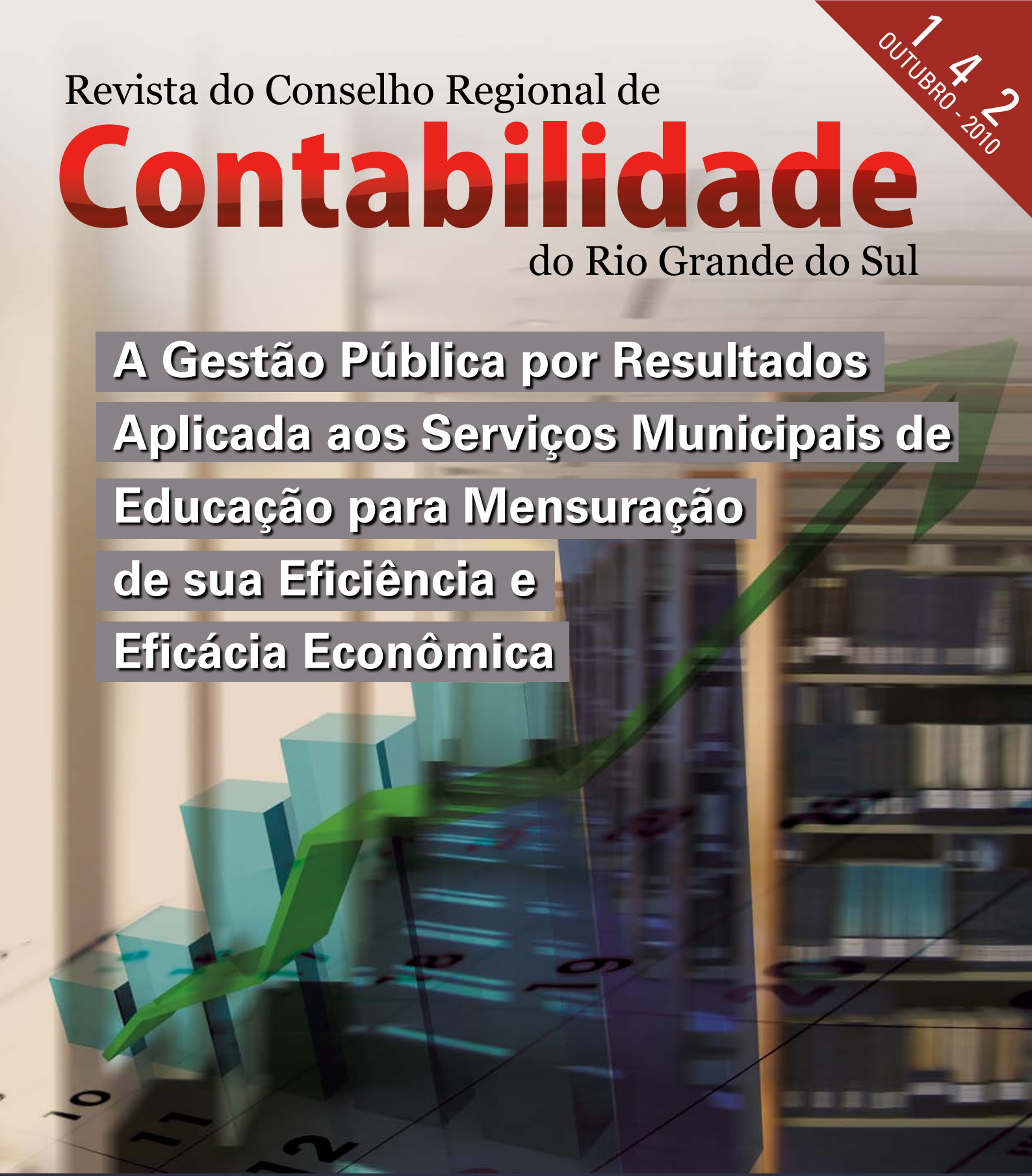


Revista do Conselho Regional de

Contabilidade

do Rio Grande do Sul

142
OUTUBRO - 2010



A Gestão Pública por Resultados Aplicada aos Serviços Municipais de Educação para Mensuração de sua Eficiência e Eficácia Econômica

Estrutura de Gestão:
um estudo sob a
ótica da Teoria da
Contingência

**Balço Social e
Evidenciação:** o caso
das instituições
bancárias associadas
à Febraban

**O perfil do
profissional
de Controladoria**

**Proposta de Balço
Social para a Universidade
de Cruz Alta sob o enfoque
da Controladoria**

Expediente

Conselho Regional de Contabilidade
do Rio Grande do Sul – CRCRS

Rua Baronesa do Gravataí, 471
CEP 90160-070 – Porto Alegre-RS
Fone/fax (51) 3254.9400

editoria@crcrs.org.br
www.crcrs.org.br

Corpo Editorial - Membros

Contador Dr. Ernani Ott - Coordenador
Professor da Unisinos

Contador Dr. Irineu Afonso Frey
Professor da UFSC

Contador Dr. Valmor Slomski
Professor da USP

Contador Dr. Juan Carlos Viegas
Professor da Facultad de Ciencias Económicas
da Universidad de Buenos Aires

Contadora Dra. Márcia Martins
Mendes De Luca
Professora da Universidade Federal do Ceará

Contador Dr. Clovis Kronbauer
Professor da Unisinos

Supervisão
Márcia Bohrer Ibañez

Projeto e design digital stampadesign

www.stampadesign.com.br
stampadesign@stampadesign.com.br
Fone: (51) 3023-4866

É permitida a reprodução de qualquer
matéria, desde que citada a fonte. Os conceitos
emitidos em artigos assinados são de inteira
responsabilidade de seus autores.

PLENÁRIO DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL Biênio 2010/2011

COMPOSIÇÃO DA DIRETORIA

Presidente:

Contador Zulmir Breda

Vice-Presidente de Gestão:

Téc. Cont. Marco Aurélio Bernardi

Vice-Presidente de Fiscalização:

Contador Paulo Walter Schnorr

Vice-Presidente de Registro:

Contador Moacir Carbonera

Vice-Presidente de Controle Interno:

Contador Celso Luft

Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional:

Contadora Tanha Maria Laueremann Schneider

Vice-Presidente de Relações com os Profissionais:

Contadora Roberta Salvini

Vice-Presidente de Relações Institucionais:

Contador Pedro Gabriel Kenne da Silva

Vice-Presidente Técnico:

Contador Antônio Carlos de Castro Palácios

COMPOSIÇÃO DO PLENÁRIO

TITULARES:

Contadores: Zulmir Ivânio Breda, Adriel Mota Ziesemer, Erineu Clóvis Xavier, Luiz Eurico da Silva Boeira, Paulo Walter Schnorr, Antonio Carlos de Castro Palácios, Lino Bernardo Dutra, Jovaina Vieira de Souza Santos, Tanha Maria Laueremann Schneider, Gilberto Zanin de Souza, Celso Luft, Roberta Salvini, Moacir Carbonera, Luiz Fernandes da Rosa Pohlmann, Pedro Gabriel Kenne da Silva, Jessé Alencar da Silva, Marcelo Alexandre Vidal, Célio Luiz Levandovski **Técnicos em Contabilidade:** Marice Fronchetti Guidugli, Ibanor Cofferi, Marcos Gilberto Leiniz Griebeler, Marlene Teresinha Chassott, Nair Giacobbo de Lima, Marco Aurélio Bernardi, Aroldo Barboza Meneghel, Isidra Ramos Lopes, Beatriz Aparecida Ferreira Martins.

SUPLENTES:

Contadores: César Eduardo Stevens Kroetz, José Baldo Bordignon Sordi, José Roberto dos Santos Pires, Nádia Emer Grasselli, Silvio Luiz Taborda, João Carlos Mattiello, Magda Regina Wormann, Paulo Ricardo Pinto Alaniz, Patrícia Dutra Pagnussatti, Neusa Teresinha Ballardin Monser, Grace Scherer Gehling, Angélica dos Santos Minasi, João Carlos Andriotti Silveira, Alcides Beninca, Rosana Lavies Spellmeier, André Ricardo Jubin, Silvio Luís da Silva Zago **Técnicos em Contabilidade:** Loris Jardim Guimarães, Hildegard Rech, Maria Rosa de Freitas, Gerson Dias Fraga, Nadmir Pedro Colbachini, Magdalena Dapper, Solange Maria Pessi, Roberto dos Santos Onofrio.



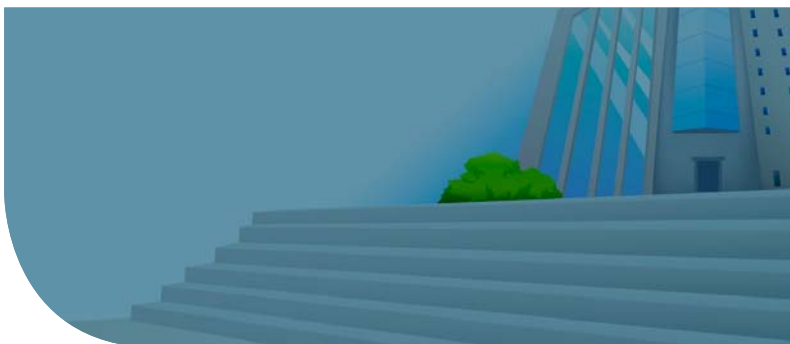
6

A Gestão Pública por Resultados Aplicada aos Serviços Municipais de Educação para Mensuração de sua Eficiência e Eficácia Econômica
Cézar Volnei Mauss
Claudecir Bleil



22

Estrutura de Gestão: um estudo sob a ótica da Teoria da Contingência
Jair Antonio Fagundes
Marli Petry
Márcia Bianchi



34

Balanco Social e Evidenciação: o caso das instituições bancárias associadas à Febraban
Ricardo Oliveira Kosztrzepa
Adriano Lourensi
Juliane Cassol



50

O perfil do profissional de Controladoria
Débora Gomes Machado
Lilier Becker Dame
Luis Carlos Zucatto



64

Proposta de Balanco Social para a Universidade de Cruz Alta sob o enfoque da Controladoria
Taciana Mareth
Jaciara Treter
Catiúscia Maciel

Engajamento entre pesquisadores e profissionais contábeis

Nos últimos anos vem se observando um aumento na oferta de Programas de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis (Mestrados e Doutorados) no País, proporcionando um importante incremento nas pesquisas da área, tanto quantitativo como qualitativo. Isso porque os professores que atuam nesses programas desenvolvem projetos aderentes às linhas de pesquisa às quais estão vinculados e, no âmbito desses projetos e linhas, desenvolvem suas pesquisas cujos resultados são divulgados em forma de artigos científicos, além de orientar a elaboração de dissertações e teses das quais também resultam artigos que são apresentados em encontros científicos, e muitos desses posteriormente são divulgados em periódicos da área.

As pesquisas levadas a efeito nos Programas de Pós-Graduação, cujos resultados são discutidos em eventos e divulgados em periódicos, guardam uma estreita vinculação com o ambiente, no qual assumem protagonismo as entidades, com fins lucrativos ou não, e nas quais têm lugar a prática contábil. Tal situação sugere a necessidade de se vivenciar uma proximidade entre a pesquisa (acadêmica) e a prática, uma vez que a Contabilidade se constitui, fundamentalmente, numa área de pesquisa aplicada e deveria, portanto, prover novos *insights* para a prática.

Pesquisadores e profissionais da Contabilidade constituem dois elementos distintos, de tal forma que o contato entre ambos depende da criação de canais de comunicação para a divulgação de resultados de pesquisas. Por meio desses canais, os resultados das pesquisas são divulgados para: (a) outros pesquisadores; (b) diretamente para os profissionais, o que raramente ocorre; e (c) indiretamente aos profissionais por meio do processo educacional, o que é mais comumente observado.

O processo educacional tem sido há muito um canal de comunicação entre o pesquisador, na condição de professor, e o profissional ou futuro profissional, na condição de aluno. Nessas circunstâncias, no transcurso das aulas o professor divulga e discute resultados de pesquisas com seus alunos. Quando esses alunos também estão atuando profissionalmente, essa comunicação se dá de uma forma mais direta e pode ter efeitos positivos no campo prático.

Atualmente, no País, são realizados a cada ano eventos científicos relacionados com a área contábil: Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT); Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), que também contempla a área contábil; Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Brasileiro de Custos, promovido pela Associação Brasileira de Custos (ABC), nos quais participam predominantemente professores/pesquisadores e alunos de Programas *Stricto Sensu* e graduação. Ao se acessar as páginas da Internet desses eventos, encontram-se todas as informações necessárias como época e local de realização, programação, orientações para submissão de trabalhos, etc.

Para se alcançar a desejada aproximação entre academia e prática, preconiza-se que nesses eventos também participem profissionais da área, o que certamente traria ganhos para ambos, uma vez que os profissionais teriam oportunidade de contribuir nas discussões que se estabelecem por ocasião da apresentação de trabalhos, ao mesmo tempo em que poderiam comprovar a aplicabilidade de resultados de pesquisas realizadas na academia nas empresas em que atuam.

Da mesma forma, preconiza-se que os profissionais procurem acessar tanto os periódicos técnicos como os científicos da área, pois ao examinar o sumário certamente encontrarão artigos publicados que sejam úteis ao seu exercício profissional, qualificando-o. Esse acesso encontra-se muito facilitado graças à tendência já manifestada pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), por meio do sistema *Qualis*, de fazer com que todos os periódicos sejam divulgados por meio eletrônico. Na página <http://qualis.capes.gov.br/webqualis/> da Internet podem ser encontrados esses periódicos, e o acesso aos artigos publicados na maioria deles se dá livremente.

Como se observa, há plenas condições de se alcançar uma maior integração entre acadêmicos e profissionais da Contabilidade, e o engajamento de ambos poderá propiciar a realização de importantes projetos para a área, contribuindo para o seu desenvolvimento e o da sociedade.

Ernani Ott
Membro do Conselho Editorial

A Gestão Pública por Resultados Aplicada aos Serviços Municipais de Educação para Mensuração de sua Eficiência e Eficácia Econômica



Cézar Volnei Mauss

Contador. Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Unisinos. Especialista em Gestão e Controle da Administração Pública pela UPF. Professor universitário. Membro da Comissão de Estudos de Contabilidade Pública do CRCRS.

Claudecir Bleil

Contador. Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. Professor universitário e de pós-graduação.

Resumo

Tem sido crescente a discussão pela sociedade a respeito da evidencição que o Estado deve realizar sobre como estão sendo gastos os recursos obtidos e quais os benefícios públicos decorrentes. Isso porque contribui com impostos e taxas e espera que esses recursos sejam bem aplicados pelos gestores públicos responsáveis. Nesse sentido, esta pesquisa objetivou apresentar a estruturação de um processo de gestão baseado em resultados, que possa ser utilizado na área de educação municipal. Para isso, foram estudadas obras que tratam de gestão pública e gestão econômica, buscando evidenciar que a mensuração e a avaliação de desempenho geram uma série de informações estratégicas e operacionais que podem ser utilizadas em todas as fases do processo de gestão. Nesta pesquisa, optou-se por um estudo de caso único em um município, aplicado a um serviço prestado pela Secretaria Municipal da Educação. Foram aplicados como instrumentos de mensuração o custo-padrão, o custo de oportunidade e o cálculo do resultado econômico. Como resultado, constatou-se que o modelo proposto pode ser utilizado como avaliação de desempenho dos gestores públicos, pois foi possível apurar o resultado e o desempenho desse serviço e, com isso, verificar a eficiência econômica e legal atingida e o valor criado para a sociedade.

Abstract

The social debate about what State should evidence over how obtained resources are being spent and resulted public benefits has been increasing. This happens because society pays taxes, fees and inputs and it expects these resources are being well applied by the responsible public administrators. Therein, this research purposed presenting setup of a management process based on results that can be used in municipal education area. To get there, researches about public and economic management were studied, searching to evidence that measurement and performance evaluation create a set of strategic and operating information that may be used in all phases of a management process. In this research, it was opted by a study of a single case in a municipal district, which was enforced in a service assisted by Education Municipal Bureau. Standard cost, opportunity cost and economic result calculation were applied as measurement instruments. In the aftermath, it was testified that the proposed model can be used as performance evaluation of public administrators, because it was possible to improve the result and the performance of this service and so verify the gained legal and economic efficiency and the produced value to society.

Palavras-chave

Gestão Pública. Gestão Econômica. Avaliação de Desempenho.

Keywords

Public Management. Economic Management. Performance Evaluation.

1 Introdução

Os gestores das organizações, tanto públicas como privadas, são os principais responsáveis pela geração de resultados e, por isso, devem ter seu desempenho avaliado. Tal cobrança advém das partes de interesse, podendo ser os sócios, os acionistas, o governo, a sociedade, entre outros *stakeholders*.

Quanto aos órgãos públicos a sociedade exige cada vez mais explicações e esclarecimentos sobre os recursos consumidos na área pública. Isso se deve ao fato de que os cidadãos contribuem com impostos e, dessa forma, esperam que os gestores apliquem tais recursos da melhor forma possível em prol da criação de valor para a sociedade.

Para Catelli *et al.* (2001, p.2) “de fato, a questão fundamental sobre como avaliar a gestão pública torna-se cada vez mais uma preocupação cotidiana dos cidadãos”. De acordo com Padoveze (2003) os gestores de cada área devem ser cobrados pelos resultados auferidos por sua divisão, ou seja, precisam ser avaliados para verificar se suas metas são cumpridas.

Nesse sentido, estudos são realizados para evidenciar como avaliar a gestão pública com critérios quantitativos e qualitativos, ou seja, mensurar, avaliar e comparar os resultados com outras instituições, bem como analisar o desempenho auferido pelas atividades públicas. Isso posto, o problema desta pesquisa é: Como pode ser estruturado um processo de gestão baseado em resultados e que possa ser utilizado na área de educação municipal?

Esta pesquisa objetiva delinear um processo de gestão baseado em resultados para ser utilizado pela área de educação municipal. Especificamente, é definido como deve ser caracterizado e utilizado um modelo de gestão baseado na criação de valor das atividades de educação fundamental em um município; descreve-se como utilizar o Plano Plurianual de Investimentos (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) no contexto de um processo de gestão pública municipal e estratégica; evidencia-se como avaliar o desempenho econômico dos serviços de educação

fundamental em um município; e apresenta-se a forma como mensurar a eficiência econômica dos serviços de educação fundamental municipal.

2 Referencial teórico

2.1 Gestão pública

Em sentido formal a Administração Pública, segundo Meireles (1999), é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo, ou seja, prestar serviços de forma contínua para a sociedade. Em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral. Em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado, ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Segundo Kohama (2001) a gestão pública está intimamente ligada com o serviço público, no sentido de que administrar é o ato de gerir os serviços públicos, ou seja, não somente prestar o serviço, mas também dirigir e governar o Estado com o objetivo de obter um resultado positivo e satisfatório para a sociedade.

Para controlar os atos dos gestores públicos, Meireles (1999) destaca que a Administração Pública está substanciada em seis princípios básicos de observância permanente e obrigatória para o administrador: legalidade, moralidade, impessoalidade, razoabilidade, publicidade e eficiência. Nessa mesma linha de raciocínio, Lima *et al.* (2001) reiteram que a missão do administrador público se relaciona com o uso eficiente dos recursos públicos no atendimento das necessidades públicas – de tal modo que o valor econômico dos benefícios gerados seja superior ao dos recursos consumidos, contribuindo assim para o aumento da riqueza social. Dessa forma, pressupõe-se uma clara definição da missão, responsabilidades, resultados desejados, considerando-se que a avaliação de desempenho deve ser direcionada à apuração da eficiência da atividade pública.

Essa afirmação está respaldada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impôs ao gestor público a atuação com responsabilidade na gestão fiscal, em

que se pressupõe a ação planejada e transparente e se previnem riscos, corrigindo-se desvios capazes de afetar o equilíbrio financeiro e as metas de resultado. Nesse sentido, Luiz, Pires e Deschamps (2003) destacam que é por meio do planejamento que se definem os objetivos, as metas e as prioridades fundamentadas em um diagnóstico de potencialidades, necessidades e dificuldades existentes que norteiam as tomadas de decisão dos gestores. Destacam ainda que para fazer cumprir tais preceitos, a própria Constituição Federal instituiu como instrumentos de planejamento no serviço público o PPA, a LDO e a LOA, que devem repassar informações sobre as políticas e os programas de governo, com metas físicas e monetárias, que objetivam mensurar as ações e os custos e possibilitar o controle gerencial. Assim, entende-se que o modelo de gestão pública é normativo e embasado em leis. Portanto, o gestor não tem liberdade para decidir e executar ações que não estejam previstas e permitidas na legislação, o que torna seus movimentos previsíveis.

A gestão pública está intimamente ligada com o serviço público, no sentido de que administrar é o ato de gerir os serviços públicos.

Kohama (2001) afirma que no Brasil adotou-se o chamado sistema de planejamento integrado, concebido pela Organização das Nações Unidas (ONU) objetivando determinar as ações a serem realizadas pelo Poder Público e consubstancia-se na interligação linear do PPA, da LDO e da LOA, como descreve o artigo 165 da Constituição Federal.

O PPA representa um planejamento de quatro anos, como impõe o artigo 165, § 1º, da Constituição Federal, a qual exige que sejam fixadas “as diretrizes, os objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”. Isto é, apresenta as diretrizes estratégicas da entidade a longo prazo. Assim, entende-se que o PPA deve ser o planejamento estratégico público, que num segundo estágio será convertido para o plano operacional, a LDO. Dessa forma, a LDO é o próprio plano de ação para o exercício a que se refere. Como o próprio nome diz, estabelece as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA, que segundo Miranda e Libonati (2002) é o resultado final do planejamento operacional.

Esse orçamento, quanto aos aspectos de estruturação administrativa do serviço público, tanto em âmbito municipal como estadual ou federal, é estruturado em órgãos executores do orçamento que são divididos em unidades orçamentárias ou unidades gestoras, sendo responsáveis pela execução do planejamento constante no PPA, na LDO e na LOA.

Machado Jr. e Reis (2001) consideram unidade orçamentária o departamento ou setor destinado à execução de certos serviços e que possui autoridade para movimentar dotações. Portanto, a lei possibilita a descentralização na execução do orçamento público. Por exemplo, órgão orçamentário seria a Secretaria de Educação, e a unidade orçamentária, uma Escola. Tais unidades, de acordo com Farias e Madruga (2005), são responsáveis pela gerência do patrimônio e pela gestão dos recursos físicos e financeiros necessários para a execução dos serviços públicos sob sua responsabilidade. Por esse motivo, há a necessidade de mensurar e avaliar os seus resultados, conforme será apresentado no decorrer deste estudo.

2.2 Gestão econômica

A Gestão Econômica, segundo Catelli (2001), significa administração por resultados e tem como principal objetivo a otimização deles por meio da eficiência operacional, visando à eficácia organizacional.

Segundo Bio (1996, p.21), a eficácia “diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer”. Entende-se, que se refere à escolha da melhor alternativa para uma determinada situação. Enquanto isso, a eficiência “diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas”. Portanto, entende-se que seria o processo de realizar uma atividade com vista à maximização dos recursos consumidos, gerando, assim, melhores resultados.

Para Perez Júnior e Hernandez (1995), o modelo de gestão representa a forma pela qual o gestor irá administrar seu empreendimento. É decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados, segundo as crenças e os valores da organização. Dessa forma, para atingir esses objetivos, é necessário sua interação com seu meio ambiente. Para que essa interação seja eficaz, isso depende de um modelo de gestão adaptado ao contexto e às políticas dos gestores, materializado no processo de gestão.

O processo de gestão, conforme Catelli *et al.* (2001), compreende todo processo decisório em que ocorre todo esforço gerencial na busca do cumprimento da missão, assim como se caracteriza pelas fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle gerencial. Nesta etapa, as informações são imprescindíveis, devendo apoiar as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão.

a) Planejamento Estratégico

Mintzberg e Quinn (2001, p.20) argumentam que esse planejamento constitui-se em “um plano que integra as principais metas, políticas e sequência de ações de uma organização em um todo coerente”, isto é, fundamenta-se em informações a respeito do ambiente no qual está inserido para, então, determinar os objetivos e as metas da organização, bem como desenvolver as políticas e estratégias, com a finalidade de definir os meios pelos quais eles serão alcançados.

b) Planejamento Operacional

Conforme Catelli *et al.* (2001), o planejamento operacional consiste em identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de

ação a ser implementado, compreendendo os seguintes passos: estabelecimento dos objetos operacionais; definição dos meios e recursos; identificação das alternativas de ação; simulação das alternativas identificadas; escolha das alternativas e incorporação ao plano; sua estruturação e quantificação; aprovação e divulgação.

c) Execução

Mosimann e Fisch (1999) explicam que a execução é a fase em que as coisas acontecem, as ações planejadas são efetivadas e surgem os resultados.

d) Controle e Feedback

Conforme Catelli *et al.* (2001), essa fase caracteriza-se pela implementação de ações corretivas, quando há divergência entre os resultados realizados e os esperados. Conforme Padoveze (2004, p. 28), é um processo contínuo e recorrente, pois avalia a aderência entre os planos e sua execução, analisa os desvios ocorridos, de forma a identificar as causas e tomar medidas corretivas. No enfoque sistêmico, o controle também realiza o papel de *feedback*.

2.3 Mensuração do resultado econômico

As organizações públicas podem ser entendidas como um conjunto de unidades, centros, departamentos, divisões ou atividades que consomem recursos para gerar serviços que podem ser mensurados por receitas econômicas. Dessa forma, cada divisão auferirá um resultado econômico que precisa ser mensurado e avaliado para aprovar ou não a administração dos gestores e verificar o seu desempenho.

Segundo Souza (2005), cada divisão passa a ser vista como uma empresa dentro da própria organização pública, sendo administrada de forma independente e dispondo de certa autonomia, a partir da qual os gestores serão cobrados pelo desempenho de sua divisão. A mensuração e a avaliação do resultado econômico das divisões de uma organização resultam da necessidade de identificar os custos, as despesas e as receitas de cada

divisão, para poder analisar e interpretar as causas de suas variações com o fim de melhorar a sua *performance*.

Dentre as principais formas de se mensurar e analisar o resultado econômico destacam-se: o custeio direto, o custeio ABC (Activity Based Costing) e, para se avaliar e analisar o desempenho dos gestores, utilizam-se custo-padrão, custo-meta, custo de oportunidade e preços de transferência, que podem ser utilizados como se descreve a seguir.

2.4 Instrumentos de mensuração e controle da atividade pública

O método de custeio direto é aquele em que são apropriados os custos e as despesas variáveis diretamente ao produto e também os custos e as despesas fixas quando identificáveis ao objeto de custeio, identificando dessa forma a margem direta; quando não identificáveis esses custos e as despesas fixas são lançados diretamente no resultado do período (Vartanian, 2000). O custeio direto tem como ponto forte o fato de não usar critérios de rateios dos custos fixos e nesse sentido pode evidenciar realmente o quanto cada produto, unidade, atividade, centro ou departamento contribui para o resultado global de uma organização. Assim, esse método caracteriza-se como uma ótima ferramenta para gerar informações gerenciais, tais como: margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança, grau de alavancagem operacional.

O custeio ABC, segundo Kaplan e Cooper (1998), o *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos. Esse método utiliza direcionadores para alocar os custos e as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços, partindo do princípio de que não são os produtos ou serviços que consomem recursos, e, sim, os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço. Com o método ABC pode-se avaliar se as atividades estão criando ou não valor para as organizações.

Um sistema de predeterminação de custos está associado ao modelo de mensuração e visa a direcionar as decisões e a avaliação dos gestores por meio da fixação de padrões quando do planejamento, utilizando o custo-padrão e o custo meta (Machado, 2002).

Com o método ABC pode-se avaliar se as atividades estão criando ou não valor para as organizações.

O custo-padrão, de acordo com Hansen e Mowen (2001), deve ser utilizado para melhorar o planejamento com a determinação de padrões que servirão para o posterior controle das operações e a avaliação do desempenho da organização. Vale ressaltar que o custo real (custo ocorrido) do final do exercício deve servir de base para a fixação do próximo custo-padrão.

O custo-padrão é utilizado na fase de produção ou execução dos serviços com o objetivo de controlar custos, ou seja, confrontar o custo real calculado mediante os métodos de custeio (por absorção, direto ou outro) com o padrão predeterminado possibilitando, assim, que a empresa possa identificar e analisar as variações ocorridas e tomar as medidas necessárias para corrigir as distorções (Bornia, 2002 e Maskell, 2006). Portanto, segundo Mallo e Jiménez (1997), nesse método, os custos dos produtos e serviços são calculados e determinados *ex ante*, isto é, com base numa presunção ou predeterminação dos custos para possibilitar a posterior comparação entre custos previstos e os incorridos e realizar análises dos desvios que ocorreram.

O custo-meta é utilizado na fase de planejamento e desenvolvimento de um novo produto ou serviço e

objetiva predeterminar o seu custo ainda na fase do projeto, considerando fatores externos, estrutura e o resultado que a organização deseja obter (Sakurai, 1997).

O custo de oportunidade pode ser definido como o resultado de uma decisão decorrente do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da alternativa descartada (Mauro, 1991). Nesse contexto entende-se que pode ser o custo da melhor oportunidade quando da escolha de uma ou mais alternativas, levando em consideração o melhor uso dos recursos envolvidos e disponíveis.

O custo de oportunidade pode ser definido como o resultado de uma decisão decorrente do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da alternativa descartada.

O preço de transferência é definido por Hansen e Mowen (2001, p. 353) como “os preços cobrados pelos artigos produzidos por uma divisão e transferidos para uma outra”. Portanto, entende-se que para os produtos ou serviços transferidos internamente deve-se contabilizar o valor da receita da divisão fornecedora e os custos para a divisão recebedora, e assim sucessivamente até apurar o resultado de cada divisão e da organização como um todo. Para fazer essa mensuração existem diversos métodos de preços de transferências, sendo que os principais são: preço de mercado, preço baseado no custo e preço negociado.

3 Aspectos metodológicos

A pesquisa teve como estratégia metodológica um estudo de caso envolvendo os instrumentos de planeja-

mento e as formas de gerir o serviço público. Para alcançar os objetivos, utilizou-se como amostra o município de Coqueiros do Sul, RS, criado pela Lei nº 9.565, em 20 de março de 1992, localizado no nordeste gaúcho e considerado de pequeno porte, com uma população de 2.635 habitantes.

A amostra foi escolhida por conveniência e pela facilidade de obter as informações. Pelas características deste estudo os seus resultados aplicam-se, também, aos demais municípios por estarem afetos às mesmas normas que Coqueiros do Sul, com a única diferença no que concerne às exigências de auditoria dos Tribunais de Contas de cada Estado.

Como procedimentos de campo, utilizaram-se um levantamento documental em dados secundários de domínio público; documentos especializados em planejamento, contabilidade e escalabilidade da informação pública; e da análise das legislações que regulamentam a atividade pública. Além disso, realizaram-se duas entrevistas em junho de 2006 com o prefeito e a secretária municipal de Educação, apoiadas por questionários pré-estruturados e aplicados pelos próprios pesquisadores. Nesse momento, também se obtiveram o PPA, a LDO e a LOA do Município visando a identificar problemas situacionais, objetivos, metas, indicadores e planos de gestão municipais para 2006. Dessa forma, quando do término do estudo (agosto de 2006) não se dispunha dos resultados de 2006, motivo pelo qual os resultados do exercício que constam no item 4.3 desta pesquisa são hipotéticos e estimados para viabilizar as sugestões de análise propostas.

4 O modelo proposto

No contexto de uma gestão pública por resultados, o planejamento é o centro do modelo de gestão, o qual fixará as diretrizes estratégicas e propiciará os meios para a avaliação de desempenho e o controle necessário.

Matus (1997) considera que planejar é refletir para agir e mudar o rumo futuro. É sinônimo de conduzir conscientemente, sendo que ou planejamos ou somos escravos da circunstância. Negar o planejamento é negar

a possibilidade de escolher o futuro, é aceitá-lo seja ele qual for. Planejamento e ação podem ser considerados inseparáveis. A ação não planejada é mera improvisação e de caráter reativo que visa unicamente a atacar os problemas já evidentes, possuindo assim um caráter defensivo e ineficaz.

O cidadão exige que as atividades públicas devem criar valor para a sociedade, ou seja, devem ser focadas na eficiência e eficácia de uma gestão por resultados assim composta.

4.1 O Modelo de gestão pública por resultados aplicado a um Município

O modelo de gestão econômica pode ser adotado pelas entidades públicas, como referenciam Catelli e Santos (2001) e Slomski (2003 e 2005), pois permite planejar e controlar a atuação de uma entidade pública com base na sua evolução do valor adicionado ou criado (Armitage, Wong e Douglas, 2003). Esse modelo significa uma administração, tendo como objetivo principal a otimização dos resultados econômicos por meio da eficiência operacional (Almeida, 2001).

Cada gestor é responsável pela sua unidade e é avaliado pela contribuição efetiva de sua unidade para a organização. A mensuração se dá mediante parâmetros lógicos previamente fixados no planejamento. Beckett (2002) destaca que o que está atrelado e prevalece no mundo para a denominada nova gestão pública são a *accountability* e a eficiência da gestão dos recursos públicos.

Por esse âmbito, entende-se que a adoção de um modelo de gestão por resultados é perfeitamente legal, e até mesmo obrigatória, pois preconiza a eficiência (princípio constitucional), possibilita a verificação da economicidade do uso dos recursos públicos na execução de suas atividades (também princípio constitucional) e permite a demonstração do resultado econômico (preceituado na Lei Federal nº 4.320-64).

Inserido no modelo de gestão, tem-se o processo de gestão que representa a forma como são gerenciadas as suas atividades. Entende-se que o processo de gestão

mais adequado e eficaz no contexto da gestão por resultados é o processo de gestão estratégica. Nascimento (2002) o conceitua como todo ferramental de gestão usado pelas organizações para se manterem permanentemente sintonizadas e equilibradas com seus ambientes, tendo em vista as turbulências e imprevisibilidades consequentes do dinamismo ambiental. É, portanto, a forma com a qual uma administração procura atingir a eficácia organizacional, ou seja, o resultado econômico positivo no longo prazo.

Entende-se que a base de um processo de gestão estratégico voltado para a área pública deve ser o planejamento situacional estratégico concebido por Matus (1997), em que são constituídos cenários para orientar a atuação futura visando a implementar estratégias para alcançar a situação-objetivo almejada. É um processo contínuo e dinâmico que sofre influências externas e visa a proteger a organização das ameaças ambientais.

Matus (1997), Caravantes, Panno e Kloeckner (2004) reiteram que, por ser estratégico, necessita da utilização contínua de uma estratégia de decisões tomadas visando à implementação de ações que irão consumir recursos e direcionar para o alcance dos objetivos previstos. Como está inserido em um mercado dinâmico, sempre deve prever uma possível resposta dos oponentes as suas ações e a possibilidade de aproveitar as oportunidades que surgirem.

As estratégias indicam um caminho, uma forma de como devem ser utilizados os recursos da organização para se atingir um determinado objetivo previamente fixado. Focaliza a situação atual e indica como se irá chegar ao objetivo futuro, com base nos recursos disponíveis e na atuação e resposta dos oponentes às ações e estratégias da organização.

O modelo de planejamento estratégico de Matus (1997) considera que, mesmo em uma entidade pública que não possui concorrência, existem terceiros que também planejam e visam a alcançar objetivos que são conflitantes. Dessa forma, é necessário que sejam desenvolvidas estratégias e ações para o alcance desses objetivos, os quais demandam recursos que estão em poder ou são controlados por terceiros. Tal fato produz limita-

ções e obstáculos ao ato de governar, podendo produzir conflitos que demandam ações estratégicas para se ter a eficácia do planejamento governamental situacional. Essa é a diferença que existe em relação ao planejamento tradicional, que não visualiza a realidade desta forma e, por isso, se apresenta ineficaz. Isso posto, o processo de gestão de uma organização pode ser assim expresso:

Figura 1 - Sistema de informação contábil e sua interação com o processo de gestão.



Fonte: Desenvolvido com base em Souza e Nascimento (2006).

A Figura 1 apresenta as fases do processo de gestão estratégica de uma organização que deve estar integrado ao sistema de informações contábil. Explicita como as informações geradas pela Contabilidade se relacionam e fundamentam a tomada de decisões em cada fase do processo de gestão.

Os cidadãos cobram resultados e um retorno dos seus recursos alocados na atividade pública por meio dos tributos que pagam. Assim, a gestão pública também deve procurar alcançar um resultado econômico positivo, buscando estabelecer como estratégia genérica a liderança em custos com a qual o gestor poderá maximizar o resultado econômico, aumentar sua eficiência operacional, ter um parâmetro para avaliar o desempenho e cumprir com o princípio constitucional da economicidade.

Ser líder em custos, segundo Porter (1989), significa atingir o menor custo total na execução de determinado serviço no mercado, por meio de um conjunto de políticas funcionais voltadas para o objetivo básico de redução de custos. Essa estratégia exige um bom controle de custos e das despesas gerais e torna-se o tema central de toda a estratégia, embora a qualidade, a assistência e outras áreas não possam ser ignoradas. Por isso, Christian sen e Mellick (1993) e Treasury (1994) apontam que a informação de custos deve ser utilizada como parâmetro para planejamento, orçamento, controle operacional e tomada de decisões estratégicas.

Destaca-se que uma entidade pública não possui concorrência no mercado, portanto não precisa preocupar-se com a atuação das empresas privadas na busca por clientes. Porém, precisa ater-se à consecução de sua missão, qual seja, o atendimento às necessidades públicas dos cidadãos com qualidade e tempestividade e atuar para garantir que o mercado atenda ao cidadão com qualidade. Por esse motivo, a entidade pública pode adotar a estratégia de diferenciação, citada por Porter, com o objetivo de regular o mercado, isto é, prestar serviços com qualidade, desempenho superior e inovação para atender melhor ao cidadão em relação ao mercado e forçar as empresas privadas a melhorarem seus serviços sob pena de serem rejeitadas pelos clientes.

Os cidadãos cobram resultados e um retorno dos seus recursos alocados na atividade pública por meio dos tributos que pagam.

Dentro do processo de gestão estratégica, a entidade também poderá adotar outras estratégias corporativas como, por exemplo: inovação, desenvolvimento e diver-

sificação de serviços, visando a um melhor atendimento à população e, no caso da inovação, para a redução de custos e o aumento do resultado econômico.

A única forma do planejamento funcionar é respondendo às necessidades de quem gerencia.

Ressalta-se, que todos esses aspectos do processo de gestão da organização necessitam estar previstos e descritos nos planos estratégicos e operacionais. Essa previsão precisa estar expressa em documentos, como o PPA, para que ocorra a sua publicidade, e todos os interessados possam acessá-los, conforme determina a legislação.

4.2 O processo de gestão pública

O pilar de sustentação do processo de gestão pública é o Planejamento Estratégico Situacional, devendo ser integrado ao PPA, visto que é um plano de longo prazo (4 anos) e, conforme Ansoff e McDoneel (1993), deve substituir a simples extrapolação de resultados passados (reativos e previsíveis) para formar tendências e moldar o futuro (proatividade). Também deve representar uma análise estratégica detalhada que compara as perspectivas futuras com os objetivos para gerar estratégias, as quais podem ser monitoradas constantemente. Para isso, são estabelecidas metas de desempenho e metas estratégicas que compõem os programas e orçamentos de operação que devem orientar as unidades operacionais em sua atividade cotidiana para a geração de resultados.

O planejamento estratégico situacional concebido por Matus (1997) preconiza, segundo comenta Azevedo (1992), que a tomada de decisão é responsabilidade de quem governa e de quem conduz. Logo, planeja quem governa, quem tem a capacidade de decidir e de conduzir. Sendo assim, a única forma do planejamento funcionar é respondendo às necessidades de quem gerencia. O planejamento situacional é uma forma de

organização para a ação, ou seja, dá ênfase no momento da ação. É o cálculo que precede e preside a ação hoje e que irá impactar o futuro desejado. O momento indica a conjuntura de um processo contínuo e dinâmico.

Azevedo (1992) e Matus (1997) reiteram que o planejamento situacional é composto por quatro momentos distintos:

- Momento explicativo: explora a realidade e compreende o processo de gestão para criar uma visão de síntese do sistema. Indaga sobre oportunidades e problemas que se enfrenta e as possíveis origens e causas.
- Momento normativo: é o desenho de como deve ser a realidade. É quando se cria o programa direcional que estabelece operações, que em diferentes cenários mudam a situação inicial e a direcionam para os objetivos.
- Momento estratégico: se relaciona à viabilidade e à capacidade de se executar o programa direcional. É o momento de calcular os recursos a serem aplicados nas estratégias para vencer os obstáculos.
- Momento tático-operacional: é o fazer, ou seja, o momento da ação. Dentro do processo de gestão é caracterizado pelo planejamento operacional.

Os autores ressaltam que os momentos não são etapas distintas, mas, sim, processos cíclicos e sequenciais que se encadeiam de forma dinâmica em um processo contínuo, desenvolvendo-se em qualquer ordem. Isso ocorre para que o processo de planejamento situacional retroalimente-se com as mudanças do ambiente, reflita a situação do momento presente e possa ajustar-se de modo a garantir a consecução dos objetivos futuros. Portanto, fixadas as diretrizes estratégicas, deve-se convertê-las no planejamento operacional em que são criados os planos de ação ou planos operacionais que detalham e orientam o alcance dos objetivos fixados e o sucesso do planejamento estratégico. É esse momento que garante que o planejado seja efetivamente operacionalizado.

O orçamento é o produto final do planejamento operacional. Segundo Miranda e Libonati (2002), os

objetivos definidos no planejamento estratégico são traduzidos em um orçamento de cada subunidade, os quais são consolidados pela Contabilidade ou controladoria em um orçamento global.

Segundo esse raciocínio, o orçamento será resultado do planejamento operacional, que por sua vez é resultado do planejamento estratégico, pois visa a detalhar e definir quantitativamente os objetivos estratégicos. O processo orçamentário terá também uma função de controle organizacional em dois momentos: primeiro quando da sua elaboração; e segundo quando estabelece formas de comparação entre os resultados obtidos e os parâmetros estabelecidos no planejamento.

A execução, segundo Caravantes, Panno e Kloeckner (2004), representa a ação. A ação é a ponte entre a intenção e a realização. De nada adiantará a estratégia, e o plano não passará de uma intenção se não for traduzido em uma ação orientada para os fins. Portanto, o planejamento conduz à elaboração de planos que levam à ação, devendo trazer resultados.

A última fase do processo de gestão é o controle das ações que é alimentado pela avaliação dos processos e resultados. Sua função é oferecer um *feedback* aos gestores da relação planejamento e execução. Esse processo deve ser exercido em todas as fases do processo de gestão para garantir que o resultado final pretendido realmente aconteça.

O planejamento deve ser um processo dinâmico e flexível, isto é, deve sofrer mudanças e adaptações constantes para manter sua efetividade. É função básica avaliar o sistema como um todo e, mediante o *feedback* (retroalimentação), levar informações, ocorrências ou fatos não previstos anteriormente para que o gestor, a qualquer momento, altere ou modifique o planejamento. Matus (1997) caracteriza o *feedback* como um momento explicativo permanente que faz a readequação constante do desenho normativo e estratégico com a situação presente, tendo por base as respostas obtidas na conjuntura. Significa compreender e avaliar o que já foi feito e ter uma visão de síntese do sistema no momento da ação em todos os dias, visando à eficácia do planejamento.

4.3 A construção do novo planejamento público

A Constituição Federal estabelece que o processo de planejamento público inicia-se com o PPA, com um horizonte estratégico de longo prazo (4 anos), devendo estabelecer para esse período, as diretrizes, os objetivos e as metas, quantificados física e financeiramente, dos programas da administração.

Para se obter sucesso na execução do PPA, é necessário que a sua construção inicie com o momento explicativo descrito por Matus (1997) que explica a conjuntura da situação atual, em que se objetiva conhecer a realidade a partir de várias perspectivas situacionais com base em seus problemas. Posteriormente (no momento normativo) cria-se um desenho da direcionalidade e da estrutura modular do plano em que são identificadas as operações que devem ser realizadas para enfrentar os problemas. Esse momento normativo caracteriza-se pela fixação das diretrizes, objetivos e metas preconizados na Constituição e que devem constar no PPA.

Por fim, segundo o autor, deve-se verificar a viabilidade política, econômica e organizacional das diretrizes estratégicas, tendo por base a coerência, os recursos econômicos e poder disponíveis para sua execução. Com tais premissas observadas, pode ser construído o plano em que cada prioridade pode ser descrita e, posteriormente, comparada com os resultados atingidos durante a execução visando a avaliar o desempenho dos gestores.

O modelo proposto nesta pesquisa diferencia-se dos que são atualmente utilizados na gestão pública. Silva (1999), Cruz (1997), Matus (1997), Catelli e Santos (2001) e Slomski (2005) alegam que os modelos atuais abordam unicamente questões financeiras deixando de lado os dados físicos e econômicos que dariam base para avaliar o desempenho e a eficiência da gestão em si.

Visualizando esta lacuna, é proposto um modelo de planejamento e avaliação de desempenho integrado e que comporta informações econômicas, financeiras e físicas, visando a atender os preceitos legais e os pressupostos da literatura. Esse modelo pode ser estruturado da seguinte forma, iniciando-se pelo PPA:

Figura 2 - Meta fixada no PPA.

PPA - OBJETIVOS E PRIORIDADES PARA O PERÍODO DE 2006 A 2009					
O PROBLEMA SITUACIONAL Levantamento recente revela que a população coqueirense está alienada do mundo globalizado. Grande parte da população está enclausurada em suas propriedades e não estão observando as mudanças globais que ocorrem, o que é preocupante, pois esse fato cria sérios riscos de no futuro essas pessoas, por não estarem acompanhando a evolução tecnológica e as novas demandas do mercado, serem excluídas de suas atividades de trabalho.					
PROGRAMA DE GOVERNO 018 – Educação fundamental de qualidade e interativa.					
PROGRAMA DIRECIONAL Utilizar as duas escolas de ensino fundamental municipais onde são atendidos 288 alunos com 26 professores para serem montados laboratórios de informática que levarão a 100% dos alunos o ensino de informática e, por meio da Internet, o conhecimento de como funciona o mundo globalizado e virtual. Como os alunos vivem isolados no interior, há a necessidade de introduzi-los nesse mundo e possibilitar-lhes o conhecimento da tecnologia de informática, com aulas que utilizem esses recursos e lhes despertem uma nova visão global.					
OBJETIVOS Ampliar os horizontes dos alunos coqueirenses fazendo-os refletir sobre a realidade global que os cerca.					
ESTRATÉGIA Inovar no ensino fundamental e adequá-lo às novas exigências do mercado, introduzindo no ensino os recursos tecnológicos de informática, visando a preparar os alunos para o ambiente e a competição globalizada.					
ÍNDICES: Atual: Alunos que conhecem informática: 10% Internet: 2% Ao final do programa: 100% para ambos					
Ações	Descrição	Unidade	Meta	Valor	Fonte
01. Equipar as escolas com laboratórios de informática	Computador, impressoras e <i>data shows</i>	Unidade	80	100.000 60.000	MDE Fundeb
02. Contratação de professores especializados na área	Professores	Unidade	4	130.000	MDE
03. Ampliação do acervo bibliográfico das bibliotecas	Livros	Unidade	30	600	MDE
04. Treinamento dos professores em informática	Professores	Unidade	26	5.000	MDE
TOTAL				295.600	

Como pode ser observado na Figura 2, os gestores identificaram um problema social que deve ser resolvido pelo Município. Para isso, fixaram diretrizes estratégicas, metas e ações a implementar.

Portanto, fixadas as diretrizes estratégicas, deve-se convertê-las no planejamento operacional em que são criados os planos de ação ou planos operacionais que detalham e orientam o alcance dos objetivos fixados e o sucesso do planejamento estratégico.

O objetivo fixado no PPA, para ser executado em quatro anos, deve ser desdobrado em metas anuais na LDO de cada exercício, visto que, como destaca Kohama (2001), a Constituição Federal instituiu o chamado sistema de planejamento integrado, o qual determina que o gestor não pode fixar metas que não estejam previstas de forma integrada nos três instrumentos de planejamento.

A LDO se caracteriza como o início do momento tático-operacional preceituado por Matus (1997), em que o conhecimento situacional é posto em ação. É o momento em que se representa a conversão do planejamento estratégico situacional para o planejamento operacional. Estabelece quanto do PPA será executado no próximo exercício.

A última fase do processo de gestão é o controle das ações que é alimentado pela avaliação dos processos e resultados.

Figura 3 – Metas e prioridades da LDO para 2006.

LDO - METAS E PRIORIDADES PARA O EXERCÍCIO DE 2006					
O PROBLEMA SITUACIONAL Pesquisa recente revela que a população coqueirense está alienada do mundo globalizado. Grande parte da população está enclausurada em suas propriedades e não estão observando as mudanças globais que ocorrem, o que é preocupante, pois esse fato cria sérios riscos de no futuro essas pessoas, por não estarem acompanhando a evolução tecnológica e as novas demandas do mercado, serem excluídas de suas atividades de trabalho.					
PROGRAMA DE GOVERNO 018 – Educação fundamental de qualidade e interativa.					
PROGRAMA DIRECIONAL Em 2006, atender a 50% da demanda populacional das duas escolas de ensino fundamental municipais onde são atendidos 288 alunos com 26 professores para serem montados laboratórios de informática que levarão a 100% dos alunos o ensino de informática e, por meio da Internet, o conhecimento de como funciona o mundo globalizado e virtual. Como os alunos vivem isolados no interior, há a necessidade de introduzi-los nesse mundo e possibilitar-lhes o conhecimento da tecnologia de informática, com aulas que utilizem esses recursos e lhes desperte uma nova visão global.					
OBJETIVOS Ampliar os horizontes dos alunos coqueirenses fazendo-os refletir sobre a realidade global que o cerca.					
ESTRATÉGIA Inovar no ensino fundamental e adequá-lo as novas exigências do mercado, introduzindo no ensino os recursos tecnológicos de informática, visando a preparar os alunos para o ambiente e a competição globalizada.					
ÍNDICES: Atual: Alunos que conhecem informática: 10% Internet: 2% Ao final do programa: 100% para ambos					
Ações	Descrição	Unidade	Meta	Valor	Fonte
01. Laboratórios de informática nas escolas	Equipamentos	Unidade	40	80.000	MDE
02. Contratação de professores especializados na área	Professores	Unidade	2	26.000	MDE
03. Ampliação do acervo bibliográfico das bibliotecas	Livros	Unidade	10	200	MDE
04. Treinamento dos professores em informática	Professores	Unidade	26	2.500	MDE
TOTAL				108.700	

A Figura 3 desdobra as diretrizes estratégicas de quatro anos do PPA e apresenta o que será realizado em 2006. O modelo de LDO apresentado inclui, juntamente com os valores monetários, parâmetros físicos, para possibilitar a comparação com os resultados alcançados e extinguir o modelo atual que não fornece base sólida para a tomada de decisão. Além disso, o novo modelo proposto deve integrar na LOA o custo de oportunidade das ações realizadas pelos gestores para propiciar uma avaliação econômica dos resultados, como é apresentado.

Figura 4 - Proposta orçamentária da Secretaria Municipal da Educação para 2006.

Prefeitura da cidade de Coqueiros do Sul Proposta orçamentária para 2006		Atividade				
ÓRGÃO: Secretaria Municipal da Educação		Código 03				
UNIDADE: Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE		Código 01				
TÍTULO DA ATIVIDADE: Educação Interativa		Código 2026 - Orçado R\$ 108.700,00				
ELEMENTOS DE DESPESA						
Vencimentos		R\$ 26.000,00				
Equipamento e material permanente		R\$ 80.200,00				
Serviços de terceiros/pessoa jurídica		R\$ 2.500,00				
DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE:						
Levar o ensino de informática e o conhecimento das possibilidades oferecidas pela Internet aos alunos do ensino fundamental de Coqueiros do Sul, visando a prepará-los para as novas exigências do mercado e integrá-los ao mundo globalizado.						
OBJETIVO:						
Ampliar os horizontes dos alunos, fazendo-os refletir sobre a realidade global que os cerca.						
ESTRATÉGIA						
Inovar no ensino fundamental e adequá-lo às novas exigências do mercado, introduzindo no ensino os recursos tecnológicos de informática, visando a preparar os alunos para o ambiente e a competição globalizada.						
AÇÕES A DESENVOLVER:						
<ul style="list-style-type: none"> Adquirir os equipamentos de informática necessários para a execução desta primeira etapa até março/06. Treinar, de forma intensiva, 50% dos professores que atuam no ensino fundamental até março/06. Contratar dois professores, técnicos com conhecimento na área, para coordenar as atividades. Adquirir de livros técnicos da área para o acervo da biblioteca. Iniciar as aulas e o programa em março de 2006. 						
COMPARATIVOS FÍSICOS E FINANCEIROS						
Serviços prestados	Serviços em 2005	Executado em 2005 R\$	Custo unitário 2005 R\$	Meta 2006 atendimento	Orçado 2006 R\$	Custo-padrão unitário (custo direto)
Ensino informática	0	0	0	144	28.500,00	197,91

O município não oferecia esse serviço em 2005, por isso não dispõe de informações físicas e financeiras do exercício anterior que possibilitariam ao gestor planejar de uma forma mais acurada o próximo exercício com o estabelecimento de metas mais próximas da realidade. De posse de parâmetros estabelecidos na LOA, durante a execução das ações é possível mensurar o desempenho dos gestores mediante a comparação dos resultados obtidos no exercício com os padrões planejados, principalmente com a utilização do custo-padrão. Porém, o custo-padrão deve ter como limite o menor preço de mercado à vista para cada serviço prestado, que, neste caso, é R\$ 330,00 para cada aluno. Assim, se o custo municipal ultrapassar esse valor, essa unidade orçamentária estará sendo ineficiente na aplicação dos recursos públicos, pois o município teria uma opção mais barata no mercado para contratar tal serviço (em uma empresa privada).

Com as informações orçadas é possível avaliar o desempenho em 2006, com base em informações hipotéticas dos resultados que podem ser obtidos no exercício:

O Quadro 1 demonstra uma forma de mensurar o desempenho do gestor e do programa de governo, em que se realizam comparações entre o orçado e o executado e, até mesmo, entre vários exercícios para se obter uma tendência do desempenho em relação aos orçamentos fixados e dos serviços prestados em si, que poderão servir para fundamentar decisões e estratégias a se estabelecer.

Pela situação hipotética construída para os resultados de 2006 atesta-se que nesse ano houve eficiência legal e econômica na gestão dos recursos de educação,

tanto em termos financeiros e legais como econômicos, visto que, o gestor gastou seus recursos dentro dos limites orçamentários estabelecidos pelo Legislativo, e o custo municipal ficou abaixo do mercado, o que determina um resultado econômico de R\$ 17,1 (5,2%). Em outras palavras, segundo Slomski (2003), esse é o valor que os cidadãos economizaram pelo fato de o município ter oferecido tais serviços. No geral, a sociedade teve um ganho de R\$ 2.223,00. Porém, em termos físicos, o município não cumpriu as metas de atendimento (-14 alunos), e o custo unitário dos serviços superou o custo-padrão preestabelecido na LOA (+13,59), o que determina ineficiência gerencial por parte do gestor.

O planejamento deve ser um processo dinâmico e flexível, isto é, deve sofrer mudanças e adaptações constantes para manter sua efetividade.

Quanto à eficácia da gestão, Slomski (2004) e Lima *et al.* (2001) ressaltam que somente pode ser atestada no longo prazo, quando do cumprimento de sua missão de promover o bem-estar social e que se materializa pelo alcance dos resultados objetivados. Isto é, quando um programa resultar na erradicação dos problemas a que se propôs solucionar. No caso específico desse modelo, por

Quadro 1 – Mensuração do desempenho e resultados em 2006.

Secretaria Municipal de Educação – Avaliação do desempenho do exercício de 2006								
Programa de educação fundamental de qualidade e interativa – Atividade de Educação Interativa								
Serviços prestados	Executado R\$	Alunos atendidos	Custo direto	Custo indireto método ABC ¹	Custo total	Custo no mercado	Resultado econômico	Resultado econômico global
Ensino informática	27.500	130	211,5	101,4	312,9	330,00	17,1	2.223,00

¹ Custo apurado com base no método de custeio ABC que o município possui implantado.

exemplo, se poderá dizer que a gestão foi eficaz somente quando o município erradicou os problemas de alienação de todos os seus alunos e que todos possuem conhecimento de como funcionam a informática e a internet.

Entende-se que as autoridades estão sempre preocupadas e envolvidas com os aspectos financeiros de sua gestão buscando gastar dentro dos limites orçamentários, sem haver a preocupação com os parâmetros físicos e econômicos que já deveriam servir de base para a elaboração do PPA, da LDO e da LOA que são enviadas ao Legislativo para a aprovação.

Cruz (1997) enfatiza que com a utilização de um sistema de custos é possível a criação de índices e padrões máximos e mínimos para acompanhar os gastos públicos. Possibilita a sua redução contínua e garante a economicidade e a melhoria da qualidade do gasto público. Por esse motivo, sugere-se a implementação em todo o serviço público de uma contabilidade de custos governamental para estabelecer padrões físicos, financeiros e econômicos já no planejamento dos programas de governo e que realize a mensuração do seu desempenho posterior quando da execução, visando a atestar efetivamente que aquele programa de governo atingiu o seu objetivo inicialmente fixado e que seu desempenho atendeu aos princípios constitucionais da economicidade e eficiência, e que, no longo, prazo foi eficaz.

5 Considerações finais

A literatura como um todo destaca que o grau de detalhamento fornecido pela contabilidade atual é só financeiro, o que torna difícil estabelecer qualquer correlação com os dados físicos obtidos durante a implementação das ações. Os dados assim apresentados na execução orçamentária e financeira dificultam qualquer análise de desempenho. Isso ocorre pela ausência de padrões de desempenho prefixados e da falta de preocupação com os custos reais ocorridos em cada área de responsabilidade e a nível de serviços prestados.

Os instrumentos atuais de planejamento, PPA, LDO e LOA, devem ser construídos visando a resolver

problemas da sociedade e ofertar soluções coerentes e factíveis em seu período de tempo. Para isso, devem observar, em sua elaboração, os quatro momentos do planejamento propostos por Matus (1997).

O modelo de gestão econômica aplica-se, e pode contribuir muito, na eficiência e eficácia da gestão pública.

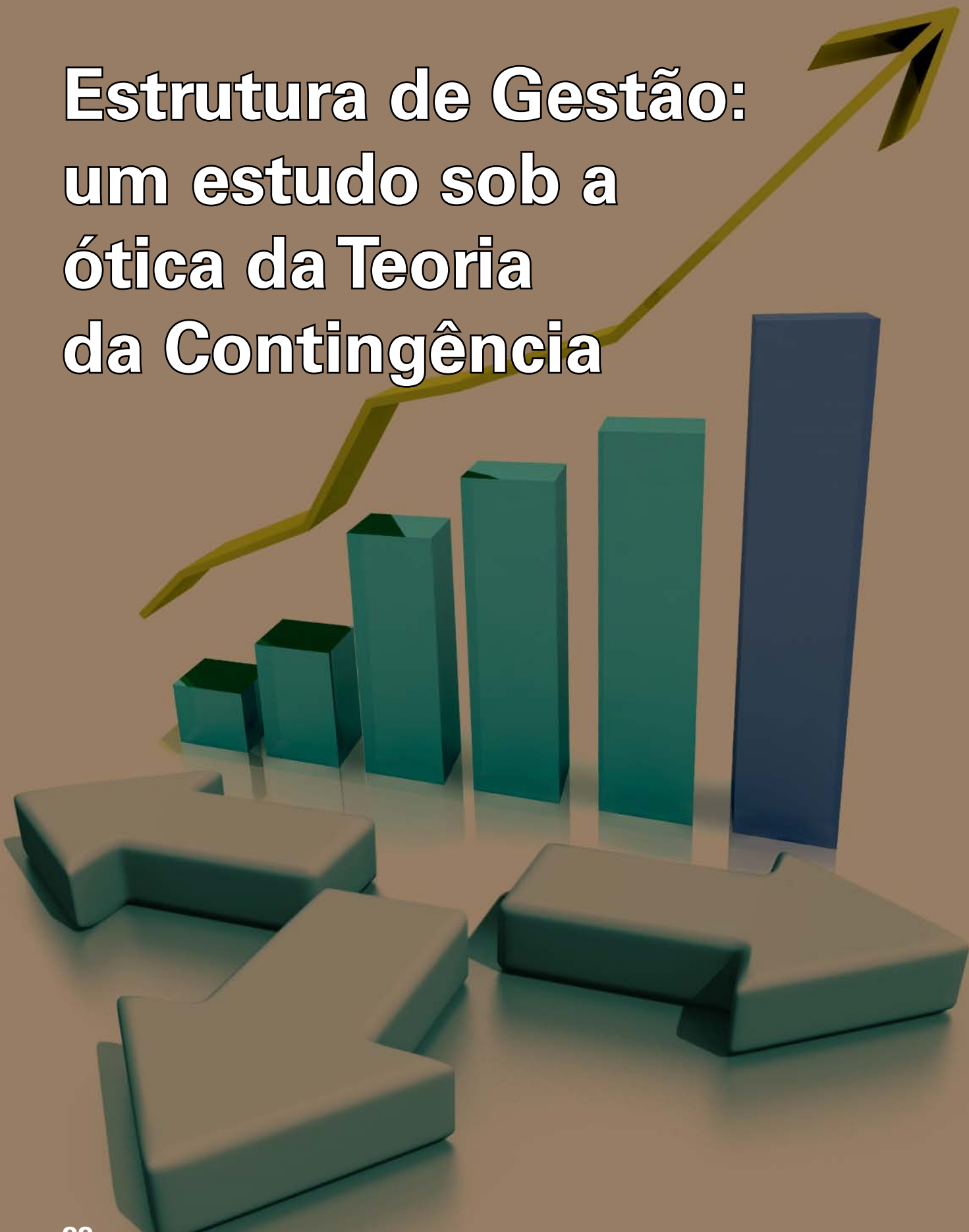
A partir da utilização do novo modelo de planejamento apresentado nesta pesquisa, será possível ao gestor avaliar o desempenho e a eficiência na execução dos serviços. Com a comparação do custo-padrão fixado no orçamento com o custo de oportunidade desse serviço no mercado já poderá atestar a sua inviabilidade ou falta de economicidade antes mesmo de prestar o serviço. Assim, o modelo de gestão econômica aplica-se, e pode contribuir muito, na eficiência e eficácia da gestão pública, uma vez que disponibiliza uma forma simples e eficaz de se avaliar o desempenho e os resultados de cada serviço público prestado.

Este estudo limitou-se a avaliar a viabilidade da aplicação desse modelo de gestão no serviço público, por isso apresenta-o em apenas uma ação estratégica. Dessa forma, fica em aberto a possibilidade de novas pesquisas para sua implementação nas demais secretarias e em todo o município. Também podem ser pesquisadas as formas de utilização do *Activity Based Management* (ABM) no serviço público para maximizar o seu resultado econômico.

Referências

- ANSOF, H. I.; MCDONNELL. Implantando a Administração Estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- AZEVEDO, Creuza da S. Planejamento e Gerência no Enfoque Estratégico-Situacional de Carlos Matus. Cad. Saúde Pública. n.2. v.8. Rio de Janeiro: abr./jun. 1992.
- ALMEIDA, Lauro Brito de. Sistema de Informações de Gestão Econômica. In: Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.
- ARMITAGE, Howard M; WONG, Ellen; DOUGLAS, Alan. The pursuit of value: EVA in Canada -- an uncertain legacy. CMA Management. v. 77. n. 7. Hamilton: nov. 2003.
- BECKETT, Julia. Toward a better understanding of politics: Linking costs, cultures, and institutional rules to budgets. Public Administration Review. v. 62. n. 1. p. 112-115. Washington: jan./feb, 2002.
- BIO, Sérgio R. Sistemas de informação: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1996.
- CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. Anais XIII Asian Pacific Conference on International Accounting Issues. Rio de Janeiro, 2001.
- CATELLI, Armando. O que é o GECON. In Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica - GECON. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- CARAVANTES, Geraldo R.; PANNO, Cláudia C.; KLOECKNER, Mônica C. Gestão Estratégica de Resultados: Construindo o futuro. Porto Alegre: AGE, 2004.
- CHRISTIANSEN, Jeffrey C; MELLICK, Michael S. A 'new' program management information system. Transactions of AACE International. 1993.
- CRUZ, Flávio da. O Método de Custeamento ABC Adaptado ao Controle Substantivo da Despesa Orçamentária ao Setor Público. Contabilidade Vista & Revista. v. 8, n. 1, p. 33-42, jun. 1997.
- FARIAS, Helder Alexandre de Ávila; MADRUGA, Sérgio Rossi. Gestão Estratégica de Custos: Análise da metodologia da Aeronáutica. Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis UFSM. v. 1, n. 2. p. 72-90, dez/2004-fev/2005.
- HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryane M. Gestão de Custos: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.
- KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LIMA, Iran Siqueira et al. Contrato de Gestão: Uma solução para as estatais brasileiras. In: Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.
- LUIZ, Wander; PIREZ, João Batista Fortes de Souza; DESCHAMPS, José Ademir. LRF Fácil: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal. 5. ed. v. II. Brasília: CFC, 2003.
- MAURO, Carlos Alberto. Preço de Transferência baseado no custo de Oportunidade: um Instrumento para Promoção da Eficácia Empresarial. Dissertação de mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. São Leopoldo, 1991.
- MACHADO Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4320 Comentada: Com a introdução de comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 30. ed. São Paulo: IBAM, 2000.
- MATUS, Carlos. Política, Planejamento & Governo. 3.ed. Brasília: IPEA, 1997. v. I e II.
- MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 24. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo et al. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MIRANDA, Luis Carlos; LIBONATI, Jerônimo José. Planejamento Operacional. In: Controladoria: Agregando valor para a empresa. Paulo Schmidt (Coordenador). Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. O Processo da Estratégia, Tradução SUNDERLAD, James, Cook, 3. ed. – Porto Alegre – Bookmann, 2001.
- MOSIMANN, Clara; FISCH, Silvio. Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas. São Paulo: Atlas: 1999.
- NASCIMENTO, Auster Moreira, Descentralização do Processo de Formulação das Estratégias Empresariais. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, [2002].
- NASCIMENTO, Auster Moreira; SOUZA, Marcos Antônio. Controladoria Estratégica. Caderno de estudos da disciplina de educação continuada. UNISINOS, 2006.
- PADOVEZE, C. L. Contabilidade Divisional: Centros de Lucros e Unidades de Negócios. Revista eletrônica de Administração da UNIMEP – Setembro/dezembro - 2003, v.1, n.1.
- PADOVEZE, C. L. Controladoria Básica. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.
- PEREZ Júnior, R.; HERNANDES, José. Controladoria de gestão: teoria e prática. São Paulo, Atlas, 1995.
- PORTER, M. Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um desenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- SILVA, Lino Martins. Contribuição ao Estudo do Sistema de Custeamento na Administração Pública. Revista Brasileira de Contabilidade. v. 28, n. 119, p. 38-48, set/out. 1999.
- SOUZA, Luiz Eurico. A divisionalização da empresa como meio de controle, avaliação de desempenho e fator de crescimento. Revista Análise das Faculdades Padre Anchieta, ano III, n° 5, março de 2002. Disponível em: www.anchieta.br/unianchieta/revistas/analise/pdf/analise04.pdf. Acessado em 20.03.2006.
- SLOMSKI, V. Controladoria e Governança na Gestão Pública São Paulo: Atlas, 2005.
- SLOMSKI, V. Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- TREASURY. Improving Output Costing: Guidelines and examples. Nova Zelândia, 1994. Disponível em: www.treasury.govt.nz/aboutsite. Acesso em: 15 de jun. 2005.
- VARTANIAN, Grigor Haig. O método de custeio pleno: Uma Análise Conceitual e Empírica. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo 2000.

Estrutura de Gestão: um estudo sob a ótica da Teoria da Contingência



Jair Antonio Fagundes

Contador. Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. Doutorando em Contabilidade pela Universidade de Valência. Professor universitário.

Marli Petry

Estudante.

Márcia Bianchi

Contadora. Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. Doutoranda em Economia pela UFRGS. Professora da UFRGS.

Resumo

A mudança do perfil da administração, quanto à sua gestão, é uma resposta da organização para a necessidade de se manter ou se tornar eficaz, robusta, produtiva e suficientemente ágil para enfrentar desafios, consolidar ou ampliar a posição no mercado em que atua. Assim, o objetivo deste artigo é identificar a estrutura de gestão organizacional de uma empresa, baseando-se na variável contingencial "estrutura de gestão" que segrega as empresas em mecânicas ou orgânicas. Para isso, baseou-se nos estudos realizados por Burns e Stalker (1960) e Lawrence e Lorsch (1967) sobre a Teoria da Contingência. A pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva e exploratória, quanto à abordagem do problema como qualitativa e quanto aos procedimentos técnicos como bibliográfica e estudo de caso. O instrumento para a coleta de dados foi a entrevista com os diretores-proprietários de uma empresa de pequeno porte situada no Rio Grande do Sul. Percebeu-se que a atual estrutura de gestão possui mais características orgânicas, porém, com vários indícios de transformação dessa estrutura de gestão para uma estrutura mecânica. Além disso, a empresa está adequando seus processos com o intuito de alcançar as metas e o objetivo de crescimento da empresa.

Palavras-chave

Gestão de Empresas. Estrutura de Gestão. Teoria da Contingência. Fatores Contingenciais.

1 Introdução

Ao longo da história da gestão de empresas, várias teorias foram desenvolvidas com suas diferentes contribuições e enfoques. Inicialmente estavam voltadas para as tarefas, seguidas da ênfase na estrutura, em pessoas, no ambiente e na tecnologia, em que todos têm sua contribuição para o atual modelo de administração.

Dentro desses estudos e pesquisas, destacaram-se os pesquisadores Burns e Stalker (1960) e Lawrence e Lorsch (1967). Os objetivos dos seus trabalhos consistiam em analisar a estrutura de gestão organizacional baseada na Teoria da Contingência, a qual constata não haver um único modelo que possa ser aplicado a todas as organizações, classificando-os em tipos de organização mecanicistas e orgânicas.

Ao longo da história da gestão de empresas, várias teorias foram desenvolvidas com suas diferentes contribuições e enfoques.

O objetivo deste artigo é identificar a estrutura de gestão organizacional de uma empresa de pequeno porte baseada na variável contingencial “estrutura de gestão” que segrega as empresas em mecânicas ou orgânicas.

A relevância do estudo está em compreender a forma de estruturação da organização e, também, a necessidade das empresas de cada vez mais possuir informações que possam auxiliar no planejamento organizacional e na análise da estrutura de gestão.

2 Fundamentação teórica

2.1 Teoria Contingente

Para Escobar e Lobo (2002) a Teoria Contingente se iniciou com os trabalhos de Woodward (1958; 1965), que estudou a estrutura e a tecnologia das empresas. Em 1960 Burns e Stalker realizaram estudo sobre estrutura e ambiente, e os pesquisadores Lawrence e Lorsch (1967) desenvolveram pesquisas confrontando as organizações com o ambiente, buscando avaliar as incertezas naqueles com rápidas mudanças mercadológicas e inovação tecnológica nos ambientes estáveis.

A pesquisa de Lawrence e Lorsch sobre o defrontamento entre organização e ambiente provocou o aparecimento da Teoria da Contingência. Queriam saber as características organizacionais para enfrentar as condições externas, tecnológicas e de mercado. Concluíram que os problemas organizacionais básicos são a diferenciação e a integração (Chiavenato, 2004, p. 396).

Por meio desse estudo nas organizações, avaliaram-se as características entre a diferenciação e a integração.

A socióloga Joan Woodward (1958; 1965) classificou as empresas em três grupos de tecnologia de produção, envolvendo diferentes abordagens na manufatura dos produtos. Já os sociólogos ingleses industriais Burns e Stalker (1960) realizaram uma pesquisa em 20 indústrias, com o objetivo de analisar a relação existente entre os procedimentos e as práticas administrativas internas e avaliar aspectos do ambiente externo. Chegaram à conclusão de que as indústrias podem ser classificadas em dois tipos de organizações: mecânicas e orgânicas.

Parecia haver dois sistemas divergentes: um sistema “mecânica”, apropriado para empresas que operam em condições ambientais estáveis, e um sistema “orgânico”, apropriado para empresas em condições ambientais em mudança (Chiavenato, 2004, p.396).

Quadro 1 – Características e condições ambientais nas estruturas mecânicas e orgânicas.

Características Mecânicas	Características Orgânicas
<ul style="list-style-type: none">• Cargos estreitos em conteúdo• Muitas regras e procedimentos• Claras responsabilidades• Hierarquia• Sistemas objetivos de recompensas• Critérios objetivos de seleção• Oficial e pessoal	<ul style="list-style-type: none">• Cargos amplamente definidos• Poucas regras e procedimentos• Responsabilidades ambíguas• Sistemas subjetivos de recompensas• Sistemas subjetivos de seleção• Informal e pessoal
Características Mecânicas	Características Orgânicas
<ul style="list-style-type: none">• Tarefas e metas conhecidas• Tarefas divisíveis• Desempenho por medidas objetivas• Empregados responsivos e recompensas monetárias• Autoridade aceita como legítima	<ul style="list-style-type: none">• Tarefas e metas vagas• Tarefas divisíveis• Desempenho por medidas subjetivas• Empregados motivados por necessidades complexas• Autoridade desafiada

Fonte: Silva (2005, p. 374).

Nessas pesquisas constatou-se que havia dois sistemas diferenciados, um mais conservador sem muita interação com o ambiente e outro mais flexível que busca adequar-se às mudanças ambientais.

O quadro 1 evidencia, segundo Silva (2005, p. 374), as diferenças entre as estruturas mecânicas e orgânicas e sua adaptação em diferentes condições ambientais.

Portanto, os diferentes ambientes são responsáveis pela elaboração das estruturas organizacionais e pelas estratégias, bem como as estratégias são responsáveis pelas mudanças organizacionais, motivadas pelas mudanças ambientais.

Outros autores também contribuíram com essa Teoria, como, por exemplo: Chandler (1962) que estudou a estratégia e a estrutura de gestão; Perrow (1976), o qual tratou da tecnologia e da estrutura de gestão; os pesquisadores da Universidade de Aston, que relacionaram a estrutura de gestão e o tamanho das empresas; Chenhall (2003), que elaborou um trabalho enfatizando a importância e a urgência de estudos qualitativos nessa teoria; Tilema (2005), Aguir e Frezatti (2007) e Cadez (2007), os quais fizeram estudos sobre os fatores de contingência e sistemas contábeis de gestão, e Chen, que (2008) tratou dos efeitos dos fatores de contingência e do orçamento.

3 Método de pesquisa

Segundo Silva (2003, p. 58), “para definir a metodologia que será utilizada na pesquisa, fazem-se necessários os seguintes questionamentos: como, com o que ou com quem, onde?”. Por meio desses questionamentos fica mais fácil definir a metodologia que pode ser aplicada para o desenvolvimento da pesquisa e a forma de abordagem para atingir a finalidade do projeto.

Chegaram à conclusão de que as indústrias podem ser classificadas em dois tipos de organizações: mecânicas e orgânicas.

A classificação da pesquisa, segundo Beuren (2004), levando em conta particularidades da área contábil, pode ser agrupada em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema de pesquisa.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva e exploratória. Descritiva por ter a pretensão de descrever o modelo da estrutura de gestão de uma organização de acordo com a variável contingencial. Segundo Gil (1999, p. 45), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial “a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. E exploratória por buscar evidências da Teoria da Contingência com o intuito de comprovar que não há uma única maneira de organizar as empresas. Para Yin (2005), o método exploratório objetiva analisar o problema e a situação atual com a finalidade de buscar novas possibilidades para a empresa.

De acordo com a abordagem do problema, se caracteriza como qualitativa, pelo fato de analisar os fatores de medição em relação à estrutura mecânica e orgânica. Conforme Richardson (1999, p. 80) o método qualitativo pode “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Com base nos procedimentos técnicos utilizados, o presente estudo pode ser qualificado como uma pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Segundo Gil (1999, p. 71), uma pesquisa bibliográfica “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”, e o estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (Yin, 2005, p. 32).

Os diferentes ambientes são responsáveis pela elaboração das estruturas organizacionais e pelas estratégias, bem como as estratégias são responsáveis pelas mudanças organizacionais, motivadas pelas mudanças ambientais.

A amostra do estudo é uma empresa industrial de pequeno porte, constituída em 1^o-02-1995, com sede no Rio Grande do Sul, atuando no ramo de desenvolvimento de projetos, fabricação e montagem de equipamentos eletromecânicos e estruturas metálicas para uso industrial e peças metálicas. A empresa atende a todo o território nacional, sendo que a grande maioria está concentrada nos Estados de Goiás, Minas Gerais e São Paulo.

A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevista semiaberta, com questões estruturadas e adaptadas segundo Fagundes *et al.* (2008), bem como Chenhall



Quadro 2 - Codificação dos Fatores de Medição para as Estruturas Mecânica e Orgânica.

Fatores	Estrutura Mecânica	Estrutura Orgânica
Divisão do Trabalho	Minuciosa divisão do trabalho – estruturas burocráticas, detalhista.	Estruturas flexíveis, nem sempre sujeitas à divisão do trabalho e à fragmentação.
Especialização	Elevada: divisão do trabalho e fragmentação das tarefas possibilita a criação de cargos ocupados por especialistas, com atribuições bem definidas.	Baixa: cargos generalistas continuamente redefinidos por interação com outros indivíduos participantes da tarefa.
Padronização	Elevada: atividades rotineiras e estáveis.	Baixa: atividades inovadoras/não estáveis.
Centralização e Processo Decisório	Alto grau de centralização. Decisões geralmente reservadas à cúpula organizacional. Pouca delegação. Grande complexidade vertical (grande número de níveis hierárquicos) e horizontal (cargos e departamentos).	Descentralização do processo decisório, delegação e responsabilidade compartilhada. Baixa complexidade vertical (poucos níveis hierárquicos) e horizontal.

Fonte: Fagundes *et al.* (2008).

(2003) e Tilema (2005). Para tanto, a estruturação e sistematização para a interpretação e posterior análise dos dados, bem como a geração de resultados na verificação das variáveis contingenciais dentro dos sistemas mecânico ou orgânica, possuem como base os fatores demonstrados no quadro 2.

A análise da estrutura organizacional ou desenho organizacional se refere ao processo de determinar a forma apropriada, servindo como base da departamentalização e da coordenação, a qual normalmente é representada por um organograma (Fagundes *et al.*, 2009).

Para identificar as variáveis da estrutura da empresa, utilizou-se de pesquisas realizadas, conforme tópico da Teoria da Contingência, de Burns Stalker (1960) e Lawrence e Lorsch (1967), por meio de entrevistas que podem ser compreendidas de como mecanicista ou orgânica, conforme quadro exposto no plano de interpretação dos dados, em que se buscou identificar a forma de: divisão do trabalho, especialização, padronização e centralização e processo decisório, proposto pelos pesquisadores Burns e Stalker (Anexo A).

4 Resultados da pesquisa

4.1 Descrição das entrevistas

Neste tópico evidenciam-se os resultados obtidos com as entrevistas junto aos diretores da empresa em estudo, sobre a variável “estrutura organizacional” da Teoria da Contingência, bem como os fatores contingenciais utilizados para medir essa variável.

A análise da estrutura organizacional ou desenho organizacional se refere ao processo de determinar a forma apropriada, servindo como base da departamentalização e da coordenação, a qual normalmente é representada por um organograma.

O entrevistado 1 é sócio-diretor, fundador da empresa, graduado em engenharia elétrica com especialização em gestão empresarial. O entrevistado 2 é diretor industrial, contratado em 2008, graduado em engenharia mecânica com especialização em gestão empresarial.

Com base no anexo A, foram obtidas, por meio dos entrevistados, respostas sobre a variável “estrutura de gestão”. Quanto à divisão do trabalho, o entrevistado 1 contestou dizendo: “Estamos estruturando toda a empresa, agora as funções, os departamentos, eles estão bem definidos, estão bem separados, acredito que têm uma divisão clara... Temos a produção, engenharia, comercial, RH, tem a parte financeira, então eu vejo que ela está bastante explícita, está bem definida”. Colocou ainda que “cada setor no meu ponto de vista tem definido claramente o que ele faz dentro da empresa...” e que muitas mudanças ainda estão ocorrendo, considerando-se ainda que novas áreas ainda estão sendo definidas e criadas.

“Nada impede que o gestor de um setor vá opinar no outro, acontece muito isso aqui, e eu acho que todas as áreas são muito abertas às mudanças....”

Para essa questão, o entrevistado 2 mencionou que a empresa “está passando por uma reestruturação... Na questão da divisão do trabalho eu diria que ela não é bem uma estrutura definida, ela tem flexibilidade, de certa forma para a área de produção as regras, as responsabilidades estão cada vez mais alinhadas com cada função”.

O fator contingencial *especialização* foi explorado no sentido de identificar como ocorre a especialização das tarefas (se cada cargo possui claramente as suas funções, ou um gestor pode opinar na função do colega).



O entrevistado 1 respondeu: “Com a ISO cada setor foi atrás dos seus procedimentos e cada um mais ou menos formatou as atividades que faz dentro do seu setor”. Em seguida complementou: “...a própria ISO que estabeleceu uma padronização, uma maneira de cada setor trabalhar, e cada setor tem que seguir aquelas regras...”. Em relação aos gestores interferirem em outras áreas, fez a seguinte colocação: “Nada impede que o gestor de um setor vá opinar no outro, acontece muito isso aqui, e eu acho que todas as áreas são muito abertas às mudanças....”.

Já a resposta do entrevistado 2 foi: “Da mesma forma como a divisão de trabalho, a formalização das tarefas também, do último ano para cá, está acontecendo de uma maneira mais formal...”. E complementou: “... existe, sim, uma abertura para que o diretor possa opinar sobre a área do outro; a área industrial opina na área comercial, a área comercial opina na área financeira e assim por diante, e da mesma forma em níveis de gerência, de supervisão, também existe essa abertura”.

No terceiro fator contingencial, *padronização*, buscou-se identificar como ela ocorre, se é mais regrada ou tácita. A pergunta realizada foi: *A empresa segue algum modelo de padronização de atividades (se as atividades são rotineiras e estáveis ou os gestores podem inovar, sem seguir regras)?* O entrevistado 1 relatou que: “...na verdade está sendo cada vez mais padronizado, estamos passando ainda por alguns problemas internos, do pessoal entender mesmo o que é padronização”. Completou ainda:

“...por exemplo, o material chega, quem recebe, o que fazer com a nota, por onde passa, isso eu entendo que seja padronização... a padronização existe”.

Em relação às regras com os gestores ele menciona: “Eu acho que os gestores têm liberdade, mas o que a gente faz hoje com essa liberdade é que ele não vai inovar sem passar isso pela direção da empresa. Eu diria que não é uma liberdade controlada, é mais uma liberdade cultural...”. Ainda, relata que: “... alta direção... no meu ponto de vista é bem democrática, pois convoca os setores, como RH, financeiro, engenharia, para alguma mudança que é feita...”.

Teoricamente dizem que quanto mais níveis, pior é a distribuição das tarefas ou das tomadas de decisões.

Quanto ao fator de padronização, o entrevistado 2 afirma que: “Num primeiro momento a gente está criando, tentando induzir os gestores a seguirem padrões... A nossa apresentação de indicadores, em que criamos um padrão de apresentação... Esse padrão de apresentação passa a ser utilizado por todas as apresentações que são feitas na empresa”. Comenta ainda: “Porque o padrão em um primeiro momento é necessário para criar a cultura, e num segundo momento deve existir a flexibilização para que as pessoas possam inovar... Nesse primeiro momento estamos buscando criar padrões, para qualquer atividade, seja produtiva, seja atividade administrativa, reuniões, mas temos de criar padrões”.

O último fator contingencial explorado foi a *centralização do processo decisório*, em que os diretores foram questionados sobre como ocorre o processo decisório, se existe um alto grau de centralização com decisões reservadas à direção ou se é mais delegada, descentralizando o processo decisório, com responsabilidade compartilhada. No processo decisório foi solicitado para comen-

tar a estrutura se existem grandes níveis hierárquicos ou poucos níveis.

De acordo com o entrevistado 1: “Hoje na verdade todas as decisões passam pela alta direção, não por uma exigência, mas elas acabam passando pela alta direção. Vejo que grande parte das decisões está vindo de cima para baixo, mas também tem muita coisa que parte de uma hierarquia mais baixa, até mesmo do chão de fábrica...”. Complementou ainda relatando: “por mais que os diretores das áreas tenham certa liberdade para tomar decisões dentro das áreas, essa liberdade ainda é comunicada para os demais, então eu acredito que ainda está um pouco centralizada”.

Quanto à hierarquia, fez o seguinte comentário: “Hoje os níveis hierárquicos são muitos: diretor, gerente, supervisor, coordenador e líderes informais e aí vem o nível operacional... Teoricamente dizem que quanto mais níveis, pior é a distribuição das tarefas ou das tomadas de decisões, não vejo aqui que isso ocorra, mas vejo que são bastante níveis”.

Finalizando, o entrevistado 2 respondeu evidenciando que: “Na área que está sob minha responsabilidade, na área industrial... eu tento fazer uma gestão participativa... com que as pessoas tenham responsabilidades, tenham autonomia...”. Complementou mencionando: “É claro que as decisões devem ser comunicadas; as pessoas têm autonomia para tomá-las, mas precisam ser comunicadas...”.



Em relação aos níveis hierárquicos, relata: “Eu vejo os níveis compatíveis com o propósito da empresa... Ela precisa ter uma estrutura mínima de hierarquia, então hoje diretoria, num segundo nível vem a gerência, depois níveis de supervisão e coordenação e temos ainda uma espécie de líderes informais, eu vejo isso bem porque é daí que podem surgir talentos de que nós vamos precisar com a expansão da empresa...”.

4.2 Análise das entrevistas

Mediante os resultados das entrevistas, buscou-se identificar a estrutura de gestão de um caso de estudo de acordo com a variável contingencial da ‘estrutura de gestão’, evidenciando na Teoria da Contingência (Burns e Stalker, 1960; Lawrence e Lorsch, 1967).

O quadro 3 evidencia o resumo das entrevistas realizadas segregando os quatro fatores de contingência orgânica e mecânica.

Percebe-se que na divisão do trabalho a estrutura da empresa sob o ponto de vista dos entrevistados pode ser caracterizada como mecânica, que se torna evidente no item Divisão do Trabalho.

Quadro 3 – Resumo da Estrutura de Gestão.

Fatores	Estrutura Mecânica	Estrutura Orgânica
Divisão do Trabalho	<ol style="list-style-type: none"> 1. Divisão de trabalho definida, clara, departamentos bem definidos, explícitos. 2. Divisão de trabalho formal, área de produção com regras alinhadas com cada função, explícitas. 	—
Especialização	<ol style="list-style-type: none"> 1. Regras setoriais bem definidas. Divisão do trabalho com menos dependência das pessoas. 2. Formalização das tarefas cada vez mais formal. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Implementação de novas áreas. Nada impede de um gestor opinar em outro. 2. Segregação de funções, porém todos podem opinar nas atividades de outros setores.
Padronização	<ol style="list-style-type: none"> 1. A intenção é tornar a padronização explícita. 2. Fase de criação de padrões definidos. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Não havia padronização, estava implícita. Liberdade de inovação. 2. Flexibilização para que as pessoas possam inovar.
Centralização e Processo Decisório	<ol style="list-style-type: none"> 1. Todas as decisões passam pela alta direção, por questão cultural e não exigência. Muitos níveis hierárquicos. 2. Autonomia controlada. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Decisões ocorrem horizontalmente e verticalmente, de forma com processo decisório delegado e responsabilidades compartilhadas. 2. Área industrial com gestão participativa. Muitos níveis hierárquicos.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos resultados das entrevistas.

Percebe-se que na divisão do trabalho a estrutura da empresa sob o ponto de vista dos entrevistados pode ser caracterizada como mecânica, que se torna evidente no item Divisão do Trabalho. Já em especialização, padronização e centralização e processo decisório pode ser classificada parte como estrutura mecânica e parte como orgânica.

Observa-se, ainda, que na visão do entrevistado 1 a empresa mostra-se com uma estrutura mista, com uma maior tendência e atendimento dos requisitos da estrutura mecânica, entretanto, com várias atividades orgânicas na gestão.

5 Conclusão

Este estudo teve como objetivo identificar a “estrutura de gestão” de uma empresa industrial de pequeno porte, de acordo com a variável contingencial ‘estrutura’, evidenciando a Teoria da Contingência, que diz não haver uma única maneira de organizar as empresas.

Já em especialização, padronização e centralização e processo decisório pode ser classificada parte como estrutura mecânica e parte como orgânica.

Quando contrastados os resultados deste estudo com os resultados encontrados por Burns e Stalker (1960), percebe-se que a empresa apresenta características de estrutura mecânica e orgânica. Os entrevistados indicam que existe um misto de fatores contingenciais na estrutura de gestão entre mecânica e orgânica na empresa e até mesmo uma divisão de opiniões entre os gestores. Um fator relevante nessas conclusões citado pelos entre-

vistados consiste na reestruturação da organização, em que constata-se que a empresa está passando por profundas mudanças de ordem cultural, assim como em estrutura física, administrativa e na definição de cargos e funções.

Os entrevistados indicam que existe um misto de fatores contingenciais na estrutura de gestão entre mecânica e orgânica na empresa e até mesmo uma divisão de opiniões entre os gestores.

Além disso, os resultados dessa pesquisa estão em consonância com aqueles obtidos pelos pesquisadores da Universidade de Aston, que concluíram que empresas pequenas possuem uma estrutura orgânica de gestão, ou seja, o presente estudo de caso mostra sinais de que a empresa está se preparando estruturalmente para o crescimento, visto que já possui várias características mecânicas, as quais são características de empresas maiores.

Na divisão do trabalho ficou claro, com as entrevistas e observações, que caracteriza-se pelo modelo de estrutura de gestão mecânica, em que os cargos estão bem definidos e as funções alinhadas, com as responsabilidades e regras sendo cada vez mais procedimentais, detalhadas e estruturadas.

Em relação à especialização, observa-se que não existem especialistas em todas as áreas, e está se buscando ocupar cargos com especialistas; mas ainda continuam de forma generalista onde existe a liberdade de participação de indivíduos de outras áreas participando e interagindo nas várias tarefas e áreas, mostrando-se uma estrutura de gestão organizacional por vezes mecânica, mas com maiores fatores contingências da estrutura orgânica.

Percebe-se que a “máxima” da Teoria da Contingência, mencionando que não existe uma melhor forma de administrar uma empresa, pode ser comprovada na prática.

Quanto à padronização, apesar de ainda indicar um modelo de estrutura de gestão orgânica, percebe-se que há forte tendência da empresa se tornar mais mecânica, sendo que a centralização da empresa está em torná-la explicitamente um modelo de estrutura de gestão mecânica, por meio de atividades rotineiras e estáveis.

Na centralização e no processo divisório, observou-se uma estrutura clara de modelo de gestão orgânico. Os processos decisórios são delegados com responsabilidades compartilhadas, havendo sempre um consenso com a alta direção ou uma comunicação para a alta direção, mas não necessariamente sendo necessária sua aprovação, demonstrando uma pequena tendência ao modelo mecânico.

Por meio desta análise percebe-se que a “máxima” da Teoria da Contingência, mencionando que não existe uma melhor forma de administrar uma empresa, pode ser comprovada na prática. atingindo, dessa forma, o objetivo na empresa estudada. Até mesmo entre setores perceberam-se as diferenças em modelo de estrutura de gestão organizacional entre orgânica e

meccânica, em que cada um busca a melhor forma de adequar as suas atividades e atribuições ao sistema para o alcance das metas e objetivos da empresa.

Anexo A

Roteiro do questionário para a entrevista com os gestores da empresa em estudo, com o intuito de identificar o fator de contingência – estrutura, proposta por Burns e Stalker (1960).

1. Divisão do trabalho – Fale sobre o teu sistema (se existe divisão de trabalho bem detalhada, explícita, ou é uma estrutura mais flexível, em que as regras são mais tácitas).
2. Especialização – Como ocorre a formalização das tarefas (cada cargo possui claramente as suas funções, ou um gestor pode opinar na função do colega)?
3. Padronização – Segue algum modelo de padronização de atividades (se as atividades são rotineiras e estáveis ou os gestores podem inovar, sem seguir as regras)?
4. Centralização e processo decisório – Como ocorre o processo decisório (alto grau de centralização com decisões reservadas à cúpula da IES ou é mais delegada, descentralizando o processo decisório, com responsabilidade compartilhada)? Quanto à hierarquia, comente sobre a estrutura da tua IES. (grandes níveis hierárquicos ou poucos níveis).



Referências

- AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. **Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia**: Contribuições da TC. *In*: Encontro do ANPCONT, 2. Salvador. **Anais**. ANPCONT, 2007.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BURNS, T.; STALKER, G. M. **The Management of Innovations**. Tavistock, Londres, 1960.
- CADEZ, Simon. **A Configuration Form of fit in Management Accounting Contingency Theory: An Empirical investigation**. *The Business Review, Cambridge*; Summer; 7, 2; ABI/INFORM Global, p. 220, 2007.
- CHANDLER, A. D. **Strategy and Structure - Chapters in the history of American industrial enterprise**. Cambridge: MIT Press, 1962.
- CHENHALL, Robert. H. **Management Control Systems Design Within its Organizational Context: findings from contingency-based research and directions for the future**. *In*: Accounting, Organizations and Society 28, p. 127-168, 2003.
- CHEN, Shimin. DCF Techniques and Nonfinancial Measures in Capital Budgeting: A Contingency approach analysis. *In*: **Behavioral Research in Accounting**; 20, 1; ABI/INFORM Global, p. 13-29, 2008.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria da Administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- ESCOBAR PÉREZ, Bernabé; LOBO GALLARDO, Antonio. Implicaciones Teóricas y Metodológicas de la Evolución de la Investigación en Contabilidad de Gestión. *In*: **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, vol.31, n. 111, p. 245-286, 2002.
- FAGUNDES, J. A.; SOLER, C.C.; FELIU V.R.; LAVARDA, C. E. de F. **Proposta de Pesquisa em Contabilidade**: Considerações sobre a Teoria da Contigência. X Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ e I Congresso Latino-Americano de Contabilidade de Gestão – Rio de Janeiro, 2008.
- FAGUNDES, J. A.; SOLLER, C. C.; RIPOLL, V. E.; LAVARDA, C. E. F. **Gestión de la Carrera Superior en Ciencias Contables**: Consideraciones sobre la Teoría de la Contingencia. *In*: Congreso Internacional sobre información financiera y gestión estratégica de costes en el sector portuario, 1; Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, 3. Valencia. p. 20-40, 2009. v.1.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and Environment**. Managing Differentiation and Integration. Versión castellana: Organización y Ambiente, labor, Barcelona, 1967.
- PERROW, C. **Organizational Analysis**: a sociological view. California: Wadsworth Publishing Company, 1976.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, Reinaldo Oliveira da. **Teorias da Administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- TILEMA, Sandra. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *In*: **Management Accounting Research**, v. 16, p. 101-129, 2005.
- YIN, R. K. **Estudo de Caso**: Planejamento e Métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- WOODWARD, J. **Industrial Organization, Theory and Practice**, Oxford University Press, Nueva York, 1965.
- WOODWARD, J. **Management and Technology**. London: H.M.S.O, 1958.

Balanço Social e Evidenciação: o caso das instituições bancárias associadas à Febraban



Ricardo Oliveira Kosztrzepa

Contador. Mestre em Controladoria pela Unisinos. Professor da Universidade de Passo Fundo (UPF).

Adriano Lourensi

Contador. Mestre em Ciências Contábeis pela Furb. Especialista em Auditoria Integral pela UFRGS. Professor na UPF.

Juliane Cassol

Bacharel em Ciências Contábeis.

Resumo

Este trabalho teve como objetivo geral verificar se as instituições bancárias brasileiras associadas à Febraban estão evidenciando suas contribuições para a geração de valor social, cultural e ambiental no Balanço Social. Inicialmente realizou-se a fundamentação teórica, a qual conceitua temas como Responsabilidade Social, Contabilidade Social e Balanço Social. A metodologia usada foi a de pesquisa aplicada e descritiva delineada para um estudo de caso com abordagem qualitativa e quantitativa. A população foram as instituições bancárias associadas à Febraban e a amostra daquelas entidades que divulgaram os seus balanços sociais. A partir de um modelo proposto de Balanço Social, compararam-se os balanços sociais com a amostra obtida. Constatou-se que o Banco do Nordeste foi a instituição que mais evidenciou itens em relação ao modelo proposto. Verificou-se, também, que as instituições bancárias analisadas apresentam baixo volume de evidenciação no que se refere aos indicadores ambientais e que muitas instituições omitem informações de sua parte social nesse demonstrativo. Por fim, destaca-se a importância desse demonstrativo como gerador de informações para os usuários da contabilidade.

Palavras-chave

Balanço Social. Evidenciação.
Instituições bancárias.

1 Introdução

O mundo vem passando por profundas e rápidas mudanças em relação à sociedade, onde os problemas sociais se evidenciam nas empresas. E estas que buscam agir com ética, responsabilidade e transparência em suas ações empresariais se comprometem cada vez mais com o meio social de que fazem parte.

Assim, as organizações, percebendo as alterações externas e as demandas internas, procuram adaptar-se a esse cenário, incorporando atitudes e práticas de responsabilidade social e ambiental ao seu modelo de gestão.

Levando-se em conta o aumento no mercado pela busca de melhores preços e uma maior qualidade dos produtos, a responsabilidade social aplicada pelas organizações torna-se um grande diferencial competitivo. Segundo Tinoco (2001), “as entidades consomem recursos naturais, renováveis ou não, direta ou indiretamente, que constituem parte integrante do patrimônio da humanidade, utilizam recursos humanos, físicos e tecnológicos, que pertencem a pessoas e, portanto à sociedade”.

Nessa perspectiva empresarial é que as organizações devem se basear, consolidando os níveis de responsabilidade social esperados pela sociedade com os resultados almejados pela organização. É necessária plena consciência de responsabilidade social para que haja participação de todos no processo de desenvolvimento empresarial, com o objetivo da preservação ambiental, da cultura e da construção de uma sociedade economicamente mais justa. Assim, as organizações, percebendo as alterações externas e as demandas internas, procuram adaptar-se a esse cenário, incorporando atitudes e práticas de responsabilidade social e ambiental ao seu modelo de gestão.

Não diferente desse cenário de responsabilidades, os bancos, nos últimos anos, por meio de campanhas publicitárias, nos chamam a atenção em todos os meios de comunicação, enfatizando uma nova forma de atuação. O Banco do Nordeste é um exemplo, pois conta com uma gerência de infraestrutura, meio ambiente e responsabilidade social, ligada à área de políticas de desenvolvimento, com o objetivo de desenvolver ações inovadoras e dar suporte às diversas áreas dessa instituição. Outro exemplo é o Banco Bradesco, que desenvolveu uma ação de sensibilização e disseminação da cultura da sustentabilidade, em 2008, com o “Desafio do Planeta”, uma competição educativa de perguntas e respostas, no estilo “quiz”, da qual participaram mais de 87% do total de funcionários ativos. Disponibilizou alguns materiais de suporte: *Relatório de Sustentabilidade* do Bradesco, versão elaborada especificamente para os funcionários; curso de Sustentabilidade, no formato *e-learning*; e Cartilhas com temas variados (água, desmatamento, reciclagem, Amazônia etc.). O Banco do Brasil lançou a Agenda 21 em maio de 2007, iniciativa pioneira no País. Nessa Agenda foram agrupados os compromissos que definem um roteiro, elencando os principais desafios para o processo de incorporação dos princípios socioambientais nos processos administrativos e negociais do Banco.

A responsabilidade social, citada pelo Instituto Ethos como “forma de conduzir os negócios da empresa de tal maneira que a torna parceira ecorresponsável pelo desenvolvimento social”, vem se instaurando no Brasil. Nesse sentido, surge o balanço social como uma excelente ferramenta de gestão, com o objetivo de evidenciar os investimentos feitos pelas empresas em sua área social e ambiental.

Não diferente desse cenário de responsabilidades, os bancos, nos últimos anos, por meio de campanhas publicitárias, nos chamam a atenção em todos os meios de comunicação, enfatizando uma nova forma de atuação.

O Balanço Social é um instrumento de gestão e informação que visa a evidenciar, da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais do desempenho das entidades aos mais diferenciados usuários.

Tinoco (2001) explica que o Balanço Social é um instrumento de gestão e informação que visa a evidenciar, da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais do desempenho das entidades aos mais diferenciados usuários. Acredita-se que, com a divulgação das ações sociais das empresas, de seus planos internos, de suas políticas de investimentos direcionadas ao meio ambiente, da evidenciação da formação e distribuição da riqueza, as instituições estão tornando públicas informações que, sem dúvida, melhoram sua imagem diante da sociedade, em seu ambiente próximo e remoto, além de melhorar, sobremaneira, os instrumentos de avaliação e controle dos gestores.

Diante do contexto apresentado e de seus pressupostos intrínsecos, surge a seguinte questão a ser debatida neste artigo: *As instituições bancárias brasileiras associadas à Febraban estão evidenciando suas contribuições para a geração de valor social, cultural e ambiental no balanço social?* Esse questionamento se apresenta como escopo deste trabalho e acaba por se tornar o seu principal objetivo.

Para cumprir o objetivo proposto e propiciar ao leitor entendimento sobre o tema, o artigo se encontra estruturado de forma segmentada, mas integrada. Sendo assim, além desta introdução, a seguir tem-se a fundamentação teórica, que antecede o método utilizado na coleta e o tratamento dos dados. Depois, em sintonia com o objetivo, com a teoria e com o método, apresentam-se a análise e a interpretação dos dados e as conclusões. Por fim, o artigo reserva a lista de referências utilizadas no trabalho.

2 Fundamentação teórica

A fundamentação teórica, de acordo com a proposta de trabalho, está formatada no sentido de expor teorias e conceitos que já se encontram consolidados na literatura contábil. Sendo assim, parte-se da base conceitual que norteia o tema contabilidade social, permeiam-se temas relativos à responsabilidade social e balanço social, culminando no estudo dos modelos que compoirão a base analítica deste artigo.

2.1 Contabilidade social

A contabilidade vem acompanhando as mudanças atuais e não deixa de cumprir seu papel, prestando informações aos diversos usuários procurando auxiliar no processo de decisão.

Na visão de Franco (1997), a Contabilidade é a ciência que estuda as manifestações ocorridas no patrimônio das entidades por meio do registro, da classificação, da demonstração expositiva, da análise e da interpretação desses fatos, com o propósito de oferecer informações e orientações, importantes na tomada de decisões, sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Tem-se a Contabilidade como um importante instrumento para a tomada de decisão, fornecendo informações para os diversos usuários. Com a sociedade passando por um processo de transformações, a informação se torna fator primordial para as empresas. Para De Luca (1998, p. 20), “o objetivo fundamental da contabilidade é fornecer informações aos seus mais diversos usuários para a tomada de decisões e avaliação”.

Tem-se a Contabilidade como um importante instrumento para a tomada de decisão, fornecendo informações para os diversos usuários.

A Contabilidade, com o propósito de se manter atualizada e atenta aos interesses dos usuários, cria a contabilidade social como forma de reportar as informações das contribuições sociais, ambientais e culturais das empresas à sociedade, de maneira a dar ênfase às preocupações da empresa com a sustentabilidade futura e com o comprometimento com a sociedade em suas ações sociais.

Kroetz (2000, p. 54) define a contabilidade social como “um sistema que pode inventariar, classificar, registrar, demonstrar, avaliar e explicar os dados sobre a atividade social e ambiental da empresa”, sendo que com esses dados elaboram-se o Balanço Social e a DVA – Demonstração do Valor Adicionado.

A DVA é um dos elementos do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período. Atualmente, sua elaboração é obrigatória e deve levar em conta o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC 09, aprovado pela Resolução CFC nº 1.138-08. Tal instrução aplica-se a entidades de capital aberto conforme explicitado na Lei 11.638-07 que alterou a Lei 6.404-76. A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma: pessoal e encargos; impostos, taxas e contribuições; juros e aluguéis; juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos; e lucros retidos/prejuízos do exercício.

A contabilidade social busca a verdade (impactos)

sobre a circulação da riqueza entre a entidade e a sociedade – causa e efeito. Aparece como uma necessidade e um diferencial para as empresas, fornecendo as informações relativas à gestão social e ambiental, permitindo uma melhor tomada de decisão dos gestores e investidores, medindo o impacto da entidade na sociedade.

2.2 Responsabilidade social

No atual cenário em que a sociedade se encontra, com novas tecnologias na área de produção, de informação e comunicação, as empresas assumem um importante papel, não só econômico, mas também social. Assim, torna-se relevante a participação das empresas para o desenvolvimento social, econômico e ambiental da sociedade. Para isso, surge a responsabilidade social como uma ferramenta de ação para um melhor planejamento para o desenvolvimento.

Korten (1996 apud Reis e Medeiros 2007, p. 8) acredita que a responsabilidade surgiu pela conscientização de indivíduos preocupados com o aumento de centros urbanos, com o aumento dos problemas ambientais, como a poluição, a remoção de lixos tóxicos e nucleares e a ascensão do consumismo.

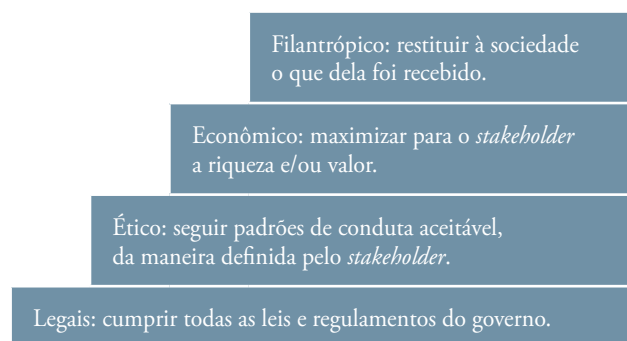
Segundo Frey (2000), as empresas veem na responsabilidade social uma nova forma de aumentar seu lucro e potencializar seu desenvolvimento. Esse fato decorre de uma conscientização por parte do consumidor que

busca produtos e práticas que propiciem melhores condições para a comunidade e o meio ambiente, valorizando aspectos éticos direcionados à cidadania.

As empresas, além de serem agentes econômicos, são agentes sociais que, por estarem inseridas na sociedade, devem objetivar a prestação de contas aos demais. Acredita-se que as instituições assumem obrigações de caráter moral, além das estabelecidas em lei, mesmo que estas não envolvam diretamente suas atividades, mas que de alguma forma contribuam para o desenvolvimento da sociedade. Assim é importante lembrar que o termo responsabilidade social é toda e qualquer ação que possa colaborar para se ter uma qualidade melhor de vida na sociedade.

Para Reis e Medeiros (2007), as empresas assumem o compromisso, perante a sociedade, de maximizar os impactos positivos e minimizar os negativos, por meio da responsabilidade social. Para os autores, a responsabilidade social se divide em quatro modelos: a legal, a ética, a econômica e a filantrópica, os quais resultam de procedimentos específicos, avaliados pela sociedade e que definem uma determinada área em que a empresa toma as decisões, conforme demonstra a Figura 1.

Figura 1 – Degraus da responsabilidade social.



Fonte: Reis e Medeiros (2007, p. 15).

Para Reis e Medeiros (2007), dentre as responsabilidades atribuídas à empresa, as que servem como alicerces são a econômica e a legal, mas, para um melhor resultado, é necessário que esses segmentos de responsabilidade social andem juntos.

Na visão dos mencionados autores, um dos desafios da responsabilidade social nas empresas é transpor

a conduta socialmente responsável, com consciência ética, agindo corretamente, tomando decisões as quais não possam ferir qualquer interesse social tanto interno como externo.

Essa concepção de responsabilidade social requer, para fins de acompanhamento e controle por parte da sociedade, meios que permitam a divulgação das ações empresariais no sentido que estas estão inseridas no cerne da sociedade. Assim, tem-se o balanço social como artefato que cumpre tal objetivo e, por isso, será objeto da descrição a seguir.

2.3 Balanço social

O balanço social busca demonstrar o grau de responsabilidade social assumido pela empresa e prestar contas à sociedade da utilização do patrimônio público, constituído dos recursos naturais e humanos e o direito de usufruir os benefícios da sociedade em que atua (IUDICIBUS, 2003).

A DVA é um dos elementos do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.

Esse demonstrativo é um relatório preparado com informações extraídas da contabilidade com a finalidade de mensurar e evidenciar a relação entre produção, mão de obra e emprego, bem como o envolvimento social da entidade com a comunidade por meio da responsabilidade. Surgiu para atender as necessidades de informação dos usuários da contabilidade no campo social. É um instrumento de medida que permite verificar a situação da empresa na área social, registrar as realizações efetuadas nesse campo e, principalmente, avaliar as relações ocorridas entre o resultado da empresa e a sociedade (De Luca, 1998, p. 23).

Sendo um divulgador da responsabilidade social das empresas, busca demonstrar os benefícios gerados e a forma de aplicação dos recursos sociais, mas necessita observar alguns pressupostos, os quais acarretarão limitações. Esses limites seriam não ir contra a privacidade dos indivíduos e das organizações, manter sigilo quanto às informações de caráter essencial para a organização, ter subjetividade procurando não divulgar opiniões ou sugestões para as mesmas não serem interpretadas de forma errônea. A entidade deverá optar por uma forma de apresentação de seu demonstrativo de forma uniforme. O Balanço Social deverá ser útil, procurando levar as informações ao encontro das necessidades dos mais diversos usuários. E sua publicação não deverá gerar gastos absurdos, em que o custo seja superior ao benefício da informação.

A contabilidade social busca a verdade (impactos) sobre a circulação da riqueza entre a entidade e a sociedade – causa e efeito.

Conforme Reis e Medeiros (2007, p.23), o balanço social é um instrumento que reúne um conjunto de informações sobre as atividades de caráter social e não obrigatórias que uma empresa realiza com o objetivo de gerar maior bem-estar junto a todas as partes interessadas – funcionários, comunidade, parceiros e outras – e a sociedade. As informações e os indicadores são mensurados e apresentados em forma de um relatório. Tal como num balanço contábil, torna-se um documento que permite um aperfeiçoamento contínuo das ações realizadas.

Segundo Kroetz (2000, p.79-80), o balanço social tem como objetivos:

Revelar a solidez das estratégias da entidade; Evidenciar contribuições à qualidade de vida da população; Abranger o conjunto das interações sociais entre clientes, fornecedores, associações, governo, acionistas, investidores, universidades e outros; Apresentar os investimentos no desenvolvimento de pesquisas e tecnologias; Formar um banco de dados confiável para a análise e tomada de decisão dos mais diversos usuários; Ampliar o grau de confiança da sociedade perante a sociedade; Contribuir para a implementação e manutenção de processo de qualidade, sendo a própria demonstração do balanço social um parâmetro para tal; Medir os impactos das informações apresentadas no balanço social perante a comunidade dos negócios; Verificar o envolvimento dos funcionários no processo de gestão; Servir de agente para negociações laborais entre a direção da entidade e sindicatos ou representantes dos funcionários; Melhorar o sistema de controle interno; Classificar os objetivos e as políticas administrativas.

Para o autor citado (2000, p. 71), “o balanço social deve demonstrar, claramente, quais as políticas praticadas e quais seus reflexos no patrimônio, objetivando evidenciar sua participação no processo de evolução social”. Assim, para que o balanço social seja elaborado da melhor forma para apresentar seus indicadores de responsabilidade social é necessário que haja uma interação entre os diferentes públicos envolvidos no negócio.

2.3.1 Usuários do balanço social

Kroetz (2000, p. 85-87) apresenta os usuários que utilizam as informações do Balanço Social e seus interesses:

Os Trabalhadores: são indicadores que revelam a influência que a entidade exerce sobre a sociedade e por divulgar as ações desenvolvidas em benefícios ao quadro funcional; *Os Acionistas:* oferece um conjunto de informações que

complementam as demonstrações contábeis e financeiras, registrando ações na área social e ecológica, permitindo maior segurança na tomada de decisão; *Diretores/administradores*: contribui no controle, de planejamento e de tomada de decisões, permitindo identificar tendências e oportunidades internas e externas; *Fornecedores*: demonstra as políticas implementadas na área social e ecológica, aumentando a confiabilidade em relação à entidade com a qual negociam; *Os Clientes*: é uma oportunidade de conhecer as políticas da entidade, suas ações relacionadas ao ambiente social e ecológico, sua relação com os funcionários, além de permitir ao cliente traçar um perfil da entidade; *Sociedade*: concede à empresa o direito de exercer suas atividades, porém ela é responsável para fiscalizar as ações desenvolvidas pelas mesmas, com o intuito de identificar possíveis danos e abusos praticados contra a própria sociedade e o meio ambiente; *Governos*: instrumento de apoio para o planejamento e a tomada de decisão governamental, apresentando a realidade e as tendências, em termos de ações sociais e ambientais, controlando e incentivando as entidades; *Estudiosos*: é um imenso banco de dados que servirá para o desenvolvimento da sociedade, surgindo novas pesquisas nas áreas sociais, econômicas, ecológicas, contábeis, administrativas, etc; *Concorrentes*: projeta o nível de competitividade, novas tendências, distribuição do mercado, formas de financiamentos e outras ações desenvolvidas em termos de responsabilidade social e ambiental; *Sindicatos*: aproveitam as informações vindas do Balanço Social para melhorar suas negociações com a classe empresarial, bem como para verificar as ações implementadas na área social, que diz respeito ao quadro de associados.

Reis e Medeiros (2007) mencionam que “o balanço social, então, supre a comunidade de informações so-

bre os acontecimentos, internos e externos, favoráveis e desfavoráveis, oriundos das atividades desenvolvidas pelas organizações”.

2.4 Modelos de balanço social

O Balanço Social pode ser considerado como um demonstrativo técnico-gerencial que envolve um conjunto de informações sociais da empresa, permitindo que os agentes econômicos visualizem suas ações em programas sociais, para os empregados (salários e benefícios), entidades de classe (associações, sindicatos), governo (impostos) e cidadania (parques, praças, meio ambiente, etc.) (Freire e Rebouças apud Silva e Freire, 2001).

Atualmente, os modelos mais utilizados de Balanço Social são os desenvolvidos pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – Ibase e pelo Instituto Ethos de Responsabilidade Social. Dessa forma, é imprescindível que os modelos estejam em conformidade com a NBC T 15, norma que rege as informações de natureza social e ambiental para os profissionais da Contabilidade.

O balanço social busca demonstrar o grau de responsabilidade social assumido pela empresa e prestar contas à sociedade da utilização do patrimônio público.

2.4.1 Modelo Ethos

O Instituto Ethos publica um modelo de balanço social que envolve, além das questões financeiras, as dimensões econômicas, sociais e ambientais do negócio, cumprindo dois grandes objetivos: o de ser uma ferramenta de gestão, que permite uma melhor mensuração

do desempenho de sua gestão com a perspectiva da responsabilidade social e o objetivo de ser uma ferramenta de diálogo com as partes interessadas que objetivam a construção e o refinamento contínuo do engajamento entre as partes envolvidas.

O Balanço Social deverá ser útil, procurando levar as informações ao encontro das necessidades dos mais diversos usuários.

O modelo do Instituto Ethos é apresentado no *site* <http://www.ethos.org.br> e está dividido em três tipos de informações:

Apresentação: que se subdivide em missão e visão da empresa, a mensagem do presidente, o perfil do empreendimento e o setor da economia; Empresa: que se subdivide no histórico de entidade, nos princípios e valores, na estrutura e funcionamento e na governança corporativa; A atividade empresarial: que apresenta o diálogo das partes interessadas e os indicadores de desempenho que se dividem em indicadores de desempenho econômico, social e ambiental.

Para o Instituto Ethos, a publicação do balanço social é a oportunidade da empresa compreender como as ações divulgadas estão em consonância com sua visão estratégica e com os compromissos estabelecidos pela liderança em relação à sustentabilidade, além de um conhecimento mais profundo de sua gestão, possibilitando estreitar relações com os diversos públicos inseridos.

2.4.2 Modelo Ibase

Para o Ibase - Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas - o objetivo de um balanço social único é fazer com que o demonstrativo permita comparabilidade e não perca sua simplicidade e o fácil entendimento, suas principais características. O modelo Ibase constitui-se de uma planilha composta por indicadores quantitativos que se referem a informações e aos dados de investimentos financeiros, sociais e ambientais.

O modelo de balanço social Ibase se encontra no *site*: <http://www.ibase.br> e apresenta dados e informações de dois exercícios anuais por meio de uma tabela simples e direta, que deve ser publicada e divulgada. O modelo é composto por 43 indicadores quantitativos e oito indicadores qualitativos, organizados em sete categorias ou partes. Divide-se essas partes em: Base de cálculo; Indicadores sociais internos; Indicadores sociais externos; Indicadores ambientais; Indicadores do corpo funcional; Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial; Outras informações.

O Balanço Social pode ser considerado como um demonstrativo técnico-gerencial que envolve um conjunto de informações sociais da empresa.

2.4.3 “Modelo” NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental

A NBC T 15 estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

As informações de natureza social e ambiental observadas pela norma são: a) a geração e a distribuição de riqueza; b) os recursos humanos; c) a interação da entidade com o ambiente externo; d) a interação com o meio ambiente.

Quando elaborada, a NBC T 15 deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por essa norma. E em sua divulgação deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas. Ela deve ser apresentada para efeito de comparação com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

3 Método de pesquisa

Entende-se que, no presente trabalho, a metodologia adotada é a da pesquisa descritiva, pois tem como objetivo primordial a descrição das características das instituições bancárias e de seu corpo funcional. Assim, quanto ao seu objetivo, a pesquisa classifica-se como descritiva que, no entendimento de Cervo e Bervian (2006, p. 66), é “aquela que observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Segundo Triviños (1987, p.112), “os estudos descritivos exigem do investigador, para que a pesquisa tenha certo grau de validade científica, uma precisa delimitação de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados”.

Quanto à abordagem do problema, a metodologia adotada foi a de pesquisa qualitativa, pois identifica características comuns quanto aos estudos desta. Como os dados coletados e sua análise que é desenvolvida no decorrer do processo de seu levantamento. Amplas classificações de pesquisa sugerem dois grandes métodos para executar tais trabalhos: o quantitativo e o qualitativo.

Esses métodos se diferenciam não só pela sistemática pertinente a cada um deles, mas, sobretudo pela forma de abordagem do pro-

blema. Com isso, faz-se necessário enfatizar que o método precisa estar apropriado ao tipo de estudo que se deseja realizar, mas é a natureza do problema ou o seu nível de aprofundamento que, de fato, determina a escolha do método (Richardson, 1989, p.29).

O método quantitativo, segundo Richardson (1989), como o próprio nome indica, tem como principal característica a utilização de quantificação na coleta e no tratamento de tais variáveis por meio de técnicas estatísticas.

O método qualitativo, segundo Richardson (1989), difere do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. De forma geral a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, é a forma adequada para entender a natureza de fenômenos sociais.

Quanto aos procedimentos técnicos, o presente trabalho caracteriza-se em um estudo de caso. Para Yin (2005, p.32), estudo de caso é “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especificamente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Tal conceito é também celebrado por Gil (2002, p. 58), que o caracteriza como o “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados”.

A NBC T 15 estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

A sociedade não enseja mais somente empresas competitivas, mas empresas que também visem à responsabilidade social, cuja finalidade não se detenha unicamente em visar lucros, mas, sim, na consciência da importância no meio em que estão envolvidas.

A população utilizada caracteriza-se pelo universo de instituições bancárias brasileiras associadas à Febraban, que tenham divulgado em seu *site* o balanço social relativo ao exercício de 2007.

Quanto à amostra, esta se caracteriza por não ser aleatória, sendo feita de forma intencional, utilizando as instituições bancárias brasileiras associadas à Febraban que divulgaram em seus próprios sites, no exercício de 2007, os seus balanços sociais. Os dados utilizados para o trabalho foram extraídos desta amostra.

Assim, buscando ter coerência nos critérios de avaliação da qualidade nos balanços sociais divulgados, foi proposto um modelo de balanço social baseado na NBC T 15, Ibase e Ethos. A partir deste modelo, para a análise dos dados, será realizada a comparação dos balanços sociais da amostra com o modelo proposto. A comparação servirá de base para verificar qual das instituições contribuiu mais para o ambiente social, cultural e ambiental.

Dessa forma, as instituições foram avaliadas de acordo com cada quesito, se atendido ou não. Esses quesitos compreenderam os Indicadores Sociais Internos, Sociais Externos, Ambientais, Indicadores do Corpo Funcional e Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial.

4 Análise e interpretação dos dados

Neste estudo será utilizada a amostra de 10 instituições bancárias que apresentaram em seu site o balanço social de 2007 e que estão associadas à Febraban. Os dados foram coletados de seus relatórios de sustentabilidade. No quadro 1 estão apresentadas às instituições bancárias listadas na amostra em cada segmento e sua forma de divulgação.

Quadro 1 – Relação das instituições bancárias analisadas e modelo de divulgação.

Nº	Instituições Bancárias	Modelo usado
1	Banco de Brasília	Ibase
2	Banco do Brasil	Ibase
3	Banrisul	Não divulgado
4	Besc	Ibase
5	Banco do Nordeste	Ibase
6	Itaú	Ibase
7	Unibanco	Ibase
8	Santander	Ibase
9	Bradesco	Ibase
10	CEF	Ibase

Fonte: dados da pesquisa.

No quadro 2, Modelo Proposto, em que cada Instituição Bancária será identificada pela numeração correspondente, os quesitos analisados receberam um caractere, sendo este uma letra (X) para os itens não atendidos, obtendo-se, no final, o somatório desses quesitos. Para esta análise, o desempenho econômico financeiro não foi considerado para os efeitos de resultado. Com a finalidade de se chegar ao desempenho geral das instituições, aplicou-se um ponto para cada item atendido do modelo proposto.

O modelo proposto com base na NBC T 15, Ibase e Ethos, segue no quadro 2, demonstrando todos os indicadores.

Quadro 2: Modelo proposto de Balanço Social.

		INSTITUIÇÃO									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Base de Cálculo										
1.1	Receita líquida										
1.2	Receita operacional										
1.3	Folha de pagamento										
2	Indicadores Sociais Internos										
2.1	Alimentação										
2.1	Encargos sociais compulsórios										
2.3	Previdência privada										
2.4	Saúde										
2.5	Segurança e medicina no trabalho									X	
2.6	Educação		X						X	X	
2.7	Cultura	X	X	X					X	X	
2.8	Transporte	X	X	X	X			X	X	X	
2.9	Capacitação e desenvolvimento profissional										
2.10	Creches ou auxílio-creche										
2.11	Participação nos lucros ou resultados										
2.12	Outros				X						X
3	Indicadores Sociais Externos										
3.1	Educação	X									
3.2	Cultura										
3.3	Saúde e saneamento	X	X								
3.4	Esporte						X				
3.5	Combate à fome e segurança alimentar	X									
3.6	Pesquisa e difusão tecnológica	X	X	X	X		X	X	X	X	X
3.7	Alimentação	X	X	X	X		X	X	X	X	X
3.8	Creches ou auxílio-creche	X	X	X	X		X	X	X	X	X
3.9	Outros										X
4	Indicadores Ambientais										
4.1	Investimentos relacionados com a produção e operação da empresa	X		X	X					X	
4.2	Investimentos em programas e/ou projetos externos	X	X		X						
4.3	Quanto ao estabelecimento de “metas anuais” para minimizar resíduos, o consumo em geral na produção/operação e aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais, a empresa possui metas					X	X				
4.4	Processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
4.5	Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativas e/ou judiciamente	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
4.6	Passivos e contingências ambientais	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
5	Indicadores do Corpo Funcional										
5.1	nº de empregados(as) no final do período										
5.2	nº de admissões durante o período										
5.3	nº de demissões durante o período	X	X	X	X		X	X	X	X	X
5.4	nº de empregados(as) terceirizados(as)							X			
5.5	nº de estagiários(as)										
5.6	nº de empregados(as) acima de 45 anos										
5.7	nº de homens que trabalham na empresa	X	X	X	X		X	X	X	X	X
5.8	nº de mulheres que trabalham na empresa										

Continua

		INSTITUIÇÃO									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.9	% dos cargos de chefia ocupados por mulheres										
5.10	n° de pardos(as) que trabalham na empresa	X	X	X	X			X	X	X	X
5.11	n° de negros que trabalham na empresa										
5.12	% de cargos de chefia ocupados por negros(as)										
5.13	% de cargos de chefia ocupados por pardos(as)	X	X	X	X			X	X	X	X
5.14	n° de portadores de deficiência ou necessidades especiais										
5.15	n° de empregados analfabetos ou com ensino fundamental incompleto	X	X	X	X		X	X	X	X	X
5.16	n° de empregados com ensino fundamental	X	X	X	X		X	X	X	X	X
5.17	n° de empregados com ensino médio	X	X	X	X		X	X	X	X	X
5.18	n° de empregados com ensino técnico	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
5.19	n° de empregados com ensino superior	X	X	X	X		X	X	X	X	X
5.20	n° de empregados pós-graduados	X	X	X	X		X	X	X	X	X
6	Informações relevantes quanto ao Exercício da cidadania empresarial										
6.1	Relação entre a maior e a menor remuneração na empresa						X	X			
6.2	Número total de acidentes de trabalho										
6.3	Investimentos com projetos sociais e ambientais desenvolvidos pela empresa										
6.4	Investimentos com padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho										
6.5	Quanto à liberdade sindical, ao direito de negociação coletiva e a representação interna dos trabalhadores, a empresa incentiva									X	
6.6	A previdência privada contempla a todos					X			X		
6.7	A participação dos lucros ou resultados contempla a todos				X						
6.8	Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:					X					
6.9	Quanto à participação de empregados(as) em programas de trabalho voluntário, a empresa incentiva:										
6.10	Número total de reclamações e críticas de consumidores:										
6.11	% de reclamações e críticas solucionadas:				X						
6.12	n° de processos trabalhistas movidos contra a entidade	X	X	X	X		X	X	X	X	X
6.13	n° de processos trabalhistas julgados procedentes	X	X	X	X		X	X	X	X	X
6.14	n° de processos trabalhistas julgados improcedentes	X	X	X	X		X	X	X	X	X
6.15	valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça	X	X	X	X		X	X	X	X	X
6.16	Passivo trabalhista da entidade	X	X	X	X		X	X	X	X	X
6.17	Valor adicionado total a distribuir (em R\$ mil)										
6.18	Distribuição do Valor Adicionado (DVA):										
6.19	Perspectivas para 2008		X	X	X	X	X	X	X	X	X

Fonte: adaptado dos modelos Ethos, NBC T 15 e Ibase.

A elaboração e a divulgação do balanço social são de extrema relevância, tanto para a empresa como para a sociedade.

Tendo em conta os quesitos analisados, fez-se, então, uma comparação entre as instituições para verificar qual atingiu mais pontos em relação ao modelo elaborado.

Quadro 3: Desempenho geral das instituições

Nº	Nome da Instituição	Pontos alcançados	Pontos possíveis	Percentual atendido (%)
1	BRB	41	69	59,42 %
2	BB	42	69	60,87 %
3	Banrisul	44	69	63,77 %
4	BESC	41	69	59,42 %
5	BNB	61	69	88,41 %
6	Itaú	46	69	66,67 %
7	Unibanco	44	69	63,77 %
8	Santander	43	69	62,32 %
9	Bradesco	41	69	59,42 %
10	CEF	45	69	65,22 %
	Desempenho médio	44,8	69	64,93 %

Fonte: dados da pesquisa.

Comparando as Instituições, percebe-se que a que mais alcançou pontos foi o Banco do Nordeste. Esta se destaca por apresentar, em seu balanço social, informações sobre a faixa etária e o nível de escolaridade dos funcionários. Em segundo lugar destaca-se o Itaú e, em seguida, a CEF, o Unibanco e Banrisul.

Apresentam-se no quadro 4 os itens que as instituições têm em comum quando comparados os balanços sociais com o modelo proposto, no exercício de 2007.

Inicialmente, observa-se que não há possibilidade de efetuar uma análise comparativa completa entre as instituições, pois, na sua maioria, os indicadores apresentam-se em valores absolutos e não em valores relativos, o que comprometeria qualquer tipo de conclusão. Dessa forma, a análise possível é em relação ao modelo proposto para qual entidade evidenciou mais valores no indicador proposto.

Quadro 4: Indicadores em comum nas instituições.

Indicadores em	BRB	BB	Banr	Besc	BNB	Itaú	Uni	Sant	Brad	CEF
Alimentação	1,2	0,98	3,46	2,48	1,33	2,44	2,44	2,68	3	1,38
Encargos sociais compulsórios	3,88	2,53	2,22	3,19	3,56	6,93	6,16	6,37	6,4	3,11
Previdência Privada	1,14	0,14	0,47	0,56	4,28	0,32	0,3	0,46	1,9	0,47
Saúde	0,5	0,96	0,79	0,48	2	1,23	1,09	0,94	1,8	0,73
Capacitação e desenvolvimento profissional	0,09	0,14	0,25	0,14	0,47	0,42	0,63	0,41	0,4	0,09
Creches ou auxílio	0,07	0,06	0,12	0,13	0,08	0,12	6,71	0,13	0,2	0,07
Nº de empregados no final do período	2.275	81855	8820	3126	5726	65089	34215	22965	82773	74949
Nº de admissões	101	8534	330	468	767	13181	5770	3620	10543	4103
Nº de estagiários	467	8727	2074	593	491	936	393	2254	752	11873
Nº de mulheres que trabalham na empresa	967	31091	3841	1225	1868	36392	20312	12197	39454	35027
% dos cargos de chefia ocupados por mulheres	32,5	0,61	32,25	32	30,5	39,21	41	32	43,3	40
Nº de negros que trabalham na empresa	284	16742	477	42	167	1629	4378	1397	12631	12571
% dos cargos de chefia ocupados por negros	3,17	19,37	4,58	1	1,58	4,4	6,9	3,61	14,3	12,75
Nº de portadores de deficiência ou necessidades especiais	121	765	44	38	19	2204	366	498	1075	457
Nº de acidentes de trabalho	20	726	326	24	25	563	746	185	479	739

Fonte: dados da pesquisa.

Na análise dos itens em comum entre as instituições bancárias, no exercício de 2007, verificou-se que a instituição que mais investiu em alimentação foi o Banrisul, isso porque o banco está administrando o cartão “Refeisul”.

O Itaú foi a instituição que investiu mais em encargos sociais compulsórios, no exercício de 2007, e destacou-se também por ter o maior número de portadores de deficiência ou necessidades especiais trabalhando em suas agências. Essa também foi a instituição que mais admitiu pessoas no ano de 2007.

Quanto ao número de estagiários, a Caixa foi quem se destacou, pois, em 2007, contava com 11.873 estagiários.

O Unibanco investiu mais em capacitação e desenvolvimento profissional, mediante ações como programas de MBA no Brasil e no Exterior e cursos de desenvolvimento de gestores. Foi também a instituição que mais investiu em creches ou auxílio-creche. Porém, teve o maior número de acidentes de trabalho, quando comparado com os demais.

No Bradesco, o quadro de funcionários apresentava 39.454 mulheres, equivalente a aproximadamente 48% do total de empregados. Destacou-se dos demais por ter o maior número de empregados no ano. O Bradesco cuida muito bem de seus funcionários, quando se trata de saúde, dando-lhes informações e orientações sobre uma melhor qualidade de vida.

O Banco do Brasil é a instituição que tem o maior número de negros trabalhando nas agências e como consequência disso é a instituição com a maior porcentagem de negros a frente de cargos de chefia.

Quanto à previdência privada, quem estava à frente em 2007 era o Banco do Nordeste, com 4,28%.

Considerações finais

A sociedade não enseja mais somente empresas competitivas, mas empresas que também visem à responsabilidade social, cuja finalidade não se detenha unicamente em visar lucros, mas, sim, na consciência da importância no meio em que estão envolvidas.

Nessa visão, apresenta-se o balanço social, demonstrativo que visa a apresentar o interesse das em-

presas nas ações de natureza social e ambiental. Além da Responsabilidade Social que elas têm em relação à sociedade.

O objetivo principal deste trabalho foi determinar o volume de evidenciação de indicadores sociais, ambientais e culturais das instituições bancárias brasileiras associadas à Febraban por meio da análise dos balanços sociais. Primeiramente apresentou-se um referencial teórico sobre balanço social e responsabilidade social, demonstrando o que as empresas poderiam fazer para se tornarem empresas-cidadãs.

A partir da análise verificou-se qual instituição bancária alcançou mais pontos na divulgação de indicadores quando comparadas ao modelo proposto, em que o Banco do Nordeste destacou-se pelo grande número de itens apresentados.

Observou-se, em um segundo momento, a ausência de evidenciação de informações das instituições bancárias analisadas relacionadas a diversos itens. Enquanto o Banco do Nordeste apresenta um percentual de 88,41% de evidenciações possíveis, há instituições que apresentam menos de 60%, tornando clara a “sonegação” de informações. Sabe-se que, por se tratar do mesmo segmento de atividade, as evidenciações nos itens deveriam ser semelhantes. Obviamente não se esperava uma simetria nas divulgações. Entretanto, surpreende que algumas instituições não tenham evidenciado que destinaram, por exemplo, valores para Segurança e Medicina do Trabalho, Número de Processos Trabalhistas e não tenham tido demissões no período. Verificou-se, também, que as instituições bancárias selecionadas são omissas em divulgar os indicadores ambientais.

Essas ausências, de forma geral, podem ocorrer pelo fato de o balanço social não ser obrigatório e não ter um padrão para sua divulgação. Sendo assim, neste estudo adotaram-se os indicadores de todos os modelos utilizados pelas instituições, para posterior avaliação.

A instituição que apresenta seu balanço social de acordo com a NBC T 15 é o Banco do Nordeste. As demais seguem o modelo Ibase, exceto o Banrisul – não foi possível verificar qual modelo utiliza. Acredita-se, que, por ser obrigatório a todo o profissional da Contabilidade, as instituições deveriam divulgar as suas informações sociais de acordo com a Norma Brasileira de

Contabilidade específica. Portanto, a partir da padronização do modelo de balanço social e a sua obrigatoriedade quanto à publicação e à apresentação, não só as instituições bancárias, mas também todas as empresas, poderão prestar informações relacionadas ao ambiente social a todos seus usuários, sejam eles internos ou externos, possibilitando uma comparação entre os demonstrativos de diversos setores.

Ressalta-se que a elaboração e a divulgação do balanço social são de extrema relevância, tanto para a empresa como para a sociedade. E a Responsabilidade Social Empresarial devesse integrar todos os elementos sociais e ambientais, não só para o cumprimento da legislação

como para o atendimento das expectativas da sociedade em relação à empresa.

Por fim, a Contabilidade se destaca como uma ciência contábil evolutiva para o mundo corporativo. Ascendeu junto com a sociedade, o que pode ser concluído observando-se a história do pensamento contábil e ainda hoje com os fatos recentes. Esses fatos apresentam-se no sentido de que a sociedade está passando a valorizar não somente o lucro das empresas, mas também as questões sociais e a responsabilidade social. Assim a Contabilidade apresenta o balanço social como demonstrativo que vai ao encontro dos anseios da sociedade e está a cada dia sendo mais valorizado pelas empresas.

Referências

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.003, de 19 de agosto de 2004. Aprova a NBC T 15 – Informações de natureza social e ambiental. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc1003.PDF>>. Acesso em: 12 de agosto de 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.138, de 21-11-08. *Aprova a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado*. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1010.doc>.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. *Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB*. São Paulo: Atlas, 1998.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IBASE, Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas. Disponível em: <<http://www.ibase.org.br>>. Acesso em 10.09.08.

INSTITUTO ETHOS. Disponível em: <<http://www.ethos.org.br>> . Acesso em 10.09.08.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.

KROETZ, Cezar Eduardo Stevens. **Balanço Social: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

REIS, Carlos Nelson dos; MEDEIROS, Luiz Edgar. **Responsabilidade social das empresas e balanço social; meios propulsores do desenvolvimento econômico e social**. São Paulo: Atlas, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. **Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração**. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. ZOUAIN, Deborah Moraes (org). *Pesquisa qualitativa em administração*. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

O perfil do profissional de Controladoria



Débora Gomes Machado

Contadora. Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. Doutoranda pela Furb. Professora universitária.

Lilier Becker Dame

Contadora. Especialista em Controladoria e Finanças pela Universidade Católica de Pelotas.

Luis Carlos Zucatto

Mestre em Administração pela UFRGS.

Resumo

A cada dia novas regras são ditadas no mercado de trabalho, e isso ocorre devido às diversas modificações no ambiente de gestão atual das empresas. Nesse estudo foi investigado o perfil do profissional que atua na controladoria, sendo que o objetivo principal foi verificar quais são as características e atribuições necessárias esse profissional no desempenho de suas funções no mercado atual, tentando mostrar o perfil desejado pelo mercado de trabalho para a função de *controller*. Usou-se o raciocínio dedutivo, por meio de uma pesquisa descritiva, de campo e qualitativa. O instrumento utilizado na coleta de dados foi o questionário, enviado às empresas de capital aberto listadas no nível 2 de governança corporativa da Bovespa. No resultado constatou-se a existência de um perfil do *controller* com uma boa formação acadêmica, senso crítico, espírito de liderança, flexibilidade, conhecimento em finanças e diversas outras áreas, reforçando as características encontradas na literatura para esse profissional.

Palavras-chave

Controller. Controladoria. Gestão.

1. Introdução

Tendo em vista as diversas modificações no ambiente operacional percebe-se a necessidade de alteração na visão de gestão atual das empresas. O aumento da concorrência, as novas tecnologias e a globalização são alguns dos aspectos que influenciam essas mudanças. Para que sejam positivas, devem ser bem elaboradas por meio de um planejamento estratégico adequado. Nesse contexto aparece a controladoria como a ciência que fornece aos gestores das empresas as informações de que eles necessitam para atingir seus objetivos empresariais. A controladoria tem como objetivos primordiais mensurar, comunicar, informar e auxiliar a gestão administrativa.

Para desempenhar as funções inerentes à controladoria, aparece o profissional da Contabilidade, na função de *controller*, com funções e habilidades específicas e com papel de extrema relevância atualmente nas organizações. Nota-se que apenas um diploma de graduação não é mais o suficiente para satisfazer as exigências do mercado de trabalho, pois há necessidade de mais habilidades, tais como domínio das línguas estrangeiras e agilidade no uso da tecnologia da informação, requisitos mínimos para um emprego diferenciado.

Como o *controller* é um profissional com capacidade e potencial capaz de auxiliar no processo de tomada de decisões, ou seja, em todo o processo de gestão da empresa, percebe-se a necessidade de demonstrar suas habilidades, suas atribuições, e verificar o que é exigido desse profissional. Diante do exposto surge o seguinte questionamento: qual o perfil atual do profissional da controladoria?

O objetivo geral do presente estudo é investigar, na prática empresarial, quais são as características e atribuições necessárias para os profissionais da área de controladoria no desempenho de suas funções. Os objetivos específicos que contribuem para o alcance do objetivo geral são:

- identificar, com base na literatura, as características requeridas para o cargo de *controller* ou para os profissionais da área de controladoria;

- evidenciar, de acordo com a literatura, quais são as funções que devem ser desempenhadas pelo *controller* ou pelos profissionais da área de controladoria;
- aplicar pesquisa de campo a fim de identificar as características e funções desempenhadas pelos *controllers* ou profissionais da área de controladoria;
- comparar se a prática empresarial está de acordo com o recomendado pela literatura.

O mercado atual exige das empresas um delineamento de estratégias de atuação que garantem sua sobrevivência diante das variáveis impostas, a todo o momento, pela globalização e implantação de novas tecnologias. Além desse delineamento de estratégias, é necessária uma mudança de atitude dos profissionais envolvidos na gestão. Não basta apenas deter o conhecimento específico de Contabilidade, por exemplo, é preciso interagir mais com os gestores das empresas. Exigem-se do *controller* diversas atribuições, tais como: conhecimentos interdisciplinares, dinamismo, liderança etc.

A evolução das funções de *controller* no Brasil se originou das funções do contador, dessa forma, o fomento e a discussão do tema podem incentivar e contribuir para que se elabore publicação permanente atualizada sobre o tema. Sendo assim, o fato exposto se constitui numa relevante justificativa para a realização desta pesquisa.

2 Referencial teórico

2.1 Papel da controladoria

Para Padoveze (2005) a controladoria é o ramo da ciência que cuida do patrimônio empresarial, por meio de identificação, mensuração, comunicação e decisão sobre os eventos econômicos e, portanto, é igual à contabilidade. O autor explica que a controladoria é o exercício da função contábil em toda sua plenitude. Segundo o autor (2003, p.3), “a controladoria pode ser definida como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa”.

Já Catelli (2001, p.344) apresenta a controladoria da seguinte forma:

A controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Na figura apresentada a seguir o sistema de informação está diretamente ligado à responsabilidade do setor de controladoria, que objetiva um sistema de informação integrado.

Figura 1. Estrutura da Controladoria.



Fonte: Padoveze (2003, p.37)

Uma vez que a área da controladoria tem como missão o resultado da empresa, torna-se responsável pelo sistema de informação gerencial, atuando em todas as etapas do processo de gestão. Assume não só as funções gerenciais, mas também as funções regulatórias, assim a controladoria está estruturada em duas grandes áreas, que são a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle. Padoveze (2003, p.35) entende a função da controladoria desta forma,

A controladoria tem como função principal a responsabilidade pelo processo de gestão da empresa como um todo (planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execu-

ção e controle), ao mesmo tempo em que auxilia subsidiariamente as demais atividades da companhia em seus processos de gestão específicos.

Os objetivos da controladoria, segundo Catelli (2001, p.347), são: “promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; e promoção da integração das áreas de responsabilidade”. E o objetivo da área da controladoria é a identificação, a mensuração, a comunicação e a decisão, quanto aos eventos econômicos, respondendo pelo lucro e pela eficácia empresarial.

Segundo Oliveira, Perez e Silva (2002) o Financial Executive Institute cita as principais atribuições da área de controladoria como sendo estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações, medir a *performance* entre os planos operacionais aprovados, medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, promover a proteção para os ativos da empresa, analisar a eficiência dos sistemas operacionais, sugerir melhorias para a redução de custos, verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados, analisar as causas de desvios e sugerir correção, analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos.

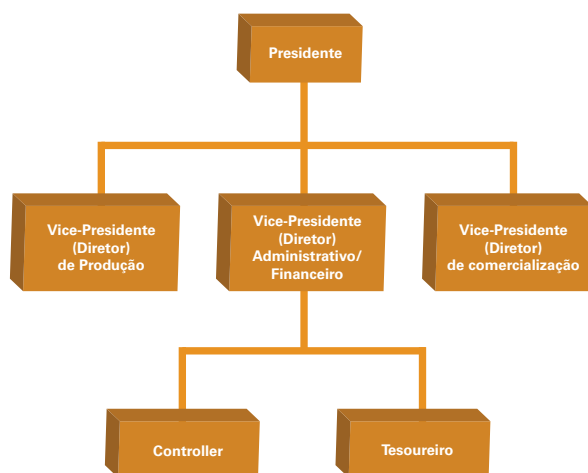
As funções da controladoria, segundo Kanitz *apud* Oliveira, Perez e Silva (2002) seriam resumidas em informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

2.2 Papel do *controller*

Para Oliveira, Perez e Silva (2002) o *controller* é aquele que analisa, julga a importância dos projetos e dá o aval financeiro para sua execução. A valorização do cargo de *controller*, segundo os autores, é uma consequência direta da necessidade das empresas de elaborar o planejamento estratégico e controlar, com cada vez mais rigor, os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços. De acordo com Francia *apud* Padoveze (2003), o *controller* é uma posição de apoio incluída na alta administração da empresa, deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo

e financeiro e tem suas funções diferenciadas do responsável pela aplicação e captação de recursos. A Figura 2, a seguir, expõe a posição do *controller* na estrutura organizacional da empresa.

Figura 2. Posição do *controller* na organização da empresa.



Fonte: Padoveze (2003, p.34).

Kanitz (1976) menciona que várias são as atribuições de um *controller*. Sua amplitude e diversidade dependem das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus gestores. No entanto, ressalta que sua função básica consiste em gerenciar, além de muitas vezes implantar, os seguintes sistemas: informação, motivação, avaliação e acompanhamento. Oliveira, Hernandez e Silva (2002) destacam como sendo práticas internacionais de negócios, controles orçamentários, planejamento estratégico, além de se tornar um profissional de fácil relacionamento extremamente hábil para vender suas ideias e conceitos. Facilidade em relacionar-se, inteligência emocional, capacidade para trabalhar em equipe, liderança, boa comunicação oral e escrita, iniciativa, cultura, moral e responsabilidade social são atributos essenciais em um *controller* para que obtenha sucesso.

Heckert e Willson *apud* Mosimann & Fisch (1999, p. 95-96) transcrevem alguns princípios norteadores para o profissional na função de *controller*: iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, visão para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação,

imparcialidade, persuasão, consciência das limitações, cultura geral, liderança e ética.

Na busca pela descrição das habilidades exigidas do *controller*, verificaram-se, além de justiça, capacidade de compreensão, interatividade, senso crítico, liderança, aspectos discriminados no quadro a seguir.

Quadro 1 – Habilidades do *controller*.

Ter capacidade de prever os problemas que poderão surgir e coletar as informações necessárias para as tomadas de decisão.
Possuir o necessário discernimento para tomar a iniciativa na elaboração de relatórios, quando necessário. Deve prever as necessidades de cada um dos executivos e procurar, com eles, os meios para atendê-las.
Fornecer as informações específicas a cada usuário, preparadas na linguagem do executivo que as recebe.
Traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos de tendência e em índices, uma vez que os números, por si só, podem não ser suficientes na tarefa de auxiliar a administração da empresa.
Ter uma visão proativa e preocupada com o futuro, visto que pouca coisa pode ser feita, na prática, com a análise restrita aos fatos passados, que não podem mais ser gerenciáveis.
Elaborar relatórios da forma mais rápida possível, gerando informações atualizadas e confiáveis.
Insistir na análise e no estudo de determinados problemas, mesmo que os executivos das áreas envolvidas não estejam dando a devida atenção para os fatos reportados pela controladoria.
Sempre que possível, assumir a posição de conselheiro ou exercer o papel de consultor na busca de solução para os problemas, nunca a de crítico.
Ser imparcial e justo em suas críticas e comentários, ao desempenhar as funções de controle e a avaliação do desempenho dos demais departamentos e executivos da organização.
Ter a capacidade de “vender” suas ideias, em vez de procurar impor suas opiniões, por mais válidas e interessantes que elas sejam.
Ter a capacidade de compreender que suas contribuições para outras áreas sofrem limitações.

Fonte: Elaborado a partir de Schmidt (2002).

Roehl-Anderson & Bragg *apud* Calijuri e Santos (2005) explicam que o *controller* tem muitas habilidades, mas deve ter, principalmente, aquelas relacionadas com a acurácia das demonstrações contábeis e do processo de transação, pois essas duas áreas permanecem como o coração da função contábil, tais como: análise da informação; habilidade de comunicação; conhecimento da companhia e da indústria; habilidade gerencial; senso de urgência e custo efetivo do serviço; conhecimento técnico.

Dentre as diversas funções atribuídas ao *controller*, destacam-se algumas no quadro a seguir.

Quadro 2 – Funções e características do *controller*.

Planejar.
Fornecer informações.
Entender todas as operações da empresa.
Comunicar-se claramente.
Ter função de controle.
Saber analisar informações.
Fornecer projeções.
Fornecer informações tempestivas.
Ter função de reporte.
Acompanhar problemas.
Ganhar confiança.
Ser justo e imparcial.
Fornecer informação de custo eficaz.
Ter função contábil.
Realizar avaliação e consultoria.
Proteger os ativos.
Realizar avaliação econômica.

Fonte: Elaborado a partir de Schmidt (2002) e Padoveze (2003).

No quadro 3 pode-se verificar a amplitude e a diversidade da função do *controller*, pois lhe são exigidas muitas atribuições. Para que desempenhe essas funções com eficiência é necessário que detenha um bom conhecimento.

De acordo com a literatura existente, subentende-se que o *controller* é o profissional que atua em diversas áreas por reunir experiência nas áreas financeira, contábil e administrativa e por ser o responsável pelo planejamento de curtos e longos prazos na empresa.

2.3 Mercado de trabalho

Para Chiavenato (1999, p. 17), “mercado de trabalho é constituído pelas ofertas de trabalho ou de emprego oferecidas pelas organizações, em determinado lugar e em determinada época. É basicamente definido pelas organizações e suas oportunidades de emprego”. Chiavenato (2004) explica que o mercado de trabalho tem

Quadro 3 – Papel do *controller*.

Auditoria interna	Auditoria contínua dos registros nas contas da companhia.
	Relacionamento com os auditores independentes da empresa.
Escrituração	Implementação do plano contábil e supervisão dos registros da organização.
	Elaboração e interpretação das demonstrações contábeis e demais relatórios da empresa.
	Preparação e apresentação das declarações de impostos, bem como a supervisão de todas as questões relacionadas, incluindo a condução de um programa eficaz de gerenciamento de impostos que abranja todos os segmentos da corporação e forneça regras e procedimentos para atender às leis e normas e aos regulamentos pertinentes.
Planejamento e controle	Elaboração ou aprovação de regulamentos ou práticas padronizadas exigidas para assegurar o cumprimento de ordens ou regulamentos estabelecidos pelo governo.
	Revisão de aspectos financeiros relacionados a compras, disponibilizar recursos aos proprietários ou a investimentos.
	Apuração dos custos de distribuição.
	Contagem física e custeamento dos inventários.
	Acompanhamento da evolução da situação financeira da empresa, cotejando os resultados realizados com os previstos, inclusive submetendo sugestões de ações corretivas aos gestores envolvidos.
	Certificar-se de que os eventos correntes da empresa são adequadamente registrados para fins de supervisão do seguro dos bens.
	Desenvolvimento e implantação de práticas padronizadas, no que diz respeito a questões e procedimentos contábeis e à coordenação de sistemas de trabalho para toda a organização.
	Manutenção de registros adequados de apropriações autorizadas e a certeza de que todos os valores despendidos são apropriadamente registrados para monitorá-los.
	Apuração dos custos de produção.
	Certificação de que todas as transações financeiras correntes da empresa são corretamente executadas e devidamente registradas.
	Manutenção de registros de todos os contratos com terceiros.
	Aprovação para pagamento de todos os cheques, notas promissórias e outros instrumentos financeiros que tenham sido assinados pelo tesoureiro ou por outras pessoas autorizadas, de acordo com o regime interno, bem como os designados pela diretoria da empresa.
	Exame de todas as garantias para a retirada de valores dos cofres da organização, além de certificar-se que tais retiradas são realizadas em conformidade com regimento e/ou definidos pela diretoria.
Sistemas de informação gerencial	Elaboração e interpretação de dados e relatórios estatísticos sobre a organização.
	Elaboração, em conjunto com as áreas da empresa, do orçamento anual de todas as atividades da empresa.
	Desenvolvimento de políticas e procedimentos para a contabilidade, impostos, orçamento, planejamento empresarial, medidas de desempenho e relatórios contábeis.

Fonte: Elaborado a partir de Schmidt (2002).

como característica principal o mecanismo de oferta e procura, composto pelas ofertas de oportunidades de trabalho oferecidas pelas diversas organizações. Afirma ainda que as características do mercado de trabalho influenciam o comportamento dos candidatos a emprego.

A cada dia novas regras são ditadas no mercado de trabalho, e existe um processo constante de mudanças, em que os profissionais vão se adequando-se a elas, ao mesmo tempo em que as empresas exigem cada vez mais pessoas bem qualificadas. Baseadas nesse contexto de evolução que se formam as características básicas do profissional que atua em controladoria.

Na década de 60, na qual o Brasil passou por um processo de industrialização e forte crescimento no período pós-guerra, surgiu a demanda por profissionais com atuação na área da controladoria, que pode ter ocorrido por três principais razões, conforme Siqueira e Soltelinho (2001):

- a instalação de empresas estrangeiras, notadamente norte-americanas, trouxe a cultura da utilização da área de controladoria para o solo brasileiro;
- uma maior penetração de empresas multinacionais

acirrou a competição, forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais, a se reestruturarem;

- com o crescimento econômico, as empresas ganharam complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

A partir dessa década, a demanda pelo *controller* foi tornando-se maior, chegando aos anos 80, que podem ser considerados como os da consolidação do profissional que exerce atividade em controladoria no mercado de trabalho. Nesse período as empresas que solicitavam tais profissionais eram as de grande porte, na maioria das vezes de capital estrangeiro, segundo informações de Siqueira e Soltelinho (2001). Já na década de 90, não eram apenas as empresas de grande porte que sentiam essa necessidade; as empresas de médio porte chegaram a superar as de grande porte na solicitação de profissionais com atuação nessa área. A globalização fez com que houvesse grandes dificuldades para o processo gerencial das organizações, devido à existência de um maior nível de incerteza, o que faz com que as decisões e comportamentos assumam caráter pouco rotineiro e de difícil estruturação. Surge, então, a necessidade de um controle adequado, que somente o setor de controladoria poderia fazer.

Franco *apud* Diehl e Souza (2007) afirma que a globalização se torna mais intensa com a invasão de empresas de um país em outro. Ele acrescenta também que, com essa maior competição, as empresas são forçadas a ficar mais inovadoras e criativas, não apenas em termos de produzir melhor e mais barato, mas também em termos de *marketing* e finanças, ou seja, a busca por maior competitividade tem que estar presente em todas as áreas da empresa. Em razão dessa necessidade de inovação das empresas, de um controle maior de suas atividades, os profissionais com atuação na área de controladoria surgiram e ganharam espaço no mercado de trabalho, e a cada dia estão mais qualificados e inovadores.



3 Metodologia

Para Santos (2004, p. 62), “a construção do conhecimento científico pela pesquisa é uma atividade sistemática e metódica”. Entende-se, então, que a ciência evolui por meio da busca incessante, de forma racional, por novos conhecimentos, por meio de métodos e técnicas sistematizadas, e a metodologia é a ciência que proporciona o direcionamento e as ferramentas científicas essenciais à realização das pesquisas científicas.

O presente trabalho foi elaborado pelo método dedutivo. Para Silva (2003, p.40), esse método “transforma enunciados universais em particulares” e parte de uma fundamentação um foco prático e não somente teórico. Quanto aos objetivos, este estudo pode ser classificado como pesquisa descritiva, pois busca descrever o perfil desejado pelo mercado para o profissional da controladoria. Para Silva (2003, p.65), a pesquisa descritiva “tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis”.

Quanto aos procedimentos, se enquadra como pesquisa de campo, pois busca desvendar a realidade do problema abordado nas empresas brasileiras. Para Lakatos e Marconi (1991, p. 186), “pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos a cerca de um problema, para o qual se procura uma resposta”. Por fim, quanto à abordagem do problema se classifica como pesquisa qualitativa, visto que complementa a pesquisa descritiva e não possui cunho quantitativo. Raupp e Beuren *in* Beuren (2004) destacam que em uma pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. E que abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social.

3.1 Universo e amostra

Silva (2003, p.75) diz que “o universo da pesquisa é o conjunto de seres animados ou inanimados que representam, pelo menos, uma característica em comum”.

Neste estudo o universo abordado são as empresas de capital aberto brasileiras. “A amostra é uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população), é um subconjunto do universo” (Silva, 2003). Este estudo utilizou-se da amostra não probabilística intencional, buscando estudar as companhias abertas com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa, classificadas no nível 2 de governança corporativa em 10-02-2009, representando 18 empresas.

O mercado atual exige das empresas um delineamento de estratégias de atuação que garantem sua sobrevivência diante das variáveis impostas, a todo o momento, pela globalização e implantação de novas tecnologias.

Santos (2004, p.90) afirma que “coletar dados é juntar as informações necessárias ao desenvolvimento dos raciocínios previstos nos objetivos”. A coleta de dados deste estudo se deu por meio de questionário enviado, eletronicamente, para as empresas, com perguntas fechadas, semifechadas e abertas. O questionário foi objeto de pré-teste com um *controller* de Cia. aberta classificada em outro nível da Bovespa, que sugeriu melhorias no instrumento de pesquisa.

A vantagem do questionário enviado por meio eletrônico são a agilidade e a redução dos custos operacionais da pesquisa. Neste estudo os dados coletados são tabulados, de acordo com a ordem das questões do questionário, apresentados em tabelas e graficamente para facilitar a análise dos resultados.

Quanto à análise dos dados, foi utilizada a descrição dos resultados com vista a analisá-los qualitativamente. Para Silva (2003, p. 101), “a finalidade de um relatório de pesquisa é efetivar o processo de comunicação dos resultados obtidos de uma pesquisa, dirigido ao público-alvo e demais interessados pelo assunto pesquisado”.

A seguir encontra-se na seção 4 a análise dos dados coletados neste estudo.

4. Análise dos resultados

Dentre as empresas listadas no Nível 2 de Governança Corporativa da Bovespa, para as quais foram enviados os questionários, ao total de 18, foram recebidos 4 (quatro) questionários preenchidos. Os resultados estão apresentados por assunto, nas tabelas e explicações dadas a seguir.

4.1 Características da empresa

O primeiro item a ser analisado refere-se às características das empresas. Nesse item apenas uma empresa respondeu que a média de funcionários nos últimos três anos foi de 14.166 pessoas, e essa empresa está há 60 anos no mercado – as demais não responderam.

Na tabela 1 demonstra-se a participação da empresa no mercado:

Tabela 1 – Participação da empresa no mercado.

Participação	Crescimento	Diminuição	Estabilidade
2006	100%	-	-
2007	50%	50%	-
2008	67%	-	33%

Quanto à participação no mercado, 67% das empresas consideraram que houve um crescimento neste último ano e 33% consideraram sua situação como estável. No ano de 2006, 100% das empresas consideraram que houve crescimento de participação no mercado. Já no ano de 2007 as empresas dividiram-se em 50%, apresentando um crescimento no mercado e 50% apresentando diminuição. Na tabela 2 demonstra-se a lucratividade da empresa:

Tabela 2 – Lucratividade da empresa.

LUCROS	Satisfatórios	Excelentes	%
2006	50%	50%	100%
2007	50%	50%	100%
2008	66,67%	33,33%	100%

A controladoria pode ser definida como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa.

Cinquenta por cento da amostra considerou seus lucros como satisfatórios no período de 2006 e 2007, sendo que os outros 50%, desse mesmo período, considerou seus lucros como excelentes. Quanto aos lucros auferidos pelas empresas neste último ano, 67% consideraram satisfatórios e 33% consideraram excelente.

4.2 Características do respondente

Com relação à função do respondente do questionário dentro da empresa, foi elaborada a tabela 3, a seguir:

Tabela 3 – Função do respondente do questionário.

Função	%
Contador de Custos	25%
Gerente financeiro	25%
Gerente/Diretor de controladoria	50%
TOTAL	100%

Entre os questionários recebidos, pode-se observar que 50% foram respondidos pelo gerente/diretor de controladoria, 25% pelo contador de custos e 25% pelo gerente financeiro.

Com relação ao tempo de atuação na função, do respondente do questionário, tem-se o seguinte:

Tabela 4 – Tempo de atuação na função.

Tempo de Atuação na Função	%
Até 2 anos	50%
De 2 a 5 anos	25%
Mais de 5 anos	25%
TOTAL	100%

Nota-se que a maioria atua há menos de 2 anos, representando 50% ; 25% atuam entre 2 e 5 anos, e os restantes 25% estão há mais de 5 anos nessa função.

A amostra é pequena para afirmar que os respondentes não possuem muito tempo na função, apenas 25% possui mais experiência profissional.

O tempo de atuação desse mesmo respondente do questionário dentro da empresa, representamos na tabela 5:

Tabela 5 – Tempo de atuação na empresa.

Tempo de Atuação na Empresa	%
Até 2 anos	50%
Mais de 5 anos	50%
TOTAL	100%

Já em relação ao tempo de atuação dentro da empresa, os respondentes dos questionários estão divididos em 50% para menos de dois anos, e os outros 50% atuam há mais de dois anos dentro da empresa. Isso demonstra que foram contratados para o cargo exercido na empresa, e não foram promovidos de outras funções exercidas dentro da própria empresa.

4.3 Características do setor de controladoria na empresa

Em relação à existência de um departamento próprio de controladoria, apresentam-se os dados na tabela 6:

Tabela 6 – Departamento de controladoria.

Departamento de Controladoria	%
Sim	75%
Não	25%
TOTAL	100%

Nesta pesquisa pode-se observar que a maioria das empresas possui um departamento de controladoria, representando 75% das respostas recebidas. E quanto à estrutura de *softwares*, o SAP é o mais utilizado na metade dos casos, sistema que oferece um conjunto de módulos com diversas aplicações de negócios. Os módulos são integrados e contêm a maior parte das funcionalidades necessárias às grandes corporações, incluindo manufatura, finanças, vendas e distribuição e recursos humanos.

Esse sistema oferece o processamento de informações em verdadeiro tempo real onde estiver implantado. Em relação às áreas abrangidas pelo departamento de controladoria, foi obtida resposta em que mencionava a abrangência da área de custos, contabilidade, fiscal e planejamento. E essa mesma empresa destacou que existem 30 pessoas trabalhando neste departamento de controladoria, que abrange essas áreas mencionadas.

Uma vez que a área da controladoria tem como missão o resultado da empresa, torna-se responsável pelo sistema de informação gerencial, atuando em todas as etapas do processo de gestão.

Com relação às informações advindas do setor de controladoria, demonstra-se que a totalidade das empresas usa as informações advindas da controladoria, tanto para as finalidades fiscais quanto para as finalidades gerenciais.

Com relação à posição do *controller* no organograma da empresa, foi elaborada a tabela 7 a seguir:

Tabela 7 – Posição do controller.

Posição do controller	%
Em linha	50%
Staff- Assessoria	50%
TOTAL	100%

A tabela 7 mostra que o *controller* está situado no organograma da empresa em 50% dos casos, e os outros 50% encontram-se na posição de assessoria, *staff*. Com relação à questão de o *controller* estar em linha ou em posição de assessoria – *staff*, Horngren *apud* Padoveze (2003, p. 35) afirmam:

“...as organizações estão enfatizando a importância de equipes para alcançar seus objetivos. Essas equipes podem incluir tanto administração de *staff* como de linha, resultando que as tradicionais distinções entre *staff* e linha são menos claras do que foram a décadas atrás.”

Na pesquisa de Calijuri, Santos e Santos (2005), percebe-se uma mudança neste quadro, pois na posição de assessoria houve um crescimento. Na tabela 8, nota-se a posição hierárquica do *controller* na estrutura organizacional da empresa:

Tabela 8 – Posição hierárquica do *controller*.

Hierarquia	%
Gerência	50%
Assessoria	50%

Quanto à hierarquia do *controller*, pode-se observar que 50% estão na posição de gerência, e 50% na posição de assessoria. Em pesquisa de Calijuri, Santos e Santos (2005), o *controller* encontrava-se na maioria das vezes na posição de gerência seguida da posição de diretoria; já nesta pesquisa a gerência e a assessoria estão com representatividades iguais. Quanto à formação acadêmica do profissional em controladoria, obtiveram-se os resultados expostos na tabela 9:

Tabela 9 – Formação do *controller*.

Formação - Graduação	%
Ciências Contábeis	42,85%
Administração	42,85%
Economia	14,30%
TOTAL	100%

Pode-se observar que a maioria possui duas graduações. Ciências Contábeis e Administração são as principais graduações, seguidas da graduação em Economia juntamente com Administração. Eles possuem uma formação acadêmica, principalmente, em Ciências Contábeis e Administração, representando 42,85% cada. Têm buscado especialização em controladoria, representando 33,32%.

A pesquisa de Calijuri, Santos e Santos (2005) mostra que Ciências Contábeis eram a principal formação acadêmica do *controller* e a pós-graduação preferida era MBA, seguida de especializações em outras áreas como *Marketing*, Direito e Economia, seguidas de especialização em controladoria. Quanto à formação de pós-graduação, podem-se verificar os dados expostos na tabela 10:

Tabela 10 – Formação em pós-graduação.

Formação – pós-graduação	%
Não	16,67%
Mestrado	16,67%
Doutorado	16,67%
Especialização em controladoria	33,32%
Especialização em outras áreas	16,67%
TOTAL	100%

Percebe-se que a especialização em controladoria foi a opção mais procurada, sendo que um deles possui, além de uma especialização em Administração financeira, mestrado em Finanças e doutorado em Engenharia de Produção.



A cada dia novas regras são ditadas no mercado de trabalho, e existe um processo constante de mudanças, em que os profissionais vão se adequando-se a elas, ao mesmo tempo em que as empresas exigem cada vez mais pessoas bem qualificadas.

Quanto às habilidades requeridas para o cargo de *controller*, podem-se observar as seguintes, conforme tabela 11, a seguir:

Tabela 11 – Habilidades pessoais do *controller*.

Habilidades Pessoais	%
Liderança	75%
Flexibilidade	100%
Facilidade de relacionamento	75%
Capacidade de implantar projetos/ideias	100%
Iniciativa	100%
Conhecimento de finanças	100%
Senso crítico	75%
Facilidade de gestão de conflitos	100%
Raciocínio lógico	100%
Domínio de línguas estrangeiras	75%
Conhecimento geral	100%
Domínio da informação	100%
Conhecimento das legislações vigentes	100%

Para se conhecer um profissional, é necessário saber quais as suas habilidades e competências para desempenhar tais funções. E para desempenhar suas funções, o *controller* tem que possuir habilidades bem variadas; é necessário que ele possua habilidades que o possibilitem deslocar-se entre as diversas áreas de sua atuação. Domínio da informação e conhecimento das legislações vigentes são habilidades essenciais ao *controller*, mencionadas por unanimidade por todos os respondentes.

Liderança, facilidade de relacionamento, senso crítico e domínio de línguas estrangeiras foram três habili-

dades citadas em 75% dos casos. Esses resultados mostram que o *controller* deve possuir diversos atributos. O *controller* deve possuir uma gama de conhecimentos para desempenhar suas funções, além de uma grande iniciativa, conforme comprovado por Heckert e Willson *apud* Mosimann & Fisch (1999).

Na tabela 12, demonstram-se as habilidades requeridas aos demais profissionais que atuam na controladoria:

Tabela 12 – Habilidades Pessoais de outros profissionais com atuação na controladoria.

Habilidades pessoais de outros profissionais com atuação na controladoria	%
Liderança	25%
Flexibilidade	75%
Facilidade de relacionamento	25%
Capacidade de implantar projetos/ideias	100%
Iniciativa	100%
Conhecimento de finanças	100%
Senso crítico	75%
Facilidade de gestão de conflitos	25%
Raciocínio lógico	50%
Domínio de línguas estrangeiras	50%
Conhecimento geral	75%
Domínio da informação	75%
Conhecimento das legislações vigentes	75%

Quanto aos demais profissionais do setor da controladoria, exceto o *controller*, pode-se verificar que iniciativa, capacidade de implantar projetos/ideias e conhecimento em finanças são considerados requisitos fundamentais unanimemente. Já em três questionários, considera-se a flexibilidade, o senso crítico, os conhecimentos gerais, o domínio da tecnologia da informação e o conhecimento das legislações vigentes como habilidades necessárias a esses profissionais. Cinquenta por cento consideram raciocínio lógico e domínio de línguas estrangeiras muito importantes. E apenas 25% consideram liderança, facilidade de relacionamentos e facilidade de gestão de conflitos como habilidades requeridas aos demais profissionais da controladoria.

Com relação às funções básicas para desempenhar o cargo de *controller*, verificaram-se algumas, conforme a tabela 13:

Tabela 13 – Funções desempenhadas pelo *controller*.

Funções desempenhadas pelo controller	%
Gestão de custos	100%
Auditoria	50%
Informações gerenciais	75%
Planejamento e controle orçamentário	100%
Elaboração das demonstrações contábeis	25%
Interpretação e controle das demonstrações contábeis	100%
Planejamento tributário	75%
Viabilidade de projetos/investimentos	100%
Controles internos	75%
Conversão para US GAAP	25%

Nas funções básicas desempenhadas no cargo de *controller*, verificou-se que todos os respondentes consideram gestão de custos, planejamento e controle orçamentário, interpretação das demonstrações contábeis e viabilidade de projetos/investimentos como funções primordiais do *controller*, seguidas pelas informações gerenciais, planejamento tributário e controles internos. Cinquenta por cento consideram a função de auditoria e 25% consideram como função do *controller* a elaboração de demonstrações contábeis e a conversão para US GAAP, que é a conversão para as normas internacionais de contabilidade emitidas pela FASB (Financial Accounting Standards Board).

Em relação à pergunta aberta sobre qual é o papel da controladoria nesta empresa, na opinião do entrevistado, foi considerada a controladoria como um apoio ao setor administrativo, de muita importância, e também como suporte ao processo de decisão. Na outra pergunta aberta, sobre qual é o papel do *controller* nesta empresa, foi mencionada importância desse profissional, além da importância do suporte de decisão empresarial.

5. Conclusão

Tendo em vista o desenvolvimento da pesquisa de campo, lamenta-se a falta de interesse por parte das empresas em contribuir para o desenvolvimento da ciência social aplicada à gestão empresarial, especificamente, à contabilidade gerencial. Por meio desta pesquisa nota-se o grau de importância dada às pesquisas pelos gestores organizacionais. Solicita-se aos leitores deste estudo a reflexão sobre a relevância da pesquisa para o progresso acadêmico e organizacional.

Quanto ao atendimento do objetivo geral do presente estudo, foram investigadas, na prática empresarial, características e atribuições necessárias para os profissionais da área de controladoria no desempenho de suas funções. Salienta-se como características principais flexibilidade, capacidade de implantar projetos/ideias, iniciativa, conhecimento em finanças, facilidade de gestão de conflitos, raciocínio lógico, conhecimento geral, domínio da tecnologia da informação e conhecimento das legislações vigentes. E como atribuições principais



A controladoria é vista como a função principal da responsabilidade pelo processo de gestão da empresa. E o *controller* é o responsável pelo processamento da informação.

salientam-se gestão de custos, planejamento e controle orçamentário, interpretação e controle das demonstrações contábeis e viabilidade de projetos/investimentos.

Quanto à comparação entre a prática empresarial e a recomendação pela revisão da literatura estudada nota-se que houve uma corroboração, ou seja, a prática organizacional está de acordo com o recomendado pela literatura. Salienta-se, principalmente, o que diz respeito às habilidades requeridas ao cargo de *controller* e às funções básicas por ele desempenhadas.

A controladoria é vista como a função principal da responsabilidade pelo processo de gestão da empresa. E o *controller* é o responsável pelo processamento da in-

formação. Portanto, dentro desse contexto e a partir dos resultados apurados pela pesquisa pode-se concluir – de forma incompleta, pois várias empresas não responderam o questionário – que o *controller* é um profissional com inúmeras habilidades e qualidades e precisa delas para desempenhar suas funções.

Neste trabalho, pela pesquisa de campo, conclui-se que o que vem sendo apresentado na literatura existente sobre controladoria e *controller*, suas funções e habilidades é o que a prática demonstra como realidade. E serve para um conhecimento maior sobre esse profissional contábil, que é fundamental no processo decisório de gestão de uma empresa.

Referências

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade** - teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO. **Companhias Listadas**. Brasil, 2009. Disponível em: <http://www.bovespa.com.br/Home/redirect.asp?end=InfoArq>. Acesso em: 10 fev. 2009.

CALIJURI, Monica Sionara Schapallir; SANTOS, Neusa M. B. F.; SANTOS, Roberto Fernandes dos. **Perfil do Controller no Contexto Organizacional atual**. In: Congresso Internacional de Custos, 9, Florianópolis, 2005.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: Uma abordagem da gestão econômica GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Planejamento, recrutamento e seleção de pessoal**: Como agregar talentos à empresa. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio. **Formação, certificação e educação continuada**: um estudo exploratório do profissional contábil sob a óptica das empresas *head hunters*. In: Congresso USP de controladoria e contabilidade, 7, São Paulo, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria** – Teoria e Estudo de Casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: Seu papel na administração de empresas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís M.; PERES JR., José H.; SILVA, Carlos Aberto S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

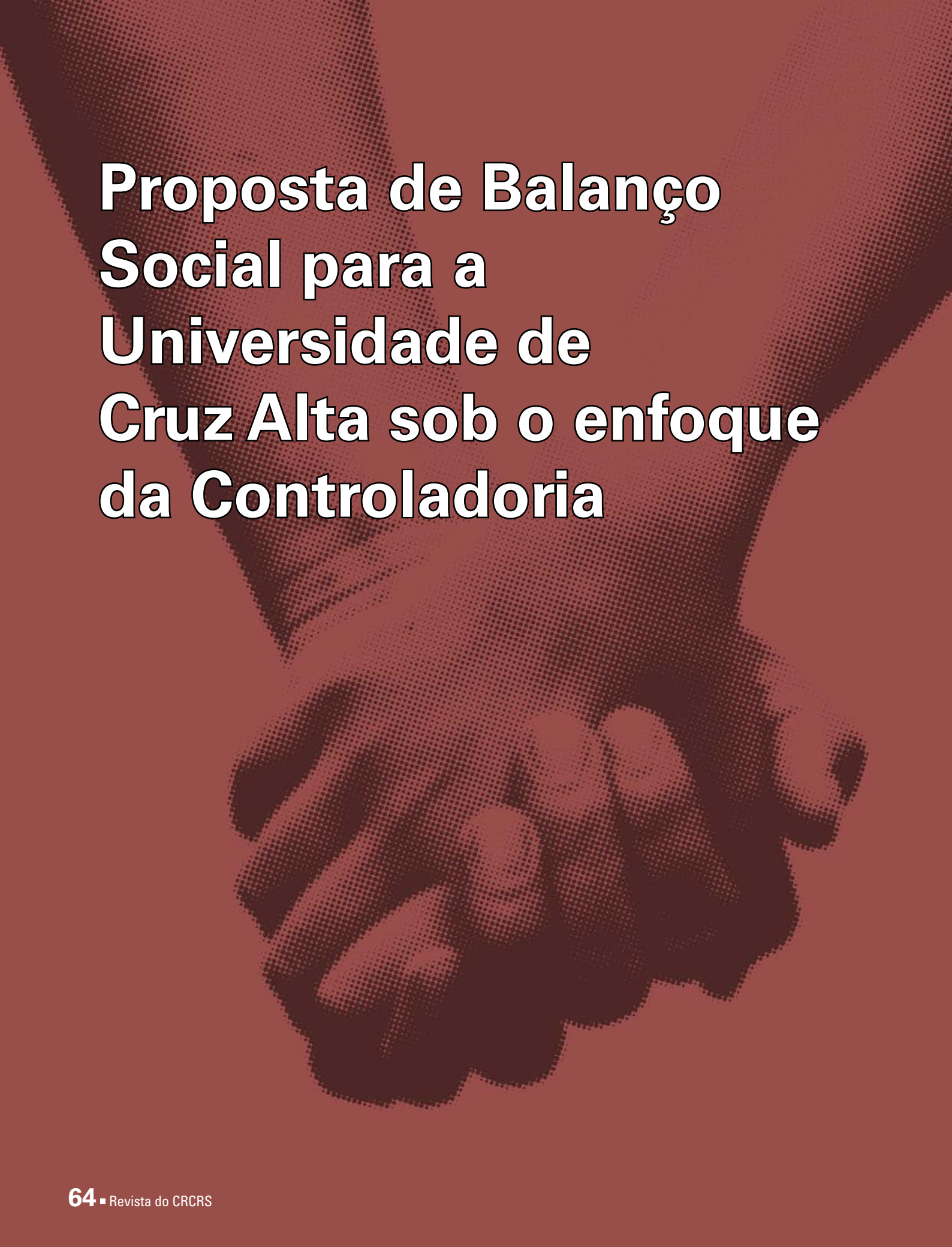
_____. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Thomson, 2005.

SANTOS, Antonio R. **Metodologia Científica**: a construção do conhecimento. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SCHMIDT, Paulo. **Controladoria**: Agregando valor para a empresa. São Paulo, Bookman, 2002.

SILVA, Antonio Carlos R.. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: Do surgimento da profissão aos dias atuais. In: Revista **Contabilidade & Finanças - FIECAFI**, São Paulo, set/dez 2001.



Proposta de Balanço Social para a Universidade de Cruz Alta sob o enfoque da Controladoria

Taciana Mareth

Contadora. Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos.
Professora da Universidade de Cruz Alta.

Jaciara Treter

Contadora. Mestre em Desenvolvimento,
Gestão e Cidadania pela Universidade de Cruz Alta.
Professora universitária.

Catiúscia Maciel

Acadêmica de Ciências Contábeis.

Resumo

A ideia de responsabilidade social vem sendo evidenciada desde a década de 60, quando nos Estados Unidos teria surgido uma certa preocupação das empresas em relação à adoção de posturas mais éticas, principalmente em relação aos funcionários. Foi a partir desse momento que se começou a pensar também nas áreas sociais e ambientais, deixando de ser o lucro a única prioridade das organizações. Nesse contexto, se faz necessária a elaboração do Balanço Social como um instrumento capaz de evidenciar tanto os aspectos econômicos quanto os sociais, inovando o enfoque utilizado até então pelas empresas. O objetivo do presente trabalho se constituiu como uma proposta de estruturação de um Balanço Social para a Unicruz – Universidade de Cruz Alta, para servir como forma de divulgação aos stakeholders das ações sociais e ambientais por ela desenvolvidas, bem como para que possa ser útil na tomada de decisão. Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. As conclusões do trabalho apontam para a necessidade de entidades como a Unicruz complementarem a divulgação de suas informações, adicionando aos relatórios de natureza econômica e financeira aquelas de cunho social e ecológico, atitude essa que irá contribuir no processo de gestão das responsabilidades sociais decorrentes de sua atuação.

Palavras-chave

Responsabilidade Social.

Balanço Social. Controladoria.

Introdução

O novo contexto econômico e social se caracteriza por uma postura cada vez mais ética e responsável das empresas perante a sociedade, surgindo dessa forma um novo perfil estratégico no meio empresarial.

Em um passado não muito distante, a responsabilidade das organizações se resumia em obtenção dos lucros, otimização de recursos e aumento do retorno de capital aos acionistas. Hoje, está cada vez mais evidente a preocupação das empresas em relação à responsabilidade social, em que o bem-estar da sociedade aparece como fator mais importante que a segregação da riqueza. Entretanto, para que a empresa conquiste seu diferencial no mercado por meio da Responsabilidade Social é necessário que a sociedade tenha conhecimento de suas atividades sociais. Um meio interessante para essa divulgação é a elaboração e divulgação do balanço social, que irá evidenciar, usando dados qualitativos e quantitativos, os investimentos sociais realizados pela empresa em um determinado período.

O balanço social é usado nas organizações para que se tenha um demonstrativo dos gastos efetuados com a promoção humana, social e ecológica que é direcionado não só aos seus gestores, mas também aos seus colaboradores e para a comunidade na qual estão inseridas. É, ainda, um meio utilizado para transmitir à sociedade sua preocupação e sua responsabilidade social e ecológica, sendo que com o apoio do quadro funcional e da comunidade, poderá melhorar e tentar sanar gradualmente os impactos que sua atividade gera ao planeta (Kroetz, 2000).

Nesse sentido, o objetivo principal desta pesquisa é apresentar uma proposta de balanço social para a Universidade de Cruz Alta – Unicruz, como um instrumento importante na prestação de contas aos *stakeholders* e na tomada de decisão da controladoria. Este estudo contribui, principalmente, na evidenciação da prestação de contas à sociedade das atividades desenvolvidas pelas universidades; na consideração do avanço das informações prestadas pela Contabilidade; na apresentação de uma estrutura de balanço social aplicável em institui-

ções de ensino caracterizadas como comunitárias. Dessa forma, além de ser um demonstrativo direcionado à sociedade, o balanço social se torna uma ferramenta de gerenciamento para as empresas, evidenciando dados qualitativos e quantitativos sobre suas políticas administrativas, auxiliando também na tomada de decisão e adoção de estratégias empresariais.

2 Fundamentação teórica

2.1 Responsabilidade social

O tema Responsabilidade Social vem sendo evidenciado cada vez mais em diversos países, inclusive no Brasil. Essa maneira diferente de conduzir os negócios traduz uma parceria empresa-comunidade, em que a empresa se torna corresponsável pelo desenvolvimento social da comunidade e pela preservação do meio ambiente, sendo que esta começa a fazer o que o Estado não consegue mais fazer sozinho.

O balanço social é usado nas organizações para que se tenha um demonstrativo dos gastos efetuados com a promoção humana, social e ecológica que é direcionado não só aos seus gestores, mas também aos seus colaboradores e para a comunidade na qual estão inseridas.

Segundo Tinoco (2001), a discussão sobre Responsabilidade Social teria surgido a partir da década de 60, quando trabalhadores da Europa e Estados Unidos da América começaram a exigir das empresas maiores informações sobre seu desempenho social (principalmente as relativas ao emprego), ampliando as informações

que as empresas forneciam, que antes eram somente econômicas. Segundo Bertagnolli (2006), vários acontecimentos e transformações sociais ocorridos na década de 60 fizeram com que a Responsabilidade Social fosse evidenciada, pois mostrava os abusos do poder econômico, provocando uma nova postura da sociedade em relação às questões sociais e à atuação das empresas.

Em se tratando de Brasil, pode-se dizer que o grande marco do início da utilização da expressão Responsabilidade Social, foi a “Carta de Princípios do Dirigente Cristão de Empresas”, publicada no ano de 1965 e, apesar de ter ideias limitadas sobre o assunto, já trazia essa realidade para uma parcela do empresariado (Silva e Freire, 2001).

Segundo Santos (2004), a Responsabilidade Social nada mais é do que uma nova maneira da organização conduzir seus negócios, estabelecendo uma parceria com a comunidade, o que a torna corresponsável pelo desenvolvimento social da população e pela preservação do meio ambiente em que está inserida. Conclui-se que a responsabilidade social está diretamente relacionada com a forma como a empresa participa ou está presente nas ações da comunidade, minimizando possíveis danos ambientais decorrentes de sua atividade, o que irá fazer com que permaneça no mercado e continue crescendo no seu ramo de atuação (Perottoni, 2001).

Com a intenção de estimular as ações de Responsabilidade Social das empresas e também de introduzir um padrão de monitoramento dessas ações, foram desenvolvidas nos últimos anos várias normas de certificações para organizações que publicam balanços e relatórios sociais e ambientais. De acordo com Bitarello e Debastiani (2005), as mais conhecidas são: **a) Norma AA 1000 – *Accountability***: foi desenvolvida para apoiar as empresas na definição de suas metas, elaboração de relatórios de desempenho e no acompanhamento da evolução de seus indicadores. Surge para assegurar a qualidade da contabilidade social e ética, tendo como principal objetivo apoiar a empresa na sua contribuição para o desenvolvimento sustentado, por meio de suas ações nas áreas social, ambiental e econômica. **b) Norma AS 8000 – *Social Accountability***: é uma Norma In-

ternacional de Responsabilidade Social, que tem como objetivo o bem-estar e as condições de trabalho, por um sistema de verificação que garante o cumprimento das exigências e os padrões contidos nessa norma. **c) Normas ISO 14000 – Sistema de Gestão Ambiental**: trata-se uma série de normas que foram criadas pela International Organization for Standardization (ISO). Visa à adequação das organizações no Sistema de Gestão Ambiental, independentemente de sua localização física, social e cultural. **d) Normas ISSO 14000 – Diretrizes para Auditoria Ambiental – 14010 – Princípios Gerais**: estabelecem os princípios que serão utilizados pelos Auditores Ambientais; 14011 – Procedimentos de Auditoria – Auditoria de Sistemas de Gestão: nessa norma, todos os procedimentos utilizados nos trabalhos serão à base da auditoria; 14012 – Critérios de Qualificação para Auditores Ambientais: regem os requisitos necessários para a qualificação do auditor ambiental.

A responsabilidade social está diretamente relacionada com a forma como a empresa participa ou está presente nas ações da comunidade.

As normas foram desenvolvidas para padronizar as ações sociais realizadas pelas empresas, sendo que essa certificação já se tornou um objetivo para aquelas que acreditam que sua “reputação social” possa ser atrativo relevante de competitividade.

2.2 Balanço social

No mundo inteiro sempre houve manifestações populares pela busca de direitos que a sociedade achava que estavam sendo violados. No âmbito social, essas

manifestações sempre foram mais acentuadas, sendo que com o surgimento do balanço social, não poderia ser diferente. Kroetz (2000) menciona que nos Estados Unidos os primeiros estudos sobre o balanço social foram realizados nas universidades, dirigidos a aspectos sociais públicos, às questões da diminuição da violência e da melhoria da relação das empresas com seus consumidores.

O grande desafio é pensar no balanço social como instrumento de gerenciamento da qualidade da relação que a empresa mantém com públicos que são chaves para o sucesso e desenvolvimento desta.

Foram então desenvolvidas várias propostas de balanço social, por diversos países, mas era necessário que se escolhesse o modelo mais adequado. Dessa forma, em abril de 1980, a Fundação Fides promoveu um Seminário Internacional sobre Balanço Social, envolvendo países como Alemanha, Espanha, Chile, Argentina, Estados Unidos, entre outros, no qual seria escolhido o “modelo” que melhor se adaptaria tanto em aspectos conceituais quanto na prática, tendo sido o do Brasil considerado totalmente adequado (Ricca, 2008).

O balanço social pode ser conceituado como um instrumento de gestão e de informação, que tem como principal objetivo demonstrar de forma transparente as ações e os investimentos realizados por uma organização na área social e ambiental (Bitarello e Debastiani, 2005).

David (2001, p. 161) acrescenta ainda que o balanço social “pode e deve ser visto também como um instrumento de gestão. O grande desafio é pensar no balanço social como instrumento de gerenciamento da qualidade da relação que a empresa mantém com públicos que são chaves para o sucesso e desenvolvimento desta”.

O Quadro 1 evidencia, resumidamente, a forma de publicação e o enfoque dado ao balanço social em diversos países.

Quadro 1 – Balanço social em diversos países.

País	Publicação	Enfoque
Estados Unidos	Voluntária	Ênfase nos consumidores/ clientes e na sociedade
Alemanha	Voluntária	Ênfase nas condições de trabalho e nos aspectos ambientais
Holanda	Voluntária	Ênfase nas informações sobre condições de trabalho e na relação com o meio ambiente
Bélgica	Obrigatória	Ênfase nas informações sobre condições de trabalho
Grã-Bretanha	Voluntária	Ênfase na situação econômica da empresa e em dados sociais
Espanha	Voluntária	Ênfase em acionistas, investidores, estado, trabalhadores e comunidade local
França	Obrigatória	Ênfase nas informações sobre condições de trabalho
Portugal	Obrigatória	Ênfase na melhoria de vida da comunidade
Brasil	Voluntária	Ênfase no apoio da empresa: desenvolvimento da comunidade, preservação do meio ambiente, condições de trabalho

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como evidenciado no Quadro 1, no Brasil o balanço social ainda não tem sua publicação legalmente obrigatória, ou seja, não existe nenhuma lei que exija a sua publicação pelas empresas.

Uma das primeiras relações da responsabilidade dos dirigentes de empresas com as questões sociais ocorreu no Brasil, segundo Tinoco (2001), no ano de 1961, por meio da Associação dos Dirigentes Cristãos de Empresas (ACDE). Kroetz (2000) ressalta que na década de 70 foi publicado pelo professor e pesquisador Dr. Alberto Almada Rodrigues um artigo intitulado “Da Sociologia da Contabilidade à Auditoria Socioeconômica”, o qual teria apresentado discussões sobre a contabilidade social, o balanço social e a auditoria socioeconômica.

O primeiro balanço social publicado no Brasil, no ano de 1982, foi o da FEMAQ S.A., da cidade de São Paulo – SP, sendo que dois anos depois, a empresa baiana



Nitrofértil publicou seu Balanço (Perottoni, 2001). Também no ano de 1984, o primeiro trabalho acadêmico sobre o assunto foi elaborado no Brasil, uma dissertação de Mestrado ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, intitulada: *Balanço Social: uma abordagem socioeconômica da Contabilidade* (Tinoco, 2001).

O Estado pioneiro nos programas sociais foi o do Rio Grande do Sul, por meio da Lei nº 11.440-00, a qual instituiu o Certificado Responsabilidade Social – RS para empresas estabelecidas no Estado. Esse certificado tem como principal objetivo buscar o fortalecimento da sociedade civil e um maior conhecimento e difusão do tema Responsabilidade Social, tendo como alvos a inclusão social e a cidadania (Bitarello e Debastiani, 2005).

Conforme mencionado, no Brasil não existe a obrigatoriedade da divulgação anual do balanço social pelas empresas, mas no Rio Grande do Sul, mais especificamente na capital Porto Alegre, foi criada a Lei nº 8.118-98, que obriga as empresas que possuem negócios na capital gaúcha a divulgarem suas ações. Pode-se dar ênfase a muitas empresas gaúchas pelos trabalhos sociais realizados nos últimos anos nos mais diversos segmentos, como, por exemplo, as instituições financeiras, entre as quais pode-se destacar o Banco do Brasil, a Caixa Econômica Federal e o Banrisul - Banco do Estado do Rio Grande do Sul, o qual tem se preocupado cada vez mais em desenvolver projetos que possam melhorar a condição de vida das pessoas que estão a sua volta, bem como de seus clientes e colaboradores.

Assim como as instituições financeiras, as instituições de Ensino Superior merecem destaque no âmbito social. Pode-se mencionar a UPF – Universidade de Passo Fundo, a UCPEL – Universidade Católica de Pelotas, a Unisinos – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, bem como a Fidene – Fundação de Integração, Desenvolvimento e Educação do Noroeste do Estado, localizada no município de Ijuí/RS, que vem obtendo vários prêmios e reconhecimentos nos últimos anos. Outro segmento a ser destacado são as cooperativas – podem ser citadas a Coprel – Cooperativa de Energia, a Cotrijal – Cooperativa Agropecuária e Industrial, e várias outras da região que desenvolvem ações sociais em benefício da comunidade onde estão inseridas.

2.3 Controladoria

A Contabilidade vem passando por grandes alterações nos últimos tempos, decorrentes principalmente das mudanças ocorridas no ambiente externo (econômicas, políticas, sociais, culturais), que fizeram com que ela evoluísse, a fim de se adequar à nova realidade ambiental.

Nesse processo evolutivo nasceu a controladoria que, conforme Schmidt (2002), originou-se no início do século XX, com o surgimento das grandes corporações norte-americanas. A controladoria surgiu pois essas empresas são organizadas na forma de divisões e departamentos espalhados em várias regiões diferentes sendo então necessário um rígido controle centralizado de todos os negócios das empresas relacionadas.

A controladoria é definida como uma área administrativa à qual é delegada uma autoridade para a tomada de decisões. É baseada em princípios, procedimentos e métodos provenientes de outras áreas do conhecimento, como contabilidade, planejamento, economia, estatística, psicologia e administração (Peleias, 2002).

A controladoria tem como função apresentar informações consistentes para o processo de decisão, que serão capazes de garantir a eficácia da empresa.

A controladoria tem como função apresentar informações consistentes para o processo de decisão, que serão capazes de garantir a eficácia da empresa. Segundo Peleias (2002) a eficácia está relacionada ao atingimento de metas, à realização da atividade certa, no momento certo, e a eficiência diz respeito ao método, à forma de execução das atividades.

Pode-se dizer que a controladoria desempenha uma função importante dentro das organizações, apoiando o processo decisório de seus gestores, pelo fornecimento de informações úteis, oportunas e acuradas em todas as fases do processo de gestão.

Para Tung (1987, p.34), a Controladoria funciona como

órgão de observação e controle da alta administração. É ela que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa procurando sempre mostrar aos administradores os pontos de estrangulamento e futuros, que põem em risco ou reduzem a rentabilidade da empresa.

Kanitz (1976), um dos precursores da controladoria no Brasil, estabeleceu que as suas funções consistem em um conjunto de sistemas que fornecem aos gestores os elementos necessários para sugerir à alta administração as medidas corretivas para melhorar o desempenho empresarial.

Na concepção de Almeida, Parisi e Pereira (2001), as atividades da controladoria estão interligadas aos objetivos – decorrentes da missão da empresa – e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão, tendo como principais funções:

- subsidiar o processo de gestão, oferecendo suporte à estruturação do processo de gestão bem como às fases envolvidas no processo, por meio de um sistema que permita simulações e projeções sobre o impacto dos eventos econômicos na tomada de decisão. Deverá suprir os gestores de informações gerenciais sobre os desempenhos e resultados econômicos, além de monitorar a elaboração do orçamento das diversas áreas de responsabilidade da empresa;
- apoiar a avaliação de desempenho, analisando o desempenho da empresa e das áreas de responsabilidade, incluindo sua própria área de atuação, pois a controladoria também é uma das áreas de responsabilidade e como tal contribui para o cumprimento da missão da empresa;
- apoiar a avaliação de resultado, realizando a análise do resultado gerado pelos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões e avaliando o resultado de seus próprios serviços;
- gerir os sistemas de informações, padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas, por meio da definição de uma base de dados que propiciem à empresa informações suficientes à gestão, e da elaboração de modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características inerentes a cada área;
- atender aos agentes do mercado, considerando o ambiente externo em que a empresa está inserida;

a controladoria, seja como representante legal ou apoio ao gestor responsável, deve atender aos diversos agentes de mercado, e ainda, analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa.

Apesar das muitas atribuições assumidas pela controladoria, essas podem variar de uma empresa para outra, de acordo com o seu porte, a sua cultura, o mercado de atuação, o ramo de atividade, entre outras, sendo difícil defini-las com precisão.

3 Metodologia

A presente pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos em exploratória e descritiva, pois se fez um estudo aprofundado do assunto, para obtenção de um maior grau de conhecimento e para que posteriormen-

te seja aplicada a proposta estruturada na prática. E, quanto aos procedimentos, classifica-se como pesquisa bibliográfica e documental pela utilização de bibliografias que já foram publicadas, além de documentos internos à instituição de ensino. Classifica-se também como estudo de caso, o que se constitui em uma limitação, uma vez que os resultados encontrados não podem ser generalizados a outros objetos ou fenômenos.

4 Interpretação e análise dos resultados

A proposta de balanço social que se apresenta para a Fundação Universidade de Cruz Alta constitui-se de informações de cunho social, econômico, financeiro e ambiental. Destaca-se que alguns dados foram coletados no *site* e também nos diversos departamentos da Universidade. Outras informações foram indicadas no trabalho para uma posterior coleta, pois os sistemas de informação da Universidade não disponibilizam alguns dados necessários.

4.1 Apresentação da instituição de ensino objeto de estudo

A Fundação Universidade de Cruz Alta, pelo seu marco legal, é caracterizada como Entidade Beneficente de Assistência Social, que de acordo com o Decreto nº 2.536-98 é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue na área de assistência social, educação e saúde e que, entre outros: promova gratuitamente ações assistenciais permanentemente por meio de programas, projetos e serviços não decorrentes de ações curriculares; aplique anualmente pelo menos 20% de sua receita em gratuidade; não distribua resultados; não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios de qualquer natureza; que esteja previamente registrada no CMAS – Conselho Municipal de Assistência Social e CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social; que preste conta ao Ministério da Justiça, da Previdência Social, da Educação, Ministério Público e ao CNAS.



A Unicruz vem buscando, por meio de discussão coletiva, refletir o movimento da relação Universidade e comunidade, cujo papel não é substituir o Estado e, sim, refletir criticamente sobre a sociedade. Essa proximidade facilita a busca de respostas para o enfrentamento da resolução da questão social e suas expressões, ou seja, o pleno desenvolvimento da cidadania.

A História da Universidade de Cruz Alta inicia na década de 40 pela Associação de Professores da Escola Técnica de Comércio de Cruz Alta e Associação de Professores de Cruz Alta – Aprocruz, constituídas por Faculdades Isoladas. A transformação dessas Faculdades Isoladas em uma Universidade era um antigo desejo da comunidade cruzaltense que veio a se concretizar em 21 de outubro de 1988, pela criação da Fundação Universidade de Cruz Alta. Esse fato desencadeou as ações necessárias para a efetiva instalação da Universidade.

A Fundação Universidade de Cruz Alta é uma instituição particular de ensino superior e de caráter comunitário, com sua sede no município de Cruz Alta/

RS. Está inserida na região do Alto Jacuí, participando ativamente do Conselho Regional de Desenvolvimento – COREDE e integrando também o Consórcio de Universidades Comunitárias do Rio Grande do Sul – COMUNG.

A Unicruz tem hoje uma área total construída de 44.038,97m², divididos entre o Campus Universitário e a sede localizada no centro de Cruz Alta. A área em extensão territorial do campus universitário é de 500 hectares. Nesse contexto, a Unicruz adquiriu, por meio de uma inserção ativa, uma postura comprometida na conjugação de esforços que levem à socialização do saber e à promoção do desenvolvimento com ênfase em assessoramento, garantia e defesa de direitos sociais, por uma política institucional redistributiva.

No ano de 2006, iniciou-se um processo de trabalho coletivo, envolvendo o planejamento e a execução de: **a) Estudo da situação**, entendido como instrumento dinâmico e participativo, com a utilização de técnicas e instrumentos de coleta de dados, utilizado para identificar necessidades e detectar problemas prioritários, ou seja, para a ampla apreensão e compreensão da realidade institucional; **b) Planejamento Estratégico Situacional**, que se refere a um processo de racionalidade, de pensar adiante, a fim de construir a realidade, sem improviso, antecipando os acontecimentos. Dessa atividade resultaram elementos tanto para a ressignificação das linhas de Extensão com a revisão e redefinição de critérios que passaram a compor o Edital para a apresentação de propostas de projetos de extensão ao Programa Institucional de Bolsas de Extensão – Pibex/Unicruz quanto para a definição de prioridades da Universidade; **c) Seminário temático**, uma atividade que foi realizada em três momentos, com o objetivo de nivelar conhecimento e socializar informações. Abordou questões sobre a Política de Assistência Social, a importância da manutenção da relação da Universidade com essa política e a condição de Entidade Beneficente de Assistência Social; **d) Oficinas de projetos sociais**, proposta que teve como objetivo principal contribuir reflexivamente com diferentes fatores na elaboração de propostas condizentes às definições estabelecidas a partir das etapas anteriores.



A partir dos resultados desse processo, a Unicruz vem redirecionando suas ações na perspectiva de implementação de Programas Permanentes de Bolsas de Estudo, com intuito tanto de proporcionar uma permanência qualificada de universitários que possuam carência socioeconômica no ensino superior quanto no fomento de ações assistenciais mais voltadas para assessoria, defesa e garantia de direitos ao público-alvo, definido na Política Nacional de Assistência Social – PNAS e demais normatizações. Assim, a Unicruz desenvolve ações voltadas para a área da educação e de assistência social, como preconiza a legislação.

4.2 Indicadores de responsabilidade social

Os indicadores de responsabilidade social da instituição objetivam evidenciar seu desempenho econômico, ambiental e social. Ressalta-se que as tabelas apresentadas no decorrer deste item são sugestões de indicadores a serem analisados futuramente pela instituição.

4.2.1 Indicadores de desempenho econômico

Tabela 1 – Base de Cálculo.

Base de Cálculo	Ano I	Valor (R\$)	% s/RL	Ano II	Valor (R\$)	% s/RL
Receita Líquida						
Resultado Operacional						
Folha de Pagamento						

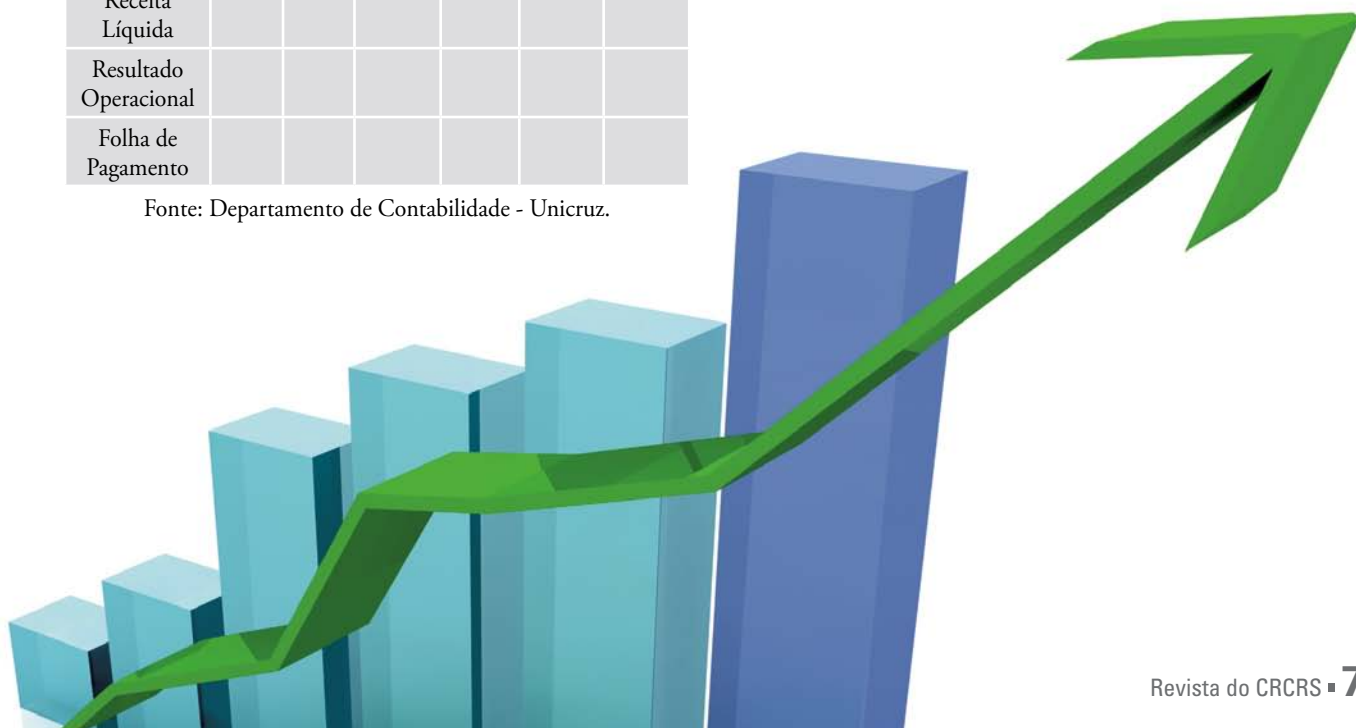
Fonte: Departamento de Contabilidade - Unicruz.

Conforme os dados e as informações que são obtidos junto à Universidade, será possível observar se houve variações significativas na geração de receita e, conseqüentemente, no faturamento bruto. Outra análise é a proporção que a folha de pagamento representa de seu faturamento.

4.2.2 Indicadores de desempenho ambiental

Um importante projeto desenvolvido pela Universidade no âmbito ambiental é o Projeto de Gerenciamento de Resíduos Perigosos, que surgiu da necessidade de que os resíduos biológicos, químicos e radioativos produzidos pela instituição tivessem uma destinação adequada. O gerenciamento desses resíduos perigosos constitui uma extensão natural das atividades da Universidade e tem um impacto altamente positivo em todas as instâncias da vida universitária. Contribui para diminuir riscos e reduzir ou eliminar a insalubridade e periculosidade de vários locais para despertar nos alunos, funcionários e docentes a consciência de que sendo capazes de gerar conhecimento e descartar adequadamente aquilo que, na geração desse conhecimento, possa representar risco grave à saúde ou ao ambiente.

Outro importante projeto nessa área é o de Autogestão para Geração de Trabalho e Renda com Catadores de Materiais Recicláveis, que propõe o desenvolvimento



de um trabalho com o grupo de catadores do Núcleo Habitacional Santa Bárbara – NHSB, no município de Cruz Alta. Objetiva-se a construção coletiva de alternativas para a organização do grupo de catadores dessa comunidade, mediante a criação de um entreposto de coleta, separação, armazenamento e comercialização de materiais recicláveis para melhoria das condições de vida dessa população, visando à geração de trabalho e renda.

4.2.3 Indicadores de desempenho social

A Unicruz há vários anos se preocupa com a satisfação e o bem-estar de seus acadêmicos, funcionários e também da comunidade em geral. Em virtude disso, a Universidade investe na qualificação, educação, saúde e segurança de seus funcionários.

O conjunto de bolsas e créditos educacionais vem se tornando cada vez mais uma importante ação de inclusão dos acadêmicos no ensino superior. Essas bolsas são um incentivo para muitos jovens e ainda a viabilidade do acesso e permanência de uma parcela da sociedade que não consegue assumir integralmente os custos de um curso superior. Os programas de financiamento provêm de órgãos governamentais e também da própria universidade. As tabelas a seguir permitem a visualização destes indicadores:

Tabela 2 - Filantropia.

Semestre	Matriculados	Filantropia	Ingressantes com Bolsa	Egressos com Bolsa

Fonte: Secretaria Acadêmica.

Tabela 3 - Prouni.

Semestre	Prouni	Ingressantes com Prouni	Egressos com Prouni

Fonte: Secretaria Acadêmica.

Tabela 4 - Aplub e FIES.

Semestre	Matriculados	Filantropia

Fonte: Secretaria Acadêmica.

As tabelas 2, 3 e 4 evidenciam a porcentagem de alunos que são atendidos pelos diversos Programas de Financiamento existentes como Filantropia, Prouni, Aplub e FIES.

Também são destacados alguns indicadores do corpo funcional, sendo eles: geração de emprego, categoria funcional, admissões e demissões, sexo, grau de chefia, tempo de serviço, idade, entre outros. Os indicadores foram coletados junto ao departamento de pessoal da Universidade em um comparativo de dois anos e demonstrados a seguir.

Tabela 5 – Colaboradores por categoria funcional.

Categoria Funcional	Ano I	%	Ano II	%
Docentes				
Administrativos				
Estagiários				
.....				

A tabela 5 evidencia a evolução do corpo funcional da Universidade por categoria funcional, mostrando se houve um aumento ou diminuição do quadro de funcionários. A seguir, a tabela 6 demonstra o número de funcionários admitidos e demitidos nos períodos considerados.



Tabela 6 – Número de admissões e demissões na Unicruz.

Categoria Funcional	Admissões				Demissões			
	Ano I	%	Ano II	%	Ano I	%	Ano II	%
Docentes								
Administrativos								
Estagiários								
.....								
TOTAL								

Já a tabela 7 demonstra o número de funcionários da Universidade considerando o sexo.

Tabela 7 – Quantidade de funcionários por sexo.

	Ano I	%	Ano II	%
Homens				
Mulheres				

Os cargos de chefia ocupados por homens e mulheres na Universidade estão representados na tabela 8.

Tabela 8 – Distribuição de Cargos de Chefia.

	Ano I	%	Ano II	%
Homens				
Mulheres				

A relação do tempo de serviço dos funcionários pode ser observada pela tabela 9.

Tabela 9 – Número de funcionários por tempo de serviço.

Intervalos	Ano I	%	Ano II	%
0-5				
6-10				
11-15				
16-20				
21-25				
26-30				
Acima de 30				

A seguir, pode ser visualizado o demonstrativo da faixa etária dos funcionários da Unicruz, nos períodos considerados.

Tabela 10 – Número de funcionários considerando a idade.

Idade	Ano I	%	Ano II	%
Até 20 anos				
De 21 a 30 anos				
De 31 a 40 anos				
De 41 a 50 anos				
De 51 a 60 anos				
Acima de 60 anos				
Acima de 30				

A Universidade de Cruz Alta prima por manter um padrão de qualidade no que diz respeito ao seu corpo docente, tendo em vista que o conhecimento é seu instrumento de trabalho. Para tanto, a tabela 11 poderá demonstrar o quadro de docentes da Universidade nos anos estudados, sendo também conhecido o número de Doutores, Mestres, Especialistas, etc., fazendo um comparativo do Grau de Instrução desses docentes.

Os indicadores de responsabilidade social da instituição objetivam evidenciar seu desempenho econômico, ambiental e social.

Tabela 11 - Titulação de docentes.

Titulação	Ano I	%	Ano II	%
Doutor				
Mestre				
Especialista				
Graduado				

A Universidade preza pela qualidade de vida de seus funcionários e, nesse sentido, conta com serviço de atendimento médico, transporte e segurança. O serviço de atendimento médico é composto por convênio entre Unicruz e Unimed, que garante aos docentes e funcionários atendimento médico, exames complementares e hospitalização. Além disso, a Unicruz possui clínica de

enfermagem, clínica odontológica e clínica de nutrição. Para um acompanhamento do número de atendimentos destes serviços tem-se como exemplo a tabela 12.

Tabela 12 - Clínica de Enfermagem.

	Ano I	%	Ano II	%
Nº de atendimentos				

A universidade dispõe de um serviço em que docentes, funcionários e estagiários têm transporte gratuito diário do centro da cidade até o Campus Universitário. Já o plano de segurança implantado na instituição vem proporcionando uma grande redução de acidentes de trabalho, tendo como consequência uma maior produtividade e maior qualidade de vida para o trabalhador. Um acompanhamento dessa variação nos acidentes de trabalho pode ser visualizado na tabela 13.

Tabela 13 – Acidentes de Trabalho.

	Ano I	%	Ano II	%
Nº de acidentes de trabalho				

A CIPA, como é chamada a Comissão Interna de Prevenção de Acidentes, é um instrumento de que os trabalhadores dispõem para tratar da prevenção destes acidentes, das condições do ambiente de trabalho e de todos os aspectos que afetam a saúde e a segurança do empregado.

A Tabela 14 demonstra a evolução do número de alunos da Universidade, analisando se houve aumento ou diminuição desse número. Torna-se muito importante essa informação na medida em que evidencia a capacidade dos alunos de se manterem no ensino superior, o qual é o foco da Instituição.

Tabela 14 - Número de discentes.

	Ano I	%	Ano II	%
Ensino Infantil				
Ensino Fundamental				
Ensino Médio				
Graduação				
Especialização				
Total de Discentes				

Fonte: Secretaria Acadêmica – Unicruz.

Também são propostos indicadores de pesquisa e extensão. A política de pesquisa na Unicruz cumpre o papel de apoiar e estimular a pesquisa acadêmica, de docentes e discentes, pois é o espaço oficial de construção e socialização do conhecimento produzido. A pesquisa institucional é incentivada por meio de editais próprios, como o PIBIC – Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica da Unicruz, o PACT – Programa de Apoio à Produção Científica e Tecnológica; e por meio de submissão de projetos a editais externos como Fapergs, CAPES, Finep e CNPq, além de convênio com empresas privadas.

A tabela 15 evidencia o número de alunos beneficiados pelas Bolsas PIBIC, assim como a quantidade de projetos desenvolvidos.

Tabela 15 - Bolsas PIBIC.

Período	Total de Alunos	Total	Quantidade de Projetos

Fonte: Setor de Ensino, Pesquisa e Extensão.

A pesquisa conta com o Comitê de Ética em Pesquisa – CEP/Unicruz, criado em 30 de agosto de 2006, que atende regulamentação do Conselho Nacional de Saúde. O CEP/Unicruz é constituído por colegiado de profissionais da área de Ciências da Saúde, da área de Ciências Agrárias, Exatas e da Terra, da área de Ciências Sociais e Humanas, um do setor jurídico e um membro da sociedade representante dos usuários da instituição. A pesquisa conta, também, com um evento anual para divulgação de sua produção científica que vem sendo realizado há mais de dez anos, além do apoio aos docentes para participarem de eventos externos, quando há verbas no próprio curso.

As atividades de extensão universitária centram-se na prática acadêmica articulada com o ensino e com a pesquisa, voltada para a produção e socialização de conhecimentos.

Já a extensão, dentre suas atribuições socioeducativas, tem compromisso com o desenvolvimento local e regional, atuando diretamente na qualificação de recursos humanos e na implementação de novas tecnologias. As atividades de extensão universitária centram-se na prática acadêmica articulada com o ensino e com a pesquisa, voltada para a produção e socialização de conhecimentos. As ações extensionistas na Unicruz

possibilitam a criação de um espaço de interlocução da universidade com a sociedade, contribuindo para sua autonomia e desenvolvimento tendo como objetivo a busca pela emancipação dos envolvidos e evitando situações de dependência e assistencialismo.

Além da pesquisa e da extensão, a universidade conta atualmente com 25 grupos de pesquisa, certificados pela instituição e registrados junto ao CNPq, que desenvolvem pesquisas nas seguintes áreas do conhecimento: 5 em Ciências Agrárias Exatas e da Terra; 5 em Ciências Sociais Aplicadas; 4 em Ciências Humanas e Comunicação; 11 em Ciências da Saúde. Esses Grupos de Pesquisa congregam em torno de 100 pesquisadores – 12,75% são doutores, 68,63% são mestres e os demais especialistas que desenvolvem os projetos de pesquisa de acordo com as linhas dos grupos.

A biblioteca revela um indicador social. A tabela 16 demonstra a evolução do acervo bibliográfico, o que poderá evidenciar possíveis investimentos realizados pela Universidade em termos de aquisição de livros.

Tabela 16 - Evolução do Acervo.

Ano	Obras	Exemplares
I		
II		

Fonte: Biblioteca Visconde de Mauá.

A tabela 17 evidencia o número de empréstimos realizados na Biblioteca, por alunos, funcionários, professores e comunidade em geral.

Tabela 17 - Empréstimo de Material Bibliográfico.

Usuário	Nº de empréstimos - Ano I	Nº de empréstimos - Ano II
Alunos		
Comunidade em Geral		
Funcionários		
Professores		
TOTAL		

Fonte: Biblioteca Visconde de Mauá.

A universidade também realiza programas de cunho assistencial, conforme disposto em legislação específica. São eles: o Programa Cidadão do Futuro e o Programa Pedagogia do Conviver. O primeiro tem como público-

-alvo crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade social e/ou portadores de deficiências. Propõe ações de cunho socioeducativo preventivas para crianças e adolescentes e crianças e adolescentes portadores de deficiências, possibilitando atividades voltadas a garantia de direitos, prevenção, promoção, inclusão, proteção, desenvolvimento e socialização.

A formação de uma rede permite a realização de ações conjuntas, facilitando a solução de problemas comuns e viabilizando novas oportunidades.

Já o Programa Pedagogia do Conviver tem como público-alvo pessoas com 60 anos ou mais em situação de vulnerabilidade social decorrente do próprio ciclo de vida, além de grupos e/ou indivíduos em situação de exclusão circunstancial, conjuntural decorrentes de questões étnicas, culturais, sexuais, econômicas, etc. Pessoas em situação de desvantagem pessoal e social resultante de deficiências. Tem como objetivo organizar um conjunto de ações que favoreçam a vivência coletiva e a integração social, bem como prevenção, inserção, promoção e proteção social que assegurem os direitos sociais, políticos, possibilitando a equiparação de oportunidades e a convivência familiar e comunitária.

Por fim, apresentam-se indicadores sociais de relacionamento com os diversos públicos. A Universidade preza por um relacionamento ético baseado na Responsabilidade Social com os diversos públicos, como fornecedores, sindicatos e empresas. Nesse sentido, um dos projetos realizados pela Universidade em relação às empresas é o Projeto Redes de Cooperação.

As Redes de Cooperação são uma nova forma de organização, na qual a concorrência cede espaço à parceria, beneficiando as empresas participantes, seus forne-

cedores e consumidores. As Redes reúnem empresas que possuem objetivos comuns, em uma entidade juridicamente estabelecida, mantendo sempre a independência e a individualidade de cada participante. A formação de uma rede permite a realização de ações conjuntas, facilitando a solução de problemas comuns e viabilizando novas oportunidades.

Com o objetivo de fomentar a cooperação entre empresas, gerar um ambiente estimulador ao empreendedorismo e fornecer suporte técnico para formação, consolidação e desenvolvimento das redes, o Programa Redes de Cooperação em cinco anos implementou uma nova forma de promoção do desenvolvimento econômico e social do Rio Grande do Sul.

Os resultados são percebidos no evidente crescimento das empresas integrantes do Programa, na capacidade de seus gestores e no retorno social decorrente da geração e da manutenção de postos de trabalho. Até 2005 o Programa apoiou a formação e o desenvolvimento de 120 redes, envolvendo aproximadamente 2.500 micro e pequenas empresas, gerando e mantendo cerca de 30 mil postos de trabalho. As redes movimentam anualmente mais de 3 bilhões de reais no Rio Grande do Sul.

4.3 Considerações finais

Este tópico teve como objetivo analisar as estruturas e os indicadores do balanço social para a Unicruz, visto que torna-se um grande instrumento no processo de reflexão sobre as atividades das empresas – nesse caso da Universidade – e dos indivíduos no contexto da comunidade. É um demonstrativo valioso, pois contempla um conjunto de informações importantes para futuras definições das políticas de recursos humanos, decisões sobre incentivos fiscais, prestando auxílio sobre novos investimentos e na consciência da cidadania.

Conclusão

O modelo de gestão de responsabilidade social corporativa vem sendo adotado por várias empresas como ferramenta competitiva, sobretudo as que estiverem

atentas às mudanças de um mercado globalizado, cada vez mais exigente. Percebe-se que as ações sociais estão diretamente ligadas à maior produtividade e consequentemente a maiores lucros, tanto para empresas com fins lucrativos quanto para qualquer outro tipo de organização social, incluindo-se a Unicruz. Nesse sentido, o objetivo do presente trabalho se constituiu numa proposta de estruturação de um balanço social para a Universidade de Cruz Alta para servir como forma de divulgação aos *stakeholders* das ações sociais e ambientais por ela desenvolvidas, bem como para que possa ser útil na tomada de decisão.

Por meio deste instrumento é possível um processo de reflexão sobre as atividades da Universidade.

A elaboração e posterior publicação do balanço social contribuem, e muito, para o crescimento e o desenvolvimento das universidades, pois é por meio dele que a sociedade irá conhecer suas atitudes, sua missão e como ela estará contribuindo para o desenvolvimento do meio em que está inserida. Por meio deste instrumento é possível um processo de reflexão sobre as atividades da Universidade, pois o balanço social contempla um conjunto de informações importantes para futuras definições das políticas de recursos humanos, decisões sobre incentivos fiscais e sobre novos investimentos, dentre outros.

Finalmente, conclui-se que é grande importância que entidades como a Unicruz complementem a divulgação de suas informações institucionais, adicionando aos relatórios de natureza econômica e financeira àquelas de cunho social e ecológico, atitude esta que irá contribuir no processo de gestão das responsabilidades sociais decorrentes de sua atuação.

Referências

- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In:
- CATELLI, Armando. (Org.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica –
- GECON. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.
- BERTAGNOLLI, Daniele Dias de Oliveira. Estudo sobre a Influência dos Investimentos Sociais e Ambientais no Desempenho Econômico das Empresas. 2006. 188 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UNISINOS, São Leopoldo, 2006.
- BITARELLO, Jucelaine; DEBASTIANI, Sandro. Balanço Social: Um enfoque sobre sua evolução e utilização no panorama brasileiro. Rio Grande do Sul: FEEVALE, 2005.
- DAVID, Afonso Rodrigo de. Balanço Social: Uma abordagem prática. In: Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 8. Porto Alegre: CRCRS, 2001. v.1.
- KANITZ, Stephen Charles. Controladoria: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KROETZ, César Eduardo Stevens. Balanço Social: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2000.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. Controladoria: Gestão Eficaz Utilizando Padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PEROTTONI, Marco Antonio. Balanço Social. In: Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 8. Porto Alegre: CRCRS, 2001, v.1.
- RICCA, José Luiz. Balanço Social. 2008. Disponível em: <<http://www.fides.org.br/artigo10.pdf>> Acesso em: 07 abr. 2008.
- SANTOS, Elenice Roginski. Responsabilidade Social ou Filantropia? Doações e outros gestos de caridade não vinculados à estratégia empresarial não caracterizam responsabilidade social corporativa. Revista FAE Business, set. 2004. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_fae_business/> Acesso em: 07 abr. 2008.
- SCHMIDT, Paulo (org). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio; FREIRE, Fátima de Souza (Org). Balanço Social: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2001.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Balanço Social: Uma abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações. São Paulo: Atlas, 2001.
- TUNG, Nguyen, H. Controladoria Financeira das Empresas. 4.ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1987.

Revista do Conselho Regional de

Contabilidade

do Rio Grande do Sul