



REVISTA PARAENSE DE CONTABILIDADE
ISSN 2526-950X

VOLUME 6, NÚMERO 1
JANEIRO - DEZEMBRO/2021



CARIPI - BARCARENA

Catálogo na fonte

R454

Revista Paraense de Contabilidade / Conselho Regional de Contabilidade do Pará – v.6, n.1, (2021) – Belém: CRCPA, 2021.
v.: 24 cm

Anual

ISSN: 2526-950X

Modo de acesso: <https://crcpa.org.br/revistaparaense>

1. Ciências Contábeis. 2. Contabilidade. 3. Conselho Regional de Contabilidade do Pará.

CDU - 657

É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja informada a fonte.

Editoria

Editor Técnico: Ian Blois Pinheiro
Editor Científico: Marcia Athayde Moreira

Editoração

Conselho Regional de Contabilidade do Pará

Endereço para permuta e correspondência

Revista Paraense de Contabilidade
Conselho Regional de Contabilidade do Pará
Rua Avertano Rocha, 392, Campina
CEP: 66.023-120 – Belém, Pa.
Telefone: +55 (91) 3202-4150
E-mail: rpc@crcpa.org.br
Home Page: <https://crcpa.org.br/revistaparaense/index.php/crcpa>

DOI: 10.36562/rpa.v6i1

Revista Paraense de Contabilidade – CRCPA, Belém – Pa., v.6, n1. jan./dez. 2021.

Objetivos da Revista

Contribuir para melhorar a qualidade da divulgação da produção científica em contabilidade no Brasil, ampliando as oportunidades de divulgação de resultados de pesquisas que retratem a realidade brasileira, com ênfase na realidade amazônica.

Os artigos publicados na Revista Paraense de Contabilidade devem ser inéditos e passam por um processo que se inicia com a submissão, seguida da avaliação cega por pares e aprovação pelo Conselho Editorial. O conteúdo e a qualidade dos artigos são de responsabilidade dos seus autores e não necessariamente expressam o ponto de vista do Conselho Editorial da Revista.

Conselho Editorial Científico

Editora Científica

Prof. Dra. Marcia Athayde Moreira, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Editores de Seção

Prof. Dra. Raimunda M. da Luz Silva, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. Dra. Katya Regina Matos Batista, Instituto Federal do Pará, IFPA, Brasil.

Prof. Dr. Anderson Roberto Pires e Silva, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Editores Honorários

Prof. Dra. Ticiane Lima dos Santos, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. MsC. Antônio Carlos Sales Ferreira Jr., Tribunal de Contas do Estado do Pará, Brasil.

Prof. MsC. Rafael Laredo Mendonça, Tribunal de Contas do Estado do Pará, Brasil.

Prof. MsC. Leonel S. M. R. Mendes, Sócio da GRC Gestão, Consultoria e Auditoria.

Prof. MsC. Aílton Castro Pinheiro, Instituto Federal do Pará, IFPA, Brasil.

Prof. MsC. Aílton Ramos Correia Jr., Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. MsC. Miraci M. do Carmo, Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará, UNIFESSPA, Brasil.

Editor Técnico

Prof. MsC. Ian Blois Pinheiro, Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Pará.

Secretário da Revista

Tadeu Junior de Castro Gonçalves

Editorial

Paz e bem a todos os nossos leitores!

Inicialmente, precisamos agradecer a todos os colegas, estudantes de contabilidade, profissionais, professores e pesquisadoras que doaram recursos financeiros para a reestruturação e atualização da plataforma OJS desta Revista. Em ordem alfabética, gostaríamos de agradecer nominalmente àqueles que nos ajudaram: Anderson Roberto Pires e Silva; André Luís Silva; André Luiz Rabelo Lima; Antônio Carlos Sales Ferreira Junior; Claudio Roberto Ferreira dos Reis; Elizabeth Alline de Sousa; Eugenio Gustavo G. Hamoy; Evaldo Jose da Silva; Ian Blois Pinheiro; Ivanete Nazaré Santa Rosa Campos; Izauli Socorro Almeida de Mendonca; Jorge Hallan Santos da Paixão; Kamyly Silva Veloso; Katya Regina M Batista; Leonel Santos Medeiros Rabello Mendes; Manoel Adenilson dos Santos Cardoso; Marilene Vasconcelos Costa; Marcelene Dias Paz Veloso; Mauro Athayde Campos Nascimento; Nelson Gustavo Rufino Rocha; Neusa Martins; Nilzete Jesus Freitas de Souza; Paulo Sérgio Carvalho de Souza; Raimunda Maria Luz Silva; Raquel Cordeiro Lima; Reiko Muto; Renata Elizondo Souza; Taynara Santos Nascimento; Ticiane Lima dos Santos. A todos que puderam colaborar: **NOSSO MUITO OBRIGADO!**

Assim, mantendo a tradição de apresentar uma diversidade de temas contábeis em cada edição, o Volume 6 do ano de 2021 traz seis artigos de diferentes áreas e assuntos da contabilidade, como se apresenta brevemente na sequência.

O primeiro artigo desta Edição, de autoria de **Gabriel Martins Ferreira Dias e José Luiz Nunes Fernandes**, objetivou identificar como os preceitos espirituais favorecem a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho, em uma pesquisa na área da contabilidade de gestão.

O segundo artigo desta Edição, de autoria de **Edielson Pereira Paixão, Gabriel Moraes de Outeiro e Miraci Matos do Carmo**, se propôs em analisar os efeitos do retorno da tributação sobre dividendos proposto pelo PL nº 2.337/21 nas empresas optantes pelo lucro real.

O terceiro artigo desta Edição, de autoria de **Ronny Luís Sousa Oliveira e Carlos Benassuly Maués Filho**, teve como objetivo realizar uma análise bibliométrica anais do Congresso ENANPAD do período de 2015 a 2019, a fim de identificar quais os principais temas foram discutidos sobre Gestão Socioambiental, um tema transversal de interesse direto da ciência contábil.

O quarto artigo desta edição, de autoria de **Marcos Igor da Costa Santos e Rayane Farias dos Santos**, objetivou discutir o impacto da contabilização dos *Heritage Assets* para a boa governança pública, em uma discussão da aplicação da contabilidade pública para a melhora da governança.

O quinto artigo, de autoria de **Lais Ranne Ribeiro da Costa Souza, Eliane Sampaio, Elaine Aparecida Teixeira, e Ingrid Paula Souza**, objetivou analisar os principais gastos públicos que são direcionados à educação no município de Rondon do Pará – PA, em uma nova discussão da aplicação da contabilidade pública para a melhora da qualidade do ensino.

O sexto e último artigo desta edição, de autoria de **Wilton Rafael de Souza Silva, Ticiane Lima dos Santos e Josué de Lima Carvalho** teve como objetivo analisar o grau de sustentabilidade de uma importante cooperativa situada no município de Tomé-Açu, por meio da aplicação parcial do modelo SICOGEA (Sistema Contábil Gerencial Ambiental).

Desta forma, o Conselho Regional de Contabilidade do Pará disponibiliza para a comunidade mais seis pesquisas de qualidade, que retratam a realidade da ciência contábil, incentivando a leitura e o interesse pela pesquisa contábil, com ênfase na realidade paraense.


Boa leitura!



Prof. Dra. Márcia Athayde Moreira
Editora-Chefe da Revista Paraense de Contabilidade

Eficácia dos Artefatos Gerenciais de Avaliação de Desempenho Subjacente aos Preceitos Espirituais

Gabriel Martins Ferreira Dias
Universidade Federal do Pará
E-mail: gahmartinns@gmail.com

Jose Luiz Nunes Fernandes
Universidade Federal do Pará
ORCID : 0000-0002-5480-9679
E-mail: jluiz@ufpa.br

RESUMO

Fixar metas e avaliar desempenho é ou deveria ser rotina na gestão das empresas, e o ambiente onde os gestores e colaboradores atuam é impactado pelo clima espiritual-organizacional prevalecente. Neste sentido, este trabalho tem como objetivo identificar como os preceitos espirituais favorecem a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho. Com metodologia bibliográfica inicial e complementada por levantamento em empresa prestadora de serviços contábeis, gestores e colaboradores foram questionados. A conclusão é de que a espiritualidade no ambiente de trabalho define objetivos individuais mais ambiciosos, além de incentivos a esforços motivacionais favorecendo, assim, a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho.

Palavras-Chave: Avaliação de desempenho. Preceitos Espirituais. Metas.

1. INTRODUÇÃO

Adaptação contínua ao mundo inconstante dos negócios é uma necessidade vital às organizações e, em consequência, para a Contabilidade. Esta adaptação configura-se como resultado de uma transformação empresarial e individual em um cenário movido a melhorias contínuas e novas formas de trabalhar (BARRETO et al., 2020).

Fixar metas, buscar alcançá-las e analisar as variações entre esta fixação e os resultados auferidos é um viés de ações de controle gerencial propiciado pelos artefatos gerenciais como o orçamento e o custo padrão. Dessa forma, Padoveze (2003, p. 9) explicita que, "[...] a contabilidade gerencial mudou o foco da contabilidade, passando dos registros e análise das transações financeiras para a utilização da informação para decisões, afetando o futuro [...]". Otley (1994) complementa que a contabilidade gerencial deve ser considerada a principal ferramenta de controle do processo de gestão.

Dessa maneira, os usuários da contabilidade gerencial podem-se utilizar de conceitos próprios das teorias organizacionais e de outras ciências em substituição à pura racionalidade econômica para melhor compreender o processo de escolha das práticas que operacionalizam as informações gerenciais que servem de base para a tomada de decisões e alcance de metas (COSTA et al., 2010).

Por outro lado, a espiritualidade nas empresas vem buscando se estabelecer, visando respeitar o indivíduo, o gestor, os colaboradores como seres complexos, com necessidades emocionais, espirituais e racionais. Desse jeito, Ashmos e Duchon (2000) entendem que a espiritualidade nas entidades econômicas consiste em reconhecer que o indivíduo possui uma vida interior, a qual precisa estar alimentada a partir de uma atribuição laborativa que tenha significado e lhe ofereça um sentimento de pertencimento e comunidade.

Deduz-se que, se a espiritualidade for invocada e considerada, a atitude certa a ser realizada em favor de um ambiente laboral próspero em que os resultados a serem alcançados pelos colaboradores são alinhados com as metas organizacionais, rompendo por conseguinte com o paradigma econômico racionalista que amarra todo o sistema de decisões às possibilidades de retornos financeiros, então as decisões e o futuro tendem a ser promissores com possibilidades de rentabilidade alcançada por meio da ação do homem (VASCONCELOS, 2008).

Diante do que antes foi expresso, surge o seguinte problema de pesquisa: **Como os preceitos espirituais favorecem a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho?** Em consequência do que foi apresentado, fixa-se como objetivo a este trabalho identificar como os preceitos espirituais favorecem a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho.

Dentre as justificativas para realização desta pesquisa, destaca-se que o estudo de teorias alternativas que trazem maior número de variáveis de análise para a compreensão da contabilidade gerencial ainda merece maior atenção por parte dos pesquisadores, visto que a racionalidade econômica limita o entendimento dos processos organizacionais por não ser a única teoria que respalda o processo decisório nas entidades (ITTNER; LARCKER, 2002).

Cria-se expectativa que o trabalho contribua com efetiva proposta de incentivo para que os artefatos gerenciais de avaliação de desempenho tenham metas alcançadas em cenário, como regra conflituosa, das empresas hodiernas, *locus* em que a espiritualidade poderá contribuir e ter seus preceitos devidamente presentes.

Trabalho correlato foi elaborado por Costa et al. (2010) em que os autores concluíram que em ambientes organizacionais mais espiritualizados, nos quais os profissionais, tanto contadores, quanto gestores e colaboradores se utilizam de valores espirituais; os instrumentos de contabilidade gerencial podem ser viabilizados de forma mais consciente. Pesquisa de Barreto et al. (2020), dentre as várias conclusões, destaca-se que alguns comportamentos de cidadania organizacional quando presentes no ambiente de trabalho, bem como alguns aspectos sociodemográficos e ocupacionais podem influenciar os comportamentos de cidadania no trabalho e a espiritualidade do ambiente.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Gerencial e os artefatos de gestão

A contabilidade gerencial contempla um conjunto de artefatos que podem ser institucionalizados e aceitos nas organizações e que tanto podem impactar outras instituições, como podem ser moldados por ela (BURNS; SCAPENS, 2000). Frezatti (2005) compreende que os artefatos intrínsecos à contabilidade gerencial correspondem a conceitos, sistemas e ferramentas contábeis essenciais à gestão empresarial. Na mesma linha de raciocínio, Soutes e Guerreiro (2007) expressam que os artefatos gerenciais são as ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da Contabilidade no exercício de suas funções. Por oportuno, Zaniewicz et al. (2013) observam que, em relação aos artefatos gerenciais, não há uniformidade na literatura sobre a sua denominação e classificação, sendo algumas vezes denominados princípios, métodos, artefatos, instrumentos, ferramentas ou técnicas.

Berry et al. (2009), ao efetuarem revisão da literatura sobre temas emergentes relacionados aos artefatos da contabilidade gerencial voltados aos controles empresariais, afirmam que raramente as organizações produzem seus próprios artefatos, porém modificam

os que herdaram ou os que usam costumeiramente e que poucos pesquisadores na área do controle gerencial tomam iniciativas na produção de novos artefatos.

Guerreiro, Cornacchione Jr. e Soutes (2011) classificam os artefatos gerenciais em tradicionais e modernos. Os artefatos tradicionais são: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Retorno sobre o Investimento, Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente, Orçamento e Descentralização. Já os artefatos modernos são: Custeio Meta (*Target Costing*), Custeio Baseado em Atividades (*ABC*), *Benchmarking*, Custeio *Kaizen*, *Just in Time*, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (*ABM*), *GECON*, *Balanced Scorecard (BSC)*, *Economic Value Added (EVA)* e Gestão Baseada em Valor (*VBM*).

Miranda (2010) entende que as ferramentas tradicionais da contabilidade gerencial mais usadas por empresas nacionais e internacionais são o orçamento e o custo padrão e, em decorrência, a respectiva análise das variações. Deste modo, Souza e Rocha (2009) expressam que os artefatos gerenciais denominados de custo padrão e orçamento são formas de moderação ou contenção de custos, à medida que condicionam a utilização dos recursos de forma moderada, com base em um alcance das metas pré-estipuladas. Os artefatos gerenciais não devem ser usados indiscriminadamente, devendo-se buscar, antes de sua aplicação, refletir sobre o seu uso em determinada situação (ESPEJO, 2008).

2.2 Artefatos de Avaliação de desempenho gerencial

As implicações comportamentais da informação gerencial contábil são também apontadas por Atkinson *et al.* (2015), portanto, suas principais abordagens são em relação à neutralidade da informação e resistência a mudanças por parte das pessoas familiarizadas com sistemas já em uso. Os autores, ainda, afirmam que as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial devem ser acompanhadas com uma análise comportamental e organizacional.

Tanto o orçamento quanto o custo padrão são artefatos gerenciais que, tendo em vista resultados passados, efetuam projeções futuras e, nesse sentido, elaboram metas que envolvem áreas e colaboradores das empresas, isto posto, atingir as metas é o propósito de todos. Warren, Reeve e Fess (2001, p. 179) dizem que o orçamento envolve: (1) o estabelecimento de metas específicas; (2) a execução de planos para atingir suas metas; e (3) a comparação periódica dos resultados efetivos com os objetivos. Martins (2010) diz que o custo padrão é o valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto.

Alerta-se que os incentivos financeiros para que as metas sejam atingidas e mensuradas, pois tal procedimento pode ser danoso e, nessa direção, Harris e Tayler (2019) explicam que o vínculo entre a métrica e o incentivo não deve ser rigoroso. Desta forma, vincular a remuneração financeira a uma meta atingida tende a aumentar a substituição, portanto um efeito colateral infeliz do pagamento baseado em desempenho.

Não que as métricas sejam danosas, pelo contrário, devem ser fixadas para que os objetivos sejam alcançados, e há uma razão para sua onipresença nos negócios: é a única maneira pela qual pode ser entendido o ambiente, os resultados e objetivos estratégicos, algo que deve ser feito se quiser ter sucesso. Estabelecer padrões de desempenho não é tarefa fácil, requer definição de metas, responsabilidades e comunicação efetiva das informações (FIGUEIREDO; CAGGIANO 2008).

Os artefatos da contabilidade gerencial podem inibir ações egoísticas, conseqüentemente o comportamento oportunista pode levar a um resultado coletivo menos

satisfatório ou até mesmo indesejável, configurando na desarticulação do sistema integrado de produção (BEGNIS; ESTIVALETE; PEDROZO, 2007).

O processo de gestão da mudança em geral e a variação da contabilidade gerencial especificamente em relação aos artefatos gerenciais, segundo Reis (2008), demandam um processo de compreensão amplo do contexto no qual a organização está inserida, com ênfase em rotinas e instituições estabelecidas. Isso envolve muito mais do que o conhecimento dos sistemas formais, requer compreensão dos hábitos dos membros da organização e das suposições que são consideradas nas atividades diárias. Ademais, a organização é fundamentalmente “as pessoas”, porque elas conferem-lhe desenvolvimento, dinamismo, criação, transformação e abertura aos novos tempos e aos novos desafios. De modo que ser pessoa nas organizações deverá prender-se com a oportunidade de demonstrar o seu valor, ter oportunidade de realizar-se como ser humano, ter oportunidade de encontrar, no trabalho, um sentido transformador para a sua existência e colaborar na espiritualidade da organização (CALDEIRA; GOMES; FREDERICO, 2011).

As questões relacionadas com a pessoa humana têm sido fulcrais na evolução científica, nos seus mais variados ramos, da biologia à medicina, da sociologia à psicologia, da enfermagem à gestão (CALDEIRA; GOMES; FREDERICO, 2011). Em tal contexto de relacionamentos cotidianos entre membros das organizações, surge a necessidade de pensar a espiritualidade.

2.3 Os paradigmas espirituais

A espiritualidade no local de trabalho surgiu como tema de estudo na área de gestão no início da década de 1980 (HOWARD; WELBOURN, 2004). Rego, Cunha e Souto (2007), corroboram em declarar que este é um tema emergente, porém, poucos estudos são realizados. Ademais, entendem que a espiritualidade dos líderes fecunda a espiritualidade das organizações [...], ambientes organizacionais espiritualmente ricos que permitem aos colaboradores realizar trabalho com significado para a vida podem conduzir a mais elevados desempenhos individuais e organizacionais [...] esses ambientes nutrem ou fomentam a autoeficácia, o otimismo, a esperança e a resiliência entre todos.

Em consequência do expresso no parágrafo anterior, estes definem objetivos individuais mais ambiciosos, envidam maiores esforços motivacionais, resistem melhor ao estresse, são mais perseverantes perante os problemas e obstáculos e são mais capazes de redirecionar as metas (REGO; CUNHA; SOUTO, 2007).

Nos entendimentos de Kolodinsky, Giacalone e Jurkiewicz (2008) existem três formas de entender a espiritualidade na organização: (i) em um nível mais basilar, a espiritualidade na organização pode ser entendida como a simples aplicação dos valores espirituais pessoais no local de trabalho; (ii) outro nível de compreensão implica a compreensão dos valores da organização; e (iii) um terceiro nível, que os autores denominam interativo, a espiritualidade da organização baseia-se na interação dos valores espirituais individuais com os valores espirituais reconhecidos na organização.

A espiritualidade no ambiente de trabalho pode ser explicada por meio da vida interior que cada indivíduo dentro da organização empreende, portanto encontrar o significado em seu labor no contexto da equipe da qual é integrante (ASHMOS; DUCHON, 2000). Os autores também veem a espiritualidade no trabalho composta de três variáveis: a vida interna, o significado do trabalho e a comunidade. Howard (2002) reflete que a abordagem espiritual corporativa é a combinação entre os valores e a vida individual de cada pessoa e a prática realizada dentro do contexto organizacional.

No ambiente do exercício do trabalho profissional em grupos de pessoas surge nos indivíduos a necessidade de dar sentido maior para a sua existência e que essa possa responder às perguntas propostas por Hawley (1995, p. 35): (i) Quem somos nós?; (ii) O que estamos realmente fazendo aqui?; (iii) Qual é o nosso objetivo, nosso chamado, nossa visão de grandeza?; (iv) Qual é a coisa maior do que nós, e da qual fazemos parte?. De modo que se busca um sentido de totalidade que possa modificar as paisagens da consciência e resgatar um significado para os processos e atividades cotidianas tanto na vida pessoal como na vida interpessoal do ser humano (COSTA *et al.*, 2010).

A Tabela 1 em seguida mostra o que Vasconcelos (2008) entende ser as dimensões da espiritualidade no ambiente de trabalho e, para isso, o autor faz referência ao que chamou de velho e emergente paradigma espiritual.

Tabela 1

Dimensões da espiritualidade no ambiente de trabalho

Velho Paradigma Espiritual	Emergente Paradigma Espiritual
Fragmentado	Totalidade
Auto absorção	Foco relacional
Ênfase em valores materiais	Inclusão de valores espirituais
Propósito do trabalho é instrumental	Propósito do trabalho é de desenvolvê-lo

Nota: Adaptado de Vasconcelos (2008).

Depreende-se que o paradigma emergente tem visão do todo ao invés da fragmentação, o foco é nas relações pessoais e que inclui valores espirituais, o propósito é o desenvolvimento do trabalho de forma consciente contrariamente ao desenvolvimento mecânico-instrumental.

Contiguamente, Costa *et al.* (2010) entendem que o paradigma espiritual emergente pode fornecer às empresas uma visão diferenciada dos procedimentos organizacionais, no qual prevalecem a dignidade e o respeito pelos direitos humanos, resgatando uma visão antrope-sociopsicológica do indivíduo e apontando que por trás de uma decisão ou de uma atividade corporativa existe um ser humano que não é formado apenas por matéria, mas também por uma complexa rede de sentimentos e emoções que interfere nessas atividades.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Severino (2007, p.100) adverte que “a ciência é sempre o enlace de uma malha teórica com dados empíricos, é sempre uma articulação do lógico com o real, do teórico com o empírico, do ideal com o real”. Destarte, a pesquisa tem procedimento inicial de pesquisa bibliográfica pelo fato de que será realizada a partir do registro disponível decorrente de pesquisas anteriores em artigos acadêmicos, dissertações e teses, portanto, categoria teórica já trabalhada por outros autores sobre os temas: contabilidade gerencial; artefatos de gestão; espiritualidade. No que se refere aos artefatos gerenciais, entende-se que o orçamento empresarial e o custo padrão são adequados para esta investigação por fixarem metas e incentivarem colaboradores ao alcance, gerando com isso cenário instigador para o alcance dos objetivos delineados.

Ao levantar informações sobre os temas que permeiam esta investigação e delimitando, por consequência, o campo de trabalho, mapeando também as condições do objeto que trata dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho em ambiente empresarial subjacente aos preceitos espirituais, é que se pode dizer que, nos entendimentos de Severino (2007), se está diante de tipo de pesquisa exploratória.

Na sequência, o levantamento de campo por meio de questionário com perguntas fechadas e escala *Likert* mensuradora, onde mais próximo de zero identifica a discordância e mais próximo de dez a concordância, foi aplicado aos gestores e colaboradores em formato de censo de um estabelecimento de prestação de serviços contábeis, já que esses, além de produzirem os relatórios gerenciais, também sobrevivem da informação gerencial, de modo que atuam em *locus* favorável a identificação dos preceitos espirituais.

De modo que a Empresa de Serviços Contábeis (ESC), alvo desta pesquisa, por questões éticas não terá sua razão social identificada, mas é uma empresa tradicional na prestação de serviços contábeis, possui em torno de 90 empresas clientes para as quais produz relatórios fiscais e gerenciais. Trata-se de uma sociedade composta por dois sócios, ambos contadores e localizada no centro da cidade de Belém. Composta por 11 colaboradores distribuídos nas áreas fiscais, gerenciais e de recursos humanos. Quando os questionários foram aplicados, os trabalhadores não identificaram suas funções, pois entendeu-se não ser fundamental a divulgação desse dado.

Gil (2010) diz que, os dados devidamente computados, esses serão interpretados e isso consiste em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer sejam derivados de teorias, quer sejam estudos realizados anteriormente. Em seguida, os dados serão analisados.

Por fim, entende-se necessário explicitar que algumas vezes a espiritualidade no trabalho traz consigo subliminarmente uma conotação religiosa, porém esse estudo não tem aspecto de religião, de conversão ou sobre como as pessoas devem aceitar um determinado sistema de crenças. Antagonicamente é a maneira com que os colaboradores compreendem a si próprios como seres espirituais cujas almas necessitam de motivação para o trabalho. Trata-se de experimentar um sentimento de significado e propósito em seu labor, além do já existente e a sensação de ser útil e estar conectado com a equipe a qual pertence (ASHMOS; DUCHON, 2000).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Lembra-se que o questionário com perguntas fechadas foi aplicado aos gestores e colaboradores, a escala *Likert* serviu de métrica onde mais próximo de zero identifica a discordância e mais próximo de dez a concordância.

4.1 Instrumentos Gerenciais de avaliação de desempenho

Foi perguntado se os questionados(as) entendem que a contabilidade gerencial possui artefatos possíveis de avaliar desempenho dos gestores. 61,55% atribuíram a medida 10; 23,07% a medida 8 e 15,38% a medida 9. Observa-se a preponderância do entendimento de que a contabilidade gerencial possui artefatos possíveis de avaliar desempenho dos gestores. Resultado em concordância com os pesquisadores: Burns; Scapens, (2000); Soutes e Guerreiro (2007); Souza e Rocha (2009); Miranda (2010) e por Atkinson *et al.* (2015).

4.2. O orçamento e o custo padrão como artefatos gerenciais de avaliação de desempenho

Perguntou-se se os questionados(as) entendem que o orçamento e o custo padrão são artefatos gerenciais de avaliação de desempenho. Obteve-se como resposta que: 84,62% atribuíram a medida 10 e 15,38% a medida 9. Portanto, mais de 80% entende que tanto o orçamento quanto o custo padrão são artefatos gerenciais possíveis de avaliar o desempenho dos gestores. Esse resultado coincide com o que pensam Warren, Reeve e Fess (2001) e Martins (2010).

4.3 Incentivos financeiros como retribuição as metas alcançadas

Perguntou-se se os questionados(as) entendem que os incentivos financeiros para que as metas sejam atingidas é um procedimento que pode ser danoso para a empresa e para o trabalhador. Como resultado, obteve-se que a medida 10 foi atribuída por 31,9% dos questionados; a 8 - 15%; a de 7 – 15%; a medida 5 – 15%; a 6 – 7,7%; a medida 4 – 7,7% e, por último, a de 1 – 7,7%.

Observa-se quão pulverizadas foram as respostas, porém a de maior incidência ou recorrência foi de que mais de 30% dos questionados entende que a retribuição por incentivos financeiros pelas metas atingidas pode ser danoso para a empresa e para o trabalhador. Esses questionados estão em acordo com que também entendem Harris e Tayler (2019).

4.4. Estabelecer padrões não é tarefa fácil

Foi perguntado aos questionados(as) se eles(as) entendem que estabelecer padrões de desempenho não é tarefa fácil, requer definição de metas e responsabilidades e comunicação efetiva das informações. Como respostas obteve que: 61,54% opinaram pela medida 10; 23,08 pela 9; 7,69 pela 8 e 7,69 pela medida 7.

Os resultados apontam quão difícil é estabelecer padrões e este está em sintonia com que pensam Figueiredo e Caggiano (2008), quando dizem que estabelecer padrões de desempenho não é tarefa fácil, requer definição de metas e responsabilidades.

4.5. Sentido transformador e colaborar com a espiritualidade na organização

Questionaram-se os colaboradores (as) nas organizações se deveriam prender-se com a oportunidade de demonstrar o seu valor, ter oportunidade de realizar-se como ser humano, ter oportunidade de encontrar, no trabalho, um sentido transformador para a sua existência e colaborar na espiritualidade da organização. Como respostas obteve-se que: 53,85% atribuíram a medida 10; 38,46% atribuíram a medida 8 e 7,69% a medida 7.

O resultado induz que a vivência organizacional estimula ao trabalhador a oportunidade de demonstrar o seu valor, ter oportunidade de realizar-se como ser humano, ter oportunidade de encontrar, no trabalho, um sentido transformador para a sua existência e colaborar na espiritualidade da organização. Resultado que também entende e é coincidente com que pensam os autores Rego, Cunha e Souto (2007).

4.6. Espiritualidade dos líderes fecunda a espiritualidade das organizações

Questionou-se se a espiritualidade dos líderes fecunda a espiritualidade das organizações [...] ambientes organizacionais espiritualmente ricos que permitem aos colaboradores realizar trabalho com significado para a vida podem conduzir a mais elevados desempenhos individuais e organizacionais [...] esses ambientes nutrem ou fomentam a autoeficácia, o otimismo, a esperança e a resiliência entre todos. Como resposta obteve-se que: a medida 10 foi apontada por 38% dos questionados (as); já a medida 9 apontou 46,16% e a media 7 foi escolhida por 15,58%.

Depreende-se que os questionados, no geral, concordam que a espiritualidade dos líderes fecunda a espiritualidade das organizações e, em consequência, os ambientes organizacionais espiritualmente ricos permitem aos colaboradores realizarem trabalho com significado para a vida. O que pode conduzir a mais elevados desempenhos individuais e organizacionais e, nesse ambiente, nutre a autoeficácia, o otimismo, a esperança e a resiliência entre todos. Resultado coincidente com que pensam os autores Howard (2002) e Rego, Cunha e Souto (2007).

4.7. A espiritualidade no ambiente de trabalho e os objetivos individuais

Questionou-se se a espiritualidade no ambiente de trabalho define objetivos individuais mais ambiciosos, propiciam, por parte de todos, maiores esforços motivacionais, contribui com maior resistência ao stress, são mais perseverantes perante os problemas e obstáculos bem como são capazes de redirecionar as metas.

As respostas obtidas registram que 38,48 % concordam integralmente e atribuíram a medida 10; já 15,38% atribuíram a medida 9; 23,07% atribuíram a medida 8; 7,69% a medida 7; 7,69% a medida 6 e 7,69% a medida 5. Depreende-se que mais de 75 % ($38,48\% + 15,38\% + 23,07\% = 76,93\%$) dos questionados entendem que a espiritualidade no ambiente de trabalho define objetivos individuais mais ambiciosos, além de incentivos a esforços motivacionais, como também contribui com maior resistência ao stress, tornando os colaboradores mais perseverantes perante os problemas e obstáculos, possibilitando, por fim, meios para redirecionar metas. Estes entendimentos estão em acordo com que pensam Rego, Cunha e Souto (2007).

4.8. A Espiritualidade no ambiente e a vida interior de cada indivíduo dentro da organização.

Questionou-se se a espiritualidade no ambiente de trabalho pode ser explicada por meio da vida interior que cada indivíduo dentro da organização. Como resposta obteve-se que 38,48% dos respondentes atribuíram a medida 10; 7,69% atribuíram a medida 9; 30,76% a medida 8, o que soma mais de 75% e as demais medidas não tiveram significativa representatividade, ratificando, portanto, que a espiritualidade no ambiente de trabalho pode ser explicada por meio da vida interior que cada indivíduo dentro da organização tem, deste modo possibilita encontrar o significado em seu labor no contexto da equipe da qual é integrante, conforme entendem Ashmos e Duchon, (2000).

4.9. A abordagem espiritual corporativa e os valores individuais dos colaboradores

Perguntou-se se o (a) questionado (a) concorda que abordagem espiritual corporativa é a combinação entre os valores e a vida individual de cada pessoa e repercute na prática realizada dentro do contexto organizacional. Como resultado obteve-se que 38,47% dos questionados concordam integralmente e atribuíram a medida 10; já 30,77% atribuíram a medida 9 e 7,69% atribuíram a medida 8 de modo que somando essas medidas resulta que 76,93%. As demais medidas apuradas não possuem tanta representatividade, portanto mais de 75% dos questionados entendem que abordagem espiritual corporativa combinada com os valores de cada pessoa repercute na prática realizada dentro do contexto organizacional. Esse entendimento também é partilhado com Howard (2002).

4.10. O paradigma espiritual como visão diferenciada dos procedimentos organizacionais

Questionou-se se o paradigma espiritual emergente pode fornecer às empresas uma visão diferenciada dos procedimentos organizacionais, no qual prevalecem a dignidade e o respeito pelos direitos humanos. Como respostas obteve-se que 46,17% atribuíram a medida 10; 15,38% a medida 9 e 15,38% também a medida 9 e essas quando somadas chegam a 76,93%. Esclarece-se que as demais medidas não tem tanta representatividade nesta análise, portanto mais de 75% dos questionados acredita que o paradigma espiritual emergente pode fornecer às empresas uma visão diferenciada dos procedimentos organizacionais, no qual

prevalecem a dignidade e o respeito pelos direitos humanos conforme entendem Costa *et al.* (2010).

Antes de concluir a pesquisa enfatiza-se que, observou-se existir entre os questionados uns com maior alicerce espiritual que outros, isso sem entrar no mérito da religião de cada um, porém, os com maior conhecimento espiritual tiveram maior entendimento dos questionamentos e responderam com maior convicção.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito desta investigação foi de identificar como os preceitos espirituais favorecem a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho. Inicialmente, alicerçou-se a pesquisa nos conceitos de artefatos gerenciais de avaliação de desempenho como os voltados a metas a serem alcançadas pelos gestores, destacando, nessa direção o orçamento empresarial e o custo padrão.

Na busca de alcançar os propósitos fixados, buscou-se base teórica sobre os artefatos de gestão e questionou-se os colaboradores da empresa de serviços contábeis sobre eles. No levantamento efetuado e quanto aos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho, é possível destacar que mais da metade dos questionados entende que a contabilidade gerencial possui artefatos possíveis de avaliar desempenho dos gestores. Ainda, em relação aos artefatos gerenciais, mais de 80% entendem que o custo padrão e o orçamento são artefatos possíveis de mensurar desempenho. Constatou-se que os questionados entendem quão desafiadora é a tarefa de criar padrões possíveis de mensuração de desempenho. Destaca-se, também, que mais da metade dos colaboradores entende que os incentivos financeiros para que as metas sejam atingidas é um procedimento que pode ser danoso para a empresa e para o trabalhador.

Quanto aos preceitos espirituais os questionados(as), entendem que a vivência organizacional estimula ao trabalhador a oportunidade de demonstrar o seu valor, ter oportunidade de realizar-se como ser humano, ter oportunidade de encontrar, no trabalho, um sentido transformador para a sua existência e colaborar na espiritualidade da organização e que a espiritualidade dos líderes fecunda a espiritualidade das organizações. Ademais, entendem os questionados que a espiritualidade no ambiente de trabalho define objetivos individuais mais ambiciosos, além de incentivos a esforços motivacionais favorecendo, neste sentido a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho.

Ainda, em relação aos preceitos espirituais, encontrou-se que a espiritualidade no ambiente de trabalho pode ser explicada por meio da vida interior de cada indivíduo de modo que a abordagem espiritual corporativa combinada com os valores de cada pessoa repercute na prática realizada dentro do contexto organizacional, favorecendo nesta continuação que as metas fixadas sejam alcançadas, como, por exemplo, no orçamento empresarial e no custo padrão, além de que os paradigmas espirituais podem fornecer às empresas uma visão diferenciada dos procedimentos organizacionais.

Como limitação, destaca-se que a presente pesquisa efetuou levantamento em única empresa a qual produz relatórios gerenciais e, dentre os possíveis de mensurar o desempenho destaca-se o orçamento e o custo padrão. Nesta sequência, sugere-se novas pesquisas, porém em organização empresarial que fixa os artefatos gerenciais em suas metas de gestão e analisa o desempenho dos gestores, deste modo observa-se que o ciclo verificador, se os preceitos espirituais favorecem a eficácia dos artefatos gerenciais de avaliação de desempenho, torna-se completo.

REFERÊNCIAS

ASHMOS, D. P.; DUCHON, D. Spirituality at work: A conceptualization and measure. **Journal of Management Inquiry**, v. 9, n. 2, p.134-145, 2000.

ATKINSON, B; KALPLAN, R.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Management Accounting**: Information for decision-making and strategy execution. 6th. Ed. Pearson Education, Inc. Upper Saddle River, New Jersey, 2015.

BARRETO, et al. Espiritualidade no ambiente de trabalho e comportamentos de cidadania organizacional: uma análise sobre a percepção dos empregados em indústria do Rio Grande do Norte. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 19, n. 3, p. 397-418, 2020.

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, United Kingdom, v. 42, p. 2-20, 2009.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, London, v. 11, p. 3-25. 2000.

CALDEIRA, S.; GOMES, A. C.; FREDERICO, M. De um novo paradigma na gestão dos enfermeiros – a espiritualidade no local de trabalho. **Revista de Enfermagem Referência**. III Série - n.º 3, p. 25-35 - Mar. 2011.

COSTA et al. a Compreensão das práticas de contabilidade gerencial à luz do paradigma espiritual: uma lente alternativa ao pensamento econômico-racionalista. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações** - FEA-RP/USP, v. 4, n. 9, p. 13-99, mai.-ago. 2010.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2008.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. **Controladoria**: teoria e prática. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.

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

GUERREIRO, R.; CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

HARRIS, M.; TAYLER, B. Não permita que as métricas corroam se negócio. **Harvard Business Review**, p. 39 – 45. set. 2019.

HOWARD, S. A spiritual perspective on learning in the workplace. **Journal of Managerial Psychology**. v. 17, n. 3, p. 230-242, 2002.

HOWARD, S.; WELBOURN, D. **The spirit at work phenomenon**. Londres: Azure. 2004.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? **The European Accounting Review**. v. 11, n. 3, p. 787-793, Out. 2002.

KOLODINSKY, R.; GIACALONE, R.; JURKIEWICZ, C. Workplace values and outcomes: exploring personal, organizational, and interactive workplace spirituality. **Journal of Business Ethics**. v. 81, nº 2, p. 465-480. 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MIRANDA, C. de S. **Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências**. Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**. v. 5, p. 289-299, 1994.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação** Contábil. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

REGO, A.; CUNHA, M. P; SOUTO, S. Workplace spirituality, commitment, and self-reported individual performance: an empirical study. **Management Research**. v. 5, nº 3, p. 167-187. 2007.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENANPAD, 31., 2007. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnAnpad, 2007.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados**. São Paulo: Atlas, 2009.

VASCONCELOS, A. F. **Espiritualidade no Ambiente de Trabalho** : dimensões, reflexões e desafios. São Paulo: Atlas, 2008.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, Pioneira Thomson Learning, 2001.

ZANIEVICZ, M.; BUEREM, I. M.; SANTOS, P. S. A de; KLOEPPEL, N. R. Métodos de custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 15, n. 49, p. 601-616, out./dez.2013.

Searle, Nancy S., Paul Haidet, P. Adam Kelly, Virginia F. Schneider, Charles L. Seidel, and Boyd F. Richards. (2003). "Team learning in medical education: initial experiences at ten institutions." *Academic Medicine* 78, no. 10: S55-S58.

Souza, P. V. S., & Sardeiro, L. D. S. M. A Relação entre o Exame de Suficiência Contábil o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes e o Conceito Preliminar de Curso das Instituições de Ensino Superior do Brasil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(2), 100-123.

Teixeira, G. (1985). O estado da arte da aprendizagem centrada no aluno em administração. *Revista De Administração*, 20(2), 56-62. <https://doi.org/10.1016/rausp.v20i2.167619>

Teo, T., Chai, C. S., Hung, D., & Lee, C. B. (2008). Beliefs about teaching and uses of technology among pre-service teachers. *Asia-Pacific Journal of Teacher Education*, 36(2), 163-174.

Vygotsky, L. (1984). *A Formação Social da Mente*. Rio de Janeiro, Martins Fontes.

Wright, G. B. (2011). Student-centered learning in higher education. *International journal of teaching and learning in higher education*, 23(1), 92-97.

Zarzycka-Piskorz, E. (2016). Kahoot It or Not? Can Games Be Motivating in Learning Grammar?. *Teaching English with Technology*, 16(3), 17-36.

Reforma Tributária: Uma Previsão dos Efeitos da Tributação Sobre Dividendos Previsto no Projeto de Lei nº 2.337/2021


Edielson Pereira Paixão

Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

E-mail: edielsonpaixao88@gmail.com

Gabriel Moraes de Outeiro

Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

ORCID : 0000-0002-1521-2220

E-mail: gmouteiro@unifesspa.edu.br

Miraci Matos do Carmo

Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará

E-mail: miraci@unifesspa.edu.br

RESUMO

A Reforma Tributária de 2021 foi caracterizada por uma série de propostas que visavam promover alterações e atualizações na estrutura tributária brasileira, e muitas dessas redações ainda estão em tramitação. É o caso do Projeto de Lei nº 2.337/21, que é a proposta de reforma do Imposto de Renda (IR), que visa, em termos gerais, promover a redução nas alíquotas do IR e CSLL e traz de volta a tributação sobre dividendos. Sobre esse último, Vieira e Melo (2017) e Gobetti (2019) alegam que desde 1996 os lucros distribuídos pelas empresas a seus dividendos são eximidos de oneração fiscal mediante a Lei nº 9.249/95. Deste modo, o objetivo dessa pesquisa é analisar os efeitos do retorno da tributação sobre dividendos proposto pelo PL nº 2.337/21 nas empresas optantes pelo lucro real, e para isso, foi realizado uma simulação de 15% sobre os valores destinados ao pagamento de dividendos baseado na DRE e DFC da empresa Magazine Luiza entre 2019 e 2021. Com base nos resultados, houve um aumento percentual de 46,68% do IR em relação aos R\$ 64.220 milhões pagos sobre os recursos distribuídos aos acionistas e sócios nos parâmetros atuais da empresa sem o PL. Além disso, para a empresa, houve uma redução do encargo tributário de 34% para 26%, conseqüentemente, diminuindo a parcela paga com IRPJ e CSLL. Sendo assim, concluiu-se que a aprovação do PL nº 2.337/21 para a Magazine Luiza seria parcialmente benéfica, já para os acionistas e sócios da empresa seria desvantajoso, pois eles iriam pagar IR sobre uma parcela do lucro que até então é isento de tributação pela Lei nº 9.249/95.

Palavras-chave: Reforma tributária. Tributação sobre dividendos. Imposto de renda. Lucro real.

1. INTRODUÇÃO

Segundo Gobetti (2019), o Brasil e outros dois países que fazem parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), possuem em seu ordenamento jurídico a isenção tributária dos lucros distribuídos a títulos de dividendos. Os demais 31 países que também integram a OCDE, todos praticam a dupla oneração sobre lucros pertencentes aos dividendos na forma de pessoa física ou jurídica.

A isenção do imposto de renda (IR) sobre lucros distribuíveis aos dividendos para pessoa física e jurídica no Brasil passou a vigorar após aprovação da Lei nº 9.249 de 1995,

com a finalidade de incentivar o uso desses recursos não tributáveis nas atividades da empresa. Porém, ocorreu que a isenção além de contribuir com a concentração de renda aos mais ricos, não houve comprovação de que a lei tenha propiciado a aplicação desses nas organizações (VIEIRA; MELO, 2017).

Atualmente, o Brasil passa por um processo de reforma tributária, onde, existem diversas propostas de reforma à estrutura fiscal em trâmite no Congresso Nacional, visando simplificar a legislação vigente e proporcionar a redução e a eliminação de alguns tributos.

Algumas dessas principais propostas em acareação são: a PEC nº 45/2019, PL nº 3.887/2020, PEC nº 110/2019, que buscam modificar a estrutura dos impostos incidentes sobre bens de consumo e serviços mediante a criação de um único imposto em substituição aos demais ou a simplificação deles. Porém, além dessas propostas, existem outras que objetivam modificar outros pontos do ordenamento tributário, como a centralização das contribuições do PIS/PASEP e COFINS, a criação de novo imposto sobre pagamentos digitais e a reformulação do Imposto de Renda (IR).

No que concerne ao último ponto, o PL nº 2.337/2021 é a proposta de reforma do IR da pessoa física e jurídica. O PL visa, de modo geral, promover uma espécie de atualização sobre o IR onde, para a pessoa física (PF) haveria o ampliação da faixa de isenção e ajustes nas alíquotas e para a pessoa jurídica (PJ) uma redução na alíquota. Além disso, o PL nº 2.337 prevê a incidência de ônus fiscal sobre lucros e dividendos em 15%, que até então eram isentos pela Lei nº 9.249/95.

Mediante a todo esse cenário de incerteza sobre quais pontos da proposta serão aprovados, a presente pesquisa fundamenta-se sobre a seguinte problemática: qual o efeito do retorno da tributação sobre lucros e dividendos sobre as empresas, prevista no PL nº 2.337/2021 da Reforma Tributária de 2021?

Deste modo, o objetivo principal deste estudo é analisar os efeitos do Projeto de Lei nº 2.337/21 da Reforma Tributária nas empresas optantes pelo regime tributário do lucro real no que concerne a aprovação da tributação sobre lucros e dividendos, a partir do processo de simulação da proposta nas organizações.

Em outras palavras, o estudo é direcionado na simulação das alíquotas propostas no PL, baseando-se nos valores presentes nas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) e nas Demonstrações do Fluxo de Caixa (DFC) da Magazine Luiza S.A., sendo a mesma uma grande empresa varejista que vem crescendo bastante nos últimos anos e conta com várias lojas espalhadas pelo Brasil, além de ser uma grande concorrente no mercado do *e-commerce*.

Portanto, a presente pesquisa justifica-se pela importância de promover o surgimento de um estudo que reflita sobre os efeitos que a proposta causaria no ambiente fiscal das empresas como, o reflexo na carga tributária, na arrecadação, e os benefícios e malefícios da tributação sobre lucros e dividendos. Principalmente, mediante a escassez de ensaios teóricos que reflitam sobre a temática da tributação sobre os lucros e dividendos, além de fomentar um ambiente de incertezas sobre a sua possível aprovação.

Além desta introdução, que apresenta a temática e objetivos do trabalho, a pesquisa possui a seção de referencial teórico que promove um ensaio dos trabalhos já publicados sobre o tema. Possui uma seção para procedimentos metodológicos, que demonstram as técnicas utilizadas para desenvolver o estudo. A seção de resultados e discussões, onde são confrontados os dados obtidos com a pesquisa, e, na seção de considerações finais, são apresentadas as principais conclusões obtidas com a análise dos dados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Legislação tributária

O direito tributário é o ramo do direito que define as regras relacionadas à tributação. Segundo Silva (2017, p. 226), “o direito tributário colhe fatos econômicos regulados pelo direito, definindo regras de competência e limites para a tributação”.

Conforme Barth, Souza e Oliveira (2016), o ordenamento tributário do Brasil é constituído por um agrupamento de leis que regulam as atividades de arrecadamento de recursos financeiros utilizados para financiar os gastos do governo, esses recursos são chamados de tributos. Neste sentido, Galvão *et al.* (2017), afirmam que os tributos são as principais fontes de receitas dos estados.

Deste modo, de acordo com o art. 3º da Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Mazza (2018) fragmenta o conceito jurídico dos tributos para explicá-lo da seguinte forma:

- a) os tributos devem ser instituídos em lei, ou seja, a obrigação tributária nasce através de lei;
- b) a prestação pecuniária compulsória seria a obrigatoriedade, e não facultativa, de pagar os tributos mediante valores monetários ao estado;
- c) que não constitua sanção por ato ilícito, significa que o tributo não pode ser cobrado mediante inflação de lei;
- d) e por fim, cobrada mediante atividade administrativa vinculada, ou seja, ocorrido o fato gerador o fisco deve obrigatoriamente realizar o lançamento do crédito tributário.

Vale ressaltar que qualquer modificação, acréscimo ou criação de tributos, além de instituídos em lei, devem atender aos direitos fundamentais do indivíduo e aos princípios tributários. Conforme Caliendo (2017, p. 109), “o sistema constitucional assegura os direitos fundamentais do contribuinte por meio do bloqueio de condutas estatais que possam ofender os direitos fundamentais do contribuinte.”

Cabral (2020) frisa que os princípios constitucionais tributários são tidos no meio jurídico como direitos fundamentais, equiparando-se às cláusulas pétreas, pois assim como essas cláusulas, os princípios tributários são garantias dos contribuintes frente ao poder fiscal, impedindo então a alteração ou criação de tributos capazes de ir em desconformidade com os direitos que eles defendem.

Deste modo, a Constituição Federal explicita alguns dos princípios tributários encontrados nos art. 145º, 150º, 151º, 152º, 153º e 155º da CF de 1988, sendo eles, o preceito da legalidade, que impede a exigência ou aumento de tributos sem que haja respaldo em lei; o pressuposto da capacidade contributiva, que impõe aos tributos a proporcionalidade em consonância com a capacidade econômica do contribuinte, quem ganha mais, paga mais caro e quem ganha menos, paga menos (CABRAL, 2020; MAZZA, 2018).

Ademais, assim como Constituição Federal de 1988 determina que todos são iguais perante a lei, o pressuposto da isonomia define o tratamento igualitário dos contribuintes, independente de função ou atividade exercida; além desses três principais princípios tributários, existem outros dispostos nos artigos da Carta Magna do Brasil (CABRAL, 2020; MAZZA, 2018).

Tomado conhecimento sobre a definição de tributos e que os princípios tributários resguardam os direitos dos contribuintes, a Lei nº 5.172/66 traz no art. 5º três espécies tributárias, sendo os impostos, taxas e contribuições de melhorias (BRASIL, 1966).

Os impostos são os principais tipos de espécies tributárias, destinados principalmente para atender as despesas públicas gerais e cuja característica é não estar vinculado à uma atividade estatal específica, ou seja, os impostos possuem caráter contributivo, onde não há a contraprestação do estado ao contribuinte em detrimento de atividade específica do estado (MAZZA, 2018; CABRAL, 2020; BRASIL, 1966).

Diferentemente dos impostos, as taxas são tributos vinculados a uma atividade estatal específica, assim dizendo, o contribuinte paga para receber uma contrapartida do estado ou órgão competente (CABRAL, 2020).

Já as contribuições de melhorias assim como as taxas, são vinculados a uma atividade estatal específica, e conforme o art. 81 da Lei nº 5.172/66, essas contribuições são cobradas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para custeamento de obras públicas que acarrete valorização dos imóveis de uma determinada região, espaço ou que traga benefícios a um grupo específico, e conseqüentemente, o contribuinte (BRASIL, 1966; CABRAL, 2020).

Porém, segundo Ramos, Niveiros e Carneiro Junior (2019), a Constituição Federal de 1988 traz nos art. 148 e 149 mais dois tipos de tributos, as contribuições especiais ou sociais e os empréstimos compulsórios.

No que tange a Constituição de 1988, os empréstimos compulsórios são de caráter da União, instituídos para atender as despesas ocasionadas por estado de calamidade pública, guerra ou investimentos públicos urgentes (BRASIL, 1988). Já as contribuições sociais são, para Mazza (2018, p. 130), “tributos finalísticos qualificados pela destinação”, ou seja, não estão vinculados ao fato gerador e sim a finalidade para os quais são instituídos.

O art. 149 da Constituição de 1988, explica que as contribuições sociais, são instituídas mediante intervenção no domínio econômico, custeio das categorias profissionais ou econômicas, custeamento dos serviços de iluminação pública e da seguridade social (BRASIL, 1988; MAZZA, 2018).

Em relação a variedade de tributos, Costa e Vieira (2021, p. 10) afirmam que no Brasil “a maior incidência de tributos está justamente sobre bens e serviços e não sobre propriedade e renda. Essa decisão acaba comprometendo a equidade e potencializando a percepção da desigualdade”. Deste modo, é nítido que a grande concentração de renda e patrimônio potencializada pelo sistema fiscal brasileiro é um dos grandes problemas do país, pois corrobora ainda mais com a desigualdade e injustiça fiscal (VIEIRA; MELO, 2017).

2.2 Reformas Tributárias e a tributação sobre lucros e dividendos do PL nº 2.337/2021

Segundo a pesquisa anual divulgada pelo Tesouro Nacional (TN, 2021), o encargo fiscal do Brasil atingiu o índice de 31,64% em relação ao PIB em 2020, 0,87 pontos a menos em relação a 2019. Analisando os relatórios e outros dados estatísticos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OECD), Costa e Vieira (2021) apontam que o Brasil esteve no 23º lugar dentre os países da OECD devido a sua carga tributária e ainda que a maior incidência de tributos é sobre operações de bens e serviços.

Além de possuir um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, o Brasil ainda se destaca por possuir uma das cargas tributárias mais elevadas (GOMES; SCARPIN, 2012; COSTA; VIEIRA, 2021). Neste sentido, no decorrer dos anos os entes públicos ao invés de reduzir os gastos públicos, acabam optando por majorar ainda mais os encargos fiscais, e em contrapartida, são os consumidores da classe média para baixo que são os mais onerados, arcando então com grande parte do ônus fiscal do Brasil (ALVES; PRETI; PRETI, 2012; LIMA; MACHADO, 2020, tradução nossa).

Costa e Vieira (2021, p. 8) admitem que, em detrimento da elevada carga tributária, que foi a “ineficiência e a baixa qualidade do sistema tributário brasileiro que permitiu ao longo de anos políticas tributárias desconectadas e incoerentes”.

A última grande reforma tributária ocorreu na década de 60, quando “um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966” (VARSANO, 1996, p. 9). Inaugurada através da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e reforçada com a instituição da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional), a reforma teve como objetivo proporcionar a ampliação da receita pública para resistir ao déficit fiscal da época, incentivar através de um novo sistema fiscal os investimentos no país e promover o progresso econômico (ALVES; PRETI; PRETI, 2012; PIRES, 1996; VARSANO, 1996).

As principais mudanças ocorridas pela promulgação da reforma de 60 conforme Alves, Preti e Preti (2012) e Pires (1996) foram a centralização de tributos mais arrecadados para o governo central, o estabelecimento de correção monetária para pagamento atrasado de impostos, a fundação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a instauração de um imposto específico incidente sobre mercadorias (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) em substituição aos demais incidente sobre a mesma atividade, modificação nas regras de divisão dos recursos com os Estados e Municípios, e entre outras modificações.

Posteriormente à reforma de 1965, houve algumas mudanças na estrutura tributária brasileira, como a reorganização fiscal introduzida com a promulgação da Constituição de 1988 e a instituição do Simples Nacional em 2006. Segundo Alves, Preti e Preti, a Constituição de 1988 visava as seguintes alterações:

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, vigente até os dias atuais, promoveu uma reestruturação do sistema tributário, e do seu texto destacam-se três bases fundamentais: (1) princípios gerais da tributação que basicamente admite uma figura gênero com a denominação de tributo e seus tipos como, imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e, por fim, contribuições; (2) limitações ao poder de tributar, que consagra o caráter pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte, quando possível; (3) distribuição das competências tributárias em que se encontram o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte (ALVES; PRETI; PRETI, 2012, p. 44).

Em consequência da distribuição das competências entre os entes federativos, surgiram novos tributos. Segundo Varsano (1996) o ICM foi ampliado e passou a abranger as ações com serviços de transportes e de comunicação, passou a ser chamado de ICMS. Ademais, Silva Neto e Lima (2001), relatam que a Carta Magna de 1988 ocasionou um corte na receita fiscal cabível a união, pois houve a descentralização da receita com os demais agentes federativos, porém, como meio de captar novos recursos, foram criadas as contribuições como COFINS, CSLL e CPMF após a Constituição entrar em execução.

A fundação do Simples Nacional foi um marco para o regime fiscal brasileiro, pois, segundo Pessôa e Pessôa (2020), antes mesmo da implantação da Constituição de 1988 e após a ela, o governo promulgou diversas leis, decretos e projetos de leis que visavam reconhecer as particularidades distintas das pequenas e médias empresas e desburocratizar seus processos jurídicos e fiscais. No entanto, ainda conforme o autor, esse processo foi finalizado em 2006, onde:

Foi publicada a Lei Complementar n. 123/2006, pelo qual foi instituído o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, sendo que o SIMPLES foi substituído pelo regime tributário do SIMPLES NACIONAL que

passou a incluir, além dos tributos federais, o ISS e o ICMS (PESSÔA; PESSÔA, 2020, p. 26).

Costa e Vieira (2021) mencionam que no decorrer da segunda década do século XXI vem se discutindo bastante sobre a atual estrutura tributária instituída pela CF de 1988 e a necessidade de reestruturação do sistema fiscal vigente. Atualmente, conforme Coelho Júnior (2021), tramitam no Congresso Nacional diversas propostas que visam modificar o ordenamento tributário brasileiro, como a PEC nº 45/2019, PL nº 3.887/2020, PEC nº 110/2019 e entre outras.

Dentre essas propostas, algumas tratam sobre a reformulação do imposto de renda, como o PL nº 2.337/2021. Coelho Júnior (2021) alega que as propostas de reforma ao IR visam, praticamente, as modificações nas alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física e Jurídica (IRPF e IRPJ), o retorno da tributação sobre lucros e dividendos e definir um encargo fiscal sobre grandes fortunas (COELHO JÚNIOR, 2021).

A oneração sobre dividendos, proposta pelo PL nº 2.337 gera bastante discussões, pois, conforme retratam Vieira e Melo (2017) e Gobetti (2019), desde o início de 1996 os lucros compartilhados pelas entidades empresariais aos seus dividendos são eximidos de oneração fiscal mediante à Lei nº 9.249/95.

Aliás, um dos argumentos defendidos para a não aceitação da proposta pelo Congresso Nacional, segundo Vieira e Melo (2017), é que o recurso cabível aos dividendos já teriam sido alvo de tributação pelo IR da pessoa jurídica, e dessa forma, caso realizado uma nova tributação pela pessoa física ocasionaria a bitributação desses lucros, o que seria inconstitucional.

Porém, a percepção do grupo que apoia a proposta e defendida nos trabalhos de Gobetti (2019) e Vieira e Melo (2017), é que o ordenamento tributário corrobora com a regressividade e com a centralização de renda aos mais ricos, e a exoneração sobre lucros e dividendos acirra ainda mais essa realidade. Ademais, Vieira e Melo (2017, p. 91) salientam que essa isenção “ofende o princípio constitucional da igualdade, por não observar os critérios da capacidade contributiva e da progressividade, aplicáveis ao imposto de renda por determinações constitucionais expressas”.

Desta forma, a incidência tributária sobre dividendos trazida pelo PL nº 2.337/21 como proposta de reforma do IR para as entidades empresariais propõe alguns pontos principais no seu art. 2º, como, conforme Brasília (2021):

- a) será cabível de tributação lucros e dividendos distribuídos a PF e PJ uma alíquota de 15%;
- b) o IR sobre lucros e dividendos também incidirá para beneficiários que moram no exterior;
- c) incidirá também sobre qualquer espécie de ação cuja empresa seja optante pelo regime tributário do lucro real;
- d) em casos de dissolução e liquidação da PJ, os valores pagos aos titulares também sofrerão incidência fiscal do IR;
- e) as entidades optantes pelo Simples Nacional e pelo Lucro Presumido (com faturamento até R\$ 4,8 milhões de reais) estão livres da tributação do IR sobre lucros e dividendos;
- f) não incidirá sobre lucros e reservas advindas do processo de aumento de capital por incorporação empresarial;
- g) caso os lucros e dividendos sejam pagos a empresas domiciliadas no país, as mesmas podem compensar o imposto pago sobre esse provento durante a repartição de seus lucros e dividendos.
- h) além de tudo isso, o PL ainda define que o imposto deverá ser recolhido exclusivamente na fonte, e entre outros pontos propostos no decorrer da proposta.

Acerca do recolhimento direto na fonte, a obrigação fiscal de pagamento é dos dividendos, porém quem retém e repassa o montante referente ao imposto sobre os dividendos ao governo é a empresa.

Por fim, a redação do projeto de lei propicia mais duas alterações importantes para as empresas do lucro real, como a redução na alíquota do IRPJ de 15% para 8% e uma previsão de redução de até um ponto percentual na alíquota da CSLL.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à pesquisa, trata-se de um estudo exploratório, com características qualitativas, que visa identificar quais seriam os efeitos da tributação sobre dividendos nas empresas caso seja aprovado o PL nº 2.337. Deste modo, segundo Prodanov e Freitas a pesquisa exploratória é aquela que tende a gerar mais informações sobre o tema estudado, ou seja, “pretende demonstrar o modo ou as causas pelas quais um fato é produzido” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 52).

Para essa finalidade, foi realizada a simulação da alíquota de 15% sobre os valores destinados ao pagamento de dividendos para demonstrar os efeitos após a aplicação da tributação. As principais fontes de dados são secundárias, obtido da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).

Para demonstrar os efeitos do PL nº 2.337/21, o estudo foi aplicado na empresa Magazine Luiza S.A. optante pelo regime de tributação do lucro real e a amostra utilizada são os dados obtidos da DRE dos trimestres de 2019 a 2021 e da DFC anual, ambas divulgadas pela empresa no seu site oficial.

Portanto, foi realizada uma análise exploratória-descritiva dos dados financeiros da empresa onde, é realizada descrição dos efeitos da alíquota de 15% sobre lucro destinado aos dividendos. Porém, essa análise também se baseia na exploração de trabalhos publicados sobre o assunto, interpretação do PL para se familiarizar com o assunto. E desta forma, atender ao objetivo da pesquisa de verificar os efeitos da reforma tributária, em relação a tributação sobre lucros e dividendos, nas empresas optantes pelo regime fiscal do lucro real.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Carga tributária atual da empresa

No atual cenário tributário, a pessoa jurídica optante pelo regime do lucro real paga sobre o lucro operacional antes dos juros e tributos (EBIT) uma taxa de 15% de IR mais o adicional de 10% nos casos na qual a entidade exceder a base de cálculo em R\$ 20.000 reais mensalmente, e ainda é pago uma taxa de 9% para CSLL. Em detrimento a isso, as empresas acumulam uma carga tributária nominal de 34% referente a tributos sobre o EBIT.

No entanto, a legislação permite que a empresa tributada pelo Lucro Real ajuste a base de cálculo dos impostos com as devidas adições, exclusões e compensações, possibilitando a redução ou aumento da quantia a pagar de IRPJ e CSLL, isto é, em termos percentuais, a entidade pode pagar uma alíquota efetiva maior ou menor que a prevista de 34%. Deste modo, a Tabela 1 apresenta o encargo tributário efetivamente pago em 2019, 2020 e 2021 pela Magazine Luiza.

Tabela 1*Carga tributária paga sobre o EBIT sem o PL nº 2.337 (valores expresso em milhares de reais)*

Trimestre	Lucro operacional (EBIT)	IRPJ/CSLL	Lucro líquido	Carga tributária efetiva
1T19	192.499	(60.395)	132.104	31,4%
2T19	539.072	(152.446)	386.626	28,3%
3T19	297.795	(62.695)	235.100	21,1%
4T19	188.784	(20.786)	167.998	11,0%
1T20	63.369	(32.566)	30.803	51,4%
2T20	(123.068)	58.531	(64.537)	47,6%
3T20	274.177	(68.220)	205.957	24,9%
4T20	199.603	19.900	219.486	-10,0%
1T21	346.935	(88.295)	258.640	25,5%
2T21	30.733	64.804	95.537	-210,9%
3T21	(114.026)	257.542	143.516	225,9
4T21	(482.051)	575.019	92.968	119,3%
Carga tributária média	-	-	-	30,5%

Nota. Dados retirados dos demonstrativos financeiros da Magazine Luiza S.A. de 2019, 2020 e 2021.

Como observado na Tabela 1, as alíquotas efetivas dos impostos sobre o EBIT apresentam um percentual a mais ou a menos em relação à alíquota nominal de 34% de IRPJ/CSLL. Deste modo, a Magazine Luiza pagou em média 30,5% de imposto real sobre os lucros nos trimestres referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021.

O que, ocasionalmente, influenciou as alterações das alíquotas foram as chamadas reconciliações do efeito tributário sobre o lucro antes do IR e da CSLL, onde as bases de cálculo do IRPJ e CSLL são ajustadas conforme as adições, exclusões e compensações legais previstas na legislação.

Não é o foco do estudo, mas houve períodos na qual a Magazine Luiza apresentou prejuízos, e mesmo assim obtiveram resultados financeiros positivos. Pois, a entidade, nos casos em que obter após a reconciliação, prejuízos fiscais, poderá calcular o imposto sobre o resultado e adquirir um ativo fiscal diferido. Em conformidade com o Pronunciamento Contábil 32 (CPC, 2009), o ativo fiscal diferido é um benefício no qual a entidade pode recuperar na forma de compensações de prejuízos fiscais ou créditos fiscais de lucros futuros.

Contabilmente, esse crédito fiscal diferido será registrado no ativo do Balanço Patrimonial com saldo devedor e sua contrapartida será registrada na Demonstração do Resultado do Exercício com saldo credor. E esse saldo credor registrado na DRE, quando confrontado com o prejuízo contábil, poderá resultar em resultado financeiro positivo ou diminuir o saldo do prejuízo do período, como ocorre no 2º trimestre de 2020 e no 3º e 4º trimestre de 2021.

Os percentuais negativos registrados nos trimestres 4T20 e 2T21 significa, conforme as notas explicativas dos relatórios financeiros da Magazine Luiza, que nos dois trimestres as exclusões e compensações da reconciliação da base de cálculo cobriram totalmente a expectativa de débito de 34% do IR e CSLL e geraram um crédito tributário a ser registrado como ativo diferido, ou seja, houve uma redução negativa em relação a expectativa de débito fiscal.

4.2. Carga tributária da empresa após reforma

O PL nº 2.337 de 2021 ainda aguarda aprovação no Senado e posteriormente seguirá para sanção presidencial. Após aprovação, o encargo fiscal pago sobre o EBIT das entidades

jurídicas sofrerá grandes mudanças, como, a taxa do IRPJ será reduzida para 8% mais o adicional de 10% que continuará seguindo as mesmas regras de incidência, já a CSLL sofreria uma redução de até um ponto percentual.

Deste modo, a carga tributária nominal que as empresas terão que pagar sobre os seus lucros será de 26%. Porém, a entidade ainda poderá, mediante a reconciliação ou ajuste da base de cálculo dos tributos, pagar uma alíquota efetiva maior ou menor do que a nominal, isso irá depender das adições, exclusões e compensações que a legislação permite realizar.

A Tabela 2 reflete os novos parâmetros de tributação para Magazine Luiza num cenário pós-reforma, onde é aplicado as alíquotas sobre os mesmos dados da Tabela 1 e sob os mesmos moldes contábeis registrados.

Tabela 2

Carga tributária paga sobre o EBIT com o PL nº 2.337 (valores expresso em milhares de reais)

Trimestre	Lucro operacional (EBIT)	IRPJ/CSLL	Lucro líquido	Carga tributária efetiva
1T19	192.499	(44.995)	147.504	23,4%
2T19	539.072	(109.323)	429.749	20,3%
3T19	297.795	(38.871)	258.924	13,1%
4T19	188.784	(5.683)	183.101	3,0%
1T20	63.369	(27.497)	35.872	43,4%
2T20	(123.068)	48.686	(74.382)	39,6%
3T20	274.177	(46.286)	227.891	16,9%
4T20	199.603	35.852	235.455	-18,0%
1T21	346.935	(60.540)	286.395	17,4%
2T21	30.733	67.262	97.995	-218,9%
3T21	(114.026)	248.420	134.394	217,9%
4T21	(482.051)	526.814	44.763	109,3%
Carga tributária média	-	-	-	22,3%

Nota. Elaborado pelos autores com dados retirados dos demonstrativos financeiros da Magazine Luiza S.A. de 2019, 2020 e 2021.

Analisando a Tabela 2 pode-se ver dois efeitos já esperados com as reduções das alíquotas pelo PL nº 2.337/2021. O primeiro é, no caso da Magazine Luiza, com a redução das alíquotas nominais de 34% para 26% o encargo tributário total da empresa diminui e, conseqüentemente, a parcela paga com IRPJ e Contribuição Social apresenta uma redução em contraste com os valores pagos com as obrigações tributárias atuais da empresa. Além disso, pode-se observar na Tabela 2, que o percentual tributário efetivamente pago após as adições, exclusões e compensações realizadas na base de cálculo antes do IR e CSLL foi em média 22,3% trimestralmente, ou seja, uma diminuição de 8,2% em comparação com a registrada na Tabela 1 de 30,5%.

Já o segundo efeito é que, conforme a quarta coluna da Tabela 2, a empresa registrou um aumento no resultado líquido após dedução da parcela do IR e CSLL. Isso ocorre, obviamente, em decorrência da redução da carga tributária paga pela Magazine Luiza com a tributação definida pelo PL.

4.3 Tributação sobre dividendos

Antes de realizar a análise dos efeitos causados com a tributação sobre dividendos, é necessário reiterar duas informações importantes.

Primeiramente, a oneração sobre dividendos trazida pelo PL 2.337 de 2021, conforme interpretação do segundo capítulo e o art. 2º do PL (BRASÍLIA, 2021), os lucros ou dividendos

destinados a pessoa física ou jurídica estarão sujeitos à incidência de IR à 15% retido na fonte, ou seja, quem paga o imposto é a PF ou a PJ detentora das ações e a empresa que distribui seus lucros apenas retém esse valor do tributo e repassa ao governo.

E a segunda informação pertinente é sobre as características de distribuição dos lucros da Magazine Luiza destinado aos sócios e acionistas. Conforme o art. 34 e 36 do estatuto social da empresa, do resultado líquido auferido anualmente, no mínimo 15% será destinado a pagamento de dividendos e que o Conselho de Administração pode determinar que uma parcela desse percentual seja distribuída na modalidade de Juros Sobre Capital Próprio (JSCP) (MAGAZINE LUIZA [MAGALU], 2021).

O JSCP é uma espécie de distribuição dos lucros aos sócios e acionistas de uma entidade que, conforme o art. 9º da Lei nº 9.249/95, pode ser utilizado para deduzir da base de cálculo do IR e CSLL e ainda que esses juros estão sujeitos à oneração do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em 15% (BRASIL, 1995).

Deste modo, ciente dessas duas informações sobre a aplicabilidade da tributação sobre dividendos e a forma que a Magazine Luiza S.A. distribui seus lucros, é apresentado na Tabela 3 as destinações dos valores pagos aos seus sócios e acionistas, conforme a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e as notas explicativas publicadas pela entidade anualmente.

Tabela 3

Valores distribuídos aos acionistas e sócios anualmente (valores expresso em milhares de reais)

Período	Valores pagos a acionistas e sócios	Juros Sobre Capital Próprio (JSCP)		Dividendos	
		Efetivamente pago	IR sobre JSCP	Efetivamente pago	IR sobre dividendos
2019	182.000	112.000	16.800	70.000	-
2020	299.405	170.000	25.500	129.405	-
2021	146.133	146.133	21.920	-	-
Soma	627.538	428.133	64.220	199.405	-

Nota. Dados retirados dos demonstrativos financeiros da Magazine Luiza S.A. de 2019, 2020 e 2021.

Antes de analisar a Tabela 3, como informação complementar aos dados expostos, os valores efetivamente pagos em 2019 correspondem ao exercício findo em 2018, os pagos em 2020 são oriundos do exercício de 2019 e os valores pagos em 2021 correspondem ao exercício de 2020. Já os pagamentos a acionistas e sócios referente ao exercício de 2021 serão pagos apenas em 2022.

Sendo assim, pode-se perceber que a Magazine Luiza destinou R\$ 627.538 milhões para pagamento de seus acionistas e sócios entre 2019 e 2021. Sendo que, desse montante, R\$ 428.133 milhões foram pagos na forma de JSCP e apenas R\$ 199.405 milhões foram pagos na forma de dividendos, o que pode ser vantajoso à empresa, considerando que a legislação autoriza que os lucros pagos na forma de JSCP seja deduzido do cálculo do IR e CSLL em exercícios posteriores.

Ainda sobre os JSCP, os valores fixados de R\$ 112.000, R\$ 170.000 e R\$ 146.133 milhões foram determinados mediante aprovação do Conselho de Administração. E que, por sua parte, a empresa recolheu com relação a esses valores o montante de R\$ 64.220 milhões de reais para repasse do IRRF ao governo.

No que tange aos dividendos pagos de R\$ 199.405 milhões, pode-se observar na Tabela 3, que não é recolhido IR sobre esse montante, pois eles são eximidos de tributação pela Lei nº 9.249/95. Além disso, em 2021 não houve pagamento de dividendos, já que, conforme as notas explicativas da empresa, o Conselho de Administração aprovou o repasse de R\$

170.000 milhões na forma de JSCP, mas apenas R\$ 146.133 milhões foram efetivamente pagos.

Os valores representados pela Tabela 3 representam a estrutura atual de distribuição do resultado líquido aos sócios e acionistas da Magazine Luiza, porém a Tabela 4 simula os efeitos que o PL nº 2.337/21 causaria nessa distribuição após sua aprovação.

Tabela 4

Valores distribuídos aos acionistas e sócios anualmente com o PL nº 2.337/21 (valores expresso em milhares de reais)

Período	Valores pagos a acionistas e sócios	Juros Sobre Capital Próprio		Dividendos	
		Efetivamente pago	IR sobre JSCP	Efetivamente Pago	IR sobre
2019	182.000	-	-	182.000	27.300
2020	299.405	-	-	299.405	44.911
2021	146.133	-	-	146.133	21.920
Soma	627.538	-	-	627.538	94.131
Variação percentual dos tributos pagos					46,68%

Nota. Elaborado pelos autores com dados retirados dos demonstrativos financeiros da Magazine Luiza S.A. de 2019, 2020 e 2021.

Como observado na Tabela 4, e em conformidade com o PL 2.337/21, o pagamento de acionistas e sócios na modalidade de JSCP deixa de existir e todo o montante de R\$ 627.538 milhões de reais é pago na forma de dividendos.

Como o PL traz de volta a tributação sobre dividendos, nos períodos de 2019, 2020 e 2021 seriam pagos com dividendos R\$ 27.300, R\$ 44.911 e R\$ 21.920 milhões de reais, respectivamente, resultando em um montante de R\$ 94.131 milhões pagos com IRRF.

Ademais, como observado na Tabela 4, com o retorno dessa tributação, houve um aumento percentual de 46,68% do IR em relação aos R\$ 64.220 milhões (Tabela 3) que foi pago nos parâmetros atuais da empresa sem o PL. Deste modo, com o PL, os acionistas e sócios acabam pagando mais IR sobre os lucros recebidos da Magazine Luiza.

Por fim, mesmo a empresa retendo mais valores do IR sobre dividendos para repassar ao governo, o projeto de lei prevê que esses montantes não poderão ser utilizados para deduzir da base de cálculo do IR e CSLL da empresa, como ocorria com os JSCP.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A visão da pesquisa foi realizar uma simulação dos efeitos do Projeto de Lei nº 2.337/2021, em especial ao retorno da tributação sobre dividendos, para as entidades optantes pela tributação do lucro real, tendo como base os dados financeiros da empresa Magazine Luiza S.A. de 2019 a 2021.

Sendo assim, concluiu-se que, para a empresa, a aprovação do PL pode ser razoavelmente benéfica, pois, no primeiro momento houve a redução do encargo fiscal pago pela empresa e conseqüentemente o resultado líquido obtido aumentou, porém, o PL promove a eliminação do JSCP e bane a utilização dos valores pagos a dividendos na redução da base de cálculo do IR e CSLL, que são dois utensílios de compensação para as entidades.

Entretanto, para os dividendos que são os acionistas e sócios que recebem uma parte do lucro obtido pela Magazine Luiza e que são a base dessa pesquisa, o PL promove um efeito contrário, pois, além de retomar a tributação sobre seus lucros recebidos, ela promove uma redução no valor final que chega ao bolso dos dividendos, já que, 15% referente a tributação do IR é retido pela empresa para repassar ao governo.

Indo um pouco além, um outro efeito que é possível esperar com a aprovação do PL é que, com a taxaçoão sobre esses valores mais a diminuiçoão do poder de renda, desencorajaria futuros e até atuais investidores a investir em ações da Magazine Luiza S.A.

Portanto, conclui-se que a aprovaçoão do Projeto de Lei nº 2.337/21 para a Magazine Luiza seria parcialmente benéfica, já para os dividendos (acionistas e sócios) da empresa seria desvantajosa, pois eles irão pagar IR sobre uma fraçoão do lucro que até então é isenta de tributaçoão pela Lei nº 9.249/95.

A pesquisa, por promover uma demonstraçoão dos efeitos do PL nº 2.337/2021 relacionada à reforma, ela pode ser útil como informaçoão para o planejamento tributário das empresas. Além disso, pode servir como base de estudo para pesquisas futuras relacionadas à reforma tributária de 2021, pois proporciona uma interpretaçoão mais precisa sobre a redaçoão da proposta.

Por fim, o estudo limitou-se a averiguar as mudanças provocadas pelos tributos incidentes sobre o EBIT da empresa e sobre os valores recebidos pelos dividendos caso haja uma suposta aprovaçoão do PL. Além disso, como proposta de estudos futuros e para maior detalhamento desse estudo, sugere-se realizar uma análise da remoçoão dos Juros Sobre Capital Próprio sobre a base de cálculo do IR e CSLL da Magazine Luiza ou outras empresas.

REFERÊNCIAS

ALVES, Nardéli; PETRI, Luana Ramos Figueiredo; PETRI, Sérgio Murilo. A proposta de simplificar as obrigaçoões do contribuinte e as mudanças do sistema tributário vigente. **Navus - Revista de Gestão e Tecnologia**, Florianópolis, v. 2, n. 2, p. 40-52, jul./dez. 2012.

BARTH, Victor Scur; SOUZA, Ângela Rozane Leal de; OLIVEIRA, Letícia de. Contabilidade tributária: os efeitos da desoneraçoão de contribuiçoões previdenciárias sobre as tarifas de transporte intermunicipal de passageiros no rio grande do sul. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, [s. l], v. 14, n. 2, p. 1-27, ago. 2016.

BRASIL. [Constituiçoão (1988)]. **Constituiçoão da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 06 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislaçoão do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuiçoão social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1995]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 11 maio de 2022.

BRASÍLIA. **Projeto de Lei nº 2.337 – B, de 02 de setembro de 2021 (da Câmara dos Deputados)**. Esta Lei altera a legislaçoão do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e da Contribuiçoão Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Câmara dos Deputados, Brasília, 2 set. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2071331&filename=REDACAO+FINAL+-+PL+2337/2021. Acesso em: 26 nov. 2021.

CABRAL, Nathália Furlan de Lucena. **Uma revisão sobre o complexo sistema tributário nacional e a possibilidade de simplificá-lo à luz do modelo da tributação sobre consumo da maior economia do mundo, os estados unidos da américa.** 2020. 34 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.

COELHO JÚNIOR, Idésio da Silva. **Processo de reforma tributária no Brasil: qual o caminho ideal?. qual o caminho ideal?.** 2021. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <https://cfc.org.br/destaque/processo-de-reforma-tributaria-no-brasil-qual-o-caminho-ideal/>. Acesso em: 22 nov. 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento técnico CPC 32: tributos sobre o lucro.** Brasília, 2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2014.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

COSTA, Camilla Fagner de Carvalho e; VIEIRA, Jeferson de Castro. Teoria da Tributação Ótima: contribuições para a realidade brasileira. **Revista de Administração Contemporânea**, [S.L.], v. 25, n. 2, p. 1-16, 2021. <http://dx.doi.org/10.1590/1982-7849rac2021190238.por>.

GALVÃO, Paulo Roberto *et al.* O Pensar Tributário em Ação. **Revista de Tecnologia Aplicada**, [s. l], v. 6, n. 2, p. 40-47, ago. 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 3, p. 761-789, set./dez. 2019. <Http://dx.doi.org/10.1590/1982-3533.2019v28n3art07>.

GOMES, Ely do Carmo Oliveira; SCARPIN, Jorge Eduardo. Estudo bibliométrico acerca das transferências intergovernamentais publicadas no período de 2001 a 2008. **Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, [S.L.], v. 9, n. 2, p. 189-203, abr./jun. 2012. <Http://dx.doi.org/10.4013/base.2012.92.07>.

LIMA, Lauro Vinício de Almeida; MACHADO, Márcia Reis. The repulsive effects of the tax burden on the generation of wealth in Brazil. **Revista de Administração da UFSM**, Santa Maria, v. 13, n. 5, p. 941-858, abr. 2020.

MAGAZINE LUIZA. **Estatuto social do Magazine Luiza S.A.** 2021. Disponível em: <https://ri.magazineluiza.com.br/list.aspx?idCanal=/EigRdOu6BBQndW6fU+bTw==&ano=2021>. Acesso em: 29 abr. 2022.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=YdRiDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=conceito+de+tributos&ots=ZAPDa5pOcS&sig=ILbfOkTXUx9Tt4k2LBeaxX0qHqY#v=onepage&q=conceito%20de%20tributos&f=false>. Acesso em: 06 nov. 2021.

PESSÔA, Leonel Cesarino; PESSÔA, Samuel (org.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional**. São Paulo: FGV Direito SP, 2020.

PIRES, Júlio Manuel. Distribuição da receita tributária entre os níveis de governo: perspectiva histórica e debate atual. **Rap**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 30, p. 149-158, set./out. 1996.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAMOS, Ângela Valuz Ribeiro; NIVEIROS, Sofia Inês; CARNEIRO JUNIOR, João Bosco Arbues. Planejamento tributário: análise bibliométrica dos artigos publicados na base Atena no período de 2012 a 2016. **Desafio Online**, Campo Grande, v. 7, n. 2, p. 355-376, ago. 2019.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Estimativa da carga tributária bruta do governo geral**. 2020. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233. Acesso em: 27 nov. 2021.

SILVA NETO, Alfredo Lopes da; LIMA, Helen de. As contribuições sociais e a proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. **Rap**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 4, p. 97-109, jul./ago. 2001.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da. Direito tributário e contabilidade: independência e intersecção. A convivência das duas ciências. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 132, p. 211-238, fev. 2017.

TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE. **Carga tributária do governo geral**. 2021.

Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114#:~:text=Em%202020%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202019>. Acesso em: 18 nov. 2021.


VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405. IPEA. Rio de Janeiro, 1996.

VIEIRA, Danilo Miranda; MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 8, n. 2, p. 76-94, jul. 2017>. Acesso em: 19/02/2019.

Análise da Produção Científica Referente a Gestão Socioambiental: uma investigação sobre o tema no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação E Pesquisa Em Administração (Enanpad)

Ronny Luís Sousa Oliveira


Universidade da Amazônia

ORCID : 0000-0001-5575-6110

E-mail: ronnyoliveira64@hotmail.com

Carlos Benassuly Maués Filho

Universidade da Amazônia

ORCID : 0000-0003-4095-8638

E-mail: carlos_maues@yahoo.com.br

RESUMO

Este artigo tem como objetivo realizar uma análise bibliométrica e uma investigação bibliográfica nos anais do Encontro Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD) do período de 2015 a 2019, a fim de identificar quais os principais temas foram discutidos sobre Gestão Socioambiental, com a intenção de compreender como este tema vem sendo discutido e evoluindo no campo da Administração. Nesse sentido, após realizar a busca nos anais do congresso foi possível identificar 105 artigos publicados alinhados a esta subárea. Os resultados mostram uma discussão ampla, em torno de diversos conteúdos, em especial voltados à: 1) fatores que levam as organizações a adotarem uma postura social e ambientalmente correta; 2) nos benefícios oriundos do comportamento ético social e ambientalmente responsável das organizações; 3) em como as organizações usam suas estratégias ou como devem moldá-las para adotar e praticar condutas socioambientais a fim de ganhar diferencial competitivo; e, 4) que as organizações consigam visualizar a importância de utilizar inovações voltadas às práticas de sustentabilidade. Entende-se então que o tema Gestão Socioambiental alcança diversas esferas de discussão acadêmica, alinhado a isto, está o maior interesse e cobrança dos diversos *stakeholders* para que as organizações assumam posturas socioambientais corretas, demonstrando que, ao assumi-las, lhe trará vantagens dentro do segmento que atuam.

Palavras-Chave: Gestão Socioambiental. *Stakeholders*. Bibliometria. ENANPAD.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a temática Gestão Socioambiental vem apresentando um avanço significativo em relação as técnicas de mensuração e aos indícios da importância de se compreender as informações referentes as questões sociais e ambientais nas organizações contemporâneas, assim como o impacto que estas possuem nas sociedades (ROVER; SANTOS; SALOTTI, 2012; RIBEIRO; CORRÊA, 2013). Essa maior preocupação por estas causas é uma nova postura que a sociedade cobra das organizações, para que as mesmas atuem com um pensamento voltado as questões sociais e ambientais (DE LUCA et al., 2014), fazendo com que se crie expectativas de disposição e deliberação dessas organizações para a atuação efetiva do tema, determinando ações para assuntos como o emprego de energia e tecnologia limpa, com a intenção de minimizar o impacto ambiental causado pela sua atuação,

transparência e ética em suas operações, com o atendimento do interesse dos distintos *stakeholders* (DE SOUZA et al., 2013; DE LUCA et al., 2014), entre outros.

Percebe-se então que a temática engloba as questões sobre a qualidade de vida e a coletividade, em contraponto à premissa do enriquecimento do capitalismo, através do crescimento econômico e consumo (LEANDRO et al., 2015; HANAČEK et al., 2020), fazendo com que, em alguns casos, essa lógica cause mais custos a sociedade do que benefícios (KALLIS, 2011; KALLIS; KERSCHNER; MARTINEZ-ALIER, 2012). Considerando que a preocupação das nações não deveria ser exclusivamente voltada ao enriquecimento, mas para a coordenação de um modelo que não deixe de lado as questões socioambientais em detrimento do lucro (KALLIS, 2011; LEANDRO et al., 2015; SILVA; HOLLNAGEL, 2017). Este contexto desperta a atenção da comunidade acadêmica, fazendo com que o tema seja objeto de estudo de pesquisas científicas, considerando que os estudiosos da área buscam propor nos estudos uma abordagem que consiga direcionar as organizações nos fundamentos da gestão socioambiental. Este breve relato faz com que surja a seguinte pergunta de pesquisa: *quais os principais temas da Gestão Socioambiental vêm sendo discutidos nos últimos cinco anos no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD)?*

Para responder esta pergunta de pesquisa o objetivo deste trabalho é efetuar uma análise bibliométrica e uma verificação bibliográfica nos anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD), nos últimos cinco anos, com a intenção de identificar os principais temas discutidos sobre a Gestão Socioambiental no evento, a fim de compreender como a temática vem evoluindo e sendo debatida no campo da Administração.

Essa pesquisa se justifica pelo fato de o tema Gestão Socioambiental vem sendo discutido e praticado cada vez mais pelas organizações, visto que, a sociedade, de maneira geral (consumidores, investidores, governos, entre outros *stakeholders*) vêm buscando progressivamente verificar e fiscalizar como as organizações estão agindo com relação a possuir uma gestão voltada as questões sociais e ambientais, uma vez que, tais condutas podem trazer benefícios significativos para as organizações, como melhorar sua imagem diante os seus *stakeholders*. E por ser um assunto relevante para a sociedade é importante conhecer as novas pesquisas que consigam apontar os caminhos teóricos que vêm sendo discutidos nos últimos anos para o crescimento acadêmico e empírico da área.

O corpo deste artigo está dividido em cinco capítulos, iniciando com esta introdução, em seguida será abordada a revisão da literatura, tendo como base a discussão sobre Gestão Socioambiental, o terceiro capítulo definirá a metodologia, em seguida serão apresentados os resultados, e, no quinto e último capítulo as considerações finais.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Gestão Socioambiental

O meio empresarial vem sofrendo nos últimos anos pressões decorrentes de diligências sociais, no qual vem exigindo das organizações mudanças e adaptações para adotar um modelo de crescimento econômico junto a uma postura mais responsável, diante o ambiente que as cerca (DE LUCA et al., 2014; VIANA JUNIOR, 2016). Fazendo com que se origine mudanças em novos paradigmas, não apenas nos novos padrões de consumo, mas também na quebra de modelos de gestão que se limitem apenas às observações do lucro (BARBIERI et al., 2010; SABONARO et al., 2017).

Percebe-se que as demandas da sociedade são cada vez mais visíveis, ainda mais se tratando do impacto das organizações no ambiente social e ambiental que as cerca, fazendo

com que as mesmas, de maneira geral, se tornem mais atentas as estas questões socioambientais e se posicionem a fim de atender estas demandas (ALMEIDA, 2007; BARBIERI, 2010). É dentro desta perspectiva que atualmente as questões sociais e ambientais ganham força, gerando desafios e, sem desassociação uma da outra, formando termos como gestão das questões sociais e ambientais, responsabilidade socioambiental ou responsabilidade social empresarial (ESTY; WINSTON, 2009; BÜRGERS, 2011), que nesta pesquisa será tratada como Gestão Socioambiental.

Para fins de definição, Gestão Socioambiental é entendida como a ação efetiva que busca alcançar os objetivos do desenvolvimento econômico e social, através da mensuração de sua efetividade sob o olhar de satisfação da sociedade, observando os aspectos econômicos, ambientais e culturais (TACHIZAWA; POZO, 2007; TACHIZAWA; ANDRADE, 2008). Indo buscar a referência do termo no site da *World Business Council on Sustainable Development*, Conselho Empresarial Mundial para o Desenvolvimento Sustentável (WBCSD, 2000), é verificado que a responsabilidade social e ambiental corporativa é o compromisso das organizações para cooperar com o desenvolvimento econômico e sustentável, colaborando com seus *stakeholders* (colaboradores, comunidade local, clientes, investidores, entre outros) para melhorar a qualidade de vida de todos.

Nesse sentido, é entendido que este termo traz consigo a interpretação da sustentabilidade voltada a um maior benefício social, sem perder de vista o caráter da lucratividade das organizações (SAVITZ, 2007). Demonstrando que este hábito de gerenciamento poderá levar a organização a gerar lucros, onde a empresa consegue ofertar seus bens de consumo, conseguindo estimular o crescimento econômico e melhorar a qualidade de vida dos seus *stakeholders* (SAVITZ, 2007; BÜRGERS, 2011; ARENHARDT; BATTISTELLA; GROHMANN, 2016). É dentro deste contexto que se observa o desaparecimento da visão tradicional das organizações, onde atualmente as decisões devem ser tomadas levando em consideração as influências do ambiente externo, inserindo suas condições dentro do caráter de desenvolvimento de estratégias das organizações (CLARO; CLARO; AMÂNCIO, 2008; CLARO; CLARO, 2014), fazendo com que as organizações incorporem novos valores e procedimentos para conseguir alcançar um objetivo social e ambiental.

Existe uma crescente tendência na prática socioambiental entre as organizações, contribuindo para o fortalecimento e definitivo debate das decisões empresariais voltadas ao conflito entre lucro e questão socioambiental (ANDRADE; TACHIZAWA; CARVALHO, 2000). Fazendo com que a prática da gestão socioambiental seja a resposta natural das organizações aos seus *stakeholders*, pois a empresa que atua desta maneira passa a ser um sinônimo de boas práticas e negócios com visão voltado ao futuro (TACHIZAWA; POZO, 2009) fazendo com que a organização ganhe uma melhor imagem institucional (DONAIRE, 1999). Ou seja, em essência, o envolvimento das organizações com as questões socioambientais transforma esta prática em oportunidades de negócio (CLARO; CLARO; AMÂNCIO, 2008). Os fatores que podem induzir as organizações a adotarem práticas de gestão socioambiental são divididos basicamente em dois: os externos, que compõem a legislação dos governos, os consumidores, acionistas, movimentos ambientais, entre outros; e os internos, colaboradores, redução de custos, menor consumo de energia, entre outros (ASHLEY; 2003; OLIVEIRA, 2016). Nesse sentido, fica claro que as organizações não podem mais ignorar as questões socioambientais, pois a má gestão dos seus recursos impactando em questões sociais e ambientais implica em problemas sérios com diversos *stakeholders* que estão atentos a qualquer movimento estratégico incorreto (SCHERER et al., 2009).

Os consumidores, por exemplo, começaram a adotar posturas mais rígidas e criam interações com as organizações, com a intenção de buscar informações sobre suas boas práticas e as organizações demonstram que já é natural levar em consideração o perfil de cada consumidor (TACHIZAWA; POZO, 2009). Fazendo com que as decisões estratégicas tomadas pela alta gestão busquem abraçar com mais responsabilidade as condutas socioambientais, através de mecanismos, como o balanço social, que busca inserir transparência e a divulgação de informações referente ao crescimento econômico e a evolução das condutas socioambientais no ano (CLARO; CLARO; AMÂNCIO, 2008; TACHIZAWA; POZO, 2009). Esta discussão serve para buscar o entendimento acerca da Gestão Socioambiental, trazendo à tona a importância da sua incorporação nas ações das organizações. Demonstrando que atualmente diversos *stakeholders* são impactados e estão monitorando essas questões. Obviamente, uma organização deve buscar resultados financeiros, mas sem deixar de lado as matérias de interesse social e ambiental, pois cada movimento que uma organização faz, seja ela pequena ou grande, irá impactar em alguém. Logo, a importância deste tema se reflete em uma discussão mais aprofundada dentro das universidades e eventos científicos, abrindo espaço para a discussão teórica e empírica, com a intenção de melhorar o entendimento e o fortalecimento dessas práticas.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Inicialmente buscou-se os fundamentos básicos da técnica da bibliometria. Este procedimento é utilizado em diversas áreas do conhecimento como uma metodologia capaz de obter indicadores da produção científica (HAYASHI et al., 2007). De maneira geral esta técnica busca analisar a atividade científica das publicações de determinada área e desenvolver indicadores confiáveis desta produção (HAYASHI et al., 2007; FUMO et al., 2009; VAZ; SILVA; FIGUEIREDO, 2010). E em especial no campo das ciências sociais aplicadas, estudos que usam esta técnica se concentram em campos mais específicos (CHUEKE; AMATUCCI, 2015), visto a ramificação da área, com a intenção de identificar padrões dentro de cada subárea.

Além disso, como foram aplicados apenas os princípios básicos da bibliometria, optou-se por fazer uma análise exploratória, visto que este procedimento busca proporcionar uma maior familiaridade com o problema (SILVA; MENEZES, 2001). Nesse sentido, a pesquisa qualitativa é o procedimento indicado nestes casos, pois parte da relação entre o mundo objetivo ou observado e a subjetividade de quem o observa (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013), portanto a tradução dos fenômenos e os seus significados são básicos, porém muito proveitosos (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013), com a intenção de não perder a importância científica necessária. Portanto, optou-se pela pesquisa bibliográfica nesta pesquisa, pois as análises foram construídas a partir de pesquisas já publicadas (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013) e como o objetivo da pesquisa é compreender a evolução do tema no encontro, onde a fonte de dados são essencialmente artigos publicados nos anais, a pesquisa bibliográfica se encaixa no que se propõe nesta pesquisa, sendo está então meio e fim (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013; SILVA; MENEZES, 2001) para chegar aos resultados esperados.

Para que fosse possível realizar estas técnicas, este estudo alinhado ao seu objetivo, buscou um evento da grande área da Administração e que em suas subáreas o tema Gestão Socioambiental estivesse presente. Nesse sentido optou-se pelo evento científico “Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD)”.

O ENANPAD está dentro dos diversos eventos organizados pela Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD). A organizadora (ANPAD) criada

em 1976, vem desenvolvendo um trabalho consistente na promoção do ensino, pesquisa e produção do conhecimento dentro do campo da ciência da Administração, Contábeis e áreas afins. A ANPAD hoje é o principal órgão de ligação e interação entre programas, grupos de pesquisa e a comunidade internacional (ANPAD, 2020).

Para baixar os artigos publicados do encontro, foi necessário acessar o site do evento (http://www.anpad.org.br/eventos.php?cod_evento=1), filtrar dentro das suas 11 divisões acadêmicas, escolher a divisão Estratégia em Organizações, aplicar mais um filtro para buscar a temática sobre Gestão Socioambiental, que entre os anos de 2015 e 2018 ficou concentrada no Tema 5 e em 2019 no Tema 15, visto que em 2019 a divisão de Estratégias em Organizações ampliou suas abordagens para 16 temas. Para cada ano estudado, foi realizada uma nuvem de palavras com as palavras que compõem o título das pesquisas. Na sequência foram eleitos entre três e cinco artigos por ano de estudo, considerados representativos da expressão que caracterizou as pesquisas do ano em análise. Posteriormente, a análise dos resultados ano a ano foi compilada, a fim de serem identificadas categorias de estudo em Gestão Socioambiental.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

Após aplicar os filtros e buscas dentro do campo específico do encontro onde se encontra o debate sobre Gestão Socioambiental, foi constatado um total de 105 artigos. Conforme apresentados na tabela 1:

Tabela 1

Quantidade de artigos publicados por ano no ENANPAD sobre Gestão Socioambiental

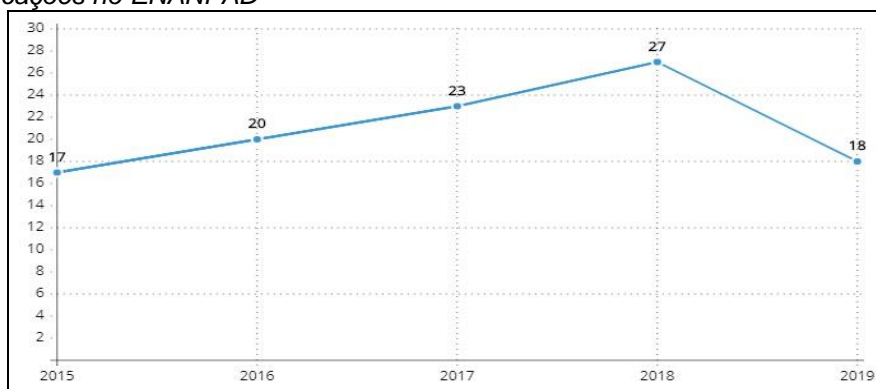
ANO	QUANTIDADE DE ARTIGOS
2015	17
2016	20
2017	23
2018	27
2019	18
TOTAL	105 ARTIGOS

Nota: Anais do ENANPAD.

A figura a seguir mostra a evolução de publicações dentro do campo da Gestão Socioambiental, Divisão Estratégia das Organizações, no ENANPAD entre os anos de 2015 e 2019.

Figura 1

Evolução das publicações no ENANPAD



Com a intenção de facilitar o entendimento de como o tema foi discutido foi criado nuvens de palavras através dos títulos dos artigos publicados a cada ano e em seguida a discussão acerca das temáticas abordadas em cada período.

4.1 Análise dos resultados por ano de estudo

No primeiro ano de análise, ano de 2015, foi verificado que o termo “INFLUÊNCIA” ganhou destaque nas discussões de alguns trabalhos daquele ano, conforme a figura 2:

Figura 2
Nuvem de palavras do ano de 2015



Nesse sentido, se destacam algumas pesquisas como a de Oliveira e Pereira (2015), a qual objetivou analisar o nível de gestão ambiental de indústrias do setor sucroenergético a partir da implantação e execução das Diretivas Técnicas do Protocolo Agroambiental. Os resultados mostraram que adotar de maneira voluntária este protocolo influenciou significativamente o nível de gestão destas indústrias, o que induz a um maior avanço da gestão ambiental das mesmas.

Já o artigo dos autores Costa et al. (2015) analisou os principais fatores que influenciam a conduta de contratação sustentáveis dentro da esfera pública municipal, através da visão dos agentes públicos. Os resultados mostraram que por se tratar de uma esfera administrativa descentralizada apenas alguns fatores, como Alinhamento Estratégico Sustentável e Eficácia Legal, levam a uma necessidade de adaptação *framework* específico para ajudar na análise de tratamento dos contratos sustentáveis e licitações naquela realidade local.

Por fim o artigo de Flores e Gavronski (2015) avaliou a influência da sustentabilidade sobre desempenho exportador de frigoríficos bovinos. Os resultados mostraram que a dimensão social da sustentabilidade influencia de maneira positiva no desempenho exportador dessas organizações, já a dimensão ambiental da sustentabilidade se associa com a capacidade que essas organizações possuem em entrar e se manter no mercado internacional.

Este relato dos três artigos mostra que existe uma série de fatores que influenciam as organizações a adotarem posturas de gestão socioambientais, seja para melhor o seu nível de gestão e assim alcançar melhores resultados, como para melhorar os tramites e organização de contratos sustentáveis, assim como aumentar o desempenho das

organizações no seu ramo de atuação. Demonstrando que assumir e praticar posturas socioambientais vai trazer resultados de gestão e mercado valiosos para as organizações.

No segundo ano de análise, ano de 2016, foi verificado que o termo “RESPONSABILIDADE” ganhou destaque nas discussões de alguns trabalhos daquele ano, conforme se apresenta na figura 3:

Figura 3
Nuvem de palavras do ano de 2016



Destaque para a pesquisa de Barakat e Isabella (2016), a qual examinou a associação entre responsabilidade social corporativa e a satisfação dos funcionários. Os resultados mostraram que existe uma relação positiva e direta entre a RSC e satisfação dos funcionários, o que leva a uma melhor imagem organizacional.

O artigo dos autores Costa, Santos e Ângelo (2016) analisou se os consumidores identificam a responsabilidade socioambiental como valor organizacional adquirido ou existente por fatores secundários. Os resultados mostraram que uma parte dos clientes não considera a responsabilidade socioambiental como um valor organizacional, mas uma estratégia corporativa e que não deixariam de comprar caso a empresa não possuísse tal responsabilidade. Porém, se uma organização divulgasse tal conduta e que está não correspondesse as suas práticas os consumidores deixariam de consumir.

A pesquisa dos autores Vieira, Parisotto e Ramos (2016) objetivou analisar como os representantes dos grupos de interesse entendem a responsabilidade social de uma universidade. Os resultados mostraram que existe dificuldade de institucionalizar estas ações da universidade e quando são realizadas se tornam desarticuladas e fragmentadas, onde isto irá refletir no relacionamento com os seus *stakeholders*, onde estes não conseguem encontrar canais para buscar soluções de suas demandas, assim como conhecer o que é feito dentro da organização.

O trabalho dos autores Lyra e Souza (2016) discutiu a relação entre Responsabilidade Social Corporativa e a teoria das partes interessadas, propondo maximizar o valor das estratégias organizacionais. Os resultados mostram que a RSC é consistente com o objetivo de maximizar valor estratégico, implicando no objetivo da empresa, através da consideração dos aspectos sociais e de acordo com as partes interessadas, mostrando que o valor social estratégico compartilhado é valioso para as organizações e a sociedade.

O estudo dos autores Lazzareschi, Alves e Bonelli (2016) fez uma discussão teórica acerca da ética empresarial, destacando-a como um pilar fundamental para garantir a sustentabilidade e as ações de responsabilidade social junto a sociedade. Os autores

mostraram que a sociedade contemporânea exige conduta ética e responsável das organizações, sem prejuízo a preservação do meio ambiente a fim de garantir a sobrevivência das gerações futuras.

As discussões das pesquisas do ano de 2016, como nesta amostra selecionada de artigos, mostram que ter responsabilidade socioambiental é importante para manter boas relações com os funcionários, para melhorar sua visão organizacional, para melhorar suas vendas e ampliar a relação com os clientes e as demais partes interessadas que rodeiam a organização, demonstrando que a boa relação com os *stakeholders* é importante para as organizações.

No terceiro ano de análise, ano de 2017, foi verificado que mais uma vez o termo “RESPONSABILIDADE” ganhou destaque nas discussões de alguns trabalhos daquele ano, conforme a figura 4:

Figura 4
Nuvem de palavras do ano de 2017



A pesquisa de Pavei e Freire (2017) analisou como abordar a temática sobre Responsabilidade Social Corporativa na graduação influência em uma boa formação dos profissionais de Publicidade e Propaganda. Os resultados mostraram que é visível a contribuição da RSC na formação acadêmicas destes profissionais, contribuindo para formar atores sociais, mas éticos e reflexivos e que sabem da importância de possuir Responsabilidade Social Corporativa.

Já o estudo dos autores Duque et al. (2017) analisou os padrões de orientação estratégica das operadoras brasileiras de plano de saúde e odontológicos sobre a relação da adoção de práticas de responsabilidade social corporativa e seu impacto sobre seus desempenhos. Os resultados mostraram que não houve relação entre tais práticas e o desempenho das organizações, mostrando que alguns segmentos possuem dificuldades em alavancar seu desempenho através de práticas responsáveis, onde se faz necessário melhorar esta relação importante.

A pesquisa do autor Conti (2017) buscou analisar a origem da crise financeira de 2008-2009, através das questões morais e éticas. A conclusão é que existe fundamentação teórica dentro do campo da ética para responsabilizar os bancos e seus gerentes por adotarem estratégias de risco excessivo de criação e distribuição de empréstimos sem garantias suficientes, dessa forma estas entidades e seus dirigentes agiram por interesse próprio e sem a transparência necessária para com os seus clientes e mercados mundiais.

Já a pesquisa dos autores Pires et al. (2017) abordou um tema recente na literatura brasileira a Irresponsabilidade Social Empresarial (IrSE), através da discussão do desastre ambiental causado pela Samarco Mineração S.A. ao município de Mariana-MG, os autores buscaram realizar um processo de adaptação de escalas voltadas a IrSE, focando na percepção das pessoas sobre o desastre, a percepção da ganância da organização, a impressão de ultraje moral, intenção de comentários negativos a organização e a percepção de integridade da companhia; por meio disto foi possível validar a escala e a recomendação da mesmas através da visão dos indicadores psicométricos usados.

A sensação de continuidade da perspectiva de responsabilidade mostra que essa temática é de grande importância quando se trata de práticas socioambientais. Desde a formação de profissionais, mostrando que está temática deve abraçar diversos campos da formação acadêmica, com a intenção de formar profissionais éticos e comprometidos com as causas socioambientais. Além disso, ficou claro que certas organizações inseridas em determinados setores precisam melhorar suas estratégias para adotar as práticas de responsabilidade social corporativa, para que isto consiga impactar no seu desempenho, mostrando que em algum momento deve existir mudanças das estratégias atuais e erradas para outras que consiga gerar retorno significativo para as organizações.

Por fim as questões éticas, morais e atualmente de Irresponsabilidade Social Empresarial mostram que condutas voltadas ao interesse próprio e lucro irão trazer prejuízos enormes para os mercados e no pior dos cenários tragédias que vão além das perdas financeiras. Logo, condutas com responsabilidade são exigidas e necessitam ser praticadas pelas organizações, para que mais desastres mundiais ou locais sejam evitados.

No quarto ano de análise, ano de 2018, foi verificado que o termo “ESTRATÉGIAS” ganhou destaque nas discussões de alguns trabalhos, conforme se apresenta na figura 5.

Destaque para a pesquisa de Bordignon e Roman (2018), a qual objetivou analisar como as condutas sustentáveis estão alocadas na estratégia organizacional de uma empresa de transporte público, com isso a empresa pode obter um diferencial competitivo. Os resultados mostraram que a organização não possui um direcionamento da sustentabilidade alocado na sua estratégia e que são poucas ações sustentáveis desenvolvida pela mesma. Onde estas ações não são percebidas pelos seus clientes, colaboradores e parceiros e que não existe uma abordagem entre os gestores e colaboradores para abordar temas econômicos, sociais e ambientais em conjunto. Ao contrário, os alicerces da organização estão voltados apenas para o crescimento econômico e financeiro, demonstrando que a empresa necessita de alterações nas suas estratégias organizacionais para melhorar sua imagem corporativa diante seus *stakeholders* e praticar condutas socioambientais aprimorar suas raízes e seus resultados.

Figura 5
Nuvem de palavras do ano de 2018



Já o artigo dos autores Carvalho, Bon e Cohen (2018) buscou entender como as ONGs tendam promover estratégias de mudanças sociais dentro comunidades marginalizadas e pobres. Os resultados mostraram que existe a utilização de estratégias de empreendedorismo social beneficiando estas comunidades e que a importância dessas práticas mostra a importância de continuar utilizando estas estratégias para ganhar a confiança e o capital social da comunidade.

Os autores Brandão, Barbieri e Araújo (2018) analisaram como o setor de hospedagem do circuito das águas paulistas vem se adaptando e mudando suas estratégias em relação as mudanças climáticas, a partir do entendimento que os gestores dão as experiências. Os resultados mostraram que existe a crença nas questões de mudança climáticas e os seus riscos, logo o desenvolvimento de estratégias inicia na percepção dos gestores de que existe uma ameaça a continuidade das suas operações, portanto os gerentes devem adotar estratégias ambientais que ajudam a diminuir o impacto das mudanças climáticas, visto que o setor turístico depende diretamente da qualidade climática.

Observa-se que a temática da estratégia aponta direcionamentos importantes para que as organizações busquem adotar práticas socioambientais. As organizações que não possuem o hábito de praticar estas condutas irão perder espaço dentro do mercado, onde observar apenas o crescimento financeiro demonstra uma visão equivocada e de má percepção dos stakeholders em relação a quem visa apenas o lucro. Usar estratégias socioambientais faz com que as organizações de qualquer segmento obtenham diferencial competitivo, além disso, gestores que consigam visualizar as mudanças futuras, mas que necessitam de estratégias agora, irão conseguir se adaptar e adotar condutas que de impacto socioambiental que poderão impactar diretamente no seu setor de atuação.

No quinto ano de análise, ano de 2019, foi verificado que o termo “INOVAÇÃO” ganhou destaque nas discussões de alguns trabalhos daquele ano, conforme a figura 6.

Figura 6
Nuvem de palavras do ano de 2019



A pesquisa dos autores Treptow et al. (2019) buscou compreender como ocorriam os processos de inovação sustentável dentro do modelo de negócios de três empresas construtoras. Através de entrevistas com os gestores dessas empresas foi observado que as empresas deste setor estão em níveis distintos em relação a inovação sustentável. Duas possuem estes aspectos dentro das suas diretrizes e conseguem minimizar através destas práticas inovadoras o impacto ambiental que suas atividades causam, fazendo com que se reduza seus custos de operação e conseguem gerar impacto positivo para o desenvolvimento social. Porém, uma empresa não possui processos de inovação, demonstrando que o seu comportamento de negócio se baseia considerando apenas o aspecto econômico.

Já na pesquisa de Rosa et al. (2019) objetivou analisar os fatores que influenciam o poder de inovação para que as empresas busquem escolher estratégias voltadas a sustentabilidade. Basicamente, os achados mostraram que existem pressões dentro dos ambientes empresariais, como leis, normas, competitividade, exigências do mercado internacional, entre outros, que exigem das empresas posturas para um posicionamento estratégico e inovador voltado a sustentabilidade.

Observa-se (de maneira geral) que existem distintas percepções que fazem com que as organizações busquem inovações, tanto para se destacar no mercado, quanto para reduzir seus custos e minimizar os impactos de sua atuação empresarial. Além disso, elementos compactuam com as diversas influências que existem para que as empresas busquem adotar práticas inovadoras, como as normas e leis vigentes, que aborda diversos stakeholders do âmbito da gestão pública, assim como a necessidade de ampliar os mercados que as organizações atuam, como por exemplo, para comercializações internacionais, onde em determinados países é exigido que se tenha em suas condutas tecnologias inovadoras e adequadas, que são capazes de dar ao produto a segurança apropriada para que o mesmo possa entrar e ser comercializado em determinado país.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo realizar uma análise bibliométrica e uma investigação bibliográfica, dos últimos cinco anos, nos anais do ENANPAD, com a intenção de

identificar os principais temas discutidos sobre a temática Gestão Socioambiental a fim de compreender como o tema está evoluindo e debatido no campo da Administração. Os resultados levam a concluir que o objetivo deste artigo foi alcançado. Sendo discutidos detalhadamente a seguir.

Inicialmente diversos são os fatores que podem influenciar as organizações a adotarem posturas socioambientais. Sendo estes podendo ser elementos internos e externos as organizações, fazendo com que seja perceptível a vantagem de assumir essas práticas, pois estas poderão dar retorno significativo e lucrativo a qualquer gestão que modifique suas ações. Além disso, possuir um comportamento responsável é importante para que a organização se mantenha saudável diante dos seus *stakeholders*.

Também é importante que as organizações saibam montar estratégias adequadas para alcançar condutas de gestão socioambiental compatíveis com os interesses dos *stakeholders*. Isso irá trazer um diferencial competitivo, onde os gestores podem visualizar questões de impacto futuro, mas que podem ser combatidas atualmente por uma gestão estrategicamente socioambiental. Por fim, as organizações devem buscar comportamentos voltados a sustentabilidade, visto que o mercado nacional e internacional está atento para o comportamento consciente das organizações, práticas estas que devem partir de dentro com a intenção de atingir o máximo de *stakeholders* possíveis.

É verificado que os trabalhos publicados nos últimos cinco anos nos anais do ENANPAD apontam para caminhos teóricos voltados a: 1) aprofundar os diversos fatores que influenciam as organizações a adotarem novas posturas; 2) a verificar o nível de responsabilidade, ética e irresponsabilidade das organizações nas questões socioambientais; 3) a analisar as diversas estratégias que são usadas e que podem ser utilizadas para as organizações modificarem suas posturas; e, 4) desenvolver melhores entendimentos sobre as inovações de sustentabilidade empregadas atualmente pelas organizações e como as mesmas podem melhorar os desempenhos das mesmas.

As organizações podem usar estes resultados para verificar os pontos estratégicos verificados e discutidos no ENANPAD a fim de usar como *benchmarking* para possíveis melhoras nas suas condutas socioambientais. Visto que o evento é o mais importante da área da Administração no Brasil, possuindo destaque nacional e internacional nas discussões teóricas (e neste caso) empíricas.

Destacam-se as limitações desta pesquisa. Como principal limitação da pesquisa ter sido utilizada uma única Divisão do Evento para análise, podendo no futuro serem incluídas outras divisões, ampliando o número de pesquisa e sua abrangência. Ainda, para trabalhos futuros é sugerido efetuar análises estatísticas mais robustas, com aplicação das leis da bibliometria, tais como lei de produtividade de autores de Lotka, a lei de dispersão de periódicos de Bradford e a lei de frequência de palavras de Zipf, além de aumentar o período de verificação das publicações no evento e buscar outros eventos nacionais e internacionais que abordam a temática da Gestão Socioambiental.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. **Os desafios da sustentabilidade: uma ruptura urgente**. Elsevier Brasil, 2007.

ANDRADE, R. O. B. de; TACHIZAWA, T.; CARVALHO, A. B. de. **Gestão ambiental: enfoque estratégico aplicado ao desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Makron Books, 2000.

ANPAD – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO. 2020. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2020.

ARENHARDT, D. L.; BATTISTELLA, L. F.; GROHMANN, M. Z.. The influence of the green innovation in the search of competitive advantage of enterprises of the electrical and electronic brazilian sectors. **International Journal of Innovation Management**, v. 20, n. 01, p. 1650004, 2016.

ASHLEY, P. Responsabilidade social nos negócios. **São Paulo, Saraiva**, 2003.

BARAKAT, S. R.; ISABELLA, G. The Association between Corporate Social Responsibility and Employee Satisfaction. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2016.

BARBIERI, J. C. et al. Inovação e sustentabilidade: novos modelos e proposições. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 2, p. 146-154, 2010.

BORDIGNON, A. C.; ROMAN, D. J. A Incorporação das Dimensões da Sustentabilidade na Estratégia Organizacional: um estudo de caso. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2018.

BRANDÃO, C. do N.; BARBIERI, J. C.; ARAÚJO, M. F. Uma Teoria Substantiva das Estratégias de Adaptação a Mudança Climática: O Caso do Setor Hoteleiro do Circuito das Águas Paulista – SP. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2018.

BÜRGERS, E. I. **Gestão socioambiental em empresas brasileiras do setor de suco de laranja**. 2011. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

CHUEKE, G. V.; AMATUCCI, M. O que é bibliometria? Uma introdução ao Fórum. **Internext**, v. 10, n. 2, p. 1-5, 2015.

CARVALHO, P. A. H. V. de; BON, A. C.; COHEN, M. Em Busca da Mudança Social: Estratégias de ONGs em Favelas. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2018.

CLARO, P. B. O.; CLARO, D. P. Sustentabilidade estratégica: existe retorno no longo prazo?. **Revista de Administração**, v. 49, n. 2, p. 291-306, 2014.

CLARO, P. B.; CLARO, D. P.; AMÂNCIO, R. Entendendo o conceito de sustentabilidade nas organizações. **Revista de Administração-RAUSP**, v. 43, n. 4, p. 289-300, 2008.

CONTI, C. R. Responsabilidade moral: uma análise sobre a crise financeira global de 2008-2009. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2017.

COSTA, B. A. et al. Contratos Públicos Sustentáveis: Visão dos Gestores, Práticas e Influências na Gestão Municipal. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2015.

COSTA, M. F.; SANTOS, L. L.; ANGELO, C. F. de. Gostaria Que Meus Consumidores Percebessem Minha Responsabilidade Socioambiental Corporativa (RSA) como um Valor Organizacional, mas Será? **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2016.

DE LUCA, M. M. M. et al. Análise da produção científica referente à temática de sustentabilidade em pesquisas da administração. **Administração: ensino e pesquisa**, v. 15, n. 3, p. 469-500, 2014.

DONAIRE, D. Gestão Ambiental na Empresa, 2 Edição. **São Paulo. Editora Atlas**, 1999.

DUQUE, L. P. et al. Impactos da Responsabilidade Social no Desempenho de Indústrias: Teste Empírico nas Operadoras Brasileiras de Planos de Saúde e Odontológicos. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2017.

ESTY, D. C.; WINSTON, A. S. **Verde que vale ouro: como empresas inteligentes usam a estratégia ambiental para inovar, criar valor e construir uma vantagem competitiva**. Elsevier, 2009.

FARIAS FILHO, M. C.; ARRUDA FILHO, E. J. M. **Planejamento da pesquisa científica**. Editora Atlas S.A, 2013.

FLORES, F. S.; GAVRONSKI, I. A Influência da Sustentabilidade sobre o Desempenho Exportador no Mercado Internacional da Carne Bovina. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2015.

FUMO, V. M. S. et al. Produção científica em habilidades sociais: estudo bibliométrico. **Revista Brasileira de Terapia Comportamental e Cognitiva**, v. 11, n. 2, p. 246-266, 2009.

HANAČEK, K. et al. Ecological economics and degrowth: Proposing a future research agenda from the margins. **Ecological Economics**, v. 169, p. 106495, 2020.

HAYASHI, M. C. P. I. et al. Um estudo bibliométrico da produção científica sobre a educação jesuítica no Brasil colonial. **Biblios**, v. 8, n. 27, p. 0, 2007.

VIANA JUNIOR, D. B. C. V. Disclosure socioambiental via redes sociais: um estudo nas empresas listadas no IBRX-100 da BM&FBovespa. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 5, n. 2, p. 19-33, 2016.

KALLIS, G. In defence of degrowth. **Ecological economics**, v. 70, n. 5, p. 873-880, 2011.

KALLIS, G.; KERSCHNER, C.; MARTINEZ-ALIER, J. The economics of degrowth. 2012.

LAZZARESCHI, N.; ALVES, P. R.; BONELLI, V. V. Responsabilidade Social Empresarial: Ética nos Negócios. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2016.

LEANDRO, L. A. et al. O futuro da gestão socioambiental: uma análise crítica sobre a crise ambiental brasileira. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 4, n. 2, p. 144-162, 2015.

LYRA, F. R.; SOUZA, M. J. B. Conceptual Analysis of Corporate Social Responsibility, Stakeholder Theory and Value Maximization. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2016.

OLIVEIRA, E. C.; PEREIRA, R. S. Influência do Protocolo Agroambiental na Gestão Ambiental de Indústrias do Setor Sucroenergético da Microrregião de Assis - SP: um Estudo de Múltiplos Casos. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2015.

OLIVEIRA, M. M. et al. Desenvolvimento sustentável nas organizações como oportunidade de novos negócios. **Revista Valore**, v. 1, n. 1, p. 42-66, 2016.

PAVEI, G. C.; FREIRE, R. Responsabilidade Social Corporativa: Influências do Tema na Formação em Publicidade e Propaganda. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2017.

PIRES, M. A. et al. Tradução e Adaptação do Modelo Estendido de Ultraje Moral em Irresponsabilidade Social Empresarial. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2017.

RIBEIRO, H. C. M.; CORRÊA, R. Análise da produção científica da temática gestão socioambiental na perspectiva da revista RGSA/Analysis Of Scientific Production Of Environmental Management in the perspective issue of the Journal Of Social And Environmental Management (RGSA). **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 7, n. 2, p. 86, 2013.

ROSA, L. A. B. et al. Fatores Influenciadores Do Podes De Inovação Na Adoção De Estratégias De Sustentabilidade. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2019.

ROVER, S. SANTOS, A.; SALOTTI, B. M. Análise das pesquisas empíricas de contabilidade ambiental publicadas em periódicos nacionais e internacionais no período de 1992 a 2009. **Environmental & Social Management Journal/Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 6, n. 1, 2012.

SABONARO, D. Z. et al. A Incorporação da Gestão Socioambiental na Estratégia Competitiva. Um Estudo de Caso no Setor Sucroalcooleiro. **Desenvolvimento em Questão**, v. 15, n. 38, p. 319-342, 2017.

SILVA, R. B.; HOLLNAGEL, H. O potencial de geração de receita ambiental aliada à redução de impacto em empresas de pequeno porte: Estudo de caso de uma mercearia. **Revista Pretexto**, v. 18, n. 3, p. 92-108, 2017.

- SOUZA, M. T. S. et al. Estudo bibliométrico de teses e dissertações de programas stricto sensu em administração sobre responsabilidade social empresarial. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 14, n. 1, p. 63-98, 2013.
- SAVITZ, A.W. O verdadeiro sucesso é o lucro com responsabilidade social e ambiental. **Rio de Janeiro: Editora Campus**, 2007.
- SCHERER, F. L. et al. Estratégia e práticas de gestão socioambiental: o caso das empresas brasileiras exportadoras do setor de calçados. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 8, n. 4, 2009.
- SILVA, E. L. ; MENEZES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 2001.
- TACHIZAWA, T.; ANDRADE, R. O. B. de. **Gestão socioambiental: estratégias na nova era da sustentabilidade**. Elsevier, 2008.
- TACHIZAWA, T.; POZO, H. Gestão socioambiental e desenvolvimento sustentável: um indicador para avaliar a sustentabilidade empresarial. **REDE-Revista Eletrônica Do PRODEMA**, v. 1, n. 1, 2009.
- TACHIZAWA, T.; POZO, H. Responsabilidade socioambiental no contexto brasileiro: um indicador para avaliar a responsabilidade social e ambiental nas empresas. **IX ENGEMA- Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente. Curitiba, nov., 2007.**
- TREPTOW, I. C. et al. Inovação Sustentável no Modelo de Negócios de Construtoras da cidade de Santa Maria/RS. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2019.
- VAZ, D. C.; SILVA, C. R. L.; FIGUEIREDO, N. M. A. A utilização da bibliometria na análise do referente conforto. **Cogitare Enfermagem**, v. 15, n. 4, 2010.
- VIEIRA, C. C. N.; PARISOTTO, I. R.; RAMOS, S.P. Responsabilidade Social Universitária: um Estudo sobre Seu Significado para os Representantes dos Grupos de Interesse de uma Universidade. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ENANPAD**, 2016.
- WORLD BUSSINESS COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT (WBCSD, 2000). Disponível em: <<https://www.wbcsd.org/>>. Acesso em: 10 jul. 2020.

Contabilização dos Heritage Assets e Boa Governança Pública

Marcos Igor da Costa Santos
Universidade Federal de Alagoas - UFAL
E-mail: marcosigor2508@gmail.com

Rayane Farias dos Santos
Universidade de Brasília - UnB
ORCID : 0000-0001-6500-1096
E-mail: rayane.farias10@hotmail.com

RESUMO

O presente estudo objetivou discutir o impacto da contabilização dos *Heritage Assets* para a Boa Governança Pública, buscando contribuir com a literatura da Governança Pública e com os normativos contábeis no que tange ao melhor direcionamento a ser tomado referente aos *Heritage Assets*. Para tal, uma revisão literária foi realizada buscando compreender como esses ativos vêm sendo tratados atualmente, bem como as dificuldades e vantagens desses bens patrimoniais para a contabilidade e sua importância para a sociedade. A boa governança pública pode ser alcançada através da transparência e da *accountability*. Além disso, sugestões são realizadas quanto ao tratamento dos HA's e a compreensão de como impactam na governança pública, podendo maximizá-la ou afetá-la, interferindo na capacidade de julgamento da sociedade quanto a condução gerencial do governo.

Palavras-chave: *Heritage Assets*. Governança Pública. Normativos contábeis.

1. INTRODUÇÃO

Em consequência da situação financeira global, torna-se cada vez mais relevante que os cidadãos tenham condições de observar o desempenho financeiro e gerencial da gestão pública (Caperchione & Lapsley, 2011). A Administração Pública, como poder de gestão das diretrizes políticas governamentais, se torna fundamental no processo de atendimento as necessidades da sociedade através do Estado (Stafford & Stapleton, 2017).

A Administração Pública vem sofrendo várias reformas que buscam otimizar o serviço desempenhado. Dentre as reformas ocorridas surge o conceito de Governança, no âmbito no *New Public Management*, como um modelo dirigido por princípios de responsabilização e transparência (Braga, 2013). A Boa Governança se refere ao processo de maximização do interesse público, uma espécie de gestão colaborativa da vida pública realizada tanto pelo Estado quanto pelos cidadãos em uma nova relação entre o Estado político e a sociedade civil, bem como o estado ótimo dos dois (Keping, 2018).

Nesse sentido, a questão da disponibilidade de informações contábeis precisas é bastante relevante, dada a necessidade de quantificação e medição na boa governança pública (Pollitt, 2011). O objetivo de medir o que constitui "valor público" com ferramentas novas e qualificadas tornaram-se uma questão central na boa governança pública (Graaf & Van der Wal, 2010).

No âmbito da disponibilização de informações contábeis, um assunto que vem ganhando bastante destaque nacional e internacional são os *Heritage Assets* (HA's) ou "Bens Patrimoniais", como exemplo dos desafios enfrentados pelas práticas contábeis para alcançar a transparência e *accountability* no governo e nos serviços públicos (Biondi & Lapsley, 2014).

Os HA's desempenham um papel importante no desenvolvimento da cultura de uma nação, visto que eles agem como um meio unificador para aproximar os cidadãos como membros de uma nação a ter mais orgulho dela e apreciar mais plenamente sua história e cultura. Esses bens patrimoniais podem ter um valor histórico, educacional e científico significativo (Barton, 2000).

Nas últimas duas décadas, diversos estudiosos e definidores de padrões internacionais estiveram envolvidos em pesquisas para um tratamento contábil apropriado para os HA's. O reconhecimento, avaliação e divulgação desses bens vêm gerando vários questionamentos que envolvem o seu enquadramento e a melhor forma de tratá-los (Aversano et al., 2015). As soluções identificadas ainda parecem insatisfatórias e, portanto, o debate científico sobre o assunto ainda é amplamente aberto (Woon, Chatterjee & Cordery, 2019).

Este difícil desafio coloca um limite sobre o potencial da contabilidade em contribuir com o cumprimento da boa governança pública, além de fornecer informações contábeis robustas para a tomada de decisões (Biondi & Lapsley, 2014). Consequências paradoxais surgem no âmbito da contabilização ou não dos HA's no sentido se realmente atrapalham, ao invés de ajudar, as avaliações adequadas do desempenho financeiro e posição dos governos públicos (West e Carnegie, 2010).

Dessa maneira surge o seguinte questionamento: Qual o impacto da contabilização dos *Heritage Assets* para a Boa Governança Pública? Para responder o problema proposto, esta pesquisa tem como objetivo discutir o impacto da contabilização dos *Heritage Assets* para a Boa Governança Pública.

O trabalho se justifica visto que no âmbito nacional não foram encontrados estudos buscando compreender as consequências desse desencadeamento contábil para a boa governança no setor público.

Muito é tratado sobre as dificuldades de contabilização dos HA's e como os normativos vem se posicionando a respeito, mas não as consequências dessas ações para uma maior transparência e *accountability* no setor público. O *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASB) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) destacam que há uma falta de orientação e desafios para obter um consenso sobre os HA's, portanto, há espaço para novas pesquisas a serem realizadas (Biondi & Lapsley, 2014).

Desconhecer ou ignorar a relação adequada entre os sistemas contábeis e a prestação de contas é problemático, pois a contabilidade precisa fornecer uma estrutura conceitual para estender a responsabilidade corporativa e prestação de contas de forma conservadora, sustentando e reforçando os interesses dos usuários (Dillard & Vinnari, 2019).

Assim, este estudo busca contribuir para a literatura da governança pública e com os normativos contábeis a respeito desse engajamento mútuo entre a forma de contabilização dos *Heritage Assets* e de que maneira a boa governança pode ser exercida, visando favorecer a transparência e interesse dos cidadãos e melhor gerenciamento dos órgãos públicos.

A pesquisa está estruturada iniciando-se por esta introdução, seguida de uma revisão da literatura sobre os desafios enfrentados na contabilização dos *Heritage Assets* e aspectos da Boa Governança pautada na Transparência e *Accountability* no Setor Público. Na terceira sessão inicia-se a discussão a respeito das consequências da contabilização e melhor direcionamento dos HA's para o setor público e os cidadãos. Finalizando com as considerações finais sobre a temática e sugestões futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Heritage Assets

Os Bens Patrimoniais são aqueles ativos que apresentam um intrínseco valor histórico, artístico, científico, tecnológico, geofísico ou ambiental (Aversano et al., 2015). Eles diferem de outros tipos de bens quanto ao seu valor, pois, são muitas vezes, impossíveis de reproduzir e substituir, sendo altamente improváveis de serem negociados (Ferri, Sidaway & Carnegie, 2021).

A Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) distinguem os bens patrimoniais entre patrimônio cultural e natural. O primeiro é representado por monumentos, grupos de edifícios ou locais históricos, estéticos, arqueológicos, científicos, etnológico ou antropológico. Já o segundo considera aspectos físicos, biológicos e geológicos, bem como o *habitat* de plantas ameaçadas de extinção e espécies animais e áreas de especialidades científicas (Aversano et al., 2015).

Lima et al. (2010) abordam que tais bens levam consigo uma importância enorme para cada sociedade por sua representatividade histórica e/ou cultural, cuja intenção de sua preservação é indefinida.

Os normativos possuem visões diferentes quanto ao tratamento dos HA's. O FRS 102 proveniente da Irlanda e do Reino Unido apresentam orientações que as entidades não são obrigadas a reconhecer os *heritage assets*, devendo justificar apenas o motivo e, caso resolvam reconhecê-los, devem apresentá-los separadamente de outros ativos fixos, mensurando-os por meio de um modelo de custo ou reavaliação (Corazza, Cisi & Scagnelli, 2020).

Para o *Financial Accounting Standards Board* - FASB ainda não existe uma forma de mensurar os heritage assets, pois o valor histórico e cultural desses ativos é maior do que o valor monetário. Assim, o órgão público deve apenas fazer referência a uma nota no balanço que divulgue informações sobre ativos patrimoniais, mas nenhum valor deve ser evidenciado. Além disso, deve-se distinguir os ativos patrimoniais em multiuso e patrimoniais puros, cujo primeiro possui além de sua característica patrimonial, uma função de serviço, que devem ser lançados, capitalizados e depreciados conforme sua vida útil (Santana, Barbosa & Oliveira, 2016).

No Brasil, ainda não existem normas que regulem o tratamento contábil desses ativos, e não é comum o controle de natureza econômico-financeira ou patrimonial desses bens. As normas internacionais do IASB, IPSAS 17, trata sobre ativo imobilizado e nela são encontradas orientações para o tratamento contábil dos *heritage assets*, não exigindo o reconhecimento, mas caso opte por reconhecer, deve-se adotar as exigências de divulgação da norma e pode, facultativamente, aplicar as exigências de mensuração (Maranhão, 2020).

Outro ponto que merece destaque é que os bens patrimoniais normalmente apresentam fluxo de caixa negativo, ou seja, as despesas com a sua manutenção normalmente são maiores que as receitas proporcionadas por eles, contrariando o conceito do *International Accounting Standards Board* – IASB.

Dificuldades são apontadas por Hooper, Kearins e Green (2005) e Aversano et al (2015) quanto a: identificar um valor contábil, com base em preços de mercado, pois são totalmente capazes de refletir o valor da cultura, patrimônio ambiental, educacional ou histórico; estimar sua vida útil, que também pode ser indefinida em alguns casos; existir restrições legais ou estatutárias que proíbem ou limitam a venda; e, os HA's são, muitas vezes, insubstituíveis e seu valor pode aumentar com o tempo, mesmo que sua condição física se deteriore.

No que tange as bases de contabilização, caso o façam, muitos questionamentos surgem quanto ao custo histórico não poder representar seu valor atual com precisão e o

valor justo não está apto a representar uma medida confiável, já que muitas vezes nem existem mercados para esses bens. Além disso, o custo de reposição, custo de reprodução, o valor presente e o valor de privação também são difíceis de realizar porque pressupõem a existência de um mercado pronto (Aversano et al., 2015).

Nesse sentido, Christiaens, Rommel, Barton, Everaert (2012) sugerem que os bens patrimoniais não devem ser capitalizados e incluídos na demonstração da posição financeira. Já Aversano et al (2015) enfatiza que os problemas relacionados com a avaliação e reconhecimento de bens patrimoniais destacam a necessidade de aumentar os requisitos de divulgação relevantes.

Barton (2000) entende que por mais valiosos que sejam esses bens patrimoniais, eles não satisfazem a definição de ativos. Logo, a maximização do valor financeiro não é uma meta apropriada para sua gestão, devendo ser reconhecidos como ativos mantidos em confiança pelo governo e apreciados pelos benefícios culturais que proporcionam à sociedade. O cuidado, uso e condição devem ser relatados para fins de gestão e responsabilidade fora das demonstrações financeiras. Ademais, a forma de contabilização dependerá da sua natureza e seu propósito de uso.

Outro problema de reconhecimento envolve os itens patrimoniais com uso múltiplo, como edifícios históricos usados como escritórios do governo. Assim, surge a questão de saber se todo o bem histórico deve ser reconhecido como um bem patrimonial ou apenas as seções que não são usadas pelo governo, enquanto as seções usadas são reconhecidas como um ativo regular na categoria de imobilizado e equipamentos (Blondal, 2003).

Smith (2007) explana que independentemente dos problemas de medição e avaliação, todos os bens do governo, incluindo bens patrimoniais, devem ser relatados nas demonstrações financeiras, pois a informação é útil para a tomada de decisão e medição do desempenho.

Ouda (2014) aponta algumas vantagens no que concerne a contabilização desses bens, como: obter algum nível de controle patrimonial, atendimento as características fundamentais de qualidade das demonstrações contábeis representação fidedigna e relevância, assim como por meio de sua capitalização, pelo menos parcial, poder vir a melhorar a qualidade da informação.

Diante do que foi apresentado, percebe-se que literatura a respeito dos *heritage assets* ainda precisa evoluir, visto que existem várias visões conflitantes a respeito da caracterização desses bens, o seu enquadramento nos demonstrativos financeiros, o melhor processo de evidenciação e reconhecimento.

2.3 Boa Governança: *Accountability* e Transparência no Setor Público

A boa Governança identifica limites e responsabilidades para lidar com questões sociais e econômicas (Keping, 2018). Ela é pautada no sentido de que o governo tem a responsabilidade de usar ferramentas e técnicas de gerenciamento para orientar os assuntos públicos, assim como, em termos de ciência política, se refere ao processo de administração política, incluindo abordagens para lidar com a gestão de recursos públicos (Bennett, Di Franco, Calò, Nethery, Niccolini, Milazzo & Guidetti, 2019).

Keping (2018) destaca que a boa governança é a cooperação ativa e produtiva entre o Estado e os cidadãos, e a chave para o seu sucesso reside nos poderes que participam na administração. O referido autor cita que apenas quando os cidadãos têm condições suficiente para participar de formulação de políticas, administração e supervisão podem elevar o Estado e dar as mãos para construir autoridade e ordem pública.

A boa governança pode compensar certas deficiências do Estado e do mercado na regulação e coordenação (Bennett et al., 2019). A maior ou menor capacidade de governança é dependente da condição de criação de canais institucionalizados, legítimos e eficientes, de mobilização e envolvimento da comunidade na Administração Pública. Logo, para que isso aconteça os cidadãos precisam ser bem-informados sobre a gestão administrativa desenvolvida (Azevedo & Anastasia, 2020).

Bennett (2010) comentam que a boa governança é respaldada em seis fundamentos essenciais: legitimidade, transparência, responsabilidade, estado de direito, capacidade de resposta e eficácia. Nesse estudo, dois fundamentos são considerados para a discussão dos desafios enfrentados pelos *heritage assets* que são o *accountability* e transparência. As formas e os níveis de *accountability* e transparência da ordem pública afetam, por sua vez, os padrões de governabilidade vigentes nas diferentes sociedades (Azevedo & Anastasia, 2020).

O conceito de *accountability* estabelece a obrigação daquele que gerencia os recursos de prestar contas de sua gestão, evidenciando a adequada utilização desses recursos (Keay, 2017). Lima Filho, Simões, Silva & Chagas (2011) apontam que a eficácia dos procedimentos de *accountability* está intrinsecamente associada a um governo que considera os interesses dos cidadãos.

Keay (2017) destaca que apenas com uma *accountability* plena, isto é, com informações públicas e prestações de contas transparentes por parte dos gestores, adequadamente auditadas pelos controles externo e interno dos órgãos fiscalizadores, é que os cidadãos podem atuar efetivamente nas decisões públicas.

A responsabilidade é limitada pelo que é divulgado e o que é divulgado é limitado pela contabilidade empregada nos relatórios financeiros. A maioria das tentativas de melhorar a responsabilidade, aumentando a divulgação reflete mudanças incrementais no sistema contábil tradicional, um sistema que foi explicitamente projetado para atender às necessidades dos provedores de capital financeiro (Dillard & Vinnari, 2019).

O conceito de transparência é respaldado como uma teoria emergente do papel da informação contábil na responsabilidade pública e governança. Hood e Heald (2006) observam que são múltiplas as interpretações sobre o que constitui transparência e o que ela busca alcançar, incluindo questões de legitimidade e confiança. Segundo os autores, ela alcançou um apelo universal no discurso contemporâneo como um elemento-chave da boa governança. A ênfase na transparência é vista como um aprimoramento da responsabilidade pública (Koppell, 2005).

Dessa maneira, o mero ato de disponibilizar novas formas de informação para alcançar a transparência pode ser visto como unidimensional e não abordando a complexidade dos diferentes comportamentos dos atores no exercício da *accountability*. A disponibilidade de informações pode ser vista como um alcance mínimo de transparência, sendo efetivamente alcançada quando os usuários podem processar e usar essas informações com bons resultados (Biondi & Lapsley, 2014).

Problemas perniciosos de avaliação podem acabar com o desejo para uma boa governança baseada em informações contábeis de alta qualidade. Principalmente levando-se em consideração o que enfatiza o CPC 00 com as definições de características fundamentais e de melhoria da informação contábil. A construção de informações contábeis neutras, imparciais e materiais pode desencadear em maiores níveis de transparência e melhorar a boa governança pública. Relatórios aprimorados são considerados um meio de melhor cumprir as obrigações de prestação de contas do governo para com os *stakeholders* (Basnan et al., 2017).

Políticos, a quem os cidadãos delegaram o poder de gerir os bens públicos, têm o dever de responder aos resultados de suas atividades, demonstrando o valor gerado (ou possivelmente destruído) a partir das atividades realizadas (Carnegie & Wolnizer, 1995). Para que exista uma boa governança, os órgãos públicos têm que informar a comunidade sobre as atividades que realizam na gestão de bens patrimoniais, a fim de permitir à coletividade expressar uma opinião sobre as escolhas políticas realizadas (Aversano et al., 2015).

Além do mais, os sistemas contábeis precisam ser projetados para atender a requisitos específicos de sistemas de responsabilização alternativos e os seus requisitos devem refletir os critérios de avaliação primordiais dos constituintes interessados (Dillard & Vinnari, 2019). Assim, torna-se essencial reconhecer a importância das relações de responsabilidade operacional que pode fornecer uma estrutura para auxiliar na especificação dos sistemas de prestação de contas e redes de responsabilidade de vários grupos de interesses.

O desejo de ter medidas de qualidade da boa governança oferece uma oportunidade para medidas e práticas contábeis entrarem nesta esfera e contribuir para a boa governança pública (Pollitt, 2011). Na verdade, as ideias contemporâneas do setor público quanto aos relatórios estão imbuídas em uma teoria emergente de transparência (Hood & Heald, 2006), que repercute com as reflexões advindas da nova governança do setor público.

3. DISCUSSÃO

Os *Heritage Assets* vêm demandando uma grande discussão literária e global devido as suas características únicas. Afinal, como elencado por Maranhão (2020), a essência desses bens ultrapassa seus valores financeiros, surgindo questionamentos de como contabilizar os demais valores históricos e culturais levando-se em consideração que muitas vezes não há mercados que os comparem ou medidas que expressem seu valor a sociedade.

Do mesmo modo, como destacado por Corazza, Cisi e Scagnelli (2020), tais bens não se caracterizam como ativos devido à definição desses conceitos e há que se levar em consideração que os órgãos normatizadores não chegaram ainda a uma conclusão nem quanto a sua definição e presença nos relatórios financeiros, muito menos qual base melhor representaria sua inserção nos demonstrativos financeiros públicos.

Tomando por base que a boa governança é respaldada por vários fundamentos essenciais e, as dificuldades comentadas anteriormente, podem impactar nas informações elencadas nos demonstrativos financeiros e no maior esclarecimento aos cidadãos de como tais bens patrimoniais são geridos. Os relatórios financeiros devem ser projetados para facilitar a gestão no alcance de seus objetivos da forma mais eficiente possível e demonstrar a responsabilidade de gestão para o público como a fonte de parte de seu financiamento (Ouda, 2014).

Conforme Dillard e Vinnari (2019) os relatórios financeiros devem mostrar todos os fundos concedidos, as possíveis receitas provenientes de tais bens, os gastos com operações, manutenção e trabalhos de restauração e novas aquisições.

Aversano et al. (2015) apontam que, do ponto de vista geralmente compartilhado pelos principais definidores de padrões internacionais, tais ativos devem ser incluídos nas demonstrações financeiras porque melhoram a qualidade de informações, permitindo que diferentes tipos de usuários sejam informados sobre a real situação financeira das entidades públicas. Porém, Biondi e Lapsley (2014) destacam que muitas vezes a preocupação excessivamente técnica da contabilidade deixa de lado elementos mais significativos de transformação do setor público, como a adoção de uma cultura mais gerencial nos serviços públicos.

A gestão de HA's necessita de divulgações adicionais relacionadas às suas características específicas. Em particular, os usuários estão interessados também em informações descritivas, como informações não financeiras relacionadas aos objetivos das entidades que detêm os ativos, os níveis de desempenho em gerenciá-los, bem como as políticas e custos de manutenção e conservação (Mack & Ryan, 2006).

Biondi e Lapsley (2014) exprimem que as informações financeiras são consideradas úteis, mas não tão significativas quanto algumas outras formas de narrativa ou divulgação de informações. Pois, como os HA's representam um caso extremo de dificuldade contábil devido a avaliação de seus aspectos não estarem em conformidade com as características de exclusividade e não repetibilidade, a inclusão de mais informações narrativas é considerada primordial.

Considerando que os sistemas de informações contábeis não são apropriados ou causam muitas dificuldades de inserção dos HA's, por estes não satisfazerem os requisitos contábeis para reconhecimento, uma alternativa necessária é um sistema de informação para facilitar a sua gestão e responsabilização. Considerando os pontos fracos dos métodos de avaliação tradicional, torna-se desejável identificar critérios alternativos que pode ajudar nas decisões de gerenciamento e formuladores de políticas (Aversano et al., 2015).

Qualquer sistema de informação deve ser desenhado para se adequar aos objetivos e ao ambiente no qual o órgão opera. Logo, uma nova abordagem é necessária que leve em consideração as características distintivas dos bens patrimoniais públicos (Barton, 2000). A análise de estudos de casos desenvolvido por Aversano et al (2015) demonstrou que a presença de um padrão específico para ativos patrimoniais não leva a uma resolução das questões contábeis relacionadas com estes bens. Os Padrões IPSASs aplicam-se ao setor público, conceitos e métodos semelhantes a aqueles usados no setor privado, sem considerar a características específicas dos bens patrimoniais.

Dada a subjetividade envolvida em sua avaliação, chegar a um acordo quanto ao valor cultural dos bens patrimoniais e a tradução do valor intrínseco em termos financeiros é um esforço que raramente resulta em consentimento. Uma possível solução é oferecida pelo estudo de Aversano e Christiaens (2014) que sugerem a adoção de uma atividade de envolvimento de várias partes interessadas para determinar uma escolha dos critérios contábeis a serem aplicados na fase de mensuração e caso não seja possível, uma narrativa mais extensa sobre o que ficar de fora dos demonstrativos.

Além do mais, é desvantajoso para o governo se os itens do patrimônio que podem ser medidos de maneira razoável não forem contabilizados e relatados em suas demonstrações financeiras, uma vez que esses ativos podem ajudar a melhorar e refletir a posição financeira do governo como um todo. Um registro listando todos os ativos é menos distorcido do que uma demonstração financeira que inclui apenas alguns desses ativos (Stanton & Stanton, 1997).

No entanto, é importante garantir que os valores financeiros determinados sejam confiáveis (Basnan et al., 2017). Há que se ter a conscientização de que informações irrelevantes e não confiáveis são prejudiciais para a boa gestão. Essas informações distraem a atenção da administração e dos formuladores de políticas (Barton, 2000).

Basnan et al. (2017) enfatizam que mesmo o valor monetário de um bem patrimonial não podendo ser razoavelmente determinado, as informações não financeiras desses ativos ainda devem ser divulgadas nas notas das demonstrações financeiras para que os usuários dos relatórios financeiros tenham uma imagem real dos ativos patrimoniais do governo, ao mesmo tempo permitindo que o governo cumpra claramente sua responsabilidade perante todas as partes interessadas por meio de relatórios.

Existe espaço suficiente para outras formas de contabilidade, como a contabilidade não financeira, para comunicar todos os valores criados pelos órgãos públicos por meio de seus bens patrimoniais, como valores qualitativos intrínsecos, sociais, culturais e naturais que são mais importantes e muitas vezes significativamente maior do que o valor contábil econômico (Corazza, Cisi & Scagnelli, 2020).

Ferri, Sidaway e Carnegie (2021) exprimem que uma solução quanto ao paradoxo enfrentado pelos HA's, no sentido de que a contabilização desses bens pode ser vantajosa, assim como prejudicial aos relatórios financeiros e usuários da informação devido a suas características únicas e obstáculos, é tratar as lógicas de avaliações culturais e contábeis separadas. Mas até que ponto os demonstrativos financeiros seriam fiéis ao utilizar este tipo de procedimento?

Stanton e Stanton (1997) apontam que as relações institucionais e sociais vêm sendo ignoradas pelos entes públicos e estes são problemas que necessariamente prejudicam a precisão da avaliação e contabilização de bens patrimoniais. Como são, ou como devem ser avaliados os bens patrimoniais nos relatórios financeiros na busca de uma boa governança pública? Esse é um questionamento ainda não solucionado.

Três diferentes possibilidades são evidentes: atribuir um valor aos bens patrimoniais (determinado de alguma forma) e reconhecê-los no balanço; dar-lhes um valor, se razoável e relevante, e incluí-los em notas explicativas; não lhes dar nenhum valor (porque é impossível, não representativo, muito difícil ou muito caro) e reconhecê-los apenas de forma qualitativa. Mas a melhor maneira para a efetividade da boa governança pública é ainda um caso que necessita discussão.

No Balanço Geral da União (BGU) do Brasil, no fim do exercício 2020, foi constatado uma contabilidade que reflete apenas o valor referente à parte física do bem, não sendo considerado o valor cultural dos bens patrimoniais. Observa-se que a falta de estudos mais profundos e normas referentes ao tema e às características dos *heritage assets* dificultam bastante a contabilização desses bens (Santana, Barbosa & Oliveira, 2016).

Rentscheler e Potter (1996) e Barton (2000) apontam que na busca de uma boa Governança Pública é melhor não reconhecer ativos patrimoniais nos balanços, contudo especificar algumas informações qualitativas sobre eles em um documento separado.

Como uma discussão ainda em aberto todas as reflexões sobre o tema devem ser levadas em consideração, mas como uma proposta de solução atual e apontada por muitos autores (Biondi e Lapsley, 2014; Aversano et al., 2015; Basnan et al., 2017, por exemplo) levando em consideração os desafios encontrados na contabilização dos bens patrimoniais, aumentar o nível de informações não financeiras a respeito desses bens parece mais adequado.

Dessa maneira, os cidadãos conseguem compreender quais bens se enquadram nessa categoria, qual a finalidade de seu uso e o gerenciamento realizado pelo ente público quanto a manutenção e conservação dos HA's como bens de suma importância para a sociedade.

Conforme apontado por Ferri, Sidaway e Carnegie (2021) se os valores monetários e culturais não puderem ser expressos de maneira confiável nos demonstrativos, manter a parte monetária e cultural separada, mas divulgada nos demonstrativos retrataria melhor tal realidade do que apenas demonstrar o valor financeiro e esquecer o valor cultural, o que desencadearia em uma informação não fidedigna. Ou ainda, contabilizar os dois valores de forma conjunta sem uma base mensurável retrataria uma realidade abstrata.

Logo, a contabilização ou não dos *heritage assets* recai em julgamento de valor dos responsáveis pela construção dos demonstrativos e, para isto, eles precisam estar amparados

em normativos mais esclarecidos, assim como buscar a melhor maneira de prestar contas e responsabilizar-se pelo gerenciamento de tais bens, diante de uma transparência não apenas mínima, mas elevada.

Para muitos, talvez o nível de julgamento possa interferir na boa governança, no entanto é preciso ter o bom senso na compreensão de que nem tudo pode ser transformado em números, principalmente números confiáveis. A contabilidade por fazer partes das ciências humanas estará rodeada de situações que não são apenas econômicas, que possuem grau de subjetividade maiores e valor não monetários muitas vezes superiores. E, conforme apontado por Stanton e Stanton (1997) deixar de lado tais relações vem a ser prejudicial.

Assim, torna-se claro que a maneira de contabilizar e evidenciar os HA's impacta na transparência demonstrada pelos órgãos públicos, bem como no alcance de uma *accountability* plena, desencadeando em um maior ou menor grau de governança. Logo, cabe aos pesquisadores, profissionais contábeis e normatizadores buscarem soluções acessíveis e que suportem as decisões dos responsáveis pela elaboração dos demonstrativos contábeis.

A busca por trazer a maior parte dos valores e de forma comparável dos HA's para dentro dos demonstrativos se torna essencial, apontar bases de mensuração viáveis, além da maneira pelo qual os valores foram obtidos. No entanto, levando-se em consideração as limitações atuais encontradas, um relatório gerencial a parte pode servir de suporte para os usuários das informações contábeis lançarem seus julgamentos a respeito da condução dos entes públicos quanto aos bens patrimoniais e se de fato uma boa governança vem sendo alcançada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou discutir, por meio de revisão de literatura disponível sobre o tema a respeito dos *heritage assets* e da boa governança assim como seu impacto da contabilização dos HA's para a Boa Governança Pública.

A literatura dos HA's ainda apresenta vasto campo para discussão, no sentido de que opiniões muito conflitantes quanto ao seu tratamento são encontradas, nos quais muitos pesquisadores apoiam a inserção da parte monetária (física) desses bens dentro dos demonstrativos, enquanto outros apontam que há que se contabilizar também os aspectos intangíveis, desencadeando em questionamentos sobre a melhor maneira de mensurá-los, e ainda, falHA's são apontadas em todas as bases de mensuração quanto a representação fidedigna desses bens patrimoniais. Uma terceira linha de pesquisadores entende que a solução para os conflitos dos *heritage assets* está na busca por uma maneira não financeira de divulgação, por meio do uso de notas explicativas, relatórios gerenciais em separado, uma narrativa maior a respeito de tais bens, pautada na maneira que a administração pública vem gerenciando-os, manuseio, conservação e seus valores intangíveis para a sociedade.

A boa governança adentra nesses conflitos dos HA's no sentido de que ela se pauta na transparência, responsabilização e prestação de contas. Dessa maneira se os HA's são esquecidos ou mal contabilizados/evidenciados, os governantes não retratam aos cidadãos informações relevantes e fidedignas, interferindo no poder de julgamento da sociedade quanto a condução do governo sobre esses bens. Para o alcance da boa governança apenas transparência mínima e uma prestação de contas ineficiente, no que tange aos demonstrativos contábeis, são insuficientes.

Assim é que se propõe que, diante das dificuldades apontadas no que concerne aos *heritage assets* e a busca para que seu tratamento possa impactar de maneira positiva na governança pública, os normativos contábeis deveriam estipular bases de mensuração que possuam menos problemas para retratar as informações fielmente aos usuários de acordo

com a essência e maneira de uso de cada bem. Retratar quais os casos que não há possibilidade de que a contabilização seja alcançada de maneira relevante, exigindo que esses bens sejam evidenciados em um relatório gerencial a parte, assim como os HA's sejam separados de todos os demais ativos por suas características únicas.

Logo, com essa base de apoio proveniente dos formuladores de normas, os responsáveis pelos demonstrativos contábeis têm condições de pautar-se em uma base sólida para realizar seus julgamentos, prezando sempre pela divulgação de todas as informações relativas aos bens patrimoniais, seja esta informação tratada de maneira financeira ou gerencial. Afinal, para o alcance da boa governança exige-se transparência máxima e prestação de contas que permitam o julgamento da sociedade sobre o gerenciamento dos bens públicos.

REFERÊNCIAS

Aversano, N., Ferrone, C., Christiaens, J., Sannino, G., & Polcini, P. (2015). Heritage assets in local government financial reporting: the analysis of two case studies. *Journal of Economy, Business and Financing*, 3(1), 35-46.

Azevedo, S. D., & Anastasia, F. (2020). Governança, “accountability” e responsividade. *Brazilian Journal of Political Economy*, 22, 82-100.

Barton, A. D. (2000). Accounting for public heritage facilities—assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Basnan, N., Salleh, M. F. M., Ahmad, A., Harun, A. M., & Upawi, I. (2017). Challenges in accounting for heritage assets and the way forward: Towards implementing accrual accounting in Malaysia. *Geografia-Malaysian Journal of Society and Space*, 11(11).

Bennett, N. J., Di Franco, A., Calò, A., Nethery, E., Niccolini, F., Milazzo, M., & Guidetti, P. (2019). Local support for conservation is associated with perceptions of good governance, social impacts, and ecological effectiveness. *Conservation letters*, 12(4), e12640.

Biondi, L., & Lapsley, I. (2014). Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*.

Blondal J. (2003) Provisão contábil e orçamentária: questões-chave e desenvolvimentos recentes. *OECD Journal on Budgeting* 3 (1), 43-59

Braga, L. V. (2013). *Governo eletrônico e governança do setor público: um estudo comparativo global*. 185fls. Tese (Curso de Doutorado em Administração). Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal, Brasil.

Caperchione, E., & Lapsley, I. (2011). Fazendo comparações em contabilidade governamental. *Responsabilidade Financeira e Management*, 27 (2), 103-106.

- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1995). The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. *Australian Accounting Review*, 5(9), 31-47.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, AD e Everaert, P. (2012), “Deveriam todos os bens de capital de governos sejam reconhecidos como ativos na contabilidade financeira?”, *Baltic Journal of Management*, vol. 7 No. 4, pp. 429-443.
- Corazza, L., Cisi, M., & Scagnelli, S. D. (2020). Valuing Universities’ Heritage Assets in Light of the Third Mission of Universities. In *Management, Participation and Entrepreneurship in the Cultural and Creative Sector* (pp. 33-59). Springer, Cham.
- Dillard, J., & Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
- Ferri, P., Sidaway, S. I., & Carnegie, G. D. (2021). The paradox of accounting for cultural heritage: a longitudinal study on the financial reporting of heritage assets of major Australian public cultural institutions (1992–2019). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Graaf, G., & Van der Wal, Z. (2010). Managing conflicting public values: Governing with integrity and effectiveness. *The American Review of Public Administration*, 40(6), 623-630.
- Hood, C., & Heald, D. (2006). *Transparency: The key to better governance?* (Vol. 135). Oxford University Press for The British Academy.
- Hooper, K., Kearins, K., & Green, R. (2005). Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 18 (3), 410-433.
- IASB. (2006). International Accounting Standard Board. Conceptual Framework – Asset Definition. Information for Observers, World Standard Setters Meeting, London.
- Keay, A. (2017). Stewardship theory: is board accountability necessary? *International Journal of Law and Management*.
- Keping, Y. (2018). Governance and good governance: A new framework for political analysis. *Fudan Journal of the Humanities and Social Sciences*, 11(1), 1-8.
- Koppell, J. G. (2005). Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. *Public administration review*, 65(1), 94-108.

- Lima Filho, R. N., Simões, P. E. M., da Silva, M. S., & Chagas, S. B. (2011). Accountability e governo eletrônico: uma análise sobre a participação popular. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 5(2), 17-32.
- Lima Tavares, A., Souza Gonçalves, R., & Niyama, J. K. (2010). Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 65-89.
- Mack, J. e Ryan, C. (2006), "Reflexões sobre os fundamentos teóricos do propósito geral relatórios financeiros dos departamentos do governo australiano", *Contabilidade, Auditoria e Accountability Journal*, 19(4), 529-612.
- Maranhão, M. H. P. B. (2020). *Alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos heritages assets em uma Instituição de Ensino Superior: um estudo na Universidade Federal Rural de Pernambuco* (Master's thesis, Universidade Federal de Pernambuco).
- Ouda, H. A. (2014). Towards a practical accounting approach for heritage assets: An alternative reporting model for the NPM practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 19-33.
- Pollitt, C. (2011). Innovation in the public sector: an introductory overview. *Innovation in the public sector*, 35-43.
- Rentschler, R., & Potter, B. (1996). Accountability versus artistic development: The case for non-profit museums and performing arts organizations. *Accounting, auditing & accountability journal*, 9(5), 100-113.
- Santana, E. C. D., Barbosa, A. S. D. O., & Oliveira, L. G. D. (2016). Heritage assets no Brasil: um estudo de caso sobre a Ilha Fiscal. *Pensar Contábil*, 17(64), 74-93.
- Smith P (2007) Money and the Monument. *Accountancy* 139 (1362), 22-26.
- Stafford, A, & Stapleton, P. (2017). Examining the Use of Corporate Governance Mechanisms in Public–Private Partnerships: Why Do They Not Deliver Public Accountability? *Australian Journal of Public Administration*, 76(3), 378-391.
- Stanton, P. J., & Stanton, P. A. (1997). Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications. *International Journal of Social Economics*, 33(4), 303-316.
- West, B. e Carnegie, GD (2010), "Contabilidade das margens caóticas: relatórios financeiros da biblioteca coleções das universidades públicas da Austrália, 2002-2006", *Contabilidade, Auditoria e Responsabilidade Journal*, 23 (2), 201-228.

Woon, P. P., Chatterjee, B., & Cordery, C. J. (2019). Heritage reporting by the Australian public sector: Possibilities from the concepts of new public governance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(5), 212-224.

Gastos Públicos no Âmbito da Educação Municipal: Uma análise na Cidade de Rondon do Pará

Lais Ranne Ribeiro da Costa Souza

Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - Unifesspa

E-mail: lays.ranne@unifesspa.edu.br

Eliane Sampaio

Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - Unifesspa

E-mail: elianessampaio@hotmail.com

Elaine Aparecida Teixeira

Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - Unifesspa

E-mail: elaine.teixeira@unifesspa.edu.br

Ingrid Paula Souza

Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - Unifesspa

E-mail: gripaula88@unifesspa.edu.br

RESUMO

Esta pesquisa objetiva analisar os principais gastos públicos que são direcionados à educação no município de Rondon do Pará - PA. Os procedimentos adotados são de caráter descritivo, pelo método qualitativo, analisando as informações de maneira exploratória, por meio de um estudo de caso que busca analisar 34 escolas de responsabilidade municipal. Os resultados apontaram que a despesa com pessoal representa a maior parcela do gasto com a educação durante os três exercícios avaliados, e o insumo “material de consumo” ocupa a segunda maior participação desse gasto. Quanto ao gasto médio do aluno/ano, o ano de 2018 apresentou o menor valor identificado, assim como a maior quantidade de alunos matriculados. Nos anos de 2019 e 2020, percebeu-se um aumento desse gasto. No que se refere aos recursos para manutenção do ensino, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB) é o indicador com maior atuação. O Fundo Municipal de Educação (FME) por sua vez, detém uma participação efetivamente restrita, já os repasses da Prefeitura correspondem a menor parcela de contribuição diante dos fundos. Constatou-se, que a ferramenta de controle da gestão deve ser aprimorada, já que não foram obtidas as informações necessárias para a operacionalização concreta do cálculo do gasto por aluno. Recomenda-se que futuros estudos ampliem a abordagem desta temática, avaliando a evolução dos gastos em períodos maiores, tal como investiguem a aplicação dos recursos em conformidade com a legislação, considerando os parâmetros educacionais necessários para atender a demanda educacional.

Palavras-chave: Gastos públicos. Recursos Aplicados. Educação municipal.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos muito tem sido discutido acerca dos gastos públicos educacionais, sendo que essa visibilidade se torna a fonte de acesso às informações para a sociedade que busca cada vez mais estar informada sobre o modo como esses gastos são administrados e aplicados, visando identificar a efetividade desse retorno por meio dos serviços que por ela são usufruídos (SOUSA et al., 2021).

No Brasil o debate sobre a eficiência dos gastos públicos vem ocorrendo há muito tempo, buscando avaliar indicadores de investimentos que contribuam para a qualidade da educação. Conforme estabelece a Constituição Federal Brasileira (CF, 1988), exige-se da esfera municipal a aplicação de no mínimo 25% da receita de impostos e transferências na manutenção e no desenvolvimento da educação, que impõe aos gestores e secretários a responsabilidade de fazer bom uso dos recursos disponíveis em conformidade com as regras exigidas, como também os aplicar na rede educacional, visando a determinação de impactos positivos na educação básica (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017).

Ainda nessa perspectiva, entende-se que avaliar os gastos públicos aplicados na educação dos brasileiros é de grande importância para a formulação e implementação das políticas educacionais, uma vez que os recursos públicos são fundamentais para aplicação e manutenção das atividades. Nesse contexto, é necessário desenvolver políticas públicas que viabilizem a realização das demandas no setor de ensino, pois em concordância com Becker (2021), por ser um serviço indispensável para a sociedade e pelo fato dos investimentos nesse setor serem públicos, derivados de impostos, é necessário que haja um comprometimento com a qualidade dos serviços e geração de bons resultados.

Diante dessas considerações, o presente estudo tem como problema de pesquisa identificar quais insumos, no decorrer dos anos de 2018, 2019 e 2020, apontam maior participação no gasto com a rede pública de ensino no município de Rondon do Pará - PA? Assim, a referida pesquisa tem por objetivo enumerar os principais gastos públicos que são direcionados à educação no município de Rondon do Pará. De modo específico objetiva-se: a) Verificar qual o gasto médio aluno/ano das escolas de ensino infantil e fundamental da rede pública municipal de ensino de Rondon do Pará; b) Identificar a participação do FUNDEB e do FME na manutenção dos gastos da rede pública municipal de ensino de Rondon do Pará de 2018 a 2020.

Este estudo justifica-se pelo alcance da transparência dos investimentos municipais na educação, gerando informação para a sociedade quanto a destinação dos recursos. Além disso, a exploração dessa temática contribui no processo de organização e gerenciamento dos recursos ao nortear gestores e a população no que tange a tomada de decisões sobre a política educacional (SOUZA, 2018).

Para a composição dessa pesquisa, além desta parte introdutória, o trabalho está estruturado com mais 4 seções, sendo a fundamentação teórica o embasamento científico apoiado na literatura para discutir sobre os aspectos da administração pública municipal, o papel dos gastos e da contabilidade no setor público e investimentos dos recursos municipais na educação. Quanto a terceira seção, esta apresentará os aspectos metodológicos, em seguida são apresentadas as análises dos dados, e por fim as considerações finais.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Administração Pública municipal em vista da finalidade dos gastos e da Contabilidade Pública

A partir dos vários ensinamentos retratados ao longo dos tempos, certifica-se que a administração é uma ciência, e como ciência aponta o desenvolvimento de processos que avaliam as funções de planejamento, direcionamento e de execução. Os sistemas administrativos estão ligados ao desenvolvimento dinâmico, assim, a exploração das técnicas de gestão surge como uma forma de se chegar a melhor tomada de decisão, de modo muito mais eficiente e eficaz (SANTIN; PEREIRA; CAMARGO, 2017).

A fim de compreender os termos que englobam a gestão no Estado, Paludo (2010) expõe o conceito de administração pública, no qual a gestão pública, em seu sentido amplo, se traduz no governo que toma as decisões políticas e na estrutura administrativa que executa as decisões. No sentido estrito, são integradas somente as funções administrativas de execução das atividades. Outro aspecto a se destacar é a forma de organização da gestão pública, uma vez que esta envolve a criação de órgãos e entidades, sua composição, possíveis alterações e extinções e as atribuições de competências administrativas a estes itens.

Diante desse cenário, conforme afirma Silva (2017), a administração pública pode afetar a coletividade quando age na intenção de beneficiar apenas determinados grupos, praticando “pessoalidade” em suas tomadas de decisões. Uma administração pública que atua de maneira consciente e atualizada mostra os benefícios que pode proporcionar à população. Além disso, faz-se necessário ressaltar o quão é importante uma administração que desenvolva suas ações sem perder a característica principal de ser pública e transparente.

A importância da transparência na gestão, que hoje é apresentada pela administração pública moderna, vem expandindo as divulgações das ações do governo, fazendo com que as informações geradas cheguem a inúmeros brasileiros, o que contribui para uma democracia mais justa, gerando um acompanhamento mais garantido pela população. Dessa maneira, encontra-se uma oportunidade de despertar nos cidadãos o desejo de acompanhar as ações públicas municipais por meio dos processos de comunicação entre Estado e população (SILVA; GOMES FILHO, 2019).

De acordo com França (2018), o gasto público é um dos principais instrumentos da ação governamental, pois na política fiscal o governo determina suas prioridades com base no investimento a ser realizado. É importante analisar como o montante do gasto produz resultados para a economia, visto que uma identificação só pode verificar se o valor é grande ou pequeno, mas não pode explicar a força dos resultados obtidos com esses investimentos. Desse modo, em termos simples, o gasto público corresponde à alocação de recursos do governo para financiar os serviços públicos, buscando atender bons resultados no que se refere as necessidades da população (SILVA, 2019).

Cabe também mencionar a existência da Lei nº 101, de 4 de maio 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade dos gestores, expressando parâmetros a serem cumpridos em relação ao gasto público, com o propósito de assegurar mecanismos necessários para o aumento da eficácia, eficiência e efetividade da gerência pública (SANTIN; PEREIRA; CAMARGO, 2017).

Em vista desse enfoque, é imprescindível abordar as interpretações junto a Contabilidade Pública que desempenha suas funções em prol da manutenção do bem público. Nesse sentido, em concordância com Silva (2019), vê-se que a Contabilidade Pública é tão importante quanto a contabilidade aplicável nas empresas privadas. Os métodos contábeis

não devem se limitar apenas à prestação de contas públicas, por meio de dispositivos legais e constitucionais, mas também buscar a transparência nas demonstrações financeiras, possibilitando a população a compreensão das ações desenvolvidas pelo governo, para que assim façam análises, verificando a atuação dos diversos órgãos envolvidos.

No caso da Contabilidade Pública, por ser uma esfera consideravelmente complexa, várias demonstrações com informações diferentes são necessárias para aplicação de controle. Em meio as ferramentas contábeis existem alguns relatórios que são exigidos pelos órgãos reguladores, como o tribunal de Contas Municipal, que avalia: o Balancete Financeiro, Relatório de Despesas a Pagar, Relatório de Gastos com Saúde e Educação, Relatório de Pagamentos Efetuados no Mês, entre diversos outros. Além disso, é válido sublinhar que existem orientações básicas a serem seguidas na elaboração desses relatórios, tais como a forma de apresentação, o conteúdo das informações e a frequência de apresentação, conforme estabelecido na legislação societária e comercial, e especificado nos Princípios Fundamentais da Contabilidade (SILVA, 2019).

Desse modo, diante das considerações supramencionadas, extrai-se que a Contabilidade Pública tem um papel importante perante a sociedade, pois é responsável por comprovar com precisão os atos e fatos relativos à gestão dos gastos públicos, concretizados de forma precisa e acessível a cada cidadão, cumprindo assim a finalidade de ser ciência social (BARBOSA; NEVES JÚNIOR, 2019).

2.2 Investimentos dos recursos na educação básica municipal

O debate sobre o financiamento da educação vem atraindo cada vez mais a atenção de pesquisadores e agentes políticos (GUIMARÃES; PINTO, 2001). Desta forma, entender o impacto que os recursos financeiros têm no ensino, gera considerações relevantes sobre a construção de orçamentos educacionais mais eficientes, tornando possível a identificação quanto a destinação dessas disponibilidades financeiras, levando em conta que possam aperfeiçoar a qualidade do ensino (BERNARDO; ALMEIDA; NASCIEMNTO, 2020).

Morais *et al.*, (2018) destacam a importância das discussões sobre os gastos na educação, pois sem a adequação dos bens disponíveis não é possível atender as disposições constitucionais que asseguram um ambiente escolar de qualidade para todos. Na Constituição Federal, em seu art. 212 (CF, 1988), também é possível identificar as duas principais fontes de capitais utilizados para financiar a educação pública. A primeira delas é a aplicação de parte da receita líquida de impostos e transferências, e a segunda é através da contribuição social do salário-educação. O percentual mínimo de capital a ser investido para estados e municípios é de 25%, já no que tange a União, é de 18% (SANTOS, 2021).

Ao abordar sobre as necessidades do governo e a garantia do financiamento do ensino infantil e fundamental, vê-se que foi desenvolvido a criação de dois fundos de natureza contábil, que são: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF) e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB) (FERREIRA, 2018).

De acordo com Dias e Oliveira (2019), o FUNDEF foi criado a partir da Emenda Constitucional nº 14/1996 que trouxe a determinação de que 60% do capital seria destinado exclusivamente ao ensino fundamental. O referido fundo desenvolveu-se em 1º de janeiro de 1998, período no qual entrou em vigência o novo processo de redistribuição dos recursos que são designados ao ensino fundamental, e permaneceu até dezembro de 2006.

Diante desse contexto, Ferreira (2018) aponta que o FUNDEB foi regulamentado em 20 de julho de 2007, a partir da Lei nº 11.494, em substituição ao FUNDEF. Cabe salientar que

este fundo atualmente encontra-se regulamentado pela Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020. O mais recente fundo deseja alcançar melhorias na qualidade do ensino por meio da vinculação dos recursos em favor da manutenção do ensino, valorizando os profissionais da educação básica. Além disso, o FUNDEB financia todas as classificações de ensino, diferenciando-se do seu antecessor nessa abrangência, que por sua vez, era destinado apenas a educação fundamental. Entretanto, apesar do aumento do recurso destinado ao FUNDEB para financiar essas etapas de ensino, não é possível afirmar que seja suficiente para garantir o desenvolvimento do ensino e para a valorização dos profissionais do magistério (MAGRO, 2014).

Outra fonte importante do dinheiro educacional é o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), considerado o órgão executivo das políticas educacionais. O objetivo central desse fundo é captar recursos de acordo com as diretrizes do Plano Nacional de Educação e utilizá-los para financiar projetos de ensino e pesquisa, incluindo alimentação escolar e bolsas de estudo (KROTH; GONÇALVES, 2019).

Nessa perspectiva, Santos (2021) retrata que além do direito à educação, a qualidade dos serviços prestados também é muito importante. Portanto, vale lembrar que acompanhar o processo de evolução das doutrinas de financiamento é fundamental para o desenvolvimento de ações e projetos que visem o cumprimento das metas traçadas pelos planos de educação.

No entanto, deve-se repensar sobre a ideia de que a qualidade do serviço ofertado está diretamente ligada à quantidade de recursos que são aplicados. É fundamental que seja feita uma avaliação não apenas sobre maneiras para obtenção de mais receitas, mas principalmente, na forma em que os recursos disponíveis são investidos. Dessa forma, o desafio não se traduz apenas em aumentar a obtenção de recursos, mas visando a eficácia das políticas públicas, sendo recomendado que haja a avaliação dos gastos para a conquista de maiores resultados com menores investimentos (MONTE; LEOPOLDINO, 2017). Em meio a esses aspectos, tratando-se da influência do gasto médio por aluno na qualidade de ensino, vale ressaltar que os valores aplicados nas escolas públicas não garantem que o serviço seja eficiente, levando em consideração que a quantidade de recursos investidos pelos gestores não apresenta necessariamente melhores indicadores educacionais (OLIVEIRA, 2016).

Outro fator a se discutir é a ausência de alguns insumos da educação, como: materiais e equipamentos, estrutura física de muitas escolas, dentre outros. Essa falta interfere na aprendizagem do aluno, como também alerta a comunidade escolar sobre a necessidade de uma participação mais efetiva no acompanhamento da gestão dos recursos, o que contribuiria para um resultado mais satisfatório (SANTOS; NOGUEIRA, 2021).

Perante o exposto, Oliveira (2016) afirma que realizar maiores investimentos na educação dos municípios torna o desenvolvimento acadêmico mais eficiente e aumenta o grau de aprendizado dos alunos. À medida que forem efetuadas aplicações em infraestrutura, despesas correntes, melhoria na remuneração dos professores e em outros insumos escolares, mais resultados positivos no desempenho dos estudantes poderão ser identificados. Além disso, precisa-se de uma análise mais precisa em cada escola, buscando evidenciar à gestão as principais necessidades educacionais para o processo de ensino (FERREIRA *et al.*, 2019).

Ainda nessa concepção, cabe ressaltar que o transporte escolar é uma política educacional crucial para que muitos alunos de escolas públicas tenham acesso ao ambiente escolar, levando em consideração a garantia do direito à educação de qualidade em todas as localidades (GONÇALVES; WANZINAC, 2020).

À vista disso, compreende-se que a educação é um ponto essencial na evolução de uma nação, capaz de impulsionar a produtividade, a igualdade e justiça social. Deste modo,

cabe ao Estado conduzir políticas públicas que desenvolvam essas ações, especialmente aquelas atreladas a educação, investindo de maneira contínua, o que ocasiona não somente a análise dos valores investidos, mas os resultados efetivamente alcançados (MONTE; LEOPODINO, 2017).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Realizou-se um estudo de caso no município de Rondon do Pará com o intuito de analisar os principais gastos públicos que são direcionados à educação infantil e fundamental da cidade. Segundo Proetti (2017, p. 13), desenvolver um estudo de caso é “buscar entendimento sobre as características de um objeto de forma científica, questionar sua origem, seu desenvolvimento e suas influências”. Cabe ressaltar que, para as análises aqui desenvolvidas, levou-se em consideração os anos de 2018 a 2020, período que compreende dois anos antecedentes a pandemia e um ano de vigência desta. O presente estudo se enquadra em uma perspectiva qualitativa, de caráter descritivo, a fim de apresentar uma análise sobre os gastos públicos no âmbito educacional através dos procedimentos exploratórios.

Em relação aos procedimentos para coleta dos dados, solicitou-se a Secretaria Municipal de Educação (SEMED) o número de escolas públicas existentes no município de Rondon do Pará, assim como o número de matrículas efetivas no decorrer dos anos de 2018 a 2020. É importante destacar que, no município havia 35 escolas de natureza pública, sendo apenas 1 de domínio estadual, que é voltada ao ensino médio localizada na zona urbana, e 34 escolas de responsabilidade municipal. Destas, 4 estão inseridas na categoria de ensino infantil, 9 escolas dedicadas ao ensino fundamental situadas na zona urbana e 21 instituições de ensino situadas na zona rural. Assim, a amostra desta pesquisa é formada pelas 34 escolas públicas municipais de Rondon do Pará.

Diante do exposto, ressalta-se que os dados referentes aos insumos relativos à educação, que correspondem aos gastos dos Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB), Fundo Municipal de Educação (FME) e as contrapartidas efetivadas pela Prefeitura Municipal de Rondon do Pará utilizados para manutenção do ensino público municipal, foram obtidos através do Portal da Transparência e junto ao departamento contábil da Prefeitura Municipal de Rondon do Pará. Além disso, foi realizado o levantamento dos gastos totais e as receitas arrecadadas por meio dos relatórios contábeis com o intuito de mensurar o gasto médio por aluno no decorrer dos anos estudados.

Para o tratamento dos dados utilizou-se o *Software Microsoft Excel* para organização e tabulação das informações. No tocante aos resultados, foram realizadas análises comparativas entre os anos a fim de verificar as variações durante o período estudado, fazendo o uso de proporções e porcentagens para mensurar os resultados, levando em consideração a literatura que aborda tal temática.

4. ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

A fim de facilitar o entendimento desta seção, ressalta-se que esta análise está estruturada em dois tópicos, o primeiro refere-se aos principais insumos na composição dos gastos e no cálculo do gasto médio do aluno/ano. No segundo tópico serão apresentados e discutidos os resultados relativos as participações dos fundos educacionais na manutenção do sistema de ensino.

4.1 Composição dos insumos nos gastos educacionais

De forma a compreender o direcionamento das despesas utilizadas para a realização do serviço educacional, a tabela 1 apresenta a descrição dos insumos que integram os gastos com a educação municipal em Rondon do Pará.

Tabela 1

Detalhamento dos insumos

Despesas com pessoal	Se direciona a folha de pagamento dos professores, agentes administrativos, vigias, serventes, e outros colaboradores da educação.
Diárias civis	São ajudas de custos para auxiliar nas despesas referentes as viagens realizadas pelos servidores.
Material de consumo	Abrange os gastos com merenda escolar, materiais de escritório, expediente, limpeza, combustíveis etc.
Serviços de consultoria	São decorrentes de contratos de pessoa física e pessoa jurídica que prestam serviços de consultoria técnicas ou auditorias financeiras.
Serviços de terceiros	Possuem natureza de pessoa física e pessoa jurídica eventualmente contratados, como locação de imóveis, transporte escolar e outros serviços.
Obras públicas	Abarcam as manutenções de instalações inerentes aos imóveis, os prosseguimentos e conclusão de obras.
Material permanente	Compreende os materiais com uma durabilidade superior a dois anos, tais como, máquinas e utensílios de escritório, aparelhos domésticos, coleções bibliográficas, dentre outros.
Indenizações /restituições	Tratam das despesas orçamentárias resultantes dos pagamentos com indenizações, inclusive as trabalhistas devidas por órgãos e entidades a qualquer título.

A identificação da composição dos insumos na tabela 1 permite analisar como é feita a distribuição das ações efetuadas, sendo relevante entender a operacionalização de cada categoria para uma melhor alocação dos recursos disponíveis à educação. Partindo para a análise, observa-se que a Tabela 2 apresenta o resumo das despesas com os insumos que compõem os gastos das escolas municipais de Rondon do Pará. São expostos na Tabela 2 os valores totais e percentuais referentes as despesas de cada ano analisado.

Tabela 2

Despesas com insumos nos anos de 2018 a 2020

INSUMOS	2018	%	2019	%	2020	%
Pessoal	R\$ 29.651.306,60	89,34 %	R\$ 32.758.486,07	86,94 %	R\$ 35.220.948,48	90,04 %
Diárias Civis	R\$ 62.400,00	0,19%	R\$ 40.380,00	0,11%	R\$ 1.200,00	0,003 %
Material de consumo	R\$ 2.710.550,39	8,17%	R\$ 3.600.748,55	9,56%	R\$ 1.761.458,44	4,50%
Serviços consultoria	R\$ 0,00	0,00%	R\$ 0,00	0,00%	R\$ 89.500,00	0,23%
Serviços de terceiros	R\$ 470.877,89	1,42%	R\$ 586.471,58	1,56%	R\$ 449.166,60	1,15%
Obras públicas	R\$ 288.317,63	0,87%	R\$ 585.288,84	1,55%	R\$ 1.575.629,86	4,03%
Material permanente	R\$ 6.358,00	0,02%	R\$ 91.233,10	0,24%	R\$ 16.445,00	0,04%
Indenizações/Restituições	R\$ 609,74	0,002 %	R\$ 15.549,81	0,04%	R\$ 918,40	0,002 %
TOTAL	R\$ 33.190.420,25	100%	R\$ 37.678.157,95	100%	R\$ 39.115.266,78	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 2, é possível identificar que em 2018, 2019 e 2020 o insumo que tem maior destaque é o gasto com pessoal. Pode-se afirmar que isso ocorre devido ao

pagamento da folha dos servidores da educação básica, pois, conforme Ferreira (2014), a maior parcela da verba educacional está direcionada ao gasto com pessoal, principalmente com os salários dos docentes. Também é possível constatar que a categoria “Material de Consumo” ocupa a segunda maior representatividade. Nesse contexto, conforme as informações presentes no Portal da Transparência, as despesas mais notáveis desse insumo são destinadas aos combustíveis e a merenda escolar.

Outro fato que se observa na Tabela 2 são as aplicações com serviços de terceiros que tiveram variações ao longo dos anos, sendo desembolsado montantes em torno de R\$ 586.000,00 em favor da educação. Cabe apontar que entre os serviços contratados de terceiros, os dados do Portal destacam o transporte escolar como atividade mais requerida, sobretudo o transporte voltado aos alunos da zona rural. Nessa concepção, Gonçalves e Wanzinac (2020) afirmam que o transporte escolar é um elemento crucial para que todos os alunos tenham acesso as escolas públicas em todas as localidades.

Analisando ainda a Tabela 2, verifica-se que o insumo “Serviços de Consultoria” não apresenta consumo nos dois primeiros exercícios. Por outro lado, o exercício de 2020 detêm a participação total desse gasto. Enfatiza-se que, com base no Portal da Transparência, o recurso utilizado foi destinado à contratação de serviços de assessoria contábil e consultoria para acompanhamento de prestação de contas no que corresponde a programas e convênios.

Além disso, verifica-se que o insumo “Obras públicas” em 2018 apresentou um aumento considerável ao longo dos anos, chegando a um valor de R\$ R\$ 1.575.629,86, no último ano. Segundo o Portal da Transparência, em 2018 iniciou-se a construção de duas escolas da zona rural, em 2019 as obras foram para a continuidade dessas propriedades e realização de reparos em escolas infantis. No ano de 2020 se tem execuções relativas ao prosseguimento das obras das instituições rurais. Dessa maneira, é fundamental destacar a importância de implementação de projetos para a melhoria na educação, pois em concordância com Oliveira (2016), efetuar investimentos em infraestrutura colabora no desenvolvimento educacional e amplia o aprendizado dos alunos.

Além desses achados, percebeu-se que os insumos “Diárias Cívicas”, “Materiais permanentes” e “Indenizações/restituições” representam os menores resultados nos anos de 2018 a 2020, visto que apresentam percentuais inferiores a 1%. Em conformidade com Santos e Nogueira (2021), é oportuno salientar a necessidade de investimento em determinados insumos destinados a qualidade da educação, nesse caso, materiais e equipamentos que possuem devida influência no sistema de ensino, visando uma melhoria na realização dos serviços educacionais ofertados.

A seguir são apresentados os dados referentes ao cálculo do gasto médio do aluno/ano das 34 escolas que compõem a amostra. Esta variável considerou a quantidade geral de alunos matriculados nas escolas, em razão dos gastos totais (despesas) da educação no município, os quais abrangem os gastos voltados às modalidades de ensino infantil e fundamental, como também, os outros insumos já citados anteriormente. É imprescindível sublinhar que a avaliação em questão não considera os consumos específicos de cada escola, uma vez que só foram obtidas informações pertinentes a totalidade, o que se traduz numa apuração baseada em médias. Os elementos presentes na Tabela 3 mostram a quantidade total de alunos matriculados nas escolas em cada ano, e relata o total de todos os gastos com a educação.

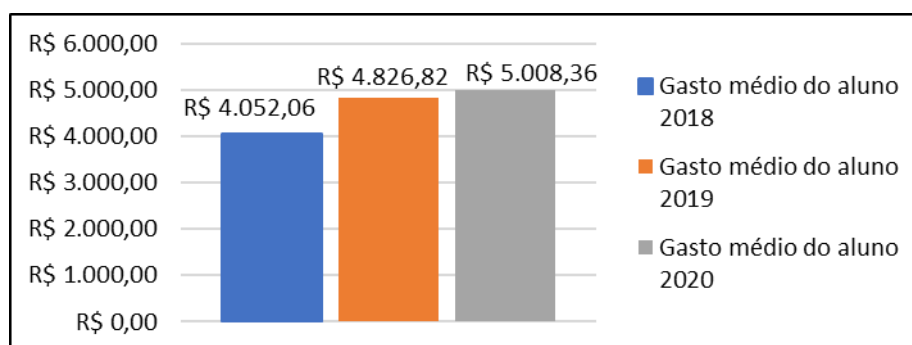
Tabela 3

Totais de gastos e matrículas

Período	2018	2019	2020
Gastos gerais	R\$ 33.190.420,25	R\$ 37.678.157,95	R\$ 39.115.266,78
Nº de Matrículas	8.191	7.806	7.810

Tratando dos gastos gerais, é possível perceber um aumento gradativo perante os exercícios estudados. Um dos principais indicadores para o crescimento está relacionado às despesas com pessoal, em vista de que a folha de pagamento sofre ajustes e acréscimos salariais anualmente, que são adquiridos por direito pelos educadores. Em relação ao número de alunos matriculados, observa-se que no decorrer dos anos houve uma variação. O último exercício, por sua vez, apresenta um singelo aumento em relação ao exercício anterior, com 7.810 alunos matriculados. Sob essa ótica, segundo informações da Secretaria Municipal de Educação (SEMED), a evasão efetiva dos alunos está associada a migração da população para outras regiões em busca de novas oportunidades, emprego e renda, a fim de melhorar a qualidade de vida de suas famílias. Tratando do gasto do aluno/ano a Figura 1, tem a finalidade de apresentar o resultado do cálculo em cada ano analisado.

Figura 1
Gasto médio do aluno/ano



Detalhando-se os dados da Figura 1, observa-se que o gasto médio do aluno de 2018 foi de R\$ 4.052,06, sendo o menor valor identificado dentre os demais anos. Além disso, identifica-se que o valor do gasto médio do aluno representou um aumento de R\$ 181,54 de um exercício para o outro. Percebe-se que o montante do recurso aplicado não está diretamente ligado a quantidade de alunos, uma vez que o exercício de 2018 apresenta o menor gasto médio do aluno, no entanto, possui a maior quantidade de alunos matriculados, já o segundo e terceiro exercício demonstram maiores gastos médios de alunos e menores números de estudantes. Desse modo, Oliveira (2016), manifesta que o montante investido na educação possui sim uma devida influência na qualidade de ensino, apesar disso, não se pode afirmar que a quantidade de recurso aplicado é um fator determinante para obtenção de melhores resultados.

É importante destacar que esse cálculo é de caráter estimativo, denominado assim um gasto médio, já que não foi possível identificar a organização da segregação dos gastos destinados a cada escola, visto que, determinados dados referentes as despesas com cada instituição são realizadas de maneira global, pois não há um mecanismo administrativo que viabilize o direcionamento das informações em favor de cada escola. Dessa maneira, Silva (2019) aponta que para a gestão atingir suas metas em proporcionar um serviço educacional de qualidade, é necessário que se tenha planejamento e controle dos recursos públicos, com intuito de tornar esses gastos mais eficientes e, conseqüentemente, colaborar na transparência quanto a utilização deles, os quais também necessitam de controle interno, um

instrumento indispensável para auxílio da administração, agindo de maneira prudente quanto a possíveis erros.

Considerando que existem diversos fatores que influenciariam na verificação do quanto efetivamente cada aluno gasta, declara-se que não foi levado em consideração a quantidade de alunos por escolas e nem os gastos relativos as particularidades e modalidades de ensino de cada escola, o que dificulta a realização de uma análise mais objetiva, a qual buscaria identificar os indicadores que influenciam no aumento ou diminuição desse gasto por aluno. Nesse sentido, Ferreira *et al.*, (2019) reiteram que é necessária uma avaliação mais precisa por unidades escolares com intuito de proporcionar ao gestor uma percepção abrangente quanto as diferenças de recurso e demandas educacionais para contribuir no desenvolvimento de cada estudante.

4.2 Participação dos fundos na manutenção do ensino

Para a abordagem de uma análise mais completa, também foram utilizados os recursos aplicados na educação em comparação com os gastos totais de cada ano analisado, com a finalidade de apurar o percentual de participação dos fundos e dos repasses da prefeitura no quantitativo aplicado no setor educacional.

Observando os resultados obtidos na Tabela 4, nota-se que FUNDEB é o indicador com maior contribuição no financiamento da rede de ensino municipal rondonense nos três exercícios avaliados. Nos dois primeiros anos, as participações desse fundo apresentaram taxas superiores a 85%, em contrapartida, em 2020 ocorreu certa diminuição, uma vez que o recurso em questão subsidiou cerca de 80% dos gastos, isso porque durante o ano de 2020 as despesas aumentaram, principalmente aquelas voltadas ao gasto com pessoal, como verificado no tópico anterior. Logo, o recurso vinculado ao FUNDEB não foi capaz de custear os dispêndios necessários para manutenção da rede de ensino, necessitando de uma maior contribuição da Prefeitura Municipal. Dessa maneira, Magro (2014) ressalta que mesmo que haja aumento na verba aplicada na educação através do FUNDEB, não se permite assegurar que os recursos disponíveis irão garantir o desenvolvimento do ensino.

Tabela 4

Participação na manutenção dos gastos educacionais

APLICAÇÕES	2018	%	2019	%	2020	%
PREFEITURA	R\$ 2.243.628,97	6,76%	R\$ 2.248.851,58	5,97%	R\$ 4.648.616,90	11,88%
FME	R\$ 2.484.123,82	7,48%	R\$ 3.040.148,81	8,07%	R\$ 3.125.227,73	7,99%
FUNDEB	R\$ 28.462.667,46	85,76%	R\$ 32.389.157,56	85,96%	R\$ 31.341.422,15	80,13%
GASTOS TOTAIS	R\$ 33.190.420,25	100%	R\$ 37.678.157,95	100%	R\$ 39.115.266,78	100%

O Fundo Municipal de Educação (FME) apresenta pequenas variações em suas proporções, com 7,48%, 8,07% e 7,99%, na devida ordem, revelando uma parcela consideravelmente reduzida na participação dos gastos apurados. Conforme os dados obtidos através do Portal da Transparência, as aplicações desse fundo são voltadas para aquisição de merenda, manutenção de transporte escolar, programas de materiais didáticos dentre outras ações destinadas à educação básica. É relevante salientar que o fundo em questão

tem a finalidade de complementar as despesas vinculadas a educação, dado que, apresenta restrita participação para o financiamento do ensino.

Quanto a contribuição da Prefeitura Municipal de Rondon, em 2018 o percentual de 6,76% corresponde a menor quantia perante os outros dois fundos. No segundo período é possível identificar que essa constatação se repete, além desse aspecto, o percentual de 5,97% expressa decréscimo no que tange ao ano anterior. Contudo, ao observar o resultado encontrado da colaboração da prefeitura em 2020, vê-se que 11,88% representam quase o dobro do valor detectado no exercício antecedente, ocupando dessa vez a segunda maior participação no gasto do período em que se trata. Segundo informações obtidas no Departamento Contábil as contrapartidas efetuadas pela prefeitura são oriundas de recursos vinculados a arrecadação de impostos, taxas e contribuições, desse modo, esses repasses são essenciais para auxiliar no custeio da educação municipal de Rondon do Pará.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo analisar os principais gastos públicos que são direcionados à educação no município de Rondon do Pará - PA. Especificamente, buscou-se verificar qual o gasto médio do aluno/ano das escolas da rede pública municipal de ensino de Rondon do Pará, bem como identificar qual a participação do FUNDEB e do FME na manutenção dos gastos da rede pública municipal de ensino de Rondon do Pará de 2018 a 2020.

Com base nas observações realizadas nesta investigação, relata-se que foi possível responder à questão de pesquisa e alcançar os objetivos propostos, já que a avaliação dos resultados permitiu identificar aspectos fundamentais na aplicação dos recursos públicos no que tange ao serviço educacional ofertado, na medida em que evidenciou como são operados os recursos em benefício das demandas educacionais no município de Rondon do Pará - PA.

No entanto, os impedimentos relacionados ao gasto médio do aluno/ano devem ser considerados, em virtude de que não foram obtidas as informações necessárias para a operacionalização concreta do cálculo, esse fato implicou na verificação real de quanto um aluno efetivamente gastou nos anos analisados, já que não foi possível considerar as vertentes fundamentais na aplicação dos recursos com base nas particularidades requeridas das instituições de ensino. Nesse sentido, se reforça a necessidade de aprimorar a ferramenta de controle utilizada pela gestão, desenvolvendo um procedimento de distribuição alinhado com as exigências de cada escola, uma vez que o não cumprimento desse aspecto pode gerar imprecisões quanto a aplicação dos gastos públicos e, conseqüentemente, afetar a qualidade do sistema de ensino municipal.

Além disso, mesmo sabendo que a responsabilidade do financiamento de ensino é de todas as esferas, ficou constatado também, o quanto são limitados os recursos vinculados ao FUNDEB. Apesar de apresentar a maior participação em favor da manutenção da educação, as aplicações efetuadas através deste fundo não foram capazes de sustentar os gastos com pessoal, os quais representam a maior demanda. Sob essa percepção, Sales e Silva (2009) apontam que para suprir essa condição e manter os parâmetros de qualidade do ensino, os municípios deveriam disponibilizar uma quantia maior que a arrecadada pelos impostos, bem acima da definição legal, o que prejudicaria o suporte necessário destinados as outras áreas que também possuem uma devida importância na sociedade, como segurança, saúde etc.

Diante dos relatos mencionados, medidas que determinem o aumento da qualidade do ensino devem ser efetuadas. Considerando que a contabilidade possui mecanismos indispensáveis para a gestão, devem ser estabelecidos meios que operem em vista de contribuir no processo de organização dos gastos efetuados pelo poder público municipal, em

razão de que através da contabilidade pública é praticável a análise da situação financeira e a elaboração de planejamentos que busquem definir prioridades quanto a necessidade da educação. Desse modo, o papel da contabilidade diante dos gastos permite entender as verdadeiras condições para direcionar a administração, favorecendo no desenvolvimento positivo da educação.

Como abordado anteriormente, esta pesquisa apresenta limitações na obtenção de informações no que se refere as despesas geradas pelas escolas, pois só foram disponibilizados os valores dos gastos totais que sustentam essas instituições de ensino. Sugere-se, portanto, que futuros estudos ampliem a abordagem desta temática, avaliando a evolução dos gastos em períodos maiores, tal como, investiguem a qualidade da aplicação dos recursos em conformidade com a legislação, considerando parâmetros educacionais necessários para atender a demanda educacional.

REFERÊNCIAS

AMORIM, K. A. F.; DINIZ, J. A.; LIMA, S. C. A Visão do controle externo na eficiência dos gastos públicos com educação fundamental. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 29, p. 56-67, mai. 2017.

BARBOSA, M. R; NEVES JUNIOR, A. S. Contabilidade Pública e a lei de transparência: Os impactos desta lei nos procedimentos da contabilidade pública do município de Barreiras-Ba. **Revista das Ciências da Saúde e Ciências Sociais aplicadas do Oeste Baiano**. v.4, n.1, p. 85-108, jan./jun. 2019.

BECKER, K. L. Uma análise da contribuição do Fundeb sobre a qualidade da educação pública dos municípios brasileiros. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Texto para Discussão. Brasília, abril de 2021. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10557/1/td_2641.pdf. Acesso em: 28 nov. 2021.

BERNARDO, J. S.; ALMEIDA, F. M.; NASCIMENTO, A. C. C. Qualidade geral da educação municipal e as influências dos gastos públicos. **Arquivos Analíticos de Políticas Educativas (AAPE)**. Viçosa, v. 28, n.23, p.1-33, fev. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 nov. 2021.

BRASIL, [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996**. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições constitucionais transitórias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc14.htm. Acesso em: 25 de novembro.

BRASÍLIA. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Brasília: Congresso Nacional, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 24 de novembro.

BRASÍLIA, **Lei Nº 11.494, De 20 De Junho de 2007**. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília: Congresso Nacional, [2007]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm. Acesso em: 26 de novembro.

DIAS, E. R.; OLIVEIRA, O. A. FUNDEF e repasses tardios aos municípios decorrentes de decisão judicial. A questão da vinculação constitucional. **Revista da AJURIS**, Rio Grande do Sul, v. 46, n. 146. p. 119-153, jun. 2019.

FERREIRA, C. O. **FUNDEB em Manaus: composição e aplicação dos recursos no sistema municipal de educação na capital do Estado do Amazonas** (Dissertação de mestrado). Faculdade de Educação, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, AM, Brasil. 2018. Disponível em: <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/6830>. Acesso em: 23 de nov. 2021.

FERREIRA, M.A.S. **O Fundef e o Fundeb como política de financiamento para a valorização do magistério: Efeitos na carreira e na remuneração dos professores da rede pública estadual de ensino do RN** (Tese de doutorado). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, Brasil. 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/19286>. Acesso em: 03 de mai. 2022.

FERREIRA, S. T. *et al.* Custos na administração pública: Análise dos custos educacionais em Luziânia/GO. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 108-126, mai./ago. 2019.

FRANÇA, P. R. **Gastos públicos municipais e crescimento econômico: Uma análise dos municípios Maranhenses de 2003 a 2014** (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Maranhão, São Luís, MA, Brasil. 2018. Disponível em: <https://tedebc.ufma.br/jspui/handle/tede/2228>. Acesso em: 22 de nov. 2021.

GONÇALVES, D.R; WANZINACK, C. A importância do transporte escolar na educação: Umm estudo de caso sobre transporte escolar no município de Guaratuba- Paraná. **Caderno de Administração e Gestão Pública (GESTUS)**, Paraná, v.3, p. 40-49. 2020.

GUIMARÃES, J. L.; PINTO, J. M. R. A Demanda pela educação infantil e os recursos disponíveis para o seu financiamento. **Revista Em Aberto**. Brasília, v. 18, n. 74, p. 92-105, dez. 2001.

KROTH, D. C.; GONÇALVES, F. O. O impacto dos gastos públicos municipais sobre a qualidade da educação: Uma análise de variáveis instrumentais entre 2007 E 2011. **Planejamento e Políticas Públicas**. n. 53, p.327-355, jul./dez. 2019.

MAGRO, F.C. **Federalismo, políticas educacionais e qualidade do gasto público: Uma análise do Fundeb no Tocantins** (Dissertação de mestrado). Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional, Universidade Federal do Tocantins, Palmas, TO, Brasil. 2014. Disponível em: <http://repositorio.uft.edu.br/handle/11612/234>. Acesso em: 03 de mai. 2022.

MONTE, M. M.; LEOPOLDINO, C. B. Eficiência dos gastos municipais em educação no Ceará. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 4, p. 44-55, jul./set. 2017.

MORAIS, G. K. O. *et al.* Relação entre gasto público em educação e desempenho educacional: Uma análise dos municípios do Nordeste. **Revista de Economia Regional, Urbana e do Trabalho**, Rio Grande do Norte, v. 7, n. 1, p. 35-55, set. 2018.

OLIVEIRA, D. V. **Relação entre gastos educacionais e desempenho escolar dos municípios goianos** (Dissertação de mestrado). Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, GO, Brasil. 2016. Disponível em: <https://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/6152>. Acesso em: 03 de mai. 2022.

PALUDO, A. V. **Administração Pública: Teoria e mais 500 questões**. 1 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PROETTI, S. As pesquisas qualitativa e quantitativa como métodos de investigação científica: Um estudo comparativo e objetivo. **Revista Lúmen**, São Paulo, v. 2, n. 4, jun./dez. 2017.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **CFC Nº 1.128 DE 21.11. 2008**. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1128_2008.htm. Acesso: 24 de novembro. BRASIL.

SALES, L.C.; SILVA, M.J.G.S. O financiamento da educação pública municipal de Teresina: O custo-aluno/ano. **Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, Rio de Janeiro, v.17, n.65, p.695-718, out./dez. 2009.

SANTIN, J. R.; PEREIRA, A. S.; CAMARGO, E. J. Administração pública municipal e Lei de Responsabilidade Fiscal: Gastos e receitas públicas. **Revista de Direito Brasileira**, Rio Grande do Sul, v. 17, n. 7, p. 108-124, mai./ago. 2017.

SANTOS, M. B. **Financiamento da Educação Básica no Brasil: Uma Análise Das Propostas para a Complementação da União na Definição do Novo FUNDEB** (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Amazonas, Manaus, AM, Brasil. 2021. Disponível em: <https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/8541>. Acesso em: 22 de nov. 2021.

SANTOS, M. B.; NOGUEIRA, S. C. C. Políticas públicas para o financiamento da educação básica: mapeamento de pesquisas no Fundeb. **Pesquisa, Sociedade e Desenvolvimento**, São Paulo, v. 10, n. 11, p. 1-14, 2021.

SILVA, D. M. **O papel do controle interno na contabilidade pública municipal** (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade de Brasília, Anápolis, GO, Brasil. 2019. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/26138>. Acesso em: 24 de nov.2021.

SILVA, F. A; GOMES FILHO, A. S. Transparência da gestão pública: Um estudo do município de Lavras da Mangabeira-Ceará. **Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, Ceará, v.13, n. 43, p. 87-101, mai. 2019.

SILVA, T. A. Conceitos e evolução da administração pública: O desenvolvimento do papel administrativo. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE DESENVOLVIMENTO REGIONAL, 6., 2017, Rio Grande do Sul. **Anais do VIII Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional**. Rio Grande do Sul, Brasil, p.1-22.

SOUSA, M. G. *et al.*, Uma análise da eficiência dos gastos públicos com educação nos municípios do Estado do Amazonas no período de 2013 a 2017. **Revista Ambiente Contábil**, Rio Grande do Norte, v. 13, n. 1, p. 222-243, jan. 2021.


SOUZA, R. L. S. **Qualidade do gasto público em educação: Uma análise nos municípios da Paraíba** (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/11893>. Acesso em: 23 de nov. 2021.

O Grau de Sustentabilidade Ambiental Frente ao Modelo SICOGEA: um Estudo na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu


Wilton Rafael de Souza Silva

Universidade Federal Rural da Amazônia
E-mail: contatorafaelcontabil@gmail.com

Ticiane Lima dos Santos

Universidade Federal Rural da Amazônia
ORCID : 0000-0001-9238-4651
E-mail: ticianesantos@yahoo.com.br

Josué de Lima Carvalho

Universidade Federal Rural da Amazônia
ORCID : 0000-0003-0946-9078
E-mail: josuecarvalho911@gmail.com

RESUMO

O presente estudo tem o objetivo de analisar o grau de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, por meio da aplicação parcial do modelo SICOGEA (Sistema Contábil Gerencial Ambiental). Trata-se de um estudo de caso de natureza descritiva e exploratório. O procedimento utilizado para a coleta de dados foi a aplicação da lista de verificação fornecida pelo modelo SICOGEA, adaptado de Pfitsher (2004), sendo dividido em quatro critérios de avaliação: Fornecedores, Processo de Produção e Prestação de Serviço, Indicadores Contábeis e Indicadores Gerenciais. Como referencial teórico, foram abordados os temas sustentabilidade, contabilidade ambiental, contabilidade ambiental como forma de gestão, governança ambiental, *benchmarking* ambiental e SICOGEA. Os resultados obtidos apontam que a cooperativa estudada possui o grau de sustentabilidade ambiental avaliado em 54,55%, considerada como adequada e atendente das legislações ambientais segundo o modelo de gestão ambiental aplicado. O modelo aplicado ainda indica que há adequação nos critérios Fornecedores, com grau de sustentabilidade de 77,78%, Indicadores Gerenciais, com 71,43% e avalia como regular o critério Processo de Produção e Prestação de Serviço com o grau de sustentabilidade de 53,85% e modelo aplicado considera como deficitário o critério Indicadores Contábeis, resultando em 26,67% de sustentabilidade. Destaca-se que a cooperativa possui boa relação com o meio ambiente segundo o estudo de caso e a aplicação do modelo de gestão ambiental.

Palavras-Chave: Ambiental. Sustentabilidade. SICOGEA.

1. INTRODUÇÃO

Lopes (2017) afirma que a constante mudança no mercado global tem feito com que as empresas busquem meios para conseguir destaque e diferenciação uma das outras, tendo em vista o alto grau de concorrência, e sobretudo em relação ao volátil perfil social em que cada uma está relacionada entre consumidores e investidores, e um dos grandes diferenciais é a sustentabilidade, como confirma Aligleri e Kruglianskas (2009), que diz que o segredo para o equilíbrio entre as relações econômicas e o meio ambiente é uma gestão voltada para

atender essa necessidade, e por meio desta buscar novas oportunidades de negócio, e assim contribuir para a sociedade como um todo.

Nesse contexto, se encontra a contabilidade ambiental, para auxiliar os gestores nas medidas a serem tomadas em relação a processos, produtos e impactos gerados por essas atividades, como afirma Fadel, Santos e Souza (2013, p. 137), em que a contabilidade ambiental contribui de forma positiva no processo de gestão empresarial “identificando, avaliando, registrando, demonstrando e analisando as constantes mudanças no cenário em que as organizações estão inseridas”, assim possibilitando riqueza de informações relevantes para a boa condução do empreendimento, assim como garantir que os processos sejam mais sustentáveis e ecologicamente corretos, assegurando às futuras gerações possibilidade de usufruir dos mesmos recursos e continuar gerando renda.

Por meio da cobrança social e obrigações legais as entidades estão buscando inovar, tanto em tecnologia como em processos menos poluentes ou agressivos ao ambiente onde estão inseridas, mas nem sempre são suficientes para que aja a “reciprocidade” entre o crescimento econômico das empresas e o meio ambiente, como diz Almeida, Cavalcanti e Mello (2002), tanto pelo tipo de produto ou serviço prestado, como pelo processo de produção, o que leva em alguns casos a inutilização do local para qualquer outra forma de uso econômico como também a impossibilidade de restaurar ecologicamente o ambiente degradado.

Por tanto, a presente pesquisa apresenta como problema: Qual o grau de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu por meio da aplicação parcial do modelo SICOGEA (Sistema Contábil Gerencial Ambiental)?

A preocupação com os recursos naturais, impactos ambientais e o futuro das próximas gerações tem sido tema de muitas discussões ao longo dos anos. Por consequência as empresas possuem um papel importante nessas questões, pois estão diretamente ligadas aos impactos causados ao meio ambiente, sendo que os empreendimentos possuem papel de agentes transformadores na sociedade, influenciando a comunidade e o ambiente nesse processo de mudanças.

Tupy (2008) afirma que, assim como são agentes transformadores, as empresas também possuem responsabilidades sociais, para que as mesmas contribuam para o bem comum, sendo uma das responsabilidades a colaboração com a preservação e diminuição de impactos ao meio ambiente, logo torna-se um diferencial utilizado por diversas empresas, não só pela finalidade principal, a sustentabilidade, mas também pelo marketing positivo gerado por essas ações, atraindo a atenção de investidores e consumidores que possuem elevado nível de exigência em relação ao comportamento dos empreendimentos frente as necessidades sociais e ambientais, com intuito de garantir a continuidade as próximas gerações.

Em nível de sustentabilidade, uma prática desenvolvida através da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu tornou-se crucial para o crescimento econômico e desenvolvimento sustentável, o denominado SAFTA (Sistema Agroflorestal de Tomé-Açu), de acordo com Konagano (2014) o aprimoramento do sistema foi baseado nas experiências de campo e na floresta nativa, aprimorou-se a tecnologia para um segundo estágio, plantando espécies arbóreas nativas da Amazônia, completando o sistema com culturas perenes (castanha-do-brasil, andiroba, bacuri, paricá, freijó, mogno, ipês, seringueira, dentre outras), para que houvesse o aproveitamento da mesma área antes, durante e depois do plantio.

Esse sistema foi popularizado pelos cooperados da cooperativa em estudo, através de um plantio inteligente, produzindo várias culturas em um mesmo espaço, utilizando dos recursos que cada cultura oferece para que se tenha um processo homogêneo e assim

reduzindo a degradação ambiental por consequência da área de produção. Atualmente, a Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu - CAMTA coordena a divulgação do Sistema Agroflorestal de Tomé-Açu (Safta) para os associados e agricultores familiares locais, bem como de outros estados, o que tem influenciado a economia da região do Vale do Acará. Os benefícios desse modelo são diversos, dentre eles, a diminuição da degradação do meio ambiente em virtude do cultivo agrícola, geração de renda em várias épocas do ano por se tratar de culturas diferentes em diferentes épocas sazonais, e assim gerando emprego e a subsistência das famílias da região. “A paisagem rural do município de Tomé-Açu também se transformou; onde existiam extensos campos de monocultura da pimenta-do-reino, hoje são vistas extensas coberturas agroflorestais” (Konagano, 2014, p.51).

Observando a importância da temática, faz-se necessário um estudo para verificar o nível de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu (CAMTA), localizado no distrito de Quatro Bocas, município de Tomé-Açu, no estado do Pará - Brasil, afim de identificar as ações de contribuição e preservação do meio ambiente em suas atividades, por meio da aplicação parcial do modelo SICOGEA, mostrando sua relevância para a sociedade em relação as informações que serão geradas, beneficiando os moradores locais e a quem mais interessar evidenciando a forma em que a Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu afeta a região em relação ao meio ambiente e como a mesma contribui para a diminuição dos impactos negativos em relação a sua atuação e presença na localidade.

Tendo como objetivo analisar o grau de sustentabilidade de uma cooperativa agrícola mista, frente ao modelo SICOGEA. Identificando o grau de sustentabilidade dos critérios Fornecedores; Processo Produtivo; Prestação de Serviço; Indicadores Gerenciais e Indicadores Contábeis. Para dar base ao estudo, foi selecionado um trabalho seminal de Pfitsher (2004), que pesquisou Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental: Estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção reúne a conceituação abordada por diversos autores pertinente à sustentabilidade e contabilidade ambiental. Do mesmo modo, discorre sobre o uso da contabilidade ambiental como forma de gestão, governança ambiental, *benchmarking* ambiental e o modelo de gestão SICOGEA, propiciando base teórica para as informações evidenciadas.

2.1 Sustentabilidade

Dias e Dias (2017) afirmam que frente aos paradigmas da sustentabilidade, é de se esperar novas relações por parte das pessoas e a natureza, direcionando sua atenção de modo mais crítico para ações praticadas pelas empresas que podem vir a gerar impactos ambientais, gerando o aumento da preocupação por parte dos empreendimentos em adequar-se a essas novas exigências, e promover a sustentabilidade em suas atividades.

Logo a sustentabilidade parte da necessidade de contribuição para a diminuição dos impactos gerados ao meio ambiente, não só por parte das entidades, mas de todo indivíduo, e assim garantindo qualidade de vida para as próximas gerações e a possibilidade de usufruir os mesmos recursos naturais.

Bursztyn (2018) afirma que a sustentabilidade é fundada da necessidade gerada pelos critérios econômicos, normativas e diretrizes externas, que fogem da finalidade financeira. Sustentabilidade é voltada para as boas práticas que visem uma relação de benefícios mútuos entre as entidades e o meio ambiente, sendo que retornos econômicos serão apenas consequência dos atos gerados por ela.

Entende-se que a sustentabilidade parte dos anseios de proteção, prevenção e diminuição dos impactos causados ao meio ambiente, por parte dos indivíduos e das entidades, e essa preocupação tem crescido nos últimos anos, de forma com que se criasse uma consciência crítica pela sociedade, cobrando mais atitudes governamentais e das empresas, gerando novas características de mercado, tais quais empresas necessitam atender para que tenham resultados melhores em suas atividades.

2.2 Contabilidade Ambiental

Segundo Ferreira (2011) as discussões sobre as questões ambientais surgiram no meio empresarial na década de 60, através da insatisfação e preocupação social e os impactos gerados pelas grandes industriais, diante disso, no decorrer dos anos houve aumento da cobrança e buscas de ações para minimizar esses impactos. O surgimento da contabilidade ambiental se deu da necessidade de uma gestão de informações no que tange ao relacionamento das empresas e o meio ambiente no decorrer de suas atividades.

Nesse entendimento Ferreira (2011) também discorre que o surgimento da contabilidade ambiental foi motivada por diversos problemas de gestão relacionados às demandas ambientais que as empresas passaram a enfrentar, quando houve a acentuação da gravidade dos problemas inerentes ao meio ambiente. Diante dessas ameaças, governo, institutos de pesquisas, organismos profissionais e principalmente contadores com o intuito de se adaptar e satisfazer as demandas desse novo cenário passaram a desenvolver estudos com a finalidade de criar métodos, mecanismos e ajustar os procedimentos da tradicional contabilidade e minimizar os impactos ambientais.

Por tanto, a contabilidade ambiental possui papel fundamental para o auxílio na gestão e diminuição dos impactos causados pelas atividades empresariais ao meio ambiente, com o objetivo principal de promover a sustentabilidade nos processos administrativos e atuários, bem como fornece informações uteis aos seus diversos usuários, além de possibilitar uma visão sistêmica de um novo segmento de mercado, voltado para consumidores que buscam em seus produtos maior responsabilidade socioambiental.

A evidenciação das informações econômicas e financeiras de natureza ambiental adveio de uma importante contribuição da ciência contábil, com o intuito de melhor informar os usuários das informações sobre os efeitos e impactos resultantes da atividades no que tange ao meio ambiente, nesse contexto, no entendimento de Santos (2018) a contabilidade ambiental se define como o estudo do patrimônio ambiental das entidades, isto é, processos ou tecnologias que acabam gerando retorno econômico, bem como os gastos gerados pela adequação a legislações e diminuições dos impactos causados pelo processo produtivo ou de prestação de serviço, e os desembolsos causados por multas ou punições referentes a falta de controle ambiental nos processos. Seu principal objetivo é fornecer aos seus usuários, interno e externo, informações sobre as questões ambientais que causam modificações na situação patrimonial, bem como realizar sua identificação, mensuração e evidenciação.

Para Ferreira e Berner (2016), a contabilidade é uma ciência social, que possui como objetivo primário a análise do patrimônio, e tem sua vertente ambiental a partir do surgimento de questões relacionadas aos atos empresariais em relação ao meio ambiente e os seus impactos nas suas atividades, afirma ainda que a contabilidade ambiental busca a diminuição desses impactos por meio de mecanismos oriundos das ferramentas de gestão, isto é, a contabilidade contribui para que os empreendimentos se adequem a uma realidade mais sustentável, e evidencia essas informações a fim de proporcionar transparência aos seus usuários e contribuir com o meio ambiente.

Portanto a contabilidade ambiental passou ser um novo ramo da ciência contábil que auxilia no processo de gestão empresarial, identificando, mensurando e evidenciando ativos, passivos, receitas e despesas ambiental. Com enfoque na minimização e reparação dos danos causados ao ambiente e a alavancagem empresarial com maior responsabilidade socioambiental e transparência perante os diversos usuários dessa informação.

2.3 Contabilidade Ambiental como Forma de Gestão

A contabilidade quanto ciência, busca atender as necessidades de informação dos seus diversos usuários, dessa forma, a contabilidade ambiental, segundo Ferreira (2000), objetiva conceder informações em relação ao meio ambiente e seu impacto e mutação no patrimônio empresarial, visando sempre aproximar o valor real dos fatos, levando em consideração a difícil mensuração de valores ambientais, e assim colaborando para uma gestão mais assertiva em suas decisões, e por fim obtendo lucro e contribuição com a preservação do meio ambiente.

Em relação a gestão, Pfitsher *et al* (2006) afirma que a contabilidade ambiental também é vista como uma ferramenta responsável pela administração de recursos, que formam o sistema de gestão, recursos esses que são provenientes do meio ambiente e promovem o desenvolvimento econômico e sustentável. Pfitsher (2006) defende que a gestão ambiental proveniente das ferramentas que a ciência contábil dispõe são essenciais para o crescimento das empresas, tanto em relação a contribuição para a preservação do meio ambiente como observar novas oportunidades de investimento e receitas de atividades sustentáveis.

Ferreira e Berner (2016) conceituam a contabilidade em relação a gestão ambiental como a ação de gerir, de administrar da melhor forma os recursos naturais nos processos da empresa, dada a relevância destas ações no cenário atual, utilizando de forma consciente, reduzindo os desperdícios e reutilizando detritos derivados do processo como uma nova fonte de renda, e contribuindo para o meio ambiente. A contabilidade, segundo Ferreira e Berner (2016), utiliza de seus demonstrativos como método de validação dos atos ligados a entidade e ao meio ambiente, suas ações e medidas que contribui com a preservação e a sustentabilidade, e por meio destes demonstrativos, pela informação gerada, se pode ter decisões mais assertivas na tomada de decisão para que haja melhoras nos resultados ambientais e de diminuição de impactos negativos.

Tinoco e Kraemer (2004), abordam a contabilidade ambiental no processo de gestão como o meio para se analisar diversos fatores correspondentes a sustentabilidade e obrigações legislatórias, por meio dela pode-se verificar se a entidade está em conformidade com as exigências legais, verifica a evolução do empenho ambiental da empresa, identifica possíveis riscos e oportunidades correspondentes a impactos e mercado assim como acompanha os objetivos estabelecidos pelos gestores em relação a diminuição de impactos e contribuição para a preservação e utilização consciente de recursos naturais.

Sendo assim, observa-se a importância da contabilidade ambiental como ferramenta de gestão nas empresas, pelos seus diversos benefícios, como a utilização consciente de recursos naturais, investimentos em processos mais limpos e com menos desperdícios, diminuição dos impactos negativos onde o empreendimento está inserido, e ainda sendo possível gerar renda por meio de um plano de negócio, sendo observada como oportunidade para entrar em um novo nicho de mercado em que os consumidores possuem exigências em relação a forma que a empresa lida com o meio ambiente e governança para o desenvolvimento ambiental.

2.4 Benchmarking Ambiental

Benchmarking é um processo integrado e continuado de avaliação de produtos, serviços e de rotinas na atividade desempenhada, a fim de obter resultados melhores, se consolidar como uma empresa modelo e se destacar das demais concorrentes, bem como observar as empresas referências na área e como se comportam frente ao mercado e as exigências sociais, como afirma Lavorato (2003). Logo o *benchmarking* é visto como uma ferramenta de gestão, podendo criar metas para serem atingidas e manter a contínua autoavaliação em questão de produtos e processos da entidade, o que contribui para a melhoria contínua, o *marketing* e visão do consumidor em relação à empresa, auxilia a gestão na tomada de decisões por meio de seus relatórios e assim torna mais assertivo os caminhos tomados pelo usuário da informação.

Para Sardinha (2016), o *benchmarking* ambiental funciona como uma ferramenta de melhoria no desempenho empresarial, que tem por objetivo o aprendizado através da observância das boas práticas de outras empresas, e, se bem aplicadas, podem gerar resultados positivos para a mesma, em melhorias de processos e de desempenho nas atividades, isto é, através da análise de ações praticadas por empresas referências no quesito ambiental, se pode adotar métodos que podem adequar-se à empresa, e trazer melhorias ambientais e sociais, assim como benefícios para o empreendimento.

Couto (2013) diz que o *benchmarking* ambiental possui diversas definições, mas a que se destaca entre elas é a do “melhor exemplo”, o que faz com que os empreendimentos busquem esse melhor exemplo das empresas que adotam medidas de prevenção, preservação e diminuição dos impactos ambientais nos serviços prestados ou produtos comercializados, bem como em todos os processos internos de uma empresa.

Gonçalves (2016) complementa que o *benchmarking* ambiental também é importante dentro da esfera pública, pela comparabilidade de atos de melhorias de processos em relação a sustentabilidade, e este deve ser encorajado pelos gestores, para que traga benefícios também para o setor público, dando exemplo para os demais empreendimentos de capital privado.

Lavorato (2003, p. 8) expõe que “A conjugação de melhor desempenho ambiental com uma maior competitividade no mercado é possível com mudanças tecnológicas e gerenciais”, onde essas tecnologias e novas formas de gestão e utilização de recursos vão auxiliar a empresa a alcançar um elevado grau de governança ambiental, fugindo do “apenas cumprir legislação”, vendo essas mudanças não como um custo, mas como um investimento, utilizar as ferramentas do *benchmarking* como canalizador de oportunidades, e assim contribuindo para a preservação e diminuição dos impactos ao meio ambiente.

Logo, o *benchmarking* ambiental é visto como uma ferramenta de gestão que auxilia no autoconhecimento da empresa, comparando-a com empresas tidas como referência no ramo, buscando melhores resultados na questão ambiental, contribuindo para a diminuição dos impactos bem como atentar para as exigências legais e sociais, tomando essas atitudes como oportunidades de crescimento e de divulgação do empreendimento como uma empresa que possui responsabilidade social e sustentável.

2.5 SICOGEA

Buscando melhorias em relação a sustentabilidade, maior estabilidade e eficiência nos processos, as empresas têm buscado enquadrar-se a um modelo de gestão ambiental. Segundo Soares et al (2018) o modelo SICOGEA (Sistema Contábil Gerencial Ambiental) foi produzido pela Dra. Elisete Dahmer Pfitsher em sua tese de doutorado em 2004, para ter

aplicação em uma cadeia produtiva de arroz ecológico, e tem sido difundida em diversos outros segmentos, para avaliar o nível de sustentabilidade dos empreendimentos

Leite, Pfitsher e Nunes (2010) afirmam que o modelo SICOGEA pode ser ainda mais abrangente em seus enfoques de análise, se houver o empenho em adotar a pesquisa em outras vertentes dos aspectos contábeis, como por exemplo os fornecedores, para que por meio destes dados se possa criar uma consciência de diminuição de impactos ao meio ambiente também por empresas envolvidas com as atividades dela, observando o interesse comum deles, que é promover a sustentabilidade.

Pfitsher (2004) discrimina o SICOGEA como uma ferramenta de gestão, que por meio da contabilidade cria ferramentas de controle em relação ao meio ambiente e as atividades do empreendimento, e por meio deste gerar relatórios para que os gestores tomem conhecimento dos impactos gerados pela atividade, e assim podendo amenizá-la, trazendo benefícios para a empresa e para a sociedade como um todo, preservando o direito das futuras gerações de utilizarem dos mesmos recursos.

O SICOGEA possui três etapas, sendo elas a Integração da Cadeia; Gestão de Controle Ecológico e Gestão da Contabilidade e Controladoria Ambiental, neste artigo foi aplicado a terceira etapa, onde possui enfoque na busca por oportunidades e melhorias, viabilidade técnico e contábil, bem como a ambiental, adaptada da tese de doutorado de Pfitsher (2004) para a realidade da empresa estudada, que é subdividida em três fases, sendo elas investigação e mensuração, informação e decisão, sendo utilizada no presente artigo, com adaptações, apenas a primeira fase, especificada na metodologia.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto ao objetivo é uma pesquisa exploratória com a aplicação de uma lista de verificação adaptada da tese de doutorado de Pfitsher (2004), para analisar o grau de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu. O instrumento utilizado para a coleta de dados no presente estudo foi a replicação de um questionário de aplicação parcial do modelo SICOGEA, que evidencia o grau de sustentabilidade das empresas por meio da análise de seus resultados, idealizado pela Dra. Elisete Dahmer Pfitsher (2004) em sua tese de doutorado.

O questionário aplicado foi adaptado para atender as necessidades de informações da cooperativa estudada, criando uma lista de verificação possuindo quatro critérios: Fornecedores, Processo de produção e prestação de serviço, Indicadores contábeis e Indicadores gerenciais. Pfitsher (2004) define que os questionamentos de cada critério possuem conceitos estabelecidos por: A (Adequado) considerado como boa prática, D (Deficitário) onde apresenta problemas ou necessidades de melhorias e NA (Não se adequa) está fora da realidade da entidade, sendo usados como respostas para as perguntas, e posteriormente é feito o cálculo para determinar o grau de sustentabilidade da empresa por cada critério e o cálculo de sustentabilidade global.

Conforme o trabalho seminal de Pfitsher (2004) evidencia o desempenho da empresa, de acordo com o índice de sustentabilidade obtido através da lista de verificação aplicada a empresa estudada, para que se obtenha esse resultado, é aplicado a seguinte fórmula com os resultados da lista de verificação:

$$\textit{Sustentabilidade} = \frac{\text{Total de respostas "A" X 100\%}}{\text{Total de quest. aplicadas} - \text{Totais de quest. "NA"}}$$

Sintetizando, os resultados obtidos através da fórmula são classificados da seguinte forma após a realização do cálculo, é feito a avaliação do grau de desempenho em cada critério utilizado e o grau de desempenho global da entidade estudada, que segundo Pfitsher (2004) se dá por três parâmetros: “Deficitária” quando o resultado obtido for inferior a 50% (cinquenta por cento), “Regular” entre 51% e 70% (cinquenta e um por cento e setenta por cento) e “Adequada” entre 71% e 100% (setenta e um por cento e cem por cento).

Em relação ao presente trabalho, o método quantitativo foi utilizado como ferramenta para análise dos dados obtidos através da lista de verificação aplicada de forma parcial do modelo SICOGEA, onde se verifica o nível de sustentabilidade da empresa estudada, que transformada em números se pode avaliar quantitativamente e assim possibilitar os receptores dessas informações o entendimento dos resultados de forma mais exata e assertiva. Esses resultados foram quantificados e tabulados através do *software* Microsoft Office Excel, para que seja aplicado a fórmula e assim seja reconhecido o grau de sustentabilidade por meio do percentual obtido nos resultados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta parte será abordado os resultados obtidos através do estudo de caso aplicado na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, à luz do modelo SICOGEA, adaptado de Pfitsher (2004) analisando o grau de sustentabilidade global e por critérios, comparando-os com os estudos de Fadel, Santos e Souza (2013) e Pfitsher (2004).

4.1 Caracterização da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu

A pesquisa foi realizada no município de Tomé-Açu, no estado do Pará, na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu (CAMTA), fundada em 30 de setembro de 1949, possui suas atividades voltadas para a agroindústria, fazendo a comercialização interna e exportação de poupas de frutas, sementes de pimenta-do-reino, cacau e sementes oleaginosas, abrangendo o comércio nacional e internacional, tendo por principal fonte de renda a comercialização de poupas de frutas, através da produção de seus 130 cooperados, que fornecem a matéria prima do produto. Konagano (2014) relata que o Sistema Agroflorestal de Tomé-Açu (Safta) garante o desenvolvimento com sustentabilidade econômica, ecológica e social, por meio do ciclo do agronegócio. Afirma ainda que a agroindústria da cooperativa processa por ano em torno de 3,5 mil toneladas de polpa de frutas tropicais, possuindo capacidade de armazenamento de 2 mil toneladas, e absorve toda a produção de frutas de 2.800 produtores cadastrados.

A cooperativa estudada possui sua matriz localizada no município de Tomé-Açu, na Avenida Dionísio Bentes, número 210, bairro centro, estado do Pará. Junior e Silva (2011) afirmam que a cooperativa teve sua origem a partir da chegada dos imigrantes japoneses no então distrito de Tomé-Açu na década de 20, município do Acará, ao nordeste do estado do Pará. Através do cooperativismo comercializaram produtos produzidos por meio das suas atividades agrícolas, que era escasso na região amazônica, utilizando deste como forma de sobrevivência e de melhora de condições financeiras, levando em consideração o momento difícil em que o seu país de origem naquela época, por motivos de crise do capitalismo em proporções mundiais.

A cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu é caracterizada como uma entidade do terceiro setor, isto é, sem fins lucrativos, como afirma Zittei (2016), que cooperativas são projetos sociais, formados por indivíduos civis, para fins de colaboração de bens ou de serviços, suas atividades são originalmente formadas para atender as necessidades coletivas.

Em seu site Institucional (2019), a CAMTA relata sobre sua natureza jurídica, sendo classificada como uma sociedade cooperativa, formada por 176 cooperados, tendo participação com mais de 1.800 produtores rurais da região, produzindo cerca de dez mil empregos, possui o faturamento médio de R\$ 3,6 milhões, já seu enquadramento referente a tributos, a cooperativa utiliza do método tributário lucro real, possuindo sua matriz no atual município de Tomé-Açu, e mais duas matrizes, no município de Tomé-Açu e outra em Belém, capital do estado do Pará.

4.2. Análise dos Dados

Para a realização dos resultados, foram aplicados uma lista de verificação obtida parcialmente do modelo SICOGEA elaborado por Pfitsher (2004), visando o enquadramento das informações fornecidas do setor contábil e ambiental da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, para auxiliar em uma apuração com fidedignidade. A lista de verificação fora adaptada à um total de oitenta e oito questões, que possibilitou a análise do grau de sustentabilidade da cooperativa em estudo. Sendo o grau de sustentabilidade mensurado o global e por critérios sendo: Fornecedores, Processos de Produção e Prestação de Serviço, Indicadores Contábeis e Indicadores Gerenciais.

Os critérios definidos para analisar o grau de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu se deram pelo enquadramento da mesma, sendo uma cooperativa de produção de polpas de frutas e derivados, o questionário adaptado da tese de doutorado de Pfitsher (2004) foram selecionados de acordo com a realidade e a aplicabilidade da cooperativa, sendo retirados os questionamentos em que não seriam uteis para a análise dela.

4.2.1 Sustentabilidade Global da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu

Fundamentado na aplicação parcial do modelo SICOGEA na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, através da lista de verificação adaptada de Pfitsher (2004), aplicou-se a fórmula visando medir o grau de sustentabilidade da cooperativa, obtendo o resultado de sustentabilidade global de 54,55%.

Entende-se que este resultado apresentou um nível de sustentabilidade regular, conforme o modelo SICOGEA classifica-o em um desempenho médio, entre os três resultados que poderia ter após a aplicação do modelo, quais sejam: deficitária (D), regular (R) adequada (A), que neste sentido, se fosse deficitária estaria possivelmente causando danos ao meio ambiente. Toda via, obteve um desempenho médio que atende as legislações.

Fadel, Santos e Souza (2013), em sua análise da aplicação parcial do modelo SICOGEA na empresa Produtos Alimentícios Pantera, obteve resultados semelhantes a este estudo de caso, com grau de sustentabilidade global da empresa avaliado em 61,81%, sendo considerada também como regular pela classificação de desempenho sustentável, e observou-se que a empresa possui preocupação em relação ao atendimento das legislações ambientais.

Em seus resultados, Pfitsher (2004) possui resultados mais distantes da realidade do resultado obtido por este estudo de caso. Aplicou-se a lista de verificação do grau de sustentabilidade em uma empresa beneficiadora de arroz, por meio dos resultados auferidos através da fórmula que calcula o nível de sustentabilidade da empresa, atingindo o valor de 70,78%, sendo considerada como adequada pela classificação de desempenho do modelo SICOGEA, e constatou que a empresa estudada possui um desempenho médio em questão de sustentabilidade, pois atende as legislações e possui uma gestão atenta as questões ambientais e de prevenção de impactos ao meio ambiente.

A Tabela a seguir evidencia a comparação dos resultados de sustentabilidade global e classificação de desempenho ambiental por meio da aplicação total e parcial do modelo SICOGEA, obtidos através deste estudo de caso e os resultados evidenciados por outros dois autores que aplicaram o modelo SICOGEA em seus estudos Fadel, Santos e Souza (2013) e Pfitsher (2004):

Tabela 1

Resultados de artigos anteriores para comparação

RESULTADOS OBTIDOS ATRAVÉS DA APLICAÇÃO DO MODELO SICOGEA			
AUTOR	ANO DE APLICAÇÃO DO ESTUDO	ENTIDADE ANALISADA	GRAU DE SUSTENTABILIDADE GLOBAL OBTIDO
PFITSCHER, Elisete Dahmer	2004	Empresa Nardelli	70,78% (Adequado)
FADEL, Ana Maria Ribeiro Abe. SANTOS, Ticiane Lima. SOUZA, Ana Maria Ribeiro Abe.	2013	Produtos Alimentícios Pantera Ltda.	61,81% (Regular)
SILVA, Wilton Rafael de Souza.	2019	Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu	54,55% (Regular)

Entende-se, por meio da análise da tabela de resultados quanto a sustentabilidade global obtida através da aplicação total e parcial do modelo SICOGEA em três entidades distintas que, a Empresa Nardelli possui um grau de sustentabilidade global adequado, porém com o desempenho ambiental considerado por Pfitsher (2004) como médio, estando apenas 0,78% acima do limite a ser considerado como adequado pelo modelo aplicado.

A empresa Produtos Alimentícios Pantera LTDA possui o grau de sustentabilidade global de 61,81% considerado regular, possuindo a sua gestão atenta as questões ambientais, mas com possibilidade de melhoras e adequações em relação a diminuição dos impactos ao meio ambiente nas suas atividades, e por fim, a Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, analisada por este estudo de caso, evidencia o grau de sustentabilidade global como regular, obtendo o valor de 54,55%, mas este valor também está próximo do valor base para ser caracterizada como deficitária, com variação de apenas 4,55%, apresentando baixo índice na adequação do setor contábil e de produção, em relação a evidenciação dos fatores ambientais por meio da contabilidade, igualmente por não possuir investimentos dedicados a diminuição de possíveis impactos ambientais gerados por suas atividades.

Para haver um melhor entendimento dos resultados obtidos neste estudo de caso, faz-se necessário a análise do grau de sustentabilidade evidenciado por cada critério abordado na lista de verificação aplicada a Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, através da aplicação parcial do modelo SICOGEA, explorado a seguir.

4.2.2 Sustentabilidade por Critérios da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu

Para a obtenção dos dados a serem analisados nestes resultados, foi aplicado uma lista de verificação replicada da tese de doutorado de Pfitsher (2004), sendo dividida por critérios e subcritérios, estes critérios abordam as áreas de fornecimento de matéria prima utilizada nas suas atividades, o setor contábil, setor de produção e o setor gerencial dela,

sendo respondidos pelo colaborador responsável pela área de produção e a profissional contábil da cooperativa.

A partir dos dados analisados através das respostas dos colaboradores ao questionário proposto, observa-se que o resultado oriundo do cálculo que mede o nível de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu apresentou os seguintes percentuais por critérios:

Tabela 2
Resultados obtidos por critérios

CRITÉRIOS	SUSTENTABILIDADE
1- Fornecedores	77,78%
2- Processo de produção e prestação de serviço	53,85%
3- Indicadores contábeis	26,67%
4- Indicadores gerenciais	71,43%

Por meio dos dados obtidos através da aplicação parcial do modelo SICOGEA, e pela fórmula utilizada para medir o grau de sustentabilidade da cooperativa, chega-se aos seguintes resultados: o critério Fornecedores atingiu o resultado de 77,78% de sustentabilidade, considerado como adequado segundo o modelo aplicado, sendo o maior índice evidenciado nesta pesquisa. O critério Processo Produtivo e Prestação de Serviço obteve o grau de 53,85% de sustentabilidade, considerado regular, o que resulta apenas no cumprimento da legislação e um comprometimento médio com o meio ambiente segundo o modelo SICOGEA.

O critério Indicadores Contábeis obteve o resultado de 26,67%, sendo o menor resultado obtido através do modelo SICOGEA neste estudo de caso, considerado deficitário, e com baixa valoração do meio ambiente, e o critério Indicadores Ambientais resultou no valor de 71,43%, considerado como adequado segundo o modelo aplicado, e com alto grau de sustentabilidade.

4.2.2.1 Critério Fornecedores

O resultado obtido através da lista de verificação aplicada na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, pode-se observar que o nível de sustentabilidade apresentado no critério Fornecedores foi de 77,78%, considerado como “Adequado” pela classificação de desempenho fornecido pelo modelo SICOGEA, isto é, possui o nível de valorização ambiental alto, contribuindo para a diminuição dos impactos negativos ao meio ambiente e promovendo a sustentabilidade.

Os fornecedores repassam a cooperativa sua produção agrícola, tanto de frutas quanto de sementes, e a cooperativa por sua vez beneficia estes insumos, transformando em produtos comercializáveis, gerando renda aos fornecedores, que por sua vez utilizam em seus plantios materiais renováveis, como o exemplo de adubos produzidos em suas próprias propriedades, por meio de compostagem, além do sistema de manejo de plantios difundido pela cooperativa, o SAFTA, que segundo Santos (2018), foi uma medida alternativa adotada pelos imigrantes japoneses em um período que houve grande demanda da pimenta-do-reino, condimento que fez o município de Tomé-Açu ser conhecido como o maior produtor desta especiaria no mundo.

Seus benefícios em função do meio ambiente são diversos, dentre eles Herraiz e Ribeiro (2013) destacam a proteção do solo contra a erosão, fertilização do solo de forma natural sem uso de produtos agressivos, crescimento da população de nutrientes, fauna e flora nos locais aplicados, bem como gerar produção durante o ano todo, por possuir várias culturas cultivadas em um mesmo espaço.

Fadel, Santos e Souza (2013), em seu estudo de caso na empresa Produtos Alimentícios Pantera LTDA, evidencia o resultado do critério Fornecedores com o grau de sustentabilidade de 77,77%, diferenciando do resultado deste estudo em apenas 0,01%, sendo considerado como Adequado pelo modelo SICOGEA. Em seu resultado a empresa estudada apresentou que seus fornecedores possuem consciência ambiental em suas atividades, porém a energia demandada em todo o processo pode ocasionar em impactos ambientais, corroborando os resultados obtidos na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu.

Analisando a Empresa Nardelli À luz do modelo SICOGEA, Pfitscher (2004) constatou que o critério Fornecedores obteve o resultado de 66,67% de sustentabilidade, sendo caracterizado como “regular”, e afirma que esse indicador se deve aos problemas com certificações e o nível de poluição dos rios causados pelos processos de cultivo de seus fornecedores, podendo estar causando impactos ao meio ambiente. Para melhor compreensão, pode-se comparar os resultados obtidos por meio da tabela a seguir:

Tabela 3

Resultados obtidos comparado com estudos anteriores

CRITÉRIO 01. FORNECEDORES			
AUTOR	ANO DE APLICAÇÃO DO ESTUDO	ENTIDADE ANALISADA	GRAU DE SUSTENTABILIDADE OBTIDO
PFITSCHER, Elisete Dahmer	2004	Empresa Nardelli	66,67% (Regular)
FADEL, Ana Maria Ribeiro Abe. SANTOS, Ticiane Lima. SOUZA, Ana Maria Ribeiro Abe.	2013	Produtos Alimentícios Pantera Ltda.	77,77% (Adequado)
Esse estudo	2019	Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu	77,78% (Adequado)

Entende-se que, a CAMTA possui um grau de sustentabilidade considerado “adequado” segundo os critérios de avaliação do modelo SICOGEA. Levando em consideração que os fornecedores da cooperativa são seus próprios cooperados, estes buscam formas de produção que venham a diminuir os impactos gerados por suas atividades ao meio ambiente, adequando suas práticas a modelos de cultivo que levam a sustentabilidade, mas ainda existem pontos que podem ser melhorados, em relação ao consumo de energia por todos os processos e a utilização de produtos reciclados em suas atividades.

Após a verificação do critério Fornecedores, parte-se para a análise do critério Processo de Produção e Prestação de Serviço, onde este irá avaliar o grau de sustentabilidade da cooperativa em suas atividades, em relação a questão ambiental e de recursos humanos.

4.2.2.2 Critério Processo Produtivo e Prestação de Serviço

Neste critério, o grau de sustentabilidade alcançado pela CAMTA foi de 53,85%, considerado pelo modelo SICOGEA como “regular”, o que demonstra que a cooperativa

atende as questões legais em relação aos cuidados com o meio ambiente e os impactos gerados por suas atividades.

Para analisar os resultados obtidos nos três estudos de caso, faz-se a comparação do critério Processo Produtivo e Prestação de Serviço através da tabela a seguir:

Tabela 4

Resultados obtidos comparado com estudos anteriores

CRITÉRIO 02. PROCESSO PRODUTIVO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO			
AUTOR	ANO DE APLICAÇÃO DO ESTUDO	ENTIDADE ANALISADA	GRAU DE SUSTENTABILIDADE OBTIDO
PFITSCHER, Elisete Dahmer	2004	Empresa Nardelli	77,19% (Adequado)
FADEL, Ana Maria Ribeiro Abe. SANTOS, Ticiane Lima. SOUZA, Ana Maria Ribeiro Abe.	2013	Produtos Alimentícios Pantera Ltda.	57,89% (Regular)
Esse estudo	2019	Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu	53,85% (Regular)

Portanto, compreende-se que os resultados obtidos neste critério fora provocado pelo nível de impacto gerado no processo produtivo da CAMTA, mais especificamente na utilização da água, gerando potenciais poluidores que podem causar danos ambientais, e a escassez de envolvimento da administração da cooperativa em função da gestão ambiental e de valoração do capital intelectual de seus colaboradores, o que pode resultar em falhas no processo de controle e mensuração da atuação da mesma no âmbito ambiental. As questões mais específicas quanto a abordagem contábil e de evidenciação das informações ambientais serão analisadas no tópico a seguir, referente ao critério Indicadores Contábeis.

4.2.2.3 Critério Indicadores Contábeis

Com base nos resultados obtidos através da aplicação parcial do modelo SICOGEA na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, o critério Indicadores Contábeis obteve o menor índice dentre os demais, alcançando o grau de sustentabilidade de 26,67%, considerado como “Deficitário”, e como um ponto fraco segundo as características por resultados do modelo aplicado, o que demonstra um nível deficitário na mensuração dos atos e fatos relativos ao meio ambiente. O qual não permite vislumbrar o desenvolvimento socioambiental da cooperativa, acompanhar ações positivas e negativas e impactos que possa ter provocado ao meio ambiente ao longo dos anos.

Para fins de avaliação, segue os resultados obtidos por este estudo de caso no critério Indicadores Ambientais, e os estudos produzidos por Fadel, Santos e Souza (2013) e Pfitsher (2004):

Tabela 5*Resultados obtidos comparado com estudos anteriores*

CRITÉRIO 03. INDICADORES CONTÁBEIS			
AUTOR	ANO DE APLICAÇÃO DO ESTUDO	ENTIDADE ANALISADA	GRAU DE SUSTENTABILIDADE OBTIDO
PFITSCHER, Elisete Dahmer	2004	Empresa Nardelli	69,44% (Regular)
FADEL, Ana Maria Ribeiro Abe. SANTOS, Ticiane Lima. SOUZA, Ana Maria Ribeiro Abe.	2013	Produtos Alimentícios Pantera Ltda.	50,00% (Regular)
Este Estudo	2019	Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu	26,67% (Deficitário)

Entende-se que este resultado obtido pela aplicação da lista de verificação disposta pelo modelo SICOGEA, pode ser oriundo da não obrigatoriedade por parte da cooperativa em evidenciar informações de cunho ambiental em seus demonstrativos, ou da falta de colaboradores com conhecimentos específicos da área de contabilidade ambiental no corpo de funcionários, podendo ocasionando desvantagem competitiva em um mercado mais exigente com a posição ambiental e social das entidades.

Após a análise do critério Indicadores Contábeis, e avaliando seus resultados, parte-se para a análise do critério Indicadores Gerenciais, averiguando o grau de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu obtida pela aplicação parcial do modelo SICOGEA.

4.2.2.4 Critério Indicadores Gerenciais

Por meio dos resultados oriundos da aplicação parcial do modelo SICOGEA, na Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, chegou-se no resultado de 71,43% de sustentabilidade no critério Indicadores Gerenciais. Este percentual é classificado como “Adequado” pelo modelo de gestão ambiental aplicado, evidenciando um nível de sustentabilidade congruente com a preservação ambiental e a diminuição dos impactos gerados pela sua atuação.

A lista de verificação aplicada para medir o grau de sustentabilidade ambiental sob o critério Indicadores Gerenciais conta com 10 (dez) questões consideradas adequadas, e não possui questões consideradas deficitárias, resultando no percentual de 71,43% de sustentabilidade.

É possível observar diversos aspectos interessantes a partir das respostas a esta lista de verificação por parte da área contábil da CAMTA, como por exemplo o acompanhamento da fiscalização por parte do poder público em relação ao meio ambiente e os impactos causados pela mesma, o que se torna um ponto positivo para a cooperativa, demonstra estar em conformidade com as exigências legais em relação ao meio ambiente.

Observa-se ainda que a cooperativa possui premiações voltadas a valorização ambiental, por meio de projetos sustentáveis desenvolvidos pela mesma, como é o caso do SAFTA, Sistema Agroflorestal de Tomé-Açu, promovendo a sustentabilidade em áreas de cultivo por parte dos produtores rurais da região. Pode-se perceber que a cooperativa possui

investimentos em relação a projetos voltados para o desenvolvimento sustentável e diminuição de impactos ao meio ambiente.

Por meio do critério gerencial pode-se identificar a existência de um modelo de gestão ambiental aplicado a cooperativa, mais uma vez evidenciado nos resultados contábeis como inexistentes os investimentos em gestão ambiental, deixando contraditórios as respostas sobre esse quesito, que pode ser avaliado como falha no processo de informações dela, bem como a deficiência no setor contábil de informações ambientais

Outro ponto abordado na lista de verificação foi a ausência de ações judiciais por motivos de poluição ou falta de controle ambiental contra a cooperativa, e que ela possui retornos satisfatórios de investimentos em projetos ambientais. O ponto chave do critério Indicadores Gerenciais se dá pelo último questionamento da lista de verificação, em que a cooperativa afirma acreditar na vantagem competitiva em relação a utilização de forma consciente dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente.

Em seus resultados, Fadel, Santos e Souza (2013) afirma que a empresa Produtos Alimentícios Pantera LTDA obteve no critério Indicadores Gerenciais o resultado de sustentabilidade ambiental de 71,42%, variando apenas em 0,01% aos resultados obtidos neste mesmo critério por este estudo de caso, e é considerada como adequada pelo modelo SICOGEA, mas alegou não possuir nenhuma premiação por projetos ou investimentos na valoração do meio ambiente, sendo posto como consequência pela falta de um sistema de gestão ambiental na mesma. Relacionando com este estudo de caso, a cooperativa possui vantagem, por ser idealizadora de um projeto de gestão sustentável reconhecida com prêmios, o que pode ser utilizado como marketing ambiental em suas atividades.

Em seus resultados, Pfitsher (2004) avalia por meio do modelo SICOGEA a Empresa Nardelli como regular, obtendo um grau de sustentabilidade neste critério de 52,63%, levado em consideração como apenas o cumprimento de exigências, podendo causar prejuízos ao meio ambiente. Pfitsher (2004) afirma que este resultado se dá pela falta de aplicação em prevenção e proteção ambiental por parte da empresa. Relacionando com a Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, ela possui vantagem competitiva sobre a Empresa Nardelli, por possuir investimentos e reconhecimento na área de gestão ambiental e atividades sustentáveis, mesmo não sendo evidenciado por parte da área contábil.

Analisando os resultados, pode-se comparar com os estudos de Fadel, Santos e Souza (2013) e Pfitsher (2004), conforme segue:

Tabela 6

Resultados obtidos comparado com estudos anteriores

CRITÉRIO 04. INDICADORES GERENCIAIS			
AUTOR	ANO DE APLICAÇÃO DO ESTUDO	ENTIDADE ANALISADA	GRAU DE SUSTENTABILIDADE OBTIDO
PFITSCHER, Elisete Dahmer	2004	Empresa Nardelli	52,63% (Regular)
FADEL, Ana Maria Ribeiro Abe. SANTOS, Ticiane Lima. SOUZA, Ana Maria Ribeiro Abe.	2013	Produtos Alimentícios Pantera Ltda.	71,42% (Adequado)

SILVA, Wilton Rafael de Souza.	2019	Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu	71,43% (Adequado)
--------------------------------	------	--	-------------------

Entende-se que este resultado se dá pelo comprometimento do setor gerencial em relação ao cuidado e preservação do meio ambiente em suas atividades, bem como a utilização de modelos de gestão voltados para a diminuição dos impactos gerados pela mesma, resultando em um nível adequado de sustentabilidade e obtendo o maior resultado em comparação com os demais estudos analisados, mesmo que essa prática não seja evidenciado de forma correta em seus indicadores contábeis, o que poderia contribuir positivamente à cooperativa em relação a transparência e contribuição com a diminuição dos impactos causados ao meio ambiente.

Em uma visão geral dos resultados obtidos, verifica-se que a Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu obteve um resultado considerado como regular segundo o modelo SICOGEA, sendo caracterizada pelo mesmo como uma entidade que atende as exigências legais em relação ao meio ambiente. Em resultado por critérios pode-se avaliar à luz do modelo aplicado, que a cooperativa possui um grau de sustentabilidade adequado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O comprometimento social e ambiental por parte das empresas, na busca pelo equilíbrio entre o crescimento econômico e o desenvolvimento sustentável é considerado um tema bastante relevante e difundido atualmente, onde através de planos de gestão e ações em suas atividades, possibilitam a diminuição dos impactos negativos ao meio ambiente e contribui para o desenvolvimento social da localidade.

Essas ações são relacionadas a investimentos em tecnologias que possibilitem a diminuição de resíduos gerados em seu processo produtivo, bem como para a diminuição de gases poluentes liberados, ou até mesmo investimentos em pesquisas e desenvolvimento de projetos que visam a sustentabilidade em seus processos e a garantia de utilização dos recursos naturais pelas gerações futuras.

Diante deste cenário, buscou-se analisar como uma cooperativa agrícola, localizada no município de Tomé-Açu colabora para a sociedade em relação ao seu envolvimento com práticas sustentáveis e os recursos utilizados por ela para a diminuição do impacto gerado em seu processo produtivo e de atividades na comunidade. A cooperativa escolhida como objeto de estudo nesta pesquisa possui relevância na economia local, sendo reconhecida internacionalmente por seus produtos beneficiados e a sua relação com projetos de caráter ambiental difundido por seus cooperados.

Observando estas informações, e a relevância da CAMTA para a região, bem como seu envolvimento com a utilização dos recursos naturais como forma de renda para seus associados, surgiu o seguinte questionamento: Qual o grau de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu? Para que se respondesse a esta indagação, foi utilizado como ferramenta o modelo SICOGEA (Sistema Contábil Gerencial Ambiental), para avaliar o grau de sustentabilidade da cooperativa, por meio de uma lista de verificação replicada de Pfitsher (2004), e adaptada pelos autores para atender as características da cooperativa, e assim obter resultados fidedignos a realidade dela.

Como objetivo geral, buscou-se analisar o grau de sustentabilidade da Cooperativa Agrícola Mista de Tomé-Açu, à luz do modelo SICOGEA, sendo alcançado por meio deste estudo de caso, verificou-se o grau de sustentabilidade global da CAMTA avaliado em

54,55%, considerado pelo método aplicado como regular, e que atende a legislação pertinente ao tratamento da entidade em relação ao meio ambiente.

Além disso, buscou-se identificar o grau de sustentabilidade dos critérios Fornecedores e Processo Produtivo e Prestação de Serviço. Constatou-se que ela obteve o resultado de 77,78% de sustentabilidade quanto ao critério Fornecedores, indicando alto nível de preservação do meio ambiente, sendo considerada pelo modelo SICOGEA como adequado. Em relação ao critério Processo Produtivo e Prestação de Serviço, obteve o grau de sustentabilidade de 53,85%, considerado como regular segundo o modelo aplicado, atendendo as legislações pertinentes ao meio ambiente, atendendo ao objetivo proposto.

Ainda, buscou-se verificar o grau de sustentabilidade em relação ao critério Indicadores Contábeis e Indicadores Gerenciais, atingindo por meio dos resultados obtidos, o objetivo proposto. O critério Indicadores Contábeis evidencia o grau de sustentabilidade de 26,67%, possuindo o menor índice avaliado no presente estudo segundo o modelo SICOGEA, sendo considerado como deficitário pelo modelo, o que pode gerar impactos ao meio ambiente e prejuízos para a entidade. Em relação ao critério Indicadores Gerenciais, é possível identificar o grau de sustentabilidade de 71,43%, considerado pelo modelo como adequado e com alto nível de preservação ambiental, que pode estar contribuindo positivamente para o meio ambiente. buscou-se relacionar os resultados obtidos por este estudo com os resultados de Fadel, Santos e Souza (2013) e Pfitsher (2004), para que tivesse uma visão de comparação e semelhanças entre estes.

Nos critérios Fornecedores, Fadel, Santos e Souza (2013) obteve um grau de sustentabilidade de 77,77%, enquanto neste estudo o mesmo critério obteve o resultado de 77,78%, com variação de apenas 0,01%, reforçando a semelhança dos resultados obtidos por eles. O segundo critério Indicadores Gerenciais obteve resultados próximos ao de Fadel, Santos e Souza (2013), com grau de sustentabilidade de 71,43%, enquanto este estudo obteve o resultado de 71,43% de sustentabilidade, com a mesma variação em relação ao critério anterior, de 0,01%. Os resultados obtidos por Pfitsher (2004) atingiram um grau mais distante da realidade deste estudo e de Fadel, Santos e Souza (2013), revelando um alto nível de sustentabilidade pela empresa estudada.

Como contribuição, esta pesquisa pode resultar em novos estudos, colaborando para o desenvolvimento da ciência contábil, e para a cooperativa em relação ao reconhecimento do seu grau de sustentabilidade ambiental a partir de um modelo de gestão contábil gerencial sustentável, identificando pontos que podem ser melhorados em suas atividades, bem como os pontos fortes que podem ser evidenciados de forma mais perceptível por meio das demonstrações contábeis, bem como a adequação do setor contábil com profissionais específicos da área.

Em relação à sugestão de novos estudos, indica-se o aprofundamento da temática, buscando avaliar outros empreendimentos locais, para analisar o grau de sustentabilidade delas, fazendo comparações entre elas, contribuindo para o desenvolvimento da ciência e obtendo retorno a sociedade por meio do conhecimento das práticas ambientais e os impactos gerados pelas empresas da região.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Josimar Ribeiro de; CAVALCANTI, Yara, MELLO; Cláudia dos S. **Gestão Ambiental: Planejamento, Avaliação, Implantação, Operação e Verificação**. Rio de Janeiro. Thex Editora, 2002.

ALVAREZ, Jesús Lizcano. **La Apuesta Estrategica De La Gestion Contable Medio ambiental**. Diário Cinco Días: 29 de Junio de 1995.

BATISTA, Kelly Rodrigues; MELO, Janaina Ferreira Marques de; CARVALHO, José Ribamar Marques de. Evidenciação dos Itens Ambientais nas Empresas do Setor de Mineração de Metálicos Cadastradas na BM&FBOVESPA. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 5, n. 1, p. 128-143, 2016.

BRASIL. Lei nº 5.764/71. **Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5764.htm. Acesso em: 22 jan. 2019.

BURSZTYN, Marcel. **A difícil sustentabilidade: política energética e conflitos ambientais**. Editora Garamond, 2018.

CONTABILIDADE, Conselho Federal de. NBC T 15-Informações de Natureza Social e Ambiental. **Diário Oficial da União, Brasília, DF**, v. 6, 2004.

COOPERATIVA, CAMTA. **Nossa história**. Disponível em: <http://www.camta.com.br/index.php/pt/institucional>. Acesso em: 22 de jan. 2019.

COUTO, H. M. S. **Benchmarking na Gestão de Unidades de Saúde: Estudo de caso na Fisioterapia do Serviço de Medicina Física e Reabilitação do Hospital de Braga**. 121 f. Dissertação (Mestrado Gestão de Unidades de Saúde) - Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2013.

DIAS, Antônio Augusto Souza; DIAS, Marialice Antão De Oliveira. Educação ambiental. **Revista de Direitos Difusos**, v. 68, n. 1, p. 161-178, 2017.

DIAS, Reinaldo. **Gestão Ambiental: Responsabilidade social e sustentabilidade**. 2ª Edição, Editora Atlas S.A, 2011.

FADEL, Ana Maria Ribeiro Abe. SANTOS, Ticiane Lima. SOUZA, Ana Maria Ribeiro Abe. The degree of environmental sustainability to light SICOGEA model - a case study in the company products alimentícios Pantera Ltda. **Amazônia em Foco, Castanhal**, v. 2, n.2, p. 136-156, jan./jun., 2013.

FERREIRA, Clementina. **Da contabilidade e do meio ambiente**. Lisboa: Vislis. 2000.

FERREIRA, Janaina da Silva *et al.* **Informações Financeiras Ambientais: Diferença entre o nível de disclosure das empresas brasileiras**, 2011. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/1334>. Acesso em: 11 de jan. 2019.

FERREIRA, Rafaela Rodrigues; BERNER, Carlos Vicente. Contabilidade ambiental: método de auxílio na gestão e sustentabilidade. **Revista Integralização Universitária**, n. 15, 2016.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999. GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. **Métodos e técnicas de pesquisa social. Atlas**, 2010.

GONÇALVES, Karina Vieira. **Comparação da situação e dos instrumentos de política pública florestal entre Brasil e Canadá**. 2016. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/13803>. Acesso em: 19 de jan. 2016.

GONÇALVES, Sidalina Santos; HELIODORO, Paula Alexandra. **A contabilidade ambiental como um novo paradigma**. *Revista Universo Contábil*, v. 1, n. 3, p. 81-93, 2005.

HERRAIZ, A. D.; RIBEIRO, P. N. T. **Promessas de sustentabilidade Sistemas Agroflorestais de Várzea e de Terra Firme na Calha do Rio Madeira, Sul do Amazonas. Projeto Fronteiras Florestais**. Humaitá, AM, 2013. Disponível em: <http://www.iieb.org.br/index.php/publicacoes/livros/promessas-de-sustentabilidade-sistemas-agroflorestais-de-var/>. Acesso em: 24 jan. 2019.

HOMMA, Alfredo Kingo Oyama. Dinâmica dos sistemas agroflorestais: o caso da colônia agrícola de Tomé-Açu, Pará. In: **Embrapa Amazônia Oriental-Artigo em anais de congresso (ALICE)**. In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 42, 2004, Cuiabá. Dinâmicas setoriais e desenvolvimento regional: artigos completos. Cuiabá: SOBER: UFMT, 2004.

JACOBI, Pedro Roberto; SINISGALLI, Paulo Antônio de Almeida. **Governança ambiental e economia verde**. *Ciência & Saúde Coletiva*, v. 17, p. 1469-1478, 2012.

JUNIOR, Armando W. Tafner; DA SILVA, Fábio Carlos. A história emblemática da Cooperativa Agrícola Mista De Tomé-Açu no nordeste paraense. 2011. Disponível online: <http://www.abphe.org.br/arquivos/armando-wilson-tafner-junior-fabio-carlos-da-silva.pdf>

KONAGANO, Michinori. 80 anos da imigração japonesa na Amazônia: sistema agroflorestal-uma solução para o desenvolvimento sustentável na Amazônia. *Inclusão Social*, v. 7, n. 2, 2014.

LAVORATO; Marilena Lino de Almeida. **As vantagens do Benchmarking Ambiental**. UFSC, ISSN 1676 – 1901. Vol. 4/ Num. 2. Maio de 2003

LEITE, P. C.; PFITSCHER, E. D.; NUNES, J. P. O. **Abordagem e Técnicas de Gestão Ambiental: Análise de Sustentabilidade Socioambiental da Ceasa/SC**. In: Encontro Nacional de Gestão Empresarial e Meio Ambiente, 12. 2010, São Paulo. Anais... São Paulo: FEAUSP, 2010.

LOPES, Iago França et al. **Influência de pressões ambientais na formação de redes mediada pelo sistema de controle gerencial em incubadoras de empresas**. 2017.

MARQUES, Lilian de Oliveira. NBC T 15: um estudo sobre a norma e a interação das empresas com o meio ambiente. *Revista de Finanças e Contabilidade da Unimep*, v. 4, n. 2, p. 38-53, 2017.

MARTINS, Eliseu & DE LUCA, Márcia M. Mendes. **Ecologia via Contabilidade**. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: CFC, ano 23, nº 86, março 1994.

MERTENS, Frédéric *et al.* **Redes sociais, capital social e governança ambiental no Território Portal da Amazônia**. *Acta Amazônica*, v. 41, n. 4, 2011.

MUSSOI, Alex; VAN BELLEN, Hans Michael. Evidenciação ambiental: uma comparação do nível de evidenciação entre os relatórios de empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 55-78, 2010.

PEREIRA, Henrique dos Santos. **Governança Ambiental: Conceitos e definições em governança Ambiental**. Universidade Federal do Amazonas, 2011.

PFISTCHER, Elisete Dahmer, *et al.* **A contabilidade e controladoria ambiental no auxílio da gestic) da cadeia de arroz orgânico**. In: XXIV Simpósio de Gestão da Inovação Tecnológica. ANPAD, Gramado, 2006.

PFITSCHER, Elisete Dahmer. **Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental: Estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico**. Florianópolis, 2004, 252 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade ambiental**. Editora Saraiva, 2017.

SACHS, I. **Estratégias de transição para o século XXI: Para pensar o desenvolvimento sustentável**. 2ª Edição, São Paulo, 1994.

SANTOS, Kelly da Conceição Pereira *et al.* Atributos químicos dos solos em um sistema agroflorestal (SAF) no município de Tomé-Açu, Pará. **Cadernos de Agroecologia**, v. 13, n. 1, 2018.

SARDINHA, Jorge Carapeta. **Benchmarking de desempenho ambiental e melhores práticas de gestão no setor do comércio a retalho**. 2016. Tese de Doutorado.

SOARES, Carla Mayara De Lima *et al.* Análise do índice de sustentabilidade ambiental de uma indústria têxtil do Rio Grande Do Norte. **Revista da micro e pequena empresa**, v. 12, n. 2, p. 39-52, 2018.

TINOCO, Joao Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004

TUPY, Oscar. Investimentos em meio ambiente, responsabilidade social e desempenho econômico-financeiro de empresas no Brasil. **Tékhné-Revista de Estudos Politécnicos**, n. 10, p. 73-86, 2008.

VIEIRA, Marli Terezinha. FARIA, Ana Cristina de. Aplicação da NBC T 15 por Empresas dos Segmentos de Bebidas e Alimentos: Uma Pesquisa Documental. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/142>. Acesso em: 11 de jan. 2019.

ZITTEI, Moreira *et al.* Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 2, 2016.