossociais que atuam de forma incisiva para manter ou facilitar exigências de trabalho e relações interpessoais (TAVARES; COSTA, 2015, p. 91).

Ao adentrar-se nos mecanismos utilizados pelos gestores no acompanhamento do desempenho de sua equipe percebe-se que ambos gestores identificaram que mesmo remotamente foi possível realizar reuniões remotas com seus liderados, em casos pontuais que não houve adequação e retorno na entrega de trabalho houve uma adequação para possível retorno do colaborador.

O quadro 13 abordará o posicionamento das gestoras quanto às reuniões com sua equipe em modelo *home office*:

Quadro 13 – Reuniões com as equipes em *home office*

Profissionais	Respostas
Gestora A	Em casos pontuais que não houve adequação e retorno na entrega de trabalho houve uma adequação para possível retorno do colaborador.
Gestora B	Identificou que mesmo remotamente foi possível realizar reuniões remotas com seus liderados.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

A gestora B pontua que foi de grande diferencial as mídias sociais para otimização da distância, onde conseguem de forma efetiva a comunicação e informar a equipe sobre as demandas.

Como cita Jue, Marr e Kassotakis (2011), a utilização das mídias sociais é fundamental nas empresas. Pois, líderes do mundo todo devem enxergá-las como uma estratégia para melhorar o desempenho organizacional e criar equipes cheias de energias, através do cultivo de uma atmosfera positiva”

Quadro 14 – Existência de suporte necessário aos colaboradores

Profissionais	Respostas
Gestora A	Gestora A reafirma todo o amparo e apoio da empresa para com os colaboradores em <i>home office</i> , onde se fez o levantamento das necessidades de aparelho a ser usado em casa.
Gestora B	Gestora B menciona que embora tenha sido uma rotina nova a ser aderida, todos os colaboradores tiveram suporte da matriz, assim como de seus gestores imediato, liberação de acesso em domicílio, tendo todo suporte da TI

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

Quando perguntado sobre o suporte oferecido aos colaboradores e a supervisão das atividades realizadas, a gestora B mencionou que embora tenha sido uma rotina nova a ser aderida, todos os colaboradores tiveram suporte da matriz, com a liberação de acesso em domicílio e o suporte de T.I., bem como de seus gestores de imediato.

Nesse prisma, reafirma-se o papel decisivo representado pelas tecnologias de informação e comunicação (TIC), gerando, processando e transmitindo informações de forma instantânea de modo a impactar a necessidade de mobilidade tendo como resultado menor necessidade de contatos presenciais em algumas atividades, conforme acompanhado por (ALVES, 2008).

Harmônico foi o entendimento emitido pela Gestora A, ao reafirmar todo o amparo e apoio da empresa para com os colaboradores em *home office*, onde se fez o levantamento das necessidades de aparelho a ser usado em casa.

Um bom relacionamento entre gestores e sua equipe só é construído quando o *feedback* é dado e recebido, criando uma compreensão mútua e um clima de relações humanas, além de controlar os objetivos pretendidos pela organização (TORQUATO, 1986). As reuniões semanais com a equipe precisam ultrapassar as rotinas de trabalho, isto é, o gestor precisa ter reuniões com a equipe e conversas individuais com cada colaborador em um período específico, para que essa ferramenta de gestão seja utilizada no trabalho remoto (HIPÓLITO, 2020).

Conforme é apresentado no quadro 16, as entrevistadas opinam sobre a supervisão das atividades em meio ao modelo *home office*.

Quadro 15 – Como é feito o supervisionamento do trabalho dos liderados

Profissionais	Respostas
Gestora A	Relata que é enviado relatório das atividades realizadas, é analisado se as demandas esperadas pela área estão sendo concluídas em tempo hábil.
Gestora B	Com a adaptação e implantação de reuniões pelo zoom possibilitou reuniões semanais ou diárias com a equipe quando necessário.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

Filho (2018) afirma que o gestor em *home office* deve criar métodos diferentes daqueles tradicionalmente utilizados. É necessário remodelar a forma de gerir as pessoas, envolvendo-se prioritariamente com questões relacionadas ao desempenho individual do colaborador, ampliando a relação de confiabilidade entre líder e liderado. Este tipo de

estratégia além de aproximar a equipe, minimiza os impactos negativos que podem vir a surgir com o distanciamento físico.

Ao adentrar sobre a motivação da equipe, segue quadro 16.

Quadro 16 – Motivação da equipe no contexto do *home office*

Profissionais	Respostas
Gestora A Gestora B	A motivação é contínua, tem vários treinamentos mensais, houve época que foram suspensos presenciais, mas foi possível dar continuidade remoto. Tendo ainda consultoria de gestão onde a gerente identifica gestores no âmbito estratégico e solicita o acompanhamento com o colaborador mesmo q remoto

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados dessa pesquisa (2021).

No decorrer da evolução humana, as relações começaram a ganhar um papel fundamental na sociedade. Em um momento da história definido como pré-histórico, os homens começaram a interagir mais uns com os outros. Por questão de sobrevivência, se fez necessário à convivência que se deu por meio da caça e das divisões de tarefas. Dessa forma, os relacionamentos foram se tornando importantes para as sociedades, o que fez a interação humana ser uma variável interveniente (CHIAVENATO, 2012).

6. CONCLUSÃO

Foi possível, portanto, responder ao problema de pesquisa bem como ao objetivo geral, uma vez que foi feita a análise dos principais desafios encontrados pelos gestores da Empresa Medheart Saúde para monitorar suas equipes em *home office* durante a pandemia da Covid-19. Os principais desafios que estão especificados no capítulo anterior foram à adaptação da equipe para esse modelo de trabalho, o controle da produtividade e das entregas, comunicação clara e objetiva por meio dos instrumentos de comunicação, liderar sem contato físico e próximo com o colaborador e conciliar horários dos afazeres pessoais e profissionais.

A presente pesquisa permitiu compreender como a Empresa Medheart Saúde (nome fictício para preservar a identidade da empresa) foi capaz de gerir a sua equipe no modelo *home office*, em meio ao contexto da pandemia da Covid-19, diante dos desafios que essa modalidade de trabalho trouxe para a organização. A partir do que foi desenvolvido, nota-se que liderar pessoas à distância, manter uma equipe comprometida e com alto desempenho é de suma importância para que a organização consiga atingir os seus objetivos.

Com relação aos objetivos específicos, todos foram alcançados. Por meio dos dados obtidos, foi possível identificar quais foram as vantagens e as desvantagens do trabalho em *home office*. Tais vantagens identificadas foram econômicas (para a empresa e para o colaborador) e as mudanças na qualidade de vida de toda a equipe. As desvantagens encontradas pela empresa em resumo foram em relação as despesas com aquisição de equipamentos que possibilitou o trabalho em *home office*, a alteração da produtividade do colaborador e as dificuldades de adaptação a esse modelo de trabalho, tanto para a equipe como para os gestores.

Outro objetivo alcançado foi a avaliação da interação dos gestores e as equipes em *home office* que acontece por meio de instrumentos de comunicação, como o Fique Sabendo, *Helpdesk*, Instagram, WhatsApp, *Spark*, E-mail e Linha de telefone, além de *feedbacks* realizados pelos gestores para tratar as fragilidades de toda a equipe.

O último objetivo específico foi de identificar os mecanismos utilizados pelos gestores para monitorar o desempenho das equipes em *home office*, o qual também foi alcançado, identificando-se os seguintes mecanismos: envio de relatórios de atividades realizadas no e-mail pelos colaboradores para sua liderança e as reuniões diárias e semanais com toda a equipe para monitorar o desempenho dos liderados, por meio de uma análise para identificar como as demandas exigidas estão sendo concluídas e se estão sendo realizadas dentro do prazo.

Por se tratar de um momento de mudança tão específico como foi a pandemia do COVID tem-se como sugestões para futuras pesquisas: planejamento de coleta de dados, entrevistas e ferramentas que possam contribuir com a análise de resultados, que a dissertação traga novas pesquisas e desafios, novas visões sobre o modelo de trabalho em *home office*, assim como o aprimoramento deste modelo de contratação. Buscando ponderar as melhoras e os desafios deste modelo, trazendo com si o aperfeiçoamento pessoal e profissional como gestor e liderados.

Como limitação, identificou-se a necessidade de artigos científicos assim como autores mais recentes que abordassem o tema trabalhado, podendo assim trazer ao presente estudo mais detalhamento e riqueza na coleta de dados, permitindo-se ter um olhar mais ainda criterioso nas entrevistas, tendo abordagens mais efetivas e trazendo maior conhecimento acerca do tema.

Como contribuição, finalmente, espera-se que este trabalho possa proporcionar novas discussões sobre esse tema no mundo acadêmico, espera-se ainda que essa pesquisa sirva para estimular novos gestores a aplicação da metodologia estudada.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Fabiane Domingues de Magalhães de. As relações de trabalho na modalidade *home office* em empresas de bens de consumo. São Paulo, 2019.
- ALVES, Daniela Alves de. Gestão, produção e experiência do tempo no teletrabalho. Tese de Doutorado em Sociologia – Programa de Pós-Graduação em Sociologia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.
- ANGONESE, R. M. Como fazer a gestão do trabalho remoto (*home office*). SEBRAE, 2020.
- ARASAKI, Paula H. Kaneoya. O Uso de Mídia Social Corporativa para Inteligência Colaborativa: Um Estudo de Caso. Dissertação, 2016.
- ARAÚJO, E. Rodrigues; BENTO, S. Coelho. Teletrabalho e aprendizagem: contributos para uma problematização. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- ARAÚJO, Rafaela A. V. de. Abordagem qualitativa na pesquisa em administração: um olhar segundo a pragmática da linguagem. Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade, 2013.
- ÁVILA, Lucas Veiga; PEIXOTO, Jaime. Gestão De Pessoas. Santa Maria-RS: 2015.
- BECKER, Jaqueline. *Mobile learning* como suporte de uma modalidade híbrida na educação corporativa. 2019. Dissertação de Mestrado em Educação e Novas Tecnologias. Centro Universitário Internacional – UNINTER. Disponível em: <https://repositorio.uninter.com/handle/1/449>. Acesso em: 04 mai. 2021.
- BERGUE, S. T. Gestão de pessoas: liderança e competências para o setor público. Brasília: Enap, 2019.
- BRADLEY, A. J.; MCDONALD, M. P. Mídias sociais na organização: como liderar implementando mídias sociais e maximizar os valores de seus clientes e funcionários. São Paulo: MBooks, 2013.
- BRASIL. Lei nº 12.551, de 15 de dezembro de 2011. Diário Oficial da União, Brasília, 16 dez. 2011.
- _____. Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. Diário Oficial da União, Brasília, 14 jul. 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm. Acesso em: 24 abr. 2021.
- _____. Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020. Diário Oficial da União, Brasília, 07 jul. 2020.
- BOLGAR, P. H. O papel do Profissional de RH. 2002.
- BURÉGIO, F. Se eu trabalhar em casa (*home office*), o patrão pagará minhas contas de água, luz e telefone? JusBrasil, 2017.
- CASTELLS, Manuel (1942). A sociedade em rede. São Paulo: Paz e Terra, 2009.
- CFA - Conselho Federal de Administração. A vez do *home office*. ADMPRO – Administrador profissional, ano 43, nº 393, mar./abr. 2020.
- CHIAVENATO, Idalberto. Princípios da Administração: o essencial em teoria geral da administração. 2ª edição. São Paulo: Manole, 2012.
- CHU, D. K. et al. Distanciamento físico, máscaras faciais e proteção ocular para prevenir a transmissão pessoa a pessoa de SARS-Cov-2 e COVID-19: uma visão sistemática e meta-análise. The Lancet, Londres, v. 395, n. 10242, p.1973-1987, junho de 2020.
- DUTRA, J S. Gestão de Pessoas: Modelo, Processos, Tendências e Perspectivas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- FILARDI, Fernando; CASTRO, Rachel M. P.; ZANINI, Marco Tulio F. Vantagens e desvantagens do teletrabalho na administração pública: análise das experiências do Serpro e da Receita Federal. Cadernos EBAPE.BR, v. 18, nº 1, Rio de Janeiro, jan./mar. 2020.

- FILHO, Jailson C. M. Desafios da gestão de pessoas na área de *Home Office*. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 03, Ed. 11 Vol. 08, pp. 70- 81, novembro de 2018. ISSN: 2448-0959.
- GOODE, William J.; HATT, Paul K. Métodos em pesquisa social. São Paulo: Nacional, 1975.
- HAKAM, Yahya et al. Uma revisão dos fatores que afetam o compartilhamento de conhecimento nas redes sociais. Sci.int, v. 26, n. 2, p.679-688, 2014.
- HAUBRICH, Deise Bitencourt; FROEHLICH, Cristiane. Benefícios e desafios do *home office* em empresas de tecnologia da informação. Gestão & Conexões - Management and Connections Journal, Vitória/ES, v. 9, n. 1, p. 167-184, jan./abr. 2020.
- IBGE/PNAD. Covid: entre não afastados 8,7 milhões trabalharam de forma remota. Disponível em:
- MAGALDI, Sandro; SALIBI NETO, José. Gestão do Amanhã: Tudo o que você precisa saber sobre gestão, inovação e liderança para vencer a 4ª Revolução Industrial. Editora Gente, 2018.
- MARQUES, F. Gestão de Pessoas: fundamentos e tendências. Brasília: DDG/ENAP, 2015. 105p.
- MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. O Processo da estratégia. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- NOGUEIRA, Giulia M.; PAULA, Vilson V. A Importância da Área de Gestão de Pessoas para o Sucesso da Organização. Área temática: Direitos Humanos, Relações de Gênero de Gestão de Pessoas, 2017.
- OLIVEIRA, Sílvio L. Metodologia científica aplicada ao direito. São Paulo: Thomson Learning, 2002.
- RAFALSKI, J. C.; ANDRADE, A. L. *Home-Office*: Aspectos Exploratórios do Trabalho a partir de Casa. Temas em Psicologia, v. 23, n. 2, p. 431-441, 2015.
- ROSENFELD, Cinara L.; ALVES, Daniela A. Teletrabalho. In: CATTANI, A. D.; HOLZMANN, L. (Orgs.). Dicionário de trabalho e tecnologia. Porto Alegre: Zouk, 2011b. p. 414-418.
- SANTOS, M. J. N. Gestão de Recursos Humanos: Teoria e Práticas. Scielo, jul/dez, 2004.
- SAKUDA, Luiz O.; VASCONCELOS, Flávio C. Teletrabalho: desafios e perspectivas. O&S, v.12, n. 33, Abr./Jun., 2005.
- SILVA, Cícero Félix. Motivação Humana no Trabalho. Revista Estudos. v. 1, Marília/SP, 2018.
- TASCHETTO, Maira; FROEHLICH, Cristiane. Teletrabalho sob a perspectiva dos profissionais de recursos humanos do Vale do Sinos e Paranhana no Rio Grande do Sul. ReCaPe, Vol. 9,Nº. 3, 2019.
- TRISOTTO, F. *Home office* vai virar tendência após pandemia. *Mas o que a lei diz sobre isso*. Gazeta do Povo, 2020, Paraná, 2020.
- ULRICH, D. Os campeões de Recursos Humanos: inovando para obter os melhores. 8ª edição, São Paulo: Futura, 2003.
- YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- ZANELLA, L. C. H. Metodologia de pesquisa. Florianópolis, 2013.

IMPACTOS DA PANDEMIA NA QUALIDADE DO ENSINO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM UMA INSTITUIÇÃO PRIVADA DE GOIÂNIA

Amanda França Justino
Gracielly Batista de Moura
Michael Douglas de Moraes
Denise Fernandes Nascimento

1. INTRODUÇÃO

No início do ano de 2020, a Organização Mundial de Saúde (OMS) classificou como pandemia mundial a doença causada pela Covid-19 (SARS-CoV-2), em que medidas de distanciamento e isolamento são adotadas por causa da sua rápida disseminação (MUCELIN; D'AQUINO, 2020).

Após inúmeros casos de contaminação uma das medidas para contenção da pandemia foi o isolamento social. A medida teve como intuito diminuir a proliferação desse vírus, porque determinou a permanência das pessoas em suas residências, bloqueando assim, os contatos presenciais e físicos (BRASIL, 2021).

A pandemia tem causado profundas mudanças inclusive na educação, nas quais escolas e faculdades tiveram que se adaptarem para que pudessem seguir com os ensinamentos (GUSSO, 2020). Assim, muitas instituições e os próprios alunos não estavam preparados para radical mudança, por motivos de internet, meios tecnológicos e também pelo fato de professores e alunos sofrerem com esta modalidade de ensino.

Dessa forma, se fez necessário muita dedicação para o aprendizado, pois se trata de um meio cansativo e complicado (FEITOSA, 2020). Diante disso todos tiveram que se adaptar com a nova modalidade de ensino, a qual seria a mais segura para o atual momento.

Em tempos de pandemia observa-se que as questões do processo de ensino e aprendizagem vêm sendo bastante discutidos e pesquisada atualmente. Em outros países como Uruguai e Estados Unidos, para fornecerem a continuidade escolarização por meio de recursos tecnológicos, foram disponibilizados notebook ou tablets para uso remoto com conexão à internet gratuita. Já no Brasil, o governo disponibilizou apenas autorização para o ensino remoto feito por um Docente que ministra a aula por meio de videoconferência ou pela plataforma utilizada na instituição. Nesse sentido, professores e alunos reconhecem a dificuldade e tem

enfrentado grandes desafios com as mudanças provocadas pela pandemia no processo de aprendizagem (SILVA; SANTOS; PAULA, 2020).

Portanto, buscou-se reunir informações com o propósito de responder o seguinte problema de pesquisa: Quais os impactos da pandemia, na qualidade do ensino, do curso de ciências contábeis em uma instituição privada?

Neste sentido, o objetivo geral da presente pesquisa é analisar os impactos da pandemia na qualidade do ensino do curso de ciências contábeis em uma instituição privada da cidade de Goiânia. Demonstrando assim, como a pandemia influenciou na vida acadêmica de alunos e professores e seus reflexos.

Como objetivos específicos: (i) analisar as experiências dos estudantes de Ciências Contábeis com o ensino remoto implementado por uma instituição de ensino superior privada da região centro-oeste brasileira durante a pandemia da SARS-CoV-2; e (ii) identificar os efeitos no interesse dos alunos, satisfação com as aulas, aprendizado e dificuldades enfrentados pelos professores da instituição.

Em tempos de isolamento social, as pessoas precisaram se adaptar aos novos processos. O que era utilizado, antes de toda comoção no mundo, de forma presencial foi interrompido e readequado. Até que permitido a volta das atividades, as aulas continuarão remotamente. Atualmente grande parte da população brasileira tem acesso à tecnologia e internet.

Dentro desse contexto, esta pesquisa foi relevante porque analisou a plataforma de ensino utilizadas pela UniAlfa em um período de isolamento social e como isso foi impactante para os alunos e professores da universidade. Além disso, verificou se a qualidade do ensino melhorou, permaneceu ou piorou na visão desses discentes e docentes.

Esta pesquisa mostra também a situação do ensino superior em uma instituição privada, tendo em vista que as informações encontradas são escassas por se tratar de algo recente não são encontradas muitas informações, com isso a pesquisa servirá para o levantamento de dados para futuras tomadas de decisões nas instituições de ensino.

2. PANDEMIA COVID-19 E IMPACTOS NO ENSINO SUPERIOR

Em dezembro de 2019 foi descoberto em Wuhan na China, uma doença respiratória causada pelo Coronavírus da Síndrome Respiratória Aguda Grave 2 (SARS-

CoV-2). Em 11 de março de 2020, a organização Mundial da Saúde (OMS) declarou como pandemia por COVID-19, o primeiro estado confirmado no Brasil foi em São Paulo em 26 de fevereiro de 2020 e no mês de março de 2020 fez sua primeira vítima fatal (OPAS, 2020).

Tal vírus se espalhou rapidamente pelo mundo, devido a este grande avanço, várias autoridades governamentais vieram adotando estratégias, com a intenção de reduzir o ritmo de contágio da doença (KRAEMER, 2020). Dentre elas está o isolamento social, que é o ato de separar o indivíduo ou grupo de convívio do restante da sociedade.

Segundo a UNESCO (2020) a pandemia acarretou fechamento coletivo de várias instituições de ensino, como escolas, universidades, visto que nesse ambiente são grandes centros de convivência social causando aglomerações e como resultado o aumento do vírus na sociedade.

Nesse sentido o Ministério da Educação (MEC) criou a Portaria nº 343, de 17 de março de 2020, (alterada pelas Portarias nº 345/2020 e nº 395/2020) e a Medida Provisória Nº 934, de 1º de abril de 2020, onde autorizam a substituição de aulas presenciais por aulas em meios digitais que utilizem meios de tecnologias de informação e comunicação.

A pandemia causou diversos prejuízos econômicos ao mundo, muitas pessoas adiaram a entrada para o ensino superior devido a pandemia, segundo levantamento 41,5% alegam problemas financeiros, outros alegam que a COVID-19 tem sido um impedimento, várias reclamações feitas que com o ensino sendo remoto houve muita dificuldade para todos os alunos, e mais da metade reclamam que o aprendizado caiu muito em relação ao curso, de forma geral isso prejudicou muita as instituições, pelo fato de levarem muitos a desistir e outros a não iniciar a jornada na graduação. O número de alunos do ensino superior com mensalidades em atraso subiu no primeiro semestre de 2020 (FEITOSA, 2020).

Portanto, o objetivo desta pesquisa é analisar os impactos da pandemia, na qualidade do ensino, do curso de ciências contábeis em uma instituição privada. No ensino superior privado, a pandemia impactou na qualidade do ensino, seja porque o próprio estudante teve dificuldades para acesso às aulas remotas, muitos desistiram pela dificuldade tanto econômica quanto de ensino remoto, e com isso as instituições sofreram procuraram se adaptar, para não afetarem a qualidade do ensino superior no Curso de Ciências Contábeis.

3. CENÁRIO CRIAÇÃO DA COE-MEC

A pandemia de Coronavírus SARS-Cov2 interrompeu as atividades presenciais para vários estudantes em todo o mundo (UNESCO, 2020). Em meados de abril de 2020, as projeções indicavam que as medidas de controle da pandemia poderiam durar 2 ou 3 meses.

Universidades e departamento acadêmico precisarão se adaptar para reduzir as deficiências de ensino e o à saúde pública, garantindo que o ensino superior de alta qualidade e seguro seja mantido. As decisões fundamentais são tomadas pelos órgãos deliberativos das instituições de ensino superior (IES) para subsidiar as decisões dos docentes sobre a forma como a disciplina é conduzida. Planos de desenvolvimento institucional, design instrucional de currículo e gerenciamento de departamento precisam ser adaptados para responder emergências. (GUSSO, 2020).

Cerca de um mês após o Brasil declarar uma emergência de saúde pública de importância nacional devido à COVID-19 e tomar medidas para enfrentá-la, foi criado o Comitê de Operações de Emergência do Ministério da Educação (COE- MEC) (UNESCO, 2020).

Com isso, o ensino a distância tornou-se uma realidade em todas as instituições de ensino superior do Brasil e do mundo, mudando drasticamente a relação dos alunos com a sala de aula tradicional e, portanto, esperando um modelo de ensino a distância

4. MODALIDADE DE ENSINO

O ensino híbrido não se transformou em possibilidade real para o caso da pandemia, que chegou exigindo adaptação imediata, e por isso as instituições, em peso, optaram pelo ensino remoto, onde as aulas são em sua maioria on-line (denominadas de síncronas), com oportunidade de atividades desconectadas (denominadas assíncronas), porém em quaisquer das duas possibilidades do ensino remoto as interações foram a partir de casa, mas com imagem e som em tempo real entre estudantes e docentes (CARVALHO; CUNHA; QUIALA, 2021).

A educação foi mudada por meio da adaptação de professores e alunos a diferentes programas, aplicativos e ferramentas que têm sido usados na educação. Abaixo, no quadro 1 constam algumas dessas ferramentas usadas para educação remota. Existem muitos outros, mas tudo o que é apresentado foi testado e utilizado.

Quadro 1: Programas e aplicativos utilizados para as aulas na pandemia

Nome	Principal utilização	Algumas funcionalidades
Sistema Moodle	Organização da Disciplina e de Cursos e aulas On-line	O programa permite a criação de cursos "on-line", páginas de Disciplinas, Grupos de trabalho e comunidades de aprendizagem, estando disponível em 75 línguas diferentes. A plataforma é gratuita e riquíssima, aceitando vídeos, arquivos diversos.
Google Classroom	Organização da Disciplina e de Cursos e aulas On-line	O Google Sala de aula (Google Classroom) é um serviço grátis para professores e alunos. A turma, depois de conectada, passa a organizar as tarefas online. O programa permite a criação de cursos "on-line", páginas de disciplinas, grupos de trabalho e comunidades de Aprendizagem.
YouTube	Transmissão de aulas e repositório de Vídeos	Plataforma de compartilhamento de vídeos e de transmissão de conteúdo (ao vivo "Lives" ou gravados). O docente pode criar o "seu canal" e ser acompanhado pelos discentes, já acostumados com a plataforma.
ZOOM	Transmissão de aulas Videoconferências	Permite chamadas de vídeos para diversos fins, desde reuniões com equipes de trabalhos gigantes de 100 até 300 pessoas conectadas.
Google Meet	Videoconferências	Aplicativo para fazer videoconferências on-line, com diversos participantes, até 100 na versão gratuita, tendo o tempo máximo de 60 minutos por reunião, nessa versão. Existe uma versão paga, quando o tempo é livre e a quantidade de participantes aumenta para 250.
Open LMS	Organização da Disciplina e de Cursos e aulas On-line	A plataforma permite criar um ambiente virtual, proporcionando aos seus usuários modalidade em organizar seus materiais didáticos como as aulas on-line e arquivos para estudos até mesmo aplicações de avaliação, usado atualmente.

Fonte: Pasini; Carvalho; Almeida (2020).

5. ESTUDOS RELACIONADOS

Por se tratar de um tema atual e ele ser explorado há pouco tempo no âmbito acadêmico, foram encontrados poucos artigos, porém, foram encontradas pesquisas publicadas em revistas que buscavam como o presente trabalho, compreender de que forma a pandemia causada pelo corona vírus impactou no processo educacional de alunos.

Sendo assim, temos como objetivo neste tópico trazer os trabalhos que possuem compatibilidade com o tema abordado, e demonstrar quais foram os resultados encontrados por meio de suas pesquisas.

Schmitt, Bugalho e Kruger (2020) apresentam um trabalho cujo objetivo se deu por mostrar a visão de docentes e suas estratégias para o ensino contínuo em meio ao isolamento social e a adaptação a aulas remotas. Por meio de questionários compostos por 32 questões os quais foram aplicados a professores de três cursos distintos, foram possíveis a extração de dados e análises estatísticas. Sendo assim, foram evidenciados que em aulas compostas por problematização e casos práticos os docentes acreditaram terem cumprido com a proposta da aula e cumprido com processo de ensino e aprendizagem. Além deste, para 54% dos docentes que participaram das pesquisas as aulas remotas não oferecem prejuízos aos estudantes e que de forma geral houve adaptação as aulas remotas.

A pesquisa de Ferreira e Fonseca (2020) tem como propósito apresentar como a pandemia afetou a vida dos profissionais docentes do curso de Turismo e os efeitos da pandemia no ensino, demonstrando como os mesmos enfrentaram os desafios em lecionar por meio de tecnologias. Para tanto, foram utilizadas a abordagem qualitativa utilizada de entrevistas on-line onde foram convidados docentes de universidades públicas e privadas de diversas regiões do Brasil, com a ideia de captar diferentes realidades. A partir da pesquisa foi possível evidenciar que as dificuldades com internet impactaram fortemente durante as aulas, além de precisarem se adaptar suas casas para conseguirem lecionar e de que grande parte dos professores não foram orientados quanto a plataformas, tendo que recorrer a pesquisas on-line para saberem como lidar. Referente aos alunos, os docentes relatam queixas generalizadas sendo elas: a incerteza que os alunos estavam de fato presentes em aulas, a não possibilidade de ligarem as câmeras e sobrecarregarem o sistema por utilizarem simultaneamente exigindo dos professores formas de motivar os alunos a cumprir com tarefas.

Os estudos de Silva, Hastenreiter, Santos e Silva (2020) visa investigar como os docentes das instituições IES privadas se adaptaram as mudanças de ensino presencial ao remoto e suas experiências no recorte de tempo de março a maio de 2020, já que os mesmos foram os mais afetados de forma imediata pela quarentena obrigatória. Por meio de pesquisas qualitativas caracterizada como exploratória-descritiva, onde foi se utilizado como ferramenta de pesquisa entrevistas online com professores do curso de turismo, evidenciou a perspectiva dos docentes de: falta de capacitação para uso das plataformas utilizadas, carência de equipamentos tecnológicos adequado ou a necessidade de terem que compartilhá-los com familiares no momentos das aulas virtuais, falta de orientação no primeiro momento de qual ferramenta deveriam utilizar para o andamento das aulas e condições psicológicas onde houveram relatos de docentes que comentaram que o volume de trabalho se multiplicaram. Logo, a pesquisa apresentou vários problemas que atingiram os docentes durante a pandemia, não apenas tecnológico, mas também quanto a saúde mental.

O artigo de Silveira, Bertolini, Parreira, Cunha e Bigolin (2021) relata experiências no ensino remoto do curso de Sistema de Informação da Universidade Federal de Santa Maria, durante o isolamento causado pela Covid-19. Para desenvolvimento do artigo foi se utilizado de dados quantitativos de rendimentos acadêmicos, demonstrando um comparativo de 2019 vs 2020 de: Número de alunos matriculados, desistentes, aprovados e reprovados. Demonstrando então, um elevado número de desistentes que de acordo com o artigo apresentava uma margem de desistência de cinco vezes maior que ano anterior. Não houve contato com os alunos para o presente artigo pois os mesmos não responderam às mensagens enviadas pela plataforma utilizada pela faculdade. Levando em consideração os dados apresentados o resultado se mostrou satisfatório quanto ao número de aprovados e que tal modalidade pode ser adotada para esta e diferentes disciplinas.

Os trabalhos relacionados, mostram a perspectiva de docentes e discentes quanto a aulas remotas e, por fim, em ambos demonstram a preocupação dos professores se os alunos estavam de fato absorvendo as matérias lecionadas, demonstrando uma preocupação a qual não foi explorada ou respondida de forma satisfatória pelos presentes artigos pois o objetivo da maior parte e foco era relacionado aos docentes. Portanto, tem-se como objetivo neste trabalho respondera incógnita e demonstrar o outro lado (discentes) com suas perspectivas, possibilitando a resposta

para uma parcela ainda não explorada. A seguir, se apresenta o resumo da fundamentação teórica, de acordo com os tópicos e autores selecionados na presente pesquisa.

6. METODOLOGIA

6.1 Caracterização da Pesquisa

Sendo uma pesquisa que possui como objetivo gerar novos conhecimentos que possam ser utilizados na prática, possibilitando entendimento por parte de corpodocente e aqueles a quem interessar, quanto a suas aplicações atuais em ensino online e quesitos de melhorias, essa pesquisa se qualifica como aplicada e possui objetivos específicos (MENDONÇA, ROCHA; NUNES, 2008).

Sendo assim, essa pesquisa se qualifica como descritiva, pois busca apresentar como os discentes do curso de ciências contábeis foram impactados coma mudança de ensino, quais aspectos foram mais significativos no processo de aprendizado e suas percepções sobre o ensino durante o período da Covid-19.

Dessa forma, a população utilizada, ainda não foi explorada por pesquisas, possibilitando entendimento e desenvolvimento de melhorias para futuros métodos de ensino na área.

Conforme Prodanov e Freitas (2013) pesquisa descritiva se preocupa em descrever características, envolvendo questionários e observação sem a interferência do pesquisador.

Dessa forma, foram aplicados questionários junto ao corpo de discentes da instituição, tendo como objetivo interpretar e traduzir em números situações que influenciaram em suas vidas acadêmicas, sendo desenvolvida uma abordagem qualitativa. Lakatos e Marconi (2010) se referem a pesquisa qualitativa como aquela que busca interpretar aspectos mais profundos, analisar e fornecer detalhes sobre investigações.

De acordo com Gil (1999) a ferramenta das entrevistas utilizadas como pesquisa, se torna uma técnica efetiva para obter informações sobre o que as pessoas esperam, fazem ou fizeram sobre determinado assunto. Possibilitando em um cenário de pesquisas abertas e fechadas que a outra parte discorra sobre suas respostas.

Para tanto, foram utilizados como instrumentos de coleta de dados entrevistas presenciais e semipresenciais com alunos e professores da Instituição de ensino

superior, Centro Universitário Alves Faria, do curso de Ciências Contábeis. Para melhor elucidação da tipologia da pesquisa se apresenta o quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Resumo da classificação da pesquisa

Finalidade	Finalidade aplicada, com objetivo de gerar novos conhecimentos e entendimentos sobre ensinos remotos no curso de ciências contábeis na visão de discentes e docentes, ainda não explorada.
Objetivo	Pesquisa descritiva, buscando apresentar diferentes percepções de discentes e docentes sobre o processo de ensino durante o afastamento das salas de aula devido a Covid-19. Demonstrando questões que causaram maior impacto durante o aprendizado para o curso de ciências contábeis.
Abordagem do problema	Abordagem qualitativa, buscando interpretar informações fornecidas pelos discentes e docentes e seus impactos no processo de aprendizagem.
Técnicas e procedimentos utilizados	Inicia-se com a pesquisa por entrevistas, objetivando respostas ainda não exploradas e significativas para interpretação.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

6.2 Descrição dos Métodos Adotados

Este estudo caracteriza-se como descritivo e relato de experiência. O relato de experiência no contexto das aulas e atividades remotas em uma Instituição de Ensino Superior da cidade de Goiânia-GO, pautado principalmente por entrevistas com alunos e professores da instituição.

Como Instrumento de pesquisa foi utilizado um questionário elaborado com perguntas utilizando o aplicativo Google Forms®.

Os entrevistados foram abordados pelos pesquisadores, para participarem da entrevista. Sendo assim, os dados coletados se referem ao ano de 2022, com a participação de discentes e docentes que possivelmente sofreram alterações em período de pandemia, tendo em vista que, nesse período ocorreram diversas mudanças no ensino presencial no Brasil e na IES pesquisada.

Conforme ABMES (2020) a pesquisa foi realizada em instituição de ensino que, embora de forma não presencial, continuaram com as atividades pedagógicas diante da pandemia provocada pela Covid-19, na modalidade online.

Quanto à estratégia de ensino é importante observar que se adotou como procedimento o replanejamento das aulas, tendo em vista a criação e adaptação de

estratégias de ensino aplicáveis ao ambiente remoto com recursos pedagógicos online, como apresentado por Behar (2020).

Sendo assim, foram aplicados os seguintes questionários aos alunos e professores, conforme Quadro 4 e Quadro 5, constante dos Apêndices A e B.

6.3 Tratamento de Dados

O tratamento dos dados se deu por análise dos resultados encontrados nos questionários respondidos.

Os dados foram coletados durante o mês de maio de 2022, por meio de questionário online desenvolvido na plataforma Google Forms. O link de acesso ao questionário foi encaminhado para o e-mail dos docentes e discentes para que esses pudessem estar respondendo. Outros contatos foram realizados via WhatsApp, considerando critério de acessibilidade da pesquisadora. Tínhamos uma população de 322 alunos, a nossa amostrar a atingir era de 77 pessoas respondentes, porém não conseguimos atingir esse número, alcançando no final 44 respostas válidas de alunos, e 6 respostas de professores.

Após analisados, os resultados foram apresentados por meio de tabelas e realizada estatística descritiva dos dados, a fim de se alcançar o objetivo da pesquisa.

Questionário aplicado aos alunos do 4ª ao 8º período do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Alves Faria:

Expressão de 1º aproximação

$$n_0 = \frac{1}{(E_0)^2} \quad n_0 = \frac{1}{\left(\frac{10}{100}\right)^2} = \left(\frac{100}{10}\right)^2 = 100$$

$$n = \frac{(N \cdot n_0)}{(N + n_0)} =$$

$$N = \frac{(N \cdot n_0)}{(N + n_0)} = \frac{(322 \times 100)}{(322 + 100)} = 76,3$$

Onde:

N: Tamanho da população

n: tamanho da amostra

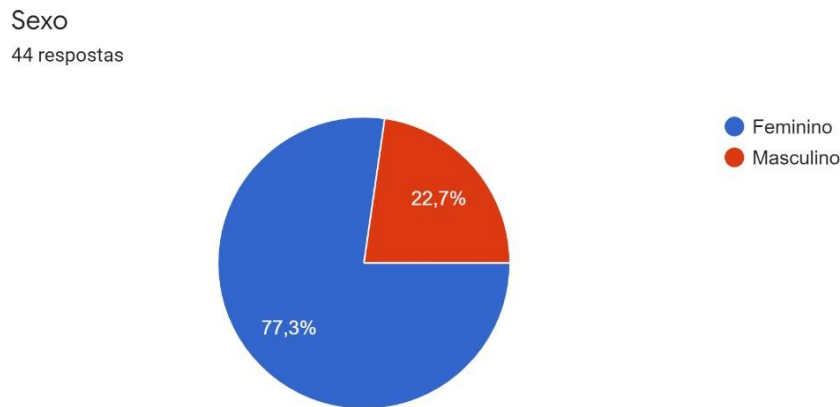
No: Primeira Aproximação

Eo: Erro Amostral

7. RESULTADOS DESCRITIVOS

Após aplicação dos questionários aos discentes e docentes, e de tabulados os resultados em consonância com as perguntas realizadas e a literatura a respeito da temática da qualidade do ensino em tempos de pandemia, apresenta-se os seguintes resultados.

Gráfico 1 – Gênero

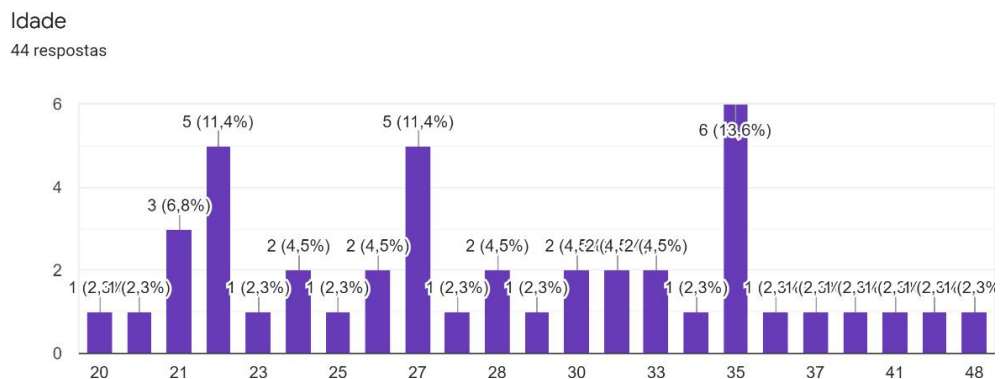


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Nota-se em relação aos dados do gráfico acima que há uma concentração maior de mulheres matriculadas no curso de Ciências Contábeis, representando assim 77,3% de respondentes da pesquisa contra apenas 22,7% de homens matriculados no mesmo curso.

Justifica-se este percentual segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realizada em 2016, que 21,5% da população feminina completaram a graduação enquanto apenas 15,6% da população masculina concluíram a graduação.

Gráfico 2 - Idade

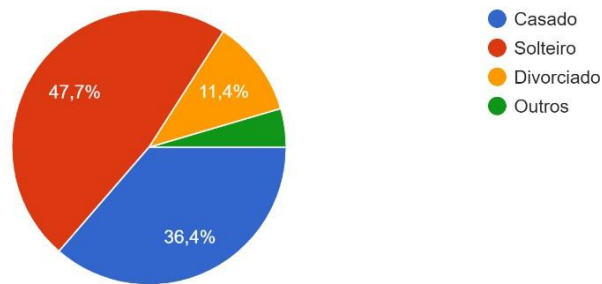


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

As principais faixas etárias respondentes da pesquisa foi entre 20 e 30 anos sendo 24 pessoas respondentes, e entre 30 e 48 anos tivemos 20 pessoas respondentes, e a idade predominante foi 35 anos tendo 6 respondentes nessa faixa etária.

Gráfico 3 – Estado civil

Estado Civil
44 respostas

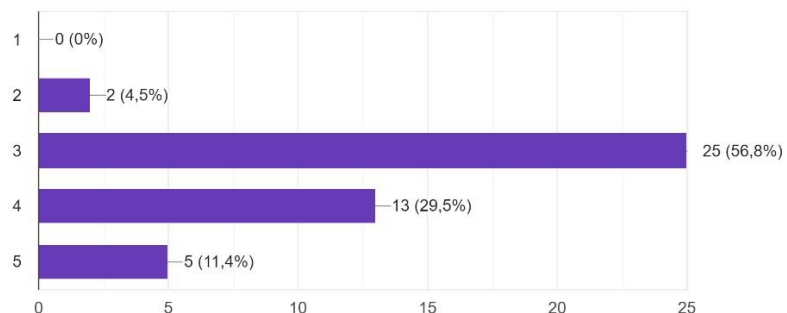


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Percebe-se que a maioria dos respondentes são solteiros representando 47,7% do total, os casados são 36,4% e 11,4% são divorciados.

Gráfico 4 – Nível de aprendizagem

1)1. Como você classifica o seu nível de aprendizado nas disciplinas, em relação à ementa, no semestre de 2020/01 a 2021/02? sendo 1 muito ruim e 5 excelente)?
44 respostas



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

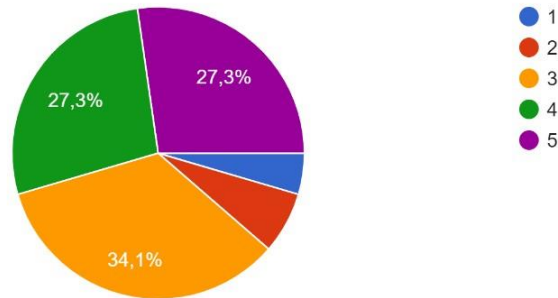
Diante da pesquisa elaborada, apresenta que um total de 56,8% se encontra satisfeito com o nível de aprendizado das disciplinas onde conseguirão concluir o aprendizado disponível na ementa.

E 4,5% dos alunos acharam que foi ruim o aprendizado, não conseguindo concluir o disponibilizado pela ementa.

Gráfico 5 – Nível de Suporte

2)2. Como você classifica o nível de suporte dos coordenadores do curso de Ciências Contábeis durante o período de 2020/01 a 2021/02? sendo 1 muito ruim e 5 excelente).

44 respostas



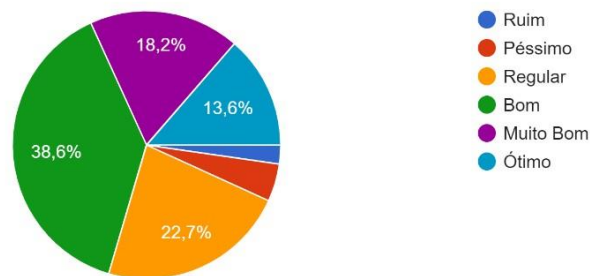
Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Toda nova experiência exige um tempo de adaptação, 34,1% dos respondentes avaliaram como regular o nível de suporte oferecido pelos coordenadores dos cursos de Ciências contábeis os demais respondentes ficaram divididos com 27,3% entre bom e excelente.

Gráfico 6 – Desempenho

3)3. Em geral como foi o seu desempenho nas atividades das disciplinas na modalidade não presencial?

44 respostas



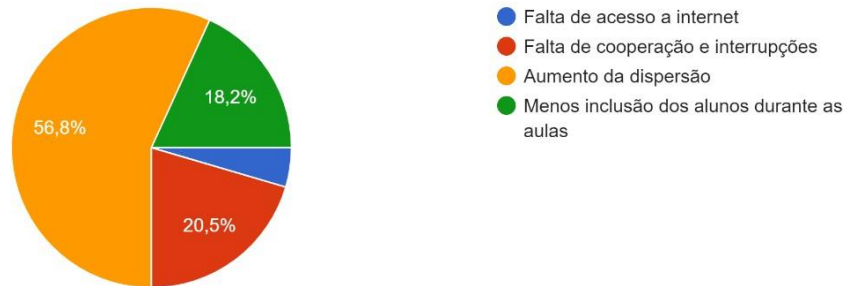
Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Após quase dois anos de aulas remotas 38,6% dos alunos respondeu que foi bom, 22,7% que foi regular e 13,6% que foi ótimo. Cada pessoa possui seu tempo de aprendizado e uma forma de se habituar diferente de outra, mais conforme

apresenta a pesquisa a maioria se saiu bem no desempenho das atividades nesse regime de modalidade.

Gráfico 7 – Dificuldades

4) Quais as principais dificuldades encontradas na educação online durante a pandemia?
44 respostas

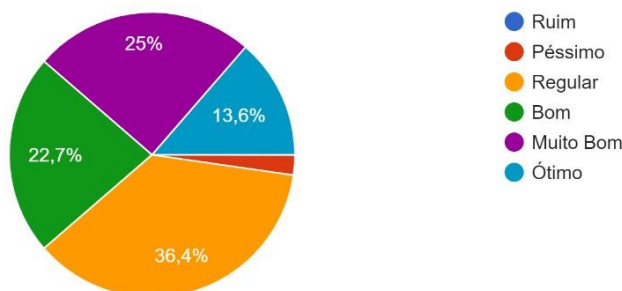


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Diante dessa pesquisa 56,8% tiveram aumento de dispersão durante as aulas, não conseguindo focar totalmente nas aulas ministradas, 20,5% tiveram falta de cooperação e interrupções dentro de casa, causando dificuldades no aprendizado, 18,2% menos inclusão dos alunos durante as aulas.

Gráfico 8 – Ambiente de estudo

5)5. O quanto você classifica o seu ambiente de estudo em casa quanto ao acesso à internet?
44 respostas

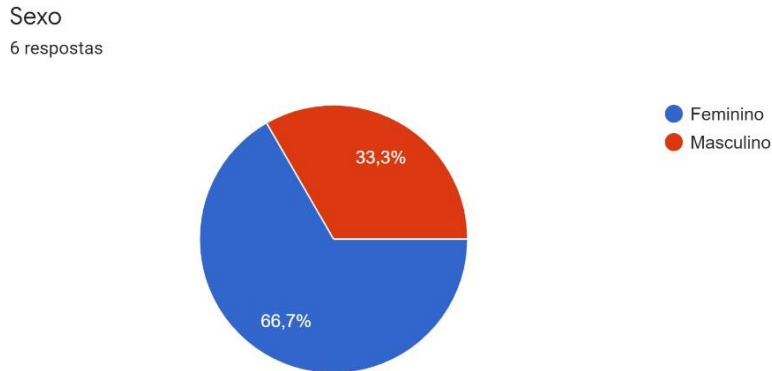


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Considerando todos esses aspectos relacionados, acima, envolvendo a condição socioeconômica, problemas e soluções, adaptação ou não, eles opinaram sobre o ambiente de estudo em casa. Cada aluno possui uma opinião e eles responderam o seguinte na pesquisa realizada 36,4% classificam o seu

ambiente de estudo regular, 25% classificam muito bom, 22,7% como bom, e 13,6% como ótimo.

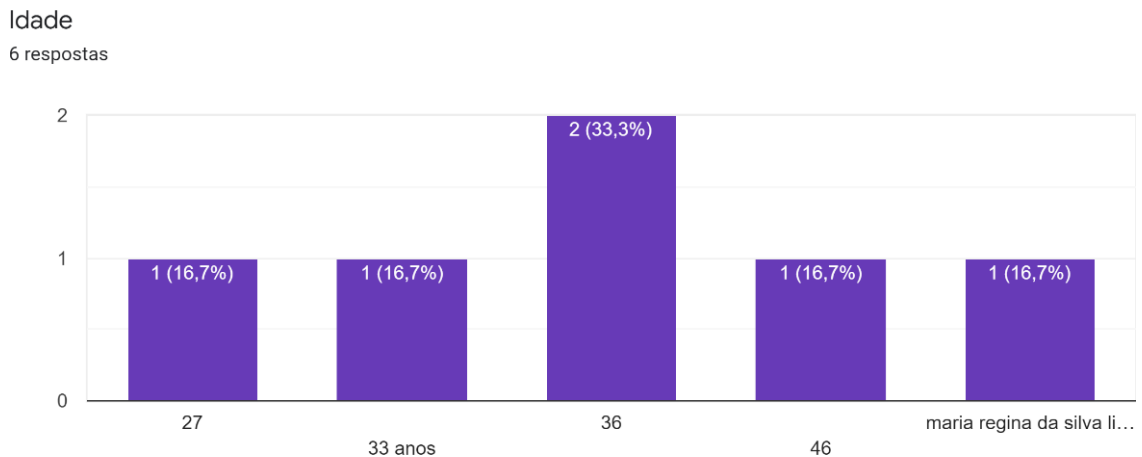
Gráfico 9 – Gênero



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Diante a pesquisa aplicada tivemos um total de 6 participantes. Os dados apresentados mostram que o sexo feminino é predominante com 66,7% de respondentes masculino e 33,3% masculino.

Gráfico 10 – Idade

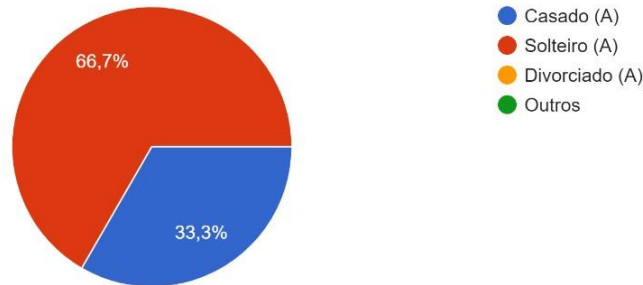


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Dos perfis identificados pela pesquisa, verifica-se que a faixa etária da pesquisa foi de 6 respostas com idade entre 27 e 46 anos, a idade predominante foi de 36 anos com 33,3% de respondentes.

Gráfico 11 – Estado civil

Estado Civil
6 respostas

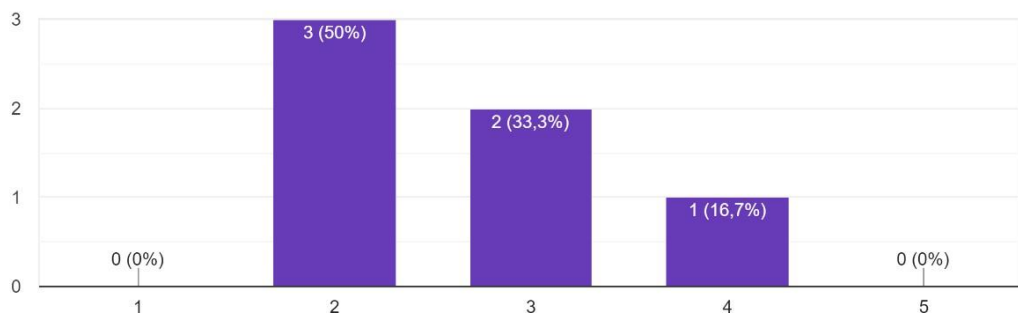


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Diante o gráfico apresentado percebe-se que a maioria dos respondentes são solteiros representando 66,7% do total, e os casados são 33,3%.

Gráfico 12 – Nível de Interesse

1. Como você avalia o nível de interesse dos alunos para aprender as matérias no ensino remoto?
De 1 totalmente insatisfeito 5 para totalmente satisfeito
6 respostas



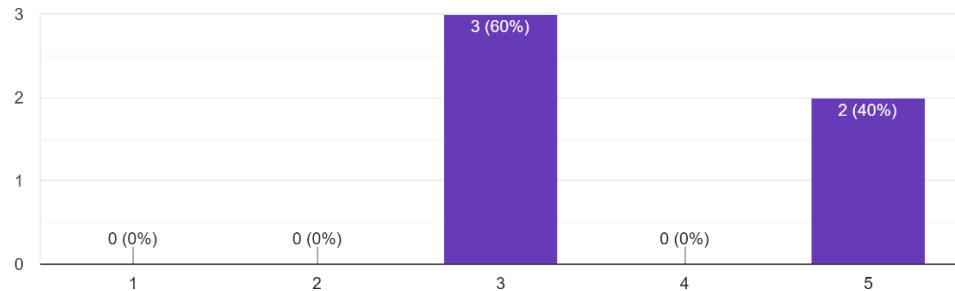
Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Acompanhando as participações em fóruns, comentários e publicações, o professor consegue mensurar a evolução dos alunos. Além disso, pode acessar estatísticas de uso como tempo de permanência nas páginas para avaliar o interesse a dedicação dos estudantes. Sendo assim na pesquisa 50% dos professores avaliam que os alunos não tiveram interesse no aprendizado, e

16,7% dos professores avaliam que os alunos tiveram interesse pouco satisfatório.

Gráfico 13 – Tempo

2. Como você administrou o tempo no ensino a distância? De muito bem a 5 ruim.
5 respostas

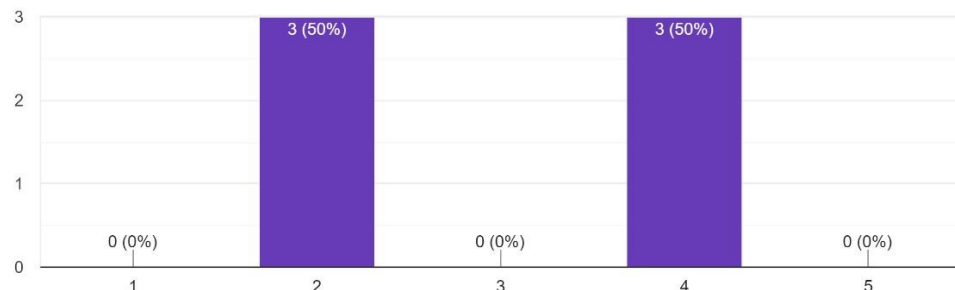


Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Com ambiente residencial onde a sempre algo mais para fazer, separa trabalho de atividades domésticas e um grande desafio, onde tem que haver disciplina e tranquilidade, com base nos resultados coletados 60% dos professores responderam que administrou de forma regular o seu tempo durante o ensino a distância e 40% dos respondentes que sua administração do tempo foi muito ruim.

Gráfico 14 – Nível de interação

3. Qual o nível de interação entre professores e alunos nas disciplinas abordadas no período 2020/01 a 2021/02? De 1 totalmente insatisfeito a 5 para totalmente satisfeito.
6 respostas



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

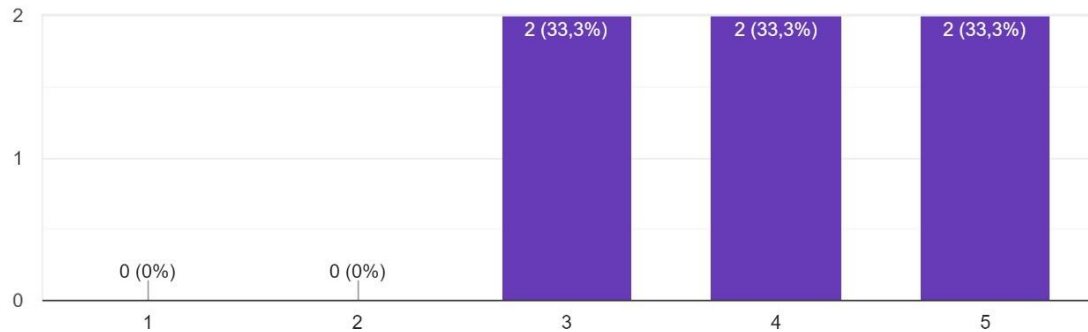
Com as aulas remotas sendo novidades em modo geral, todos tiveram dificuldades, levando em consideração isso os professores respondeu a pesquisa da seguinte forma, 50% dos docentes entrevistados ficarão insatisfeito, e 50% se

sentiram satisfeitos com o nível de interação entre professores e alunos nas disciplinas abordadas.

Gráfico 15 – Facilidade

4. Como você classifica a sua facilidade no uso de ferramentas plataforma collaborate na educação a distância? De 1 totalmente insatisfeito 5 para totalmente satisfeito

6 respostas



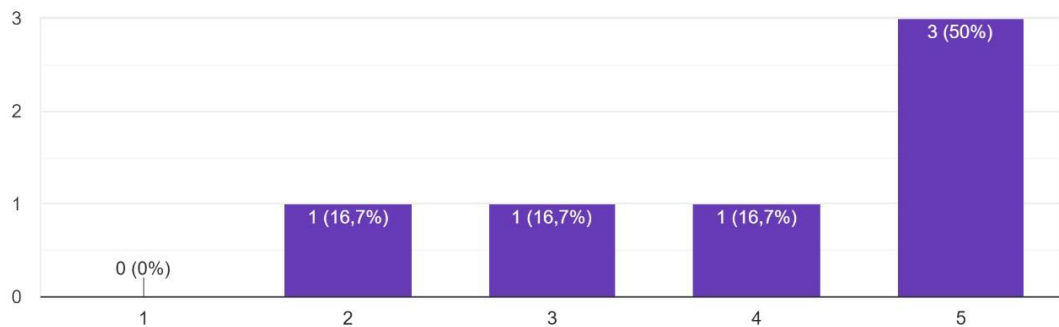
Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

A ferramenta de trabalho é muito importante para que haja eficiência no processo de aprendizado é preciso uma plataforma para facilitar a vida dos professores e alunos e aumentar o grau de aprendizado, dos respondentes 33,3% classificaram como regular o uso da ferramenta Collaborate, 33,3% classificaram como satisfatório e os outros 33,3% classificou como totalmente satisfeito com a ferramenta plataforma collaborate durante o ensino a distância, com base nesses dados concluir se que a plataforma atendeu as exigências dos professores.

Gráfico 16 – Ambiente de ensino

5. Como você classifica o seu ambiente de ensino em casa quanto a disponibilidade para uso de um computador? De 1 totalmente insatisfeito 5 para totalmente satisfeito

6 respostas



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Como os alunos os professores também tiveram que se adaptar em suas casas para poder lecionar as aulas, mediante o ambiente de ensino os professores respondeu da seguinte forma 16,7% sentirão se insatisfeito com o computador e o seu ambiente de trabalho em casa, 16,7% que foi regular, 16,7% ficou satisfeito e 50% ficou totalmente satisfeito com computador e o seu ambiente de trabalho em casa.

8. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Diante de dados obtidos neste objeto de pesquisa, certificou-se que vivenciamos um processo de aprendizagem não vivenciado antes, e que não houve preparo por parte dos professores e alunos e se fez necessário a formação de profissionais habilitados para o uso de novas tecnologias com urgência.

Segundo pesquisa do Instituto Península (2020), 88% dos professores nunca tinham dado aula de forma remota e 83,4% não se sentem preparados.

Em pesquisa feita com mais de 8500 alunos e ex-alunos pelo instituto Semesp, alunos formandos no ensino superior nos últimos anos têm conseguido melhor colocação no mercado de trabalho e maiores salários, mesmo em meio às dificuldades na pandemia (Dezembro de 2021).

Vivemos uma crise sem precedentes que impôs uma nova ordem e outro ritmo para a humanidade, confirmamos que a qualidade do ensino obteve drástica queda devido a dispersão nas aulas que representada nos estudos acima com percentual de 56,8%, seguida por um nível “regular” de suporte por parte dos coordenadores e um ambiente de estudo em casa “regular”.

Desta forma percebe-se que o objetivo geral da pesquisa foi alcançado, visto que a análise por meio de questionários demonstrou os impactos no ensino de forma geral segundo opinião de alunos e professores como “razoável”.

Objetivos específicos foram alcançados, sendo possível analisar experiência dos estudantes de Ciências Contábeis com ensino remoto em uma instituição privada, por meio de questionário, que obteve como resultado “razoável” identificar os interesses dos alunos que obteve como resultado “ruim”, identificar a satisfação dos mesmos que obteve como resultado “bom”, identificar dificuldades enfrentadas pelos professores que obteve resultado “razoável”.

Verificou-se que a ausência do suporte educacional ou a realização do ensino fragmentado feito à distância, sem prévia estruturação e organização adequada,

pode se constituir em um fator de risco ao desenvolvimento da aprendizagem que merece ter os seus efeitos adequadamente investigados. (HOLMES 2020).

Nesta perspectiva é fundamental que todos reflitam sobre o novo modelo de ensino remoto, devemos nos preparar melhor, desenvolver novos métodos, estudar novas alternativas, tendo em vista o ensino não será o mesmo daqui em diante.

Segundo Dewey (1978) a educação é um processo de reorganização e de reconstrução pela reflexão, que visa melhorar, pela inteligência, a qualidade das experiências futuras.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mundo foi surpreendido com a magnitude dessa pandemia a COVID-19, fez que tivéssemos mudanças imediatas, adaptações forçadas, atividades presenciais foram canceladas como medidas para não propagação do vírus.

Este trabalho teve como objetivo avaliar o impacto da pandemia da COVID-19 na instituição de ensino superior UNIALFA, com ênfase no curso de ciências contábeis na visão dos alunos e professores para avaliar as medidas adotadas pela instituição e modelo de ensino aplicado, sim como interesse dos alunos e desenvolvimento de suas atividades acadêmicas e dificuldades reveladas pelo novo modelo de ensino.

Em geral, percebe-se que os alunos consideram que o método letivo adotado pela universidade foi adequado, porém, houve alguns impasses quanto a infraestrutura, adaptação, conciliação com trabalho remoto e outras tarefas, falhas de conexão e outros.

A maior parte dos alunos entrevistados se sentiu satisfeita com o suporte oferecido e teve bom desenvolvimento durante o período remoto, porém tiveram dificuldades em concentração, havendo dispersão durante as aulas.

Sendo assim na opinião de quase todos os alunos, a qualidade do ensino permaneceu após analisar todas as questões, em um aspecto geral, a maioria deles se consideram satisfeitos.

Já na visão dos professores, os alunos não tiveram tanto interesse no aprendizado e eles não conseguiram dividir o tempo e se organizar bem para poder lecionar as aulas online. Citaram não ter dificuldades para utilizar o computador nem a plataforma durante o período remoto onde foram aplicadas as aulas.

Quanto as limitações da pesquisa destaca-se o caráter transversal do estudo da amostra e do fato ter sido restrita a aplicação on-line, outra limitação refere-se a difícil rotina dos estudantes que os impediu de participarem da pesquisa, por falta de tempo disponível.

Como sugestão para trabalhos futuros tem-se: a) estudar a saúde mental dos estudantes e professores pós-pandemia; b) analisar a adaptação de professores e alunos pós-pandemia; c) verificar o percentual de formandos antes e pós-pandemia; e d) analisar os impactos positivos e negativos no ensino superior pós-pandemia.

REFERÊNCIAS

- ABMES. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORAS DE ENSINO SUPERIOR. Ensino a distância supera o presencial, e faculdades privadas 2020. Disponível em <<https://abmes.org.br/noticias/detalhe/3601/ensino-a-distancia-supera-o-presencial-e-faculdades-privadas-adaptam-negocios>> Acesso em: 30 out. 2021.
- ABMES. COVID-19 e Educação Superior: o que pensam os alunos e como sua IES deve se preparar?. Educainsight. Acesso em 10 fev. de 2020.
- ALVES, L. Educação remota: entre a ilusão e a realidade. Interfaces Científicas Educação, v. 8, n. 3, pág. 348-365, 2020.
- BEHAR, P. A. O ensino remoto emergencial e a educação a distância. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://www.ufrgs.br/coronavirus/base/artigo-o-ensino-remoto-emergencial-e-a-educacao-a-distancia/>>. Acesso em: 13 jul. 2020.
- BIGOLIN, N. M.; SILVEIRA, S. R.; BERTOLINI, C.; ALMEIDA, I. C. de; GELLER, M.; PARREIRA, F. J. CUNHA, G. B. da; MACEDO, R. T. Active Learning Methodologies: an experience report in the courses of programming and data structure. Research, Society and Development, [S. l.], v. 9, n. 1, p. e74911648, 2020. DOI: 10.33448/rsd-v9i1.1648.
- BITTENCOURT, Renato Nunes. Pandemia, isolamento social e colapso global. Revista Espaço Acadêmico, [S. l.], n. 221, 2020.
- BRASIL. Atos do Poder Executivo. Medida Provisória n. 934, de 01 de abril de 2020. Estabelece normas excepcionais sobre o ano letivo da educação básica e do Ensino Superior decorrentes das medidas para enfrentamento da situação de emergência de saúde pública de que trata a Lei n. 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Diário Oficial da União, ed. 63-A, seção 1, Brasília, DF, p. 1, 01 abril de 2020. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/medida-provisoria-n-934-de-1-de-abril-de-2020-250710591>> Acesso em: 30 out. 2021.
- BRASIL. MEC. Ministério da Educação. Gabinete do Ministro. Portaria n. 343, de 17 de março de 2020. Dispõe sobre a substituição de aulas presenciais por aulas em meios digitais enquanto durar a situação de pandemia do Novo Coronavírus - COVID-19. Diário Oficial da União, ed. 53, seção 1, p. 39 Brasília, DF, p. 39, 18 mar. 2020. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-343-de-17-de-marco-de-2020-248564376>> Acesso em: 30 out 2021.
- BRASIL. Ministério da Educação. Portaria MEC nº 343, de 17 março de 2020. Brasília: Ministério da Educação, 2020b.
- CARVALHO, Alba Valéria Gomes. CUNHA, Marcos Roberto Da. QUIALA, Rosário Fernando. O ensino remoto a partir da pandemia, solução para o momento, ou veio para ficar?. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 06, Ed. 05, Vol. 10, pp. 77-96. Maio de 2021. ISSN: 2448-0959,
- DENZIN, N. The research act: a theoretical introduction to sociological methods. Routledge: London, 2009.
- ENSINO REMOTO. Ensino Remoto: O que aprendemos e o que pode mudar nas práticas e políticas públicas. Inovação em Educação, 2020.
- FEITOSA, M. C.; MOURA, P. S.; RAMOS, M. S. F.; LAVOR, O. P.. Ensino Remoto: O que Pensam os Alunos e Professores? CONGRESSO SOBRE TECNOLOGIAS NA EDUCAÇÃO (CTRL+E), 2020, Evento Online. Anais [...]. Porto Alegre: Sociedade Brasileira de Computação, p. 60-68, 2020.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999. GIL, Antônio. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.4.ed.

GUSSO, H.L.; ARCHER, A.B.; LUIZ, F.B.; SAHÃO, F.T.; LUCA, G.G.; HENKLAIN, M. H. O; PANOSSO, M. G.; KIENEN, N.; BELTRAMELLO, O; GOLÇALVES, V. M.. Ensino superior em tempos de pandemia: diretrizes à gestão universitária. Educ. Soc., Campinas, v. 41, 2020.

GUSSO, Hélder Lima et al. Ensino superior em tempos de pandemia: diretrizes à gestão universitária. Educ. Soc., Campinas, v. 41, e238957, 2020. Disponível em. Access on 30 Oct. 2020. Epub Sep 25, 2020. <http://dx.doi.org/10.1590/es.238957>

HASTENREITER S. M.; SOARES C. H. R.; LABORDA, S. M.; CONCEIÇÃO M.S.I. Do ensino presencial ao remoto: experiências dos docentes do bacharelado em Turismo durante a pandemia da Covid-19. Revista de Turismo Contemporâneo, v. 9, n. 2, p. 172-194, 2021.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Censo da Educação Superior: Sinopse Estatística – 2019. Disponível em:< <http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse/default.asp>>. Acesso em setembro de 2019.

KRAEMER, M. U. G.; YANG, C.H.; GUTIERREZ, B.; WU, C.-H.; KLEIN, B.; PIGOTT, D. M.; PLESSIS, L.D.; FARIA, N. R.; Li, R.; HANAGE, W. P.; BROWNSTEIN, J. S.; Layan, M.; VESPIGNANI, A.; TIAN, H.; DYE, C.; PYBUS, O. G.; & SCARPINO, S. V.. The effect of human mobility and control measures on the COVID-19 epidemic in China, Science, p. 1–10.

MENDONÇA, Alzino Furtado de; ROCHA, Cláudia Regina Ribeiro; NUNES, Heliane Prudente. Trabalhos acadêmicos: planejamento, execução e avaliação. Goiânia:Alfa, 2008.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, Portaria nº 343, de 17 de março de 2020 [Internet]. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-343-de-17-de-marco-de-2020-248564376>, Acesso 30 out. 2020.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. (2020, maio). Educação Superior a Distância. Recuperado de <http://portal.mec.gov.br/instituicoes-credenciadas/educacao-superior-a-distancia> MUCELIN, G.; D'AQUINO, L. S.. O papel do direito do consumidor para o bem-estarda população brasileira e o enfrentamento à pandemia de Covid-19. Revista deDireito do Consumidor RDC 129, v. 129, p. 17-46, 2020.

OPAS. ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE. Histórico da pandemia deCOVID – 19, 2020. Disponível em: <<https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19>>. Acesso em: 12 set. 2021.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE - OPAS (2020). Folha informativa – COVID-19 (doença causada pelo novo coronavírus).

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SCHMITT, D. C.; BUGALHO, D. K.; KRUGER, S. D. Percepções docentes e às estratégias de ensino-aprendizagem durante o isolamento social motivado pelo COVID-19. Revista Catarinense da Ciência Contábil, [S. l.], v. 20, p. 1-19 e3133, 2021.

SEMESP. Sindicato das Entidades Mantenedoras de Estabelecimentos de Ensino Superior no Estado de São Paulo (SEMESP), 2020. Instituições de ensino adotam aulas remotas síncronas durante a quarentena.

SILVA, A. V. V.; SANTOS, H. R.; PAULA, L. H.. Os desafios enfrentados no processo de ensino e aprendizagem em tempos de pandemia nos cursos de graduação. VII Congresso Nacional de Educação, 2020.

TRADEMAP, Entenda os impactos do coronavírus na economia global.

UNESCO. UNITED NATIONS EDUCATIONAL, SCIENTIFIC, AND CULTURAL ORGANISATION - COVID-19 Educational disruption and response, 2020.

QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA MEGASOFT

Divino Francisco Ferreira Junior
Ranielly de Oliveira Santos
Sirlei dos Reis Rodrigues Segatti

1 INTRODUÇÃO

Atualmente vivemos em uma era onde acontecimentos isolados podem ser reportados rapidamente para o mundo inteiro, essa facilidade faz com que organizações fiquem ainda mais expostas. Os trabalhadores ao escolher onde irão atuar não só pensam no seu sustento, mas no de sua família também, considerando se aquela organização tem princípios próximos aos que eles desejam, a título de exemplos, se oferecem um plano de carreira e oportunidades, de crescimento profissional, um clima organizacional harmonioso e, não menos importante, com a qualidade de vida dos seus colaboradores.

Diante das mudanças de cenário provocadas pela globalização, a satisfação dos funcionários no seu ambiente de trabalho são questionamentos que vem ganhando espaço dentro do estudo de gestão de pessoas. Nota-se que as empresas procuram adequar seu espaço físico de forma que seus funcionários se sintam satisfeitos e conseqüentemente cumpram as metas que são propostas. A qualidade de vida no trabalho (QVT) atende as necessidades básicas dos colaboradores que conseqüentemente garantem a eficácia e a produtividade da empresa (FERNANDES, 1996, p 36). Organizações que, não somente visam o QVT, mas principalmente colocam em prática suas diretrizes, prezam o ambiente de suas atividades, a fim de proporcionar um contentamento por parte dos colaboradores durante a realização de suas tarefas e, conseqüentemente, os resultados almejados pelas próprias instituições.

De acordo com o índice geral de qualidade de vida no trabalho, medido pela Sodexo do Brasil, empresa referência em Serviços de Qualidade de Vida que atua como um parceiro estratégico de empresas públicas e privadas, oferecendo uma grande variedade de serviços criados para melhorar a qualidade de vida de seus funcionários que, em sua última pesquisa durante o ano de 2019 assinala uma pontuação de 6,50 em uma escala de 0 a 10, com 54% satisfeitos com seu emprego atual, 37% neutros e 9% insatisfeitos com seus respectivos empregos, indicando uma

pequena melhora comparado a pontuação de 2017 de 6,48 que havia caído em 2018 para 6,21.

O problema da qualidade de vida no trabalho é presente em todo o Brasil, atingindo em uma proporção maior os trabalhadores de empresas dos grandes centros urbanos e provocando consequências muitas vezes graves nos resultados por influenciar diretamente a produtividade de cada indivíduo.

Dessa forma, o contexto aqui apresentado gera uma pergunta problema que norteará este trabalho: Qual a importância da Qualidade de Vida no Trabalho para os profissionais da empresa Megasoft?

Com a finalidade de responder à pergunta problema define-se o seguinte objetivo: Compreender a importância da Qualidade de Vida no Trabalho para as organizações, em especial, para a empresa Megasoft.

A presente pesquisa justifica-se por apresentar a Megasoft um entendimento de como os seus colaboradores veem o cotidiano e o impacto disso no desenvolvimento das tarefas. Irá proporcionar, ainda, uma assimilação de como o ambiente de trabalho ajuda para que os próprios colaboradores se sintam satisfeitos em atender às suas próprias necessidades e, também, como fator motivacional para que melhore seus desempenhos com a entrega de melhores resultados.

Não se pode deixar de considerar que, um cidadão que passa pelo menos 35 anos de sua vida trabalhando 44 horas da semana, com uma qualidade de vida no trabalho, evitaria uma piora no seu próprio bem-estar como também proporcionaria a desejada produtividade para a empresa.

Para a pesquisa, será utilizado o método descritivo com uma análise qualitativa, dados de produção e entrevistas com uma amostra de funcionários da referida empresa para estabelecer uma relação entre as medidas adotadas e relacionadas com a QVT. Essa relação será mensurada através da produtividade em um setor específico, para que de forma objetiva sejam identificados os impactos dessas decisões a fim de proporcionar uma análise mais esclarecedora.

Através dos dados obtidos, das entrevistas realizadas, do estudo de caso, enfim, da conclusão que será gerada, talvez seja possível colocar em prática alguns dos ensinamentos ministrados ao longo da graduação de Administração do Centro Universitário Alves Faria, Unialfa, bem como auxiliar no enriquecimento do tema da Qualidade de Vida no Trabalho para outros estudos e pesquisas.

2. CONHECENDO AS ORGANIZAÇÕES

No subcapítulo introdutório de Iniciação à Teoria das Organizações, de Idalberto Chiavenato é perceptível o valor de uma organização na vida do indivíduo, uma vez que "passamos a maior parte de nossas vidas dentro de organizações ou em íntimo contato com elas; tudo o que necessitamos em nossas vidas é criado, desenvolvido, produzido e comercializado por organizações" (CHIAVENATO, 2010, p. 4). É possível identificar a sua importância uma vez que é diretamente ligada a necessidades básicas desde o nascimento até a morte.

Um indivíduo, movido por suas necessidades e eventuais desejos, participa de diversas organizações ao longo de sua vida. Essas organizações coexistem em diversas formas possíveis para atender o que é necessário à nossa vida. Em todas elas, o atendimento de necessidades é básico, portanto, ter minimamente qualidade na entrega é fundamental para que o indivíduo possa se estabelecer. Pensando nisso, é que a sustentabilidade dessas organizações está diretamente ligada à capacidade delas se manterem competitivas em um cenário onde a entrega de valor é imperativa para que elas não desapareçam ou se tornem obsoletas.

Conhecer as organizações é entender todo o ecossistema que orbita em cada um dos indivíduos. Para Maximiano (1995, p.19) é "uma combinação de esforços individuais que tem por finalidade realizar propósitos coletivos. Além de pessoas, as organizações utilizam outros recursos como máquinas e equipamentos, dinheiro, tempo, espaço e conhecimentos", sendo assim, pode ser entendida como o esforço de individual de pessoas em favor de um objetivo coletivo de forma planejada em que cada colaborador tenha um papel para executar.

Conforme Chiavenato:

Hoje, quase não se encontra mais o trabalho individual e isolado de artesãos como o encanador, eletricista, pedreiro, alfaiate ou mecânico. As profissões foram engolfadas pelas organizações. Tudo agora depende delas. Elas constituem a maneira pela qual a sociedade moderna cria e agrega valor, produz e distribui riqueza, melhora a qualidade de vida das pessoas e gera progresso e desenvolvimento econômico e social. (CHIAVENATO, 2010, pág. 3)

É possível enxergar que mesmo nos mais diferentes tipos de organizações como uma organização empresarial, escolar, de eventos, e outras, todas seguem um mesmo arranjo de pessoas que se relacionam com diversos elementos a fim de concluir um objetivo, tendo em mente esses diversos tipos é possível afirmar que as

organizações não têm como objetivo apenas atender as necessidades da população e gerar lucro, elas podem influenciar a sociedade nos mais diversos setores.

Uma Organização Não Governamental - ONG, por exemplo, pode ser voltada a uma causa social ou ambiental, uma empresa que visa lucro mas que também afeta diretamente a sociedade quando atua de forma sustentável ou gerando empregos, organizações fazem parte de todos na sociedade moderna, o que pode ser visto também na fala de Grey (2010, p. 28) “[...] mais fundamental, porém, é o fato de que todas as formas de atividades coletivas – a política, a família, bem como o trabalho – constituem de alguma forma uma organização”.

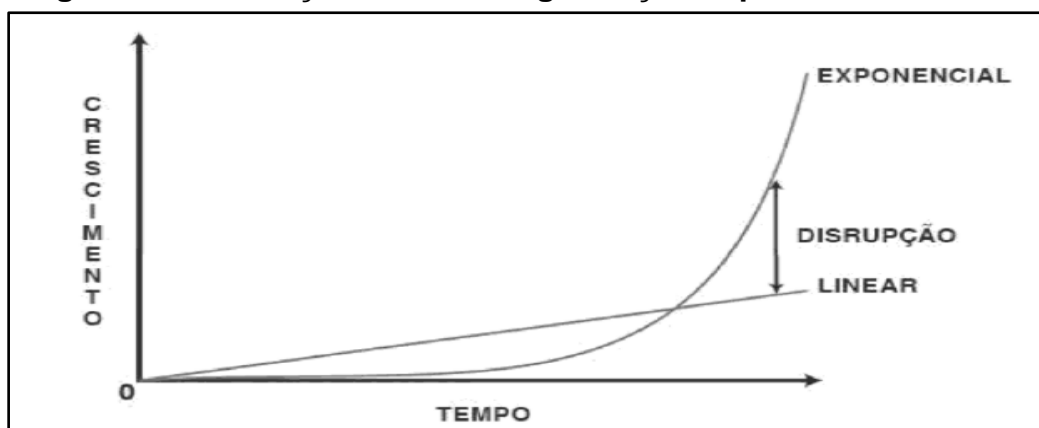
Uma vez que as necessidades vão ao encontro de um mundo baseado em informação, em constante mutação percebemos que algumas organizações estão se movendo de forma mais veloz que outras. Sendo assim, é possível separar as estruturas organizacionais tradicionais como lineares (especialmente as grandes) e as contemporâneas como exponenciais de acordo com o seu nível de crescimento.

De acordo com Salim (2018, p. 664)

A empresa moderna tem muito orgulho da velocidade com que pode levar produtos e serviços ao mercado em relação às empresas no passado. Relatórios anuais, anúncios e discursos proclamam como as empresas se virtualizaram, aceleraram as cadeias de fornecimento, reduziram os ciclos de aprovação e melhoraram os canais de distribuição.

É nesse cenário que percebemos como as organizações evoluíram com o tempo. Hoje vivemos a era das chamadas “Organizações Exponenciais” que buscam formas ainda mais otimizadas de organização de recursos para entregas disruptivas. Conforme apresentado na figura 1, a curva de crescimento delas.

Figura 1 – Diferença entre uma organização Exponencial e Linear.



Fonte: ISMAIL (2018)

Na figura acima é possível notar uma diferença significativa em crescimento uma vez que o avanço exponencial pode apresentar grande disfunção devido ao fato de focarem na desmaterialização de grandes instalações físicas ou grande número de colaboradores e se concentrar em tecnologia da informação.

Ainda Salim (2018) aponta que uma Organização Exponencial (ExO) é aquela cujo impacto (ou resultado) é desproporcionalmente grande – pelo menos dez vezes maior – comparado ao de seus pares, “devido ao uso de novas técnicas organizacionais que alavancam as tecnologias aceleradas” (ISMAIL, SALIM, 2018, p. 171).

Independente se linear ou exponencial, para que as organizações obtenham sucesso, isso depende diretamente da sua competência em entender o mercado em que está inserida. Fazer uma análise do ambiente externo e suas transformações é imprescindível para a manutenção de sua estrutura, bem como ter uma visão clara do que os clientes estão demandando é crucial para acompanhar a dinâmica de mercado em que uma organização está inserida.

Segundo Chiavenato:

Surgirão, cada vez mais, novos e diferentes problemas, enquanto os antigos permanecerão com antigas soluções ou terão novas. Na verdade, os problemas apenas mudarão de figura, de natureza ou de roupagem, mas a mudança será sempre constante (CHIAVENATO, Idalberto, 2010, Pag. 10).

Uma das únicas certezas que temos nos dias de hoje é a mudança. E de forma bastante dinâmica sem nenhum padrão que caracterize a evolução de uma fase para outra, sem nenhuma continuidade óbvia. No entanto, Naisbitt preocupou-se em definir as transformações impactantes na vida das organizações apresentada na figura 2.

Figura 2 – As megatendências do mundo moderno

Antes	Depois	Alteração
Sociedade industrial	Sociedade da informação	Inovação e mudança
Tecnologia simples	Tecnologia sofisticada	Maior eficiência
Economia nacional	Economia mundial	Globalização e competitividade
Curto prazo	Longo prazo	Visão do negócio e do futuro
Democracia representativa	Democracia participativa	Pluralismo e participação
Hierarquias	Comunicação lateral	Democratização e visibilidade
Opção dual	Opção múltipla	Visão sistêmica e contingencial
Centralização	Descentralização	Incerteza e imprevisibilidade
Ajuda institucional	Autoajuda	Serviços diferenciados e autonomia

Fonte: Naisbitt (1985)

Isso demonstra que desde os primórdios da era moderna, as organizações foram se organizando para a consolidação de grupos que desenvolvem atividades afins para satisfazer necessidades. Para Meireles (2003, p. 46), “[...] a organização é um artefato que pode ser abordado como um conjunto articulado de pessoas, métodos e recursos materiais, projetado para um dado fim e balizado por um conjunto de imperativos determinantes (crenças, valores, culturas etc.)”.

Já para Chiavenato:

“Cada organização é única e singular. Não existem duas organizações iguais. Cada uma delas tem o seu próprio DNA, sua própria cultura, o seu próprio perfil e sua própria identidade. Na verdade, as organizações são abstrações: elas não são propriamente edifícios, fábricas ou instalações. Essas coisas ou recursos em si não explicam a essência de uma organização.” (CHIAVENATO, 2010, p. 12)

Cada organização devidamente estabelecida possui uma cultura específica e, na maioria das vezes, é isso que vai caracterizar a forma como elas entregam valor sendo a qualidade de vida no trabalho um ponto importante na percepção desse valor de uma organização. “Nenhuma organização existe somente para si própria, é o cliente que determina seu sucesso ou fracasso.” (CHIAVENATO, 2010, p. 4).

3. QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO (QVT)

Ao longo dos anos as empresas observaram a necessidade de aumentar produtividade e diminuir custos para que pudessem se manter de forma competitiva, porém, isso começou a impactar na vida dos trabalhadores que passaram a buscar uma forma de compensação pelo estresse causado por essas medidas. Conforme Marras (2017, p. 540-541) “viver qualitativamente melhor é algo patente e palpável para a grande massa dos trabalhadores.”

Segundo Chiavenato (2002, p. 391), “a QVT tem o objetivo de assimilar duas posições antagônicas: de um lado, a reivindicação dos empregados quanto ao bem-estar e satisfação no trabalho, do outro, o interesse das organizações quanto a seus efeitos sobre a produção e a produtividade”.

Nesse sentido é possível entender como a QVT surgiu, de um lado atendendo as reivindicações dos trabalhadores desgastados com a busca incessante por resultados e por outro as empresas que buscavam formas de aumentar a produtividade de seus funcionários.

Para Venelli Costa:

As pesquisas em torno da questão da Qualidade de Vida no Trabalho visam, dentre outras coisas, à compreensão a respeito de situações individuais dos colaboradores em seus ambientes organizacionais e, a nível organizacional, incluindo aspectos físicos e emocionais e de satisfação e bem-estar individual na busca da concretização dos resultados da empresa. (VENELLI COSTA, 2014, p. 126)

Existem dois tipos de necessidades do trabalhador que podem ser atendidas quando empresas fornecem um programa de benefícios conforme a teoria de dois fatores de Herzberg. As necessidades intrínsecas ou fatores motivacionais que possuem característica psicológica, sendo eles reconhecimento, relacionamentos, clima organizacional, políticas sociais, valores culturais, possibilidade de crescimento dentro da organização, entre outros, quando atingidos esses fatores são capazes de gerar satisfação profunda e estável, porém, quando está numa condição precária, não gera satisfação e provoca uma desmotivação.

Já as necessidades extrínsecas ou fatores higiênicos são fundamentalmente fatores físicos como seguros, planos de saúde, bônus financeiro, clube para funcionários, área de lazer, esses fatores não são capazes de evitar a insatisfação quando atingidos, entretanto, quando não são alcançados geram contrariedade e outros problemas como absenteísmos e aumento da rotatividade.

Para Marras (2017, p. 2354) programas de benefícios são criados dentro das empresas para atender essas necessidades para contemplar os objetivos da organização e dos indivíduos de forma que esses privilégios com a intenção de suprir os desejos dos empregados, possa possibilitar a diminuição da rotatividade de funcionários e reduzir o estresse. A ideia parte do princípio de que a empresa sabe o que é melhor para o trabalhador uma vez que essa decide o que considera o melhor para o empregado, como alimentação, assistência médica, e outros benefícios para obter o mínimo de qualidade de vida.

É possível ver que atender apenas um tipo de necessidade não é suficiente para que se tenha de fato qualidade de vida no trabalho que gere resultados para a organização uma vez que não é suficiente ter benefícios, salários altos ou gratificações se o colaborador não se sentir incluído e valorizado.

Para Chiavenato:

Não são apenas as condições físicas de trabalho que importam. É preciso algo mais. As condições sociais e psicológicas também fazem parte do ambiente de trabalho. Pesquisas recentes demonstram que, para alcançar

qualidade e produtividade, as organizações precisam ser dotadas de pessoas participantes e motivadas nos trabalhos que executam e recompensadas adequadamente por sua contribuição. Assim a competitividade organizacional passa obrigatoriamente pela qualidade de vida no trabalho (CHIAVENATO, 2004, p.349).

Westley (1979 apud FERNANDES, 1996 p.53) divide essas necessidades em 4 grupos sendo elas de origem econômica, política, psicológica e sociológica sendo que cada um poderia levar a um tipo de impedimento na qualidade de vida, sendo eles a injustiça, a insegurança, a alienação e a anomia respectivamente. A partir dessa ideia Ruschel (1993 apud FERNANDES, 1996) atribuiu indicadores a cada dimensão, conforme Tabela 1.

Tabela 1 Indicadores da qualidade de vida no trabalho do modelo de Westley

Econômico	Político	Psicológico	Sociológico
Equidade salarial	Segurança no emprego	Realização potencial	Participação nas decisões
Remuneração adequada	Atuação sindical	Nível de desafio	Autonomia
Benefícios	Retro informação	Desenvolvimento Pessoal	Relacionamento interpessoal
Local de trabalho	Liberdade de expressão	Desenvolvimento Profissional	Grau de responsabilidade
Equidade salarial	Valorização do cargo	Criatividade	Valor pessoal
	Relacionamento com a chefia	Autoavaliação	
		Variedade de tarefa	
		Identidade com a tarefa	

Fonte: RUSCHEL (1993 apud FERNANDES, 1996)

Com tantos pontos a serem alinhados, gerir qualidade de vida no trabalho pode ser um desafio. De acordo com Marras (2010 apud VENELLI COSTA, 2017 p.116) entre os principais desafios estão o destaque no ambiente mercadológico levando maior foco no produto e processo do que pessoal e profissional; funcionários não expressarem real opinião por medo de demissão; falta de costume de realizar pesquisa com os funcionários; a atuação em QVT pode ser vista como filantropia e ignorada nas políticas da empresa; pouca experiência em gestão de recursos humanos na maioria das empresas brasileira e a ideia de que maior desempenho e capacitação são alcançados por conta própria.

No decorrer dos anos é possível notar a visibilidade que a QVT vem ganhando devido a sua importância, por maiores que sejam os desafios de implantação ela se comprova necessária para obtenção de resultados cada vez mais exigentes das organizações. Para Venelli Costa:

As pesquisas em torno da questão da Qualidade de Vida no Trabalho visam, dentre outras coisas, à compreensão a respeito de situações individuais dos colaboradores em seus ambientes organizacionais e, a nível organizacional, incluindo aspectos físicos e emocionais e de satisfação e bem-estar individual na busca da concretização dos resultados da empresa (VENELLI COSTA, 2014 p. 126).

Nessa busca por resultados a colaboração da liderança na questão da qualidade de vida no trabalho se torna imprescindível para que indivíduos se tornem parte importante e funcional na construção de uma equipe bem-sucedida.

4. PAPEL DA LIDERANÇA NA QVT

Uma liderança bem-sucedida gera diversas vantagens à equipe bem como para toda organização, entretanto, quando ela falha, diversos problemas podem surgir uma vez que inúmeros fatores da QVT estão ligados a liderança que pode se configurar de diferentes maneiras.

Segundo Likert (1976) existem 4 tipos de lideranças, o autoritário explorador que exerce poder na base da punição e medo; o autoritário benevolente que possui poder pela hierarquia com destaque em recompensas; o consultivo onde as decisões em sua maioria vêm de níveis hierárquicos mais altos, porém se comunica com todos os níveis e o participativo em que o processo de decisão é feito em equipe com comunicação com outros indivíduos que podem fazer parte de um ou mais grupos.

Já para Carvalho, Nascimento e Serafim (2012) liderança pode ser dividida de outra forma como pode ser visto na Tabela 2.

Tabela 2 Estilos de liderança

Liderança autocrática	Liderança democrática	Liderança livre (liberal)
Interesses próprios à custa dos liderados.	Interesses do próprio grupo e da empresa.	O próprio grupo fixa seus interesses.
Impõe-se apoiada na obediência.	Autoridade na cooperação voluntária.	O grupo age longe de controle e da autoridade.
Disciplina é produto de regulamento rígido.	Disciplina é produto de solidariedade de propósitos.	Pouca ou nenhuma cooperação no acatamento da autoridade.
Usa mais o processo coercitivo e raramente o persuasivo.	Usa mais o processo persuasivo e raramente o coercitivo.	Raramente o persuasivo. Jamais o coercivo.
Desconfiança íntima dos liderados.	Transfere confiança aos liderados.	Confunde confiança com excesso de liberdade.
Comanda, controla e dirige de perto	Oriente, educa e motiva.	Ausência de controle e de comando
Quer obediência imposta.	Deseja obediência consentida	O grupo determina o grau de obediência.

Fonte: Carvalho, Nascimento e Serafim, 2012, p.79.

Para Goleman (2020 p.72), liderança não é definida pelo Quociente de inteligência (QI) ou habilidades técnicas, mas pela inteligência emocional, em específico 5 habilidades, autoconhecimento, autocontrole, motivação, empatia e destreza social.

Habilidades essas que se tornam vitais para que seja possível criar um ambiente onde empregados possam participar efetivamente da equipe, aumentando comprometimento, produtividade, sentimento de autorrealização, entre outros, o que se encaixa com a fala de Hunter (2004, p. 105) “Liderança representa a sua capacidade de influenciar pessoas a agir”.

Colaborar e ver resultados dessa ação, que é fortemente relacionada e decisiva na QVT, porque se associa diretamente com a motivação e a liderança. Dessa forma, a participação efetiva é aquela que permite a interação da equipe e ao mesmo tempo promove um envolvimento com a tarefa e o processo decisório, isso aumenta os índices de motivação e estimula a equipe em um ciclo vicioso, mas benéfico para a organização (LIMONGI FRANCA, 2012).

Independente do estilo a incapacidade de liderar verdadeiramente uma equipe leva diversos problemas como Bergamini (1982) confirma:

A falta de habilidade em liderar verdadeira e naturalmente o pessoal que preenchia posições inferiores tem chegado a determinar sérios problemas, tais como sabotagens quantitativa e qualitativa da produção, representativa dificuldade de comunicação entre as pessoas, boatos nocivos, resistências passivas, falta absoluta de iniciativa e assim por diante. Tudo isso tem gerado um ambiente bem difícil, onde a convivência humana se tem feito dentro de uma falta de conforto às vezes até absoluta para aqueles que passam a maior parte de suas vidas dentro do contexto de trabalho. (BERGAMINI, 1982, p. 99).

Nesse sentido Limongi Franca (2012 p. 1517) diz que um dos principais de motivos do fracasso ou sucesso de uma liderança é o momento de liderar e requer um conjunto de atitudes como ter visão clara dos objetivos e transmiti-la; se orientar por valores próprios e da organização mantendo a coerência na adversidade; criar ambiente favorável a compartilhamento de conhecimento, informação e experiências; preparar a equipe para as mais diversas situações; Esperar e cobrar alto desempenho da equipe; manter a equipe concentrada no essencial; estimular e ampliar pontos fortes de cada indivíduo; conseguir aliados para ter apoio em situações difíceis e ter coragem para tomar decisões uma vez que a indecisão pode ser tão prejudicial quanto uma decisão errada.

Para Chiavenato (2010), esse século precisa de uma nova geração de líderes uma vez que estes são capazes de conquistar situações incertas, variáveis e turbulentas em torno de sua liderança.

A liderança possui papel fundamental na QVT de uma organização sendo que o líder influencia diretamente nas necessidades intrínsecas, justamente as que podem gerar satisfação aos funcionários, com o aumento da produtividade, engajamento do time reforçando o nível de competitividade da empresa e melhorando o clima organizacional.

5. CLIMA ORGANIZACIONAL

Clima organizacional trata-se de percepções de grupos diferentes sobre o mesmo comportamento, portanto sua exata definição diverge entre autores.

Para Chiavenato:

Clima organizacional constitui o meio interno ou a atmosfera psicológica de cada organização. O clima organizacional está ligado ao moral e a satisfação dos participantes e pode ser saudável ou doentio, quente ou frio, negativo ou positivo, satisfatório ou insatisfatório, dependendo de como os participantes se sentem em relação a organização. (CHIAVENATO, 2004, p. 373)

Conforme Chiavenato (2004) cita, clima organizacional como uma atmosfera psicológica, já Luz vê essa questão como a percepção dos colaboradores quanto a empresa:

Pode-se definir clima organizacional como sendo as impressões gerais ou percepções dos empregados em relação ao seu ambiente de trabalho, embora nem todos os indivíduos tenham a mesma opinião, pois não tem a mesma percepção, o clima organizacional reflete o comportamento organizacional, isto é, atributos específicos de uma organização, seus valores ou atitudes que afetam a maneira pela qual as pessoas ou grupos se relacionam no ambiente de trabalho (Luz, 2003, p. 10)

Para Maximiano (2000, p. 260), o clima é representado pelos “conceitos e sentimentos que as pessoas partilham a respeito da organização e que afetam de maneira positiva ou negativa sua satisfação e motivação para o trabalho”.

Seguindo o conceito de LUZ (2003) a forma como os empregados atuam no ambiente de trabalho é uma reação ao local que estão inseridos, a forma de se relacionar e se os valores ali mostrados são coniventes com os que segue. Assim clima organizacional poderíamos dizer que é o modo constante pela qual as pessoas, seguindo suas próprias características, experiências e expectativas, deduzem e reagem às características organizacionais.

Para Siqueira (2008) os comportamentos das pessoas estão diretamente ligados ao ambiente de trabalho que estão inseridas, e isto causa influência na sua qualidade de vida e pode afetar diretamente o desempenho das organizações.

Luz (2003; p.2) “As empresas precisam conhecer o que pensam e como se sentem seus empregados em relação as diferentes variáveis que afetam o clima organizacional”. Neste sentido, Kahale (2003, p. 25) aponta que:

Um clima organizacional bem trabalhado pode trazer alguns benefícios para a organização: retenção de talentos, diminuição no índice de doenças psicossomáticas, treinamentos sintonizados com os objetivos da empresa, gerando resultados; alta produtividade, melhoria na comunicação interna da empresa, aumento de comprometimento dos funcionários com a empresa (sentem-se responsáveis por ela) credibilidade, integração, união, adequação do processo de seleção/premiação e outros.

O que pode ser observado é a importância que um bom clima organizacional tem para a empresa, o colaborador está diretamente inserido no ambiente que faz com que políticas e atitudes recorrentes afetem seu emocional e principalmente seu profissional. Partindo deste ponto é perceptivo que uma empresa que investe em um bom clima organizacional tem colaboradores satisfeitos, e estes se tornam mais produtivos e quanto mais, maior o sucesso para a empresa. Um bom clima organizacional pode ser um dos maiores pontos de sucesso de uma instituição e cabe aos gestores o papel de administrar isto.

Segundo Marchiori (2008, p. 209) se organização é uma instituição social, constituída de pessoas e definida pelos seus papéis e relacionamentos, é fundamental a existência de ambientes de trabalho que preservem a satisfação do funcionário e o respeito ao ser humano. Assim, quanto maior for o envolvimento do funcionário com a organização maior será o seu comprometimento.

Paschoal (2006, p135) “um ideal de clima interno para toda empresa é aquele em que os colaboradores tenham tanto orgulho da empresa onde trabalham como sentem do trabalho que fazem nela”.

Sendo assim, é notório que um ambiente constituído de pessoas necessita de ações que valorizem as mesmas e façam com que se sintam orgulhosas daquilo que realizam tornando-se uma empresa humana que leva consigo não somente a necessidade de resultados, mas também a satisfação e a preocupação de fazer com que seus colaboradores estejam bem amparados no que se trata de um bom clima organizacional, e se sintam cada vez mais motivados.

6. MOTIVAÇÃO DOS COLABORADORES

Motivação vem da palavra latina *movere*, significa mover, pôr em funcionamento. De modo explícito, pode-se dizer que motivação é a razão que leva a pessoa a fazer algo, por desejo, impulso ou estímulo.

Segundo Robbins (2002) motivação é aquilo que move o ser a alcançar os seus objetivos e metas, ela é quem dá a direção e mantém a persistência de uma pessoa para concluir algo. Já Bergamini (2008) acredita que motivação é algo introspectivo, está ligado ao quanto a pessoa deseja aquilo que se propôs a alcançar.

Existem várias definições para a palavra motivação, existe percepções diferentes sobre o conceito pois varia da experiência ou do estudo de cada autor. “Com o passar do tempo, a motivação adquiriu diferentes interpretações, sem que nenhuma delas possa ser considerada como errada, ou destrua os argumentos da outra” (BERGAMINI, 2008, p. 42).

A motivação é o ponto chave para aquelas organizações que possuem um planejamento no intuito de progresso e aumento da produção. Por mais estratégico que seja o plano de aumento de determinada produção de uma empresa e por mais que ela tenha investido em maquinários, processos e treinamentos, é necessário ter um profissional motivado e engajado para colocar em ação. A motivação vem de dentro e pode facilitar os processos de maneira que as pessoas, com seus comportamentos e suas personalidades, os realizem da melhor forma. Abrantes (2009, p. 206) destaca que:

Educação, treinamento e qualificação profissional são fatores que, com pouco investimento financeiro, despertam a motivação para o trabalho e a vida, proporcionando ganhos significativos de produtividade nas empresas, e por conseguinte desenvolvem o país.

Para Lawler III (2000, p. 79) a motivação no trabalho “é função da importância da recompensa e do grau que as recompensas estão vinculadas a um desempenho ou comportamento específico”

Parte da motivação do colaborador vem do fato de ele saber que é importante para aquela instituição e que as pessoas precisam dele para determinada função, fazer com que ele se sinta necessário naquele lugar. A maioria trabalha por recompensas, mas não necessariamente uma recompensa monetária, as vezes o fato de dar ao colaborador um momento de liderança já faz com que ele se sinta

motivado.(FREITAS, 2015)

O que pode ser observado é que todos colaboradores trabalham em prol de algo, algo que irá satisfazer suas necessidades pessoais, profissionais e até o próprio ego. Quanto mais motivados mais produtivos, quanto mais motivados mais esforçados. É necessário que as organizações entendam o comportamento de seu colaboradores e saibam como incentivá-los a serem cada vez mais engajados, mesmo que este engajamento seja por interesse ou troca.

Facilmente as pessoas se sentem desmotivadas então é necessário que elas saibam o que se espera delas e a forma como seu trabalho será avaliado. (FREITAS, 2015)

Para Reis Neto e Marques (2003, p. 7)“as metas dizem a um empregado o que precisa ser feito e quanto esforço será necessário empregar”.

Parte da motivação também está ligada a designação de tarefas e funções, um colaborador bem instruído e que sabe qual o seu papel sente que está em um ambiente organizado, que se preocupa em distribuir as atividades e não sobrecarregar nenhum colaborador.

Uma organização é constituída de pessoas, que podem torná-la um sucesso ou um fracasso. Pessoas motivadas tendem a ser mais engajadas e comprometidas com o objetivo de tornar a instituição em que atua referência no mercado de trabalho. Fica claro então que a motivação no trabalho é um ponto essencial a ser levado em consideração quando se fala de Qualidade de Vida no Trabalho.

7. METODOLOGIA

7.1 Caracterização da pesquisa

Quanto à finalidade esta pesquisa foi classificada como aplicada, a qual está voltada para soluções de problemas específicos (MENDONÇA *et al*, 2008) desta forma buscou-se verificar como a empresa Megasoft aplica ações de QVT no ambiente de trabalho e analisando-se os resultados desta ação na empresa. Desta forma, quanto ao objetivo utilizou-se a pesquisa descritiva, método tal que permitiu descrever o uso da QVT na empresa pesquisada, verificando-se quais os resultados sob os colaboradores e a percepção dos mesmos sobre o sentimento de qualidade de vida no ambiente em que trabalham.

Quanto à abordagem do problema foi analisado os resultados levantados por meio da técnica da análise qualitativa, a qual permite a compreensão dos porquês e

causas de um fenômeno (MENDONÇA et al, 2008) assim, no caso deste trabalho, o fenômeno pesquisado foi compreender a importância da QVT para os colaboradores da empresa Megasoft.

Neste estudo, quanto as técnicas, utilizou-se para composição do referencial teórico a pesquisa bibliográfica por meio da qual se pesquisou através da literatura existente sobre conceitos qualidade de vida no trabalho (QVT), o papel da liderança na QVT, clima organizacional e sobre motivação dos colaboradores.

Ainda utilizou-se a técnica de levantamento de dados através da aplicação um questionário com perguntas fechadas, aplicado para os colaboradores a fim de compreender a percepção daqueles sobre qualidade de vida no trabalho da empresa Megasoft, por meio do procedimento de estudo de caso também se analisou os mecanismos internos do cotidiano organizacional com relação à qualidade de vida dos colaboradores e verificou-se sobre o clima organizacional. Segue abaixo o quadro 2, apresentando o resumo da metodologia.

Quadro 1 - Quadro resumo da metodologia

QUANTO À FINALIDADE
APLICADA: voltada a solução de problemas específicos
QUANTO AO OBJETIVO
DESCRITIVA: identificar, registrar e descrever fatos ou dados sem interferir neles
QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA
QUALITATIVA: compreensão dos porquês e causas de um fenômeno. Estudo aprofundado de um ou mais objetos
QUANTO ÀS TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS
BIBLIOGRÁFICA: utiliza material já publicado e disponível em diferentes fontes
QUESTIONÁRIO: refere-se a um meio de obter respostas às questões por uma fórmula que o próprio informante preenche
ESTUDO DE CASO: Realiza estudo exaustivo de um fenômeno para seu conhecimento detalhado

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Mendonça, Rocha e Nunes (2008)

7.2 Locus da Pesquisa

A pesquisa foi realizada em uma empresa prestadora de serviços de *software* que implantou a QVT localizada no município de Goiânia-GO, constituída de 46 colaboradores, os quais foram os objetos de pesquisa para este trabalho.

7.3 Instrumento de coleta de dados

Foi utilizado como instrumento de coleta de dados desta pesquisa, um questionário com perguntas fechadas, no qual para o entrevistado foi apresentado um grupo de questões e alternativas em que o participante marcou uma delas representando a situação ou perspectiva atual do colaborador. A coleta de dados desta pesquisa foi realizada através de convite aos 45 colaboradores bem como envio do questionário *online* para participação em resposta dos assuntos que foram abordados no decorrer da pesquisa e, conseqüentemente, atender os objetivos estabelecidos com uma maior firmeza e coerência para, enfim, chegar ao resultado esperado.

8. DISCUSSÃO, ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS DADOS

8.1 A empresa Megasoft

A empresa foi fundada no ano de 1993 visando a necessidade de melhoria nos processos administrativos municipais. O seu fundador Sr. Daniel Martins de Oliveira foi um dos programadores pioneiros do Estado de Goiás desenvolvendo em 1983 um dos primeiros sistemas de contabilidade pública do Estado de Goiás, neste momento ele decidiu fundar a Dm informática que alguns anos depois após a entrada do sócio Sr. José Hosanan Inácio se tornou a atual e conceituada Megasoft.

Nesta atual liderança foram desenvolvidos *softwares* pela empresa importantes para o mercado como para administração pública municipal desenvolveu o Sistema de arrecadação do IPTU e Folha de pagamentos. Em 1995 agregou-se a empresa um novo sócio o Sr. André Graciano Costa que trouxe consigo a criação de todos os sistemas de informatização abrangendo todos os setores da administração pública municipal.

Hoje a Megasoft possui 46 funcionários e está com sua sede atual em Goiânia – GO e filial em Palmas – TO, é uma empresa consolidada e líder de mercado nos estados em produção de *softwares* de gestão pública. Além de ter diversos municípios como clientes, tem também o Tribunal de Contas dos Municípios Estado de Goiás (TCM–GO) e o Tribunal de Contas do Estado de Tocantins (TCE–TO). Atualmente foi informado que a Megasoft planeja a expansão da sua área de atuação para outros estados do norte, nordeste e centro-oeste do país.

Missão: Facilitar o seu trabalho com segurança.

Visão: Ser a maior fornecedora de software de gestão pública do país.

Valores: Honestidade, inovação, eficiência e alegria.

Após esta breve apresentação da empresa, a secção seguinte irá tratar da implantação das ações de QVT na empresa estudada.

8.2 A implantação da qualidade de vida no trabalho dentro da empresa

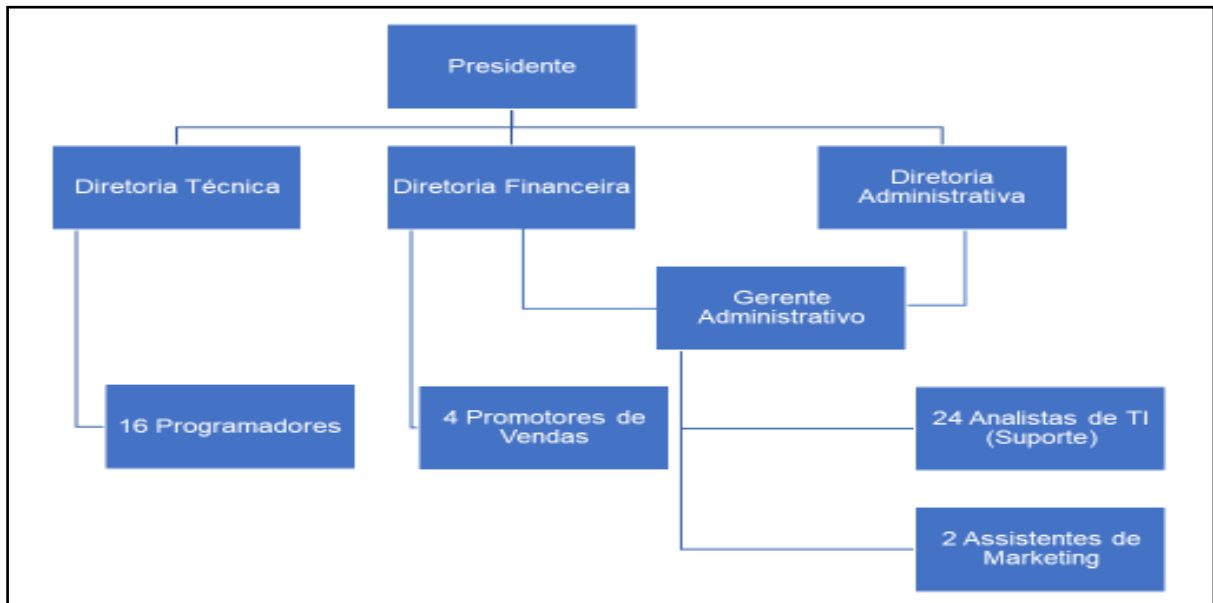
Megasoft

A Megasoft manifesta-se como uma empresa que se preocupa com a qualidade de vida no trabalho de seus colaboradores. Segundo informado, constantemente a empresa promove palestras com temas voltados para uma vida saudável, práticas de atividades físicas e vida familiar, pois a empresa sabe que se um de seus colaboradores apresentar algum tipo de instabilidade em alguma dessas áreas pessoais sua vida profissional será diretamente afetada e conseqüentemente isso afetará a empresa e seus resultados.

Outra implementação da diretoria da Megasoft em suas dependências foi a criação de uma sala de jogos com a intenção de aliviar o stress do trabalho e promover aos seus funcionários o momento de lazer, os colaboradores possuem livre acesso a sala que tem toda estrutura preparada para proporcionar a eles um momento de descanso.

Ainda foi relatado que também a logística de pessoas da empresa foi pensada de forma a facilitar a movimentação de seus colaboradores durante o expediente. As salas são próximas umas das outras, todas as salas possuem sistema de ar-condicionado e mesas, cadeiras e máquinas em pleno funcionamento. Além disso a empresa montou uma cozinha totalmente equipada com os materiais necessários e livre utilização da equipe.

A parte da tomada de decisões dentro da empresa é coordenada por um comitê onde sugestões da equipe chegam até eles e formalmente eles discutem as ideias. Atualmente a direção planeja novas ações que irá implementar ainda mais o QVT dentro da instituição, a ideia da criação de um plano de carreira já está sendo discutida e futuramente irá ser inserida no dia a dia dos colaboradores. Veja a figura 3, sobre a estrutura organizacional Megasoft.

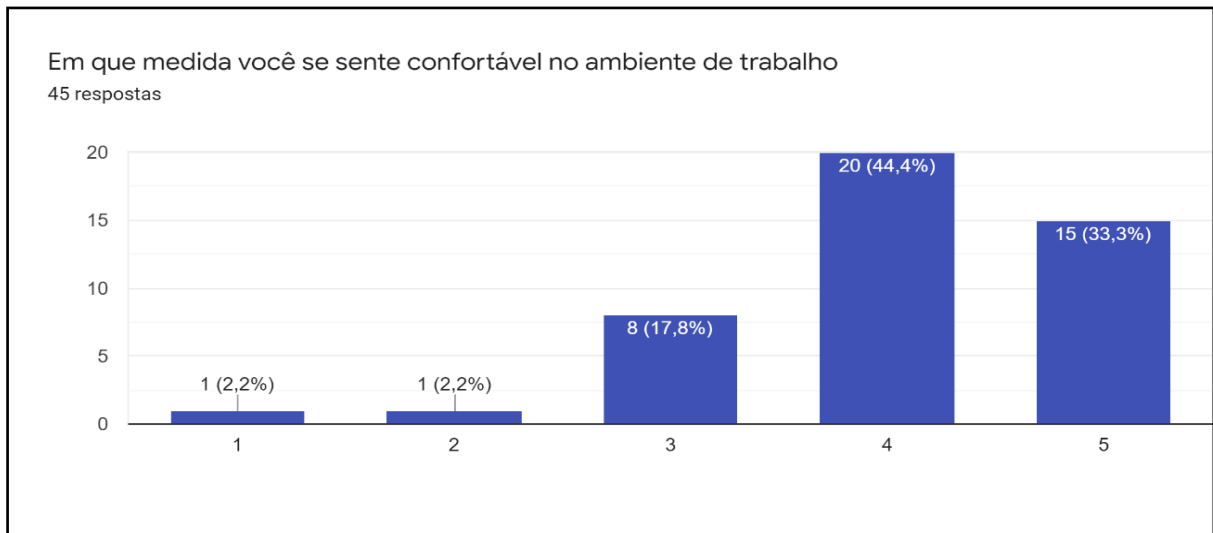
Figura 3 - Estrutura organizacional Megasoft.

Fonte: Megasoft

Durante o mês de setembro foi realizada uma pesquisa na empresa Megasoft e obteve-se uma excelente amostra dos funcionários de nível operacional. De acordo com cálculos amostrais, ela foi quase censitária, de 46 funcionários conseguiu-se 45 respondentes. O que confere 99% de grau de confiança e apenas 3% de margem de erro.

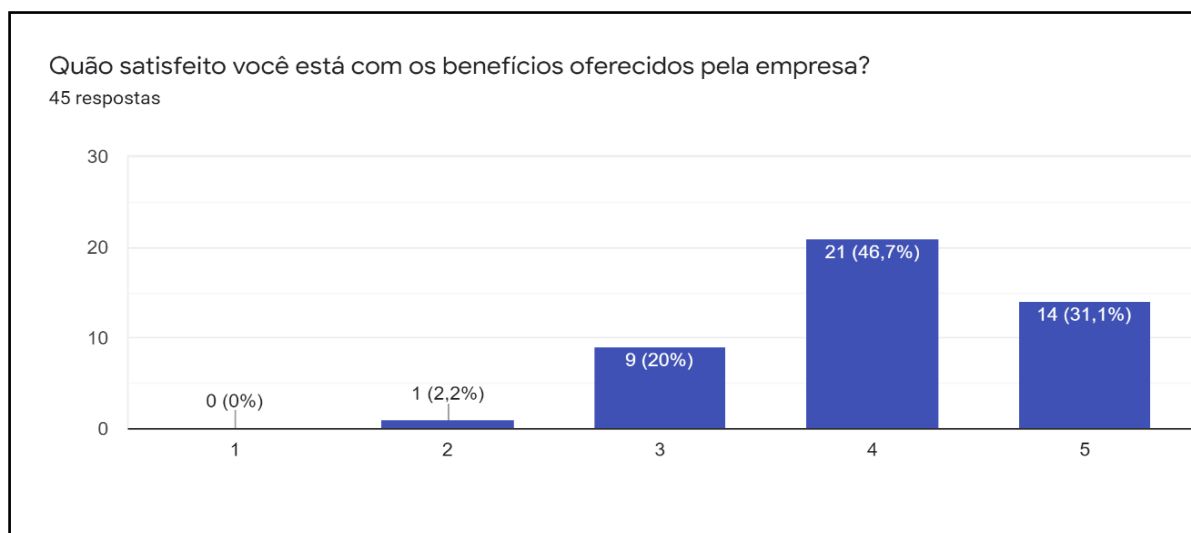
Com os dados coletados é possível fazer a leitura do quão satisfeitos com a empresa e os benefícios ofertados os colaboradores estão e avaliar pontos de melhoria que poderão ser utilizados em futuros planos de ação.

Na primeira pergunta foi questionado o quão confortável os colaboradores se sentem no ambiente de trabalho em que 77,7% fizeram uma avaliação positiva, o que pode ser reflexo das relações positivas dentro desse ambiente como dito por Ana Cristina Limongi Franca, em Comportamento Organizacional, que relações positivas podem produzir bem-estar físico, psicológico e social, veja no gráfico 1.

Gráfico 1– Conforto no ambiente de trabalho

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

Ao serem questionados sobre a satisfação com os benefícios oferecidos pela empresa 77,8% demonstraram estarem satisfeitos, sendo esses benefícios fundamentalmente fatores higiênicos como plano de saúde, bônus financeiro e vale alimentação não necessariamente aumentam a satisfação, porém quando atendidos evitam problemas como absenteísmo ou aumento de rotatividade segundo a teoria de dois fatores de Herzberg, detalhada no capítulo 2, verifique no gráfico 2.

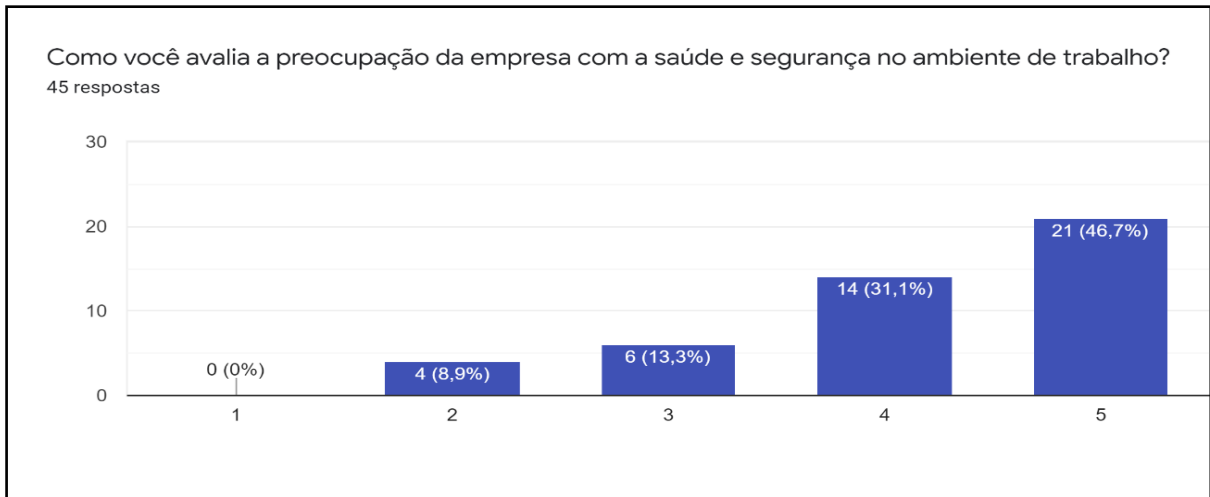
Gráfico 2– Satisfação com benefícios.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

Na questão sobre preocupação da empresa com a saúde e segurança dos colaboradores novamente a maioria 77,8% avaliaram a empresa positivamente, dessa vez um fator motivacional incluso dentro dos valores culturais da empresa que pode

gerar satisfação profunda e estável segundo a teoria se Herzberg. Veja abaixo, no gráfico 3.

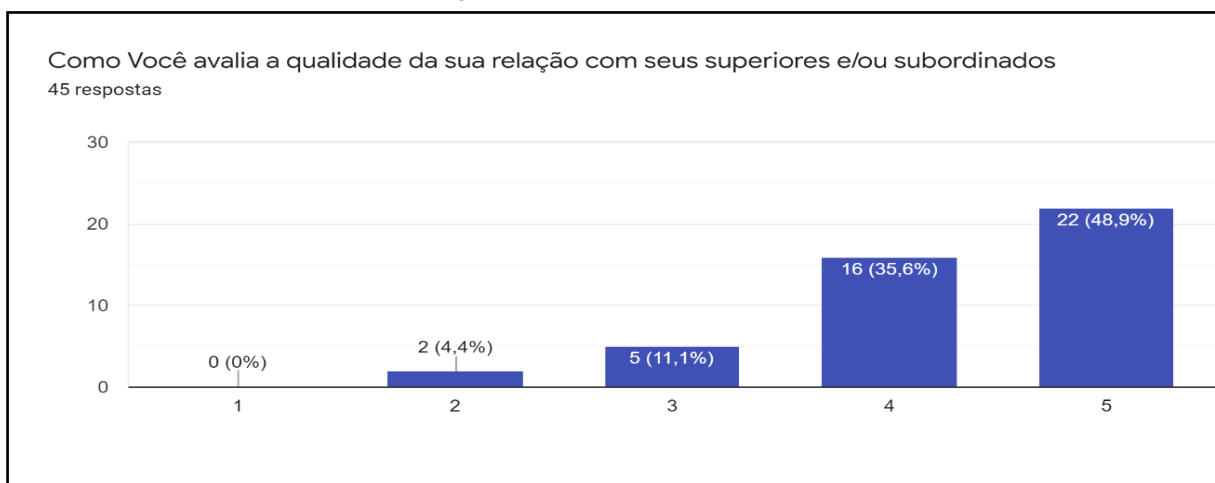
Gráfico 3– Saúde e segurança no ambiente de trabalho.



Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

Quando questionado sobre a relação com superiores e/ou subordinados 84,5% respondeu positivamente, tendo apenas 11,1% respostas neutras e 4,4% de respostas negativas, o que implica que para a maioria há um bom clima organizacional outro fator motivacional. Veja abaixo, no gráfico 4.

Gráfico 4– Relação com superiores e subordinados

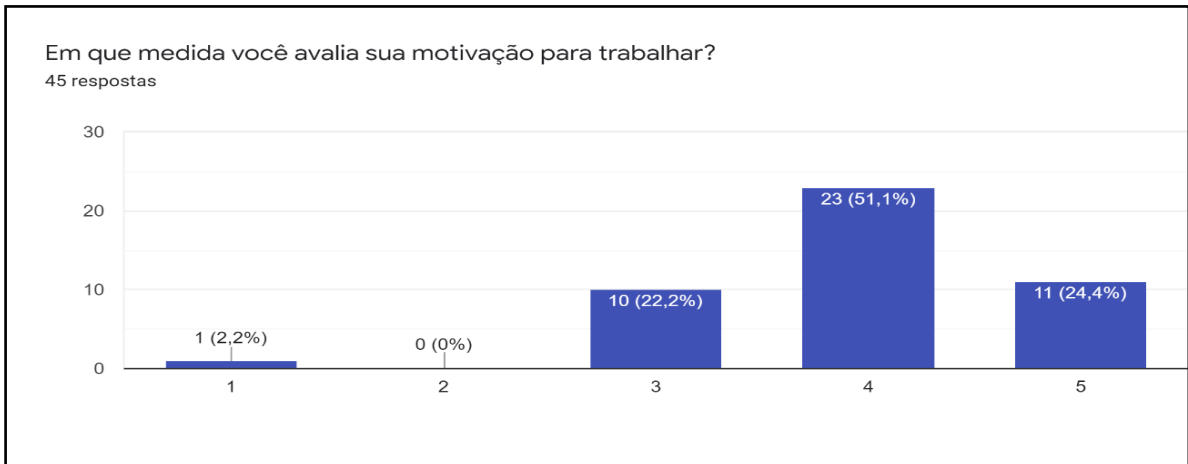


Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

Apesar de 24,4% dos colaboradores declararem estar desmotivados, temos um alto índice referente a motivação 75,5% responderam entre alta e altíssima. Mesmo assim, é importante se atentar aos fatores que têm causado desmotivação entre a equipe a fim de mitigar quaisquer riscos de aumento no número de colaboradores

insatisfeitos. Para isso, a última questão traz de forma aberta quais fatores poderiam melhorar no ambiente. Veja abaixo, no gráfico 5.

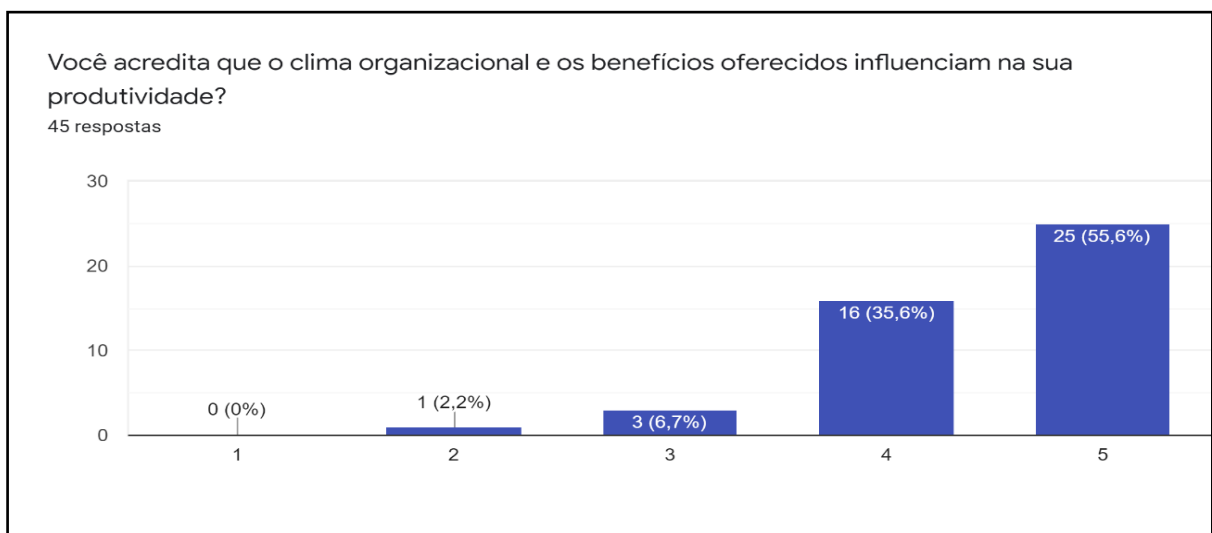
Gráfico 5 – Motivação no trabalho



Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

Quando é analisada o quanto o clima organizacional e benefícios influenciam na produtividade de cada colaborador 91,2% respondeu que influenciam muito em sua produtividade. Veja no gráfico 6.

Gráfico 6– Produtividade

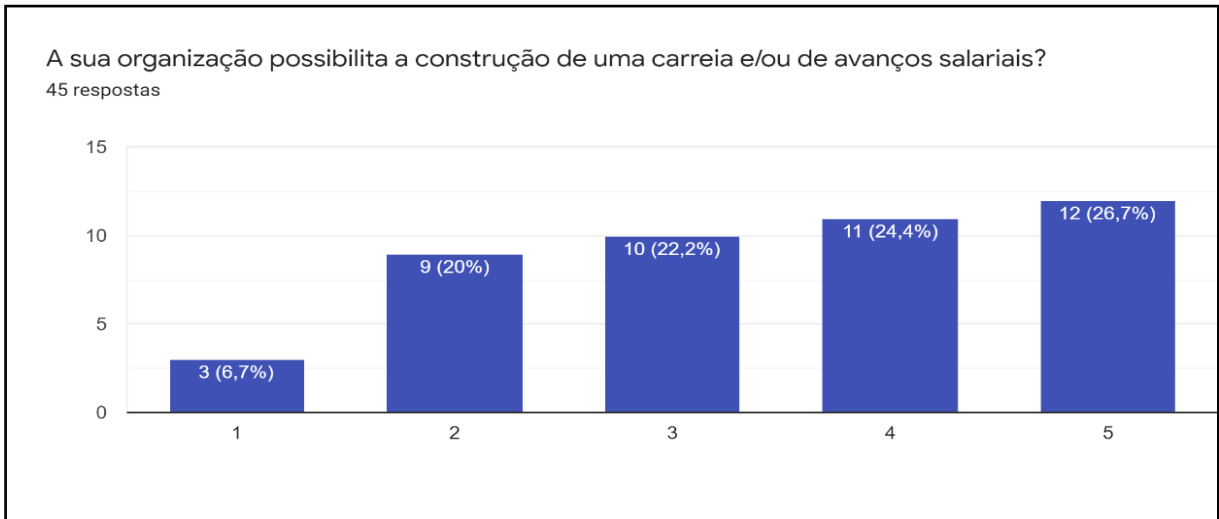


Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

Ao serem questionados sobre a possibilidade de crescimento dentro da empresa é possível notar uma maior dispersão das respostas, onde 48,9% dos

respondentes apontaram que oportunidades acontecem de baixa a mediana frequência. Veja abaixo, no gráfico 7.

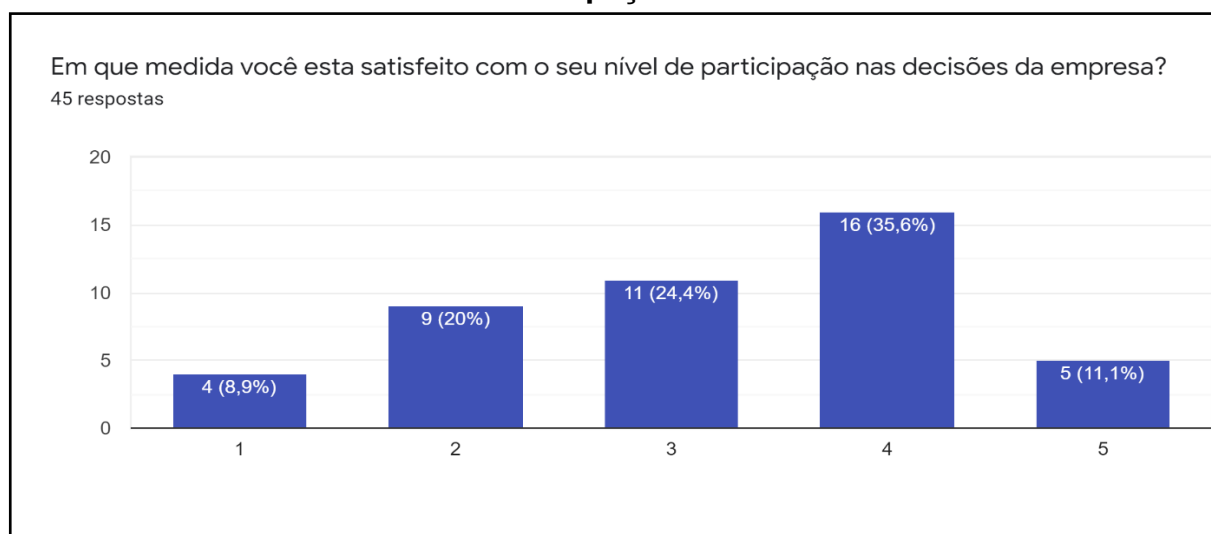
Gráfico 7– Oportunidade de crescimento



Fonte: elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

Sobre o quanto se sentem satisfeitos com o nível de participação nas decisões da empresa, pela primeira vez no questionário mais de 50% disseram moderadamente satisfeito para não satisfeito, para ser exato 53,3% responderam que não possui uma forma de ser ouvido pelo conselho da empresa ou de dar sugestões. Veja no gráfico 8.

Gráfico 8– Participação em decisões



Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

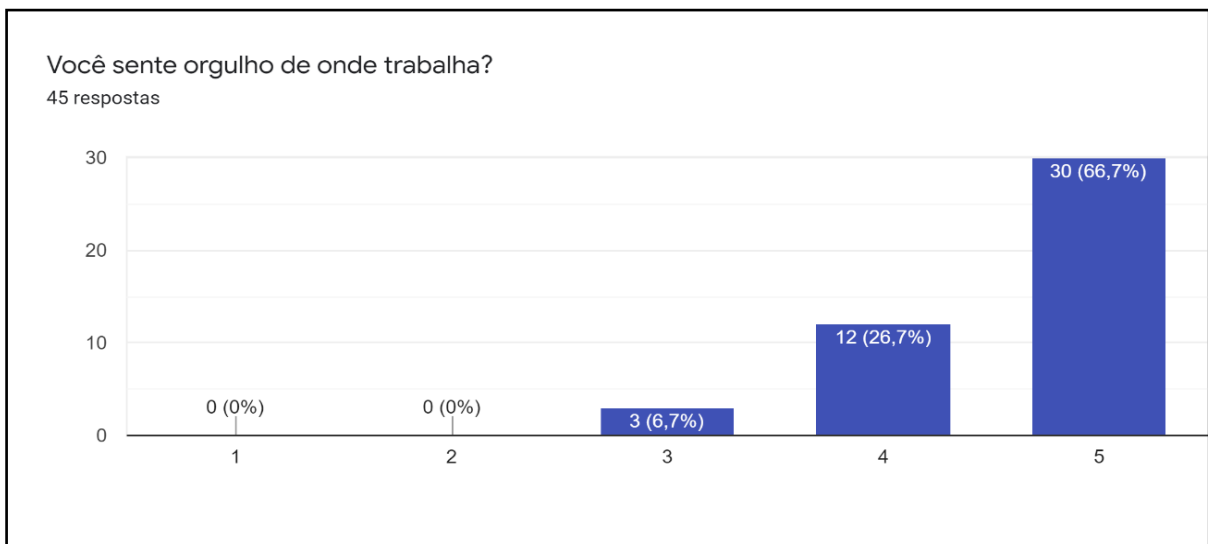
Um dos principais pontos de melhoria verificado é uma maior abertura para que todos os colaboradores tenham espaço para opinar, a importância dessa maior participação é ressaltada por Venelli Costa em Gestão de pessoas:

A tomada de decisão é um componente muito importante na gestão da inovação, pois não pode ser tratada como um aspecto isolado nem exclusivo dos altos escalões da empresa. Deve acontecer em diferentes níveis e acompanhar de perto o desenvolvimento dos ambientes interno e externo, além de ser trabalhada na melhoria do conhecimento e sua disponibilização em diversos níveis (VENELLI, 2017, p. 91).

Na citação Venelli costa deixa claro que a tomada de decisões deve acontecer em diversos níveis, não apenas nos altos escalões, no caso estudado verificou-se que a baixa participação dos colaboradores no processo decisório tem gerado um maior sentimento de pertencimento na empresa fazendo com que se sintam mais integrados.

Apesar de existirem alguns colaboradores insatisfeitos em alguns quesitos, um tópico que surpreendeu nessa pesquisa foi o índice de pessoas que se sentem orgulhosas em trabalhar na empresa. São 93,4% dos respondentes garantindo esse resultado, um dos melhores resultados em toda a pesquisa. Veja abaixo, no gráfico 9.

Gráfico 9– Orgulho



Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de Campo (2020)

A última questão foi aberta, na qual se perguntou sobre necessária alguma medida para aumentar a motivação no trabalho e quais seriam as mesmas. Analisando as respostas a maioria ficaram divididos em a não necessidade de alguma

melhoria e a implementação de um plano de carreira, um dos fatores motivacionais de Herzberg que impacta diretamente na satisfação e motivação.

Na hierarquia das necessidades humanas e meios de satisfação de Chiavenato, a participação nas decisões está no topo da pirâmide e ajuda a promover a autorrealização, logo abaixo é possível ver o desenvolvimento e carreira sendo um dos fatores para a satisfação da estima, dois pontos em que através do questionário foi possível notar uma necessidade de melhoria pela empresa.

Com os dados apresentados é possível notar a forma que os colaboradores reagem quando uma de suas necessidades não é suprida, para alguns o que é oferecido é suficiente para manter sua satisfação, já para outros algo que para ele é importante e a empresa não ofertar, pode resultar em desmotivação.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Qualidade de Vida no Trabalho é fundamental para que as organizações consigam obter resultados positivos e alcancem as metas propostas.

Funcionários motivados que se sentem parte da empresa entregam além do esperado. O estudo da QVT mostra que o foco das empresas precisa estar direcionado para a humanização do trabalho e que os resultados são consequência dessa valorização que os colaboradores recebem de seus superiores e colegas.

O estudo da QVT é de grande importância para o mercado de trabalho, pois, torna as organizações cada vez mais atrativas e chega a ser um diferencial quando um bom profissional for optar ou decidir por uma oferta de trabalho. Além da QVT priorizar a humanização, ela também ajuda as empresas a reduzir custos e gastos com seus colaboradores, pois uma organização que possui colaboradores satisfeitos por terem suas necessidades básicas supridas, por estarem em uma organização que compartilha de seus princípios éticos e morais, por se sentirem parte da organização e por sentirem que a empresa está interessada no seu bem-estar, faz com que eles valorizem aquele lugar onde atuam e isso acaba evitando a rotatividade de profissionais o que acaba fazendo com que a organização tenha menos gastos com acertos de funcionários desligados e com processos seletivos para preencher vagas.

Penso que este parágrafo abaixo não responde o problema. Ele deveria entrar abordando aquele objetivo específico que trata do grau de satisfação, que sugeri agora para vocês.

Visando responder a pergunta problema deste presente estudo foi aplicado um questionário com os colaboradores da empresa Megasoft onde mostra que eles estão satisfeitos com a empresa analisada, se sentem parte dela, possuem um bom clima organizacional, estão satisfeitos com os benefícios oferecidos e sentem orgulho em atuar nesta instituição, porém estão desmotivados com a questão do plano de carreira, o que nos leva a concluir que a QVT é de extrema importância para eles tendo em vista que obtivemos uma margem de 99% de respondentes o que nos mostra que este é um assunto que os interessa, pode-se concluir também a importância deste assunto mediante a análise dos gráficos que mostra o quão a pesquisa foi respondida de forma clara e sincera devido a divergência de opiniões em algumas perguntas como mostra o capítulo 4 gráfico 7.

Diante do objetivo geral desta pesquisa através da aplicação do questionário pode-se observar que a QVT está presente no dia a dia da empresa, onde após analisar os gráficos apresentados observa-se que os colaboradores se sentem orgulhosos e motivados em atuar na instituição estudada, através da história que é apresentada também nesta pesquisa nota-se que a Megasoft se preocupa com a humanização do trabalho trazendo para dentro de suas estruturas a sala de jogos e a oferta de palestras com temas que podem influenciar diretamente a produção e o rendimento dos colaboradores na entrega de resultados.

Quanto aos objetivos específicos, através de pesquisas realizadas em artigos e livros conclui-se que organização se resume em um conjunto de pessoas trabalhando com o mesmo objetivo e finalidade.

Sobre descrever o que é a QVT, diante das pesquisas realizadas e com o auxílio do questionário aplicado, considera-se que a humanização do trabalho e a satisfação de condições físicas, psicológicas e sociais podem descrever de forma clara e objetiva a questão levantada.

Feita a análise da influência da QVT, a liderança, clima organizacional e motivação do trabalho, observando-se que ambas estão interligadas onde a instituição que humaniza o trabalho gera um bom líder que leva a empresa a ter um clima organizacional harmonioso o que traz a motivação de estar naquela organização.

O último objetivo analisado leva a evidenciar as consequências da QVT para a empresa Megasoft, o questionário atende este objetivo mostrando de forma clara o grau de orgulho e satisfação dos colaboradores que atuam na empresa. Hoje a Megasoft é uma empresa líder de mercado em software de gestão pública nos

Estados onde atua e isso se dá devido ao comprometimento de seus funcionários com a instituição, pois se sentem parte da organização e estão trabalhando juntos com a mesma finalidade que é se tornar a empresa líder deste mercado no país.

O questionário aplicado permitiu identificar e analisar os pontos positivos e os pontos negativos da Megasoft se tratando da QVT. Devido a pergunta colocada como opcional onde os colaboradores sugeriram a volta do plano de carreira, foi nos informado pelo diretor que a empresa possuía um plano de carreira que foi projetado por terceiros, mas que não atendia a realidade da empresa, pois ele propunha mudanças rápidas de cargo e aumentos salariais rápidos e acabava deixando a Megasoft com uma porcentagem muito pequena de lucro. Após a análise, a direção a empresa optou por retirar este plano de carreira, o que acarretou a desmotivação de seus colaboradores por entenderem que este refletiria diretamente nas oportunidades de crescimento e aumento salarial. O resultado da pesquisa foi repassado para a direção da empresa e eles já planejam refazer o plano de carreira que esteja de acordo com a realidade econômica existente na empresa.

A pesquisa também permitiu analisar como as decisões tomadas dentro de uma empresa afeta a motivação do colaborador, e o quão isso reflete na produtividade dele. Ao campo acadêmico a contribuição se dá devido ao despertar de um tema que é de suma importância devido a diversidade de empresas existentes com possibilidades de serem estudadas e implementadas a QVT. E por fim a contribuição a sociedade que fará com que o bom profissional avalie a empresa que irá atuar tendo como base este estudo que mostra a importância do tema abordado para sua carreira.

A limitação da pesquisa deu-se devido a abordagem do tema se limitar a uma única empresa o que acarretou uma amostra limitada, isto ocorreu devido a pandemia que nos impossibilitou de encontrar e conversar com diretores de empresas do mesmo ramo o que daria uma margem maior de estudo. Sugere-se que as futuras pesquisas sejam feitas com empresas diferentes que atuem no mesmo ramo o que enriquecerá o estudo e mostrará como o QVT influencia no resultado do mercado escolhido para estudo.

Diante das considerações e abordagens, a conclusão deste trabalho, com base na pesquisa bibliográfica, aplicação do questionário e avaliação do desenvolvimento da empresa estudada, sugere-se que a pesquisa sobre QVT continue sendo realizada e aplicada dentro das organizações, em especial na empresa Megasoft, buscando cada vez mais a humanização do trabalho e caminhos que levem os colaboradores a

se sentirem parte da organização, existem estudos que quando aplicados em instituições se tornam um diferencial e atraem profissionais cada vez mais capacitados que levam a empresa ao crescimento e liderança do mercado de atuação. O tema estudado apresenta um grande potencial em aumentar a lucratividade das empresas que aplicam este método no seu dia a dia, também gera uma fidelidade dos colaboradores a instituição de atuação.

REFERÊNCIAS

- ABRANTES, 2000. Disponível em: <www.avm.edu.br/docpdf/monografias>. Acesso em: 15 jun. 2020.
- BARROS, A. J. P. PROJETO DE PESQUISA: PROPOSTAS METODOLOGICAS. 4. ed. Rio de Janeiro: Petrópolis, 2000.
- BERGAMINI, C. W. Motivação nas organizações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CANERON. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/rap/v48n1/a11v48n1.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2020.
- CHIAVENATO, I. Recursos Humanos. Compactada. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CHIAVENATO, I. Introdução à teoria geral da administração. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- CHIAVENATO, I. Iniciação à teoria das organizações. São Paulo: [s.n.], 2010.
- FERNANDES, E. C. Qualidade de vida no trabalho: como medir para melhorar. Salvador: Casa da qualidade, 1996.
- GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOLEMAN, D. Review, Havard Business. Desafios da liderança. Kindle. ed. São Paulo: Sextante, 2008.
- GREY, C. Um livro bom, pequeno e acessível sobre estudos organizacionais. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- ISMAEL, S. Organizações exponenciais. Kindle. ed. [S.l.]: Alta Books, 2018.
- LAWLER, E. E. Rewarding excellence: paying strategies for the new economy. San Francisco: [s.n.], 2000.
- LIMONGI, A. C. F. Comportamento Organizacional. Kindle. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- LUZ, R. Gestão do clima organizacional. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2003.
- MARCHIORI, M. Faces da cultura e da comunicação organizacional. 2. ed. São Caetano do Sul: Difusão, 2008.
- MARQUES, A. A satisfação dos profissionais de informática: expectativa e percepções. Revista de Negócios, Blumenau, v. 8, p. 1 - 16, ago. 2003.
- MARRAS, J. P. Gestão de Pessoas, Conceitos e Tendências. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MARRAS, J. P. Administração de Recursos Humanos. Kindle. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- MAXIMIANO, A. C. Introdução a administração. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- MEIRELES, M. Teorias da Administração: clássicas e modernas. São Paulo: Futura, 2003.
- NAISBITT, L. Megatrends. São Paulo: Abril Cultura, 1985.
- NARRAS, J. P. Administração de Recursos Humanos. Kindle. ed. [S.l.]: Saraiva, 2017.

PASCHOAL, L. Gestão de Pessoas: nas micro, pequenas e médias empresas: para empresários e dirigentes. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

RODRIGUES, R. N. et al. AS influências na motivação para o trabalho em ambientes com metas e recompensas: um estudo no setor público. Rio de Janeiro: [s.n.], v. 48, 2014.

SIQUEIRA, M. M. M. Medidas do comportamento organizacional: ferramentas de diagnóstico e de gestão. Porto Alegre: Artmed, 2008.

VENELLI, L. C. Gestão de Pessoas: visão estratégica sobre temas contemporâneos. kindle. ed. São Paulo: [s.n.], 2017.

AÇÕES AFIRMATIVAS DE COMBATE AO RACISMO ESTRUTURAL NO MEIO EMPRESARIAL PRIVADO

Fernanda Vitória Rodrigues da Silva
Marina Gonçalves Gouvêa
Edna Perpétua dos Santos

1. INTRODUÇÃO

A desigualdade racial presente na sociedade brasileira reflete-se também no mercado de trabalho, pois este desconsidera os fatos históricos do país que por mais de 300 anos apoiou-se em práticas escravistas como modelo mercantil. A escravidão no Brasil baseou-se em argumentos raciais, que são justificados pelo colonialismo que segundo Almeida (2019), tinha a intenção de levar civilização para as sociedades menos desenvolvidas, mas acabou se tornando um meio de destruição para elas.

A abolição da escravatura em 1888, não garantiu condições básicas de sobrevivência aos ex-escravos, como acesso à educação e moradia. Isso contribuiu para que os libertos se tornassem indivíduos marginalizados e inferiores na pirâmide social. Por isso, mesmo com o acesso à liberdade, os ex-escravos permaneceram sem oportunidades para melhorar suas vidas (BENTO; JUSTINO; GUSSO; DE OLIVEIRA; DA SILVA, 2016).

Ao abandonarem as antigas fazendas onde eram escravizados, os agora libertos passaram a migrar na busca de melhores salários, o que fez com que eles fossem vistos como preguiçosos e vagabundos pelos seus antigos proprietários devido ao incômodo gerado pela “imagem de negros abandonando propriedades e engrossando as fileiras dos desempregados” (FRAGA FILHO, 2009, p. 5).

A partir desse pensamento, surgiu o mito de que o negro é vadio e preguiçoso por recusar as condições de trabalho degradantes da época.

Na sociedade atual, percebe-se uma hierarquização de raças no mercado de trabalho, na qual pessoas da raça branca dominam os níveis hierárquicos mais altos, e indivíduos negros compõem a minoria desse grupo (MACHADO JUNIOR; BANZANINI; MANTOVANI, 2018).

Segundo Almeida (2019), esse modelo que tem sido reproduzido por décadas na sociedade brasileira, é chamado de racismo estrutural. A partir do momento em que a sociedade reconhece a existência do racismo estrutural, faz-se necessário a criação de medidas reparatórias denominadas “ações afirmativas”. O autor conceitua

que “ações afirmativas são políticas públicas de promoção de igualdade nos setores público e privado, e que visam a beneficiar minorias sociais historicamente discriminadas” (ALMEIDA, 2019, p. 91).

Enquanto na carreira pública já existe lei que garante a reserva de vagas para pessoas negras em concursos públicos, no setor privado não existem leis que incentivem a contratação de negros, o que contribui para que se perpetue o atual modelo de baixa diversidade nos níveis hierárquicos mais elevados.

Partindo do pressuposto que a desigualdade racial brasileira remonta ao período pós-abolicionismo, quando o Estado não forneceu condições dignas para os libertos se estabelecerem na sociedade, questiona-se: Quais ações afirmativas têm sido implementadas de forma espontânea na luta contra o racismo estrutural no universo empresarial?

O presente trabalho se propõe a identificar, a partir de um estudo de caso, os resultados da ação afirmativa criada pela empresa Magazine Luiza de forma espontânea para combate ao racismo estrutural percebido dentro da organização.

A criação de ações afirmativas no meio privado seria “uma forma de tentar reverter esse quadro de exclusão social em que se encontra a maior parcela da população negra brasileira” (SILVA, 2016, p.13).

Sabendo que a discussão política de ações afirmativas no Brasil é muito recente, o trabalho contribuirá para a busca de "uma melhor inserção no mercado de trabalho, tendo em vista que essas pessoas têm sido vítimas de desigualdades provenientes de um processo histórico de exclusão de oportunidades." (SILVA, 2016, p.13).

Além da perspectiva histórica e embasamento teórico, o trabalho contará com o estudo de caso da empresa Magazine Luiza, o que possibilitará discutir como ações afirmativas são aplicadas, quais são as dificuldades enfrentadas e sua eficiência, pois a empresa em questão ofereceu oportunidades de trabalho a pessoas negras para cargos de níveis hierárquicos mais altos, e com os resultados do estudo de caso, conclusões mais realistas poderão ser tiradas.

O presente trabalho se divide em cinco seções, a contar desta introdução. A próxima seção trará a fundamentação teórica que se dividirá em três principais aspectos, uma abordagem histórica do negro na sociedade pós-abolição, discussão sobre a participação do negro no mercado de trabalho e apresentação de ações afirmativas para combate ao racismo estrutural. A seção de metodologia apresentará o estudo de caso a ser desenvolvido. A metodologia de pesquisa é classificada como

Exploratória Qualitativa, utilizando as técnicas Bibliográfica e Estudo de Caso. Na sequência, os resultados do estudo serão discutidos a partir da teoria abordada. A seção final trará as considerações finais do trabalho, limitações encontradas e sugestões para possíveis pesquisas futuras.

2. O NEGRO NA SOCIEDADE PÓS-ABOLIÇÃO

Em 13 de Maio de 1888 a Princesa Imperial Regente, Princesa Isabel, sancionou a Lei nº 3353/88 que diz: “É declarada *extincta* desde a data desta lei a escravidão no *Brazil*”. (BRASIL, 1888). Chamada Lei Áurea, esta findou um período de mais de 350 anos de regime escravocrata no país. Período este que marcou profundamente a formação econômica, social, política e cultural do país (JACINO, 2012).

No imaginário de muitos a Lei Áurea foi um ato de generosidade da Princesa Isabel com o sofrimento dos escravizados, mas o estudo da escravidão brasileira nos mostra que essa história não foi bem assim (AMARAL, 2011).

Costa (1999) cita que a Lei foi uma tentativa de conter os avanços da corrente republicana e salvar a monarquia, afirmando que a princesa teve a sabedoria “de acudir a um incêndio que começava a arder nas proximidades do Trono”.

No entanto, Amaral (2011) afirma que as leis emancipacionistas foram, na verdade, uma conquista dos escravizados e de pessoas solidárias que ergueram como bandeira de luta o abolicionismo. Contribuindo para tal afirmação, Albuquerque e Fraga Filho (2006) evidenciam que a pressão dos abolicionistas foi decisiva para a extinção do cativeiro.

Retomando ao início do século XIX, com a intenção de estabelecer igualdade de condições de produção no mercado internacional, a Inglaterra forçou diversos acordos entre Brasil e Portugal para que fosse extinto o tráfico transatlântico de escravos (AMARAL, 2011). Em 1831 foi promulgada uma lei nesse sentido, que acabou sendo descumprida, tornando-se uma lei “para inglês ver”. Somente em 1850, sob pena de prisão e pagamento da reexportação de africanos entrou em vigência no Brasil a Lei Eusébio de Queirós antitráfico de escravos (AMARAL, 2011).

Sobre isso, Dorigny (2019) afirma que mesmo após a sanção da lei Eusébio de Queirós, o tráfico transatlântico continuou acontecendo de maneira ilegal:

Neste novo contexto legislativo, o tráfico perdeu força e cessou totalmente em 1856, ainda que depois de vários anos de intensa atividade negreira. Em 1854 e 1855, mais de 55 mil escravos entraram no país, como se os fazendeiros tivessem antecipado uma proibição total efetiva iminente (DORIGNY, 2019, p.118)

A partir daquele momento, o cenário de escravidão no Brasil sofreu mudanças, pois a mão-de-obra africana se tornaria escassa e a pressão inglesa para que o Brasil aderisse ao fim do tráfico negreiro alimentou esperanças abolicionistas, que gerou maior revolta e resistência por parte dos escravos (AMARAL, 2011). Albuquerque e Fraga Filho (2006) afirmam que depois da proibição do tráfico o debate sobre a abolição se intensificou entre as elites, pois o fim do cativo era cada vez mais evidente:

Para boa parte das elites brasileiras ficou evidente que o fim do tráfico teria como consequência lógica o fim do cativo. Acreditavam que com os altos índices de mortalidade da população escrava, e sem possibilidade de renová-la por meio do tráfico, a escravidão desapareceria em algumas décadas (ALBUQUERQUE; FRAGA FILHO, 2006, p. 174).

A partir da década de 1850 os sistemas de escravidão foram derrubados por todo o continente americano, o que influenciou para que isso também acontecesse no Brasil, pois restou a ele a “situação incômoda de candidato a última nação escravista do mundo civilizado” (ALONSO, 2014, p. 123).

Com a abolição, em 1888 inicia-se um novo desafio para os recém-libertos: a inclusão social. Enquanto o Estado brasileiro privou a população negra do acesso à educação, exercício da cidadania e do mercado de trabalho, os antigos senhores de escravos buscavam indenizações e auxílios para amparar a perda de sua “propriedade privada” ((AMARAL, 2011; FRAGA FILHO, 2009).

Dorigny (2019) relata que antes mesmo de os escravos serem libertos, os proprietários buscavam por meios de serem indenizados por sua possível perda.

Sem o amparo do Estado, os negros se viram obrigados a buscar por conta própria meios de sobrevivência. Aqueles que durante o período de escravidão conseguiram adquirir bens e propriedades permaneceram, em sua maioria, nas localidades onde antes eram cativos. Enquanto os demais, que saíram da experiência da escravidão de mãos vazias, se viram praticamente forçados a migrarem para outros locais, na intenção de se distanciarem do passado de escravidão, buscarem por ascensão social e repararem laços familiares rompidos pela vida escrava (FRAGA FILHO, 2009).

Costa (2015) argumenta que a migração forçada de ex-cativos não foi um fato inédito do Brasil, mas sim uma tendência mundial que também aconteceu aqui.

Motivados pela busca de melhores remunerações, muitos ex-escravos migravam sazonalmente entre diferentes localidades, pois além de não haver mais restrições

quanto a sua movimentação, eles não tinham mais obrigações com seus ex-senhores. Com o fim do cativeiro os libertos encontravam diferentes refúgios, fazendas de lavouras, comunidades quilombolas e até mesmo arriscavam a vida nos centros urbanos (FRAGA FILHO, 2009).

A vida daqueles que continuaram trabalhando no campo era cercada pela presença dos senhores de fazendas que queriam exercer a mesma autoridade da qual foram destituídos pela Lei Áurea, se recusando ao pagamento de salários e usando de meios violentos para “estabelecer a ordem” quando os libertos exigiam seus direitos (FRAGA FILHO, 2009).

Costa (*apud* Rios e Mattos, 2015) reitera essa ideia ao dizer que aqueles que não conseguiram obter estabilidade migravam de fazenda para fazenda em busca de trabalhos temporários e acabavam tendo suas vidas marcadas por violência, instabilidade, pobreza e falta de laços parentais extensos.

As comunidades quilombolas também tiveram um importante papel após a abolição. O maior objetivo dessas comunidades era a liberdade dos afro-brasileiros, não apenas no aspecto laboral, mas também no desenvolvimento de culturas negras. Dentro dos quilombos os negros construíram verdadeiros “bolsões de cultura negra”, pois ali eles poderiam se desenvolver afastados das pressões políticas de “desafricanização” e “embranquecimento” da época (BARBOSA, 2004).

Segundo Amaral (2011, p. 37) “alguns quilombos tinham por objetivos a construção de comunidades independentes com atividades camponesas, que se integravam à economia local através da venda de sua produção.”.

Aqueles que arriscavam as vidas nos centros urbanos enfrentavam desafios inéditos. No regime de escravidão a mão de obra escrava era exclusiva, a partir da abolição os negros passaram a concorrer oportunidades de trabalho com aqueles que sempre foram livres e com imigrantes europeus. Os recém-libertos não estavam preparados para tal concorrência, pois além de possuírem saúde mais debilitada devido à degradação do trabalho escravo, os imigrantes europeus tinham incentivos para se estabelecerem no país (FERNANDES, 2008).

Reforçando esta ideia, Costa, C. (2015) cita que “Warren Dean percebeu que, na disputa por mercado de trabalho entre imigrantes e nacionais, os negros perderam espaço” (COSTA, C. 2015, p. 5 *apud* DEAN, 1977).

Os incentivos à vinda de imigrantes ao país justificavam-se também pelo racismo científico, que acabava colaborando para que os ex-escravos não fossem absorvidos

no mercado (FERNANDES, 2008). Conforme afirma Jacino (2012), o racismo científico partia do pensamento que europeus eram considerados superiores por terem mais habilidades sociais, como “bons modos” e cortesia, hábitos de higiene entre outros, qualidades que consideravam ausentes entre a população negra e os povos nativos.

Diante dessa concorrência desleal, muitos ex-escravos voltaram para o trabalho no campo, o que satisfazia os interesses dos proprietários de terra e donos de fazendas, pois os agora libertos acabavam se submetendo a condições de trabalho degradantes devido às dificuldades encontradas no meio urbano (FERNANDES, 2008).

Barbosa (2004) complementa que a livre concorrência acabou desqualificando a mão-de-obra do trabalhador negro, pois os imigrantes sempre recebiam mais apoio das instituições do que os descendentes de escravos e libertos.

A constante circulação de ex-escravos pelos centros urbanos e pelas fazendas gerou incômodo entre membros da sociedade civil, que descontentes com o abandono das propriedades e a recusa ao trabalho nas lavouras, recorreram às autoridades policiais pedindo por medidas de repressão a “insubordinação” e a “vadiagem” (FRAGA FILHO, 2009). Sobre o uso de forças militares para conter a movimentação dos negros libertados da escravidão, Barbosa (2004) relata que os produtores de terra da época eram motivados também pelo medo da concorrência dos negros na venda de produtos agrícolas se conseguissem conquistar espaços de terra.

De acordo com Fraga Filho (2009) a violência policial contra a população ex-escrava persistiu mesmo sem apresentar resultados positivos:

Embora a repressão à vadiagem não tenha se convertido numa solução viável ao controle da população, as autoridades policiais das cidades próximas aos engenhos continuaram a pedir atenção especial à movimentação dos libertos (FRAGA FILHO, 2009, p. 100)

Diante do cenário social demonstrado é importante destacar que a legislação, o poder público e os representantes políticos da época se mantiveram apáticos à inclusão do negro na sociedade. O Estado estava ciente das dificuldades que o negro enfrentava e ainda assim abandonou a população negra, sem promover meios de adaptação à vida livre (FERNANDES, 2008).

Segundo Jacino (2012) o Estado brasileiro não apenas abandonou a população negra e seus descendentes, mas também criou impedimentos para que não

conseguissem se integrar econômica e socialmente. Ao pensamento anterior Barbosa (2004, p. 33) complementa: “Na maioria dos municípios, por exemplo, foram elaboradas disposições que vetavam crianças negras a frequentar as poucas escolas existentes”. Na próxima seção será discutida a participação do negro no mercado de trabalho.

3. O NEGRO NO MERCADO DE TRABALHO

O sociólogo Gilberto Freyre em sua obra “Casa-Grande & Senzala” (1933), argumenta que embora o Brasil tenha passado por um longo período de escravidão, isso não influenciou na formação da sociedade, pois brancos e negros convivem harmoniosamente. Segundo o autor, existiria no Brasil uma “democracia racial” onde todos possuem oportunidades iguais para o sucesso pessoal e profissional, não dependendo de sua raça.

A obra de Freyre (1933) tornou-se um clássico ao longo das décadas, sendo uma das principais referências para outros autores. Em concordância com a democracia racial de Freyre, Pierson (1945) acreditava que o fator gerador de desigualdade entre negros e brancos não era o racismo em si, mas a proximidade temporal com o período de escravidão. Para afirmar essa ideia, exaltava-se o exemplo de poucos negros que conseguiam ascensão social ainda naquela época.

A posição do Estado foi determinante para que a “democracia racial” se propagasse na sociedade. Apoiando-se na ideia de que todos possuíam oportunidades iguais, o Estado minimizou os conflitos de raça na intenção de alcançar seus reais interesses da época, incentivando a vinda de imigrantes europeus (GOMES, ROSA; 2008).

A democracia racial reconhece a existência do racismo no Brasil, mas não o considera como força estrutural da nossa sociedade (MACHADO JUNIOR; BANZANINI; MANTOVANI, 2018). Atualmente discute-se que o racismo seja uma consequência da estrutura social, surgindo aí o conceito de racismo estrutural. Silvio Almeida (2019) define que o racismo não é uma patologia social ou um desarranjo das instituições, ele é na verdade o modo “normal” em que são estabelecidas as relações políticas, econômicas, jurídicas e até familiares na sociedade brasileira.

A partir do ponto em que se reconhece o racismo como força estrutural da sociedade brasileira, a democracia racial torna-se um mito, pois o problema de desigualdade no país não é delimitado apenas por diferenças socioeconômicas, mas

principalmente raciais (MACHADO JUNIOR; BANZANINI; MANTOVANI, 2018). O mercado de trabalho evidencia isso:

A principal fonte da desigualdade racial está na diferença do nível de renda do trabalho de negros e brancos, e que a diferença no nível da remuneração do trabalho se deve preponderantemente às desigualdades educacionais entre negros e brancos. Destaca-se que as desigualdades educacionais entre os grupos raciais são em larga escala determinadas pela origem social (MACHADO JUNIOR; BANZANINI; MANTOVANI, 2018, p. 5)

A sociedade brasileira apresenta bastante diversidade étnica e cultural (ROSA, 2014). No entanto, esta diversidade não é percebida no mercado de trabalho com as mesmas proporções.

A pesquisa de Uhr *et al* (2014) evidencia que a presença dos negros no mercado de trabalho está acompanhada da discriminação salarial. Foi constatado nesta pesquisa que negros recebem em média 22% menos do que brancos, apresentando a mesma produtividade e realizando as mesmas tarefas.

O trabalho de Ribeiro (2006) contribui na questão da discriminação salarial e seus reflexos na mobilidade social. Segundo o autor, a discriminação racial se torna mais evidente quando se analisa a hierarquia de classes, pois negros encontram mais dificuldades de ascensão e permanência em posições sociais hierarquicamente mais elevadas. Na disputa entre negros e brancos no topo da hierarquia de classes prevalece a desigualdade racial, o que não acontece na base desta hierarquia.

A hierarquização de classes no mercado de trabalho relaciona-se com o conceito de Foucault (1999) sobre o racismo. De acordo com o autor, a função do racismo é dividir a espécie humana, estabelecendo uma linha divisória entre superiores e inferiores. Trazendo este conceito para o mercado de trabalho, pode-se inferir, portanto, que a população negra encontra dificuldades para ascender social e profissionalmente, pois a estrutura social onde o mercado está inserido tem o racismo como um de seus componentes orgânicos (ALMEIDA, 2019).

A tabela a seguir apresenta o perfil racial de funcionários em relação ao nível hierárquico que ocupam. A pesquisa foi enviada para as 500 maiores empresas do Brasil, de acordo com o relatório “Maiores e Melhores” de 2014, (REVISTA EXAME, 2014). Das 500 empresas, 117 responderam à pesquisa.

Tabela 1. Distribuição das raças por níveis hierárquicos de 117 das 500 maiores e melhores empresas do Brasil de 2014

Nível Hierárquico	Branços	Total Negros	Categoria Negros		Amarelos	Indígenas
			Pretos	Pardos		
Conselho de Administração	95,1	4,9	0,0	4,9	0,0	0,0
Quadro Executivo	94,2	4,7	0,5	4,2	1,1	0,0
Gerência	90,1	6,3	0,6	5,7	3,5	0,1
Supervisão	72,2	25,9	3,6	22,3	1,8	0,1
Quadro Funcional	62,8	35,7	7,0	28,7	1,3	0,2
Trainees	41,3	58,2	2,5	55,7	0,5	0,0
Estagiários	69,0	28,8	4,4	24,4	2,0	0,2
Aprendizes	41,6	55,7	12,2	45,3	0,5	0,4

Fonte: Relatório Perfil Social, Racial e de Gênero das 500 Maiores Empresas do Brasil e suas Ações Afirmativas – Instituto Ethos (2016)

Nota: A categoria “Total Negros” é formada por “Pretos” e “Pardos”, de acordo com a nomenclatura do IBGE.

Observando os dados da Tabela 1, percebe-se que os níveis “Aprendizes” e “Trainees” são os únicos que apresentam maior representatividade de negros em relação a brancos. Isso indica uma possibilidade de mais diversidade nas empresas ao longo dos próximos anos, no entanto muitas das empresas não possuem políticas para efetivação dos aprendizes, o que justificaria os baixos índices de negros nos níveis hierárquicos mais elevados (ETHOS, 2016).

Nos níveis hierárquicos mais altos, observa-se o predomínio de pessoas brancas em relação a negros. Os dados da pesquisa apontam que apenas 33% das empresas participantes possuem programas especiais para contratação de negros e apenas 11% estabelecem metas para ampliar a presença dos negros em cargos de direção e gerência.

Diante deste quadro, governos, ONG’s e alguns atores da sociedade civil começaram a lutar pelo que se chama “ações afirmativas”, tema da próxima seção.

4. A IMPLEMENTAÇÃO DE AÇÕES AFIRMATIVAS NO BRASIL

O conceito de ações afirmativas baseia-se no reconhecimento de que a garantia de direitos não é a mesma entre grupos sociais distintos. Almeida (2019) define que “ações afirmativas são políticas públicas de promoção de igualdade nos setores público e privado e que visam a beneficiar minorias sociais historicamente discriminadas”.

A principal motivação para a luta e surgimento de políticas públicas que visavam minimizar desigualdades foi a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, com destaque para o artigo 1º que traz o princípio da igualdade. O termo “Ações Afirmativas” foi usado pela primeira vez em 1961 pelo então presidente dos Estados Unidos John Kennedy ao indicar medidas com o objetivo de garantir a igualdade no mercado de trabalho (ORTEGA, 2020).

Sobre as primeiras ações afirmativas nos Estados Unidos o ex-presidente do Supremo Tribunal Federal (STF) Joaquim Barbosa relata que o Estado não criou ações bem estruturadas para o combate de desigualdades, apenas abandonou a neutralidade na maneira em que aplicava suas políticas governamentais passando a incentivar os serviços público e privado a buscarem por mais diversidade em sua composição na intenção de se assemelhar a representação dos grupos étnicos e culturais da sociedade (GOMES, 2001).

No Brasil, os movimentos sociais tiveram um papel essencial na luta por direitos. Durante o período de escravidão, a mobilização dos escravos gerou a campanha pró-abolição, tendo a adesão de intelectuais e economistas da época. Posteriormente, a partir da década de 1930, o movimento negro buscou diálogo com o poder público por meio de protestos, negociações e mobilizações, na intenção de reverter o cenário de desigualdade (SILVA, 2016).

Somente em 1988 com a atual Constituição da República, a prática do racismo foi criminalizada como inafiançável e imprescritível sujeito à pena de reclusão (CONSTITUIÇÃO, 1988). A partir da década de 1990 começou a discutir-se na esfera pública o desenvolvimento de ações afirmativas para o acesso dos negros à educação superior e melhores oportunidades de trabalho.

Em 1995, o então presidente Fernando Henrique Cardoso reconheceu a existência do racismo no Brasil e propôs o combate ao preconceito: “Nós devemos nos armar de vontade de combater, sem demagogia, aquilo que ficou da cultura escravocrata” (BRASIL, 1995).

O mesmo presidente instituiu o Programa Nacional de Ações afirmativas por meio do decreto nº 4.228 de 13 de maio de 2002. Este programa estabelecia percentual de participação de negros, mulheres e pessoas com deficiência no preenchimento de cargos comissionados e incentivava a contratação de fornecedores que atendiam a esses critérios (BRASIL, 2002).

Em 9 de Janeiro de 2003, o então presidente Luiz Inácio Lula da Silva sancionou a lei nº 10.639 que tornou obrigatório o ensino sobre História e Cultura Afro-Brasileira nos estabelecimentos de ensino fundamental e médio, sejam eles públicos ou privados (BRASIL, 2003). A partir da criação desta lei, o movimento negro passou a ter mais participação no governo para a formulação de conteúdos educacionais, revisando materiais considerados preconceituosos e inserindo o ensino da história da África nos currículos escolares (SILVA, 2016).

O movimento negro exerceu um papel muito importante na construção de uma identidade racial conforme relata Tatiane Cosentino Rodrigues (2005):

A partir da situação diagnosticada, o movimento negro passou a exigir do sistema educacional formal o reconhecimento e valorização da história dos descendentes de africanos, o respeito à diversidade, identificando na educação a possibilidade de se construir uma identidade negra positiva (RODRIGUES, 2005, p. 46).

Uma das mais importantes (senão a mais importante) ações afirmativas já criadas pelo Governo Federal brasileiro foi a lei nº 12.711 de 29 de agosto de 2012, sancionada pela então presidente da república Dilma Rousseff. Esta lei decreta a reserva de 50% das vagas oferecidas por instituições federais de ensino superior vinculadas ao Ministério da Educação para pessoas autodeclaradas pretas, pardas indígenas e pessoas com deficiência (BRASIL, 2012).

Vale ressaltar que antes mesmo da existência da lei 12.711/12 algumas universidades federais já tinham programas próprios para reserva de vagas a alunos negros como forma de democratizar o acesso ao ensino superior. Este é o caso da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Universidade Estadual do Norte Fluminense (UENF) e Universidade de Brasília (UnB) entre outras (DOMINGUES, 2005).

Paralelos à criação de ações afirmativas sempre existiram os questionamentos quanto à constitucionalidade e eficiência dessas ações por aqueles que são contra esse tipo de medida. Para o juiz federal Oscar Valente Cardoso, o problema do baixo índice de negros tendo acesso ao ensino superior deve-se a péssima qualidade da

educação infantil e ensinos fundamental e médio. Para ele o problema pode ser resolvido com a melhora da qualidade do ensino básico (CRUZ, VAN-KAN; 2011).

Em concordância com isso, Silva (2016) afirma que a reserva de vagas para garantir o acesso de grupos minoritários ao ensino superior é um projeto governamental que visa diminuir gastos, pois para o Estado é mais barata a criação de cotas do que investir em uma educação básica de qualidade.

Aqueles que argumentam favoravelmente à criação de ações afirmativas para negros defendem que as cotas são uma alternativa emergencial e provisória para garantir o acesso desse grupo ao ensino superior. Emergencial, pois o problema da desigualdade racial urge em ser resolvido. Domingues (2005) ressalta que ser a favor do programa de cotas não significa ser contra a melhoria da rede pública de ensino. Mas que somente melhorar a rede pública de ensino não é suficiente para erradicar a desigualdade racial, pois o Estado brasileiro tem uma dívida histórica com o povo negro.

Tal dívida histórica se justificaria por dois motivos já abordados anteriormente neste trabalho: o período de mais de 300 anos de escravidão da população negra no país; a falta de amparo a essa população por parte do Estado brasileiro após a abolição da escravatura.

Sobre o caráter provisório das cotas raciais para o acesso ao ensino superior, a lei nº 12.711/12 decreta que no prazo de 10 anos, ou seja, em 2022 será promovida a revisão do programa (BRASIL, 2012).

5. AÇÕES AFIRMATIVAS NO MERCADO DE TRABALHO

Em 9 de Junho de 2014 foi sancionada pela então presidente Dilma Rousseff a lei nº 12.990 que reserva 20% das vagas oferecidas nos concursos públicos à candidatos autodeclarados pretos ou pardos. Esta lei tem vigência pelo prazo de 10 anos, encerrando, portanto, em 2024 (BRASIL, 2014).

No meio privado, não existem leis que amparam diretamente a população negra neste sentido. Pode-se destacar a lei nº 8.213/91 que em seu Art. 93 obriga empresas com mais de 100 funcionários a reservarem entre 2% e 5% dos seus cargos a pessoas portadoras de deficiência (BRASIL, 1991). Destaca-se também o decreto nº 9.450/18 que regulamenta e obriga a contratação de ex-presidiários e presos em regime semiaberto para empresas que celebram contrato de licitação com o governo federal (BRASIL, 2018)

A discussão de ações afirmativas no meio privado atualmente pode ser resumida pela gestão da diversidade. A diversidade, segundo Fleury (2000) é:

Definida como um mix de pessoas com identidades diferentes interagindo no mesmo sistema social. Nesses sistemas, coexistem grupos de maioria e de minoria. Os grupos de maioria são os grupos cujos membros historicamente obtiveram vantagens em termos de recursos econômicos e de poder em relação aos outros. (FLEURY, 2000, p. 20)

Segundo Fleury (2000), o processo de gestão da diversidade, quando bem executado, agrega valor à organização e contribui para a melhoria do desempenho da empresa. Este é um dos principais problemas da gestão da diversidade, pois o mercado adere a esse discurso buscando atingir a imagem de responsabilidade social que se deseja transmitir, mas, de fato, não combate às desigualdades (MACHADO JUNIOR; BANZANINI; MANTOVANI, 2018).

O trabalho de Ortega (2020) afirma que as ações afirmativas deveriam ser medidas básicas para se obter êxito na gestão da diversidade.

Abaixo, o Quadro 1 apresenta um resumo da fundamentação teórica com os principais autores que contribuíram para a construção desse trabalho.

Quadro 1 – Principais contribuições dos estudos

Subcapítulos	Autor (ano)	Principais contribuições
O negro na sociedade pós abolição	Fernandes (2008)	O mito da Democracia Racial e a participação do negro no mercado de trabalho
	Fraga Filho (2009)	Migrações no pós-abolição
	Amaral (2011)	História do Negro
O negro no mercado de trabalho	Freyre (1933)	Democracia Racial
	Machado et al. (2018)	O mito da Democracia Racial e a participação do negro no mercado de trabalho
	Almeida (2019)	Racismo Estrutural
A Implementação de ações afirmativas no Brasil	Silva (2016)	A relevância das cotas raciais
	Ortega (2020)	Diversidade racial e racismo estrutural
Ações afirmativas no mercado de trabalho	Fleury (2000)	Gestão da diversidade cultural
	Machado Junior, Banzanini e Mantovani (2018)	Diversidade
	Ortega (2020)	Diversidade racial e racismo estrutural

Fonte: Elaborado pelas autoras (2021)

6. METODOLOGIA

Quanto à finalidade esta pesquisa caracteriza-se como básica, pois o objetivo dela é adquirir novos conhecimentos sobre o assunto em questão e contribuir para o avanço da ciência. (FONTELLES; SIMÕES; FARIAS; FONTELLES, 2009)

Em relação ao objetivo de pesquisa, esta caracteriza-se como exploratória pois visa proporcionar maior familiaridade com o tema por meio de levantamento bibliográfico e estudo de caso (RODRIGUES, W. 2007).

Esta pesquisa terá abordagem qualitativa, pois não serão usados instrumentos estatísticos para a análise dos dados. De acordo com Lakatos e Marconi (1992), os estudos de abordagem qualitativa são uma forma de interpretar os fenômenos analisados e sua importância no cenário em que estão inseridos.

As técnicas e procedimentos utilizados serão pesquisa bibliográfica e o levantamento. A pesquisa bibliográfica justifica-se pelo fato do uso de material acadêmico publicado anteriormente para aprofundamento dos conhecimentos e o levantamento é a pesquisa aprofundada dos dados de um fenômeno em determinado período, para análise (CARDOSO, 2003; MENDONÇA, ROCHA E NUNES, 2008).

7. ANÁLISE E DISCUSSÃO DA PESQUISA

Os dados obtidos na pesquisa permitiram realizar uma análise dos principais aspectos relacionados ao ingresso nas IFES por meio da Lei de Cotas. Dessa maneira, a análise será dividida em 3 partes: Cenário das IFES antes e depois da Lei de Cotas; Distribuição da Lei de Cotas no Brasil por regiões; e o Perfil dos grupos beneficiários da Lei de Cotas.

7.1 IFES antes e depois da Lei de Cotas

A tabela 2 apresenta a distribuição racial dos calouros que fizeram o ENADE no período em questão (2005-2010).

Tabela 2. Distribuição racial dos calouros de Universidades Federais ENADE – BRASIL – 2004-2010

Raça/cor	Quantidade	Proporção	
		Total	(Exceto ND)
Branco	59.130	35,8%	59,6%
Preto	6.601	4,0%	6,7%
Pardo	30.785	18,6%	31,0%
Total Negros	37.386	22,6%	37,7%
Amarelo	1.561	10,9%	1,6%
Indígena	1.099	0,7%	1,1%
ND	65.963	39,9%	-

Totais	165.139	99,9%	100%
--------	---------	-------	------

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em Vieira, Senkevics e Arends-Kuenning (2019)

Notas: A categoria "Total Negros" é a soma das categorias "Preta" e "Parda", de acordo com a nomenclatura do IBGE, sendo desconsiderada nas somas totais.

A quantidade de alunos participantes da análise não é a mesma do universo analisado devido o percentual total da tabela compor 99,9%.

* Não disponível

O universo analisado inclui 165.167 estudantes de universidades federais que participaram do Enade no período de 2005 a 2010. Pode-se observar que os alunos brancos eram a maioria (59,6%) nas IFES, seguidos por pardos (31,0%), e pretos (6,7%).

Na tabela 3, estão dispostos os dados percentuais de Graduandos das IFES e População Brasileira de acordo com a raça no período de 2003 a 2018.

Tabela 3. Graduandos de IFES e população brasileira segundo Cor ou Raça – 2003-2018

Raça/cor	Pesquisa	2003	2010	2014	2018
Amarela	IFES	4,5%	3,1%	2,3%	2,1%
	PNAD/IBGE	0,4%	1,1%	0,5%	0,4%
Branca	IFES	59,4%	53,9%	45,7%	43,3%
	PNAD/IBGE	52,0%	47,7%	45,5%	38,6%
Parda	IFES	28,3%	32,1%	37,8%	39,2%
	PNAD/IBGE	41,5%	43,1%	45,1%	52,5%
Preta	IFES	5,9%	8,7%	9,8%	12,0%
	PNAD/IBGE	5,9%	7,6%	8,6%	8,1%
Total Negros	IFES	34,2%	40,8%	47,6%	51,2%
	PNAD/IBGE	47,4%	50,7%	53,7%	60,6%
Indígena	IFES	2,0%	0,9%	0,6%	0,9%
	PNAD/IBGE	0,2%	0,4%	0,4	0,4%
Sem declaração	IFES	-	-	3,8%	2,5%
	PNAD/IBGE	-	-	-	-

Fonte: elaborado pelas autoras a partir da V Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos (as) graduandos (as) das IFES (2018)

Nota: A categoria "Total Negros" é a soma das categorias "Preta" e "Parda", de acordo com a nomenclatura do IBGE, sendo desconsiderada nas somas totais.

A partir da tabela 3, percebe-se que brancos apresentam maior participação nas IFES em todos os anos analisados. Em 2003 o percentual de brancos nas IFES era maior do que a proporção desse grupo na sociedade. Ao longo dos anos essa distância foi diminuindo gradativamente, sendo praticamente nula em 2014. O que também contribuiu para isso é que a quantidade de pessoas que se declaram brancas foi diminuindo ao longo dos anos. Em 2018 o percentual de brancos nas IFES diminuiu

em relação aos anos anteriores, mas continuou sendo maior que a participação desse grupo na sociedade.

Os pardos compõem o grupo com maior crescimento de participação nas IFES, com crescimento de 10,9% em 15 anos (de 28,3% em 2003 para 39,2% em 2018) façam as contas e apresentem os resultados já analisados para a Banca. Na sociedade também foi o grupo que mais cresceu.

O grupo de pretos mais do que dobrou sua participação nas IFES, indo de 5,9% em 2003 para 12% em 2018 e apresentou crescimento na sociedade.

O grupo “Total Negros” compõe a maioria da população desde 2010. Observa-se que apenas em 2014 este grupo superou os brancos em participação nas IFES e apenas em 2018 passou a compor maioria nas IFES. Todas essas mudanças, tanto na sociedade quanto nas IFES, podem estar diretamente relacionadas à Lei de Cotas, que reserva vagas a candidatos autodeclarados pretos, pardos e indígenas em IFES.

A tabela 4 dispõe os dados de Graduandos das IFES segundo cor ou raça em números absolutos no período de 2003 a 2018.

Tabela 4. Graduandos de IFES segundo cor ou raça – BRASIL – 2003-2018

Raça/cor	2003	2010	2014	2018
Amarela	21.122	20.079	21.977	25.643
Branca	278.811	353.871	429.149	520.008
Parda	132.834	210.498	354.688	470.227
Preta	27.693	57.218	92.240	143.599
Total Negros	160.527	267.716	446.928	613.826
Indígena	9.388	6.102	6.014	10.736
Outra	-	8.399	-	-
Sem declaração	-	-	35.536	30.087
Total	469.848	656.167	939.604	1.200.300

Fonte: Elaborada pelas autoras a partir da V Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos (as) Graduandos (as) das IFES (2018)

Nota: A categoria “Total Negros” é a soma das categorias “Preta” e “Parda”, de acordo com a nomenclatura do IBGE, sendo desconsiderada nas somas totais.

Os grupos de brancos, pardos e pretos apresentaram crescimento constante entre 2003 e 2018, sendo que a categoria “Total Negros” apresentou crescimento mais considerável no período pós Lei de Cotas. Observa-se também que o grupo que mais

cresceu nesse período foi o “Total Negros” que apresentou um aumento de 282%, enquanto o grupo de brancos aumentou 86% no mesmo período.

7.2 Lei de Cotas no Brasil por regiões

A tabela 5, a seguir, dispõe dos dados de estudantes das IFES segundo a modalidade de reserva de vagas em que ingressaram na universidade, classificados por regiões geográficas brasileiras, onde estão situados os *campus* universitários.

Tabela 5. Estudantes das IFES segundo modalidade de reserva de vagas, por região geográfica de campus – BRASIL – 2018

Modalidade de Reserva de vaga	Norte	Nordeste	Sudeste	Sul	Centro-Oeste	Total
Escola Pública/Renda até 1 e meio SM	9,1%	23,1%	34,2%	25,5%	8,0%	100,0%
Escola Pública/PPI/Renda até 1 e meio SM	18,6%	36,9	28,3%	7,5%	8,6%	100,0%
Escola Pública/Deficiência/Renda até 1 e meio SM	15,1%	28,8%	29,6%	22,5%	4,0%	100,0%
Escola Pública/PPI/Deficiência/Renda até 1 e meio SM	27,1%	40,0%	23,6	2,7%	6,5%	100,0%
Escola Pública/Independente de Renda	8,3%	21,3%	33,2%	28,4%	8,9%	100,0%
Escola Pública/PPI/Independente de Renda	15,2%	33,1%	30,2%	9,8%	11,8%	100,0%
Escola Pública/Deficiência/Independente de Renda	26,4%	33,3%	16,3%	18,9%	5,1%	100,0%
Escola Pública/PPI/Deficiência/Independente de Renda	23,8%	44,1%	19,7%	5,3%	7,1%	100,0%
Outra Cota	28,3%	40,2%	13,1%	11,6%	6,8%	100,0%
Não Respondeu	12,7%	32,1%	25,0%	12,9%	17,2%	100,0%
Total	13,6%	29,5%	30,9%	16,8	9,2%	100,0%

Fonte: elaborada pelas autoras a partir da V Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos (as) Graduandos (as) das IFES (2018)

Notas: *PPI = pretos, pardos e indígenas

*SM = salário-mínimo; (SM em 2018 = R\$ 954,00)

A partir da leitura da tabela, percebe-se que a maior concentração de estudantes cotistas está nas regiões Sudeste e Nordeste, sendo que somadas, as duas regiões totalizam 60,4%. Destacam-se: o baixo número de ingressantes das

modalidades PPI na região Sul e o elevado número de ingressantes que dependem das modalidades PPI e Deficiência na região Norte.

7.3 Perfil dos grupos beneficiários da Lei de Cotas

A seguir, a tabela 6 apresenta uma comparação em números absolutos entre graduandos de 2014 e 2018, classificando-os por sexo e modalidade de ingresso.

Tabela 6. Graduandos por sexo segundo modalidade de ingresso nas IFES – 2014-2018

	2014			2018		
	Feminino	Masculino	Sem declaração	Feminino	Masculino	Sem declaração
Ampla Concorrência	309565	290775	880	377420	318174	1845
Cota	165729	139624	493	278542	222800	1519
Não respondeu	16804	15615	120	-	-	-
Total	492098	446014	1493	655962	540974	3364

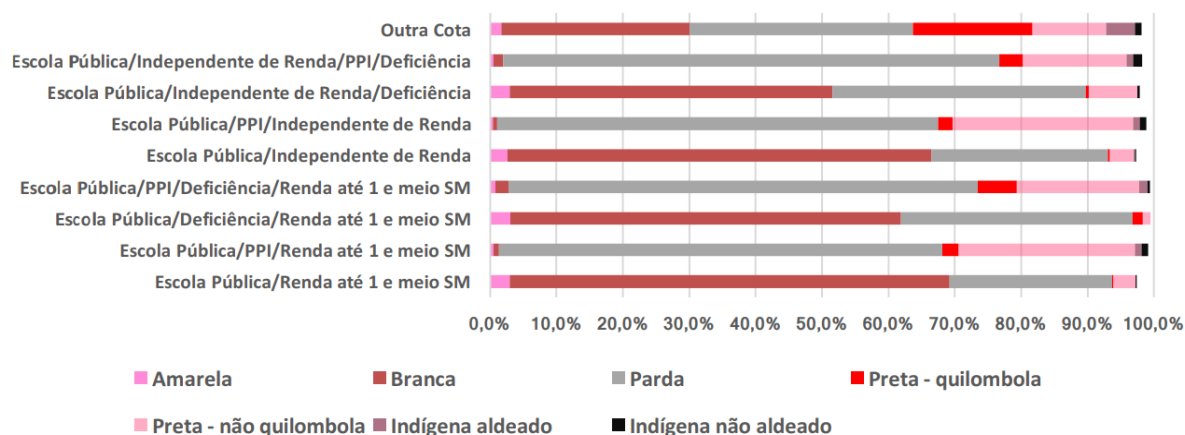
Fonte: elaborada pelas autoras a partir da V Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos (as) Graduandos (as) das IFES (2018)

Conforme pode ser observado, o grupo feminino é o maior em todas as variáveis analisadas. Na categoria “Cota”, observa-se que o grupo Feminino teve um aumento de 68,07% de 2014 para 2018 e o grupo Masculino obteve aumento de 59,57% nesse mesmo período.

Já na categoria “Ampla Concorrência” o grupo Feminino teve um aumento de 21,91% de 2014 para 2018 e o grupo Masculino obteve aumento de 9,42% nesse mesmo período.

Pode ser notado que em ambas as categorias apresentaram crescimento no número de alunos de 2014 para 2018, no entanto entre as duas, a categoria “Cotas” apresentou um crescimento mais relevante nesse período, fato que pode ser atribuído à Lei de Cotas.

O perfil racial dos alunos cotistas pode ser observado na figura 1.

Figura 1 – Percentual de estudantes cotistas segundo cor ou raça, por modalidade de cota.

Percebe-se que alunos Negros (Pardos e Pretos) compõem a maioria apenas nas modalidades de cotas destinadas aos autodeclarados PPI e na modalidade “Outra Cota”; as demais categorias são predominantemente dominadas por alunos brancos. A seguir, na tabela 7, observa-se a participação dos grupos beneficiários da lei de cotas entre os ingressantes das IFES.

Tabela 7. Participação de grupos beneficiários da lei de cotas nas IFES – BRASIL – 2012-2016

Ano	Escola pública	Escola pública e PPI*	Escola pública e renda ≤ 1,5 SM	Escola pública, PPI e renda ≤ 1,5 SM
2012	55,4	27,7	48,2	24,9
2013	56,7	29,9	48,6	26,8
2014	58,5	33,2	50,4	29,4
2015	62,2	34,4	52,0	29,9
2016	63,6	38,4	54,8	34,0

Fonte: Elaborada pelas autoras com base em Senkevics e Mello (2019, p. 194)

Notas: *PPI = pretos, pardos e indígenas

O primeiro ponto a ser observado é que todos os grupos apresentaram um aumento progressivo em sua participação nas IFES. Mesmo com pouco tempo de implantação da Lei de Cotas, pode-se observar resultados imediatos. Dentre os 4 grupos analisados, as modalidades de cota com fator racial (PPI) apresentaram maior proporção de crescimento, sendo o grupo mais beneficiado pela ação.

7.4 Fatores Socioeconômicos

A seguir, a tabela 8 apresenta o percentual de estudantes cotistas de acordo com a modalidade de reserva de vagas, onde será feita análise sob o aspecto da renda familiar.

Tabela 8. Percentual de estudantes cotistas das IFES, por modalidade de reserva de vaga

Modalidade de reserva de vaga	Total
Escola Pública/PPI*/Renda até 1 e meio SM	32,4%
Escola Pública/Renda até 1 e meio SM	22,7%
Escola Pública/Independente de Renda	21,9%
Escola Pública/PPI/Independente de Renda	21,2%
Escola Pública/Deficiência/Independente de Renda	0,7%
Escola Pública/PPI/Deficiência/Renda até 1 e meio SM	0,3%
Escola Pública/Deficiência/Renda até 1 e Meio SM	0,2%
Escola Pública /PPI/Deficiência/Independente de Renda	0,2%
Outra Cota	0,5
Não Respondeu	0,1
Total	100%

Fonte: elaborada pelas autoras a partir da V Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos (as) Graduandos (as) das IFES (2018)

Notas: *PPI = pretos, pardos e indígenas

*SM = salário-mínimo; (SM em 2018 = R\$ 954,00)

A partir da análise da tabela, nota-se que a maioria dos cotistas (55,6%) tem renda familiar per capita de até 1 e meio SM (em 2018 R\$ 1.431,00). Comparando as modalidades entre si, apenas a modalidade Escola Pública/Deficiência /Independente de Renda apresenta percentual maior que a modalidade Escola Pública/Deficiência/Renda até 1 e meio SM.

A tabela 9 classifica os cotistas de acordo com a modalidade de reserva de vagas por faixas de renda familiar per capita.

Tabela 9. Graduandos cotistas, por faixa de renda familiar *per capita*, segundo modalidade de cota – BRASIL – 2018 (em %)

Modalidade de reserva de vaga	Até meio SM	Mais de meio a 1 SM	Mais de 1 a 1 e meio SM	Mais de 1 e meio SM	Não respondeu	Total
Escola Pública/ Renda até 1 e meio SM	40,3%	39,5%	13,7%	4,1%	2,4%	100,0%
Escola Pública/PPI/ Renda até 1 e meio SM	53,7%	32,4%	8,5%	2,7%	2,7%	100,0%
Escola Pública/ Deficiência/Renda até 1 e meio SM	48,5%	31,5%	9,7%	2,0%	8,3%	100,0%
Escola Pública/PPI/ Deficiência/Renda até 1 e meio SM	63,5%	22,1%	7,8%	1,6%	5,0%	100,0%
Escola Pública/ Independente de Renda	17,8%	27,7%	21,5%	30,7%	2,3%	100,0%
Escola Pública/PPI/ Independente de Renda	27,4%	29,5%	18,6%	21,9%	2,7%	100,0%
Escola Pública/ Independente de Renda/Deficiência	33,3%	26,8%	14,1%	20,3%	5,5%	100,0%
Escola Pública/ Independente de Renda/PPI/Deficiência	38,2%	27,5	15,2%	13,4%	5,7%	100,0%
Outra Cota	42,9%	25,9%	11,8	15,6%	3,7%	100,0%
Não Respondeu	28,8%	23,7	17,0%	16,7%	13,8%	100,0%
Total	37,0%	32,3%	14,7%	13,4%	2,6%	100,0%

Fonte: elaborada pelas autoras a partir da V Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos (as) Graduandos (as) das IFES (2018)

Notas: *PPI = pretos, pardos e indígenas

*SM = salário-mínimo; (SM em 2018 = R\$ 954,00)

A tabela 9 demonstra que os alunos cotistas com renda familiar *per capita* de até 1 e meio SM correspondem a 84% dos cotistas. Comparando as faixas salariais entre si, percebe-se que o maior grupo de cotistas possui renda familiar *per capita* de até meio SM (em 2018 R\$ 477,00). Um fator importante a ser destacado é que dentre as categorias “Até meio SM”, aquelas com vagas destinadas a Pretos Pardos e Indígenas possuem o maior percentual quando comparadas às categorias sem o fator racial.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, WLAMYRA R. DE; FILHO, WALTER FRAGA. Uma História Do Negro No Brasil. Salvador: Centro de Estudos Afro-Orientais; Brasília: Fundação Cultural Palmares, 2006.
- ALMEIDA, Silvio Luiz de. Racismo Estrutural. São Paulo: Pólen, 2019.
- ALONSO, Angela. O abolicionismo como movimento social. Novos Estudos CEBRAP, São Paulo, v. 33, n. 3, p. 115-137, nov/2014.
- AMARAL, S. P. História do Negro no Brasil. Brasília: CEAO-UFBA, 2011.
- BARBOSA, Wilson Do Nascimento. O Negro Na Economia Brasileira: Da Colônia Aos Umbrais Do Século XXI. In: MUNANGA, KABENGELE. O negro na sociedade brasileira: resistência, participação, contribuição. Brasília: Fundação Cultural Palmares-MinC. p. 76-104. Disponível em: <<https://xdocs.com.br/doc/o-negro-na-economia-brasileira-wilson-do-nascimento-barbosa-6nw5vl4z3en1>> Acesso em: 17/10/2021.
- BENTO, A. A.; JUSTINO, E. R.; GUSSO, F. P.; DE OLIVEIRA, F. P.; DA SILVA, J. M. Políticas de Cotas Raciais: Conceitos e Perspectivas. Revista Eletrônica do Curso de Pedagogia das Faculdades OPET, Curitiba, v. 2175, n. 1773, p. 64 a p. 81, dez/2016. Disponível em: <<https://www.opet.com.br/faculdade/revista-pedagogia/pdf/n12/artigo6.pdf>> Acesso em 02/10/2021.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 02/11/2021.
- BRASIL. Decreto n. 4.228, de 13 de maio de 2002. Institui o Programa Nacional de Ações Afirmativas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4228.htm> Acesso em 02/11/2021.
- BRASIL. Decreto nº 9.450, de 24 de julho de 2018. Institui a Política Nacional de Trabalho no âmbito do Sistema Prisional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/decreto/D9450.htm> Acesso em 02/11/2021.
- BRASIL. Lei Imperial n. 3.353, de 13 de maio de 1888. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim3353.htm> Acesso em 09/10/2021.
- BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213compilado.htm> Acesso em 02/11/2021.
- BRASIL. Lei nº 10.639, de 9 de janeiro de 2003. Altera a Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, para incluir no currículo oficial da Rede de Ensino a obrigatoriedade da temática "História e Cultura Afro-Brasileira", e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.639.htm> Acesso em 02/11/2021.
- BRASIL. Lei nº 12.711, de 29 de agosto de 2012. Dispõe sobre o ingresso nas universidades federais e nas instituições federais de ensino técnico de nível médio e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/lei/l12711.htm> Acesso em 02/11/2021.
- BRASIL. Lei nº 12.990, de 9 de junho de 2014. Reserva aos negros 20% (vinte por cento) das vagas oferecidas nos concursos públicos para provimento de cargos efetivos e empregos públicos no âmbito da administração pública federal, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista controladas pela União. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/l12990.htm> Acesso em 02/11/2021.
- BRASIL. Presidente (1995-2002: FERNANDO HENRIQUE CARDOSO). FHC reconhece zumbi como 'herói'. Alagoas, 21 nov. 1995. 1 f. Disponível em: <http://almanaque.folha.uol.com.br/cotidiano_21nov1995.htm> Acesso em 02/11/2021.
- CARDOSO, Jessika. Metodologia da Pesquisa PRÓREITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO – PRPG PPROGRAMA DE PÓSGRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM GESTÃO. Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 108, n. 24, p. 5, 2003.
- COELHO JUNIOR, P. J.; HEIN, A. S. Gênero, Raça e Diversidade: Trajetórias Profissionais de Executivas Negras. Organizações & Sociedade, v. 28, n. 97, p. 252-281, 2021. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/63762/genero--raca-e-diversidade--trajetorias-profissionais-de-executivas-negras>> Acesso em 02/11/2021.
- COSTA, Emília Viotti Da. Da Monarquia à República. São Paulo: Fundação Editora da UNESP, 1999.
- COSTA, Carlos Eduardo Coutinho Da. Migrações negras no pós-abolição do sudeste cafeeiro (1888-1940). Revista Topoi, Rio de Janeiro, v. 16, n. 30, p. 101-126, jan./jun. 2015. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/topoi/a/jkQ7K3v9WhjBKKdMmvs4kkz/?lang=pt>> Acesso em 17/10/2021.

- COSTA RIBEIRO, Carlos Antônio. Classe, Raça e Mobilidade Social no Brasil. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, 2006, p. 833-873.
- CRUZ, Fabrício Bittencourt Da; VAN KAN, Fernanda. Ações Afirmativas: A Polêmica Em Torno Da Constitucionalidade Da Política De Cotas Para Negros No Ensino Superior Público Brasileiro. *Publicatio UEPG*, Ponta Grossa, v. 19 n. 2, p. 107-120, jul.dez. 2011.
- DOMINGUES, Petrônio. Ações afirmativas para negros no Brasil: o início de uma reparação histórica. *Revista Brasileira de Educação*, Rio de Janeiro, n. 29, p. 164-177, mai./jun./jul./ago. 2005. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rbedu/a/g9K3wSLyhKn88LXn3GgJDvc/?lang=pt>> Acesso em 02/11/2021.
- DORIGNY, Marcel. *As Abolições Da Escravatura No Brasil E No Mundo*. São Paulo: Contexto, 2019.
- ETHOS. Instituto ETHOS. Perfil social, racial e de gênero das 500 maiores empresas do Brasil e suas ações afirmativas. São Paulo: Instituto Ethos, 2016. Disponível em: <https://issuu.com/institutoethos/docs/perfil_social_tacial_genero_500empr> Acesso em: 30/10/2021
- FERNANDES, Florestan. *A Integração Do Negro Na Sociedade De Classes*. São Paulo: Editora Globo, 2008.
- FERREIRA, C.A.A. Mulheres Negras no Mercado de Trabalho: Interseccionalidade entre Gênero, Raça e Classe Social. *In: XLIII Encontro da ANPAD (EnANPAD 2019)*, 43, 2019, São Paulo. Artigo... São Paulo: ANPAD, p. 1-17.
- FILLETI, Juliana De Paula; GORAYEB, Daniela Salomão; CARDOSO DE MELO, Maria Fernanda Godoy. Mulheres Negras no mercado de trabalho no 1º trimestre de 2021. In *FACAMP: Boletim NPEGen Mulheres Negras no Mercado de Trabalho*. Campinas: Editora FACAMP, volume 02, número 01, junho de 2021.
- FLEURY, Maria Tereza Leme. Gerenciando A Diversidade Cultural: Experiências De Empresas Brasileiras. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 40, n. 3, p. 18-25, jul./set. 2000.
- FONTELLES, Mauro José; SIMÕES, Marilda Garcia; FARIAS, Samantha Hasegawa; FONTELLES, Renata Garcia Simões. Metodologia da pesquisa científica: diretrizes para elaboração de um protocolo de pesquisa. *Revista paraense de medicina*.
- FOUCAULT, Michel. *Em Defesa da Sociedade*. 4ª tiragem. São Paulo: Livraria Martins Fontes. 1999.
- FRAGA FILHO, Walter. Migrações, itinerários e esperanças de mobilidade social no recôncavo baiano após a Abolição. *Cadernos AEL*, Campinas, v. 14, n. 26, p. 95 a p. 130, set/2010. Disponível em: <<https://www.ifch.unicamp.br/ojs/index.php/ael/article/view/2560>> Acesso em 26/09/2021.
- FREYRE, Gilberto. *Casa-grande & senzala: formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal*. 48ª edição. São Paulo: Global, 2003.
- GOMES, Joaquim Benedito Barbosa. A recepção do instituto da ação afirmativa pelo direito constitucional brasileiro. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 38, n. 151, p. 129-152, jul./set. 2001.
- GOMES, M. V. P.; ROSA, A. R. Formação social e movimentos sociais: o mito da democracia racial e as políticas públicas no Brasil. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 13, n. 52, art. 36, p. 77-100, 2008.
- JACINO, Ramatis. O negro no mercado de trabalho em São Paulo pós-abolição - 1912/1920. Orientadora: FERLINI, VERA LUCIA AMARAL. 2012. 204 f. Tese de Doutorado – Curso de História, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas (USP), São Paulo, 2012. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8137/tde-11042013-093449/pt-br.php>> Acesso em: 17/10/2021.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina De Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico*. São Paulo: Editora Atlas, 1992.
- MACHADO JUNIOR, Celso; BANZANINI, Roberto; MANTOVANI, Daielly Melina Nassif. O mito da democracia racial no mercado de trabalho: análise crítica da participação dos afrodescendentes nas empresas brasileiras. *Revista Organizações & Sociedade*, Salvador, v. 25, n. 87, p. 632-655.
- MENDONÇA, A. F.; ROCHA, C. R. R.; NUNES, H. P. *Trabalhos acadêmicos: planejamento, execução e avaliação*. Goiânia: ALFA, 2008.
- ORTEGA, Livia De Oliveira. Diversidade Racial E Racismo Estrutural: Uma Análise Sobre O Programa De Trainee 2021 Do Magazine Luiza. Orientadora: Prof.ª Drª Gabriela de Breláz. 2020. 86 f. Trabalho de Conclusão de Curso - Faculdade de Administração, Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP), Osasco, 2020. Disponível em: <<https://repositorio.unifesp.br/handle/11600/60654>> Acesso em: 31/10/2021.
- PIERSON, Donald. *Branços e pretos na Bahia: estudo de contacto racial*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1945.
- REVISTA EXAME. *Melhores e Maiores*. Disponível em: <<https://mm.exame.com/>> Acesso em 02/11/2021.

RODRIGUES, Tatiane Cosentino. Movimento Negro no Cenário Brasileiro: Embates e Contribuições à Política Educacional nas Décadas de 1980-1990. Orientador: Prof. Dr. Valter Roberto Silvério. 2005. 114 p. Tese de Mestrado – Ciências Sociais, Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2005.

RODRIGUES, William Costa. Metodologia Científica, FAETC/IST, Paracambi, 2007.

Disponível em:

<http://pesquisaeducacaoufrgs.pbworks.com/w/file/64878127/Willian%20Costa%20Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf> Acesso em: 20/11/2021.

ROSA, A. R. Relações Raciais e Estudos Organizacionais no Brasil. Revista De Administração Contemporânea, v. 18, n. 3, p. 240-260, Mai./Jun. 2014.

SILVA, Gracielle Da Costa. A relevância das cotas raciais como ferramenta de transformação da realidade social da população negra brasileira. Revista de Estudos e Investigações Antropológicas, Recife, v. 3, n. 2, p. 59 a p. 76, 2016. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/reia/article/view/229994/0>> Acesso em 26/09/2021.

UHR, D. A. P.; FRIO, G. S.; ZIBETTI, A.; UHR, J. G. Z. Um estudo sobre a discriminação salarial no mercado de trabalho dos administradores do Brasil. Revista de Economia e Administração, v. 13, n. 2, p. 194-213, 2014.

PROCESSOS DE LICITAÇÃO EM PERIÓDICOS: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

Marilene Schmitt Da Rosa
Patrícia Barroso Dias
Rebeca Wemylley Portela Lima
Vanessa Beltrão Dos Santos
Denise Fernandes Nascimento

1. INTRODUÇÃO

O processo de licitação é definido como um procedimento administrativo que rege a forma como serão adquiridos os bens, produtos e serviços para a Administração Pública, mediante as condições estabelecidas através de um edital (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010).

É necessário seguir os princípios que regem a Administração pública, expostas no artigo 3º da Lei de licitação nº 8.666/93, devendo a entidade e a administração cumprir o princípio constitucional da isonomia, pois, junto aos outros princípios subsequentes, traz transparência e confiabilidade à população dos gastos com o dinheiro público (BRASIL, 1993).

Acerbi (2016) sobre o procedimento licitatório, afirma que ocorrem condutas ilegais que violam as normas internas da Administração. A maioria dessas condutas criminosas, nos processos licitatórios, é cometida por agentes públicos, ou privados. Esses crimes são contemplados no código penal, no título de crime contra a administração pública.

O tema licitações é objeto de pesquisa de muitos estudiosos, tal campo visa compreender como as licitações são realizadas, como as brechas dentro das Leis vigentes e como são realizadas na prática em municípios brasileiros.

Segundo Fonseca (1986) a bibliometria é uma técnica quantitativa e estatística usada para medir indicadores a produção e divulgação do conhecimento científico como se fosse uma pesquisa populacional do Censo.

A bibliometria utiliza de métodos matemáticos e estatísticos para analisar e quantificar artigos de periódicos e livros relacionados ao assunto a ser abordado. O objetivo principal é ter indicadores cada vez mais confiáveis, a fim de manter a veracidade do termo abordado para estudos futuros.

Segundo Chueke e Amatucci (2015) a bibliometria possui objetivos claros de sumarizar instituições, autores, anos e levantar temas de pesquisas e métodos mais frequentes sobre determinada área de conhecimento.

Considerando a relevância do tema licitações públicas e suas alterações mudanças advindas da nova Lei de licitações nº 14.133/2021 a presente pesquisa visa responder ao seguinte problema: Qual o panorama de pesquisas sobre licitações públicas no Brasil, no período de 1986 a 2022?

Dessa forma, o objetivo da pesquisa é analisar o panorama de pesquisas sobre licitações públicas no Brasil, no período de 1986 a 2022.

A metodologia utilizada no presente trabalho é considerada quantitativa com caráter bibliográfico e documental. Foram analisados artigos científicos, para identificação do tema licitações e assuntos correlatos.

A pesquisa apresenta reflexão sobre a importância das Licitações públicas no Brasil e ressaltou a detalhadamente seus conceitos, histórico, previsão legal, suas modalidades e princípios aplicáveis a uma Licitação.

O tema que foi discutido busca trazer pesquisa ainda não explorada no campo de licitações, considerando o advindo da nova lei de licitações, extraíndo um total de 100 artigos e trabalhos para embasamento da presente pesquisa, abrangendo o período de 1986 até 2022 empregados à base de dados da *Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL)*.

Conforme Boechat (2022, p. 64) “o processo de contratação pública é essencial para compreender como parte do dinheiro público é aplicado”. Sendo assim, justifica-se o estudo de licitações públicas por ser um procedimento importante para o setor público, refletindo-se nos controles orçamentários do órgão e principalmente na contabilidade pública, tornando transparentes as aquisições de bens e serviços à população.

O presente estudo foi organizado em cinco seções. Na seção da Introdução, evidencia-se o tema, problema de pesquisa, objetivos gerais e específicos, justificativa e estruturação do trabalho. Na primeira seção, o Referencial Teórico trata do conceito de licitação e princípios básicos, processos licitatórios e os custos das licitações aos cofres públicos. Na segunda seção, tem-se a Metodologia, que apresentou a caracterização da pesquisa, o método utilizado, a amostra e coleta dos dados da pesquisa, e o tratamento bibliométrico. Na terceira sessão, após fundamentação da pesquisa, abordou a discussão, análise e avaliação dos resultados obtidos por meio da bibliometria. A quinta sessão abrange as considerações finais dos autores.

2. PRINCÍPIOS BÁSICOS E MODALIDADES DO PROCESSO LICITATÓRIO

Os princípios previstos na Constituição Federal no ano de 1988 ressaltam que qualquer integrante da administração pública, diretamente ou indiretamente, cujo preceito máximo é a obrigatoriedade de promover uma licitação quando da aplicação de recursos públicos, devem observar os princípios básicos, visto que tais procedimentos, possibilita a escolha da proposta mais vantajosa para a administração e conseqüentemente a escolha da melhor opção de aplicação de recursos públicos.

Os processos licitatórios abertos dentro do prazo fixado para adaptação deverão evidenciar em cada um a lei escolhida para regimentar o contrato até a conclusão dele.

Em alguns casos, conforme trata o artigo 24 da Lei nº 8.666/93, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 1993), a administração pode ser dispensada do processo de licitação em emergência ou de calamidade pública, conforme o inciso IV.

O ato de fazer dispensa em processos de licitação é previsto no art. 24 da Lei nº 8.666/1993 e no art. 75 da nova Lei nº 14.133/2021. Devido ao atual cenário de pandemia de COVID-19, a administração pública usa a dispensa licitatória de forma que todos os órgãos públicos possam enfrentar a pandemia de forma adequada e combater o vírus de forma mais humanitária.

Segundo Vargas, Menezes e Rangel (2021) durante o período de calamidade pública ocorrem a dispensa de licitações para bens e serviços usados no enfrentamento de emergência pública.

Sendo assim para que se cumpra a Lei nº 8.666/93, é necessário seguir as normas estipuladas em seus 126 artigos e, principalmente, os princípios estabelecidos para que tenha igualdade e transparência em aquisições feitas pela administração pública. A seguir, apresentam-se os princípios e os significados destes.

Quadro 1 – Princípios Básicos do Processo de Licitação

Princípio	Conceitos dos Princípios Básicos	Resumo
Isonomia	O princípio da Isonomia, previsto na Constituição Federal, tem como objetivo governar a todos, mediante leis e decretos, igualando as ideias e seguindo normas instituídas para que não ocorra deturpação de informações.	Visa à igualdade e a imparcialidade, garantindo competitividade entre os concorrentes de forma igualitária.
Legalidade	A Constituição Federal institui o princípio da legalidade, previsto no art.5º II, como ato a ser seguido, em virtude da Lei, que obriga todo cidadão cumprir as normas estabelecidas.	Garante a igualdade dos procedimentos licitatórios a serem seguidos entre os licitantes.

Princípio	Conceitos dos Princípios Básicos	Resumo
Impessoalidade	A impessoalidade é definida como qualidade do que é geral, do que não diz respeito a alguém em específico.	Limitar as ações do Administrador Público para que seus atos tenham fim legal, tornando justo o processo de licitação evitando os favorecimentos fora da lei.
Moralidade	O princípio da moralidade requer um comportamento dentro dos padrões de honestidade, lealdade, boa-fé de conduta para seleção da proposta mais vantajosa para o Poder Público, seguindo as leis ao optar pela oferta final.	Os Agentes Públicos devem seguir as leis e os preceitos da moralidade.
Igualdade	A Constituição Federal de 88, art. 15, trata como deve ser o processo de compra, facultando a Administração a firmar as contratações utilizando outros meios, respeitando a legislação para licitações, assegurando igualdade de condições.	Igualar os direitos e deveres de todos, para que não haja tratamento diferenciado, fora da legislação, tratando os concorrentes com equidade.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022) com base na Constituição Federal/1988.

Sendo assim, os processos de licitação precisam seguir e cumprir os princípios básicos estipulados na Constituição Federal, a fim de manter a equidade da administração pública e dos recursos a serem utilizados em prol da população, evitando a má conduta do servidor público para que não cometa desvios desses recursos, ocasionando em fraudes para benefício próprio.

Para que não haja mudanças inesperadas e favorecimento de licitantes, existem algumas modalidades de processos licitatórios que se diferenciam para cada tipo de contratação de prestação de serviços ou aquisição de bens e produtos que a Lei nº 8.666/93 estabelece no Art. 6º (BRASIL, 1993).

A Lei de Licitações prevê diferentes modalidades de licitações as autoridades competentes podem usar e determinar seus critérios e formulários específicos pode prosseguir. Um dos primeiros critérios para escolher uma modalidade é o valor estimado do contrato, como exceção a esta norma, apenas método de negociação, pois cada modalidade exige um processo de contratação, desde o valor estimado até a forma de (BRASIL, 1993).

O quadro abaixo representa cada tipo de modalidade de licitação, mas é importante ressaltar que a pesquisa foi voltada para a modalidade dispensa de licitação. Para melhor elucidação dos conceitos apresenta-se o quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Modalidade das Licitações

Modalidades	Conceito das Modalidades	Descrição
Pregão	O pregão é uma categoria de licitação usada na aquisição de bens e serviços comuns. Sua principal diferença para as demais modalidades licitatórias é que não possui limite de valores e é focado em aquisições de baixa complexidade. Ademais o pregão é dividido em presencial e eletrônico. O pregão se tornou a modalidade licitatória mais usada e se pode afirmar que, comparada com outras modalidades é aquela que mais impossibilita a ocorrência de fraudes licitatórias.	A principal finalidade da criação do pregão foi desburocratizar os procedimentos e acelerar as contratações em casos de bens ou serviços simples.
Pregão presencial	O pregão presencial se baseia na formulação e apresentação de propostas pelas empresas concorrentes. No dia estipulado da sessão pública para abrir os envelopes, as mesmas empresas ofertam na hora seus lances facilitando a redução dos preços da aquisição dos materiais.	A conclusão do pregão na forma presencial é, invariavelmente, mais rápida se comparada ao Pregão eletrônico (que pode demorar dias). Outro ponto que favorece o uso do pregão presencial é a presença física dos concorrentes, pregoeiro e equipe de apoio.
Pregão eletrônico	O pregão eletrônico segue esquema do pregão presencial. A diferença está no fato de ser realizado pela internet. Eles acessam o site eletrônico e na hora prevista no edital, eles acessam e ofertam seus lances.	No pregão eletrônico, o processo ocorre pela internet. Ou seja, as empresas dão seus lances em sessão pública eletrônica. Para isso, os licitantes devem se cadastrar no site para uma determinada licitação de seu interesse. Feito isso, é possível cadastrar seus respectivos valores e fazer lances para vencer a licitação.
Dispensa	A dispensa se evidencia quando, por situação de necessidade, ou após esgotadas todas as possibilidades de adquirir de formas convencionais. Segundo Niebuhr (2000, p.123) “Ocorre a dispensa quando a competição é possível, mas, por fatores de conveniência calcados na razoabilidade, entende-se não a realizar”. Embora o administrador efetue a compra direta de materiais através da dispensa, partindo dos princípios básicos, ele ainda está obrigado a acatá-los segundo os processos licitatórios. Portanto, mesmo que haja a dispensa ainda se faz necessário seguir o que está previsto em lei. Entretanto, para todos os processos licitatórios é essencial que seja bem justificado a dispensa, para que os interesses da administração fiquem claros para a sociedade como um todo. Vale a pena destacar que cada justificativa de dispensa tem perspectivas próprias e específicas. Por isso é necessário que os gestores possuam a disposição um manual ou um algo semelhante que	A Dispensa de Licitação serve, e deve ser usada, para desburocratizar o processo licitatório, tornando a contratação mais rápida, pois visa atender necessidades iminentes.

Modalidades	Conceito das Modalidades	Descrição
	orientar quanto aos procedimentos técnicos e legais cabíveis.	
Convite	O convite é a modalidade de licitação utilizada para contratações de menor vulto, ou seja, para a aquisição de materiais e serviços até o limite de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), e para a execução de obras e serviços de engenharia até o valor de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais). E o Convite foi extinto na Nova Lei de Licitações.	Carta convite um procedimento simplificado da licitação, onde são escolhidos três participantes para concorrer a uma só vaga no que tange aos contratos de obras e serviços públicos.
Tomada de preço	“Tomada de preços é a modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.” (art. 22, § 2º). E ela foi extinta na Nova Lei de Licitações.	Visa atender a processos licitatórios que cheguem até o limite de R\$ 650 mil para serviços ou produtos de qualquer natureza e até R\$ 1,5 milhão para serviços de obras de engenharia.
Concurso	O Concurso é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, cujo critério de julgamento será o de melhor técnica ou conteúdo artístico, e para concessão de prêmio ou remuneração ao vencedor.	Tem o objetivo de premiar ou remunerar trabalhos que exijam uma criação intelectual daquelas que se aplicam ao edital.
Leilão	O leilão é a modalidade de licitação na qual podem participar quaisquer interessados e deverá ser utilizada predominantemente para a venda de bens móveis inservíveis, salientando-se que esses não são, necessariamente, bens deteriorados, cabendo também para os casos de bens que não têm mais utilidade para a Administração Pública. Caberá, ainda, para a venda de bens semoventes (cavalos, bois etc.).	Tem por objetivo vender bens que são inservíveis para a administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis prevista no artigo.
Concorrência	Concorrência, conforme definição legal, é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto (art. 22, § 1º, Lei 8.666/93).	Tem por objetivo compras e outras aquisições que se realiza com ampla competição, não havendo necessidade de cadastro prévio dos concorrentes.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

É importante ressaltar que nem a dispensa, nem a inexigibilidade são consideradas modalidades licitatórias. A dispensa de licitação deve ser demonstrada pelas autoridades públicas, provando indiscutivelmente sua conveniência e resguardar os interesses da sociedade, ou seja, os administradores, por sua vontade própria, devem comprovar com cuidado os recursos financeiros públicos e ao interesse da administração não pode se optar pela dispensa de licitação caso houver

outros meios licitatórios disponíveis, pois, ela precisa ser aceitável, sob todos os aspectos para o Poder Público (NIEBUHR,2000).

Estes bens e serviços não passam por processos licitatórios, que sempre visam menor preço, mais procuram atender as necessidades das demandas emergenciais encaminhadas aos órgãos públicos. Por isso, no que diz respeito à atual situação da pandemia, é necessário discutir o impacto do ambiente externo e aplicar recursos para combater a COVID-19.

3. CUSTO DE LICITAÇÕES PÚBLICAS

Segundo Fiorioli e Muller (2013) o gerenciamento de custos em serviços tem um papel importante como uma ferramenta de sobrevivência e sucesso das empresas.

Ainda é importante ressaltar que a gestão de custos possibilita aos gestores confiança para continuar administrando empresas, assim criando melhores condições para manter a continuidade e a busca sempre por melhores instrumentos para crescimento contínuo da gestão.

Por isso a presente pesquisa busca relatar a importância dos custos dentro da gestão pública direcionada principalmente na área de finanças e licitação.

3.1 Apuração dos custos

No Brasil, o custeio raramente é usado para monitorar as ações governamentais. Segundo Cruz e Plat (2001) a identificação e aplicação dos custos pelos entes públicos auxilia os gestores públicos a administrar os recursos públicos como ferramenta de controle para a tomada de decisões. Hoje, no controle das finanças, as administrações públicas estão em constante mudança em termos de gestão de custos. Há a aplicação do sistema de custeio do setor público precisa ser norteada por bom desempenho na gestão dos recursos públicos atendendo com qualidade aos usuários que buscam eficiência e adequação da gestão. Para Cruz e Plat (2001) a importância do custeio está relacionada à implementação de uma gestão mais responsável por parte dos gestores públicos e no mesmo tempo facilita a compreensão por parte dos cidadãos, que, o custo daquilo que recebem do governo é uma contrapartida provável de sua obrigação tributária.

O gerenciamento de custos ajudara os administradores a ter uma visão precisa do estado real dos recursos financeiros. A visualização dos usos de fundos públicos

que lhes são confiados, faz com que fique mais fácil identificar eventuais exageros e a consequente implementação de ajustes para um emprego mais eficaz das verbas.

Todo processo licitatório envolve custos, das mais diversas naturezas. Como explica Justen Filho (2012) o ato material de cumprimento da licitação e a alocação de pessoal têm seus próprios custos econômicos. O mesmo autor cita, ainda, que existem também custos de tempo, referentes ao desenvolvimento e desenrolar de todo o processo licitatório.

Para melhor entender, no decorrer deste artigo foi detalhado como cada custo funciona. Os custos econômicos podem ser exemplificados pelo gasto com pessoal empregado na confecção dos processos licitatórios, bem como pelos materiais de expediente e as publicações em imprensas oficiais e jornais que se fazem necessários.

Já os custos de tempo dizem respeito ao período pelo qual o Administrador Público se dedica à execução das diversas atividades inerentes ao processo licitatório, ainda que se trate de dispensa de licitação ou inexigibilidade.

Tendo sido exposta a literatura relacionada a problemática da presente pesquisa, evidencia-se a seguir um quadro resumo para melhor visualização dos assuntos abordados.

Quadro 3 – Principais contribuições dos estudos

Autor	Assunto	Resumo
Jesus (2016)	Fraudes nos processos licitatórios	Buscou evidenciar quais as possíveis fraudes nas licitações, e quais os principais tipos penais previstos no código penal.
Cruz e Plat (2001)	Custos no setor público: Análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Públicos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos	A Contabilidade Pública está passando por um importante momento de mudanças de foco e consequentemente das práticas contábeis.
Justen Filho (2012)	Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos. 15.ed. São Paulo: Dialética, 2012. / Comentários à Legislação do Pregão comum e eletrônico. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001	O livro relata a importância do cumprimento da licitação e a alocação de pessoal têm seus próprios custos econômicos.

Autor	Assunto	Resumo
Alves (2020)	A evolução histórica das licitações e o atual processo de compras públicas em emergência no Brasil	Trata de um estudo sobre a evolução das leis no âmbito da licitação pública e possíveis lacunas dentro do lapso temporal, principalmente em decorrência do período de pandemia da COVID-19 por meio de pesquisas feitas em sítios virtuais, leis e artigos a fim de levantar dados que corroboram o estudo bibliográfico, de caráter exploratório.
Meirelles (2015)	Direito Administrativo Brasileiro	Neste exemplar, Meirelles trouxe de forma objetiva os pilares e princípios que regem a Constituição Federal, bem como um estudo aprofundado nas mudanças ocorridas nas leis da Administração Pública que incorrem a leniência, condutas de servidores públicos e, até mesmo, o ato de admitir a culpa em descumprimento do princípio da legalidade.
Pagnussat, Marangoni, Scarpeta e Prandi (2020)	Princípios da licitação pública: a isonomia e seu papel basilar	O artigo de Pagnussat, Marangoni, Scarpeta e Prandi (2020) visa analisar os princípios constitucionais da administração pública sobre o procedimento de licitações em especial a isonomia. Se utilizando da metodologia de pesquisa com análise descritiva, os autores puderam evidenciar a importância dos princípios sobre os processos licitatórios com especial do impacto da isonomia referente a processos de contratos administrativos.
Melazo (2021)	Licitações: como o princípio da vinculação ao edital garante a efetividade dos princípios da impessoalidade, competitividade e proporcionalidade no âmbito das obras públicas.	Melazo (2021) possui como propósito demonstrar a aplicação dos princípios aos editais. Se utilizando de uma pesquisa documental a qual se objetivou demonstrar os princípios vinculados a atos administrativos pode se evidenciar que o formalismo é necessário e um instrumento valioso a regulações.
Elias (2015)	Procedimento licitatório: desenvolvimento, função social e sustentabilidade	A pesquisa de Elias (2015) busca evidenciar os reflexos da necessidade sob as contratações públicas e a imposição de limites a serem aplicados nos benefícios concedidos a determinados setores nas licitações. Assim, se utilizando de pesquisas doutrinárias e jurisprudencial e revisão de artigos, revistas e publicações em livros se evidenciou as conquistas alcançadas na implantação das medidas sociais ante aos processos licitatórios.
Gomes (2019)	A licitação como instrumento de contratações públicas	Gomes (2019) busca compreender de que maneira a licitação vem sendo introduzida na ordem jurídica em nosso país como instrumento de contratações públicas. Para tanto, foram utilizados de métodos de abordagem dedutivo com revisão bibliográfica os quais possibilitaram os resultados em que é perceptível que a licitação vem sendo introduzida no ordenamento jurídico através de normas com a finalidade de torná-los eficientes e imune a fraudes.

Autor	Assunto	Resumo
Lindemberg (2014)	Princípios Constitucionais da Administração Pública	Lindemberg (2014) apresenta um estudo dos principais princípios que regem a Administração Pública decretados no artigo 37 da Constituição Federal.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

4. METODOLOGIA

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho tem como finalidade a realização de pesquisa básica, voltada para o avanço da ciência, e objetivos qualitativo e quantitativo, com caráter exploratório descritivo, pois é necessário colher informações sobre o objeto pesquisado para que seja possível saber a viabilidade do tema, a contribuição a qual se propõe e seu enfoque.

Segundo Vanti (2002) a técnica bibliométrica é aquela que mede os índices de produção e a disseminação de um determinado conteúdo científico, através de seu conjunto de leis e princípios empíricos contribuindo para os fundamentos teóricos.

Mendonça, Rocha e Nunes (2008) afirmam que um levantamento bibliométrico descreve e registra os fatos que tenham relações com o tema abordado.

Sendo assim a terceira seção é composta pela metodologia que está subdividida da seguinte forma: a caracterização do estudo, a amostra e coleta de dados e a organização e análise dos dados.

4.1 Caracterização da pesquisa

Segundo Dolabela (2008) a pesquisa qualitativa usa técnicas de entrevistas individuais em profundidade ou grupos de discussão.

Segundo Denzin e Lincoln (2006) a pesquisa qualitativa tem que envolver abordagem interpretativa do mundo, onde os pesquisadores estudam as coisas em seus cenários naturais, buscando entender os fatos em termos dos significados que as pessoas a eles conferem.

Para Vieira e Zouain (2005) a pesquisa qualitativa atribui importância fundamental aos depoimentos dos atores sociais envolvidos, aos discursos e aos significados transmitidos por eles. Nesse sentido, esse tipo de pesquisa preza pela descrição detalhada dos fatos e dos elementos que o envolvem.

Já a pesquisa quantitativa, de acordo com Yin (2001), traz os dados numéricos sobre os custos e os benefícios para resultados fidedignos e análises para um estudo de caso, explanando os resultados relevantes para embasamento da pesquisa.

Conforme Pritchard (1969) se busca por quantificar todos os processos de comunicação de escrita de determinada área. Assim também, Silva e Bianchi (2001), afirmam que a bibliometria é uma ciência que é utilizada para avaliar estatisticamente a evolução de determinadas atividades por meio de publicações, artigos, livros e revistas.

No presente estudo foram realizadas pesquisas visando verificar com que frequência foram publicados artigos relacionados ao tema de licitações e quais assuntos foram mais abordados durante determinada linha de tempo.

De acordo com Fonseca (2002) a pesquisa bibliográfica e documental é um estudo que utiliza fontes originais, ou seja, dados e informações que não foram processados cientificamente ou analiticamente, tais fontes como: tabelas estatísticas, revistas, relatórios e documentos oficiais. A pesquisa documental tem objetivos específicos e pode ser um rico complemento à pesquisa bibliográfica.

Para Ludke e Andre (1986) a pesquisa documental é a terceira técnica apresentada pelos autores, eles ainda ressaltam sobre a pesquisa documental ser pouco explorada. Essa técnica pode ser valiosa, seja desvelando aspectos novos de um tema ou problema, seja complementando as informações obtidas por outras técnicas.

Na presente pesquisa foram coletados todos os artigos cujo título trata de licitações públicas na base Spell, no endereço eletrônico <http://www.spell.org.br/>. Tendo sido o período da pesquisa compreendido entre os anos de 1986 até 2022, o período da pesquisa equivale aos anos de todas as publicações constantes na base Spell, ou seja, se considerou todos os artigos encontrados na base estudada, com o intuito de evidenciar o número de publicações com o tema voltado a licitações e assuntos correlatos, conforme quadro abaixo:

Quadro 4 – Periódicos Selecionados

Qualis	Periódicos
A2	CEBAPE – Cadernos EBAPE.BR
A2	Contabilidade Vista & Revista
A2	RAE – Revista de Administração de Empresas
A2	RAP – Revista de Administração Pública
A2	RAUSP Management Journal
A2	RBGN - Revista Brasileira de Gestão de Negócios
A2	RCO - Revista de Contabilidade e Organizações
A2	Revista Contemporânea de Contabilidade
A2	RAC - Revista de Administração Contemporânea
B1	APGS - Administração Pública e Gestão Social
B1	ASAA – Advances in Scientific and Applied Accounting
B1	CGG - Contabilidade, Gestão e Governança

Qualis	Periódicos
B1	CGPC - Cadernos Gestão Pública e Cidadania
B1	Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão
B1	REAd. Revista Eletrônica de Administração
B1	REGE - Revista de Gestão
B1	REGEPE - Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas
B1	REMark - Revista Brasileira de Marketing
B1	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ
B1	RGSA - Revista de Gestão Social e Ambiental
B2	G&P - Revista Gestão & Planejamento
B2	GEAS - Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade
B2	Gestão & Regionalidade
B2	REEN - Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios
B2	Reuna
B2	Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade
B2	GeP - Revista de Gestão e Projetos
B2	Gesec - Revista de Gestão e Secretariado
B2	RIAE - Revista Ibero-Americana de Estratégia
B2	Sociedade, Contabilidade e Gestão
B2	TAP-Teoria e Prática em Administração
B3	AOS - Amazônia, Organizações e Sustentabilidade
B3	Caderno de Administração
B3	Gestão e Desenvolvimento
B3	Gestão. Org - Revista Eletrônica de Gestão Organizacional
B3	NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia
B3	Pensamento & Realidade
B3	RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia
B3	RACEF - Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE
B3	RCA - Revista Ciências Administrativas
B3	RCCe - Revista Capital Científico - Eletrônica
B3	RECC - Revista Eletrônica Científica do CRA-PR
B3	RESI - Revista eletrônica de sistemas de informações
B3	Revista Brasileira de Gestão e Inovação
B3	RESI - Revista Eletrônica de Sistemas de Informação
B3	RGSS - Revista de Gestão em Sistemas de Saúde
B3	RMPE - Revista da Micro e Pequena empresa
B3	RTA - Revista de Tecnologia Aplicada
B4	CAP - Accounting and Management
B4	Gestão & Conexões
B4	PAP-Práticas de Administração Pública
B4	Revista da CGU
B4	Revista Liceu On-line
B4	RSP - Revista do Serviço Público
B5	RPPI - Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

A Spell (*Scientific Periodicals Electronic Library*) iniciada em 2012, foi escolhida por ser a biblioteca eletrônica, que agrega a produção científica, contendo um repositório de artigos científicos, tecnológicos, entrevistas, editoriais, resenhas, entre outros. Proporcionando acesso gratuito à informação técnico-científica nas áreas de Administração Pública e de Empresas, Contabilidade e Turismo.

Desde 2016, o Spell é um indexador, cujos indicadores de impacto são utilizados na classificação de periódicos do Qualis/Capes que foi abordado no presente trabalho.

Quadro 5 – Resumo da Metodologia

CLASSIFICAÇÃO DE PESQUISA
QUANTO À FINALIDADE
Aplicada: contribuir para o avanço da ciência, evidenciando com que frequência está sendo pesquisado sobre o tema licitações e gerar novos conhecimentos para aplicação prática e soluções de problemas específicos.
QUANTO AO OBJETIVO
Descritiva: analisar as variáveis no objeto de estudo e descrever os resultados que foram encontrados nas pesquisas.
QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA
Qualitativa: analisar o comportamento sobre o tema pesquisado no decorrer dos anos. Quantitativa: relacionar os dados coletados com grande incidência de pesquisa sobre licitações.
QUANTO A TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS
Bibliográfica: utilização de material disponível em diferentes fontes. Documental: analisar os artigos encontrados na base de dados do site Spell. Bibliometria: processamento de dados da base Spell e análise dos artigos a informações tratadas.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

4.2 Descrição dos métodos adotados

A amostra consistiu em analisar os dados coletados diretamente no site *Spell* (<http://www.spell.org.br/>), tendo como premissa da pesquisa, a comparação da quantidade de artigos voltados a licitações que foram publicadas.

Para que se possa alcançar o objetivo apresentado na introdução, a pesquisa foi voltada para descobrir se a licitação pública tem sido discutida entre os pesquisadores de contabilidade no Brasil e responder se houve interesse genuíno em discutir sobre esse tema, utilizando métodos estatísticos, em que os resultados da pesquisa tragam uma visão como e que com frequência o tema é abordado.

A *SPELL* oferece aos usuários acesso gratuito para promover, organizar e divulgar resultados científicos em diferentes áreas do conhecimento. Nesta pesquisa, foram usados os seguintes filtros:

- Texto de Busca: Licitação, retornando com um total de 32 artigos os quais os autores optaram por acrescentarem os textos: Contratações públicas; Licitação e compras Públicas, desta forma obtendo-se 75 novos artigos para análises.
- Barra de pesquisa de texto: Título do artigo: Analise artigos que contenham os termos acima no título.
- Período: de 1986 a 2022: com o objetivo de analisar a quantidade do conteúdo científico produzido nas últimas décadas;
- Idioma: português, com o objetivo de filtrar apenas artigos nacionais;
- Área de Conhecimento: Administração pública, contabilidade e economia; logo, chegou-se ao universo de 107 artigos com os critérios acima, assim iniciou-se a leitura

do campo resumo dos artigos encontrados para analisar se todos estavam de acordo com o tema escolhido.

A etapa seguinte, foi a seleção dos dados bibliométricos para a coleta na planilha do Excel®, utilizou-se os filtros apresentados no quadro 6.

Após a inclusão dos filtros, a *SPELL* retornou uma quantidade de 107 artigos que faz referências às palavras chaves pesquisadas, mencionadas na metodologia da presente pesquisa.

Os artigos encontrados foram analisados individualmente onde por meio de ferramentas da planilha eletrônica “tabela dinâmica” e “duplicadas” se fez possível análises sobre possíveis artigos repetitivos, os quais constataram apenas sete artigos que foram retiradas e performaram em uma base limpa com a quantidade de 100 artigos. Após a realização do primeiro filtro sobre os artigos coletados, se fez possível a realização de análises individuais, tendo como objetivo analisar: Ano de publicação, Título, Resumo, Autor (es), quantidade de autor(es) além do site que os artigos foram publicados e sua Qualis.

No quadro abaixo se apresenta os filtros utilizados na pesquisa por meio do site eletrônico Spell.

Quadro 6 – Filtros aplicados no SPELL

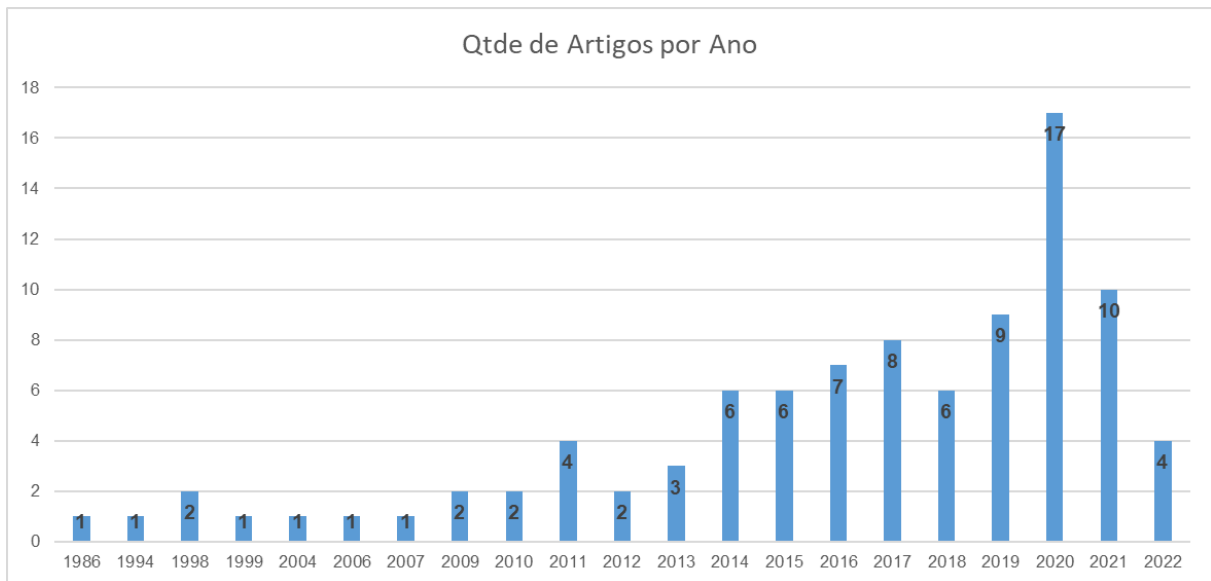
Filtro	Palavra-chave
Filtro 1	Licitações (plural)
Filtro 2	Contratações públicas
Filtro 3	Licitação (singular)
Filtro 4	Compras públicas

Fonte: Elaborado pelas autoras (2022)

5. DISCUSSÃO, ANÁLISE E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção foram percorridos os resultados obtidos a partir das análises realizadas, para se cumprir os objetivos expostos na pesquisa.

A partir da busca das palavras chaves mencionadas na metodologia, obteve-se como resultado um total de 100 artigos, do período de 1986 a 2022, conforme se elenca na tabela 1, juntamente com a quantidade de artigos publicados nos periódicos por ano.

Gráfico 1 - Artigos publicados em periódicos por ano

Fonte: Elaborado pelas autoras (2022).

Evidencia-se o aumento na quantidade de artigos publicados por ano em periódicos, com o tema voltado aos gastos públicos diante à aplicabilidade da situação de calamidade pública, tendo o ano de 2020 um total de 17 publicações, período em que se iniciou a pandemia da Covid-19 no Brasil.

A seguir, tem-se a análise por periódico: Ao analisar os artigos de Qualis B3 e B4, verifica-se que ocupam o topo do ranking, cada um com 21 artigos publicados e participação de 42% em relação ao total de artigos publicados.

Por sua vez, a última posição fica com o Qualis B5 com 2 artigos publicados e 2% de fração. Contudo, é importante constatar que o Qualis A2 apresentou uma porcentagem inferior, quando comparados aos demais e ainda nenhuma delas obteve uma classificação A1, o que indica que em média ao passar pelo processo de avaliação realizado pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) nenhuma pesquisa conseguiu obter uma classificação de excelência.

Tabela 1 - Quantidade de artigos por Qualis dos periódicos

Qualis	Quantidade de Artigos por Qualis	%
A2	16	16%
B1	20	20%
B2	20	20%
B3	21	21%
B4	21	21%
B5	2	2%
Total	100	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2022.

Verificou-se a distribuição da participação da quantidade de autores por artigo, conforme demonstrado na tabela.

A partir das informações coletadas em periódicos, constatou-se que entre os autores que publicaram pelo menos um artigo científico na revista, ainda que em trabalho individual ou conjunto, o total de 100 artigos.

A pesquisa também indica a distribuição da participação em periódicos para cada artigo/trabalho, conforme evidencia-se na tabela 2:

Tabela 2 - Quantidade de Autores por Artigos/ Trabalho

Participação por Autor(es)	Qt. Artigos	%
1	15	15%
2	34	34%
3	27	27%
4	19	19%
5	3	3%
6	2	2%
Total	100	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2022.

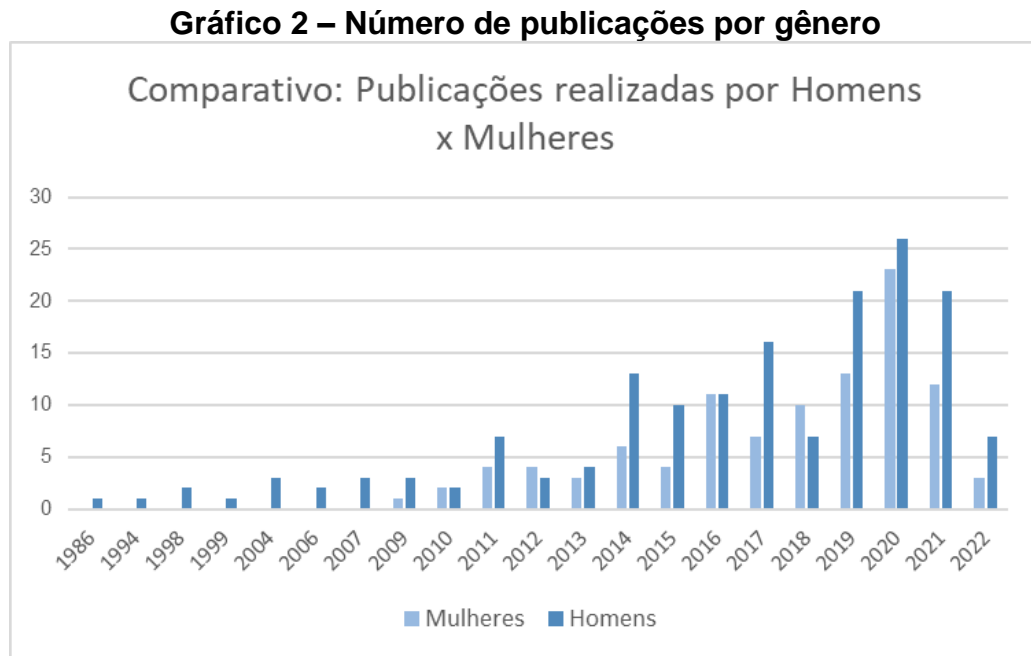
Percebe-se que a maioria das participações por periódicos está na atuação de 2 e 3 autores, totalizando 61% dos artigos publicados em periódicos.

Observa-se também que apesar da baixa participação dos artigos e trabalhos produzidos por um único autor, este mesmo autor, ultrapassa a quantidade de artigos produzidos por outros 5 autores.

Devido à quantidade de autores por artigo superar as publicações de autores individuais, realizou-se a análise por gênero, sendo um total de 164 mulheres e 103 homens.

Analisando o gráfico 2, percebeu-se que durante os anos de 1986 até 2007, as publicações foram realizadas apenas por autores do sexo masculino, e posteriormente ao ano de 2007, a representatividade das mulheres cresceu no âmbito dos artigos

acadêmicos, com ênfase para o ano de 2016, sendo a quantidade de autores homens idêntica a participação feminina.



Fonte: Dados da pesquisa, 2022.

A presença feminina não se mantém linear durante todos os anos abordados por esta pesquisa, porém, é de grande estima evidenciar que as mulheres estão cada vez mais presentes em cenários de pesquisa. Conforme evidenciado no gráfico 2, até o ano de 2007, ou seja, há 15 anos eram exclusivamente representados por homens.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da presente pesquisa foi analisar o *panorama de pesquisas sobre licitações públicas no Brasil, no período de 1986 a 2022*. O panorama foi evidenciado, tendo-se por base os artigos utilizados no trabalho foram publicados em periódicos nacionais, com temas relacionados às Licitações Públicas, Licitação, Compras Públicas e Contratações Públicas disponíveis no *site SPELL*.

Observa-se que a escolha por filtros além da análise e verificação por possíveis artigos duplicados em sua base é determinante para o sucesso ou fracasso para esse tipo de pesquisa.

Devido ao baixo número de artigos obtidos sobre os temas claramente discutidos, foram utilizados outros filtros, desta vez usando as expressões “licitações”,

“contratações públicas” e “compras públicas” e obtiveram resultados mais próximos ao tema, sendo 68 artigos, totalizando 100 artigos analisados.

Os resultados obtidos foram comparados e descritos, por meio do levantamento dos dados filtrados por meio das palavras chaves acima mencionadas pela plataforma *Spell* foi concluída.

Ressalta-se a utilização de palavras chaves na pesquisa, com trabalhos voltados para temas que referem a várias áreas, além da contabilidade, tais como: Administração, Política e Gestão.

Ao todo foram encontrados 100 artigos, representando 0,32% de um total de 100 publicações encontradas com a palavra licitação encontrada na base de pesquisa *SPELL*. E 0,68% de um total de 100 publicações encontradas com a palavra licitações públicas, contratações públicas e compras públicas encontradas na base de pesquisa *SPELL*.

Devido à complexidade no que tange aos assuntos relacionados a licitações, verifica-se que as pesquisas têm sido realizadas em dupla ou em quantidade maior de autores. Assim, na presente pesquisa, verificou-se um percentual de 61% para pesquisas de 2 e 3 autores.

A pesquisa bibliométrica se torna mais eficiente quando há realização de um comparativo de ação e inclinação dos temas abordados na literatura nacional e internacional. Na presente pesquisa, optou-se por periódicos nacionais, sendo possível a identificação do crescimento e declínio das pesquisas feitas no decorrer dos últimos 20 anos sobre o tema Licitações Públicas.

Como melhoria, sugere-se a utilização de sistema de busca mais avançado para fornecer resultados mais precisos e acesso mais rápido, como aplicativos específicos para tal finalidade.

Adicionalmente, sugere-se a realização de novas pesquisas sem outras plataformas e congressos na área contábil, a fim de se aprofundar no tema licitações públicas, e áreas afins.

REFERÊNCIAS

ACERBI, Ana Cláudia. Os processos licitatórios na administração pública: a formalidade e suas falhas. UNIPAC - Universidade Presidente Antônio Carlos. Minas Gerais, 2016.

ALVES, Ana Paula Gross. A evolução histórica das licitações e o atual processo de compras públicas em situação de emergência no Brasil. Revista de Gestão, Economia e Negócio. Vol. I, No. II, p. 40-60, 2020.

BOECHAT, G. Contratações Abertas: uma análise da nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos (nº 14.133/2021) à luz dos princípios de Governo Aberto. Revista da CGU, v. 14, n. 25, p. 64-79, 2022.

- BRASIL. Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 03 abr. 2022.
- CARVALHO, Osvaldo. Orçamento e Contabilidade pública: teoria e questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 15/04/2022.
- CHUEKE, G. V.; AMATUCCI, M. O que é bibliometria? Uma introdução ao Fórum. InternexT - Revista Eletrônica de Negócios Internacionais da ESPM, v. 10, n. 2, p. 1-5, 2015.
- CRUZ, da Flávio; PLAT; Augusto Orion. A Análise de Custos no Setor Público. Gazeta Mercantil, 2001. Disponível em <<http://www.nicb.ufsc.br/Secundarias/Artigos/A%20Análise%20de>>.
- DENZIN, N. K. e LINCOLN, Y. S. Introdução: a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa. *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006. p. 15-41.
- DOLABELA, F. O segredo de Luísa: Uma ideia, uma paixão e plano de negócios: Como nasce um empreendedor e se cria uma empresa. Rio de Janeiro: Sextante, 2008.
- ELIAS, Guilherme Henrique Araújo. PROCEDIMENTO LICITATÓRIO: desenvolvimento, função social e sustentabilidade. Mestre em Ciências Sociais e Ambientais, Centro Universitário De Anápolis – Unievangélica. Goiás, p.55. 2015.
- FONSECA, Edson Nery. Bibliometria: teoria e prática. Textos de Paul Otlet et alli. 1986.
- FONSECA, J. J. S. Metodologia da pesquisa científica. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- FIORIOLLI, Carla; MÜLLER, Cláudio José. Desenvolvimento de um sistema de custeio para uma pequena empresa do setor de serviços. *Iberoamerican Journal of Industrial Engineering*, Florianópolis, SC, Brasil, v. 5, n. 9, p. 113-135, 2013.
- GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GOMES, Romeu. A análise de dados em pesquisa qualitativa. In: MINAYO, Maria Cecília de Souza. (Org.). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. 19. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2001.
- GOMES, Cássia Lais Waldivino Pereira. A LICITAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS. Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal de Campina Grande-Sousa. Paraíba, p.68. 2019.
- GOULART, João Fábio Stecca Penna. Estudo comparativo entre as Leis de Licitações 14.133/2021 e 8.666/1993. 2021. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/33415/1/EstudoComparativoLeis.pdf>>. Acesso em: 08/10/2022.
- In: DICIO, Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2022. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/impessoalidade/>. Acesso em: 15/04/2022.
- JESUS, Damásio de. Direito penal. 4º volume: parte especial: crimes contra a fé pública e crimes contra a administração pública. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos. 15.ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- LINDEMBERG, Antônio Henrique. Princípios constitucionais da administração pública. Ed. Ferreira. 2014.
- LUDKE, M. e ANDRÉ, M. E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. – Disponível em <https://fabiosoria.jusbrasil.com.br/artigos/410071102/licitacao-conceito-objeto-e-finalidades>.
- MELAZO, Ana Karolina Aragón Buiate. Licitações: como o princípio da vinculação ao edital garante a efetividade dos princípios da impessoalidade, competitividade e proporcionalidade no âmbito das obras públicas. Bacharel em Direito, Universidade Federal de Uberlândia. Minas Gerais, p. 27. 2021.
- MENDONÇA, A. F.; ROCHA, C. R. R; NUNES, H. P. Trabalhos Acadêmicos: planejamento, execução e avaliação. Goiânia: Faculdade Alves Faria, 2008.
- MALTRÁS BARBA, Bruno. Los indicadores bibliométricos: fundamentos y aplicación al análisis de la ciencia. Gijón: Trea, S. L., 2003.
- PAGNUSSAT, Gabriel Trentiniet al. Princípios da licitação pública: a isonomia e seu papel basilar. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 1786-1805, jan. 2020. Disponível em: <https://brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/6076>. Acesso em 15/04/2022.
- PRITCHARD, A. *Statistical bibliography or bibliometrics? Journal of Documentation*, v. 25, p. 348-349, 1969.
- SILVA, José Aparecido da; BIANCHI, Maria de Lourdes Pires. Cientometria: a métrica da ciência. Paidéia (Ribeirão Preto), v. 11, p. 5-10, 2001.

SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação. 4. ed. rev. atual. – Florianópolis: UFSC, 2005.

TELLES, Antônio A. Queiroz. Introdução ao Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Licitações e contratos: orientações e jurisprudência do TCU. 4. ed. rev., atual. e ampl. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência: Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 2010. Disponível em:

VANTI, Nádia Aurora Peres. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. Ciência da informação. Brasília, v. 31, n° 2, mai./ago. 2002.

VARGAS, D. B.; MENEZES, B. G.; RANGEL, I. M. DISPENSAS DE LICITAÇÃO DURANTE A COVID-19: Como os estados brasileiros motivam suas decisões? REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 126–181, 2021.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. Pesquisa qualitativa em administração: teoria e prática. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

Yin, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS COMO RED FLAGS NA IDENTIFICAÇÃO DE FRAUDES CORPORATIVAS: CASO HYPERA S/A

Eva Francisca de Oliveira
Fernanda Dias de Matos
Lauayne Lucas Barbosa Rosa
Leidiane de Sousa Lessa
Monise Lima Godoi
Nabila Cordeiro da Silva Paiva

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos os escândalos de fraudes, seguidos de quedas no valor de mercado de empresas cotadas na bolsa de valores, abalaram a segurança dos usuários em relação as informações fornecidas pelas organizações, alertando sobre a manipulação das informações divulgadas pelas companhias (MEDRADO, 2016).

Os casos de fraudes que envolveram organizações como Enron, WorldCom, Adelphia, Global Crossing, Parmalat, Lucent, Tyco e Xerox procederam na perda da confiabilidade das demonstrações, levando aos usuários o questionamento da exatidão das informações (MURCIA E BORBA, 2007).

O *International Standards on Auditing* (ISA) 240, transcrito pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, cita que as alterações nas demonstrações podem originar-se de fraude e erro, uma vez que a distinção de fraude e erro se dá pelo fato ser intencional ou não. A norma traz que os principais responsáveis pela prevenção e detecção de erro e fraude são os membros da governança das companhias.

Para Murcia e Borba (2005), proprietários, gerentes e contadores utilizam seus conhecimentos sobre normas e padrões contábeis para distorcer e manipular os relatórios. Este processo de gerenciamento da informação, reduz a qualidade dos relatórios contábeis.

O objetivo da divulgação do relatório financeiro é fornecer informações que sejam úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores na tomada de decisões referente à possíveis aplicações na entidade que reporta a informação. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC 00 (R2), 2019). Neste sentido, as demonstrações contábeis apresentam aos usuários informações acerca da situação econômica, financeira e patrimonial da entidade (MURCIA, BORBA, SCHIEHLL, 2008).

Segundo Matarazzo (2010), a análise das demonstrações financeiras é um dos elementos mais importantes na tomada de decisões das empresas, pois é através dela que se avalia os efeitos dos eventos sobre a real situação financeira da empresa.

Reina, Nascimento e Maximiano, (2008) em sua pesquisa define *Red flags*, como indicadores de alerta, e funcionam como medidor na prevenção e detecção de fraudes. Medrado (2016) aponta que o *red flags* (bandeiras vermelhas) apresenta ser um relevante instrumento de avaliação de riscos, permitindo uma verificação constante da situação econômico-financeira da empresa e de possíveis distorções em suas demonstrações.

Além das demonstrações contábeis, existem outras formas de identificar possíveis manipulações da informação. Como exemplo, para a identificação dos *red flags*, pode-se citar desvio de ativos, documentação ausente ou alterada, lançamentos inexplicáveis ou arquivos dos sistemas alterados, removidos ou excluídos de maneira incomum (RATLEY, 2012).

A identificação de fraudes através da análise das demonstrações contábeis pode se tornar uma tarefa difícil e complexa como relatado por Murcia, Borba e Schiehl (2008), por isso, entende-se que conhecer os *red flags* é uma ferramenta importante na análise das informações.

Houve uma importante contribuição realizada em 1918 para melhorar a apresentação das demonstrações financeiras, feita pelo *Federal Reserve Board*, através de um livreto que trazia formulários padronizados de procedimentos de auditoria e princípios de elaboração de demonstrações, e posteriormente Alexander Wall, em 1919, desenvolveu um modelo de análise de balanço através de índices (MATARAZZO, 2010).

Na atualidade, as empresas e usuários utilizam diversos indicadores econômico-financeiros para tomada de decisões, pois são capazes de fornecer informações da situação das organizações, proporcionando a comparação da evolução histórica e uma visão de desempenho (BRIOSO et al., 2015).

Diante do exposto, este trabalho traz como problemática a seguinte questão: *Os indicadores econômico-financeiros podem ser usados como red flags para identificação de fraudes e manipulação em uma análise das demonstrações financeiras da Hypera S.A?*

A presente pesquisa buscou-se em uma análise das demonstrações contábeis e identificar se os indicadores econômico-financeiros podem ser usados como *red*

flags de possíveis fraudes e manipulações de demonstrações financeiras da empresa Hypera S.A. Com intuito de atingir o objetivo, utilizou-se informações públicas que puderam propiciar dados que fundamentaram a relação da identificação de *red flags*, em uma análise de demonstrações financeiras publicadas pela organização.

Para o alcance do objetivo geral, foram considerados alguns objetivos específicos como: Analisar a importância de identificar os *red flags* através de indicadores econômico-financeiros como sinalizadores de riscos de fraude e manipulação das informações financeiras da empresa Hypera S.A. e verificar se houve significância no confronto das análises das informações contábeis da empresa, relacionando os dados com o processo pelo qual a Companhia vem sendo investigada.

Para Medrado (2016), *red flags* se identificados, poderão subsidiar ações preventivas e detectadas pelas empresas de modo a diminuir os casos de fraudes, manipulação contábil e aumentar a credibilidade perante o mercado financeiro.

Além disso, Medrado (2016) aponta em sua pesquisa que a principal contribuição do seu estudo, está relacionada a construção de um painel de indicadores de alertas econômico-financeiros para as empresas, um modelo que aponte para riscos de fraudes ou mesmo manipulação contábil.

A intenção desta pesquisa justificou-se não em construir um painel de indicadores de alertas econômico-financeiros, mas sim aprofundar o conhecimento científico acerca do tema *red flags* e como estes podem subsidiar a análise das informações contábeis em benefício de seus usuários, visto que Murcia (2007), caracteriza os *red flags* como “termômetro” para prevenir e identificar fraudes, podendo demonstrar possíveis riscos.

A contribuição dessa pesquisa mostrou-se ainda relevante por oferecer conhecimento científico do termo *Red Flags*, à comunidade em geral e principalmente a acadêmica, pois profissionais com capacidade de analisar e identificar “bandeiras vermelhas” em relatórios contábeis pode ser um diferencial. Marion (2012), afirma que o aprender continuamente e amplificar os conhecimentos é indispensável para o contador, de forma que esta análise as bases informativas, sendo importante para o processo de decisão empresarial.

Além disto justificou-se em acender futuras discussões que possam abordar o tema sobre fraudes e manipulações nos demonstrativos contábeis em geral. Levando

em conta que uma contabilidade transparente e confiável constitui premissa básica para um bom desenvolvimento de mercado de capitais (MARTINEZ, 2001).

A presente pesquisa está organizada em cinco seções, sendo esta a primeira que levanta a questão de pesquisa, seus objetivos e finalidades, a segunda que busca trazer o arcabouço teórico, a terceira apresenta a metodologia, tipologia da pesquisa e modelos econométricos utilizados, em seguida, a quarta seção apresenta análise dos resultados obtidos, e por fim, as considerações finais e sugestões de pesquisas futuras.

2. AS COMPANHIAS E SUAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com Art.176 da **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**, ao fim do exercício social, a diretoria deverá elaborar as demonstrações financeiras com base na escrituração da companhia, devendo representar com clareza a situação do patrimônio e as mutações acontecidas durante o exercício.

O Pronunciamento técnico da estrutura conceitual para relatório financeiro (CPC 00 (R2), 2019) afirma que os credores e investidores baseiam-se em relatórios financeiros para utilização de informações, das quais possam necessitar. São estes os principais usuários aos quais se destinam os relatórios financeiros.

O objetivo da demonstração contábil além de apresentar a situação patrimonial e financeira, é apontar resultados da administração e a responsabilidade da gestão quanto a recursos que foram confiados pelos investidores, credores e possíveis interessados na entidade, como trata o Pronunciamento contábil de Apresentação das Demonstrações Contábeis (CPC 26).

Uma vez que os acionistas (proprietários dos ativos) tendem a não ser os administradores devido a divisão da sociedade, poderão sofrer o risco de perdas devidas à gestão, quando esta agir em seu próprio interesse e não em interesse dos acionistas. Surge assim o conflito de agência, ponto principal da Teoria da Agência (PIRES, 2008). A teoria da agência analisa os conflitos de interesses entre agentes e principais, e meios para monitorar o comportamento do agente (MACHADO, 2015).

Para Silveira (2004) o problema do conflito de agência pelos administradores, é a potencial desapropriação da riqueza dos investidores, em situação de separação de propriedade e controle, e em situação que, os acionistas majoritários desapropriem os minoritários, quando haver poder quase igual a gestão.

Desta forma, entende-se que existe uma limitação ligada ao controle da entidade, e essa limitação se refere as informações relacionadas à organização. Scott (2009), trata que essa desvantagem de acesso às informações é a chamada Assimetria da Informação, na qual em um mercado, um grupo possui informações privilegiadas, e o outro pressiona para receber com credibilidade às informações, a fim de evitar explorações ligadas ao controle da entidade.

A existência de assimetria de informação tem sido discutida em ênfase no mercado de ações, devido a esta existente separação entre a propriedade e o controle das entidades (MARTINS E PAULO, 2016).

Critérios com possibilidades de reconhecimento, mensuração e evidenciação dentro do sistema contábil, criam opções para que os administradores possam retratar as informações dos relatórios, obtendo o potencial de distorcer a análise do desempenho e influenciando a interpretação da realidade econômica e financeira da organização (Paulo, 2007). Para Rezaee, (2005) a fraude em relatórios financeiros é uma tentativa de enganar os usuários das informações, geralmente os credores e investidores da organização.

Então, necessariamente entende-se que as informações presentes nas demonstrações e a formação de análise da situação financeira da empresa, é de suma importância para tomada de decisão dos usuários, proporcionando a análise e o controle das variações (MARION, 2012).

3. FRAUDES CORPORATIVAS

O Conselho Federal de Contabilidade através na resolução nº 836/99 que dispõe sobre a interpretação técnica da NBC T11 – IT 3, caracteriza as fraudes como manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados, apropriação indébita de ativos, suspensão ou omissão de transações nos registros contábeis, registros de transações sem comprovação e aplicação de práticas contábeis indevidas.

Na contabilidade as fraudes contábeis são aquelas cometidas a favor da empresa. A ocorrência desses atos, geralmente é devido a prejuízos ou lucro menor e com isso os executivos tentam manipular os relatórios contábeis na intenção de falsificar seus lucros, para que o mercado veja de forma positiva (SOUZA, 1999).

Segundo Albrecht (2003), a fraude contábil tem como objetivo manipular os resultados das empresas, com determinação de demonstrar uma situação falsa

podendo causar problemas aos usuários externos dessa informação. Esses danos podem gerar perdas no ramo financeiro, e prejudicar a aplicação dos recursos escassos na economia mundial.

As fraudes, segundo Beasley (1996), podem ser divididas em dois grupos. O primeiro trata-se do nível de gerência, que pode divulgar informações não confiáveis intencionalmente nos relatórios financeiros da organização, e o segundo, se conceitua em apropriação inadequada de ativos pela alta gerência, tratando-se os dois grupos como representação intencional de distorcer, omitir informações e enganar os usuários da informação, através de valores dispostos nas demonstrações financeiras.

Já para Souza (1999), as fraudes podem ser divididas em dois grandes grupos: as fraudes gerenciais e fraudes contábeis. As fraudes gerenciais são aquelas praticadas contra a entidade. Esse tipo de fraude ocorre quando um funcionário utiliza os recursos da organização para benefício próprio. Podendo ser omissão, manipulação, falsificação, alteração de registros ou documentos e as fraudes contábeis.

Na literatura internacional Baucus (1994), uma das principais autoras sobre o tema de fraudes, demonstra um modelo que elenca fatores situacionais antecedentes divididos em três grupos: a pressão, a oportunidade e a predisposição para a fraude.

MacLean (2008) demonstrou que Baucus (1994) deixou de citar em sua pesquisa a mediação dos esquemas cognitivos, uma variável relacionada a cultura organizacional. Essa pesquisa concentrou na identificação dos esquemas cognitivos que conferem significado às práticas desviantes. Tais esquemas são criados especialmente com base em discursos, documentos institucionais e políticas de bônus das companhias.

Boyle, Carpenter e Hermanson (2012), relatam que a fraude contábil é largamente conduzida pelo *Chief Executive Officers* (CEO's), que são os principais chefes de uma companhia, ou seja, está no topo da estrutura organizacional ou pelo *Chief Financial Officer* (CFO's) que são os diretores financeiros, de modo que os funcionários de níveis inferiores se sentem coagidos a contribuir. Nesse sentido, os CEO's e CFO's agem no intuito de cometer fraudes devido a questões que envolvem incentivos, como necessidade financeira, acesso incorreto a fundos e poder.

Em sua pesquisa, Costa (2011) identificou alguns fatores que não haviam sido detectadas até o momento, como a pressão inerente ao modelo do negócio, a ambição do investidor com uma oportunidade, a demanda por crime como oportunidade, a

cobiça do controlador como predisposição, entre outros fatores. Diante disto, a autora concluiu que se a ganância é um fator relevante para a fraude, enquanto houver negócios baseados na confiança, os colaboradores gananciosos estarão mais propícios a cometerem fraudes, neste contexto, serão alimentadas pela quantidade de serviços ilegais até mesmo a lavagem de dinheiro.

Rezaee (2005), classifica fraude em uma série de ações realizáveis no contexto fraudulento, nas quais exemplifica-se a alteração, falsificação, modificação intencional de registros, distorcer, ou camuflar informações fraudulentas que poderão fazer parte das demonstrações.

As fraudes cometidas nos relatórios contábeis impactam não só investidores, mas a economia, havendo como consequência a desconfiança na indústria, desestabilidade da economia e custo de vidas das pessoas (MEDRADO, 2016).

4. SINALIZADORES DE FRAUDES

A constatação de fraude começa pela identificação dos sintomas, as ditas “bandeiras vermelhas” (ou *red flags*). Existem três principais maneiras de detectar fraudes: pela oportunidade, por fornecimento de meios para que seja relatado suspeitas de fraudes, e através de exame de registros de transações para verificar anomalias (ALBRECHT et al., 2011).

À frente da dificuldade em detectar a ocorrência de riscos de fraudes nos demonstrativos contábeis, é necessário que estudos e pesquisas tenham como objetivo buscar recursos para a identificação de métodos que alertem para a possibilidade de haver fraudes (MEDRADO, 2016).

Contudo, como ferramenta de auxílio, os sinais de alerta ajudam nesse processo de identificação precoce da fraude (Reina, Nascimento e Maximiano, 2008). *Red flags*, são indicadores de alerta, e funcionam como medidor na prevenção e detecção de fraudes. Por esse motivo, conhecer os *red flags* é uma ferramenta importante na análise das informações contábeis (MURCIA, BORBA E SCHIEHLL, 2008.)

Há vários estudos que buscaram identificar com informações disponíveis, o comportamento dos *red flags*. Destacando-se o estudo de Pincus (1989), Reina, Nascimento e Maximiano (2008), Dal Magro e Cunha (2015), e Medrado (2016), que trataram especificamente sobre os sinais indicativos de fraudes.

Pincus (1989) realizou uma pesquisa entre 137 auditores responsáveis (de nível médio) em uma grande empresa do setor financeiro, onde examinou a eficácia de um questionário de alerta vermelho para estimar o risco de fraude material em um cliente individual. Duas variáveis de avaliação: um evento de fraude ou não-fraude e uso ou não uso de um questionário de bandeiras vermelhas. Os usuários do questionário mostraram maior abrangência e uniformidade na aquisição de dados. No entanto, o uso do questionário não teve impacto significativo na avaliação de risco de fraude para o caso sem fraude e foi disfuncional para o caso com fraude.

Reina, Nascimento e Maximiliano (2008) investigaram a percepção de profissionais das principais empresas de auditoria associadas ao IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), quanto à utilização dos *red flags* como identificadores do grau de ameaça de fraude nas demonstrações contábeis. Foi realizado questionários onde buscou identificar os graus de risco "máximo", "alto", "moderado" "baixo" e "nenhum risco", utilizando 45 *red flags* que auxiliam no mapeamento do ambiente fraudulento. Obteve-se em seu resultado que o grau de risco moderado, baixo e nenhum risco, não representaram números significativos. Já o grau de risco alto e máximo, destacou-se por representarem 76,0% dos sinais de alerta analisados.

Dal Magro e Cunha (2015) objetivaram em examinar a importância que os auditores internos de cooperativas de crédito localizadas na Região Sul, atribuem aos *red flags* na avaliação do risco de ocorrência de fraudes. Foi realizado uma pesquisa composta por 51 auditores. Os resultados indicam que os auditores não possuem percepções diferenciadas sobre o assunto, porém os que vivenciaram algum caso fraudulento, possuem maior percepção de relevância dos *red flags*. Os auditores entrevistados atribuem maior destaque para os *red flags* relacionados às operações e controles, mas não são imparciais sobre a percepção de relevância para maioria dos sinais de alerta da possibilidade de ocorrência de fraudes.

Medrado (2016) teve como propósito analisar a adequação de indicadores econômico-financeiros como sinais de alerta, nomeado de bandeiras vermelhas, para a identificação de possíveis fraudes nas demonstrações. Utilizando as informações anuais de 490 empresas registradas na CVM (Comissão de Valores Mobiliários), no período de 2008 a 2015. Os resultados adquiridos na pesquisa confirmaram a associação positiva e estatisticamente relevante entre o risco de fraudes e as perdas operacionais e o aumento do endividamento das empresas. Assim também,

confirmando o mesmo em relação entre a manipulação contábil e o crescimento das receitas operacionais sem que houvesse um crescimento equivalente no fluxo de caixa operacional.

Para Vieira (2018), a intenção foi de identificar a relação entre os indicadores econômicos financeiros com a ocorrência de fraudes corporativas, por intermédio da análise o caso JBS, utilizando uma tipologia descritiva e aplicando técnicas de estatística, como regressões logísticas binárias para cada indicador escolhido e regressão logística binária final com índices sintéticos desses indicadores, tendo como resultado que os indicadores econômicos financeiros utilizados em sua pesquisa conseguem sinalizar a ocorrência de fraudes.

O estudo dos *red flags* fornece uma melhor compreensão das condições que favorecem a ocorrência de possíveis atos fraudulentos (Dal Magro e Cunha, 2015). Para Reina, Nascimento e Maximiniano (2008), *red flags*, são um sistema de sinalização “*early warning system*” (sistema de alerta precoce), no qual seu objetivo é identificar se nas demonstrações contábeis existe a probabilidade de fraude.

De acordo com Pincus (1989) os *red flags* indicam a probabilidade de fraude de declaração. Porém a fraude só pode ser estabelecida através de investigação de áreas de risco identificadas. A probabilidade de fraude deve ser avaliada em uma combinação destes sinais de *red flags*.

Os *red flags* apresentam ser um relevante instrumento de classificação de riscos de fraude, mas é necessária a utilização e o desenvolvimento de ferramentas para a construção de tais indicadores (Medrado 2016). A existência dos *red flags* nas companhias não significa que elas incorrem em atos fraudulentos, sendo apenas um indício de situações que podem estarem ligadas à fraude (REINA, NASCIMENTO E MAXIMINIANO, 2008).

Entretanto, diversos *red flags* poderiam estar presentes dentro de uma organização e não ocorrer fraudes. Assim, estes indicadores apenas alertam sobre o possível risco de uma fraude, como dito acima, que só poderá ser caracterizada através de uma prova, apreciação (MURCIA, 2007).

Diante do exposto chama-se a atenção para a necessidade de identificação dos riscos de erros e fraudes nos demonstrativos contábeis com intuito de detectar de forma precoce essas não conformidades, visando salvaguardar o patrimônio das empresas bem como de seus sócios (REINA, NASCIMENTO E MAXIMINIANO, 2008).

5. HYPERA S/A

A Hypera S/A foi criada em 2001 por seu fundador e sócio majoritário João Alves de Queiroz Filho, ela consiste em uma empresa privada, sob a forma de Sociedade Anônima de capital aberto.

Segundo informações da Bolsa de Valores Brasileira, trata-se de uma empresa do setor farmacêutico com as atividades de fabricação, comercialização e distribuição de medicamentos alopáticos para uso humano. Se organiza em três modelos de negócios: produtos de prescrição médica, produtos isentos de prescrição e similares e genéricos. A empresa também possui um moderno centro de pesquisa farmacêutica para o desenvolvimento de medicamentos, dermocosméticos e produtos para a saúde.

A empresa foi citada na operação lava-jato, operação essa que combate a corrupção e lavagem de dinheiro no Brasil, que foi iniciada em 2014. Conforme publicação da revista eletrônica Exame (2016), o ex-diretor da empresa Nelson José de Mello afirmou em acordo de delação premiada com o Ministério Público Federal, em 2016, ter repassado 26,4 milhões de reais a políticos em troca de futuro apoio a projetos de lei que poderiam beneficiar a companhia.

Em 2018, a denominação social da empresa que anteriormente era Hypermarcas foi alterada para Hypera S.A., visando destacar o foco exclusivo no mercado farmacêutico, depois de vender seus negócios nas áreas de alimentos, limpeza, beleza e higiene pessoal (VALOR ECONÔMICO, 2018).

Neste mesmo ano da sua alteração de razão social, a Polícia Federal deflagrou a operação “Tira-teima” que investigava pagamentos de vantagens indevidas por parte de um grupo empresarial a políticos, para obter benefícios, na qual a Hypera S/A foi citada. A finalidade das medidas era encontrar documentos e outros elementos de aprofundamento da investigação, considerando a notícia de doações de campanha abalizadas através de contratos fictícios (POLÍCIA FEDERAL, 2018).

Em 11 de fevereiro de 2020, o Ministério Público Federal (MPF) publicou uma denúncia contra dez pessoas, suspeitas de integrarem esquema para favorecer os interesses do grupo Hypera S/A no Senado Federal, entre 2013 e 2015 envolvendo corrupção passiva, lavagem de dinheiro e participação em organização criminosa.

De acordo com a denúncia, os contratos fraudulentos eram firmados entre a Hypermarcas e as demais empresas, que repassavam os valores para o ex-senador, de forma a dissimular a origem do dinheiro. A KPMG Auditores Independentes,

responsável pela auditoria externa do grupo, chegou a questionar um dos contratos, com a Prade & Prade, já que foram pagos honorários sem que o escritório estivesse elencado na circularização de advogados da Hypermarchas. Esta foi publicada após a 70ª fase da operação lava-jato e ainda aguarda julgamento.

Investigações internas, ocorridas após o início das investigações criminais, demonstraram pagamentos irregulares realizados por ex-executivos no valor de 110,557 milhões de reais. O acionista fundador, João Alves de Queiroz Filho, concordou em reembolsar a Hypera em quatro parcelas “sem assumir a responsabilidade” pelos atos, conforme publicação da Revista Exame (2020).

De acordo com reportagem da Revista Exame (2018), a Hypera se destaca no imenso rol de casos derivados da apuração de desvios na Petrobras, porque é a maior empresa que não tem dependência vital de contratos com o setor público, como as empreiteiras e os estaleiros, nem calçou sua expansão em financiamentos de bancos do governo, a exemplo dos frigoríficos.

Como fato relevante da empresa, em 02 de março de 2020, a realização de um acordo com a *Takeda Pharmaceuticals International* para adquirir o portfólio da farmacêutica japonesa de medicamentos de prescrição e isentos de prescrição (OTC) na América Latina, por um total de US\$ 825 milhões. De acordo com o comunicado, com a conclusão da Transação e a recente aquisição da marca Buscopan, a Hypera S.A. passará a ser a maior empresa farmacêutica do Brasil e a líder absoluta em OTC, com participação de mercado de aproximadamente 20%. Torna-se oportuno uma pesquisa envolvendo a Hypera S/A, já que ela possui uma relevância ao mercado farmacêutico e conseqüentemente ao mercado de capitais.

6. INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS

Para realização dessa pesquisa se fez necessário conhecer alguns conceitos dos principais indicadores econômico-financeiros, para assim ser feita uma análise precisa das demonstrações contábeis.

Braga et. al (2011), citam que a análise das demonstrações contábeis surgiu e desenvolveu-se dentro do sistema bancário, no século XIX, quando banqueiros americanos passaram a solicitar balanços às empresas tomadoras de empréstimos. Ao longo do tempo passou a ser realizada a comparação dos diversos itens do balanço.

Essa análise é definida como uma técnica que considera os demonstrativos contábeis como fonte de dados e informações, que são compilados em índices e indicadores, cuja análise histórica possibilita identificar a evolução do desempenho econômico-financeiro da companhia, bem como projeções de resultados futuros (CAMARGOS e BARBOSA, 2005).

Na literatura contábil há estudos de diversos índices financeiros, comumente os mais usados são: Participação de Capitais de Terceiros, Liquidez corrente e Rentabilidade do Patrimônio Líquido, outros nem tanto, como: composição do Endividamento, Liquidez Seca, Rentabilidade do Ativo, margem Líquida de Lucro (MATARAZZO, 2010).

Mas, o que são índices econômico-financeiros? De acordo com Matarazzo (2010), o termo “econômico”, refere-se à lucratividade no sentido dinâmico de movimentação e “financeiro”, tem significado restrito, referindo-se ao saldo de caixa, de forma a conceituar índice como uma relação de contas dos relatórios contábeis, que tem como objetivo demonstrar a situação financeira e econômica da entidade.

Uma das formas de verificar a situação financeira da empresa é através de sua solvência que é analisada através de seu índice de liquidez. Ross (1995) salienta que índices de liquidez é a forma que a empresa transforma ativos em dinheiro. Com isso a empresa consegue pagar seus passivos. Assim, a Liquidez, nada mais é do que a capacidade que a empresa tem em honrar seus compromissos no curto no médio e no longo prazo (ASSAF NETO, 2010).

Do mesmo modo, os índices do grupo de estrutura de capital, também podem ser usados para averiguação situacional da empresa, pois mostram as grandes linhas de tomada de decisões financeiras, em termos de obtenção e aplicação de recursos (MATARAZZO, 2010).

Demonstrando ainda a relação entre recursos próprios e de terceiros, ou seja, a dependência da empresa dos capitais de terceiros e o prazo para pagamento de suas obrigações (ASSAF NETO, 2010).

Outros índices que podem ser analisados também, são os índices de rentabilidade, de acordo com Assaf Neto (2010) estes calculam o desempenho da empresa em relação aos investimentos, medindo o volume de vendas da empresa em relação ao capital investido. Enquanto Matarazzo (2010) diz que através deles, apura-se a rentabilidade dos capitais investidos, ou seja, quanto renderam os investimentos.

A tabela 1 mostra um resumo dos grupos de Índices de Liquidez, Estrutura de Capitais e Rentabilidade, utilizadas para uma boa interpretação da análise de balanços de acordo com alguns estudiosos da literatura contábil.

Tabela 1 – Indicadores Econômico-Financeiros extraídos da literatura

Nº	ÍNDICES	VARIÁVEL	MENSURAÇÃO	DESCRIÇÃO	FONTE(S)
1	Liquidez	Liquidez Seca	$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoque}}{\text{Passivo Circulante}}$	Mede o grau de excelência da situação financeira).	Ross, Westerfield, Jordan (2002); Assaf (2010); Klan; Magro e Domênico (2014).
2	Liquidez	Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	% das dívidas a curto prazo em condições a serem liquidadas imediatamente.	Camargos e Barbosa (2005); Ross, Westerfield, Jordan (2002); Assaf (2010); Murcia (2008).
3	Liquidez	Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circul.} + \text{Real LP}}{\text{Passivo Circul.} + \text{Exigível LP}}$	Indica quanto a empresa tem no Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo.	Camargos e Barbosa (2005); Assaf (2010); Braga; Araújo; Macedo e Corrar (2011); Ross, Westerfield Jordan (2002).
4	Endividamento	Endividamento	$\frac{\text{Capital de Terceiros}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	Indica quanto a empresa tomou de capitais de terceiros.	Ross, Westerfield, Jordan (2002); Matarazzo (2010); Assaf (2010); Camargos e Barbosa (2005).
5	Endividamento	Composição do Endividamento	$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Capital de Terceiros}}$	Demonstra como está a composição de endividamento.	Camargos e Barbosa (2005); Klan et al. (2014).
6	Endividamento	Imobilização do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Ativo Não Circulante}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	Demonstra o quanto a empresa aplicou no ativo permanente para cada R\$100 de patrimônio líquido, se menor, melhor.	Matarazzo (2010).

7	Endividamento	Imobilização dos Recursos não correntes	$\frac{\text{Ativo Não Circulante}}{\text{Patrimônio Líq.} + \text{Exigível LP}}$	Demonstra o quanto a empresa aplicou no ativo permanente para cada R\$100 de PL se menor, melhor.	Matarazzo (2010).
8	Rentabilidade	Giro do Ativo	$\frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo}}$	Indica o quanto a empresa vendeu do investimento total.	Matarazzo (2010); Ross, Westerfield, Jordan (2002); Assaf (2010); Braga et. al (2011).
9	Rentabilidade	Margem líquida	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}}$	Indica o Retorno Sobre as Vendas.	Assaf (2010); Matarazzo (2010); Ross et. al (2002).
10	Rentabilidade	Rentabilidade do Ativo	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo}}$	Demonstra quanto a empresa obtém de lucro para cada R\$100 de investimento total.	Matarazzo (2010); Ross et al. (2002); Klan; Magro e Domênico (2014); Múrcia (2009); Assaf (2010).
11	Rentabilidade	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido médio}}$	Indica quanto a empresa atingiu de lucro para cada R\$100 de capital próprio investido.	Matarazzo (2010); Assaf (2010) Braga et al (2011); Ross, et al. (2002); Camargos e Barbosa (2005); Klan et. al (2014).

Fonte: elaborado pelas autoras (2020).

A manipulação contábil, acontece quando os responsáveis pelas informações decorrem de escolhas contábeis e da liberdade de ações dentro dos limites legais, causando uma imagem distorcida do desempenho econômico-financeiro da entidade. Para averiguar se há ou não manipulação contábil ou mesmo indícios de fraudes, se faz necessário aplicação de testes no sentido de identificar fraudes ou manipulação contábeis de empresas com *red flags*, contribuindo muito para o processo de auditoria contínua (MEDRADO 2016).

Quanto as distorções nas demonstrações contábeis podem não ser apenas de caráter financeiro e sim quando também os responsáveis pelas informações obstruem alguma informação relevante (PINKUS, 1989). Mesmo assim em seu trabalho, foram aplicados questionários de bandeiras vermelhas com o intuito de avaliar riscos de fraudes.

Nesse sentido, a pesquisa de Múrcia (2008) expõe que as organizações tendem a modificar a situação econômica da empresa quando seu capital de giro se

encontra baixo. O que pode ocorrer também em outras empresas, principalmente as envolvidas em escândalos que possuem maior rentabilidade negativa e um considerável aumento do endividamento (MEDRADO, 2016).

Vale salientar que essa pesquisa tratou-se de uma análise por meio de dados disponíveis no mercado, onde não foi levantado nenhum juízo de valor. Os dados da companhia foram tratados, calculados e por meio da literatura realizou-se a análise dos resultados.

Diante disso, a pesquisa usou alguns sinais que podem constatar tais eventos como: alteração de receitas em proporção aos estoques ou aumento das receitas sem aumento de fluxo de caixas, um aumento de estoque com menores custos, dentre outros (ALBRECHT et al, 2011).

7. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para alcançar os objetivos propostos neste trabalho, de identificar se os indicadores econômico-financeiros podem ser usados como *red flags* de possíveis fraudes e manipulações contábeis no caso Hypera S.A., o presente estudo utilizou-se de pesquisa aplicada, buscando contribuir para o avanço do conhecimento e aprimoramento das análises das informações fornecidas pela contabilidade.

Nesta seção são descritos os métodos e procedimentos utilizados na realização da pesquisa: a tipologia da pesquisa, seguido da explicação sobre a amostra e coleta de dados, e por fim, o modelo econométrico aplicado.

7.1 Tipologia da pesquisa

A modalidade dessa pesquisa é descritiva, com a finalidade de buscar a existência de associações de resultados encontrados em indicadores financeiros, como possíveis alertas de fraudes em demonstrações contábeis. A pesquisa descritiva, segundo Sampieri, Collado e Lúcio (2013) é útil para mostrar ângulos de fenômenos, acontecimentos com exatidão, de forma que procura identificar características, perfis, particularidades, em situações ou objetos que possam ser analisados. O objetivo primordial desta modalidade é a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2008).

A abordagem é quantitativa, onde houve recolhimento e análise de dados para fins de responder à questão abordada na pesquisa. Enfoque quantitativo utiliza a coleta de dados para testar hipóteses, baseando-se na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias (Sampiere et. al 2013), ou seja, tem o objetivo de verificar estatisticamente uma hipótese a partir da coleta de dados concretos e quantificáveis.

Uma estratégia de pesquisa necessária para qualquer pesquisa científica é a pesquisa bibliográfica visando à construção da plataforma teórica do estudo (MARTINS e THEÓPHILO 2009, p. 54).

Gil (2008) relata que a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Nesta pesquisa foram utilizadas pesquisas em livros, periódicos, revistas, teses e dissertações, com o objetivo de levantar os estudos sobre *red flags*.

O resumo da tipologia da pesquisa é apresentado na Quadro 1.

Quadro 1 - Resumo Tipologia da Metodologia

CLASSIFICAÇÃO	TIPO	DESCRIÇÃO	FONTE(S)
Quanto a finalidade	Aplicada	Gerar conhecimento para aplicação prática dirigida ao uso de <i>red flags</i> .	Silva (2004); Gil (2008); Sampiere et al. (2013); Martins e Theófilo (2009).
Quanto ao objetivo	Descritiva	Caracterizar sinalizadores de fraudes e a eficácia da aplicação de indicadores econômico-financeiros.	Silva (2004); Gil (2008); Sampiere et al. (2013); Martins e Theófilo (2009).
Quanto a abordagem	Quantitativa	Coleta de dados, processamento das informações e análise dos resultados encontrados.	Silva (2004); Gil (2008); Sampiere et al. (2013); Martins e Theófilo (2009).
Quanto aos procedimentos	Bibliográfica	Uso de material elaborado por vários autores.	Silva (2004); Gil (2008); Sampiere et al. (2013); Martins e Theófilo (2009).

Fonte: elaborado pelas autoras (2020).

7.2 Amostra e coleta de dados

O processo de amostragem é não probabilístico, pois partiu-se do estudo específico da empresa Hypera S.A., uma empresa do ramo farmacêutico de companhia de capital aberto, listada na B3 (Bolsa de Valores Oficial do Brasil), que

atualmente segue investigada pela operação Lava Jato. O início do processo investigativo se deu entre 2013 a 2015, e até hoje não há conclusões sobre o caso.

A análise das demonstrações contábeis teve período compreendido entre 2010 a 2019. O motivo da escolha deste período se deu para que se obtivesse análise comparativa de anos antes, durante e após o período de investigação e acusação de possíveis fraudes da empresa.

O estudo utilizou os dados apresentados nos balanços patrimoniais e demonstrações dos resultados consolidados, por refletirem adequadamente a situação da empresa além de apresentar os dados necessários para o cálculo dos índices. As demonstrações desta companhia, forneceram dados suficientes para aplicação dos indicadores econômico-financeiros e obtenção de resultados, possibilitando a avaliação do problema da pesquisa, que buscou identificar sinais de alerta de manipulação e fraude em indicadores econômico-financeiros durante a análise das demonstrações contábeis.

Os indicadores selecionados para este estudo estão apresentados na Tabela a seguir:

Tabela 2 - Resumo das variáveis independentes

Nº	ÍNDICES	VARIÁVEL	MENSURAÇÃO	FONTE(S)	SINAL ESPERADO
1	Liquidez	Liquidez Seca	$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoque}}{\text{Passivo Circulante}}$	Ross, Westerfield, Jordan (2002); Matarazzo (2010) Assaf (2010); Klan; Magro e Domênico (2014); Murcia (2008).	-
2	Liquidez	Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	Camargos e Barbosa (2005); Ross, Westerfield, Jordan (2002); Assaf (2010); Matarazzo (2010); Murcia (2008).	-
3	Liquidez	Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Real.LP}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exig.LP}}$	Camargos e Barbosa (2005); Assaf (2010); Braga; Araújo; Macedo e Corrar (2011); Matarazzo (2010); Ross, Westerfield Jordan (2002).	-

4	Endividamento	Endividamento	$\frac{\text{Capital de Terceiros}}{\text{Patrimônio líquido}}$	Ross, Westerfield, Jordan (2002); Matarazzo (2010); Assaf (2010); Camargos e Barbosa (2005).	+
5	Endividamento	Composição do Endividamento	$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Capital de Terceiros}}$	Camargos e Barbosa (2005); Klan et al. (2014).	+
6	Endividamento	Imobilização do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Ativo Não Circulante}}{\text{Patrimônio líquido}}$	Matarazzo (2010).	+
7	Endividamento	Imobilização dos Recursos não correntes	$\frac{\text{Ativo Não Circulante}}{\text{Patrimônio líquido} + \text{Exigível LP}}$	Matarazzo (2010).	+
8	Rentabilidade	Giro do Ativo	$\frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo}}$	Matarazzo (2010); Ross, Westerfield, Jordan (2002); Assaf (2010); Braga et al. (2011).	-
9	Rentabilidade	Margem líquida	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}}$	Assaf (2010); Matarazzo (2010); Ross et al. (2002).	-
10	Rentabilidade	Rentabilidade do Ativo	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo}}$	Matarazzo (2010); Ross et al. (2002); Klan; Magro e Domênico (2014); Múrcia (2009); Assaf (2010).	-
11	Rentabilidade	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio líquido médio}}$	Matarazzo (2010); Assaf (2010) Braga et al (2011); Ross, et al. (2002); Camargos e Barbosa (2005); Klan et al. (2014).	-

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Os dados foram obtidos pelo banco de dados da Economática®, ferramenta que consiste em um conjunto de módulos analíticos avançados, que opera em bases de dados de grande largura, gerando informações de alta confiabilidade. Após a coleta, os dados foram tratados através de planilha eletrônica para cálculo dos

indicadores, e posteriormente realizados testes econométricos utilizando o software Stata® 14.0.

7.3 Modelo Econométrico

O objeto de estudo desta pesquisa caracterizou-se pela análise dos indicadores econômico-financeiros e sua eficácia como indicativo de fraudes. Neste sentido, a variável de interesse da pesquisa é verificar se no período analisado houve indícios de fraude.

A regressão logística, tem se mostrado um componente integrante de qualquer problema de análise de dados (HOSMER e LEMESHOW, 2000). Muitas vezes, a variável de resultado é discreta, e expressa dois ou mais valores, segundo os autores, que também afirmam que a distinção entre o modelo de regressão logística e um modelo de regressão linear situa-se na variável dependente da regressão logística, categórica binária (logit binária) ou multinomial (logit multinomial).

Hair (1998) destaca os motivos que levariam o pesquisador a optar pela regressão logística, são eles: não é necessário supor normalidade multivariada; é uma técnica mais genérica e mais robusta, pois sua aplicação é apropriada em grande variedade de situações; é uma técnica similar à regressão linear múltipla.

Nesta pesquisa aplicou-se regressão logística multinomial, pois a variável dependente do estudo se trata de uma *dummy* que indicará três situações, sendo elas: antes, durante e após o período indicativo de fraude. Sendo assim, atribui-se “0” para o período antes, “1” para o período durante o indicativo de fraude, e por fim “2” para o período pós suspeitas de fraude.

Segundo Fávero e Belfiore (2017) pode-se demonstrar a probabilidade de ocorrência do evento, no nosso caso o indicativo de fraude, com as três funções que seguem:

$$\text{Ocorrência da categoria 0: } p_{i_0} = \frac{1}{1+e^{Z_{i_1}}+e^{Z_{i_2}}} \quad (\text{Equação 1})$$

$$\text{Ocorrência da categoria 1: } p_{i_1} = \frac{e^{Z_{i_1}}}{1+e^{Z_{i_1}}+e^{Z_{i_2}}} \quad (\text{Equação 2})$$

$$\text{Ocorrência da categoria 2: } p_{i_2} = \frac{e^{Z_{i_2}}}{1+e^{Z_{i_1}}+e^{Z_{i_2}}} \quad (\text{Equação 3})$$

Se a variável dependente que representa o fenômeno apresentar M categorias, no nosso caso 3, o número de logitos estimados será (M-1) e, a partir dos mesmos, pode-se estimar as probabilidades de ocorrência de cada uma das categorias. A expressão geral do logito pode ser demonstrada da seguinte forma:

$$Z_{i_m} = \alpha_m + \beta_{1m} \cdot X_{1i} + \beta_{2m} \cdot X_{2i} + \dots + \beta_{km} \cdot X_{ki} \quad (\text{Equação 4})$$

Como α e β são parâmetros desconhecidos, é necessário estimá-los para determinação da probabilidade de ocorrência de fraude. O método de estimação utilizado nesta pesquisa por se tratar de regressão logística é o de máxima verossimilhança (FÁVERO E BELFIORE, 2017).

8. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para alcançar o objetivo proposto do trabalho, de identificar se os indicadores econômico-financeiros podem ser usados como *red flags* de possíveis fraudes e manipulações de demonstrações financeiras da empresa Hypera S.A, foram selecionados e calculados 11 indicadores econômico-financeiros, apresentados na tabela 2. Após, seus resultados foram analisados por meio de estatística descritiva, apresentada na tabela 3:

Tabela 3 - Análise descritiva das variáveis

PERÍODO ANTERIOR À INVESTIGAÇÃO				
VARIÁVEIS	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
Indicadores de Liquidez				
liqcorr	2,645	0,274	2,418	2,949
liqseca	2,355	0,234	2,154	2,611
liqgeral	0,816	0,101	0,747	0,931
Indicadores de Endividamento				
imobrecn	0,729	0,059	0,668	0,786
imobpl	1,214	0,111	1,087	1,295
compendiv	0,454	0,124	0,352	0,593
Endiv	0,615	0,060	0,577	0,684
Indicadores de Rentabilidade				
Rentpl	0,026	0,032	-0,008	0,056
Rentativo	0,013	0,015	-0,004	0,026

Margliq	0,040	0,051	-0,016	0,083
Giroativo	0,291	0,036	0,249	0,316
PERÍODO DURANTE INVESTIGAÇÃO				
VARIÁVEIS	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
Indicadores de Liquidez				
Liqcorr	2,167	0,673	1,614	2,917
Liqseca	1,953	0,751	1,393	2,806
Liqgeral	0,965	0,318	0,743	1,329
Indicadores de Endividamento				
Imobrecn	0,714	0,198	0,485	0,832
Imobpl	1,066	0,271	0,754	1,233
Compendiv	0,598	0,097	0,490	0,681
Endiv	0,603	0,046	0,552	0,643
Indicadores de Rentabilidade				
Rentpl	0,053	0,017	0,036	0,070
Rentativo	0,028	0,007	0,021	0,035
Margliq	0,112	0,068	0,060	0,189
Giroativo	0,288	0,088	0,187	0,341
PERÍODO PÓS INVESTIGAÇÃO				
VARIÁVEIS	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
Indicadores de Liquidez				
Liqcorr	2,852	0,372	2,296	3,074
Liqseca	2,521	0,349	2,030	2,855
Liqgeral	1,917	0,180	1,760	2,135
Indicadores de Endividamento				
Imobrecn	0,686	0,044	0,629	0,737
Imobpl	0,769	0,057	0,696	0,825
Compendiv	2,068	0,678	1,127	2,607
Endiv	0,103	0,041	0,068	0,161
Indicadores de Rentabilidade				
Rentpl	0,130	0,008	0,119	0,138
Rentativo	0,101	0,005	0,095	0,107
Margliq	0,320	0,044	0,265	0,357
Giroativo	0,319	0,043	0,276	0,359

Fonte: elaborado pelas autoras.

Conforme dados da Tabela 3, a variável de composição do endividamento apresenta variação de média maior no período pós investigação com relação aos períodos anterior e durante. Ao analisar os dados coletados, o que se observa é que nos últimos anos (especificamente de 2016 a 2019), tanto o passivo circulante e capital de terceiros decresceram. Entretanto, diminuíram de tal forma que os empréstimos e financiamentos a longo prazo se tornaram bem menores

proporcionalmente em relação ao passivo circulante, tornando as obrigações de curto prazo maiores, e conseqüentemente a composição de endividamento maior.

As variáveis rentabilidade do patrimônio líquido, rentabilidade do ativo e margem líquida apresentaram valor de média maior no período pós investigação. De acordo com Murcia (2007), um dos *red flags* relacionados à gestão é a pressão causada nos gestores para apresentarem bons resultados, o que representa alto risco de manipulação da rentabilidade.

A variável de liquidez geral apresentou média maior no período pós investigação. Ao analisar os dados coletados das demonstrações financeiras, foi observado que o realizável a longo prazo no período pós investigação obteve aumento significativo no ano de 2019, o que favoreceu a média.

Após a realização da estatística descritiva, a próxima análise é da regressão logística multinomial. A Tabela 4, evidencia os resultados encontrados de acordo com os dados tratados em testes econométricos no software Stata® 14.0.

Tabela 4 - Regressão Logística Multinomial

Variáveis	Obs	LR Chi2(1)	P >Chi2	Pseudo R2	Odds Radio	Erro Padrão	z	P> z
Liqcorr	10	0,07	0,792	0,006	0,678	1,014	-0,26	0,79
Liqseca	10	0,06	0,808	0,005	0,693	105,839	-0,24	0,81
Liqgeral	10	4,68	0,030	0,384	1,615	7,227	1,14	0,26
Endiv	10	3,92	0,048	0,321	0,000	0,000	-0,93	0,35
Compendiv	10	6,49	0,011	0,532	1.18e+81	1.26e+07	1,32	0,19
imobpl	10	4,55	0,033	0,372	0,000	0,001	-1,46	0,14
imobrecn	10	0,23	0,632	0,019	0,027	0,214	-0,46	0,65
rentpl	10	6,04	0,014	0,494	7.03e+29	3.84e+31	1,26	0,21
rentativo	10	7,00	0,008	0,5733	9.83e+88	1.80e+91	1,12	0,26
margliq	10	6,71	0,010	0,549	2.35e+18	1.08e+20	0,92	0,36
giroativo	10	0,18	0,673	0,015	2,789	3,711	0,42	0,67

Significância $\geq 5\%$

Fonte: elaborado pelas autoras.

Os resultados da Tabela 4, evidenciaram que todos os indicadores selecionados para a pesquisa apresentaram significância maior que 5%, de acordo com os valores da coluna $P>|z|$. Os resultados encontrados demonstraram associação positiva dos indicadores econômico-financeiros como sinais de alerta de possível fraude.

Duas das variáveis de liquidez apresentaram maior grau de significância, comparado as demais. A liquidez corrente obteve como resultado P-valor de 79% e a liquidez seca P-valor de 81%.

Nesta pesquisa os indicadores de liquidez apresentaram significância quando aplicados nos testes econométricos, diferentemente de Medrado (2016) e Murcia (2007), que não cita liquidez como *red flags* em suas pesquisas.

As variáveis endividamento e imobilização de recursos não correntes, obtiveram P-valor maiores em relação aos outros indicadores de endividamento, sendo que respectivamente, a primeira apresentou P-valor de 35% e a segunda P-valor de 65%.

Os resultados apresentados na tabela 4 estão em consonância com os pensamentos de Medrado (2016), em que o endividamento está ligado positivamente com a ocorrência de manipulação contábil ou fraude.

Nesta pesquisa a variável giro do ativo apresentou resultado de significância, sendo P-valor de 67%, evidenciando uma possível manipulação das demonstrações financeiras e riscos de fraude. Diferente dos resultados encontrados por Murcia (2007) e Vieira (2018) que obtiveram resultados negativos referentes a identificação da probabilidade de fraude relacionados as variáveis de giro em suas pesquisas.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como principal objetivo, identificar se indicadores econômico-financeiros poderiam ser usados como *red flags* nas análises das demonstrações contábeis da Empresa Hypera S.A, de forma que foi atingido diante dos resultados encontrados, levando em consideração que houve significância no confronto das análises das informações contábeis da empresa, relacionando os dados com processo pelo qual a companhia segue investigada.

Para isso, foram utilizadas as demonstrações contábeis publicadas anualmente pela companhia, compreendendo o período de 2010 a 2019. A pesquisa tratou de analisar os demonstrativos de antes, durante e após aos fatos investigados. Foram selecionados e calculados 11 indicadores mais utilizados pela literatura contábil, a fim de fazer as análises das demonstrações financeiras.

A temática se mostra importante na comunidade contábil, uma vez que o objeto da contabilidade é controlar o patrimônio da empresa, garantindo que demonstrativos financeiros sejam apresentados com fidedignidade. Assim essa pesquisa se torna

importante por trazer conhecimento sobre *red flags* para identificação de possíveis riscos de fraudes, embora seja uma tarefa difícil, visto que os relatórios são construídos pelos mesmos gestores responsáveis pelas fraudes.

Neste estudo, foi realizado a análise dos dados utilizando o modelo de regressão logística multinominal para identificar a relação entre a variável dependente (período) com as variáveis independentes (indicadores econômico-financeiros).

Os testes estatísticos resultaram que os indicadores selecionados para o estudo atingiram o p-valor superior à 5%. Houve grande significância nas variáveis de *liqseca* e *liqcorr*, apresentando respectivamente 81,00% e 79,5%. Embora Medrado (2016) e Murcia (2007) não tenham classificado liquidez positivamente como indicador de *red flags* em suas pesquisas.

Portanto, conclui-se que o objetivo geral desse trabalho foi alcançado, haja vista que indicadores econômico-financeiros conseguem sinalizar a ocorrência de fraudes nas demonstrações contábeis da Hypera S.A, embora não queira dizer necessariamente que a empresa que apresente esses *red flags*, possam cometer fraudes.

Dentre as contribuições deste estudo, destaca-se o aprofundamento do termo *red flags* como sinalizadores de fraudes nas demonstrações contábeis, bem como a elaboração dos modelos econométricos que possibilitaram de forma prática e objetiva as análises propostas.

Como sugestão para realização de pesquisas futuras, sugere-se que sejam feitas análises em empresas que passam por investigação de possíveis fraudes, e façam a replicação comparando com as análises aqui apresentadas.

REFERÊNCIAS

- ALBRECHT, W. S; ALBRECHT, C. O. Fraud Examination. Ohio: Thompson, 2003. 539 p.
- ALBRECHT, W. S. *et al.* Fraud Examination. 4. ed. San Francisco: Cengage Learning, 2011. 696 p.
- ASSAF NETO, A. Estrutura e Análise de balanços: Um enfoque Econômico - Financeiro. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BAUCUS, Melissa S.. Pressure, Opportunity, and Predisposition: a multivariate model of corporate illegality. *Journal Of Management*, [s.l.], v. 20, n. 4, p. 699-721, ago. 1994. SAGE Publications. <http://dx.doi.org/10.1177/014920639402000401>.
- BEASLEY, M. S. An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud. *The Accounting Review*, Lakewood Ranch, v. 71, n. 4, p. 443-465, nov. 1996.
- BOYLE, D. M.; CARPENTER, B. W.; HERMANSON, D. CEOs, CFOs, and Accounting Fraud. *The Cpa Journal*, Kennesaw, v. 82, n. 1, p. 62-65, jan. 2012.
- BRAGA, J. P. *et al.* Análise do impacto das mudanças nas Normas Contábeis Brasileiras: um estudo comparativo dos indicadores econômico-financeiros de companhias brasileiras para o ano de 2007 doi. *Revista*

Contemporânea de Contabilidade, [s.l.], v. 8, n. 15, p. 105-128, 18 nov. 2011. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n15p105>.

BRASIL. Lei n. 6404, 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404_compilada.htm. Acesso em: 08 abr. 2020.

_____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Interpretação Técnica NBC T 11 – IT3 fraude e erro, de 22 de Fevereiro de 1999. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1999/000836. Acesso em: 15 mar. 2020.

_____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC N.º 1.207, de 27 de novembro de 2009: aprova a NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001207. Acesso em: 15 mar. 2020

BRIOSO, B. D. *et al.* Indicadores Financeiros Na Tomada De Decisões Gerenciais. Revista Eletrônica Gestão em Foco, São Paulo, p. 110-117, jun. 2015.

CAMARGOS, M. A.; BARBOSA, F. V. Análise do desempenho econômico-financeiro e da criação de sinergias em processos de fusões e aquisições do mercado brasileiro ocorridos entre 1995 e 1999. Revista de Gestão, v. 12, n. 2, p. 99-115, 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para relatório Financeiro. Brasília, fev. 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 12 mar. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, dez. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>. Acesso em: 12 mar. 2020.

COUTO, A. G. S. Fato Relevante. HYPERA S.A., 2020. Disponível em: <http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoInformacoesRelevantes.aspx?codigoCvm=21431&idioma=pt-br> Acesso em: 27 mai.2020

DOMENICO, D. di; MAGRO, C. B. dal; KLANN, R. C. Impactos Da Adoção Das Normas Contábeis Internacionais Completas (Full lfrs) Nos Indicadores Econômico-Financeiros De Empresas Listadas Na Bovespa. Revista de Informação Contábil, Santa Catarina, v. 8, n. 1, p. 52-70, maio 2014.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. Manual de Análise de Dados: estatística e modelagem multivariada com excel®, spss® e stata®. São Paulo: Gen Ltc, 2017. 1216 p.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

GODOY, D. Uma lava-jato no caminho da Hypera Pharma, ex-Hypermarcas. 2018. Disponível em: <https://exame.com/revista-exame/uma-lava-jato-no-caminho/>. Acesso em: 3 abr. 2020.

GUTIERREZ, M. Hypera Pharma passa a ser o novo nome da Hypermarcas. 2018. Disponível em: <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2018/02/08/hypera-pharma-passa-a-ser-o-novo-nome-da-hypermarcas.ghtml>. Acesso em: 04 abr. 2020.

HAIR, J. F. *et al.* Multivariate Data Analysis. 5. ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1998. 768 p.

HOSMER, D. W.; LEMESHOW, S. Applied Logistic Regression. New York: John Wiley & Sons, 2000. 383 p.

MACEDO, M. A. S.; ARAÚJO, M. B. V.; BRAGA, J. P. Impacto do processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade na relevância das informações contábeis. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 6, n.4, p. 367-382, abr. 2012.

MACHADO, M. R. R. Investigação da Ocorrência de fraudes Corporativas em Instituições Bancárias Brasileiras à luz do triângulo de Fraude de Cressey, 2015. 295f. Tese (Doutorado em Finanças e Métodos Quantitativos) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

MACLEAN, T. L. Framing and Organizational Misconduct: a symbolic interactionist study. Journal Of Business Ethics, [s.l.], v. 78, n. 1-2, p. 3-16, 10 mar. 2007. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-006-9324-x>.

MÁRION, J. C. Análise Das Demonstrações Contábeis: contabilidade empresarial. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 312 p.

MARTINEZ, A. L. “Gerenciamento” dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. 129 f., Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINS, O. S.; PAULO, E. Efeitos Crise e Divulgação sobre a Assimetria de Informação no Mercado Acionário Brasileiro. Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, v. 27, n. 2, p. 113-133, ago. 2016.

MATARAZZO, D. C. ANÁLISE FINANCEIRA DE BALANÇOS: abordagem gerencial. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 372 p.

MEDRADO, F. C. Indicadores econômico-Financeiros como Red Flags de Riscos de Fraudes ou Manipulação Contábil. 2016. 118 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Lava Jato: MPF denuncia Paulo Bauer por corrupção passiva, lavagem de dinheiro e participação em organização criminosa. MPF denuncia Paulo Bauer por corrupção passiva, lavagem de dinheiro e participação em organização criminosa. 2020. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/sp/sala-de-imprensa/noticias-sp/lava-jato-mpf-denuncia-paulo-bauer-por-corrupcao-passiva-lavagem-de-dinheiro-e-participacao-em-organizacao-criminosa>. Acesso em: 05 abr. 2020.

MURCIA, F. D. R. Relevância dos Red Flags na Detecção do Risco de Fraudes nas Demonstrações Contábeis: A Percepção de Auditores Independentes Brasileiros. 2007. 105 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A. Estrutura para detecção do risco de fraude nas demonstrações contábeis: mapeando o ambiente fraudulento. *Brazilian Business Review*, Espírito Santo, v. 4, n. 3, p. 171-190, 2007.

MURCIA, F. D.; BORBA, J.A.; SCHIEHL Eduardo. Relevância dos red flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v.4 n.1, p. 25-45. 2008.

MURCIA, F.D.; BORBA, J.A. Quantificando as Fraudes Contábeis sob duas óticas: Jornais Econômicos Versus Periódicos Acadêmicos no período 2001-2004. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v.10 n.2, p. 99-144. 2005.

PAULO, E. Manipulação das Informações Contábeis: Uma Análise Teórica e Empírica sobre os Modelos Operacionais de Detecção de Gerenciamento de Resultados. 2007. 269f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2007.

PINCUS, Karen V.. The efficacy of a red flags questionnaire for assessing the possibility of fraud. *Accounting, Organizations And Society*, [s.l.], v. 14, n. 1-2, p. 153-163, jan. 1989. Elsevier BV. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90039-1](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(89)90039-1).

PIRES, R. G. A informação contábil e a teoria de agência: um estudo da assimetria informacional em companhias abertas, listadas no novo mercado da bovespa. 2008. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

POLÍCIA FEDERAL. Operação Tira-Teima investiga esquema de pagamento de propinas. 2018. Disponível em: <http://www.pf.gov.br/agencia/noticias/2018/04/operacao-tira-teima-investiga-esquema-de-pagamento-de-propinas>. Acesso em: 4 abr. 2020.

RAGAZZI, A. P. A delação no meio do caminho da Hypermecas. 2016. Disponível em: <https://exame.com/revista-exame/a-delacao-no-meio-do-caminho-da-hypermecas/>. Acesso em: 06 abr. 2020.

RATLEY, James D. 5 Ways to Spot White Collar Fraud. 2012. Disponível em: <https://www.securitymagazine.com/articles/83450-5-ways-to-spot-white-collar-fraud>. Acesso em: 04 abr. 2020.

REINA, D.; NASCIMENTO, S. do; REINA, D. R. M. A percepção dos auditores quanto à utilização dos red flags nas principais empresas de auditoria brasileiras. *Enfoque: Reflexão Contábil*, [s.l.], v. 27, n. 2, p. 71-86, 16 mar. 2008. Quadrimestral. Universidade Estadual de Maringá. <http://dx.doi.org/10.4025/enfoque.v27i2.6172>.

REUTERS. Investigação na Hypera detecta R\$ 110 milhões em pagamentos indevidos. *Revista Exame*, 2020. Disponível em: <https://exame.com/negocios/investigacao-na-hypera-detecta-r-110-milhoes-em-pagamentos-indevidos/>. Acesso em: 27 mai. 2020

REZAEE, Z. Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives On Accounting*, [s.l.], v. 16, n. 3, p. 277-298, abr. 2005. Elsevier BV. [http://dx.doi.org/10.1016/s1045-2354\(03\)00072-8](http://dx.doi.org/10.1016/s1045-2354(03)00072-8).

ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R. W.; BRADFORD, J. Princípios De Administração Financeira. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 530 p.

SAMPIERI, R.H.; COLLADO, C.F.; LÚCIO, M.P.B. Metodologia de Pesquisa. 5. ed. São Paulo: Penso Editora, 2013. 624 p.

SCOTT, W. R. Financial Accounting Theory. 5. ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2019. 546 p.

SILVA, C. R. O. Metodologia do trabalho científico. Fortaleza: Centro Federal de Educação Tecnológica do Ceará, 2004.

SILVEIRA, A. M. Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil. 2004. 254 f. Tese (Doutorado) - Curso de Doutorado em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Educação Tecnológica do Ceará, 2004.

SOUZA, F. de J. Perícia contábil e prevenção de fraude. Revista Perícia Federal, Brasília, v.1 n.3, 1999.

VIEIRA V.M., Indicadores econômico-financeiros como sinalizadores de fraudes: Caso JBS., Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas - FACE da Universidade Federal de Goiás - UFG, Goiânia, 2018

O CONGELAMENTO DA TABELA PROGRESSIVA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – 2015/2021 E SEUS REFLEXOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS NA COMPOSIÇÃO DA RENDA DOS CONTRIBUINTES

Daniel Silva Lima
Jailson Ferreira Bernardes
Leandro de Almeida Nunes
Marcelo de Sousa Santana
Philype Mendes Lima
Larissa de Souza Costa

1. INTRODUÇÃO

Conforme o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 16 “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. A Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88) em seu art. 6º delegou, aos entes públicos, as diversas obrigações para com os cidadãos, como o direito social à saúde, à educação, à segurança pública e outros, portanto, pode-se dizer que os cofres públicos necessitam ter dinheiro para que os governantes possam fazer os devidos investimentos nos diversos setores (GHANNAM, 2018).

Dessa forma, a arrecadação ao erário se dá pela cobrança, por parte do Governo, de tributos tipificados em impostos, taxas e contribuições. Dentre esses gêneros, destacam-se os impostos, que também conforme a CF/88, art. 145 “podem ser instituídos pela União, os Estados, o Distrito Federal (DF) e os Municípios”. Nessa seara, é longa a predominância do Imposto de Renda (IR) que, desde 1979, ocupa o primeiro lugar em valores absolutos na arrecadação por parte da União. O contribuinte desse imposto divide-se em pessoa física (IRPF) e pessoa jurídica (IRPJ) (NÓBREGA, 2014).

Previsto na CF/88, Art. 153, inciso III, o Imposto de Renda, de competência da União, deve incidir sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, e será informado de acordo com os critérios do § 2º, inciso I:

Universalidade – todas as espécies e proventos; Generalidade – auferido por toda e qualquer pessoa; e Progressividade – mais onerosa quanto maior for o valor.

Apesar do que determina a Carta Magna brasileira, segundo Nakagawa (2016), estudo da *The Organisation for Economic Co-operation and Development*

(OECD) revela que o Brasil possui o maior índice tributário da América Latina, porém está longe de ser exemplo no que tange à distribuição igualitária de recursos. Torres (2012) atribui a injustiça social à distribuição de renda deficitária do país. E para Medeiros (2015), a desigualdade social pode estar ligada à concentração de renda, uma vez que o índice de desequilíbrio socioeconômico e da má distribuição de renda no Brasil é muito elevado.

A defasagem da atualização da tabela progressiva do IR tem sua parcela de contribuição na construção desses resultados negativos, conduzindo à ampliação das desigualdades distributivas do País.

Segundo Borges (2020) não há no ordenamento jurídico brasileiro obrigação de reajustar as alíquotas da tabela progressiva do IRPF por qualquer indicador, o que torna necessária a criação de uma lei para ajustes pontuais ou mesmo permanentes. Nesse sentido, vários são os projetos de lei existentes, mas todos ainda pendentes de aprovação pelo Congresso Nacional.

Considerando esse cenário, o princípio da capacidade contributiva, é gide que alicerça o IR, além da função progressiva aplicada à sua cobrança, pergunta-se: Quais são os reflexos econômicos e financeiros do congelamento da tabela progressiva do Imposto de Renda de Pessoas Físicas, na composição da renda dos contribuintes brasileiros, no período de 2015 a 2021?

Para produção do trabalho, a pesquisa tem como objetivo geral analisar os reflexos econômicos e financeiros do congelamento da tabela progressiva do IRPF na composição da renda dos contribuintes brasileiros, no período de 2015 a 2021, propondo os seguintes objetivos específicos:

A relação da desigualdade socioeconômica versus a discrepante concentração de renda da população brasileira, que leva a um elevado desequilíbrio econômico e financeiro, indiferente ao fato do Brasil ser o detentor da maior carga tributária da América Latina, é uma das justificativas do desenvolvimento deste trabalho.

Outra justificativa reside na necessidade de uma reforma tributária adequada à realidade social e econômica dos cidadãos brasileiros, tornando a construção da pesquisa ferramenta importante no processo de melhoria do já criticado sistema tributário nacional.

Desta forma, a pesquisa tem sua estrutura formatada em cinco partes assim distribuídas: na primeira parte apresenta-se a introdução com a contextualização da pesquisa, a pergunta problema, objetivos geral e específicos e a justificativa.

A segunda traz o Referencial Teórico, com a apresentação dos aspectos teóricos da pesquisa, a partir do conceito de tributo, conceito de salário mínimo, contexto histórico do IR, evolução da tabela e contexto atual. A terceira parte apresenta os dados metodológicos utilizados. A quarta, contempla os resultados e discussão, com base nas informações levantadas; e, por fim, na quinta e última parte, as considerações finais do trabalho.

2. CONCEITO DE TRIBUTO E SALÁRIO-MÍNIMO

Tributos são todas as obrigatoriedades dos contribuintes em relação ao fisco. De acordo com CTN, artigo 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O artigo 5º considera tributos “os impostos, taxas e contribuições de melhoria”, sendo instituídos pela União, os estados, o DF e os municípios.

Os impostos são, dentre os gêneros de tributos, os que apresentam maior participação no montante arrecadado pelos entes federativos. Os mesmos não têm destinação específica, sendo utilizados conforme a necessidade do Estado.

Desses, destaca-se o IR, instituído como imposto geral sobre a renda, conforme a Lei nº 4.625/22:

Art. 31: [...] que, será devido, anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. [...] (RFB, 2015)

Conforme Mattos (2019) o Salário Mínimo foi instituído no Brasil no final dos anos 1930, passando a vigorar de fato e de direito, somente após o presidente Getúlio Vargas assinar o Decreto-Lei nº 2.162, em 1º de Maio de 1940 – feriado do Dia Internacional do Trabalhador.

De acordo com Flores (2017) por ocasião de seu “lançamento”, o presidente Vargas apresentava o SM como “mais um importante instrumento de garantia de direitos: nenhum trabalhador receberia menos do que o necessário para sobreviver

de maneira digna. Mais do que proteger os trabalhadores, o salário mínimo ajudaria a desenvolver o Brasil”.

A CF/88 define, no Artigo 7º, Seção *Dos Direitos Sociais*, a aplicabilidade em todo território nacional do SM, abrangendo a totalidade de trabalhadores urbanos e rurais e determina o salário mínimo, especificamente no inciso IV, como instrumento que deve ser, em relação aos trabalhadores:

[...] capaz de atender às suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim (BRASIL,2021).

Ainda de acordo com Flores (2017) a CF/88 expandiu a aplicabilidade do salário mínimo aos sistemas previdenciário e assistencial, o que, de imediato, expandiu sua abrangência sob o contingente populacional; outra consequência apontada pelo autor complementa: “(...) salário mínimo é renda, os efeitos de reajustes positivos ou sua corrosão pela inflação são sentidos imediatamente no bolso dos que o acessam”.

Atualmente, o governo federal adota como política para o reajuste do SM a aplicação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) do ano imediatamente anterior.

3. CONTEXTO HISTÓRICO

Conforme Nóbrega (2014) em 1798, no final do século XVIII, sob a iminente ameaça de guerra entre a Inglaterra e o imperador francês Napoleão Bonaparte, o primeiro-ministro britânico Willian Pitt, visando arrecadar recursos para custear o conflito, reformulou um modelo rudimentar de imposto existente à época e o transformou em um projeto de lei que, após aprovado, foi instituído e passou a ser cobrado a partir de 1799. Estava criado o primeiro imposto que considerava a renda como própria matéria tributável.

No Brasil, no início do reinado de D. Pedro II, com a necessidade de equilibrar as contas do tesouro, foi promulgada a Lei nº 317 em 21 de outubro de 1843, intitulada “Imposto Progressivo”, que alcançava, de forma progressiva, apenas aqueles que recebiam vencimentos dos cofres públicos, por qualquer título que seja. (NÓBREGA, 2014).

Art. 23: Fica criada a seguinte contribuição extraordinária durante o ano desta lei.

§ 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficam sujeitas a uma imposição, [...]

O conceito moderno e atual do Imposto de Renda surgiu em 31 de dezembro de 1922, instituído pela Lei nº 4.625. Por se tratar de um tributo novo, ainda complexo e sem um mecanismo definido para sua cobrança, o governo agiu com cautela e não o implementou de imediato. O artigo 31, inciso VII, determinou a efetiva cobrança do novo tributo somente a partir do ano de 1.924.

A Lei nº 4.783/1923, em seu art. 3º, classificou as categorias de rendimentos submetidos à aplicação do imposto quais sejam: comércio e qualquer exploração industrial, mesmo agrícola; capitais e valores mobiliários; ordenados públicos e particulares e o exercício de profissões não comerciais e não definidas anteriormente. (RFB, 2015)

Como mencionado anteriormente, a CF/88 definiu a cobrança do Imposto sobre a renda como competência exclusiva da União, seguindo o determinado no Art. 153, Inciso III e o parágrafo 2º.

No CTN, o Imposto sobre a renda está previsto em sua Seção IV, Artigo 43 – definindo sua concepção e detalhando sua abrangência.

O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Atualmente, o Decreto nº 9.580/2018, que revogou o Decreto nº 3.000/1999, regulamenta a aplicação e os efetivos mecanismos para cobrança do Imposto sobre a Renda.

4. EVOLUÇÃO DA TABELA

A Lei nº 4.783/23 trouxe um modelo inicial de Tabela Progressiva, conforme atabela 1 abaixo, apresentando a primeira definição do patamar para a cobrança do novo imposto, em seu art. 3º, § 8º:

Tabela 1 – Primeira instituição de faixa para cobrança do IR

DE*	ATÉ*	PERCENTUAL
0	10:000	ISENTO
10:000	20:000	0,5%
20:000\$	30:000\$	1%
30:000\$	60:000\$	2%
60:000\$	100:000\$	3%
100:000\$	200:000\$	4%
200:000\$	300:000\$	5%
300:000\$	400:000\$	6%
400:000\$	500:000\$	7%
500:000\$	ACIMA	8%

Fonte: Artigo 3º - Lei nº 4.783/23 -

* Unidade Monetária – Réis

Tem-se, a partir de então, uma evolução histórica da tabela progressiva, passando por inúmeras transformações em sua estrutura e forma de aplicação. Sucessivos governos e vários planos econômicos, com a justificativa do combate à inflação e a manutenção do poder de compra do cidadão, ora aumentava, ora diminuía a carga tributária sobre o bolso do contribuinte.

Para Correia (2017) somente após a criação do Plano Real, em 1994, o governo obteve êxito considerável no combate à inflação. Flores (2017) complementa que em 1995, o IR sofreu diversas mudanças, tais como a extinção da correção monetária, alteração da alíquota máxima para 27,50% e a isenção da tributação sobre lucros e dividendos.

Conforme Maciel (2016) a partir de 1996, os contribuintes brasileiros passaram a recolher o IR no padrão monetário atual, nos termos da Lei nº 9.250/1995, que em seu artigo 2º, determinava:

[...]

Os valores expressos em UFIR na legislação do imposto de renda das pessoas físicas ficam convertidas em Reais, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996

[...]

Sobre sua última atualização, Maciel (2016) complementa: a Lei nº 13.149/2015, Art. 1º, estabeleceu uma correção média de 5,60% na tabela do imposto de renda – que por sua vez continua vigente, estando assim definida:

IX – a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo em R\$	Alíquota em %	Dedução – R\$
De 0,00 até 1.903,98	-	0,00
De 1.903,99 até 2.826,65	7,50	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,00	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,50	636,13
A partir de 4.664,68	27,50	869,36

5. CONTEXTO ATUAL

Pela perspectiva econômica, o principal objetivo da arrecadação dos tributos é financiar o Estado em suas funções administrativas e sociais. Analisando o IR, auxiliar na redistribuição de renda no Brasil. Estudos diversos buscam analisar essa característica intrínseca ao IR e seus impactos sociais. (BORGES, 2020)

Em um estudo realizado sobre a desigualdade socioeconômica do Brasil, Hoffmann (2002) aponta que a efetividade do imposto sobre a redistribuição da renda está diretamente ligada as ações seguintes à sua arrecadação. É essa destinação, portanto, o instrumento essencial para a redução da desigualdade social, permitindo o combate à pobreza e a fome e melhorias na saúde, educação e segurança, por exemplo.

Apresentadas essas questões – considerando o congelamento da Tabela Progressiva do IR no período de 2015 a 2021, objeto deste estudo, é construída a narrativa de uma análise fundamentada na pesquisa desenvolvida ao longo dessa obra, sobre seus reflexos econômicos e financeiros na composição da renda dos contribuintes.

Como apresenta LIMA (2021),

O aumento de 4,52% no Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) de 2020, leva a uma defasagem acumulada [...] da tabela do Imposto de Renda [...] O cálculo é do Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal (SINDIFISCO). Entre 1996 e 2020, período considerado no estudo, a variação do IPCA somou 346,69%, o que supera os reajustes nas faixas de cobrança do IR, que ficaram em 109,63%, resultando na defasagem de 113,09% [...] nos últimos 24 anos, somente em cinco a correção superou a inflação: 2002, 2005, 2006, 2007 e 2009. A última atualização aconteceu em 2015.

6. METODOLOGIA

Relativamente, como cita Sousa, *et al* (2021, p. 9), a organização utilizada para a elaboração da pesquisa se enquadra como pesquisa bibliográfica, sendo utilizados dados e conteúdos disponibilizados em livros, artigos científicos e legislações; bem como informações de sites de internet providos de fontes específicas.

Para a realização da análise e comparação de todos os dados apresentados neste trabalho foram requeridos alguns critérios, apresentando como objetivo a padronização dos resultados divulgados, de forma descritiva.

6.1 Caracterização da Pesquisa

Quanto a forma de abordagem do problema, a pesquisa é classificada como quali-quantitativa, com uma análise comparativa entre as informações constantes da Tabela Progressiva vigente do IRPF e uma tabela simulada a partir da aplicação do IPCA, com a finalidade de verificar qual a relevância do impacto dessas mudanças.

Vasconcelos (2021) define que “a abordagem quali-quantitativa é uma terceira via para a pesquisa científica. Através dela é possível minimizar a subjetividade da pesquisa e, ao mesmo tempo, aproximar o pesquisador do seu objeto de estudo.”

6.2 Amostra e Coleta de Dados

Para efeito de análise foram determinados os anos de 2015 a 2021, sendo 2015 o ano do último reajuste da tabela oficial, permanecendo inalterada até 2021 – ano limite da pesquisa. Entretanto, os índices oficiais de inflação, INPC e IPCA, tiveram suas atualizações sistematicamente aplicadas, impactando inclusive nos reajustes anuais do SM.

Todos os dados do IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo, utilizados neste estudo foram retirados do site do IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística; os dados sobre SALÁRIO MÍNIMO tem como fonte o site do DIEESE - Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos e os dados referentes às tabelas do IRPF foram retirados do site da RFB – Receita Federal do Brasil.

6.3 Procedimentos da Pesquisa

Para a produção do trabalho, elaborou-se uma tabela simulada a partir da multiplicação do valor limite de incidência do IR de cada uma das faixas da tabela progressiva vigente, pelo percentual total acumulado do índice oficial de inflação, no período de 2015 a 2020 – considerando que 2021 ainda está corrente.

Definidos os valores respectivos dessa tabela simulada, realizou-se um comparativo entre a proporcionalidade do valor limite de cada uma das faixas de enquadramento do IR em relação ao salário mínimo vigente no ano de seu último reajuste; e do valor limite das respectivas faixas de incidência produto da simulação efetuada com o valor do SM de 2021 – uma vez que este já está oficializado.

Seguindo, com o objetivo de averiguar a cobrança indevida ou não de valores referentes ao IR, alíquota por alíquota, foi definido um contribuinte padrão, sem dependentes, sujeito apenas à dedução obrigatória do INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social. Para determinar qual a base de cálculo do IR e seu respectivo enquadramento, sob a renda auferida deste contribuinte foi descontado o percentual de contribuição para com a Previdência, conforme a tabela vigente do órgão, sendo esta a condição linear em todas as faixas de contribuição.

Com base nas informações obtidas após esse processo, foram elaboradas análises das prováveis distorções encontradas, expondo os reflexos econômicos e financeiros decorrentes do congelamento da tabela do IR.

Quadro 2 – Resumo da Metodologia

CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	
Quanto a Finalidade	Aplicada Voltada para demonstração do assunto
Quanto ao Objetivo	Descritiva Elucidar o objeto de estudo e desenvolver novos conhecimentos
Quanto a Abordagem do Problema	Qualiquantitativa Levantamento de dados e análise comparativa
Quanto as Técnicas e Procedimentos Utilizados	Bibliográfica Utiliza material já publicado e disponível em diferentes fontes

Fonte: Elaborada pelos autores, 2021

7. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

7.1 Série histórica do IPCA 2015 a 2020

Conforme pesquisa no banco de dados do IBGE, as informações obtidas sobre o IPCA compõe a tabela a seguir, apresentando a variação média anual e o total acumulado no período de 2015 a 2020.

Tabela 2 – Série histórica do IPCA 2015 a 2020

ANO	IPCA (%)	IPCA ACUMULADO (%)
2015	10,67	10,67
2016	6,29	16,96
2017	2,95	19,91
2018	3,75	23,66
2019	4,31	27,97
2020	4,52	32,49

Fonte: IBGE, 2021

Conforme Correia (2017) a utilização do índice IPCA/IBGE como indexador para atualização da tabela do IR, se dá em função deste ser considerado o instrumento oficial para avaliação da inflação, sendo, inclusive, adotado pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

7.2 Série Histórica do Salário-Mínimo 2015 a 2021

A tabela progressiva do IR não se vincula ao salário mínimo ou aos seus reajustes. No entanto, como a maioria da base de contribuintes do imposto advém de trabalhadores assalariados, estes por sua vez, têm seus vencimentos atrelados à política salarial do governo. A tabela 3 apresenta a evolução histórica do SM ao longo do período de 2015 a 2021.

Tabela 3 – Série histórica do Salário-Mínimo de 2015 a 2021

ANO	SALÁRIO MÍNIMO (R\$)	REAJUSTE (%)
2015	788,00	-
2016	880,00	11,67
2017	937,00	6,47
2018	954,00	1,81
2019	998,00	4,61
2020/jan	1.039,00	4,10

2020 /fev	1.045,00	0,58
2021	1.100,00	5,26

Fonte: DIEESE, 2021

Para Flores (2017) como mostram inúmeras pesquisas, o aumento do salário mínimo produz efeito positivo em outros salários do mercado de trabalho, ou seja, quando há reajustes, o salário de trabalhadores das faixas média-baixa e média também aumentam, ainda que em menor ritmo.

7.3 Evolução da Tabela do IRPF para o Contribuinte

De acordo com a pesquisa no banco de dados da RFB (2021), a tabela 4 apresenta um resumo simplificado do processo de classificação e enquadramento da receita mensal do contribuinte brasileiro, vigente desde seu último reajuste, em 2015; aqui acrescido do equivalente proporcional ao valor do salário mínimo oficial à época (Tabela 3) e, também, do SM atual, para efeito comparativo.

Tabela 4 – Tabela Progressiva do IRPF - 2015/2021

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	DEDUÇÃO (R\$)	PROPORCIONAL AO SM (2015)	PROPORCIONAL AO SM (2021)
Até 1.903,98	-	-	2,42	1,73
De 1.903,99 até 2.826,65	7,50	142,80	3,59	2,57
De 2.826,66 até 3.751,05	15,00	354,80	4,76	3,41
De 3.751,06 até 4.664,68	22,50	636,13	5,92	4,24
Acima de 4.664,68	27,50	869,36	5,92	4,24

Fonte: RFB, adaptada pelos autores (2021)

O quadro em destaque evidencia a diminuição da proporcionalidade da faixa de contribuição na linha do tempo; quando do seu último reajuste oficial, o trabalhador que ganhava em média até 2,42 SM, em 2015, permanecia isento do IR; relação que cai para 1,73 em razão dos reajustes anuais do SM.

Somente entre os anos 2020 e 2021, o salário mínimo teve reajuste acumulado de 10,25% (Tabela 3), quase o dobro do percentual aplicado no último reajuste da tabela progressiva, em 2015, conforme MACIEL (2016).

O principal reflexo observado é a inclusão de um contingente maior de contribuintes do IR, em detrimento à perda de seu poder aquisitivo, pois, com menos renda disponível, menor é sua capacidade de suprir as necessidades básicas.

7.4 Atualização da Tabela Progressiva do IR Pelo Índice do IPCA

A tabela 5 apresenta o Índice Acumulado da Inflação (IPCA) entre os anos 2015 a 2020, enquanto a tabela 3 traz os percentuais de reajuste do SM de 2015 a 2021. A divergência entre os períodos das respectivas tabelas reside no fato que, para efeitos de simulação com a aplicação do IPCA sob as alíquotas da Tabela Progressiva do IR, o ano de 2021 ainda é corrente; ao passo que, a título de comparação da proporcionalidade do SM em relação ao enquadramento por alíquotas, o valor do SM já se encontra oficializado para 2021.

Para atender a finalidade da pesquisa, foi realizada a correção das faixas de alíquotas da Tabela Progressiva através de simulação simples, aplicando o percentual total acumulado do IPCA (tabela 5). Mantendo inalterados os valores correspondentes à dedução permitida sobre a base de cálculo, de forma a simplificar o entendimento e a interpretação dos dados.

O resultado obtido compõe os valores expressos na tabela 5, tornando-se esta, a base para o desenvolvimento da pesquisa, remetendo ao segundo objetivo específico do estudo. Como linha principal de análise, mantivemos a relação proporcional do enquadramento da Tabela Progressiva atualizada ao valor do salário mínimo atual, de R\$ 1.100,00.

Tabela 5 – Simulação de atualização da Tabela Progressiva pelo Índice Oficial de Inflação – IPCA 2015 a 2020

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	DEDUÇÃO (R\$)	PROPORCIONAL SM (2021)
Até 2.522,58	-	-	2,29
De 2.522,59 até 3.745,03	7,50	142,80	3,41
De 3745,04 até 4.969,77	15,00	354,80	4,52
De 4.969,78 até 6.180,23	22,50	636,13	5,62
Acima de 6.180,23	27,50	869,36	5,62

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados de pesquisa, 2021

Comparando as tabelas apresentadas, observa-se que a faixa limite de isenção do pagamento do IR, na tabela 4, à época da última atualização – 2015, correspondia a 2,42 salários mínimos, estando hoje em 1,73. Na tabela 5, essa proporcionalidade é corrigida para 2,29 SM.

Este resultado se repete nas demais faixas respectivamente, a saber: para a alíquota de 7,50%, a proporção era de 3,59, está em 2,57 e chega a 3,41 SM; na

seguinte, 15,00%, a diferença é de 4,76 para 3,41 e agora 4,52. Na alíquota de 22,50%, era 5,92, passou para 4,24 e chega 5,62 SM; permanecendo a última faixa, 27,50%, nesse mesmo patamar – 4,24 para 5,62 SM, pois trata-se do teto de incidência para o restante da base de contribuição.

Para uma melhor compreensão dos dados, a tabela 6 ilustra como essa proporcionalidade em relação ao SM varia, entre a data do último reajuste da tabela progressiva, a data atual e a atualização simulada.

Tabela 6 – Comparativo de Proporcionalidade do SM - 2015/2021

ALÍQUOTA (%)	PROPORCIONAL AO SM (2015)	PROPORCIONAL AO SM (2021)	ATUALIZAÇÃO SIMULADA
FAIXA ISENÇÃO	2,42	1,73	2,29
7,50	3,59	2,57	3,41
15,00	4,76	3,41	4,52
22,50	5,92	4,24	5,62
27,50	5,92	4,24	5,62

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados de pesquisa, 2021

A partir da atualização simples pelo índice acumulado da inflação no período, a proporcionalidade em relação ao salário mínimo quase atinge os patamares originais, ou seja, o poder de compra do contribuinte é restabelecido.

Tomando como alvo do estudo um contribuinte fictício que não possua dependentes, para simplificar os cenários analisados, adiante foi avaliado de forma individual, as alíquotas apresentadas na tabela anterior, identificando a existência ou não de distorções em comparação com a Tabela Progressiva vigente.

É importante ressaltar que, nos cálculos efetuados, considerou-se o enquadramento deste personagem às alíquotas de dedução referentes ao INSS, fator determinante para a composição da base de cálculo do IR.

7.4 Faixa de isenção

A primeira alíquota em ambas as tabelas trata do enquadramento da isenção do IR e estabelece um comparativo entre seus valores. A tabela 7 demonstra o cenário simulado e a posição real em que se encontra o contribuinte.

Tabela 7 – Faixas de Isenção Vigente x Simulada

Vigente – conforme Tabela 4				
BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA(%)	DEDUÇÃO (R\$)	IMPOSTO	MENSAL (R\$)
Até 1.903,68	9,00	-	-	-
Até 2.522,58	12,00	7,50	142,80	23,69

Simulada – conforme Tabela 5				
BASE DE CÁLCULO (R\$)	CONTRIBUIÇÃO INSS (%)	ALÍQUOTA (%)	DEDUÇÃO (R\$)	IMPOSTO MENSAL (R\$)
Até 2.522,58	12,00	-	-	-

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados de pesquisa, 2021.

A base da Tabela Progressiva vigente isenta o contribuinte com rendimentos mensais até R\$ 1.903,68. No entanto, sem o reajuste mínimo, penaliza aquele que aufera renda até R\$ 2.522,58 em R\$ 23,69/mês de imposto, carga tributária de 0,95%, valor este não devido na tabela simulada.

Como explica Maciel (2016) a tabela vigente teve seu último reajuste em 2015, ocasionando essa distorção na cobrança atual do IR, atingindo contribuintes com rendimentos que, a rigor, não seriam tributados caso houvessem reajustes.

7.6 Demais faixas de enquadramento

A não atualização da Tabela Progressiva traz contribuintes com renda cada vez menor à incidência do pagamento do IR. A tabela 8 apresenta o real enquadramento após a atualização pelo índice oficial de inflação.

Tabela 8 – Faixas de incidência do IR Vigente x Simulada

Vigente – conforme Tabela 4				
BASE DE CÁLCULO (R\$)	CONTRIBUIÇÃO INSS (%)	ALÍQUOTA (%)	DEDUÇÃO (R\$)	IMPOSTO MENSAL (R\$)
Até 2.826,25	12,00	7,50	142,80	43,73
Até 3.751,05	14,00	15,00	354,80	129,09
Até 4.664,68	14,00	22,50	636,13	266,49
Acima de 4.664,68	14,00	27,50	869,36	*
Simulada – conforme Tabela 5				
BASE DE CÁLCULO (R\$)	CONTRIBUIÇÃO INSS (%)	ALÍQUOTA (%)	DEDUÇÃO (R\$)	IMPOSTO MENSAL (R\$)
Até 3.745,03	14,00	7,50	142,80	98,75
Até 4.969,77	14,00	15,00	354,80	286,30
Até 6.180,23	14,00	22,50	636,13	559,74
Acima de 6.180,23	14,00	27,50	869,36	*

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados de pesquisa, 2021.

* valor depende da base de contribuição.

Para efeito de avaliação do impacto financeiro sobre a composição da renda, toma-se por base o contribuinte que recebe o equivalente a 5 salários mínimos por mês. Localizado na parte intermediária da tabela, conforme as alíquotas vigentes,

tem sua retenção mensal no valor de R\$ 431,39/mês, carga tributária de 7,84% e o enquadramento na alíquota de 27,50%.

A partir da tabela atualizada através da simulação, o valor retido mensalmente passaria a ser de R\$ 354,70, carga tributária de 6,45% e enquadramento na alíquota de 15,00%. Uma redução de 17,78% em valor absoluto ou R\$ 76,69 a menos por mês.

Já para um contribuinte com renda de 10 SM, a faixa de tributação não se altera em ambas as tabelas, permanecendo em 27,50%. Ademais, os contribuintes desta faixa são beneficiados em relação à contribuição ao INSS, estando limitados ao teto de contribuição da tabela da Previdência, atualmente no patamar de \$ 6.433,57; assim sua carga tributária não se altera, limitando-se a 17,35%.

A principal consequência identificada pela tabela é a própria progressividade, que conforme Lima (2021) quando o contribuinte passa a ser tributado ou quando migra de uma faixa para outra, imediatamente seu poder de compra é comprometido em função da retenção dos tributos na fonte. O reflexo desse comprometimento é sentido diretamente na sociedade, pois, com menos renda, há menos consumo.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após exposição de todo o conteúdo ao longo deste trabalho, pode-se afirmar que a cobrança de tributos, por parte do Estado, deve cumprir de forma concreta seu propósito social, oferecendo ao cidadão contribuinte as condições básicas essenciais à sua dignidade.

Os objetivos Geral e Específicos da pesquisa foram cumpridos, pois através da apresentação dos dados pesquisados e a simulação da tabela, foi possível evidenciar os efeitos do congelamento da tabela progressiva sobre as rendas simuladas dos contribuintes. As deduções a maior na renda dos contribuintes poderiam ser destinadas à obtenção de uma melhor qualidade de vida, com reflexos diretos na alimentação, saúde, educação, segurança e lazer dos cidadãos.

Quanto ao Problema de Pesquisa, por meio da metodologia aplicada, com a atualização simulada da tabela progressiva pelo índice oficial acumulado da inflação no período do estudo, ficou evidenciado que o congelamento da tabela progressiva aumenta a carga tributária entre os contribuintes de menor renda, pois à medida que

seus vencimentos são reajustados, ou se tornam aptos a contribuição do imposto ou migram de uma faixa menor para uma faixa maior de incidência, afetando seu poder de compra e consumo.

Como demonstrado através da pesquisa, ao não promover a atualização da Tabela Progressiva do IR, o Governo Federal age de forma a expandir, voluntariamente ou não, a quantidade de contribuintes aptos a serem tributados. No entanto, do ponto de vista da arrecadação é válido salientar que qualquer que seja o reajuste, independente da métrica aplicada, trará impacto diretamente aos cofres públicos, e por conseguinte, à sua própria capacidade de governar.

Admite-se como limitação dessa pesquisa o escasso material disponível, sendo o conteúdo abordado em Artigos e Trabalhos pontuais; não havendo um estudo científico e aprofundado quanto aos efeitos concretos e apurados decorrentes da não atualização contínua e linear da tabela progressiva do IR.

Concluindo fica como sugestão para próximos estudos, a urgente necessidade de um estudo amplo e abrangente para uma reforma do sistema tributário brasileiro, visando a correção das distorções causadas ao longo do tempo, para que o Imposto de Renda, principalmente, possa contribuir efetivamente com a justiça tributária, refletindo diretamente na justiça social e econômica.

REFERÊNCIAS

BORGES, Renata Silva. Considerações econômicas a respeito da defasagem na atualização da tabela do imposto de renda. 2020. 9 f. Graduação (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 25 novembro 2021.

CORREIA, Bruno Luz. Os efeitos da evolução da política fiscal e da prática de não correção integral da tabela do imposto de renda da pessoa física para o contribuinte desde 1996. 2017. 24 f. Graduação (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

FLORES, Paulo César da Silva. A política da política de salário-mínimo no Brasil. 2017. 148 f. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

HOFFMANN, R. A distribuição da renda no Brasil no período 1992-2001. Economia e Sociedade, Campinas, SP, v. 11, n. 2, p. 213-235, 2002.

GHANNAM, Lucas. Qual a destinação dos valores recebidos a título de impostos? Goiânia, 23 jun. 2018. Disponível em: <<https://ieadireito.jusbrasil.com.br/artigos/593074606/qual-a-destinacao-dos-valores-recebidos-a-titulo-de-impostos>>. Acesso em: 10 novembro 2021.

LIMA, Bianca. Economia. Defasagem da tabela do Imposto de Renda chega a 113%, dizem auditores da Receita. Brasília, 12 jan. 2021. Disponível em:

<<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/01/12/defasagem-da-tabela-do-imposto-de-renda-chega-a-113percent-dizem-audidores-da-receita.ghtml>>. Acesso em: 16 novembro 2021.

MACIEL, Igor Barbosa Beserra Gonçalves; Oliveira, Bruno Bastos de. A defasagem na tabela de cálculo do imposto sobre a renda pessoa física: Uma afronta às limitações ao poder de tributar e ao desenvolvimento econômico e social. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, Curitiba, V. 2, n. 2, p. 141-159, Jul/Dez. 2016.

MATTOS, F. A. M. de.; NASCIMENTO, N. Mercado de trabalho, salário-mínimo e estrutura tributária: impactos sobre o perfil distributivo brasileiro em perspectiva histórica. *Revista Tempo e Argumento*, Florianópolis, v. 11, n. 27, p. 429 – 474, 2019. DOI 10.5965/2175180311272019429.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H. G. F.; Castro, F. Á. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. Brasília, 2015.

NAKAGAWA, Fernando. Brasil tem maior carga tributária da América Latina. *Revista Exame*, São Paulo, 16 mar. 2016. Disponível em <<https://exame.com/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina/>>. Acesso em: 10 de abril de 2021.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013). Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2014. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>> Acesso em: 10 de abril de 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos tributários 14: O imposto de renda das pessoas físicas no Brasil. Brasília, dez. 2014. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>. Acesso em abr. 2021.

SOUZA, A. S.; OLIVEIRA, S. O.; ALVES, L. H. A pesquisa bibliográfica: princípios e fundamentos. 2021. 9 f. Pós-Graduação (Educação) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2021.

TORRES, Ana Kátia Barbosa. Justiça tributária como pressuposto da justiça social. Fortaleza, abr. 2012. Disponível em: <<https://periodicos.uni7.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/102>>. Acesso em: 10 de abril de 2021.

VASCONCELOS, Isabela. *In Acadêmico*. Pesquisa Quali-Quantitativa: conheça e saiba como aplicar. 7 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.tuacarreira.com/pesquisa-quali-quantitativa/>>. Acesso em: 05 novembro 2021.

AS FUNÇÕES E A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA DO PONTO DE VISTA DE CONTROLLERS ATUANTES NO MERCADO NA CIDADE DE GOIÂNIA

Anailza dos Anjos Ferreira
Jéssica Lima Melo
Thales Alecrim Moreira Carlos
Wilma de Oliveira Gonçalves
Larissa de Souza Costa

1. INTRODUÇÃO

As condições para exercício de uma atividade empresarial estão sempre em constante mudança. Fatores chaves como o avanço tecnológico, o processo de globalização e o impacto sobre mudanças governamentais na sociedade, tem redesenhado o mundo atual. Em um mercado concorrido e instável, empresas que buscam crescimento devem se adaptar cada vez mais.

Uma organização é mais sólida quando se há um planejamento estratégico definido. Os principais motivos para o fechamento precoce de empresas estão ligados à falta de planejamento e descontrole na gestão, tendo em vista que são processos integrados que afetam todos os aspectos das atividades operacionais, incluindo a determinação dos objetivos e o desenvolvimento de planos de curto e longo prazo. (BERTOLDI e OLIVEIRA, 2003).

As empresas devem, portanto, adotar uma estratégia de controle que atenda às necessidades da entidade (clientes, fornecedores, acionistas, bancos e órgãos fiscalizadores), podendo trazer contribuições valiosas para que as decisões tomadas no presente apoiem as consequências geradas no futuro. Nesse contexto surge a controladoria empresarial com o papel de analisar, revisar, planejar e prestar a contínua assessoria, contribuindo para o aprimoramento da empresa. Este acompanhamento é fundamental, uma vez que “verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos”. (KANITZ *apud* OLIVEIRA et al., 2002, p. 17).

Segundo Beuren e Brandão (2001 *apud* ROCHA et al, 2017, p.6) a controladoria funciona como suporte, disponibilizando informações em todas as etapas do processo de gestão, a fim de assegurar o conjunto de interesses da empresa, mantendo os

gestores informados sobre o desempenho passado, atual e os possíveis rumos da organização por meio do planejamento.

Dentro do processo organizacional surge a função fundamental de um profissional no cenário da controladoria, o *controller*. Este, tem a função de agrupar, legitimar e analisar os dados levantados por meio da contabilidade, visando elaborar estratégias. Para Frezatti et.al. (2009 *apud* LUNKES et al, 2010, p. 6), o *controller* é o profissional que, por possuir informações monetárias, físicas e operacionais, geralmente tem condições de visualizar a empresa (sistema) e os departamentos (subsistemas), podendo assim, compreender as inter-relações entre as partes.

Assim, compreendendo a importância de uma boa gestão empresarial no mercado atual, nosso artigo busca levantar a seguinte questão: Quais as funções da controladoria nas empresas privadas de grande porte e de que forma esse departamento auxilia nas tomadas de decisões?

O objetivo geral desta pesquisa é identificar as funções e entender a importância da controladoria do ponto de vista de controllers atuantes no mercado na cidade de Goiânia.

Esse estudo é relevante para demonstrar a importância da controladoria na gestão das empresas privadas de grande porte, para que as empresas alcancem melhores resultados. Para um melhor entendimento a pesquisa divide-se em revisão teórica voltada ao tema do trabalho para o embasamento do referencial teórico, em seguida a metodologia que demonstra como a pesquisa em campo será desenvolvida, que será por meio de entrevistas estruturadas em empresas privadas de grande porte localizadas em Goiânia. Essas entrevistas nos dará a possibilidade de concluir os objetivos propostos deste trabalho.

2. ORIGEM DA CONTROLADORIA

O surgimento da controladoria segundo Schmit, Santos e Martins (2014) teve início no século XX nas grandes corporações norte-americanas. Com a revolução industrial facilitou o desenvolvimento dos negócios, surgiram novas corporações, as fábricas aumentaram sua produção e expandiram seus negócios para outros países,

todos esses fatores entre outros fizeram com que surgisse a necessidade de um controle mais eficaz dos negócios.

Já para Júnior (2008) *apud* OLIVEIRA (2011)

Afirma que arte da controladoria originou-se na Inglaterra, com um grande desenvolvimento na área pública, se deslocando para os Estados Unidos da América, atingindo um grande desenvolvimento nos grandes conglomerados comerciais e se espalhando para o mundo.

Enquanto nos EUA a controladoria surgiu no século XX, no Brasil a controladoria surgiu após a instalação das multinacionais como explica a autora a seguir.

Do surgimento da controladoria no Brasil, com a chegada das multinacionais norte-americanas, até os dias atuais ocorreram grandes transformações no país, especialmente nos aspectos, econômico, social, político, organizacional etc. Iniciou-se um processo de globalização que reduziu as fronteiras econômicas e sociais tornando-se necessário que o brasileiro se adaptasse a essa nova forma de fazer negócios a nível mundial (SOUZA, 2015, p.13).

Observa-se que a origem da controladoria surgiu a partir da necessidade de gerar informações para a tomada de decisão das grandes empresas e centralizar o controle dos seus negócios que cresceram e instalaram filiais em outros países.

Segundo Santos (2012) a controladoria é como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos vindos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que tem como responsabilidade a gestão econômica das empresas com ou sem fins lucrativos, com o objetivo de torná-las mais eficazes. E tem a finalidade de garantir informações ao processo decisório, colaborar com os gestores de cada área e assegurar a eficácia empresarial. Nesse sentido entende-se a controladoria como uma área do conhecimento oriunda de outras ciências, e como o departamento responsável pela coordenação da gestão das empresas, que utiliza do sistema de informações contábeis para cumprir com suas funções.

De acordo com Borinelli (2006, p.105) a controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em base teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, referente ao controle do processo de gestão organizacional. Portanto, a controladoria é relacionada como um conjunto de conhecimento de outras áreas, aplicados ao processo de gestão organizacional.

Já para Bertoldi e Oliveira (2003, p.17) a controladoria é o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis das entidades em geral, no entanto muitos autores consideram como uma evolução da contabilidade.

Lourensi e Beuren (2011, p.3) destacam que a controladoria assume um papel cada vez mais importante no âmbito administrativo das empresas, em consequência do mundo globalizado. Ao fornecer informações para avaliação das áreas da organização. Apoiando os gestores na tomada de decisão e contribuindo para a continuidade das organizações. Araújo (2006, p.28) também ressalta que a controladoria exerce um papel importante para o êxito empresarial. E sua principal função é gerar informações para tomada de decisão. Isto é, entende-se a controlaria como unidade administrativa de suma importância no apoio a decisão.

Para Martins (2005) a controladoria tem como finalidade garantir informações adequadas aos gestores para o processo decisório, contribuindo para eficácia de suas áreas e na eficácia empresarial. Como se pode observar acima dão ênfase na importância da controladoria nas organizações, pois são através das informações fornecidas pela controladoria é que são tomadas as decisões das áreas da organização.

Normalmente nas empresas de médio e grande porte são feitas análises dos resultados mensalmente, onde a controladoria junto aos gestores de suas áreas analisa se o que foi previsto está sendo realizado. Desta forma o controle se torna mais eficaz e garante a continuidade da organização.

2.1 Funções da Controladoria

As funções da controladoria têm como objetivo a interação dos departamentos dentro de uma organização, pois é através dela que é realizado o controle orçamentário e administrativo de uma empresa, auxiliando o gestor na tomada de decisão.

Para Oliveira, Perez Junior; Silva (2002 *apud* CHITOLINA *et al*, 2015, p. 4) explica que “As funções e atividades exercidas pela moderna Controladoria tornaram-

se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazos de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas”.

É importante ressaltar que toda e qualquer organização precisa de controle orçamentário e administrativo, sem isso seria pouco viável aplicar os dados contábeis para prevenir os possíveis problemas administrativos e organizacionais.

De acordo com Catelli (2001, p.344), “a Controladoria é uma evolução natural da contabilidade tradicional”. A controladoria surge como um sistema mais adequado voltada para atender a organização como um todo, tanto na área do conhecimento quanto na área administrativa com melhor mensuração das riquezas. Desta forma as funções da controladoria serão desempenhadas.

Com o surgimento da revolução industrial surgiram estudos provando que a controladoria necessitava de funções que estabelecessem a continuidade de uma entidade, onde na teoria de Fayol parte da proposição de que toda empresa deve ser dividida com determinadas funções, tendo assim uma visão mais gerencial, Chiavenato, (1993).

Heckert & Willson (1963 *apud* CALIJURI, 2005, p.24) citavam cinco funções básicas desempenhadas pela Controladoria, entre outras funções:

Quadro 1 – Funções básicas desempenhadas pela Controladoria

Funções básicas desempenhadas pela Controladoria	
Planejamento	Estabelecimento e manutenção de um plano operacional de curto, médio e longo prazo, compatíveis com os objetivos globais
Controle	Desenvolvimento, teste e revisão por meios de padrões, medindo o desempenho real em confronto com os padrões.
Função de relatar	Preparação, análise e interpretação financeira para uso da administração, preparação de relatórios para terceiros, conforme suas exigências.
Função contábil	Contabilidade geral e de custos, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar as transações financeiras.
Outras funções relacionadas	Supervisão e operações com impostos, auditorias independentes, seguros, desenvolvimento e manutenção de padrões, procedimentos e sistemas, entre outras.

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

A controladoria tem função de relatar as conclusões das análises financeiras para o gestor e preparar relatórios para terceiros, além disso tem função contábil que coleta dados para o controle financeiro organizando o planejamento de acordo com os objetivos da empresa. Outras funções relacionadas a controladoria é a divulgação de informações para os usuários externos com supervisão da contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos.

Horngrén (1985, p.11), listou as seguintes funções destinadas à Controladoria:

- a) Planejamento para o controle;
- b) Relatórios e interpretação;
- c) Avaliação e assessoramento;
- d) Administração tributária;
- e) Relatórios para o governo;
- f) Proteção de ativos;
- g) Avaliação econômica.

As funções da controladoria desempenham um papel importante para o planejamento e controle visto que, o planejamento é uma etapa de organização para controle do patrimônio, sendo assim fica mais fácil quando a empresa elaborar os relatórios, com informações precisas que facilitam a interpretação a terceiros. A avaliação e assessoramento faz parte de todo contexto das funções pois uma depende da outra, na análise e no questionamento.

O conhecimento em administração tributária é um fator chave na elaboração dos relatórios para o governo e os demais usuários da contabilidade. Para garantir a continuidade da empresa é fundamental a proteção dos ativos, e a avaliação econômica, acompanhado as decisões do governo e os impactos na organização.

Segundo Oliveira, Perez Junior e Silva (2002, p.17) as funções da controladoria são:

Informação – compreende os sistemas contábil – financeiro- gerenciais;

Motivação – refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre comportamentos.

Coordenação – visa centralizar informações de planos do *controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções.

Avaliação – interpreta fatos, informações por área de responsabilidade, por processos, por atividades etc.

Planejamento – assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos objetivos.

Acompanhamento – verifica e controla a evolução de desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos.

A informação é vista como um sistema de gestão, fornecendo informações para os gestores que auxiliam na tomada de decisões STAIR (1998 *apud* BAZZOTTI e GARCIA, 2006, p.3). Enquanto a motivação está relacionada em motivar pessoas para uma boa execução das tarefas dentro da organização GRIFFIN, MOORHEAD (2006 *apud* ANTUNES *et al*, 2013, p.5). Por tanto a coordenação centraliza as informações verificando os problemas que surgir e dar suporte a direção, com sugestões de como resolver tais problemas.

A avaliação acompanha a análise contábil e fiscal interpretando os fatos com foco no resultado, o planejamento envolve estabelecer metas e ações que será executada, o acompanhamento auxilia as ações decorrente do planejamento da empresa, desta forma oferece mais credibilidade nos processos decisórios (SANTOS 2012 *apud* ANJOS e CIUPAK, 2015, p. 4).

As funções da controladoria devem ser aplicadas de acordo com o cenário de cada organização, e para melhor atender seus usuários é que as funções da controladoria estão evoluindo.

2.2 Características/Habilidades do *Controller*

O mundo vive constantes transformações e com isso as empresas precisam de várias inovações, desta forma as organizações procuram profissionais que sejam competentes e tenham habilidades necessárias para gerir um negócio de maneira eficaz.

Com o desenvolvimento industrial tornou-se necessário ter profissionais que desenvolvam funções específicas e com um grau mais elevado de qualificações.

Segundo Peters (2004 *apud* CASTANHA e CUNHA, 2017, p.20)

O *controller* é uma figura essencial na responsabilidade econômica do gestor, ao dar condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico da sociedade, e nas ações internas ou externas a ela – que afetam o status econômico desta sociedade.

Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 9) advertem que ainda não existe definição unânime para o termo *controller*, e que este profissional pode exercer diferentes atividades dependendo da organização em que atua, estes autores afirmam que “o

controller responsável pela contabilidade e elemento principal da fase do planejamento estratégico com suporte a todos da área gerencial da organização”.

De acordo com Roehl-Anderson e Bragg (1996, p. 6), as qualificações do *controller* podem incluir os seguintes itens:

- excelente capacidade técnica em contabilidade e finanças com um grande entendimento e conhecimento dos princípios contábeis;
- entendimento dos princípios de planejamento, organização e controle;
- entendimento geral do segmento de negócio que a organização compete e as forças envolvidas como social, econômico e político;
- grande entendimento da organização, incluindo as tecnologias, produtos, controles, objetivos, história, estrutura e ambiente;
- habilidade de comunicar-se com todos os níveis de gerenciamento e o entendimento das outras áreas como engenharia, produção, compras, vendas e marketing etc.;
- habilidade em expressar claramente as ideias;
- habilidade de motivar positivamente outros para realizar as ações e resultados.

Oliveira, Perez Jr. & Silva (2002, p.21) ressaltam que:

Para enfrentar os novos desafios o *controller* deve possuir novas habilidades, como práticas internacionais de negócios, controles orçamentários e planejamento estratégico. Enfatizam também que o *controller* deve ser um profissional de fácil relacionamento e extremamente hábil para vender suas ideias.

Habilidades técnicas, baseadas em estudos de Baruch e Peiperl (2000) e Baruch e Lemming (2001) e competências relacionadas com as atribuições e o perfil atual do profissional *controller*, baseadas em diversos estudos acerca do tema. Para isso, sintetizou-se um quadro contendo as principais habilidades e competências destacadas na literatura.

O Quadro a seguir, resume as competências e habilidades investigadas.

Quadro 2 – Quadro das competências profissionais investigadas

COMPETÊNCIAS DO CONTROLLER	
Habilidades Técnicas	Competências do Profissional
Capacidade de Resolver problemas	Avaliação do desempenho econômico
Habilidades de contabilidade	Habilidades Quantitativas
Habilidades financeiras	Elaboração de relatórios gerenciais e interpretação
Habilidades de trabalhar em equipe	Procedimentos de Auditoria
Planejamento estratégico	Elaboração de Orçamentos e Monitoramento dos resultados
Tomada de decisão	Sistemas de Informação Contábil
Habilidades de comunicação	Elaboração de relatórios para o governo

Raciocínio Lógico	Gestão Fiscal / Administração Tributária
Habilidades de Liderança	Proteção de Ativos (controle de seguros)
Planejamento estratégico	Consultoria

Fonte: Adaptado de Baruch; Peiperi, 2000; Baruch; Lemming, 2001; Kester, 1928; Moseley; Henning, 1970; Martin, 2002; Anthony; Govindarajan, 2002; Horngren; Sundem; Stratton, 2004.

Portanto é importante frisar que a atuação do *controller* apresenta características de planejamento e controle que deve auxiliar, e dar suporte a administração com visão estratégica que possibilita amparar os gestores nos resultados da organização. Em seus estudos, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p.6), ao mencionar: “o objeto principal da Controladoria é o estudo e a prática das funções de planejamento, controle...”. O *controller* desenvolve um trabalho eficaz, voltado para o estudo e a prática das funções da controladoria como um todo.

2.3 Processo Decisório

No cenário atual em que vivemos, a competitividade empresarial tem aumentado muito, por este motivo entre outros, empresas devem sempre ter uma visão para o futuro, e ter uma preocupação maior com o controle de suas operações. Com isso as informações são cada vez mais importantes para o apoio a decisão.

Segundo Reginato e Nascimento (2007) a informação é de suma importância para o processo decisório. Nesse sentido, pode se dizer que, para a continuidade de uma entidade a informação deve ser tempestiva. Observa-se que para os autores a informação é muito importante para o processo decisório e continuidade da empresa. A geração de informações para o auxílio nas tomadas de decisões dos gestores, devem ser claras e precisas, uma informação errada pode dar outros rumos não favoráveis na tomada de decisão dos gestores da empresa.

Para Figueiredo e Cagglano (1997) *apud* Rocha, *et al.* (2017) “controladoria deve assegurar que as informações estejam corretas e de fácil acesso aos colaboradores, garantindo sua eficácia gerencial”. Nesse sentido, as informações devem ser verdadeiras e atualizadas para o melhor apoio na tomada de decisão dos gestores.

O processo de gestão das organizações, compreendido em planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, é a plataforma que proporciona a tomada de decisões relevantes para a busca da eficácia organizacional. Para tanto, a área da controladoria tem participação fundamental nesse processo, pois atua de forma sistêmica na organização

através da interação com todas as áreas da empresa, no sentido de prover os seus gestores com informações necessárias para o alcance de um resultado otimizado (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2016, p.01).

Portanto, o objetivo da Controladoria é apoiar os gestores da organização na tomada de decisão, para que assim a empresa alcance seus objetivos econômico e financeiro.

Segundo Padoveze (2010 *apud* TAVARES *et al*; 2013) “a controladoria é responsável pelo sistema de informações contábil gerencial da empresa, e tem como missão assegurar o resultado da companhia”. Neste sentido um departamento de controladoria em uma empresa é fundamental para os gestores das outras áreas atingirem melhores resultados, tomando as decisões corretas.

A Controladoria não pode ser vista como uma área responsável pelas decisões, mas vista como uma área auxiliar as demais unidades, dando suporte aos gestores para as corretas tomadas de decisão, permitindo assim o correto funcionamento da empresa (BRENZAN E SILVA, 2012, P.2).

Por tanto a controladoria é de suma importância para o processo decisório das empresas, fornecendo informações corretas para a tomada de decisão eficaz.

Segundo Motherle, Santos e Kounrouzan (2015) o *controller* é uma peça essencial dentro de uma organização, pois é um profissional capacitado para gerenciar uma organização através de um sistema de informações confiáveis. Por tanto a controladoria é um departamento fundamental dentro de uma organização, através dela, a empresa consegue gerenciar de maneira melhor seus negócios, tomando melhores decisões.

Para Nascimento e Reginato (2009) *apud* MOTHERLE; SANTOS; KOUNROUZAN, (2015, p.04)

A essência do controle organizacional, está diretamente associada à capacidade da alta administração de integrar os seus gerentes e respectivas áreas em torno dos seus objetivos, a fim de buscar por meio do monitoramento, facilitar a gestão. Ainda afirmam também, que o controle organizacional, tem sido observado sob a perspectiva do processo de gestão, ou seja, a partir do planejamento da execução e do controle.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2006) *apud* PALAZZO (2007, p.02)

O processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle. Já o sistema de informação

deve captar informações internas e externas de questões relacionadas a sua gestão de maneira que possa subsidiar os gestores na tomada de decisão.

Portanto, o Planejamento Estratégico é centralizado na alta administração da empresa. Tem como missão organizar ações e metodologias a longo prazo para alcançar metas e objetivos da organização, o planejamento operacional é onde as coisas acontecem de fato. Essa etapa dedica-se à execução do que anteriormente foi planejado estrategicamente, conforme fatores internos e externos da empresa.

3. METODOLOGIA

“Metodologia literalmente refere-se ao estudo sistemático e lógico dos métodos empregados nas ciências, seus fundamentos, sua validade e sua relação com as teorias científicas”. (OLIVEIRA, 2011, p.8).

Nesse sentido “O método científico é fundamental para validar as pesquisas e seus resultados serem aceitos”. (OLIVEIRA, 2011, p.7).

De forma a entender melhor quais as funções da controladoria nas empresas privadas de grande porte e de que forma esse departamento auxilia nas tomadas de decisões. Inicialmente foram feitas pesquisas bibliográficas, em livros e artigos voltados ao tema, além desta será utilizado o método de pesquisa de campo, no qual serão feitas entrevistas estruturadas que auxiliará para o alcance dos objetivos definidos neste trabalho, neste capítulo apresentam-se a metodologia adotada.

3.1. Classificação da Pesquisa

A metodologia informa os procedimentos metodológicos que deverão ser seguidos pelos pesquisadores na elaboração do trabalho. Para Mendonça, Rocha e Nunes (2008) as pesquisas podem ser classificadas: quanto a finalidade, ao objetivo da pesquisa, a abordagem do problema e as técnicas e procedimentos utilizados.

A pesquisa quanto a finalidade é aplicada, que conforme Mendonça *et al* (2008) tem como objetivo gerar conhecimento para aplicação na prática e solucionar problemas. Caracterizada pela intenção de compreender as funções da controladoria na prática de uma empresa de grande porte.

Quanto ao objetivo, a pesquisa é classificada como exploratória, pois busca “Obter informações gerais sobre o assunto” (MENDONÇA, ROCHA E NUNES, 2008, p.41). No qual se caracterizou por uma busca melhor de definições em relação as funções da controladoria nas empresas privadas de grande porte.

Quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como qualitativa. Nesta abordagem não se consegue explicar a realidade através de números, são feitos procedimentos básicos buscando a interpretação dos fenômenos, a atribuição de significados, a descoberta de relações ocultas até então e das inter-relações estabelecidas. Normalmente são utilizadas técnicas de observação e descrição dos fenômenos em seu ambiente natural, onde o próprio pesquisador é um instrumento-chave (MENDONÇA, ROCHA E NUNES, 2008).

Quanto as técnicas e procedimentos utilizados para o desenvolvimento do estudo inicialmente será utilizado a técnica de pesquisas bibliográficas, realizada através de livros e artigos publicados em diversas fontes, com o objetivo de entender melhor sobre os conceitos, origem, funções da controladoria, características/habilidades do *controller*, como a controladoria contribui no processo decisório das empresas. Segundo Mendonça, Rocha e Nunes (2008) esse tipo de pesquisa é desenvolvido a partir de materiais já existentes e disponíveis, como livros, artigos científicos, jornais entre outros.

Em seguida serão realizadas três entrevistas estruturadas em empresas localizadas em Goiânia. Com o objetivo de entender melhor quais são as funções que a controladoria exerce nessas empresas e como esse departamento contribui no processo decisório de uma empresa.

3.2. Método de Coleta de Dados

A Pesquisa de campo será realizada através de coleta de informações por meio de entrevistas estruturadas em três empresas de grande porte localizadas em Goiânia. Essas entrevistas irão nos possibilitar a compreender melhor quais funções exercem a controladoria destas empresas e de que forma a controladoria contribui na tomada de decisão.

**QUADRO 3 – RESUMO DA METODOLOGIA
CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

QUANTO A FINALIDADE
APLICADA: Voltada para a solução de problemas específicos
QUANTO AO OBJETIVO
EXPLORATÓRIA: Obter informações gerais sobre o assunto
QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA
QUALITATIVA: Busca a interpretação dos fenômenos a partir da compreensão de suas inter-relações, O pesquisador é o instrumento-chave
QUANTO AS TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS
BIBLIOGRÁFICA: Utiliza material já publicado e disponível em diferentes fontes
PESQUISA DE CAMPO: Corresponde a observação, coleta, análise e interpretação de fatos e fenômenos que ocorrem dentro de seus nichos, cenários e ambientes naturais de vivência

Fonte: Quadro Elaborado pelos Autores com base em Mendonça, Rocha e Nunes (2008)

4. RESULTADO E DISCUSSÃO

Neste capítulo serão apresentadas as análises qualitativas dos dados obtidos através do roteiro de entrevistas, realizados com três Controllers de empresas de grande porte localizadas em Goiânia, as análises apresentam-se de acordo com os objetivos da pesquisa: Funções da Controladoria, Características e habilidades do Controller, Processo decisório e Etapas do processo da Controladoria.

4.1 Funções da Controladoria

No quadro apresentam-se os principais resultados da entrevista em relação as funções da controladoria nas empresas privadas.

Quadro 4 – Resultados - Funções da Controladoria

Perguntas	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3
-----------	----------------	----------------	----------------

Quais funções a controladoria executa nesta empresa para atingir os objetivos da organização?	A Controladoria gera, analisar e propõe melhorias nos indicadores de performance da empresa. Tem como missão apoiar o processo de gestão com o objetivo de otimizar os indicadores gerenciais, bem como os resultados, assegurando a eficiência e eficácia da organização.	Planejamento, acompanhamento e controle de indicadores.	Acompanhar e controlar os processos financeiros (análises de orçados x realizado, aprovação de compras, acompanhar se os processos financeiros e contábeis estão sendo cumpridos corretamente, entre outros), realizar o planejamento financeiro (Orçamentos) e analisar o desempenho da empresa em diversos níveis (elaboração de relatórios gerenciais, KPI's, indicadores econômico-financeiros, desempenho por centro de custo, entre outros).
O departamento da controladoria é muito dependente da tecnologia digital? Existe algum software específico utilizado?	Sim, a Controladoria em a área de TI como uma grande parceira. Hoje utilizamos muitos sistemas no nosso dia a dia, mas a principais são o BI (Business Intelligence) e o sistema de elaboração de orçamento.	Sim, a agilidade na disponibilidade da informação depende totalmente de tecnologia, sem ferramentas é impossível repassar informações confiáveis e com tempestividade. São utilizados software de BI e acompanhamento de indicadores mapeados no planejamento estratégico.	Sim, totalmente dependente, pois para compilar e analisar os números da empresa é necessário um ERP adequado. A empresa utiliza alguns ERP's além de softwares de apoio na análise e apresentação de resultados
Como ocorre o processo de conciliação (inter-relação) de informações monetárias, físicas e operacionais?	Através dos sistemas operacionais da empresa, a Controladoria levanta as informações necessárias e gera os relatórios.	De forma integrada, com a utilização das diversas funcionalidade do ERP.	Pelo processo de fechamento (conciliação) contábil

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das entrevistas.

Em relação as respostas apresentadas, pode-se observar que os entrevistados deixam claro que o planejamento, acompanhamento, controle de indicadores são funções que a controladoria executa para atingir os objetivos e otimizar os indicadores gerenciais, bem como os resultados, assegurando a eficiência e eficácia da organização.

O discurso acima evidencia, conforme as respostas dos entrevistados, a existência de um sistema de software, que a controladoria utiliza para repassar informações confiáveis e com tempestividade, tendo como principal sistema o BI (Business Intelligence) que é um sistema de apoio na análise e apresentação de resultados.

De acordo com as respostas dos entrevistados, sobre o processo de conciliação os três chegam a mesma conclusão, isso é percebido quando o controller 1 e 2 expõe que é através dos sistemas operacionais de forma integrada, com a utilização das diversas funcionalidade do ERP, e o resultado dessas informações é feita através dos relatórios, ou seja, o fechamento contábil.

4.2 Características e Habilidades do Controller

A questão descreve as características e habilidades necessárias que o controller deve ter. A resposta a esta pergunta está descrita no quadro abaixo.

Quadro 5 – Resultados - Características e Habilidades do Controller

Perguntas	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3
Analisando toda a atuação da Controladoria, quais as características se destacam para exercer o papel de Controller?	O Controller precisa ter um grande poder de análise dos indicadores de forma precisa e analítica. É necessário ter uma visão crítica dos processos, saber pontuar as distorções observadas e elaborar um plano de ação de permita a mudança da realidade.	Conhecimento técnico, capacidade de integração das áreas e comunicação assertiva.	Excelente capacidade analítica, visão ampla do negócio, foco no resultado, bom relacionamento com demais departamentos, concentração, proatividade, criticidade

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das entrevistas.

Com base nas respostas, acima citadas, o exercício de um controller exige o acesso a todo conjunto de informações de uma empresa, isso é visto de acordo com os entrevistados, onde o controller precisa ter capacidade analítica, visão do negócio ter um bom plano de ação, com foco no resultado, bom relacionamento com demais departamentos além disso é necessário conhecimento técnico, capacidade de

integração das áreas. É como se estivessem várias engrenagens girando sob comando de uma pessoa capacitada para tal função.

4.3 Importância da controladoria no processo decisório

Neste parágrafo apresentaremos as questões que retratam a importância da controladoria no processo decisório das empresas privadas de grande porte, observa-se que são relacionadas ao objetivo de avaliar a contribuição da controladoria no processo decisório da gestão da empresa.

Quadro 6 - Resultados – Importância da Controladoria no processo decisório

Perguntas	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3
Analizando todo o trabalho executado pelo departamento de controladoria, o que é a controladoria na sua percepção? É observado que é um departamento essencial dentro das organizações?	A Controladoria é a área da empresa responsável pelo levantamento e análise dos indicadores de performance da empresa. Com essas informações ela se torna o maior apoiador dos gestores e diretores na tomada de decisões estratégica da empresa. Com isso, se torna uma área essencial dentro das organizações.	Controladoria é o elo de comunicação entre as áreas administrativas e legais. Sim departamento essencial para a expansão do negócio.	Controladoria é o departamento responsável pelo controle e planejamento financeiro da empresa e pelas análises de resultados e desempenho. É observado como um setor essencial tanto pelos demais departamentos (pois sabem que suas informações refletem, ao final do processo, na controladoria) como pelos gestores estratégicos (pois veem a controladoria como a fonte de informações para tomada de decisão)
Analizando toda a cadeia da atividade da empresa e seu projeto de expansão, quando foi identificado a necessidade de criar o departamento de controladoria? Existia algum departamento que realizava funções semelhantes que a controladoria?	A Controladoria foi criada na empresa aproximadamente há 15 anos atrás. Até então quem elaborava os relatórios era a secretária da diretoria, mas com o aumento do número de lojas do grupo viu-se a necessidade de ter um departamento de Controladoria.	A necessidade de criação do departamento foi identificada quando a empresa começou a crescer, crescer de forma desordenada. Não.	A percepção da necessidade da controladoria ocorreu a partir do momento que se observou que a empresa estava crescendo muito e rápido demais. Antes as funções semelhantes da controladoria eram realizadas pela contabilidade ou pela própria diretoria administrativa

Foram observados resultados significativos após a implantação do departamento de controladoria? Existe algum indicador que demonstre tais resultados?	Eu não estava na Controladoria nessa época, mas com certeza a empresa teve uma enorme ganho visto que começou a ter indicadores de performance mais bem acompanhados.	Não respondeu.	Sim, foram observados, principalmente na geração de informações para tomada de decisão estratégica, planejamento de curto e longo prazo, controle de gastos entre outros. Os indicadores de desempenho das lojas, acompanhamento de orçado x realizado e o controle de gastos demonstram tais resultados
Como a controladoria influencia para o processo decisório desta empresa?	A Controladoria é responsável para geração das informações que levaram os gestores e diretores a tomarem as decisões estratégicas do negócio. Daí a grande importância da controladoria se preocupar sempre com a qualidade e veracidade das informações geradas.	Fornecendo informações confiáveis e tempestiva para os usuários.	Através da apresentação de informações decisivas de desempenho como resultado/desempenho por centro de custo, estrutura de custos, fluxo de caixa, análise do NCG entre outros. Essas informações representam a saúde econômico-financeira da empresa e são essenciais para o processo de tomada de decisão estratégica
Quais os indicadores que demonstram os resultados alcançados pelo processo realizado pelo departamento de controladoria e como eles são interpretados de forma a auxiliar a empresa em seu processo decisório?	Melhora no volume de vendas das concessionárias. Melhora nos resultados da concessionária. Atingimento das metas propostas pelas diversas áreas da empresa.	Existem diversos indicadores que possibilitam a demonstração do alcance dos resultados. Sobre interpretação, não existe uma regra, visto que o conjunto de indicadores a ser analisado é que será fato imprescindível para o processo decisório.	Acompanhamento de orçado x realizado, análise de EBITDA por loja, Fluxo de Caixa do Acionista, NCG entre outros. Esses indicadores refletem a saúde econômico-financeira da empresa e direcionam os próximos passos da empresa (onde precisa reduzir custos, onde existe problemas de vendas, quanto terão de caixa para investir, onde precisa de mais atenção)
A controladoria auxilia na criação de métodos e indicadores que irão	Sim, e essa é a umas das principais funções da Controladoria,	Sim, sempre que necessário a criação de novos indicadores é sugerida	Sim, pois a controladoria é uma espécie de ponte entre vários departamentos

refletir melhora no desempenho nos processos decisórios da organização?	sempre ter uma visão crítica e propor melhores processos e melhores indicadores.		e a gestão estratégica da empresa. Portanto ela deve compreender a necessidade de ambos e apresentar soluções
Toda organização precisa de controle orçamentário, sem isso seria pouco viável aplicar os dados contábeis para prevenir os possíveis problemas administrativos e organizacionais, como são analisados os dados fornecidos de forma a realizar o planejamento orçamentário?	Temos um sistema específico para análise da DRE e um outro sistema para elaboração dos orçamentos. Esses dois sistemas aliados à diretrizes de crescimento de mercado e indicadores almejados são as fontes para elaboração do orçamento.	Durante o processo de construção do orçamento, a análise é realizada a nível de conta contábil e centro de custo.	Analisados por centro de custo, detalhadamente, realizando uma crítica para identificar possíveis erros do processo, além de analisar e discutir parâmetros para as projeções do planejamento de acordo com a realidade do mercado e da empresa como um todo
Com a atuação do departamento de controladoria é possível identificar áreas deficientes na empresa? Se houver a identificação, como ela é tratada?	Sim. Com dados bem embasados e demonstrados de forma concisa a controladoria reporta uma análise do que foi levantado para o diretor do departamento envolvido. Caso o diretor concorde com a análise e com a necessidade de reversão da realidade a própria controladoria se reúne como gestor da área e elabora e acompanha um plano de ação.	Com o acompanhamento de indicadores sempre será possível identificar áreas deficientes. Quando identificadas a controladoria deve informar imediatamente, nesse caso não cabe a controladoria, a tomada de decisão, poderemos apenas auxiliar esse processo.	Sim, é possível. Após a identificação é discutido questões como onde deverá reduzir os custos, o que é necessário ser feito para aumentar a receita e a eficiência do setor, que investimento pode ser feito para melhorar o resultado, se será preciso fechar a unidade, entre outros
Qual conselho você daria para uma empresa que deseja implantar um departamento de controladoria?	Essa é uma área fundamental para qualquer empresa, seja ela micro ou grande. Ela permite ao corpo diretivo ter um raio x do seu negócio, saber onde precisa atuar mais fortemente, seus pontos fortes e pontos de melhoria, e uma visão de futuro do negócio.	Implante imediatamente, mas não confunda controladoria com auditoria, financeiro ou contábil.	Contrate uma pessoa (ou mais de uma) que tenha o perfil adequado para o setor e invista em empresas de consultoria para a implantação do departamento

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das entrevistas.

A partir das respostas dos entrevistados nota-se que em relação a controladoria na percepção dos três entrevistados, é o elo de comunicação entre todos os departamentos da empresa. Com isso a controladoria se torna um departamento essencial dentro das organizações, tornando-se uma área de suma importância no controle das entidades.

É observado, ao analisar as respostas fornecidas, que antes da expansão das empresas, somente duas delas tinham departamentos que realizavam um processo semelhante a controladoria. Percebe-se que nestas empresas quem realizava as funções de controller era a secretária da diretoria, a contabilidade ou a própria diretoria.

Em relação aos resultados das empresas após a implantação do departamento de controladoria, foi observado melhoras no processo principalmente na geração de informações para a tomada de decisão.

4.3.1 Considerações sobre a implantação da controladoria nas empresas

Nota-se que a implantação da controladoria nas empresas, surge após o crescimento acelerado dos negócios, com isso surge a necessidade de um controle mais eficiente, que garanta a continuidade das empresas, nesse sentido os autores Schmit, Santos e Martins (2014) comprovam essa afirmação, quando argumentam que, a controladoria teve início no século XX nas grandes corporações norte-americanas. Com a revolução industrial facilitou o desenvolvimento dos negócios, surgiram novas corporações, as fábricas aumentaram sua produção e expandiram seus negócios para outros países, todos esses fatores entre outros fizeram com que surgisse a necessidade de um controle mais eficaz dos negócios. (SOUZA, 2015, p.13) complementa que no Brasil, a controladoria surgiu com a chegada das multinacionais norte-americanas, até os dias atuais ocorreram grandes transformações no país, especialmente nos aspectos, econômico, social, político, organizacional, com isso iniciou-se um processo de globalização que reduziu as fronteiras econômicas e sociais tornando-se necessário que o brasileiro se adaptasse a essa nova forma de fazer negócios a nível mundial.

As empresas que não têm um departamento de controladoria atualmente, não conseguem enxergar a realidade do seu negócio, pois a controladoria exerce funções de suma importância no planejamento e acompanhamento de todas as áreas de uma empresa.

Considerando a questão sobre a influência da controladoria no processo decisório, observa-se uma unanimidade que tal departamento gera informações confiáveis que direciona os gestores da organização nas tomadas de decisões.

Ao analisar as respostas dos entrevistados, em relação aos indicadores utilizados pela controladoria para demonstrar seus resultados, verifica-se que, são vários indicadores que auxiliam nessa demonstração, com isso, as empresas podem medir seus resultados e avaliar o que precisa ser feito para melhorar e atingir seus objetivos.

Ao analisar as respostas referentes aos indicadores de desempenho nota-se que essa é uma das principais funções da controladoria, de forma que atendam às necessidades das empresas e, sempre que, necessário apresentar soluções para os possíveis erros de processo.

4.3.2 Considerações sobre a influência da controladoria no processo decisório

Verifica-se que a controladoria tem uma forte influência no processo de decisão dos gestores de uma organização, pois com os indicadores utilizados, as empresas conseguem avaliar seus desempenhos e tomar melhores decisões. Vale lembrar que para tomar uma decisão certa, informações confiáveis são imprescindíveis. Os autores Reginato e Nascimento (2007) comprovam essa afirmação quando argumentam que a informação é de suma importância para o processo decisório. Figueiredo e Cagliano (1997) *apud* Rocha, *et al.* (2017) complementam que a “controladoria deve assegurar que as informações estejam corretas e de fácil acesso aos colaboradores, garantindo sua eficácia gerencial” (BRENZAN E SILVA, 2012, P.2), ainda ressalta que a controladoria não pode ser vista como uma área responsável pelas decisões, mas vista como uma área auxiliar as demais unidades, dando suporte aos gestores para as corretas tomadas de decisão, permitindo assim o correto funcionamento da empresa.

Como vimos anteriormente a controladoria fornece informações relevantes para auxiliar os gestores na tomada de decisão, nesse sentido a controladoria apoia todas as áreas com o objetivo de atingir as metas estabelecidas da organização.

Com relação a pergunta sete sobre análise dos dados fornecidos para realizar o planejamento orçamentário, é percebido que são realizadas através das contas contábeis e centro de custos, além disso são avaliados o crescimento do mercado e os objetivos da entidade. Desta forma são feitos os planejamentos orçamentários, com o objetivo de definir melhor o que será feito em um determinado período dentro de uma empresa e acompanhar se o que foi projetado está sendo realizado.

Os entrevistados concordam que é possível sim identificar áreas deficientes na empresa, caso haja, eles alegam acionar o gestor responsável pelo departamento e os auxiliam na elaboração de um plano de ação para reverter tal situação.

A controladoria na percepção dos entrevistados, é um departamento fundamental dentro das organizações independente do porte da empresa, pois ela otimiza o processo decisório, tornando a gestão mais eficiente e possibilitando uma visão de futuro do negócio.

4.4 Etapas do processo de Controladoria

O roteiro de entrevista traz indagações sobre as etapas do processo decisório dentro do departamento de controladoria e proporciona uma melhor compreensão na determinação de planejamentos estratégicos e quais são as informações necessárias para alcance de objetivos estipulados e realização de processos internos.

Quadro 7 – Resultados- Etapas do processo de Controladoria

Perguntas	Entrevista 1	Entrevista 2	Entrevista 3
Como a controladoria consegue alinhar a missão, a visão e os valores dessa empresa no seu processo?	A Controladoria busca a todo momento a melhora dos indicadores da empresa e consequentemente aumento o seu lucro.	Esse alinhamento é possível quando o departamento compreende a empresa como um todo.	Respeitando todas as pessoas que fazem parte do processo; focando no desenvolvimento profissional das pessoas e da própria empresa como um todo

<p>Como e quais informações os demais departamentos da empresa, por exemplo contábil, fiscal, financeiro, devem repassar a controladoria de forma a auxiliar a mesma a realizar suas funções?</p>	<p>Hoje a controladoria já tem uma certa autonomia e experiência que permite que a própria equipe buque nos sistemas os relatórios que precisa mesmo que sejam referentes à outras áreas. Mas precisa mesmo assim tem um forte relacionamento com outras áreas, como a Contabilidade na geração da DRE, financeiro com as informações de fluxo de caixa, investimentos, contas a pagar e a receber. As atividades da controladoria têm uma forte relação com as demais áreas, todas precisam andar juntas.</p>	<p>Fechamento contábil mensal é a grande entrega das áreas para a controladoria.</p>	<p>Principalmente os relatórios contábeis (balanço patrimonial, balancetes, DRE's, razões) além de relatórios financeiros (relatórios de caixa, contas a receber, contas a pagar, tesouraria, fluxo de caixa)</p>
<p>Quais as dificuldades que o controller encontra na organização para conseguir realizar os processos e atingir os objetivos estipulados pelo departamento e pela diretoria da empresa?</p>	<p>Uma dificuldade é garantir que as informações sejam registradas nos sistemas para daí gerarmos relatórios. Muitas empresas e departamentos ainda fazem relatórios em Excel e sem padronização. E isso dificulta muito o trabalho.</p>	<p>A maior dificuldade da controladoria é deixar claro para os usuários que controladoria não é auditoria, controladoria faz parte do processo.</p>	<p>Geralmente é o processo de "lapidação" e conciliação dos números, pois todo o processo produtivo da empresa passa por diversos departamentos que tem diferentes visões e diferentes rotinas e ferramentas de trabalho; e todas elas precisam estar alinhadas para gerar informações corretas e que realmente reflitam a realidade da empresa</p>

Uma organização é mais sólida quando há um planejamento estratégico definido. Como é feito o planejamento estratégico e de que forma a maximização do resultado ocorre nesta empresa?	Primeiramente são definidos os fatores críticos de sucesso da empresa pelo Conselho. Baseado nesses FCS são feitos os planos de ação para cada item abordado e esses planos são desdobrados em ações e projetos no decorrer do ano.	O planejamento estratégico é elaborado de forma a traduzir os objetivos dos acionistas em objetivos a serem entregues pela operação.	Através da análise dos resultados do passado e do presente e com o auxílio de empresas de consultoria, além da convocação das várias lideranças da empresa.
Para poder atender a todo um processo organizacional da empresa de maneira eficiente e eficaz, existe alguma etapa? Como são determinadas e quais suas características?	Não entendi a pergunta. Qual processo organizacional?	Sim, são várias as etapas, geralmente o que determina quais são e qual a duração de cada uma dessas etapas é a maturidade da empresa e da equipe de controladoria participante dessa implantação. Uma implantação deficiente pode comprometer toda eficiência e eficácia dos processos.	As etapas determinadas pela controladoria são feitas consultando os demais departamentos (pois geralmente estão relacionados com outros setores), discutidos com a diretoria e/ou demais gestores e uma vez definidos são repassados os realizadores

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das entrevistas.

Analisando a primeira pergunta do roteiro de entrevista, observa-se que o departamento de controladoria prioriza sempre o bom funcionamento da empresa como um todo, de forma coletiva, preocupando-se com uma boa relação perante toda equipe da organização e visando uma colaboração mútua de todos os departamentos. O trabalho em equipe é de suma importância para que a empresa seja vista como uma totalidade e assim chegue a resultados esperados. A controladoria sempre busca atingir crescimento, expansão e conseqüentemente lucro a empresa, o bom relacionamento com os demais departamentos é indispensável.

Na segunda pergunta do roteiro de entrevista, os entrevistados discorrem sobre informações que são fundamentais ao departamento de controladoria e necessárias no exercício de suas funções. É importante ressaltar o quanto os departamentos contábil e financeiro estão totalmente interligados a controladoria, uma vez que

relatórios tais como balanço patrimonial, balancetes, DRE's, razões, relatórios de caixa, contas a receber, contas a pagar, tesouraria e fluxo de caixa são imprescindíveis para uma projeção de objetivos e um bom planejamento mensal.

A terceira pergunta do roteiro de entrevista enfatiza a dificuldade que o *Controller* encontra no que se diz respeito a gerar informações dentro do sistema da empresa. A conciliação dos números e alimentação do sistema são processos obrigatórios para relatórios mensais e estipulação de objetivos, influência todo o processo produtivo da organização. Todos os departamentos das empresas utilizam ferramentas diferentes e possuem visões diversificadas e, portanto, cabe ao controller a missão de gerir o alinhamento de todos os dados e informações de maneira objetiva. É indispensável ao profissional da área uma boa interpretação dos dados, uma boa gestão empresarial e um bom relacionamento com toda a equipe.

A quarta questão do roteiro de entrevista busca uma compreensão sobre como ocorre o planejamento estratégico das organizações, um fator que acaba sendo particular a cada ramo, mas que de maneira geral, um bom planejamento é elaborado com o intuito de traduzir objetivos dos acionistas, analisando e conciliando sempre resultados passados e presentes afim de definir planos de ação que visam contribuir com fatores críticos de sucesso para as empresas, que ao decorrer do ano, são desdobrados em ações para que assim, se alcancem as metas definidas. Um levantamento geral daquilo que precisa ser feito para melhoria da organização é essencial para a maximização das empresas, é um papel da controladoria fazer uma análise daquilo que precisa mudar de acordo com o foco e visão da organização.

Já a quinta questão do roteiro de entrevista trata-se exatamente em como entender aquilo que precisa ser feito para melhoria da empresa, como ocorre e quais são as etapas. Geralmente o que determina quais são e qual a duração de cada uma dessas etapas é a maturidade da empresa e da equipe de controladoria participante dessa implantação. Uma implantação deficiente pode comprometer toda eficiência e eficácia dos processos. É essencial que ocorra uma boa interação entre todos os departamentos e diretoria. Mais uma vez ressalta-se a importância de enxergar a organização de maneira coletiva.

REFERENCIAS

- ANJOS, Werônica Aparecida Ferreira de Arruda et al. A controladoria na gestão da empresa: análise e compreensão do controle. 2015.
- ANTUNES, E.; STEFANO, S.; SANTOS, H. A motivação para o trabalho e sua importância estratégica: análise da perspectiva individual em uma empresa do ramo de autopeças e serviços. ENCONTRO DE GESTÃO DE PESSOAS E RELAÇÕES DE TRABALHO, v. 4, 2013. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnGPR181.pdf> > Acesso em: 24, maio de 2020.
- ARAÚJO, Jaqueline Gomes Rodrigues de; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; CAVALCANTI, Bráulio Sulamita B. Habilidades e competências do *controller*: um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 13, n. 38, p. 52-64, 2014.
- ARAÚJO, Paulo Giuseppe Lima de. A utilização pela Controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre o sistema de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará. 2006. Disponível em: < http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/21432/1/2006_dis_pglaraujo.pdf > Acesso em: 16, Abril de 2020.
- BAZZOTTI, Cristiane; GARCIA, Elias. A importância do sistema de informação gerencial na gestão empresarial para tomada de decisões. Ciências Sociais Aplicadas em Revista, v. 6, n. 11, 2006. Disponível em: < <http://saber.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/368> > Acesso em: 23, maio de 2020.
- BERTOLDI, Kilian Karine Teixeira; OLIVEIRA, Rosane Furlan. Controladoria. Monografia]. Especialização em Controladoria. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/109256/CCN0108-M.pdf?sequence=1> > Acesso em: 21, Abril de 2020.
- BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary Gelatti; GIONGO, Juliano. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. Contexto. Porto Alegre, RS. Vol. 6, n. 10 (2. sem. 2006), p. 69-92, 2006.
- BORINELLI, Márcio Luiz. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: < <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf> > Acesso em: 22, Abril de 2020.
- BRENZAN, Rinaldo; DA SILVA, Thais Aline Marques. O papel da controladoria no processo de tomada de decisão nas organizações. Revista de Administração do UNIFATEA, v. 5, n. 5, 2012
- CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir et al. O papel do *controller*: um estudo no contexto brasileiro. SÃO PAULO:[sn], 2005. Disponível em: < <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/1759/1/O%20papel%20do%20controller%20um%20estudo%20no%20contexto%20brasileiro.pdf> > Acesso em: 05, maio de 2020.
- CASTANHA, Caroline Marcomin; CUNHA, Thaís Vanessa Bolzan da. Análise das ementas de controladoria das instituições públicas de ensino superior do Paraná em relação às funções do *controller*. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Disponível em: < http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/9499/1/PB_COCTB_2017_2_03.pdf > Acesso em: 05, maio de 2020.
- CHITOLINA, Ângela Maria et al. Funções da Controladoria: um Estudo em Indústrias de Calçados de São João Batista/SC. In: UNIVALI. Congresso de contabilidade. 2015. Disponível em: < http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/5_15.pdf > Acesso em: 05, maio de 2020.
- DE OLIVEIRA, Maxwell Ferreira. Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração. Universidade Federal de Goiás. Catalão–GO, 2011.
- FORESTI, Guilherme Mendes; SILVA, Guaracy. CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE AUXÍLIO PARA AVALIAÇÃO E TOMADA DE DECISÃO. In: II Congresso Internacional do Grupo Unis. Fundação de Ensino e Pesquisa do Sul de Minas, 2016.
- LOURENSI, Adriano; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. Contabilidade Vista & Revista, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.
- LUNKES, Rogério João et al. O perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho nacional. In: CONGRESSO ANPCONT. 2010.

- LUNKES, Rogério João; SCHNORREBERGER, Darci; ROSA, Fabrícia Silva da. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.
- MARTINS, Orleans Silva. O planejamento em micro e pequenas empresas comerciais: planejamento através da controladoria. *Revista Contábil & Empresarial Fiscolégis*, 2005.
- MENDONÇA, A; ROCHA, C; NUNES, H. *Trabalhos Acadêmicos Planejamento, execução e avaliação*. Goiânia: Faculdades Alfa, 2008.
- MIGUEZ, Barbara. Planejamento estratégico no setor de vendas. DE VENDAS, E. *NEGOCIAÇÃO. PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM GESTÃO ESTRATÉGICA*. 2010.
- MOTHERLE, Mauricio; SANTOS, Paulo Cezar Hasselmann; KOUNROUZAN, Marcia Covaciuk. *A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL*.
- OLIVEIRA, L. M.; JÚNIOR, J. H. P.; SILVA, C. A. S. *Controladoria Estratégica*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, Valério Ulquim de. *Controladoria: uma abordagem sobre os principais conceitos*. 2011. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/34830>> Acesso em : 21, Abril de 2020.
- PALAZZO, Juliana et al. O Papel da Controladoria no Processo de Gestão em empresas de grande porte da cidade de Uberlândia. *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, v. 4, 2007.
- REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. Um estudo de caso envolvendo Business Intelligence como instrumento de apoio à controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 18, n. SPE, p. 69-83, 2007.
- ROCHA, A. V. et al. *Controladoria e Controller: Conceitos, Funções e Perspectivas*. *Conexão Eletrônica*, v. 14, n. 1, p.1008-1018, 2017.
- SANTOS, F. *Controladoria*. Recife. Clube de Autores (managed), 2012.
- SCHMIDT, P; SANTOS, J; MARTINS, M. *Manual de controladoria*. São Paulo: Atlas, 2014.
- SCHNORREBERGER, Darci et al. Perfil do *controller* em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2007.
- SOUZA, Cristiane Teresinha Domingues de. *A evolução da Controladoria: Um estudo no Brasil*. 2015.
- TAVARES, M. G. et al. A importância da controladoria no processo de tomada de decisões: Estudo de caso na Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE). *Anais do SEGET*, 2013.