

REVISTA

# GESTO

Revista de Gestão Estratégica de Organizações

ISSN 2358-0216



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO  
EM GESTÃO ESTRATÉGICA DE ORGANIZAÇÕES  
PPGGEO - Mestrado Profissional

R454 Revista GESTO: revista de gestão estratégica de organizações /  
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI –  
Santo Ângelo - v.1, n.1 (dez. 2013)- . – Santo Ângelo: FuRI, 2019.

v. 7 , n. 2, jul./dez. 2019

Semestral.

ISSN 2358-0216 (on-line)

1. Administração-Periódicos. 2. Gestão estratégica. I. Universidade  
Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Santo  
Ângelo.

CDU: 658.012.4

*Responsável pela catalogação: Fernanda Ribeiro Paz - CRB-10/1720*

*Editora Gerente*

Rosane Maria Seibert

*Editoria de Seção e Formatação*

Gabriella de Fátima Feix Suski e Fábio César Junges

*Revisão*

Rosane Maria Seibert

*Publicação*

FuRI – Editora da URI – Campus de Santo Ângelo – RS

Rua Universidade das Missões, 464 – CEP 98.802-470

Santo Ângelo – RS – Brasil – Fone: (55)3313-7900

## REVISTA GESTO

Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI)  
Campus de Santo Ângelo  
Departamento de Ciências Sociais Aplicadas  
Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito – Mestrado e Doutorado

Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e Das Missões (URI)

*Reitor*

Arnaldo Nogaro

*Pró-Reitora de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação*

Neusa Maria John Scheid

*Pró-Reitora de Ensino*

Edite Maria Sudbrack

*Pró-Reitor de Administração*

Nestor Henrique de Cesaro

URI – Campus de Santo Ângelo

*Diretor Geral*

Gilberto Pacheco

*Diretor Acadêmico*

Marcelo Paulo Stracke

*Diretora Administrativa*

Berenice Rossner Wbatuba

*Chefe do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas*

Osmar Antonio Bonzanini

*Coordenador de Área de Conhecimento*

Jacson Roberto Cervi

Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Gestão Estratégica de Organizações - Mestrado

*Coordenação Acadêmica*

Vilmar Antônio Boff

*Editora Gerente da Revista GESTO*

Rosane Maria Seibert

Os conceitos emitidos em trabalhos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores.  
Os originais não serão devolvidos, mesmo não publicados.

## FOCO E ESCOPO

A Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações tem como missão contribuir para o aprimoramento e a disseminação dos conhecimentos em Gestão Estratégica de Organizações por meio da publicação de trabalhos técnico-científicos com abordagens preferencialmente aplicadas sobre as organizações, os processos a elas vinculados e suas interfaces com a gestão social. Na senda desse enfoque, o escopo temático contempla duas linhas editoriais.

Uma compreende estudos e pesquisas sobre estratégias corporativas e as diferentes dimensões do contexto organizacional, que favorecem a sistematização do seu processo de evolução, em práticas adotadas na gestão de pessoas, comportamento organizacional, produção e operações, marketing, finanças, auditoria e contabilidade, dentre outras, de todos os tipos de organizações.

A outra linha editorial inclui estudos e pesquisas sobre gestão da inovação, do conhecimento, da informação e de novas tecnologias e paradigmas organizacionais e sociais – de interesse para atuação em desenvolvimento local e regional, responsabilidade social, iniciativas empreendedoras, terceiro setor, parcerias e gestão socioambiental e seus impactos sobre o meio físico e desdobramentos sociais.

## FONTES DE INDEXAÇÃO



## **EQUIPE EDITORIAL**

### *Editora Gerente*

Rosane Maria Seibert, Doutora, Universidade Regional do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

### *Editor Associado*

Dr. Fábio César Junges, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Santo Ângelo, RS, Brasil

### *Conselho Editorial*

Ana Lúcia Miranda Lopes, Pós-Doutora, Universidade Federal de Minas Gerais, MG, Brasil

Carlos Eduardo Facin Lavarda, Doutor, Universidade Federal de Santa Catarina, SC, Brasil

Carlos Ricardo Rossetto, Doutor, Universidade do Vale do Itajaí, SC, Brasil

Eric S. Godoy, PhD., Illinois State University, Illinois, Estados Unidos da América

Gilnei Luiz de Moura, Doutor, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

José António C. Santos, Doutor, Universidade do Algarve, Faro, Portugal

Lurdes Marlene Seide Froemming, Doutora, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, RS, Brasil

Milton Luiz Wittmann, Doutor, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

Nilda Catalina Tañski, Doctora, Universidad Nacional de Misiones, Misiones, Argentina

Paola Schmitt Figueiró, Doutora, Universidade Feevale, RS, Brasil

Paulo Vanderlei Vargas Groff, Doutor, Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, RS, Brasil

Pedro Antônio de Melo, Doutor, Universidade Federal de Santa Catarina, SC, Brasil

Sílvio Luís de Vasconcellos, Doutor, Faculdade Novo Hamburgo, RS, Brasil

Sixbert Simon Mwangi, Executive Director, Climate Action Network, East Africa, Tanzania

Thiago Antônio Beuron, Doutor, Universidade Federal do Pampa, RS, Brasil

Ulisses Miranda Azeiteiro, Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal

### *Comitê Técnico-Científico de Avaliadores*

Adolfo Alberto Vanti, Doutor, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

Ahmad Saeed Khan, Doutor, Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil

Alex Pizzio da Silva, Doutor, Universidade Federal do Tocantins, TO, Brasil

Ana Rita Catelan Callegaro, Doutora, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

André Lacombe Penna da Rocha, PhD., Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, RJ, Brasil

André Luiz Marques Serrano, Doutor, Universidade de Brasília, DF, Brasil

Andréa Paula Osório Duque, Doutora, Centro Universitário Carioca e Universidade Estadual do Rio de Janeiro, RJ, Brasil

Antonio Benedito Silva Oliveira, Doutor, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, SP, Brasil

Antonio Carlos Silva Costa, Doutor, Universidade Federal de Alagoas, AL, Brasil

António José Duque Pirra, Doutor, Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, Vila Real, Portugal

Artur Fernando Arede Correia Cristovão, Doutor, Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, Vila Real, Portugal

Berenice Beatriz Rossner Wbatuba, Doutora, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

Carlos Oberdan Rolim, Doutor, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

Daiana Paula Pimenta, Doutora, Universidade Federal de Goiás, GO, Brasil

Daniel Knebel Baggio, Doutor, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, RS e Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

Denilson Queiroz Gomes Ferreira, Doutor, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, RJ, Brasil

Edward Martins Costa, Doutor, Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil

Emitério da Rosa Neto, Doutor, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

Florence Cavalcanti Heber Pedreira de Freitas, Doutora, Universidade Federal de Sergipe, SE, Brasil

Francisco José Silva Tabosa, Doutor, Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil

Francisco Mesquita de Oliveira, Doutor, Universidade Federal do Piauí, PI, Brasil

Guilherme Teixeira Portugal, Doutor, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, RJ, Brasil

Ibsen Mateus Bittencourt Santana Pinto, Doutor, Universidade Federal de Alagoas, AL, Brasil

Iracema Machado de Aragão Gomes, Doutora, Universidade Federal de Sergipe, SE, Brasil

Jair do Amaral Filho, Doutor, Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil

Jefferson David Araujo Sales, Doutor, Universidade Federal de Sergipe, SE, Brasil

José António C. Santos, Doutor, Universidade do Algarve, Faro, Portugal

José de Jesus Sousa Lemos, Doutor, Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil

José Tavares de Borba, Centro Universitário Católica de Santa Catarina, SC, Brasil

Leonel Estevão Finkelsteinas Tractenberg, Doutor, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, RJ, Brasil

Lucélia Ivonete Juliani, Doutora, Universidade Federal do Pampa, RS, Brasil

Lurdes Marlene Seide Froemming, Doutora, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, RS, Brasil

Manoel Xavier Pedroza Filho, Doutor, Embrapa Pesca e Aquicultura e Universidade Federal de Tocantins, TO, Brasil

Maria Elena Leon Olave, Doutor, Universidade Federal de Sergipe, SE, Brasil

Maria de Fátima Silva do Carmo Previdelli, Doutora, Universidade Federal do Maranhão, MA, Brasil

Maria Fernanda Brito do Amaral, Doutora, Universidade Federal do Piauí, PI, Brasil

Maria Sueli Rodrigues de Sousa, Doutora, Universidade Federal do Piauí, PI, Brasil

Mário Ernesto Piscocoyá Diaz, Doutor, Universidade Federal de Goiás, GO, Brasil

Marcelo de Rezende Pinto, Doutor, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, MG, Brasil

Marcelo Farid Pereira, Doutor, Universidade Estadual de Maringá, PR, Brasil

Milka Alves Correia Barbosa, Doutora, Universidade Federal de Alagoas, AL, Brasil

Mônica Cristina Rovaris Machado, Doutora, Universidade Federal de Sergipe, SE, Brasil

Monique Menezes, Doutora, Universidade Federal do Piauí, PI, Brasil

Neusa Maria da Costa Gonçalves Salla, Doutora, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

Nilton Cesar Lima, Doutor, Universidade Federal de Uberlândia, MG, Brasil

Nilton Marques de Oliveira, Doutor, Universidade Federal do Tocantins, TO, Brasil

Nilza Luiza Venturini Zampieri, Doutora, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

Osmar Antonio Bonzanini, Doutor, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

Patrícia Amélia Tomei, Doutora, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, RJ, Brasil

Paulo Rogério Faustino Matos, Doutor, Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil

Rafael Mozart Silva, Doutor, Universidade Federal do Rio Grande do Sul e Universidade do Vale do Rio dos Sinos, RS, Brasil

Raimundo Batista dos Santos Junior, Doutor, Universidade Federal do Piauí, PI, Brasil

Ramon Silva Leite, Doutor, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, MG, Brasil

Reijane Pinheiro da Silva, Doutora, Universidade Federal do Tocantins, TO, Brasil

Renata Geórgia Motta Kurtz, Doutora, Universidade do Estado do Rio de Janeiro e Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, RJ, Brasil

Roberto Carlos Dalongaro, Doutor, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS, Brasil

Roberto De Gregori, Doutor, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

Ronaldo Sérgio da Silva, Doutor, Universidade do Estado de Minas Gerais, MG, Brasil  
Rosane Maria Seibert, Doutora, Universidade Regional do Alto Uruguai e das Missões, RS,  
Brasil

Dra. Rozelaine de Fatima Franzin, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das  
Missões, Santo Ângelo, RS, Brasil

Rudimar Antunes da Rocha, Doutor, Universidade Federal de Santa Catarina, SC, Brasil

Sibila Luft, Doutora, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, RS,  
Brasil

Simone Costa Nunes, Doutora, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, MG, Brasil

Uacauan Bonilha, Doutor, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

Vitor Kochhann Reisdorfer, Doutor, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

Wanderlei José Ghilardi, Doutor, Universidade Federal de Santa Maria, RS, Brasil

Wenner Glaucio Lopes Lucena, Doutor, Universidade Federal da Paraíba, PB, Brasil

Yasmine Santos Mansur, Doutora, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, MG,  
Brasil



## SUMÁRIO

|  |     |
|--|-----|
| EDITORIAL.....   | 10  |
| Rosane Maria Seibert, Fábio César Junges   |     |
| CHARACTERIZATION OF INTRAPRENEURSHIP IN THE MEXICAN SOFTWARE INDUSTRY: AN ANALYSIS BASED ON THE GROUNDED THEORY .....                      | 11  |
| Esthela Galván Vela, Mónica Lorena Sánchez Limón, Yesenia Sánchez Tovar  |     |
| DISCRICIONARIEDADES NOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE IMOBILIZADO: UM ESTUDO SOBRE A ITAIPU BINACIONAL .....             | 39  |
| José Antonio Cescon, Neusa Piacentini, Daniela Miguel Coelho   |     |
| CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR DE HOTELEIRO DE GUARAPARI-ES: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE RELEVÂNCIA E CONHECIMENTO PELA MATRIZ DE SLACK..... | 62  |
| Miguel Carlos Ramos Dumer, Elisângela Parteli Mariani, Mark Miranda de Mendonça  |     |
| RELAÇÃO ENTRE PERFIL DOCENTE E O DESEMPENHO DISCENTE DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS .....  | 81  |
| Daniela Pomerening, Rodrigo da Silveira Kappel   |     |
| EDUCAÇÃO COOPERATIVA: EXPERIÊNCIAS EM COOPERATIVAS ESCOLARES PARA PREPARAÇÃO PROFISSIONAL.....   | 102 |
| Amanda da Rocha Balzan, Vitor Kochhann Reisdorfer, Carla Rosane da Costa Scott<br>Miguel Augusto Bauermann Brasil, Wagner Nart Macedo      |     |
| POLÍTICAS PÚBLICAS DE DEMARCAÇÃO TERRITORIAL: ESTUDO DE CAMPO NO QUILOMBO DO IBICUÍ DA ARMADA DE SANTANA DO LIVRAMENTO/RS                  | 116 |
| Gustavo Hander, Tatiane Lopes Lopes Duarte   |     |



## EDITORIAL

Prezados leitores, comunicamos a publicação do volume 7, número 2 da REVISTA GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações, da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI, Campus de Santo Ângelo – RS, vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Estratégica de Organizações (PPGGEO). Essa edição, assim como as anteriores, indica os avanços das áreas relacionadas à gestão estratégica, dos diversos tipos de organizações.

Os autores dessa edição são oriundos do México e de diversos estados e Instituições de Ensino Superior do Brasil, mantendo a saudável endogenia e mostrando a percepção de diferentes pesquisadores sobre as questões relacionadas à gestão estratégica de organizações e áreas afins. Os artigos abordam temas que vão desde a Grounded Theory como método de pesquisa em gestão, perpassando por discricionariedades dos procedimentos contábeis, matriz de Slack para percepção de relevância e conhecimento, análise de perfil e desempenho de consumidores e experiências em cooperativas.

O trabalho responsável e comprometido da REVISTA GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações somente é possível com a significativa participação do conselho editorial, dos avaliadores *ad hoc* do Brasil e do exterior, articulado com o trabalho desenvolvido pelos docentes e discentes do Programa de Pós-Graduação em Gestão Estratégica de Organizações (PPGGEO). Aos autores e autoras, bem como aos pareceristas, nossos agradecimentos.

Por fim, desejamos aos nossos leitores, uma prazerosa leitura e um bom aproveitamento dos conteúdos publicados nessa edição.

*Fábio César Junges*

*Rosane Maria Seibert*

Pelo Conselho Editorial



# CHARACTERIZATION OF INTRAPRENEURSHIP IN THE MEXICAN SOFTWARE INDUSTRY: AN ANALYSIS BASED ON THE GROUNDED THEORY

## *CARACTERIZAÇÃO DO INTRAEMPREENDEDORISMO NA INDÚSTRIA MEXICANA DE SOFTWARE: UMA ANÁLISE BASEADA NA GROUNDED THEORY*

**Esthela Galván Vela** 

Universidad Autónoma de Tamaulipas – UAT, México, gavela2012@gmail.com

**Oscar Ociel Juárez Rodríguez** 

Universidad Autónoma de Tamaulipas – UAT, México, oscar.ociel.juarez@gmail.com

**Mónica Lorena Sánchez Limón** 

Universidad Autónoma de Tamaulipas – UAT, México, msanchel@gmail.com

**Yesenia Sánchez Tovar** 

Universidad Autónoma de Tamaulipas – UAT, México, yesanchez@docentes.uat.edu.mx

---

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v7i2.3246>

Recebido em: 28/08/2019

Aceito em: 13/09/2019

---

**Abstract:** Facing the dynamics of the current competitive conditions involves the identification of phenomena related to the company's development or intrapreneurship. With the purpose of contributing to a generation of theory in this regard, this research identifies some environmental and organizational factors related to the intraprenurial behavior in the software industry in México, through the use of qualitative research techniques investigation with strict attachment to the Grounded Theory. Results suggest the consideration of constructs set forth in the literature, as well as other proposed by the research subjects, such as government support, competitiveness in the field, and individual elements like skills or worker's creative talent, their commitment towards the company, the degree of risk aversion and their disposition for teamwork.

**Keywords:** Grounded Theory, intrapreneurship, qualitative research

**Resumo:** Enfrentar a dinâmica das condições competitivas atuais envolve a identificação de fenômenos relacionados ao desenvolvimento da empresa ou intra-emprededorismo. Com o propósito de contribuir para uma geração de teoria a esse respeito, esta pesquisa identifica alguns fatores ambientais e organizacionais relacionados ao comportamento intraprenurial na indústria de software no México, por meio do uso de técnicas de pesquisa qualitativa com rigorosa vinculação à Grounded Theory. Os resultados sugerem a consideração de construtos estabelecidos na literatura, bem como outros propostos pelos sujeitos da pesquisa, como apoio do governo, competitividade no campo e elementos individuais como habilidades ou talentos criativos do trabalhador, seu comprometimento com a empresa, o grau de aversão ao risco e sua disposição para o trabalho em equipe.

**Palavras-chave:** Grounded Theory, intrapreneurship, pesquisa qualitativa.

## 1 Introduction

Before the industrial revolution, the market size and conditions, as well as the conditions of the corporations that interacted in that market, made evident the lack of planning, and of the organization's internal knowledge, as well as of the industrial sectors. Back then, an "invisible hand" as described by Adam Smith, explained the regulations of the market forces behavior, under the assumption of perfect competition (Crook; Combs, Ketchen and Aguinis, 2013; Ghemawat, 2000). Companies were, therefore, undifferentiated, passive, and static

information processing entities, which sought adaptation in an environment that they did not intend to modify (Nonaka; Toyama, 2005).

However, facing the current dynamics of the competitive business environment leads imminently to the need to deepen the understanding of the functioning of economic units; in other words, to unravel their characteristics and inner phenomena (Galvan; Sánchez, 2019). In this sense, their nature, their structure, their components, their environmental interaction manners, and the fashion in which they acquire and maintain their positions in the market, are some of the questions embedded in the concept of the modern corporation (Freeman, 1984; Porter, 1991).

In this order of ideas, it can be said that it is widely known that one of the legitimate ways to achieve development and competitiveness in economic entities is through corporate entrepreneurship, which is also known as intrapreneurship (Baruah and Ward, 2014; Galván and Sánchez, 2019; Kuratko, 2010), which can be defined as a special type of organizational capability, characterized by a combination of elements of both endogenous and exogenous natures (Galván and Sánchez, 2018, 2019; Salvato, Sciascia and Alberti, 2009).

This capability to undertake from within the company leads imminently to macroeconomic development (Parker, 2011; Turró, Urbano and Perís-Ortíz, 2014), to a revitalization at a corporate level (Kearney, Hisrich and Roche, 2010; Kearney, Hisrich and Antoncic, 2013), to relative or absolute growth (Antoncic, 2007), to efficiency or financial performance (Covin and Slevin, 1991, Zahra, 1991), to competitive capability, and to strategic repositioning (Ireland, Covin and Kuratko, 2009); it also brings about other results, such as labor satisfaction and affective commitment (Rutherford and Holt, 2007).

Such impacts create the need to unravel the nature of intrapreneurship, especially in environments considered hostile and of great turbulence (De Villiers-Scheepers, 2012), through inductive valuation methods, in which we do not move from the knowledge of a previous theory (Miles, Huberman and Saldaña, 2013), because despite the existence of studies that have addressed the factors and consequences of corporate entrepreneurship (eg. Alpkan, Bulut, Gunday, Ulusoy and Kilic, 2010; Antoncic and Hisrich, 2001; Antoncic, 2007; Ireland et al., 2009; Kuratko and Audretsch, 2013; Rutherford and Holt, 2007; Zahra, 1991), they present fragmented information, and away from the reality in which the companies immersed in the software industry in Mexico develop.

For the reasons mentioned above, with the purpose of representing a phenomenon adapted to such conditions, the intention of this document is to respond, through the Grounded Theory, the following question: What are the main environmental and organizational factors that influence the intrapreneurial behavior in software industry companies in northern Mexico?, therefore, the general objective of this research is “to identify the main environmental and organizational factors that influence the intrapreneurial behavior, from the perspective of senior officers of the software industry in northern Mexico”

## 2 The Grounded Theory

The process to understand the complexities proper of certain phenomena involves contemplating a series of aspects of different nature; among those aspects are the perspective of the individuals involved and the interests of the researcher, which ultimately fall into the most feasible approach to the facts and particularities of the topic being researched (Páramo, 2015). In this order of ideas, this document considers a qualitative approach to the conceptualization and characterization of intrapreneurship, as well as of the factors that produce it.

A valid reason to carry out this research is the very nature of the intrapreneurship, which, up to the present time, has been limitedly taken into account in the research agenda, therefore we lack a formal or substantial theory that indicates which its conditioning factors are, particularly those that promote its development in companies located in emergent environments, like México.

For the reasons stated above, it was considered that an essential phase of the approach to the phenomenon of intrapreneurship is to follow the procedure proposed by the Grounded Theory by Strauss and Corbin (1990), which suggests an approach to social reality different from common hypothetical-deductive procedures.

The Grounded Theory is based on the generation of theory through an interpretative analysis, supported on the emergence of social patterns or mentions acquired by steady comparative methods (Trinidad, Carrero and Soriano, 2006). One of authors' distinctive elements of their proposal is the affirmation that if this procedure of data substantiation is strictly followed, the qualitative research shall have the criteria required to be considered a scientific contribution. The steps proposed by Strauss and Corbin (1990) are the following:

1 Preparation of data; 2 Conceptual ordering: Integration of data into categories; 3 Theorization: Delimitation of the theory that starts developing (coding, analysis and comparison of real data with abstract data); 4 Final draft of a report, as product of saturated data per incidents in each category.

### 2.1 Stage 1. Preparation of data

With the purpose of following the procedure outlined, the stage of preparation of data involved two actions: first, the documentary classification of literature originated from the search of the key terms with which intrapreneurship is identified in the Web of Science™ (WOS), 121 sources published between 1980 and 2017 were found in the categories of administration, business, and economics. Additionally, a search was conducted in Scopus® using the same classification criteria, obtaining a compilation of 162 articles.

The processing of these documents in the bibliographic manager Mendeley allowed the elimination of duplicated works, therefore a collection of 227 sources was obtained; those sources were managed with other tools such as Pajek and BibExcel for their graphic

representation. These actions allowed us to identify authors with more publications in the field, and research clusters; however, the fact of having high publications indexes in the field does not guarantee that they really are representative in the research of intrapreneurship, reason why we proceeded to the visualization of the highest citation indexes in WOS, and the technique of filtration based on relevance of documents en Scopus®.

The compilation and analysis of the documents described made it possible to create a documentary information database regarding the concepts, characteristics and dimensions of intrapreneurship. The aforementioned was done to enrich, and in its due time to contrast the information obtained from the contributions made by of the research subjects.

The second action included the process of drafting, application and transcription of an instrument of qualitative research, which was a structured script for focused interviews, in other words, oriented to subjects showing similar characteristics, and with a strict attachment to questions previously prepared.

Regarding the characteristics of the instrument, its aim was: *To gather descriptions, opinions, beliefs, and experiences from the interviewee, regarding the internal and external factors that he considers to influence the development of entrepreneurship and innovation actions within organizations, in order to enrich the planning of an intrapreneurship model applicable to the context in which the Mexican corporations of the software sector develop.* Such instrument consisted on 14 questions of introductory, key, reinforcement and closing types, which intended to answer the research question asked in the first section of this article.

The interviews were conducted and recorded in audio format, with the informed consent of the research subjects, during the month of November 2018, and the average time spent in each interview was of 47 minutes. It is important to mention that, despite the theoretical notions of the interviewer regarding intrapreneurship, it was attempted, at all times, to follow criteria of non-discretion, specificity, amplitude, and congruency during the interview.

Regarding the sample, it is worth mentioning that it was of an intentional type, following the recommendations given by the Grounded Theory, as well as those given by Miles and Huberman (1994) who suggest that the sample configuration should be based on the needs for information, and that the credibility of a research project depends at a greater extent on the richness of the information collected and the researcher's analytical capabilities, than on the size of the sample.

Under this argument, the interviews were conducted by telephone and in person - five and three respectively - to eight project leaders of software industry - chart 1 - whose companies stand out for being highly innovative in their field. The companies that participated in this study were heterogeneous, because in some cases, they only engage indirectly with software development however, all of the research subjects had substantial experience in companies of this nature.



Chart 1 – Description of subjects and companies

|   | <b>Subject</b>   | <b>Age</b> | <b>Sex</b> | <b>Company</b> | <b>Approx. no. of employees</b> | <b>Years in the field</b> | <b>Place of interview</b> | <b>Type</b>  |
|---|------------------|------------|------------|----------------|---------------------------------|---------------------------|---------------------------|--------------|
| 1 | Bernal, F.J.     | 31         | M          | Company 1      | 41,000                          | 79                        | Victoria                  | In person    |
| 2 | Romero, R.       | 29         | M          | Company 2      | 100                             | 11                        | Victoria                  | In person    |
| 3 | Palacios, B.     | 35         | M          | Company 3      | 43,391                          | 17                        | Monterrey                 | By telephone |
| 4 | Torres, D.       | 32         | M          | Company 4      | 52                              | 38                        | Monterrey                 | By telephone |
| 5 | Bautista, M.     | 35         | F          | Company 5      | 80                              | 10                        | Querétaro                 | By telephone |
| 6 | Carrizales, P.E. | 31         | M          | Company 6      | 12,000                          | 68                        | Victoria                  | In person    |
| 7 | Martínez, C.     | 30         | M          | Company 7      | 70                              | 10                        | Victoria                  | By telephone |
| 8 | Trujillo, M.     | 40         | M          | Company 8      | 500,000                         | 22                        | Washington                | By telephone |

Source: Own preparation.

The application procedure consisted firstly in the introduction interviewer-interviewee. Afterwards, an agreement of confidentiality; the consent for the use of data; the presentation of the research objective were all read, and then the question and answer session of the questions included the instrument was carried out. The information recorded in audio format was transcribed and coded through classification of fragmented data using the software Atlas Ti.

## 2.2 Stage 2. Integration of categories

This stage is also known as “conceptual ordering” and it refers to the organization of data into categories, which are known as families in Atlas Ti®. For the case of these interviews, once transcribed, they were provisionally coded, and the data was categorized into similar families, as suggested by Miles, Huberman and Saldaña (2013), who propose such process for qualitative researches that are based on, corroborate, or deepen phenomena for which there is a previous notion or knowledge. The categories or code groups assigned were the ones shown below:

Chart 2 – Categorization of mentions

| <b>Categorization</b>    | <b>Code</b> | <b>Concept</b>  |
|--------------------------|-------------|---|
| Concept                  | CO          | Connotation that the interviewee attributes to intrapreneurship   |
| Characteristics          | CA          | Characteristics of the normative perception in terms of resources and capabilities of the intrapreneurial corporation of the software field |
| Environmental factors +  | EF+         | Factors of the external environment considered by the interviewee as stimulating elements for intrapreneurship                              |
| Environmental factors -  | EF-         | Factors of the external environment considered by the interviewee as inhibitory elements for intrapreneurship                               |
| Organizational factors+  | IF+         | Organizational or internal factors, considered by the interviewee as stimulating elements for intrapreneurship                              |
| Organizational factors - | IF-         | Organizational or internal factors, considered by the interviewee as inhibitory elements for intrapreneurship                               |

|                 |    |   |
|-----------------|----|---|
| Recommendations | RE | Perception of the characteristics absent in the Mexican corporations of software industry for the development of intrapreneurial behavior |
|-----------------|----|---|

Source: own preparation

### 2.3 Stage 3. Theorization

To Strauss and Corbin (1990), the term theory “...denotes a set of categories well constructed, for example, topics and concepts, systematically interrelated through sentences that indicate relationships, to create a theoretical framework that explains a social, psychological, educational, nursing phenomenon, or of any other kind” (p. 33). Specifically in this research, the establishment of categories, their temporary coding and the final coding, allowed us to contrast the data with the information resulting from the literary analysis, in other words, the contrast between the real data and the abstract data regarding intrapreneurship.

#### 2.3.1 *Intrapreneurship, conceptualization and characterization*

A brief retrospective regarding intrapreneurship traces its conceptual origins back to the seventies, when Collins and Moore (1970) distinguished, for the first time, entrepreneurship of an independent nature from corporate entrepreneurship. Later, Sharma and Chrisman (1999), would define the former as: “... the process whereby an individual or group of individuals, acting independently of any association with an existing organization, create a new organization” (p.92); and the latter as: “...the process whereby an individual or a group of individuals, in association with an existing organization, create a new organization or instigate renewal or innovation within that organization” (p.92).

This cumulus of conceptualizations demonstrate the lack of a unique and consensual definition (Coduras, Guerrero and Peña, 2011, Hornsby, Kuratko and Zahra, 2002; Kuratko and Morris, 2018; Lumpkin and Dess, 1996; Parker, 2011), for instance, Lumpkin and Dess (1996), just as Ireland et al. (2009), mention different levels of intrapreneurship such as: individual, groupal and organizational, and Stevenson and Jarrillo (1990) assume that this phenomenon is nourished, in accordance with several disciplines and that go beyond the economic-administrative sciences, including, for example, sociology and psychology, which allow to reflect on the individual’s nature, its importance, and on the environmental variables.

The following chart summarizes some of the conceptual notions of intrapreneurship; the first manifestations of this phenomenon identified it as an act of creation of new business units, independent from the organization. However, this process is known today as just one particular dimension of intrapreneurship, since aspects related to diversification, the corporation’s strategic and structural restructuration, and innovation, have been added over time.



Chart 3 – Conceptual notions on intrapreneurship.

| <b>AUTHORS</b>                     | <b>CONCEPT</b>   |
|------------------------------------|--|
| Collins and Moore (1970)           | They distinguish two types of corporations: 1) corporate entrepreneurship; 2) Independent enterprise.  |
| Burgelman (1984)                   | ...is extending the firm's domain of competence and corresponding opportunity set through internally generated new resource combinations (p. 154).   |
| Nielsen, Peters and Hisrich (1985) | ...is the development within a large organization of internal markets and relatively small and independent units designed to create, internally test-market and expand improved and/or innovative staff services, technologies or methods within the organization. This is different from the large organization entrepreneurship/venture management strategy that tries to develop internal entrepreneurial/venture units whose purpose is to develop profitable positions in external markets (p. 181).  |
| Pinchot (1985)                     | Intrapreneurship is a method of using the entrepreneurial spirit where many of our best people and resources are: in large organizations (pp. 3-4).  |
| Jennings and Lumpkin (1989)        | ...corporate entrepreneurship to be a multidimensional concept that incorporates a firm's activities direct at product and technological innovation, risk taking, and proactiveness (p. 486).  |
| Guth and Ginsberg (1990)           | Entrepreneurship involves the identification of market opportunity and the creation of combinations of resources to pursue it... the topic of corporate entrepreneurship encompasses two types of phenomena and the process surrounding them: (1) the birth of new businesses within existing organizations, i.e. internal innovation or venturing; and (2) the transformation of organization through renewal of the key ideas on which they are built, i.e. strategic renewal. (p.5).  |
| Zahra (1991)                       | ...refers to the process of creating new business within established firms to improve organizational profitability and enhance a company's competitive position (p. 260-261).  |
| Covin and Slevin (1991)            | Entrepreneurship is described as a dimension of strategic posture represented by a firm's risk-taking propensity, tendency to act in competitively aggressive, proactive manners, and reliance in frequent and extensive product innovation (p. 7).  |
| Zahra (1993)                       | Corporate entrepreneurship is a process of organizational renewal... that has two distinct but related dimensions: innovation and venturing, and strategic renewal... Innovation and venturing activities stress creating new business through market developments or by undertaking product, process, technological and administrative innovations. Venturing can occur throughout the firm, with the goal of improving Company profitability and competitive position. The second dimension of corporate entrepreneurship embodies renewal activities that enhance a firm's ability to compete and take risks (p. 321) |
| Lumpkin and Dess (1996)            | The essential act of entrepreneurship is new entry. New entry can be accomplished by entering new or established markets with new or exist-ing goods or services. New entry is the act of launching a new venture, either by a start-up firm, through an existing firm, or via "internal corpo-rate venturing". An EO [entrepreneurial orientation] refers to the processes, practices, and decision-making activ-ities that lead to new entry (p. 136).   |
| Knight (1997)                      | Entrepreneurship is a fundamental posture, instrumentally important to strategic innovation, particularly under shifting conditions in the firm's external environment. The notion of entrepreneurial orientation is applicable to any firm, regardless of its size and type. (p. 215).  |
| Sharma and Chrisman (1999)         | Corporate entrepreneurship is the process whereby an individual or a group of individuals, in association with an existing organization, create a new organization or instigate renewal or innovation within that organization. (p.18)   |

|  |   |
|--|---|
| Antoncic and Hisrich (2001)                | ...is defined as entrepreneurship within an existing organization. It refers to a process that goes on inside an existing firm, regardless of its size, and leads not only to new business ventures but also to other innovative activities and orientations such as development of new products, services, technologies, administrative techniques, strategies, and competitive postures. (p.498).   |
| Antoncic and Hisrich (2003)                | ...is defined as entrepreneurship within an existing organization, referring to emergent behavioral intentions and behaviors of an organization that are related to departures from the customary (p. 9).   |
| Kuratko, Ireland, Covin and Hornsby (2005) | [is] ...a type of proactive behavior that can stimulate desired innovation. In an innovation context, effective CE facilitates the firm's efforts to exploit its current competitive advantages and explore for tomorrow's opportunities and the competencies required to successfully pursue them (p.699).   |
| Rutherford and Holt (2007)                 | CE is the process of enhancing the ability of the firm to acquire and utilize the innovative skills and abilities of the firm's members (p. 430).   |
| Ireland et al. (2009)                      | CE strategy is a vision-directed, organization-wide reliance on entrepreneurial behavior that purposefully and continuously rejuvenates the organization and shapes the scope of its operations through the identification and exploitation of entrepreneurial opportunity (p. 21)  |
| Parker (2011)                              | Intrapreneurship — also known as corporate entrepreneurship and corporate venturing — is the practice of developing a new venture within an existing organization, to exploit a new opportunity and create economic value. Entrepreneurship involves developing a new venture outside an existing organization.(p. 19).   |
| Antoncic and Antoncic (2011).              | Intrapreneurship can be defined in broad terms as entrepreneurship within an existing organization. Intrapreneurship includes entrepreneurial behaviors and orientations of existing organizations (p. 591).  |
| De Villiers-Sheepers (2012)                | Generally, CE refers to the development and pursuit of new business ideas and opportunities within established firms... In most cases, CE describes the total process whereby established enterprises act in an innovative, risk-taking and proactive manner (p. 328).  |
| Kearney et al. (2013)                      | ...it is generally defined as a set of organizational level activities that focus on the discovery and pursuit of new opportunities through acts of venturing, renewal, innovation, risk taking and proactivity (pp. 328-329).  |
| Ahmed and Amjad (2013)                     | Intrapreneurship is the act of behaving like an entrepreneur within corporate environments (p. 88).   |
| Kuratko and Morris (2018)                  | CE is a term used to describe entrepreneurial behavior inside established midsized and large organizations... Other popular or related terms include organizational entrepreneurship, intrapreneurship, corporate venturing, and strategic entrepreneurship... Regardless of the reason the firm decides to engage in CE, it has become a major strategy in all types of organizations (p. 43).   |
| Galván and Sánchez (2018)                  | Intrapreneurship represents the entrepreneurial practice or behavior in corporations, independently of their nature or size, characterized by a philosophy of readiness to change, as well as a general vision focused on the exploration and/or exploitation of the opportunities presented by the context, through an adequate combination of resources and development of productive and innovative activities, like the creation and/or substantial improvement of products, services, internal organization methods, processes, technologies and markets (p. 173). |

Source: Own preparation, based on Galván and Sánchez (2018, p. 168-169).

As the chart above shows, the context of the company, and its proper exploration and exploitation represent an incentive in the birth of intrapreneurial actions. Also, the first contributions of the 21<sup>st</sup> century begin to assimilate the effect that certain aspects related to organizational philosophy have over entrepreneurship in the organization, and its incremental or radical transformation.

It is notorious that most of the authors refer to intrapreneurship as a process (e.g. Antoncic and Hisrich, 2001, 2003; Burgelman, 1983; De Villiers-Sheepers, 2012; Rutherford and Holt, 2007; Sharma and Chrisman, 1999; Zahra, 1991, 1993). Others define it as a set of actions in the corporation (e.g. Burgelman, 1984; Jennings and Lumpkin, 1989; Kearney et al., 2013; Lumpkin and Dess, 1996; Pinchot, 1985); or, a series of good organizational practices (Parker, 2011); or as a capability (Rutherford and Holt, 2007); and some other more recent contributions describe it as behavior related matters, regarding the company's position (Knight, 1997); a focused vision (Ireland et al., 2009); a behavioral intention (Antoncic and Hisrich, 2003) or the organizational behavior in general (Ahmed and Amjad, 2013; Kuratko et al., 2005; Kuratko and Morris, 2018)

In the same manner, most of the contributions made by the theoreticians in this matter, suggest the presence of the dimension of innovation, through the introduction of new and substantially improved products, services, management methods, and strategic or technological changes (Covin and Slevin, 1991; Jennings and Lumpkin, 1989; Knight, 1997; Kearney et al., 2013; Kuratko et al., 2005; Sharma and Chrisman, 1999; Zahra, 1993). This innovation would appear due to the exploration and exploitation of new markets (Nielsen et al., 1985; Pinchot, 1985; Lumpkin and Dess, 1996), and the effective use of opportunities present in the context (Burgelman, 1984; Ireland et al., 2009; Parker, 2011).

Besides innovation, the authors mention other representative dimensions of the phenomenon such as the opening of new businesses, the strategic renewal, the productivity, and the assumption of risk, or risk taking (Antoncic and Hisrich, 2001; Covin and Slevin, 1991; De Villiers-Sheepers, 2012; Guth and Ginsberg, 1990; Jennings and Lumpkin, 1989; Kearney et al., 2013; Ireland et al., 2009; Sharma and Chrisman, 1999; Zahra, 1991, 1993).

Additionally, among the corporate capabilities, an adequate combination of resources is contemplated (Burgelman, 1983, 1984; Kuratko et al., 2005; Ireland et al., 2009), as well as aspects regarding results produced by intrapreneurship, like the improvement of the innovative skills (Rutherford & Holt, 2007); the improvement of the competitive position, or of the domination over competitors (Burgelman, 1983, 1984; Covin & Slevin, 1991; Zahra, 1991); and the general creation of value (Kuratko et al., 2005; Parker, 2011).

In contrast with what has been stated about the research subjects, it is assumed that despite being continuously developing entrepreneurship actions, most of them ignore the terminology attributed to intrapreneurship. During the first approach to the research subjects, they showed a lack of familiarity with the term, five of them said they had never heard of

“intrapreneurship”, two of them said they had heard something about it, and one of them said to be well informed about it.

Consistently with the information above, the individuals, after hearing the term were able to come up with some concepts, which include elements like “undertaking from your work site” (5 mentions [5m]), with contributions like “...*it is the entrepreneurship within the company, as part of your role in the information technology...*” (B. Palacios, personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018) or “...*basically I understand it as internal entrepreneurship ...*” (F.J. Bernal, personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018); or, “making innovations” (4 m), or “the company’s action force” (2m), or as a “digital transformation process” (1m). The following chart summarizes the subjects’ statements.

Chart 4 – Conceptualization according to interviewees

| CODE                                 | MENTIONS |
|--------------------------------------|----------|
| CO: Undertaking from your work place | 5        |
| CO: Making innovations               | 4        |
| CO: Company power                    | 2        |
| CO: Digital transformation process   | 1        |

Source: Own preparation from data in Atlas Ti7.

It is worth mentioning that due to the lack of familiarity with this phenomenon, the interviewees were explained what intrapreneurship consists on, thus deepening their knowledge, according to their characterization:

One of the main characteristics expressed by the interviewees regarding the intraprenurial organization is the disposition and openness to new ideas (4m). Among the mentions in this regard are: “...*it means to take the people’s ideas...*” (P.E. Carrizales, personal communication, November 12<sup>th</sup> 2018), and “...*sometimes among the projects they are blocked, the project leader says -No, not that!- and maybe the director would have liked it, or maybe it could have benefitted the company, I think openness to new ideas mainly...*” (R. Romero, personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018). Also, one of the interviewees presented an example regarding one of the largest software companies in Mexico in which he works

...each year the workers present a document, such document must contain improvement ideas, in that instrument they tell you -you know? We have X number of ideas per department - and from those the ones that look the most profitable are chosen, and receive investment money ... (M. Trujillo, personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018).

It is worth mentioning that in the literature, openness to new ideas is one of the two aspects most frequently mentioned, the corporate philosophy regarding the entrepreneurship vision, and the support from the senior officers to the ideas given by the subordinates (Kuratko et al., 2005; Kuratko, Hornsby and Covin, 2014; Moriano, Topa, Molero and Lévy, 2011).

On the other hand, regarding “readiness to change”, this characteristic was mentioned in 4 contributions, among those, the opinion of de F.J. Bernal stands out, he said that “... *sometimes that has a lot to do, if there is resistance to change, then it is difficult to apply this methodology, therefore I believe that this is the most important one, and the disposition to do it...*” (Personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018) and that of B. Palacios who said that the intraprenurial corporations must have: “...*flexibility, agility, adaptation to change, and... also must [have] a section of organizational change management process...*” (Personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018). Specifically in the case of a multinational and highly entrepreneurial company, M. Trujillo stated, “...*here, we are not afraid to take risks, that is the most important, our hands do not shake before anything ...*” (Personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018).

Among other aspects mentioned by the interviewees as characteristics of an intraprenurial corporation we can identify innovation in general (3m); and some of them alluded specifically to product innovation (2m), it was stated that the importance of such “...*may have the possibility of a new technology, tool, implemented to the process that we already have... it may allow the employees to carry out a new non-standardized way to work, unfixed...*” (C. Martínez, personal communication, November 12<sup>th</sup> 2018). R. Romero, also said that:

I think that mainly the products or the projects that are offered, that’s where we find out if they are making a traditional project, a recurring project, or a new project, it is surprising even for the client, who still does not realize the scope that innovation may have; we have to make it noticeable. (Personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

Some less mentioned characteristics were: training (2m) “...*it is important to allow and support the employees to get trained in this subject ...*” said R. Torres (personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018); effective communication (2m), “...*communication with employees is necessary in every line, starting with the director, and up to the project leader and the developer, in order for ideas to flow*” (R. Romero, personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018); digital transformation (2m), for which, one of the most prominent contributions was that of B. Palacios, who works as Manager of Enterprise Architecture at one of the most important software enterprise in México.

I believe that the most innovative companies nowadays in terms of software are working with topics such as the Internet of Things, and they are designing the future of what digital transformation would be. Such digital transformation initially originated from topics such as agility, which began with *Agile Manifesto*, etc., and has been evolving towards a whole topic, therefore I believe that corporations that are working building the future of digital transformation, with both the theoretical topics and the technologies *per se*, are the corporations that I consider to be entrepreneurial; now: what do I refer to when I say that they are working with the digital transformation?, that they are not only doing it, but also evaluating if it is something that generates value in the industry or not, and how to improve



that; as leading corporations in this regard, I understand and know that there are some, at world level, for instance Amazon, Dell, Microsoft, that are researcher further ahead in the topic of the *Internet of Things* or digital transformation systems, in order to carry out such action, and that is what I personally consider would be an innovative corporation; even though, well, Amazon is not exactly a corporation of software development, but Microsoft and Dell are. (Personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018).

Now, regarding the other less frequent elements mentioned, but that are worthwhile pointing out, in the sense that they have also been considered in previous researches in the intrapreneurship field are: the vision, the entrepreneurial mindset, the search for opportunities, the agility, the continuous improvement, the flexibility, the flow of ideas, the use of IT, and the innovation in processes.

### 2.3.2 Intrapreneurship Environmental Factors: real variables

Some existing theoretical-empirical models support the phenomenon of intrapreneurship in their application contexts, in other words, in highly dynamic and developed economies, but those may be very different from the reality of the business dynamics of emergent economies immersed in hostile environments. The aforementioned may be supported with the information collected from the interviews, which is summarized below, in two families or categories that involve the positive environmental factors (external) and the negative environmental factors (external) .

Chart 15 – Positive external environmental factors (EF+)

| CODE  | MENTIONS |
|---|----------|
| EF+: Government support: agreements and relationships | 8        |
| EF+: Competitive rivalry                              | 8        |
| EF+: Favorable changes                                | 4        |
| EF+: Economic stability                               | 3        |
| EF+: Geographical location                            | 1        |

Source: Own preparation.

One of the external environmental factors that the interviewees relate at a greater extent with intrapreneurship is government support, mainly regarding agreements and cooperation relationships that companies of the software industry maintain with the public sector. Among the most representative mentions include the contributions of F.J. Bernal, who states: “...*the biggest part of cash flow occurs in the government, therefore that is a very strong political factor, as a corporation, to have the possibility to make some intrapreneurship*”, as well as, in the specific case of the company where he works, he said:

... [My company] when it was contracted by the government, well that brought many opportunities, and there were certain improvement areas that were taken into account, for instance the cashiers issuing birth certificates, since it was a project that was made for the

government, it was an innovation, and entrepreneurship by opportunity. (F.J. Bernal, personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

In general, the government factor for the case of the emerging economies has been conceived in other researches under similar contexts, for instance, in the work of Galván, Sánchez and Santos (2018), who made interviews to owners, or managers of small and medium sized companies in Tamaulipas highly related to innovation and intrapreneurship, during which they supported that dimension in 11 mentions, and stated that when the government acts in favor of a corporation in areas such as support, subsidies and programs that foster innovation, science, and technology, or through fiscal incentives, training, or public credits, among other benefits, that company has the possibility to innovate.

Among other aspects mentioned by the research subjects, there is a strong consideration of matters regarding competition (8m), regarding both competitive rivalry (7m) and low competition (1m). The aforementioned is supported in the intrapreneurship-related literature, in which both aspects are mentioned as enhancers of intrapreneurship development, with the understanding that a corporation located in contexts of high competitiveness tends to strive for survival and, that contexts of low competition generate multiple opportunities for expansion (Antoncic, 2007; De Villiers-Sheepers, 2012; Zahra, 1993).

Competition in software industry was described as: “...*a butchery*...”. Referring to the industries of the field that are located in highly dynamic and competitive environments, saying that this “...*allows both [improving and worsening] because if you do not improve you stop being efficient in the market, this simple, it means survival for companies, as well as for individuals ...*” (M. Trujillo, personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018).

In this regard F.J. Bernal (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018) stated that this competitiveness has even more repercussions than those related to political factors, mainly in big cities where corporations fight for clients at a greater extent than they do to get subsidies. R. Romero (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018), he said that competitive rivalry is an invitation to intrapreneurship since it allows them to improve, compare, and reflect about the products or services offered by the corporation. M.C. Bautista (personal communication, November 11<sup>th</sup> 2018) also said that this competitiveness is an opportunity for total improvement in the corporation, and that it clears the way for the development of innovations and entrepreneurship. P.E. Carrizales (personal communication, November 12<sup>th</sup> 2018) stated that competitiveness allows the environmental scanning and promotes “...*staying in the game*...”; and, in addition to the considerations above, R. Romero (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018) indicated that little competitiveness is also favorable, for example, “...*right now in the city [referring to Victoria, Tamaulipas] there is not so much competition as there is in other places, this is also beneficial because it gives the companies space to move as they deem convenient*”.

Among other matters present in several mentions are some favorable changes (4m), among which the ones that stand out are the changes in the communication tendencies among individuals, in the understanding that this represents an opportunity to innovate in the software sector; and the changes in the consumption trends; as well as in the manners in which business are done. For example, B. Palacios said about this that:

The changes in the ways people communicate, and the changes in the way companies do business, led to innovation, what happened? Well, when Internet began to emerge; when electronic commerce started, to mention some, the companies were forced either to change or to improve, and that is where several [companies] died, that was a change, the change in the way people communicate and the change in the way of doing business; for instance, now there is a myriad of people who buy online, well that is a favorable change in the subject of intrapreneurship in software companies (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

Other aspects less mentioned by the interviewees were economic stability (1m), mainly meaning that the individuals in the corporations, who are supposed to be those who develop new ideas, are able to meet, at least their most basic needs. (M. Trujillo, November 11<sup>th</sup> 2018); and the corporation's geographical location (1m), as expressed by D. Torres (personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018), who stated that a company located in a context of a low technological level shall not have the same opportunities to undertake as those located in cities with infrastructure and conditions that allow expansion.

Regarding the identification of external environmental factors that negatively affect the intrapreneurial development (EF-), from the perspective of the research subjects, the following chart shows them:

Chart 6 – Negative external environmental factors (EF-)

| <b>CODE</b>                                    | <b>MENTIONS</b> |
|--|-----------------|
| EF-: Competitive rivalry                       | 5               |
| EF-: Economic and political instability        | 3               |
| EF-: Scarce government agreements              | 3               |
| EF-: Geographical location                     | 2               |
| EF-: Cost reduction and competitor's advantage | 2               |
| EF-: Few clients                               | 1               |

Source: Own preparation.

Regarding competitive rivalry (5m), this has already been mentioned before making this information reiterative; the subjects stated that competitiveness has both positive and negative repercussions in the development of an intrapreneurial behavior. However, other contributions are focused specifically in pointing out noxious aspects for the corporation, like cost reductions due to multiple offers of software services, as well as advantages of older companies, with more experience, and more resources in the sector (2m).



Another aspect mentioned was economic and political instability, J.M. Bernal mentions the specific case of the company he works in, which kept a privileged position based on the political relationships, however, a political transition caused a decrease in the innovations offered to the public sector (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

Among other matters less referred to are the scarce government agreements of this type of corporations, the geographical location – previously mentioned - and the disadvantages that cause that clients do not recognize a company as an option for the acquisition of software, fact which is also related to brand recognition and purchase decision.

### 2.3.3 *Intrapreneurship organizational factors: real variables*

Organizational factors are understood as the endogenous elements, or those that are part of the organization's responsibility (Antoncic and Hisrich, 2001; Covin and Slevin, 1991). Data collected from the interviews, differ a little from the factors considered in the intrapreneurship models available, mainly those regarding human resources, their motivation, training and commitment. However, other factors mentioned by the research subjects have been considered, measured and tested in previous models (eg. Alpkan et al., 2010; Antoncic, 2007; Antoncic and Hisrich, 2001, 2003; Covin and Slevin, 1991; Guth and Ginsberg, 1990; Ireland et al., 2009; Kearney et al., 2013, 2010; Kuratko and Audretsch, 2013; Kuratko et al., 2014; Zahra, 1991). The following chart summarizes the contributions of the subjects in this matter:

Chart 7 – Positive internal organizational factors (IF+)

| CODE                         | MENTIONS |
|------------------------------|----------|
| IF+: Human talent            | 8        |
| IF+: Employee autonomy       | 7        |
| IF+: Risk aversión           | 7        |
| IF+: Entrepreneurial cultura | 6        |
| IF+: Comfort at work         | 4        |
| IF+: Employee commitment     | 4        |
| IF+: Administrative support  | 3        |
| IF+: Self-renovation         | 3        |
| IF+: Employee training       | 3        |
| IF+: Time availability       | 3        |
| IF+: Own resources           | 3        |
| IF+: Motivation and rewards  | 2        |
| IF+: Teamwork                | 2        |
| IF+: Innovation in general   | 2        |
| IF+: Readiness to change     | 2        |
| IF+: Others                  | 13       |

Source: Own preparation.

Human talent has been considered the most recurrent element (8m) by the interviewees, this is similar to the results obtained in the research conducted by Galván et al. (2018), who found a high substantiation in matters related to human resources (24m), mainly regarding their skills, abilities, characteristics, motivation, and proactive behavior or task receptivity. In this regard, among the contributions made by B. Palacios, it can be found that:

There is something in the company that we call human capital and it refers to having a talent and human capital integration plan... because if you don't pay proper attention to this matter, even if you have an entrepreneurial organizational culture, you will not be able to observe this type of behavior in the company, you need people to have the motivation, for example, as we say in México "that they wear the company's colors with pride" because if you hire an average employee, who simply started to work there because he had a certain need, but he does not feel part of the corporation - in my case I can tell you that I feel as the owner of the company-, if it is not like that, that employee will not generate much. (Personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018).

On his part, D. Torres said "...one of the most difficult things for a company is to get capable people, I have had the chance to interview 20 or 30 individuals, I have done, it and it is complicated to find people well trained to do the work" (personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018); P.E. Carrizales also stated "*The personnel, the workers that we have are well educated people, and have a lot of new ideas, they tend to share their ideas, and from there you generate other new ideas that may be improved, the ones they have, or the ones that we generate*" (personal communication, November 12<sup>th</sup> 2018). As well as, M. Trujillo, said that innovation and entrepreneurs in his company always come from human talent; in his words:

Ideas always come from the engineers, in other words from the hands that do the work, an engineer makes a proposal and says that something can be done, evidence about it is then presented, and he says this may cost this amount of money, but I am going to earn this amount of money, in other words, it is a risk, but do you want to try it or not? And this is how things start, and the one who makes the decision is the director. (Personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018).

However, according to the interviewees one way to exploit the employees' creative talent is complying with certain requirements, as a company; among those requirements we have training (3m), or the promotion of an optimal work environment (4m), that is to say, the fact that the employees feel comfortable within the facilities, because they are not just general workers that must follow guidelines or standardized tasks (R. Romero, personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018). In the same manner, it is essential to give them some kind of autonomy (7m).

The aforementioned is complemented with the contributions made by multiple researches that suggest that autonomy, understood as "...top-level managers' commitment to

tolerate failure, provide decision-making latitude and freedom from excessive oversight, and to delegate authority and responsibility to middle-level managers...” (Kuratko et al. 2005, p. 703), is an element that influences positively and significantly the intraprenurial behavior (eg. Alpkán et al. 2010; Galván and Sánchez, 2017; Hornsby, Kuratko, Holt and Wales, 2013; Marenthabile, 2017; Tatikonda and Rosenthal, 2000).

To M. Bautista it is important to provide the employees with enough freedom to innovate, as well as with opportunities to express themselves and propose new ideas (personal communication, November 11<sup>th</sup> 2018), Also, to C. Martínez, it is essential to adopt a flexible behavior regarding work in the software sector, and delegate decision making authority to employees (personal communication, November 12<sup>th</sup> 2018).

The information above is closely related to time availability, in other words, the provision of free time for the development of ideas. This variable has been widely mentioned in the literature regarding intrapreneurship, therefore there is evidence that, depending on the sector, free time may be related to intraprenurial behavior, or not, for example, Alpkán et al. (2010) found that in manufacturing sectors free time resulted counterproductive. However, other researches demonstrate the opposite (Hornsby et al., 2013; Kuratko et al., 2014; Van Wyk and Adonisi, 2012). Concerning the software sector, M. Trujillo said that at least at *Amazon*, free time for employees is one of their strategies (personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018) and P.E. Carrizales stated:

The lack of time and saturation of projects, as we have a great amount of work, we need to be in two or three projects at the same time, and as a consequence there is no time to be checking, updating; we may have ideas but the lack of time, well... it forces you to put them off. (Personal communication, November 12<sup>th</sup> 2018).

Another element mentioned in the contributions made by the individuals is the one regarding motivation and rewards (2m). Matters concerning rewards have been related to intraprenurial behavior since the first studies conducted by Kuratko, Montagno and Hornsby (1990), who recognized it as “...the degree to which the organization is perceived uses incentive systems based on business activity and success” (Kuratko et al., 2014, p. 34), and from the point of view of the Expectancy Theory by Vroom de 1964, incentives to employees have been related to the fulfillment of organizational objectives, fact that has been proven in multiple researches about intrapreneurship (eg. Alpkán et al., 2010; Galván and Sánchez, 2017; Hornsby, Kuratko, Shepherd and Bott, 2009; Hornsby et al., 2013).

In this regard, D. Torres mentions that it is necessary “...*that there is some type of reward or recognition, not only monetary, but of any other type, in other words, an acknowledgement through a certificate or something else, because the work you are doing needs to be acknowledged ...*” (personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018).

Among other aspects related to the company's human resources is commitment towards the company one is working for (4m), as has been expressed by M. Trujillo “...*that they wear the company's colors with pride...*” (personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018), as well as, the disposition employees have to participate in teamwork (2m), since as pointed out by the interviewees “...*sometimes a good résumé is not enough, but to work as a team number, sometimes opinions may clash and that cannot delay development or sales productivity* (R. Romero, personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

Additionally, regarding the managerial actions necessary for behavior development, there is administrative support (3m) “...*that you feel your bosses' support in the organization in order to innovate...*” declared M. Bautista (personal communication, November 11<sup>th</sup> 2018), or “...*we need to take the employees into account, it has to be done, they are the ones who have the ideas, the innovations, the ones that support them...*” said M. Trujillo (personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018).

In the literature, the administrative support variable has been present as an organizational factor of great importance in the development of internal entrepreneurship (eg. Alpkan et al., 2010; Hornsby et al., 2013; Moriano et al., 2011; Rutherford and Holt, 2007; Srivastava and Agrawal, 2010; Van Wyk and Adonisi, 2012), administrative support is identified as the senior officers' will to promote intrapreneurship, including also the support to the innovative ideas coming from the employees, as well as the adequate management of resources so that they are accomplished (Kuratko et al., 2005; Kuratko et al., 2014; Moriano et al., 2011).

On their side, interviewees also stated repeatedly (8m) the importance of having a risk aversion mindset, M. Trujillo, mentioned the importance of this factor during the whole interview, using statements like: “...*well the most important thing, I thinks, is to take risks, to try new things, because many times that investment... well, it is not going to produce, I mean you are going to throw it away, because the paths you took or the decisions tat were made were not the best...*” “...*I think that the most important thing for innovation to take place is that the company be willing to take risks and to lose...*” “...*Simply put, if you have an idea, that does not mean that your innovation or idea is right, you might be making a mistake, as it happens to all of us everyday, then you have to be ready to take the risk that such failure will bring, because it is going to cost man-hours and man-hours cost money...*” “...*we have this concept, but implementing it costs 1 million dollars, do you take the risk or not? If it works we are going to save 50 millions, if it doesn't work we are going to lose that million, that is what a company must be willing to do, take the risk...*” and he concluded as follows “...*the biggest strength in my company is that they are not afraid, their hand does not shake at the moment of investing, their hand does not shake at the moment of researching new things, of investing in new projects, new markets...*” (personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018).

Regarding risk aversion or tolerance to uncertainty, the literature about the topic has also identified this element as a dimension inherent to intrapreneurship, then the statements

made by the research subjects support what has been contributed by multiple researches (e.g. Covin and Slevin, 1991; De Villiers-Sheepers, 2012; Kearney et al., 2013; Lewin, Massini and Peeters, 2011; Schindehutte, Morris and Kuratko, 2000; Zahra, 1991). Additionally, another dimension considered in the literature and which was supported by several mentions during the interviews was the self-renovation ability (3m), which is recognized in terms of intrapreneurship as the ability to transform the fundamental ideas upon which the organization is built, in other words, the internal reorganization, strategic reformulation, and drastic administrative changes (Antoncic, 2007; Guth and Ginsberg, 1990; Zahra, 1991). This variable is also supported with mentions related to readiness to change, for example, R. Romero stated:

If there is resistance to change, to be open to innovation, and make little changes to its type of industry, or type of projects, with the intention to continue moving forward, we will fail, take for example *Blockbuster*, that had everything to modify its type of industry and compete in the *streaming* industry as *Netflix* and others, but they did not have an openness to change, fact that practically made them disappear, then, we need to have that openness in which if something works well, but you know it can be improved, then there needs to be a disposition to make the necessary adjustments. (Personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

On the other hand, another mention highly related to intrapreneurship, according to the research subjects, was the corporation's entrepreneurial vision, coded in this document as "entrepreneurial culture", this factor has been contemplated in previous studies, and for instance Kanter (1985) said that culture is a determinant factor in corporate entrepreneurship. Burgelman (1984) he also pointed out the effects of this factor in the development of innovations; Guth and Ginsberg (1990) presented in their pioneer model certain aspects related to behavior and form of organization, which included strategy, structure, values, and beliefs that characterized the organization. Zahra (1991) also included philosophical and intangible aspects in his model like the most dominant organizational values.

Among the contributions made by the individuals interviewed, certain elements were pointed out that are similar to the contributions of the theoreticians mentioned. B. Palacios mentions, for instance, "...there must be an internal culture that promotes entrepreneurship..." (personal communication, November 9<sup>th</sup> 2018); F.J. Bernal said "... I think that all this about entrepreneurship is really a consequence of how you are as company, in other words, if you promote or not this behavior among your employees..." (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

Among the elements with fewer mentions in the interviews coded as "others" were some like effective communication, attention to client's needs; the search for the creation of needs; having a I+D department, environmental scanning, the company's level of growth, the continuous improvement mindset, the transfer of knowledge, among others.



The following chart presents all the elements identified as internal aspects that inhibit the intrapreneurial behavior during the coding process of the interviews, many of which will be obviated in the sense that several are simple contrapositions to the factors that promote the development of such behavior, like the loss of human talent, the lack of administrative support, or time availability, elements that have been previously mentioned.

Chart 8 – Negative internal organizational factors (IF-)

| CODE                           | MENTIONS |
|--------------------------------|----------|
| Low levels of solvency         | 6        |
| Company size                   | 3        |
| Formal controls                | 2        |
| Clash of opinions or ideas     | 2        |
| Loss of human talent           | 2        |
| Autocratic leader              | 2        |
| Time availability              | 2        |
| Lack of administrative support | 2        |
| Others                         | 7        |

Source: Own preparation

Regarding the information presented in the chart, certain items attract our attention like the one referring to low levels of solvency, which up to the present time has not been taken into account in the intrapreneurship models, aspect that was supported by six mentions (6m) by the research subjects, the mentions related to the size of the corporation (3m) are also notorious, which may be, according to the interviewees, an element highly related to the development of intrapreneurship. R. Romero, pointed out the following, regarding the limitations to corporate entrepreneurship:

Only the resources, it is difficult to hire personnel and give them the equipment they need to work, when the project is still not producing an adequate income, sometimes, to have an income we need to do something, to do something we need to invest resources, to have resources we need to have an income, then to enter this cycle, I think that is what may affect. (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

Additionally, M. Trujillo said: “...in my case, the economic matter, for example is very important, if you do not have money to pay for innovation, or assume the risk because it is not going to happen, it is that simple...” (personal communication, November 14<sup>th</sup> 2018) and F.J. Bernal declared: “...it is worrying that you cannot carry out new projects due to the lack of investment resources, or that you cannot compete due to the size of your company, for that reason, many corporations in the field are absorbed by bigger ones ...” (personal communication, November 8<sup>th</sup> 2018).

Regarding formal controls, it is worth mentioning that it has been a highly recognized element in literature about intrapreneurship, and which is understood as the formal procedure that rules the trajectory of new ideas in the company (Antoncic and Hisrich, 2001; Antoncic,

2007; Baruah and Ward, 2014; Galván et al., 2018; Heinze and Weber, 2015; Kuratko, Hornsby, Naffziger and Montagno, 1993; Zahra, 1991). However, this procedure has been conceived as both, a positive aspect and as a negative one, Kuratko et al., (1993) and Kearney et al. (2010), tell us that it is positive because it requires a very well organized follow up system; conversely, Zahra (1991) states that the same element is negative in the sense that excessive bureaucratic matters may discourage employees.

### **3 Conclusions: results final report (phase 4)**

Based on the analysis of the theoretical contributions made by the main authors in the phenomenon of corporate entrepreneurship, as well as on the contributions regarding the conceptualization and characterization that phenomenon made by the research subjects, we have come up with our own definition for the term “intrapreneurship”, which, is understood as:

The organization’s practice characterized by a philosophy of readiness to change and a vision focused on the exploitation of the environmental opportunities through an adequate combination of organizational resources and capabilities, and the development of proactive and substantially innovative activities that lead to internal organization and openness for new business and markets.

The definition above involves the identification of intrapreneurship from a perspective that goes beyond a mere behavioral intention, but which involves a set of activities in which the corporation’s exogenous and endogenous conditions shall allow an optimal exploitation of resources and capabilities for the development of innovations, which contributes, at a certain extent to a comprehensive development regarding the corporation’s financial performance, its competitive capability, its strategic repositioning, its relative or absolute growth, and the general satisfaction of the entities related.

Also, as a result of the multiple mentions of the research subjects, and the abstract knowledge of the intrapreneurship phenomenon, taking as reference the most representative works of the authors: Guth and Ginsberg (1990); Zahra (1991); Covin and Slevin (1991); Antoncic and Hisrich (2001); Kuratko et al. (2005); Rutherford and Holt (2007); Ireland et al. (2009); Alpkan et al. (2010); Kearney et al. (2010); De Villiers-Sheepers (2012) and Kearney et al. (2013); it is proposed to consider the environmental and organizational variables in the representation of intrapreneurship.

In this sense, it would be important to remember the main aim of this research, which was to identify the main environmental and organizational factors that influence the intrapreneurial behavior, from the point of view of the senior officers of the software industry in northern México. Specifically in the munificent matters, it is considered important to take into account, additionally to the constructs proposed in the literature, certain aspects related to government support for the development of innovations. Also, in reference to hostile

conditions, unfavorable changes, and competitive rivalry of the sector, which represent elements that at a certain extent, may enhance the entrepreneurship behavior in the sense that, under such conditions, the corporation would be forced to innovate or die, their consideration becomes necessary.

As organizational factors, we found elements presented in the literature, such as administrative support, autonomy, communication, rewards, formal controls, support structure, and time availability (eg. Galván and Sánchez, 2017; Kuratko et al., 2005; Kuratko et al., 2014; Moriano et al., 2011). Certain elements related to human resources were also found, specifically speaking, their skills or creative talent, their commitment towards the corporation, their degree of risk aversion, and their disposition to teamwork. Additionally, aspects like the organizational culture and the provision of environmental conditions proper for the development of innovations, were came out in the research subjects' statements.

It is evident that the inclusion of solvency or liquidity to develop intrapreneurship, considering that this is an intensive knowledge sector in an emergent economy, may lead to a detriment in the intention of intrapreneurship of those companies.

It is important to clarify that the identification of a causal relationship between los constructs mentioned and intrapreneurship could only be proven with a method that involves a more strict analysis of statistic data, therefore future researches may retake the constructs hereby proposed in order to contribute to the theoretical construction of intrapreneurship, and the empirical validation of the relationships among the variables, through hypothetical-deductive reasoning, and the multivariate statistic technique.

#### **4 Management implications**

The importance of the identification of the aforementioned elements with respect to the organization management falls on different matters, a very important one is the very nature of the phenomenon, in the sense that it has been considered a key element of economic development, that is why it becomes necessary that the corporation administrators value it, in connection with their results, according to the company's growth and profit, or financial performance (Kearney et al., 2010; Kearney et al., 2013, Zahra, 1991, 1993).

In the same manner, beyond the corporation's financial statements, it has been shown that intrapreneurship produces satisfaction to stakeholders; therefore the actions taken by the higher management officers aiming at its achievement may produce an increase in the affective commitment, and in the levels of satisfaction of the working staff; and positively influence the level of commitment of investors, suppliers, clients and other entities related.

Additionally, some authors state that intrapreneurship is a key element regarding competitiveness (e.g. Parker, 2011; Turró et al., 2014). With the aforementioned, and as a consequence of intrapreneurial actions, the corporation would definitely increase its competitive capacity, and achieve its market strategic repositioning (Ireland et al., 2009).



Finally, the fact of being aware of the benefits that this phenomenon produces encourages the higher management to make decisions that promote entrepreneurial activities through actions such as the provision of support to workers with initiatives; the assumption of tolerance to failure; the establishment of incentives to entrepreneurship; the establishment of effective communication channels; the promotion of values related to productivity; the environmental scanning; and the efforts to reach a less bureaucratic, and flexible structure (Gómez, 2010).

### **Acknowledgments**

The authors of this article wish to thank the Consejo Nacional de Ciencia and Tecnología in México (CONACYT), for its priceless efforts in the fostering of productivity and scientific diffusion.

### **References**

- Ahmed, S. N. & Amjad, M. (2013). Job Satisfaction and Intrapreneurship: The moderating effect of Personality Trait. *Journal of International Studies*, 6 (1), 87-95. doi: 10.14254/2071-8330.2013/6-1/8
- Alpkan, L., Bulut, C., Gunday, G., Ulusoy, G. & Kilic, K. (2010). Organizational support for intrapreneurship and its interaction with human capital to enhance innovative performance. *Management Decision*, 48 (5), 732-755. doi: 10.1108/00251741011043902
- Antoncic, B. (2007). Intrapreneurship: A comparative structural equation modeling study. *Industrial Management and Data Systems*, 107 (3), 309-325. doi: 10.1108/02635570710734244
- Antoncic, J.A. & Antoncic, B. (2011). Employee Satisfaction, intrapreneurship and firm growth: a model. *Industrial Management and Data Systems*, 11 (4), 589-607. doi: 10.1108/02635571111133560
- Antoncic, B. & Hisrich, R. D. (2001). Intrapreneurship: Construct refinement and cross-cultural validation. *Journal of Business Venturing*, 16 (5), 495-527. doi: 10.1016/S0883-9026(99)00054-3
- Antoncic, B. & Hisrich, R. D. (2003). Clarifying the intrapreneurship concept. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 10 (1), 7-24. doi: 10.1108/14626000310461187
- Baruah, B. & Ward, A. (2014). Metamorphosis of intrapreneurship as an effective organizational strategy. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 11 (4), 811-822. doi: 10.1007/s11365-014-0318-3

Burgelman, R. A. (1983). A process model of internal corporate venturing in the diversified major firms. *Administrative Science Quarterly*, 28 (2), 223-244. doi: 10.2307/2392619

Burgelman, R. A. (1984). Designs for corporate entrepreneurship. *California Management Review*, 26 (3) 154-166. doi: 10.2307/41165086

Coduras, A., Guerrero, M. & Peña, I. (2011). *Emprendimiento corporativo en España*. GEM España: Fundación Xavier de Salas para la Dirección General de Política de la Pyme.

Collins, O. & Moore, D. G. (1970). *The organization makers*. New York: Appleton.

Covin, J. G. & Slevin, D. P. (1991). A Conceptual Model of Entrepreneurship As Firm Behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 16, 7-25. doi: 10.1177/104225879101600102

Crook, T. R., Combs, J. G., Ketchen, D. J. & Aguinis, H. (2013). Organizing around transaction costs: What have we learned and where do we go from here? *The Academy of Management Perspectives*, 27 (1), 63-79. doi: 10.5465/amp.2012.0008

De Villiers-Scheepers, M. J. (2012). Antecedents of strategic corporate entrepreneurship. *European Business Review*, 24 (5), 400-424. doi: 10.1108/09555341211254508

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston, MA: Pitman.

Galván, E. & Sánchez, M. L. (2017). Autonomía y recompensas como factores organizacionales detonantes de la actividad intraemprendedora. *Ciencias Administrativas, Teoría y Práxis*, 2 (13), 237-249.

Galván, E. & Sánchez, M. L. (2018). Conceptualization and Characterization of Intrapreneurship: an Exploratory Study. *Dimensión Empresarial*, 16 (2), 161-176. doi: 10.15665/dem.v16i2.1538.

Galván, E. & Sánchez, M. L. (2019). Factores organizacionales relacionados al comportamiento intraemprendedor. *Revista Innovar*, 29 (71), 55-68. doi: 10.15446/innovar.v29n71.76395

Galván, E., Sánchez, M. L. & Santos, G. (2018). Determinantes del comportamiento intraemprendedor en empresas del noreste de México: un estudio exploratorio. *Revista de Psicología y Ciencias del Comportamiento de la UACJS*, 9 (2), 06-29. doi: 10.29365/rpcc.20181207-69

Ghemawat, P. (2000). Competition and Business Strategy in Historical Perspective. *Business History Review*, 76 (1), 37-74. doi: 10.2139/ssrn.264528

- Gómez, S. (2010). *Influencia de los factores institucionales sobre la actividad emprendedora corporativa: un análisis causal*. España: Editorial de la Universidad de Granada.
- Guth, W. D. & Ginsberg, A. (1990). Guest Editors' Introduction: Corporate Entrepreneurship. *Strategic Management Journal*, 11, 5-15.
- Heinze, K. L. & Weber, K. (2015). Toward Organizational Pluralism: Institutional Intrapreneurship in Integrative Medicine. *Organization Science*, 27 (1), 1-16. doi: 10.1287/orsc.2015.1028
- Hornsby, J. S., Kuratko, D. F. & Zahra, S. A. (2002). Middle managers' perception of the internal environment for corporate entrepreneurship: assessing a measurement scale. *Journal of Business Venturing*, 17 (3), 253-273. doi: 10.1016/S08839026(00)00059-8
- Hornsby, J. S., Kuratko, D. F., Shepherd, D. A. & Bott, J. P. (2009). Managers' corporate entrepreneurial actions: Examining perception and position. *Journal of Business Venturing*, 24 (3): 236-247. doi: 10.1016/j.jbusvent.2008.03.002
- Hornsby, J. S., Kuratko, D. F., Holt, D. T. & Wales. W. J. (2013). Assessing a Measurement of Organizational Preparedness for Corporate Entrepreneurship. *Journal of Product Innovation Management*, 30 (5), 937-955. doi: 10.1111/jpim.12038
- Ireland, R. D., Covin, J. G. & Kuratko D. F. (2009). Conceptualizing corporate entrepreneurship strategy. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33 (1), 19-46. doi: 10.1111/j.1540-6520.2008.00279.x
- Jennings, D. F. & Lumpkin, J. R. (1989). Functioning Modeling Corporate Entrepreneurship: An Empirical Integrative Analysis. *Journal of Management*, 15 (3), 485-503. doi: 10.1177/014920638901500310
- Kanter, R. M. (1985). Supporting Innovation and Venture Development in Established Companies. *Journal of Business Venturing*, 1, 47-60. doi: 10.1016/0883-9026(85)90006-0
- Kearney, C., Hisrich, R. D. & Roche, F. W. (2010). Change management through entrepreneurship in public sector enterprises. *Journal of Developmental Entrepreneurship*, 15 (4), 415-437. doi: 10.1142/S1084946710001646
- Kearney, C., Hisrich, R. D. & Antoncic, B. (2013). The mediating role of corporate entrepreneurship for external environment effects on performance. *Journal of Business Economics and Management*, 14 (1), 328-357. doi: 10.3846/16111699.2012.720592
- Knight, G.A. (1997). Cross-cultural reliability and validity of a scale to measure firm entrepreneurial orientation. *Journal of Business Venturing*, 12, 213-225. doi: 10.1016/S0883-9026(96)00065-1

Kuratko, D. F., Montagno, G. & Hornsby, J. S. (1990). Developing an intrapreneurial assessment instrument for effective corporate entrepreneurial environment. *Strategic Management Journal*, 2 (Summer), 49-58.

Kuratko, D. F., Hornsby, J. S., Naffziger, D. W. & Montagno, R. V. (1993). Implement entrepreneurial thinking in established organizations. *SAM Advanced Management Journal* 58 (1) 28-33.

Kuratko, D. F., Ireland, R. D., Covin, J. G. & Hornsby, J. S. (2005). A model of middle level managers' entrepreneurial behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29 (6), 699-716. doi: 10.1111/j.1540-6520.2005.00104.x

Kuratko, D. F. (2010). Corporate Entrepreneurship: An Introduction and Research Review. In Z. J. Acs & D. B. Audretsch (Eds.). *Handbook of Entrepreneurship Research*, pp. 129-163. New York: Springer. Recuperado de [http://link.springer.com/chapter/10.1007/9781-4419-1191-9\\_6](http://link.springer.com/chapter/10.1007/9781-4419-1191-9_6)

Kuratko, D. F. & Audretsch, D. B. (2013). Clarifying the domains of corporate entrepreneurship. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 9 (3), 323-335. doi: 10.1007/s11365-013-0257-4

Kuratko, D. F., Hornsby, J. S. & Covin, J. G. (2014). Diagnosing a firm's internal environment for corporate entrepreneurship. *Business Horizons*, 57 (1), 37-47. doi: 10.1016/j.bushor.2013.08.009

Kuratko, D. F. & Morris, M. H. (2018). Corporate Entrepreneurship: A Critical Challenge for Educators and Researchers. *Entrepreneurship Education and Pedagogy*, 1 (1), 42-60. doi: 10.1177/2515127417737291

Lewin, A. Y., Massini, S. & Peeters, C. (2011). Microfoundations of internal and external absorptive capacity routines. *Organization Science*, 22 (1), 81-98. doi: 10.1287/orsc.1100.0525

Lumpkin, G. T. & Dess, G. G. (1996). Clarifying the Entrepreneurial Orientation Construct and Linking It to Performance. *The Academy of Management Review*, 21 (1), 135-172. doi: 10.5465/amr.1996.9602161568

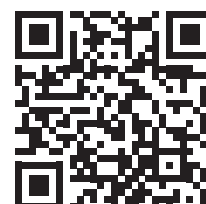
Marenthabile, T. (2017). Antecedents of intrapreneurship practice among public hospital unit nurse managers. *International Journal of Africa Nursing Sciences*, 7, 126-135. doi:10.1016/j.ijans.2017.11.003.

Miles, M. B. & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis: An expanded source book*. United States: SAGE.

- Miles, M. B., Huberman, A. M. & Saldaña, J. (2013). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook* (3rd Ed.). United States: SAGE.
- Moriano, J. A., Topa, G., Molero, E. & Lévy, J. (2011). The influence of transformational leadership and organizational identification on intrapreneurship. *International Entrepreneurship Management*, 10 (2), 103-119. doi: 10.1007/s11365-011-0196-x
- Nielsen, R. P., Peters, M. P. & Hisrich, R. D. (1985). Intrapreneurship strategy for internal markets: corporate, non-profit and government institution cases. *Strategic Management Journal*, 6 (2), 181-189. doi: 10.1002/smj.4250060207.
- Nonaka, I. & Toyama, R. (2005). The theory of the knowledge creating firm: subjectivity, objectivity and synthesis. *Industrial and Corporate Change*, 14 (3), 419-436. doi: 10.1093/icc/dth058
- Páramo, D. (2015). La Teoría Fundamentada (Grounded Theory), metodología cualitativa de investigación científica. *Pensamiento y Gestión*, 39, 119-146.
- Parker, S. C. (2011). Intrapreneurship or entrepreneurship? *Journal of Business Venturing*, 26 (1), 19-34. doi: 10.1016/j.jbusvent.2009.07.003
- Pinchot, G. (1985) *Intrapreneuring: Why You Don't Have to Leave the Corporation to Become an Entrepreneur*. United States: Harper & Row.
- Porter, M. E. (1991). Towards a dynamic theory of strategy. *Strategic Management Journal*, 12, 95-117. doi: 10.1002/smj.4250121008
- Rutherford, M. W. & Holt, D. T. (2007). Corporate entrepreneurship: An empirical look at the innovativeness dimension and its antecedents. *Journal of Organizational Change Management*, 20 (3), 429-446. doi: 10.1108/09534810710740227
- Salvato, C. Sciascia, S. & Alberti, F. G. (2009). The microfoundations of corporate entrepreneurship as an organizational capability. *Entrepreneurship and Innovation*, 10 (4), 279-289. doi: 10.5367/000000009790012291
- Schindehutte, M., Morris, M. H., & Kuratko, D. F. (2000). Triggering events, corporate entrepreneurship and the marketing function. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 8 (2), 18-30. doi: 10.1080/10696679.2000.11501865
- Sharma, P. & Chrisman, J. J. (1999). Toward a reconciliation of the definitional issues in the field of Corporate Entrepreneurship. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23 (3), 11-27. doi: 10.1177/104225879902300302.



- Srivastava, N. & Agrawal, A. (2010). Factors supporting corporate intrapreneurship: an exploratory study. *VISION–The Journal of Business Perspective*, 14 (3), 163-171. doi: 10.1177/097226291001400302
- Stevenson, H. H. & Jarillo, J. C. (1990). A paradigm of entrepreneurship: Entrepreneurial management. *Strategic Management Journal* [Special issue], 11, 17-27.
- Strauss, A. L. & Corbin, J. M. (1990). *Basics of qualitative research: grounded theory procedures and techniques*. United States: SAGE Publications, Inc.
- Tatikonda, M. V. & Rosenthal, S. R. (2000). Successful execution of product development projects: balancing firmness and flexibility in the innovation process. *Journal of Operations Management*, 18, 401-425. doi: 10.1016/S0272-6963(00)00028-0
- Trinidad, A., Carrero, V & Soriano, R. (2006). *Teoría Fundamentada “Grounded Theory” La construcción de la teoría através del análisis interpretacional. Cuadernos Metodológicos no. 37*. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.
- Turró, A., Urbano, D. & Peris-Ortiz, M. (2014). Culture and innovation: The moderating effect of cultural values on corporate entrepreneurship. *Technological Forecasting and Social Change*, 88, 360-369. doi: 10.1016/j.techfore.2013.10.004
- Van Wyk, R. & Adonisi, M. (2012). Antecedents of corporate entrepreneurship. *South African Journal of Business Management*, 43 (3), 65-78.
- Vroom, V. H. (1964). *Work and motivation*. New York: Wiley
- Zahra, S. A. (1991). Predictors and financial outcomes of corporate entrepreneurship: An exploratory study. *Journal of Business Venturing*, 6 (4), 259-285. doi: 10.1016/0883-9026(91)90019-A
- Zahra, S. A. (1993). Environment, corporate entrepreneurship, and financial performance: a taxonomic approach. *Journal of Business Venturing*, 8 (4), 319-40. doi: 10.1016/0883-9026(93)90003-N





# DISCRICIONARIEDADES NOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE IMOBILIZADO: UM ESTUDO SOBRE A ITAIPU BINACIONAL

## *DISCRETION OF ACCOUNTING PROCEDURES OF NON-CURRENT ASSETS FIXED: A STUDY ON ITAIPU BINACIONAL*

**José Antonio Cescon** 

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Brasil, jose.cescon@unioeste.br

**Neusa Piacentini** 

Faculdade PortoAlegrense – FAPA, Brasil, nepiacentini@hotmail.com

**Daniela Miguel Coelho** 

Universidade Federal de Pelotas – UFPel, Brasil, danielagmcoelho@yahoo.com.br

**Clovis Antônio Kronbauer** 

Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Brasil, clovisk@unisinossinos.br

---

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v7i2.3133>

Recebido em: 24/05/2019

Aceito em: 02/10/2019

---

**Resumo:** O objetivo deste estudo foi identificar as principais práticas discricionárias ocorridas na contabilização dos itens que compõem o Imobilizado da Itaipu Binacional, localizada no Rio Paraná, no trecho de fronteira entre o Brasil e o Paraguai. Para tanto, se fez um estudo de caso cujos dados se extraíram das demonstrações contábeis e dos relatórios anuais do período de 2005 a 2017 disponibilizados no site da empresa. A análise, do tipo quantitativo, permite afirmar que o cálculo e o reconhecimento da depreciação têm um impacto elevado na composição patrimonial da Itaipu Binacional. Por essa razão, é importante que a entidade passe a divulgar a expectativa de vida útil e os critérios a serem adotados em relação ao reconhecimento da depreciação. Isso porque, com a liquidação prevista para 2023 da obrigação financeira referente ao financiamento para a sua construção, a Itaipu Binacional terá que determinar o procedimento para o processo de “custos” no sentido de estabelecer um valor de venda da energia gerada para a obtenção de receitas que cubram seus custos e ainda sejam competitivas, principalmente no mercado de energia do Brasil e do Paraguai.

**Palavras-chave:** Julgamento contábil. Imobilizado. Depreciação.

**Abstract:** The objective of this study was to identify the main discretionary practices occurring in the accounting of the items that make up the Fixed Assets of Itaipu Binacional, located in the Paraná River, in the border stretch between Brazil and Paraguay. For this purpose, a case study was carried out, whose data were extracted from the financial statements and the annual reports for the period from 2005 to 2017 made available on the company’s website. The quantitative analysis shows that the calculation and recognition of depreciation has a high impact on the equity composition of Itaipu Binacional. For this reason, it is important for the entity to disclose the expected useful life and the criteria to be adopted in relation to the recognition of depreciation. This is because Itaipu Binacional will have to determine the procedure for the “costs” process in order to establish a sale value of the energy generated to revenues that cover their costs and are still competitive, especially in the energy market of Brazil and Paraguay.

**Keywords:** Accounting judgment. Immobilized. Depreciation.

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de julgamento, no que se refere aos procedimentos contábeis, pelo Profissional Contábil, teve, no Brasil, um incremento a partir das Leis 11.638/2007 (BRASIL, 2007) e 11.941/2009 (BRASIL, 2009) e da implementação das *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), essas normas foram referendadas, no Brasil, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e instituídas, de forma voluntária, em 2008 e, compulsória, em 2010 (para as companhias de capital aberto). No setor público, a adoção compulsória das IFRS foi a partir de 2012 (União e estados) e 2013 (municípios).

Os relatórios contábil-financeiros têm, em sua atual premissa básica, que as informações fornecidas “sobre a entidade que reporta essa informação” devem ser “úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade” (CFC, CPC 00 R1, 2011).

O ponto inicial para a discussão de qualquer assunto relacionado à informação contábil e ao seu conteúdo informativo é ter conhecimento dos informes contábil-financeiros nos seus aspectos conceituais, bem como das características qualitativas de seus relatórios (MARQUES et al., 2015). Tal informação representada em palavras e números, para ser útil, não tem só que representar um fenômeno relevante, mas também representar, com fidedignidade, o fenômeno que se propõe representar, sendo que, nesse sentido, a realidade retratada precisa ter três atributos: ser completa, neutra e livre de erro (CFC, CPC 00 R1, 2011). Nessa acepção, há necessidade de os ativos públicos e sua devida depreciação serem reconhecidos e mensurados em atendimento às normas internacionais, sobremaneira ao teste de *impairment* (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010).

Em se tratando da Itaipu Binacional, cuja natureza jurídica é específica e única no Brasil, tem-se que suas demonstrações contábil-financeiras, suportadas pelo Tratado Brasil/Paraguai de 1973, não contemplam, em seu texto de despesas, a “depreciação” como custo. Assim, no processo de “julgamento”, o departamento contábil da Itaipu Binacional optou por não considerar a depreciação como custo. Salienta-se que, no Tratado, não há a proibição da contabilização da depreciação e que essa apenas não consta no texto (BRASIL; PARAGUAI, 1973).

Na contabilização das operações e na apresentação das demonstrações contábeis, a Itaipu Binacional adota, como referência, a moeda dos Estados Unidos da América, conforme disposto no Anexo “A” do Tratado. Embora tenha sua contabilidade tratada pelo custo do financiamento da obra, conforme disposto no Anexo “C”, verifica-se que tais regras não seguem nem o padrão de Contabilidade Societária nem o padrão de Contabilidade Pública. Tal fato é preocupante, porque práticas contábeis inadequadas podem distorcer a avaliação e



o julgamento feito pelos usuários externos a respeito da posição econômico-financeira de uma empresa (WIELENBERG; SCHOLZE, 2007).

Esse nível de discricionariedade aumentou sensivelmente com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, as quais apresentam, como um dos principais benefícios, a melhora da qualidade da informação contábil que, possibilitada pela melhor comparabilidade das informações financeiras, reduz a assimetria informacional (SANTOS, et al., 2011). Porém, essas novas regras seguidas pelos contadores exigem, no momento de realizar as contabilizações, novas escolhas que podem afetar os níveis de gerenciamento de resultados (JOIA; NAKAO, 2014).

Da conjuntura exposta adveio o problema da pesquisa ora apresentada: Os ajustes das práticas discricionárias na contabilização dos itens que compõem o Imobilizado da Itaipu Binacional alteram, de forma significativa, o valor contábil desse grupo do ativo? Quanto ao objetivo, foi identificar as principais práticas discricionárias ocorridas na contabilização dos itens que compõem o Imobilizado da Itaipu Binacional.

O estudo visou contribuir com os estudos relacionados ao processo de julgamento, pelo Profissional Contábil, no que tange aos procedimentos contábeis, principalmente no setor público do Brasil, onde a ingerência é profícua, como em 2012, quando ocorreu a redução da tarifa de energia via decreto (subsídio) e, entre 2010 e 2014, o controle dos preços dos combustíveis e da contabilidade “criativa”, chamada de pedaladas fiscais.

Estruturou-se, neste artigo, a pesquisa em quatro seções, além desta Introdução. A próxima seção apresenta a revisão da literatura a respeito das discricionariedades dos procedimentos contábeis do ativo não circulante imobilizado; a seção três descreve a metodologia utilizada; a quatro traz a análise dos resultados; e a última contempla a conclusão a que se chegou.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

Esta seção expõe os principais conceitos relacionados à temática do estudo. Para tanto, aborda: Julgamento, pelo Profissional Contábil, da vida útil de um ativo e Reconhecimento Contábil da Depreciação; Depreciação e Reconhecimento dos Itens do Imobilizado na Composição Patrimonial e Ativo Imobilizado; Depreciação *versus* Informação Contábil.

### **2.1 Julgamento pelo Profissional e o Reconhecimento Contábil da Depreciação**

Para Nasi et al. (2015), o reconhecimento contábil da depreciação constitui um dos aspectos relevantes para um grande número de empresas brasileiras. Um dos grandes legados, para o Brasil, do processo de convergência das Normas Internacionais foi a premissa de que a despesa da depreciação deve ser calculada com base em julgamentos, pelo Profissional Contábil, da vida útil efetiva do ativo, e não simplesmente de acordo com a tabela estipulada pela Receita Federal. Esse julgamento, considerando as mudanças na tecnologia, é uma

atividade complexa. Embora represente um avanço para que as demonstrações contábeis contenham informações com maior qualidade e confiabilidade, esse procedimento constitui um desafio para o Profissional de Contabilidade.

Conforme já mencionado na Introdução, o processo de julgamento, pelo Profissional Contábil, teve, no Brasil, como marco histórico, a implementação das normas da IFRS, por meio da Lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007), complementada pela Lei 11.941/2009 (BRASIL, 2009). A partir de então, as empresas passaram a depreciar seus ativos com base em estimativas feitas de acordo com a realidade operacional, fazendo, para isso, a análise de utilização de cada ativo imobilizado por meio de julgamentos e estimativas da vida útil econômica e do valor residual, considerando as características do ativo e do uso esperado (NASI et al., 2015).

Dessa forma, a partir da mudança das taxas utilizadas para a depreciação – da tabela fiscal para valores julgados pela empresa – foi valorizado o papel do Profissional da Contabilidade, o qual deve fazer, em conjunto com a área técnica da empresa, um julgamento a respeito. Essa integração é fundamental para que a contabilidade possa apresentar informações corretas. O Parecer Normativo nº 01, de 29 de julho de 2011 (SRF), permitiu desvincular a depreciação contábil dos limites impostos pela legislação tributária, podendo as empresas adotar as taxas relacionadas com a vida útil e, depois, efetuar o ajuste em termos tributários, sem prejuízo no que concerne ao pagamento de impostos. (NASI et al., 2015).

Diante do exposto, destaca-se a importância do Profissional Contábil no processo de julgamento quanto à definição de como proceder no que se refere à depreciação, considerando suas implicações no contexto da fidedignidade das informações contábeis.

## **2.2 Depreciação e Reconhecimento dos Itens do Imobilizado na Composição Patrimonial**

“As principais questões relacionadas ao ativo imobilizado relacionam-se ao seu reconhecimento, ao tratamento dos custos iniciais e subsequentes, ao cálculo da depreciação e das perdas por *impairment* (redução ao valor recuperável)” (LEMES; CARVALHO, 2010, p. 65). Para determinar se um item do ativo imobilizado está com parte de seu valor irre recuperável, a entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Esse pronunciamento determina como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável (CFC, 2009).

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 Ativo Imobilizado, cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado nos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente (CFC, 2009). O CPC 27 surgiu das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 16), tendo sido aprovado pela Deliberação CVM nº 583/2009 e tornado obrigatório pela Resolução nº

1.177/2009, do Conselho Federal de Contabilidade, para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulamentação contábil.

A depreciação, para Souza e Diehl (2009), é um tipo de custo ou despesa que visa constituir um fundo de reserva cujo objetivo é a reposição do capital permanente. Pode ser entendida como uma poupança que permitirá, por exemplo, a compra de um novo veículo quando o que estiver em uso ficar exaurido (depreciado). A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração (CFC, 2009).

No que se refere à depreciação total, conforme Martins, Gelbcke e Santos (2010), esta é, em termos contábeis, a parte do caixa investido na aquisição ou construção do ativo que não será recuperado pelo caixa produzido pela sua eventual venda ao final de seu uso. É um pedaço do caixa investido que precisa ser recuperado pelo caixa a ser produzido pelas receitas da empresa no que se refere à venda de produtos e serviços, a receitas financeiras, a aluguéis, etc.

Cabe destacar que o valor residual e a vida útil de um ativo imobilizado, para Martins et al. (2010), devem ser revisados, no mínimo, uma vez por ano, com uma periodicidade regular. A técnica contábil estipula que o valor residual do bem deve ser computado como dedução de seu valor total para determinar o valor-base de cálculo da depreciação, conforme destacado. Esse procedimento não tem sido muito adotado, pois é difícil estimar o valor residual, o que, obrigatoriamente, mudou a partir de 2010. Independentemente da dificuldade, a entidade deve estimar esse valor tendo por base toda informação disponível no momento da estimativa. Se, posteriormente, houver alterações nas premissas que fundamentaram a estimativa, a mudança deve ser considerada como uma estimativa contábil, e seus efeitos serão reconhecidos de forma prospectiva.

Em se tratando da vida útil de um ativo, é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica, e a sua estimativa é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes (CFC, 2009).

O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo que a entidade tem dos benefícios econômicos futuros e, para ser aplicado a um ativo, deve ser revisado, pelo menos, ao final de cada exercício. Além disso, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, deve ser alterado para refletir essa mudança que, por sua vez, deve ser registrada como mudança na estimativa contábil. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas (CFC, 2009; IUDÍCIBUS, 2009).

O método da linha reta ou quotas constantes repousa nas seguintes premissas principais: depreciação é função do tempo, e não do uso; não se leva em conta o fator de custo de capital; a eficiência do equipamento é constante durante os anos. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados (CFC, 2009; Iudícibus, 2009). A entidade deve selecionar o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. O método escolhido é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão (CPC 27, CFC, 2009).

No que concerne a eficiências dos métodos, pode-se afirmar, de acordo com Iudícibus (2009), que a eficiência estável corresponde a quotas crescentes; eficiência decrescente corresponde a quotas constantes ou quotas decrescentes; os métodos de quotas variáveis são baseados na premissa de que a depreciação é um custo variável, e não fixo. Isso significa que ocorre a diminuição do valor do ativo como consequência de sua utilização, e não do decurso do tempo. O método de quotas crescentes, em relação aos métodos *sinking fund* e de anuidade, são adequados quando os ativos tiverem uma eficiência constante ou até crescente. Esse método supõe que as quantias colocadas de lado todo ano rendam juros, de modo que a depreciação acumulada se converta em um fundo de amortização. A escolha do método de depreciação a ser utilizado pela empresa que melhor reflita a sua realidade operacional corrobora o processo de como proceder quanto à depreciação na sua forma de implementação. Isso também é um julgamento discricionário do Profissional Contábil.

### **2.3 Ativo Imobilizado e Depreciação *versus* Informação Contábil**

Nasi et al. (2015) verificaram, a respeito da depreciação, que, de acordo com o CPC 27, as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado: os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; os métodos de depreciação utilizados; as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; o valor contábil bruto; a depreciação acumulada no início e no final do período.

É essencial tanto divulgar a depreciação reconhecida no resultado ou como parte do custo de outros ativos durante o período quanto a depreciação acumulada no final do período. Isso porque a seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Além disso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece, aos usuários das demonstrações contábeis, informações que permitem revisar as políticas selecionadas pela administração e que facilitam comparações com outras entidades (NASI et al., 2015).

Ademais, o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro – determina que a entidade divulgue a natureza e o

efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou em períodos subsequentes, devendo ser evidenciados: mudanças de estimativas relativas a valores residuais; custos estimados de desmontagem; remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado; vidas úteis; métodos de depreciação. Na direção apontada anteriormente, podem ser esperadas outras mudanças em relação ao cálculo da depreciação. Por exemplo, o reconhecimento do valor residual em situações relevantes torna o cálculo mais correto. Além disso, com o objetivo de demonstrar a realidade, as empresas poderão passar a utilizar outros métodos contábeis, de modo a reduzir a aplicação do método das quotas constantes (NASI et al., 2015).

De acordo com Iudícibus (2009), empresas de utilidade pública têm utilizado, nos Estados Unidos, o método *sinking fund*, principalmente em situações em que as despesas com seguros e impostos sobre a propriedade declinam durante a vida do ativo, enquanto a eficiência operacional, as receitas e as despesas de manutenção se mantêm razoavelmente estáveis.

Hendriksen e Van Breda (1999) consideram que, em outros casos, a expectativa de receitas crescentes pode ser comensurável a quotas crescentes de depreciação. Seria o caso de estradas e pontes com pedágio construídas para atender ao tráfego dos próximos dez ou quinze anos. A receita do pedágio aumentará à medida que aumentar o tráfego. Os argumentos principais contra os métodos de quotas crescentes são: poucos ativos são capazes de gerar receitas crescentes ou constantes; custos de reparos e manutenção usualmente aumentam com o passar dos períodos; a eficiência operacional normalmente declina.

A única vantagem desses métodos – método *sinking fund* e métodos de quotas crescentes – em relação ao de linha reta é que consideram a taxa de retorno. Os métodos de quotas decrescentes acabariam sendo os preferidos em um número maior de situações. Desses métodos, os mais utilizados são os da soma dos dígitos dos algarismos dos anos e de percentagem constante sobre o valor contábil. Entre os vários elementos componentes do ativo, o imobilizado tangível sujeito à depreciação representa uma área de estudo e de problemas sensivelmente importantes. Desde que todos os ativos tenham características básicas comuns, diferenciá-los quanto a um tipo específico ou a outro fator torna-se, às vezes, sutil e difícil (IUDÍCIBUS, 2009).

Marques et al. (2015) encontraram evidências de que a transparência afeta significativa e positivamente a qualidade das demonstrações contábeis. Tais relações foram observadas quando analisados separadamente os grupos de empresas estudadas. A adoção das IFRS no contexto brasileiro adveio do interesse pelas práticas de contabilidade que melhorassem a qualidade das demonstrações contábeis. Os resultados encontrados pelos autores sugerem que, de fato, o nível de transparência atribui maior significância aos números contábeis na capacidade de explicação do valor de mercado.



Em relação ao ativo imobilizado, a IAS 16 normatiza os procedimentos contábeis para estes itens do ativo, de forma que os usuários da informação contábil possam compreender os investimentos da entidade em tais ativos e suas variações (LEMES; CARVALHO, 2010). Dessa forma se justifica a necessidade de os ativos públicos e sua devida depreciação serem reconhecidos e mensurados em atendimento às Normas Internacionais, sobremaneira ao teste de *impairment* (CARVALHO et al., 2010).

Carvalho et al. (2010) destacaram, em seu estudo, que um confiável cálculo da perda por *impairment* depende do adequado reconhecimento e da mensuração dos ativos, inclusive com a contabilização da depreciação, amortização ou exaustão. Apesar de a norma brasileira sobre o *impairment* no setor público já estar em vigor, muito ainda precisa ser feito em termos de reconhecimento e mensuração de ativos antes de sua aplicação, uma vez que os bens de uso comum, os especiais e a depreciação ainda não são contabilizados.

O subjetivismo envolvido na definição de uma unidade geradora de caixa (UGC) exige do Profissional Contábil uma dose elevada de responsabilidade e discernimento. Os pronunciamentos apresentam uma relação não exaustiva de indicadores de *impairment*, sendo que, se esses indicadores forem previsíveis, devem ser incorporados à depreciação e não representam *impairment*. No entanto, o Profissional Contábil deve evidenciar as informações que forem necessárias para informar ao usuário, de forma adequada, as demonstrações (CARVALHO et al., 2010).

Percebe-se que o não ou mesmo o reconhecimento não fidedigno da depreciação prejudica o caráter informacional das demonstrações contábeis para a tomada de decisão dos usuários internos e/ou externos.

## 2.4 Estudos Empíricos

Alguns estudos empíricos que interessam diretamente a esta pesquisa estão apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Estudos empíricos sobre investimentos, práticas contábeis e taxas de depreciação no setor hidrelétrico

| Objetivo   | Resultado   | Fonte/Ano                            |
|--|---|--------------------------------------|
| - Investigar a sistemática da viabilidade técnico-econômica de estações de Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCHs). | - A taxa interna prevista de valores de retorno (IRR) é maior do que 18% para a maioria das Estações Centrais Hidrelétricas (SHP) dos casos analisados. O fator de capacidade de instalação, a taxa anual escalada dos preços da eletricidade mercado local e o custo da primeira instalação são encontrados como parâmetros que afetam a viabilidade de empreendimentos semelhantes. | Kaldellis, Vlachou e Korbakis (2005) |



|  |  |   |
|--|--|---|
| <p>- Analisar o nível de evidenciação do <i>impairment</i> do setor elétrico por meio das demonstrações contábeis das quinze maiores empresas do setor listadas na BM&amp;FBovespa.</p>  | <p>- Entidades que divulgam um maior número de informações também apresentam dados sobre <i>impairment</i> em um maior número de notas explicativas, não se atendo a apenas uma, como, por exemplo, sobre ativos imobilizados ou sobre as principais práticas contábeis utilizadas no relatório anual.</p>   | <p>Sales, Andrade e Ikuno (2012)</p>    |
| <p>- Discutir o controle interno do ativo patrimonial no setor elétrico e apresentar as definições regulatórias da ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica – ocorridas com o advento da Resolução Normativa n° 367 de 2009.</p> | <p>- É possível estabelecer um dimensionamento da gestão do patrimônio de forma específica e detalhada para as empresas do Setor Elétrico, em observância às instruções do Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico (MCPSE) que atende às necessidades de controle do cadastro e das movimentações dos bens e instalações do setor, para acompanhamento patrimonial e avaliação dos ativos em serviços outorgados de energia elétrica.</p>   | <p>Souza, Venâncio e Resende (2012)</p> |
| <p>- Analisar as práticas contábeis da Itaipu Binacional relacionadas ao tratamento do seu ativo imobilizado.</p>  | <p>- As práticas contábeis de Itaipu em relação à mensuração, depreciação, manutenção e <i>impairment</i> divergem das Normas Internacionais de Contabilidade financeira (IFRS – <i>International Financial Reporting Standards</i>) e contabilidade pública (IPSA - <i>International Public Sector Accounting Standard</i>), especialmente quanto à não utilização da depreciação. É mencionada a utilização da manutenção, porém não são apresentados seus valores e nos exercícios pesquisados não foi aplicado o teste de <i>impairment</i>.</p> | <p>Nascimento et al. (2013)</p>         |
| <p>- Investigar o crescimento da indústria de energia elétrica japonesa após aumentos na relação entre o custo de depreciação e ativos fixos.</p>  | <p>- Houve um incremento na construção de novas usinas de energia elétrica que empregavam o custo de depreciação como um mecanismo de financiamento.<br/>                 - O estudo revela o determinante do aumento do índice de custo de depreciação para ativos fixos usando análise de regressão múltipla.<br/>                 - Demonstra o aumento da receita com o aumento da demanda e que a queda da relação entre custo e a receita contribuiu para o aumento contínuo do índice de custo de depreciação para ativos fixos.</p>          | <p>Kituara (2017)</p>                   |

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Conforme mostra o Quadro 1, se encontrou, nas fontes consultadas, somente uma pesquisa que converge para o contexto ora estudado. Trata-se do estudo de Nascimento et al. (2013) no qual foram analisadas as práticas contábeis da Itaipu Binacional relacionadas ao tratamento do seu ativo imobilizado. Os autores identificaram, conforme consta no Quadro 1, que as práticas contábeis de Itaipu, em relação à mensuração, depreciação, manutenção e *impairment*, divergem das Normas Internacionais de Contabilidade financeira (IFRS) e de contabilidade pública (IPSA), especialmente quanto à não utilização da depreciação.

Os demais estudos investigaram a sistemática da viabilidade técnico-econômica de estações de Pequenas Centrais Hidrelétricas (KALDELLIS; VLACHOU; KORBAKIS, 2005); analisaram o nível de evidenciação do *impairment* do setor elétrico das demonstrações contábeis das quinze maiores empresas do setor – em 2010 – listadas na BM&FBovespa (SALES; ANDRADE; IKUNO, 2012); discutiram o controle interno do ativo patrimonial no setor elétrico, demonstrando a tratativa dada aos ativos imobilizados de empresas do setor

elétrico brasileiro com base nas práticas vigentes e de modernidades tecnológicas disponíveis para a aplicação dos controles internos (SOUZA; VENÂNCIO; RESENDE, 2012).

Dessa forma, verifica-se uma carência de estudos empíricos relacionados à temática explorada neste estudo, o que justifica a sua realização e aponta a sua relevância.

### 3 METODOLOGIA

Esta seção faz a abordagem do delineamento metodológico deste estudo, com destaque para a coleta de dados, a análise dos resultados e a unidade investigada.

Quanto ao procedimento aplicado, a pesquisa teve, como delineamento metodológico, o estudo de caso que, para Yin (2010), é o método que permite absorver as características globais e significativas dos eventos da vida real. Barros e Lehfeld (2007) o descrevem como uma modalidade de estudo nas ciências sociais voltada diretamente ao registro e à coleta das informações sobre um ou vários casos particularizados, envolvendo a elaboração de relatórios e dando margem a decisões e intervenções sobre o objeto escolhido para análise.

Quanto aos dados, advieram de fontes secundárias – o *site* da Itaipu Binacional – e são as demonstrações contábeis e os relatórios anuais da empresa, do período de 2005 a 2017, a saber: Balanço Patrimonial, Demonstrações das Contas de Resultado, Demonstrações de Origens e Aplicações de Recursos, Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis, Valor Adicionado e Fluxo de Caixa, Demonstração de Fluxo de Caixa, Demonstração das Contas de Exploração, Informações Suplementares da Demonstração das Contas de Exploração e Notas Explicativas da Demonstração das Contas de Exploração.

A escolha do período citado – entre os anos de 2005 e 2017 – deve-se ao fato de a entidade em estudo, por ser binacional, ter adotado até o ano de 2005 (inclusive), os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) de ambos os países, ou seja, os procedimentos contábeis do Brasil – BR-GAAP – e os do Paraguai – PY-GAAP (BRASIL, 2017).

Já a análise teve abordagem quantitativa. Para Michel (2009), a pesquisa quantitativa é relacionada a aspectos mensuráveis e também aos definidos descritivamente, sendo as informações mais bem entendidas se traduzidas em forma de números. Segundo Lakatos e Marconi (2011), a técnica de análise quantitativa é utilizada para descrever e analisar situações que exigem uma abordagem mais detalhada. São atividades de pesquisas que usam a quantificação tanto nas modalidades de coleta de informação quanto no tratamento dessa informação por meio de técnicas estatísticas, como percentuais e médias.

Em se tratando da unidade de análise, elucida-se que a Itaipu é uma Entidade Binacional, criada e regida em igualdade de direitos e obrigações entre a República Federativa do Brasil e a República do Paraguai (BRASIL; PARAGUAI, 1973). Por meio do Tratado assinado em 26 de abril de 1973, os dois países são referidos como Altas Partes Contratantes, sendo seu capital pertencente, em partes iguais, a Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (ELETROBRAS)

e a Administración Nacional de Electricidad (ANDE), também referidas como Partes. A ELETROBRAS é uma empresa de economia mista, com papéis negociados no mercado aberto do Brasil e dos Estados Unidos. A ANDE não tem seus papéis negociados no mercado aberto. Cabe lembrar que a operação de comercialização de energia da Itaipu não impacta o resultado da ELETROBRAS, sendo que, nos termos da atual regulamentação, o resultado negativo representa um direito incondicional de recebimento e, se positivo, uma obrigação efetiva (ELETROBRAS, 2018).

A entidade tem suas sedes localizadas em Brasília (Brasil – BR) e em Assunção (Paraguai – PY), possuindo, em ambos os países, total isenção tributária. Seu objetivo é o aproveitamento hidrelétrico dos recursos hídricos do Rio Paraná, pertencentes em condomínio aos dois países, desde e inclusive o Salto de Guaíra (Guaíra/BR e Salto Del Guaira/PY) até a Foz do Rio Iguaçu (Foz do Iguaçu/BR e Presidente Franco/PY), incluindo a construção e a operação de uma Central Hidrelétrica que, com capacidade total instalada de 14.000 MW, gera energia elétrica de qualidade, com responsabilidade social e ambiental, e impulsiona o desenvolvimento econômico, turístico e tecnológico sustentável no Brasil e no Paraguai.

A Itaipu iniciou formalmente suas atividades em 17 de maio de 1974, e a Central Hidrelétrica foi inaugurada oficialmente no dia 25 de outubro de 1984, sendo que, a partir de março de 1985, já estavam disponíveis duas unidades geradoras para a contratação pelo Brasil e pelo Paraguai. Em 1991, foi concluída a primeira etapa de implantação das unidades geradoras. Com a entrada em operação das duas últimas unidades geradoras, em dezembro de 2006 e em abril de 2007, a Central Hidrelétrica passou a disponibilizar 12.135 MW de potência para contratação pela ELETROBRAS e pela ANDE.

Em 2016, a Itaipu Binacional foi a primeira hidrelétrica do mundo a ultrapassar 100 milhões de megawatts-hora (MWh) de geração anual. Com um total de 103.098.366 MWh, a usina superou o recorde de 98,8 milhões de MWh estabelecido pela chinesa Três Gargantas, em 2014, e recuperou o primeiro lugar mundial em produção anual de energia limpa e renovável. A Itaipu também é a maior hidrelétrica do mundo em produção acumulada. Desde quando começou a operar, em maio de 1984, já gerou mais de 2,4 bilhões de MWh.

Regida pelas normas estabelecidas no Tratado e seus Anexos – Anexo “A” – Estatuto da ITAIPU; Anexo “B” – Descrição Geral das Instalações Destinadas à Produção de Energia Elétrica e das Obras Auxiliares; Anexo “C” – Bases Financeiras e de Prestação dos Serviços de Eletricidade da ITAIPU – a entidade tem, como órgãos de administração, um Conselho de Administração e uma Diretoria Executiva, integrados por igual número de membros de cada país.

Conforme já referido na Introdução deste artigo, a Itaipu Binacional possui natureza jurídica específica e única no Brasil. Suas demonstrações contábil-financeiras são suportadas pelo Tratado Brasil/Paraguai de 1973 e não contemplam, em seu texto de despesas, a “depreciação” como custo. No caso, o departamento contábil da empresa, no processo de

“julgamento”, não considera a depreciação como custo, não havendo, contudo, proibição no que se refere à contabilização da depreciação (BRASIL; PARAGUAI 1973).

Embora o Tratado e o Estatuto não confirmem, explicitamente, personalidade jurídica autônoma a Itaipu, tal configuração está implícita no Art. IV do Estatuto, segundo o qual a Empresa “terá capacidade jurídica, financeira e administrativa, e também responsabilidade técnica, para estudar, projetar, dirigir e executar as obras que tem como objeto, pô-las em funcionamento e explorá-las, podendo, para tais efeitos, adquirir direitos e contrair obrigações” (BRASIL; PARAGUAI, 1973). Como essa personalidade jurídica, dotada de amplo espectro de poderes, se destina à exploração de um bem público, outorgado conjuntamente pelos dois Estados “condôminos”, resulta mais do que caracterizada a existência de uma pessoa jurídica pública de caráter internacional.

#### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A análise dos resultados – dividida em duas etapas – encontra-se nesta seção. Da primeira etapa, consta a forma atual de realização dos procedimentos contábeis adotados pela Itaipu Binacional e, da segunda, uma estimativa comparativa da Depreciação Anual com base nas resoluções da ANEEL e de uma empresa hidrelétrica canadense.

##### **4.1 Procedimentos Contábeis Adotados pela Itaipu Binacional**

No ano de 2001, ocorreu a criação das IFRS pelo IASB e, em 2005, o início de sua implementação. Mais de 100 países passaram a emitir os relatórios contábeis em conformidade com tais normas. A Itaipu Binacional foi uma das primeiras empresas do Brasil a adotar procedimentos contábeis atendendo aos preceitos das IFRS (BRASIL; PARAGUAI, 2006), em atendimento às Normas e Procedimentos de Contabilidade 27 (NPC 27) Apresentação e Divulgação das Demonstrações Contábeis, emitidas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), em 03/10/2005, e aprovada pela Deliberação CVM nº 488 da mesma data e NPC 22, também emitida pelo IBRACON em 03/10/2005 e aprovada pela deliberação CVM nº 489 da mesma data. Destaca-se que a NPC 27 e a NPC 22 se referem a Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Ativas.

A operacionalização dessa adaptação ficou a cargo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e inseriu as companhias brasileiras nacionais e estrangeiras em um padrão global de contabilidade. Já para as empresas paraguaias, a conversão das Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para as Normas de Información Financiera del Paraguay (NIF) ocorreu em 2008, por meio do Consejo de Contadores Públicos del Paraguay (CCPPY), com sua aplicação a partir de 2009 (CCPPY 2018).

A análise que se fez das demonstrações contábeis e dos relatórios anuais da Itaipu Binacional, de 2005 a 2017, permitiu verificar, inicialmente, que, no item 2 das Notas

Explicativas, são apresentadas as principais disposições que divergem das práticas contábeis adotadas no Brasil e no Paraguai, a saber:

Não é calculada a depreciação do ativo imobilizado e a amortização do ativo intangível, conforme nota 4.b.

Os resultados acumulados da entidade não são demonstrados no Patrimônio Líquido. São apresentados como Resultados a Compensar pertencente ao Ativo.

Assim consta na nota 4.b: “A ITAIPU não contabiliza a depreciação do imobilizado e a amortização do intangível por ter sua receita calculada com base nos encargos do passivo e também porque estas despesas não fazem parte do Custo do Serviço de Eletricidade, conforme definido no Anexo ‘C’ ao Tratado”. (BRASIL; PARAGUAI, 2018). Apresenta-se, no Quadro 2, o texto do Anexo “C” do referido Tratado.

Quadro 2 - Custo do Serviço de Eletricidade, conforme definido no Anexo “C do Tratado de Itaipu e seus anexos

| Item  | Descrição  |
|-------|--|
| III   | Custo do Serviço de Eletricidade: O custo do serviço de eletricidade será composto das seguintes parcelas anuais:  |
| III.1 | O montante necessário para o pagamento, às partes que constituem a ITAIPU, de rendimentos de doze por cento ao ano sobre sua participação no capital integralizado, de acordo com o Parágrafo 1º do artigo III do Tratado e com o Artigo VI do Estatuto (Anexo A).   |
| III.2 | O montante necessário para o pagamento dos encargos financeiros dos empréstimos recebidos.   |
| III.3 | O montante necessário para o pagamento da amortização dos empréstimos recebidos.   |
| III.4 | O montante necessário para o pagamento dos ‘royalties’ às Altas Partes Contratantes, calculado no equivalente de seiscentos e cinquenta dólares dos Estados Unidos da América por giga/watt-hora, gerado e medido na central elétrica. Esse montante não poderá ser inferior, anualmente, a dezoito milhões de dólares dos Estados Unidos da América, à razão da metade para cada Alta Parte Contratante. O pagamento dos ‘royalties’ se realizará mensalmente, na moeda disponível pela ITAIPU. |
| III.5 | O montante necessário para o pagamento à ELETROBRAS e à ANDE, em partes iguais, a título de ressarcimento de encargos de administração e supervisão relacionados com a ITAIPU, calculados no equivalente de cinquenta dólares dos Estados Unidos da América por giga/watt-hora gerado e medido na central elétrica.  |
| III.6 | O montante necessário para cobrir as despesas de exploração.   |
| III.7 | O montante do saldo, positivo ou negativo, da conta de exploração do exercício anterior.   |
| III.8 | O montante necessário à remuneração a uma das Altas Partes Contratantes, equivalente a trezentos dólares dos Estados Unidos da América, por giga/watt-hora cedido à outra Alta Parte Contratante. Esta remuneração se realizará mensalmente na moeda disponível pela ITAIPU.   |

Fonte: Brasil, Paraguai - Itaipu Binacional (Notas Explicativas, 2018).

No contexto exposto, identificou-se a principal discricionariedade, pois, pelo fato de a Itaipu Binacional não fazer a depreciação dos seus itens do imobilizado (tangível e intangível) e seu devido reconhecimento, a sua composição patrimonial não reflete o seu real valor patrimonial.

Em que pese a entidade não realizar o cálculo e o reconhecimentos da depreciação dos seus itens do imobilizado por estes não constarem como custo da energia gerada, de forma



indireta, esse “custo” é reconhecido na formação de custo da energia, como se explicita a seguir.

Em suas demonstrações das contas de resultados, no item Receitas e Despesas não Operacionais (até o ano de 2009) e Outras Receitas/Despesas (de 2010 a 2017), constam Alienações (receitas) e Baixa de Bens Patrimoniais e Desmobilizações por Doações (despesas). Como a entidade faz o registro contábil pelo custo histórico, o valor contábil do bem permanece inalterado até a sua baixa por alienação ou por doações.

Assim, a diferença entre o valor recuperado por alienação do ativo e seu valor contábil é tratada como despesa (baixa de bens patrimoniais), bem como quando das doações, cujo valor contábil integral é tratado da mesma forma, ou seja, embora não no seu devido regime de competência, há o reconhecimento da depreciação, mas sobre outra rubrica contábil.

Na Tabela 1, apresentam-se os valores das alienações dos bens do imobilizado da entidade, bem como a baixa dos bens do imobilizado. Os valores são apresentados, neste estudo, em milhares de dólares americanos (US\$).

Tabela 1- Receitas e Despesas com baixa de imobilizado da Itaipu Binacional, período de 2005 a 2017

| Ano   | Alienações | Baixa de bens patrimoniais | Depreciação estimada indiretamente |
|-------|------------|----------------------------|------------------------------------|
| 2005  | 445        | -2.060                     | -1.615                             |
| 2006  | 11         | -2.608                     | -2.597                             |
| 2007  | 266        | -1.607                     | -1.341                             |
| 2008  | 411        | -1.770                     | -1.360                             |
| 2009  | 223        | -4.569                     | -4.346                             |
| 2010  | 2.038      | -15.955                    | -13.916                            |
| 2011  | 6.479      | -23.720                    | -17.241                            |
| 2012  | 2.285      | -14.326                    | -12.042                            |
| 2013  | 6.693      | -23.937                    | -17.243                            |
| 2014  | 7.477      | -58.155                    | -50.678                            |
| 2015  | 3.108      | -18.017                    | -14.910                            |
| 2016  | 865        | -3.748                     | -2.883                             |
| 2017  | 649        | -13.691                    | -13.042                            |
| TOTAL | 30.950     | -184.164                   | -153.214                           |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 1 permite observar uma depreciação “estimada”, pois, como mencionado anteriormente, a Itaipu não calcula e não reconhece a depreciação. Mas o que isso representa no contexto geral do patrimônio da entidade? Para melhor visualizar esse contexto, apresentam-se, na Tabela 2, os montantes correspondentes ao imobilizado geral da entidade.



Tabela 2 – Composição do Ativo Imobilizado da Itaipu Binacional, período de 2005 a 2017

| Ano  | Instalações produção | Instalações transmissão | Outras instalações | Bens patrimoniais móveis | Imobilizado em curso | TOTAL      |
|------|----------------------|-------------------------|--------------------|--------------------------|----------------------|------------|
| 2005 | 14.631.601           | 1.229.732               | 923.540            | 661.358                  | 0                    | 17.446.231 |
| 2006 | 14.756.640           | 1.229.732               | 838.446            | 673.412                  | 0                    | 17.498.230 |
| 2007 | 14.779.526           | 1.231.048               | 842.934            | 674.689                  | 0                    | 17.528.198 |
| 2008 | 14.787.902           | 1.231.515               | 760.114            | 96.874                   | 575.874              | 17.452.279 |
| 2009 | 14.791.644           | 1.231.515               | 760.147            | 102.609                  | 514.554              | 17.400.469 |
| 2010 | 16.342.300           | 0                       | 754.517            | 107.934                  | 226.176              | 17.430.927 |
| 2011 | 16.342.300           | 0                       | 735.861            | 114.009                  | 257.388              | 17.449.557 |
| 2012 | 16.360.286           | 0                       | 728.728            | 115.114                  | 273.525              | 17.477.653 |
| 2013 | 16.360.745           | 0                       | 709.827            | 118.895                  | 299.414              | 17.488.882 |
| 2014 | 16.360.603           | 0                       | 698.349            | 94.580                   | 316.082              | 17.469.614 |
| 2015 | 16.360.107           | 0                       | 687.070            | 92.483                   | 334.780              | 17.474.440 |
| 2016 | 16.440.845           | 0                       | 756.893            | 98.787                   | 204.119              | 17.500.644 |
| 2017 | 16.440.818           | 0                       | 753.154            | 106.033                  | 219.879              | 17.519.884 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Na análise das demonstrações contábeis, constatou-se que, em 2008, a Itaipu promoveu o desmembramento da conta Outras Instalações, inserindo a conta Bens Patrimoniais Móveis e, em 2010, houve a incorporação da conta Instalações de Transmissão pela conta Bens de Instalação e Geração.

Há, ainda, a partir do exercício de 2008, com reclassificação para efeitos de comparação do exercício de 2007, a segregação e evidenciação do grupo Intangível nas demonstrações contábeis da Itaipu. Esse item está dividido em duas contas – *Softwares* e *Servidão* – e, em alusão ao Anexo “C” do Tratado, não sofre amortização. Diferente dos itens do Imobilizado Tangível, não foi possível identificar, por meio das demonstrações contábeis, a forma como é “baixado” o item *Softwares*. Na Tabela 3, apresentam-se os valores relativos a esse item.

Tabela 3 - Valor do Intangível da Itaipu Binacional, período de 2005 a 2017

| Ano  | Imobilizado Intangível Softwares    | Imobilizado Intangível Servidão | Total Imobilizado Intangível |
|------|-------------------------------------|---------------------------------|------------------------------|
| 2005 | Não segregada dos itens da tabela 2 |                                 |                              |
| 2006 | Não segregada dos itens da tabela 2 |                                 |                              |
| 2007 | 7.552                               | 68                              | 7.620                        |
| 2008 | 10.922                              | 69                              | 10.991                       |
| 2009 | 15.325                              | 69                              | 15.394                       |
| 2010 | 18.006                              | 69                              | 18.075                       |
| 2011 | 20.263                              | 69                              | 20.332                       |
| 2012 | 20.740                              | 69                              | 20.808                       |
| 2013 | 22.220                              | 69                              | 22.289                       |
| 2014 | 24.805                              | 69                              | 24.874                       |
| 2015 | 27.932                              | 69                              | 28.001                       |

|      |        |    |        |
|------|--------|----|--------|
| 2016 | 30.086 | 69 | 30.155 |
| 2017 | 32.887 | 69 | 32.956 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Embora a Itaipu Binacional não reconheça a depreciação nos itens do imobilizado, é possível, com os dados anteriormente expostos, estimar o valor da depreciação ocorrida de forma indireta, além de entender como esse imobilizado é reconhecido pela empresa.

#### 4.2 Estimativa da Depreciação Anual

De posse dos dados expostos na subseção anterior, foi possível “estimar” o montante da depreciação anual, a partir de 2005, bem como o valor “estimado” do ativo circulante imobilizado da Itaipu Binacional, e seu reflexo no resultado da entidade e no valor total do ativo. Para realizar tal cálculo, tomaram-se por base informações constantes nas próprias demonstrações contábeis que, em suas notas explicativas, apresentam, anualmente, o percentual do valor do Imobilizado que representam os custos de construção das contas Bens de Instalação e Geração e Instalações de Transmissão. No cálculo da depreciação, observaram-se os seguintes critérios:

a) Como demonstrado neste estudo, os bens móveis, embora fora do regime de competência, têm seus ajustes e, portanto, o reconhecimento da depreciação de forma indireta por ocasião das baixas por alienação ou doações.

b) Para a determinação do percentual utilizado para os itens do imobilizado que compõem as Instalações e Geração da Itaipu (barragem, turbinas geradoras, controles, linhas de transmissão até a estação primária de distribuição (furnas)), utilizaram-se os índices recomendados pela ANEEL de percentuais de depreciação.

De acordo com a ANEEL, por meio de sua Nota Técnica 378/2014, até 1999, as taxas de depreciação eram aplicadas por Tipo de Instalação (usina hidrelétrica ou termoelétrica). A partir de 1999, passaram a ser feitas pelo Tipo de Unidade de Cadastro (TUC). Por razões da inviabilidade de definir o valor nacional de referência por TUC de cada usina, os TUCs foram agrupados em classes de custos, conforme apresentado na Tabela 4 e seus respectivos percentuais de depreciação anual (ANEEL, 2014).

Tabela 4 - Taxas de depreciação por agrupamento de custos para hidrelétricas segundo a ANEEL

| Classe | Agrupamento                      | Até 1999 | 1999-2006 | 2007-2011 | 2012  |
|--------|----------------------------------|----------|-----------|-----------|-------|
| 1      | Gerador                          | 3,00%    | 3,30%     | 3,30%     | 3,33% |
| 2      | Turbina Hidráulica               | 3,00%    | 2,50%     | 2,50%     | 2,50% |
| 3      | Reservatório, Barragem e Adutora | 3,00%    | 2,00%     | 2,00%     | 2,00% |
| 4      | Edificações e, Obras Cíveis      | 3,00%    | 2,00%     | 4,00%     | 3,33% |
| 5      | Urbanização e Benfeitorias       | 3,00%    | 4,00%     | 4,00%     | 3,33% |
| 6      | Outros Sistemas                  | 3,00%    | 5,30%     | 5,30%     | 4,19% |
| 7      | Equipamentos da Casa de Força    | 3,00%    | 3,24%     | 3,24%     | 3,25% |

|    |                           |       |        |        |       |
|----|---------------------------|-------|--------|--------|-------|
| 8  | Equipamentos Gerais       | 3,00% | 10,00% | 10,00% | 6,25% |
| 9  | Conduto Forçado           | 3,00% | 3,10%  | 3,10%  | 3,13% |
| 10 | Transformação/Subestação  | 3,00% | 3,72%  | 3,72%  | 4,04% |
| 11 | Conexão/Linha Transmissão | 3,00% | 3,00%  | 3,00%  | 3,03% |

Fonte: ANEEL (2014).

No cálculo da depreciação, utilizou-se uma média de 6 (seis) itens da Tabela 4, Itens estes que carregam o maior percentual de valores dos itens do imobilizado da Itaipu Binacional. Assim, com base na Tabela 4, as médias consideradas foram 2,65% para os anos de 2005 e 2006; 2,98% para os anos de 2007 a 2011; 2,89% para os anos de 2012 a 2017. Estes percentuais de depreciação estão próximos aos utilizados pela Companhia Paranaense de Energia Elétrica – Copel que é na média 2,85%.

Na Tabela 5, apresentam-se os cálculos estimados da depreciação anual e acumulada do imobilizado tangível da Itaipu Binacional no que se refere aos itens que compõem o sistema de Instalação e Geração de Energia.

No patamar de depreciação exposto na Tabela 5, a Itaipu estaria totalmente depreciada em pouco mais de 31 anos. A Itaipu iniciou sua operação efetiva de geração, transmissão com consumo de energia da primeira unidade geradora em maio de 1984. Portanto, há 34 anos. Ocorre que as unidades geradoras (total de 20) foram sendo incorporadas ao longo de anos, sendo que as duas últimas entraram em operação em 2010. Logo, as primeiras unidades geradoras estariam quase que totalmente depreciadas, mas, pelo fato de a entidade não fornecer estimativas de vida útil em seus relatórios contábeis, não foi possível validar essa estimativa.

Tabela 5 - Cálculo estimado, com base na ANEEL, da depreciação anual e acumulada do imobilizado tangível da Itaipu Binacional, período de 2005 a 2017

| Ano  | Total Imobilizado | % Instalação e Geração | Base para Depreciação | Depreciação Anual | Depreciação Acumulada | Imobilizado Líquido Ajustado |
|------|-------------------|------------------------|-----------------------|-------------------|-----------------------|------------------------------|
| 2005 | 17.446.231        | 96,20                  | 16.783.274            | -444.757          | -444.757              | 17.001.474                   |
| 2006 | 17.498.230        | 96,10                  | 16.815.799            | -501.111          | -945.868              | 16.552.362                   |
| 2007 | 17.528.198        | 95,80                  | 16.792.014            | -500.402          | -1.446.270            | 16.081.929                   |
| 2008 | 17.452.279        | 96,70                  | 16.876.354            | -502.915          | -1.949.185            | 15.503.094                   |
| 2009 | 17.400.469        | 97,00                  | 16.878.455            | -502.978          | -2.452.163            | 14.948.306                   |
| 2010 | 17.430.927        | 98,79                  | 17.220.013            | -513.156          | -2.965.319            | 14.465.608                   |
| 2011 | 17.449.557        | 98,53                  | 17.193.048            | -512.353          | -3.477.672            | 13.971.885                   |
| 2012 | 17.477.653        | 98,44                  | 17.205.001            | -497.225          | -3.974.897            | 13.502.756                   |
| 2013 | 17.488.882        | 98,29                  | 17.189.822            | -496.786          | -4.471.682            | 13.017.200                   |
| 2014 | 17.469.614        | 98,19                  | 17.153.414            | -495.734          | -4.967.416            | 12.502.198                   |
| 2015 | 17.474.440        | 98,10                  | 17.142.426            | -495.416          | -5.462.832            | 12.011.608                   |
| 2016 | 17.500.644        | 98,80                  | 17.290.636            | -499.699          | -5.962.532            | 11.538.112                   |
| 2017 | 17.519.884        | 98,70                  | 17.292.126            | -499.742          | -6.462.274            | 11.057.610                   |

\* Percentual do Imobilizado em serviço

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como a Itaipu é uma entidade binacional, portanto passível de ser reenquadrada no quesito “estimativa de vida útil”, apresenta-se, para efeito comparativo, um cálculo estimado da depreciação (Tabela 6) com base na avaliação de taxas de depreciação de ativos regulamentados da *Ontario Power Generation Inc.*, Toronto, Canadá (FLAMING 2011), em que a vida útil estimada de uma usina hidrelétrica é superior à estimada pela ANEEL.

Em referência à Tabela 6, os principais parâmetros foram de 70 anos de vida útil para o conjunto Gerador, Turbinas e Reservatório (1,33% ao ano), 55 anos de vida útil para Edificações, Urbanização, Casa de Força, Conduto Forçado, Transformação, Conexão e Linha de Transmissão (2,00% ao ano) e 10 anos para os demais equipamentos (10% ao ano). Tomou-se, como base, a média dos dois primeiros principais itens, ou seja, a média entre 1,33% e 2,00%, com a depreciação estimada em 1,67%, ao ano.

Tabela 6 - Cálculo estimado, com base no modelo canadense, da depreciação anual e acumulada do imobilizado tangível da Itaipu Binacional, período de 2005 a 2017

| Ano  | Total Imobilizado | % Instalação e Geração * | Base para Depreciação | Depreciação Anual | Depreciação Acumulada | Imobilizado Líquido Ajustado |
|------|-------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------|-----------------------|------------------------------|
| 2005 | 17.446.231        | 96,20                    | 16.783.274            | -280.281          | -280.281              | 17.165.950                   |
| 2006 | 17.498.230        | 96,10                    | 16.815.799            | -280.824          | -561.105              | 16.937.125                   |
| 2007 | 17.528.198        | 95,80                    | 16.792.014            | -280.427          | -841.531              | 16.686.667                   |
| 2008 | 17.452.279        | 96,70                    | 16.876.354            | -281.835          | -1.123.366            | 16.328.913                   |
| 2009 | 17.400.469        | 97,00                    | 16.878.455            | -281.870          | -1.405.236            | 15.995.232                   |
| 2010 | 17.430.927        | 98,79                    | 17.220.013            | -287.574          | -1.692.811            | 15.738.116                   |
| 2011 | 17.449.557        | 98,53                    | 17.193.048            | -287.124          | -1.979.935            | 15.469.622                   |
| 2012 | 17.477.653        | 98,44                    | 17.205.001            | -287.324          | -2.267.258            | 15.210.395                   |
| 2013 | 17.488.882        | 98,29                    | 17.189.822            | -287.070          | -2.554.328            | 14.934.554                   |
| 2014 | 17.469.614        | 98,19                    | 17.153.414            | -286.462          | -2.840.790            | 14.628.824                   |
| 2015 | 17.474.440        | 98,10                    | 17.142.426            | -286.279          | -3.127.069            | 14.347.371                   |
| 2016 | 17.500.644        | 98,80                    | 17.290.636            | -288.754          | -3.415.822            | 14.084.822                   |
| 2017 | 17.519.884        | 98,70                    | 17.292.126            | -288.778          | -3.704.601            | 13.815.283                   |

\* Percentual do Imobilizado em serviço

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Feita a estimativa comparativa da Depreciação Anual na Itaipu Binacional, com base nas resoluções da ANEEL e de uma empresa hidrelétrica canadense, a questão discricionária de julgamento contábil é. Qual cálculo da depreciação se deve considerar: o primeiro ou o segundo? Embora, em suas demonstrações ou nos seus relatórios, a Itaipu Binacional não divulgue a vida útil estimada de seus bens do Imobilizado, menciona, nesses relatórios anuais, que a data limite para pagamento do passivo financeiro contraído na construção da hidrelétrica é o ano de 2023, que é, inclusive, o ano em que a Itaipu deixará de pagar os *royalties* aos municípios limieiros ao lago de Itaipu (BRASIL; PARAGUAI 2018).

Portanto, é de se considerar que a base de estimativa de vida útil da ANEEL é superior. Nesse sentido, em um processo de julgamento, seria prudente adotar o cálculo da depreciação

apresentado na Tabela 6 como mais coerente. Entretanto, como é um processo discricionário, só o tempo apontará qual é o julgamento, realizado pela área contábil da Itaipu, para esse importante item da composição patrimonial da entidade. Para corroborar esse entendimento, apresenta-se, na Tabela 7, o resumo da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da Itaipu Binacional, bem como o resultado ajustado pela inserção da depreciação dos itens do imobilizado.

Tabela 7 - Resumo da DRE da Itaipu Binacional ajustado pela depreciação anual, período de 2005 a 2017

| Ano  | Receita Operacional Líquida | Despesas Operacionais | Encargos da Dívida * | Resultado Operacional | Depreciação Estimada + Calculada | Resultado Ajustado |
|------|-----------------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|----------------------------------|--------------------|
| 2005 | 2.616.358                   | -997.212              | -2.298.422           | -679.276              | -446.372                         | -1.125.648         |
| 2006 | 2.856.689                   | -1.125.689            | -2.094.740           | -363.740              | -448.215                         | -811.955           |
| 2007 | 3.369.037                   | -1.305.789            | -1.315.909           | 747.339               | -501.743                         | 245.596            |
| 2008 | 3.423.803                   | -1.316.995            | -1.225.698           | 881.110               | -504.275                         | 376.835            |
| 2009 | 3.482.269                   | -1.729.779            | -1.158.256           | 594.234               | -507.324                         | 86.910             |
| 2010 | 3.450.548                   | -1.901.752            | -1.071.467           | 477.329               | -527.073                         | -49.744            |
| 2011 | 3.652.152                   | -1.901.064            | -958.487             | 792.601               | -529.594                         | 263.007            |
| 2012 | 3.797.867                   | -2.232.133            | -1.034.686           | 531.048               | -509.266                         | 21.782             |
| 2013 | 3.800.361                   | -1.801.491            | -794.968             | 1.203.902             | -514.029                         | 689.873            |
| 2014 | 3.680.362                   | -1.757.345            | -769.497             | 1.153.520             | -546.412                         | 607.108            |
| 2015 | 3.680.801                   | -1.257.649            | -373.904             | 2.049.248             | -510.326                         | 1.538.922          |
| 2016 | 3.811.499                   | -1.969.070            | -672.452             | 1.169.977             | -502.582                         | 667.395            |
| 2017 | 3.740.514                   | -1.957.138            | -592.575             | 1.190.801             | -512.784                         | 678.017            |

\* Nos encargos da dívida, consideraram-se também as receitas financeiras.

\*\* Utilizado o cálculo da depreciação proposto pela ANEEL.

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Continuando com a análise do impacto do reconhecimento da depreciação nas demonstrações contábeis da Itaipu Binacional, apresenta-se, na Tabela 8, o montante, em termos percentuais, de quanto o reconhecimento da depreciação representa das Receitas Operacionais Líquidas e qual o impacto referente ao resultado operacional.

Tabela 8 – Impacto da depreciação sobre as receitas e resultado operacional na Itaipu Binacional, período de 2005 a 2017.

| % da Depreciação sobre a Receita Operacional Líquida |      | % da Depreciação sobre o Resultado Operacional |       |
|--|------|--|-------|
| 2005   | 0,17 | 2005   | 0,66  |
| 2006   | 0,16 | 2006   | 1,23  |
| 2007   | 0,15 | 2007   | -0,67 |
| 2008   | 0,15 | 2008   | -0,57 |
| 2009   | 0,15 | 2009   | -0,85 |
| 2010   | 0,15 | 2010   | -1,10 |
| 2011   | 0,15 | 2011   | -0,67 |

|      |      |      |       |
|------|------|------|-------|
| 2012 | 0,13 | 2012 | -0,96 |
| 2013 | 0,14 | 2013 | -0,43 |
| 2014 | 0,15 | 2014 | -0,47 |
| 2015 | 0,14 | 2015 | -0,25 |
| 2016 | 0,13 | 2016 | -0,43 |
| 2017 | 0,14 | 2017 | -0,43 |

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Observa-se, por meio da Tabela 8, o elevado grau de comprometimento das receitas operacionais líquidas, caso sejam reconhecidas as depreciações nas demonstrações contábeis. Igualmente se observa que também é elevado o impacto no resultado operacional da Itaipu Binacional, sendo que, nos anos em que o resultado foi negativo, esse impacto elevou consideravelmente o resultado negativo, com destaque para os anos de 2005 e 2006, e, nos anos em que o resultado se apresentou positivo, foi corroído pelo reconhecimento da depreciação, com destaque para os anos de 2007 a 2012.

## 5 CONCLUSÃO

Com base nos dados apresentados e analisados, pode-se afirmar que o cálculo e o reconhecimento da depreciação têm um impacto elevado na composição patrimonial da Itaipu Binacional, bem como nos resultados da entidade. Nesse sentido, em atendimento às normas e aos procedimentos contábeis geralmente aceitos pela IAS e *Financial Accounting Standards Board* (FASB), torna-se relevante que a Itaipu Binacional, por meio de suas demonstrações contábil-financeiras, divulgue qual será a expectativa de vida útil e quais os critérios a serem adotados em relação ao reconhecimento da depreciação. Isso porque, liquidada a obrigação financeira referente ao financiamento para construção da usina hidrelétrica de Itaipu, a entidade terá que determinar qual será o procedimento para o processo de “custos”, no sentido de estabelecer um valor de venda da energia gerada para a obtenção de receitas, considerando que esses valores devem tanto cobrir seus custos quanto ser competitivos no mercado de energia entre o Brasil e Paraguai.

Assim, é importante lembrar que, liquidados esses compromissos financeiros, o Paraguai estará livre para negociar a sua quota parte da energia gerada para quem ele quiser. Portanto, os reflexos demonstrados neste estudo, no cálculo e reconhecimento da depreciação em relação à composição patrimonial da Itaipu Binacional, tornam-se um fator impactante.

Outro estudo que pode ser realizado em relação à Itaipu Binacional é sobre o impacto que o câmbio pode exercer no custo da energia, pois, como já mencionado, a moeda utilizada pela Itaipu é o dólar americano. Também merece estudo a maneira como a ELETROBRAS e a ANDE contabilizam suas participações e os reflexos nas demonstrações contábeis dessas entidades.



## REFERÊNCIAS

- ANEEL - AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (2014). **Nota Técnica nº 378/2014-SRE/ANEEL** Disponível em <http://www.aneel.gov.br/legislacao>. Acesso em 15 de abril 2018.
- BARROS, A. J. S., & LEHFELD, N. A. S. (2007). **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- BRASIL (2007). **Lei nº. 11.638/2007, de 28 de dezembro de 2007**. Brasília, DF, Senado Federal, 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm) Acesso em: 14 de abril 2018.
- BRASIL (2009). **Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm) . Acesso em: Acesso em: 13 de julho 2018.
- BRASIL (2017). **Demonstrações Contábeis e Relatórios Anuais. 2005 a 2017**. Disponível em: <http://www.itaipu.gov.br/institucional/documentos-oficiais> . Acesso em: 19 de junho. 2018.
- BRASIL; PARAGUAI (1973). **Tratado de Itaipu e seus anexos**. Brasília, 26 abril de 1973. Disponível em: <http://www.itaipu.gov.br/institucional/documentos-oficiais> . Acesso em: 10 de abril 2018.
- BRASIL; PARAGUAI (2006). Relatório anual Itaipu Binacional. Disponível em: [https://www.itaipu.gov.br/sites/default/files/af\\_df/RelAnual-2006.pdf](https://www.itaipu.gov.br/sites/default/files/af_df/RelAnual-2006.pdf) . Acesso em: 10 de outubro 2018.
- BRASIL; PARAGUAI (2018). Relatório anual Itaipu Binacional. Disponível em: [https://www.itaipu.gov.br/sites/default/files/af\\_df/RELATORIO\\_ITAIPU\\_2018.pdf](https://www.itaipu.gov.br/sites/default/files/af_df/RELATORIO_ITAIPU_2018.pdf) . Acesso em: 15 de abril 2019.
- CARVALHO, L. N. G.; COSTA, P. S.; OLIVEIRA, A. T. (2010). Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 839-76.
- CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (2009). **Deliberação CVM n.º 583, de 31 de julho de 2009**. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/deliberacaocvm583\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/deliberacaocvm583_2009.htm). Acesso em 15 de julho 2018
- CVM (2010). **Deliberação CVM n.º 639, de 07 de outubro de 2010**. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 01(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC

sobre redução ao valor recuperável de ativos. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0600/deli639.html>. Acesso em 15 de julho 2018

CCPP- CONSEJO DE CONTADORES PUBLICOS DEL PARAGUAY (2018). **Normas de Información Financiera del Paraguay – NIF**. Disponível em <http://www.consejo.com.py/index.php>. Acesso em: 28 de setembro 2018.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2011). **Pronunciamento Conceitual Básico 00 (R1):** Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. CFC, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 10 de setembro 2018.

CFC (2009). PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27 - **Ativo Imobilizado. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 16**. Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.177, de 24 de julho de 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 10 de setembro 2018.

ELETROBRAS S/A (2018). **Informações Financeiras – Demonstrações Financeiras**. Disponível em <http://www.eletrabras.com/demonstracoesfinanceiras> acesso em 06 de abril 2018.

HENDRIKSEN, E. S., & VAN BREDA, M. F. (1999). **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas.

IUDÍCIBUS, S. (2009). **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas.

JOIA, R. M.; NAKAO, S. H. (2014). Adoção de IFRS e gerenciamento de resultado nas empresas brasileiras de capital aberto. **REPeC**, Brasília, v.8, n.1, art. 2, p. 22-38.

KALDELLIS, J.K.; VLACHOU, D. S.; KORBAKIS, G. (2005). Techno-economic evaluation of small hydro power plants in Greece: a complete sensitivity analysis. **Energy Policy**, 33, p. 1969-1985.

KITUARA, T. (2017). The Growth of the Japanese Electric Power Industry and the World Bank's Request to Increase Depreciation Costs Between 1951 and 1973. **Essays in Economic & Business History**, v. 36, n. 1.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. (2011). **Metodologia Científica** 6. ed. São Paulo: Editora Atlas.

LEMES, S.; CARVALHO, L. N. (2010). **Contabilidade Internacional para graduação: texto, estudos de casos e questões de múltipla escolha**. São Paulo: Atlas.

- MARQUES, V. A. *et al.* (2015). Qualidade informacional e nível de transparência: um estudo entre empresas ganhadoras e não ganhadoras do troféu transparência FIPECAFI-SERASA EXPERIAN. **RACE**, v. 14, n. 2, p. 769-796.
- MARTINS, E; GELBCKE, E. R; SANTOS, A. (2010). **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas.
- MICHEL, M. H. (2009). **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 2. ed. São Paulo: Atlas
- NASCIMENTO, J. O; et al. (2013). Aspectos contábeis do tratado de itaipu: análise das práticas de mensuração, depreciação, manutenção e impairment dos ativos imobilizados da empresa itaipu binacional. **RIC - Revista de Informação Contábil** - ISSN 1982-3967 - Vol. 07, no 04, p. 01-19.
- NASI, A. C.; *et al.* (2015). **PROCONTAB - Contabilidade NBC CPC IFRS**: programa de atualização em contabilidade: ciclo 2/ organizado pela academia brasileira de ciências contábeis. Porto Alegre: Artmed Paramericana.
- SALES, I. C. H.; ANDRADE, L. F. F.; IKUNO, L. M. (2012). Impairment e o setor de energia elétrica: características da evidenciação contábil. **Revista Ambiente Contábil**. v. 4. n. 1, p. 120-137.
- SANTOS, L. P. G. *et al.* (2011). Efeito da Lei 11.638/07 sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&FBOVESPA. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 56, p. 174-188.
- SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. (2009). **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre a contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo; Atlas.
- SOUZA, A. S.; VENÂNCIO, J. B.; RESENDE, K. V. (2012). Controle patrimonial nas empresas do setor elétrico brasileiro: a nova configuração. **RAGC**, v.1, n.1, p.22-39.
- YIN, R. K. (2010). **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman.
- WIELENBERG, S.; SCHOLZE, A. (2007). **Depreciation and Impairment: A Tradeo in a Stewardship Setting**. SSRN. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?id=996554>. Acesso em: 28 abr. 2018.





## CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR DE HOTELEIRO DE GUARAPARI-ES: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE RELEVÂNCIA E CONHECIMENTO PELA MATRIZ DE SLACK

### *COST ACCOUNTING IN GUARAPARI-ES HOTELS SECTOR: ANALYSIS OF RELEVANCE PERCEPTION AND KNOWLEDGE BY SLACK MATRIX*

**Miguel Carlos Ramos Dumer** 

Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, Brasil, prof.migueldumer@gmail.com

**Elisângela Parteli Mariani** 

Rede de Ensino Doctum – Doctum, Brasil, lora\_091@hotmail.com

**Mark Miranda de Mendonça** 

Faculdade Projeção – PROJEÇÃO, Brasil, mark.miranda@uol.com.br

**Wando Belffi da Costa** 

Rede Ensino Doctum – Doctum, Brasil.

---

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v7i2.2967>

Recebido em: 05/02/2019

Aceito em: 13/05/2019

---

**Resumo:** O presente trabalho objetivou evidenciar, sob a perspectiva dos gestores, qual a relevância atribuída frente a o conhecimento de informações da contabilidade de custos em hotéis e pousadas localizados na cidade de Guarapari-ES. Para isso, foram pesquisados 41 gestores de hotéis e pousadas desta cidade, que responderam a um questionário com perguntas que objetivaram avaliar a percepção de importância atribuída e o conhecimento de informações e atributos da contabilidade de custos na gestão do empreendimento que atuam. As respostas foram tratadas de maneira quantitativa e submetidas à matriz de importância-desempenho de Slack (1994; 2002). Os resultados evidenciam que a média geral de todas as respostas se encontra numa situação considerada adequada para os padrões da matriz, indicando que necessitam de manutenção para permanência nesta posição. Dessa forma, demonstram que o nível de relevância atribuída é similar ao nível de conhecimento das informações da contabilidade de custos abordadas.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Custos em Empresas de Hospedagem. Matriz de Slack.

**Abstract:** The present work aimed to highlight, from the managers' perspective, the relevance attributed to the knowledge of cost accounting information in hotels and inns located in the city of Guarapari-ES. For this, 41 hotel and hostel managers in this city were surveyed, who answered a questionnaire with questions that aimed to evaluate the perception of importance attributed and the knowledge of information and attributes of cost accounting in the management of the business they operate. The answers were treated quantitatively and submitted to Slack's importance-performance matrix (1994; 2002). The results show that the overall average of all responses is in a situation considered adequate for the matrix standards, indicating that they need maintenance to remain in this position. Thus, they demonstrate that the level of relevance attributed is similar to the level of knowledge of the cost accounting information addressed.

**Keywords:** Cost Accounting. Costs in Hosting Companies. Slack Matrix.

## 1 Introdução

As pesquisas científicas neste setor, tem sinalizado a importância do turismo para a sociedade brasileira (NOGUEIRA, 1987; GOUVÊA; YAMAUCHI, 1999; IBGE, 2012), em especial as contribuições sociais, culturais (SILVA; SONAGLIO, 2011; BRASILEIRO, 2012; POLETTI, SAMPAIO, 2013; SCÓTOLO; PANOSSO NETO, 2015) e econômicas (CASIMIRO FILHO, 2002; LIMA *et al.*, 2004; NODARI, 2007; ANDRADE *et al.*, 2008; CNC, 2010; TAKASAGO *et al.*, 2010; SILVA *et al.*, 2013; SOUZA; LUNKES, 2015) em nível local, regional e até em nível nacional (CASIMIRO FILHO, 2002; LIMA *et al.*, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; NODARI, 2007; ANDRADE *et al.*, 2008; CNC, 2010; TAKASAGO *et al.*, 2010; SILVA *et al.*, 2013; SILVA; SONAGLIO, 2011; BRASILEIRO, 2012; POLETTI, SAMPAIO, 2013; SCÓTOLO; PANOSSO NETO, 2015; SOUZA; LUNKES, 2015; ANDIRIN, *et al.*, 2017). Portanto é possível perceber que nas últimas décadas ocorreram desenvolvimentos consideráveis das discussões sobre as possibilidades epistemológicas, teóricas e metodológicas dos estudos sobre o setor de turismo, o caracterizando como uma área de pesquisa “multi-extra-disciplinar” (BISPO, 2016, p. 170).

Uma importante interseção entre áreas do conhecimento com o turismo é estabelecida com a contabilidade, em especial a tópicos relacionados à gestão de custos (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; NODARI, 2007; OLIVEIRA *et al.*, 2008; SILVA *et al.*, 2013; SOUZA; LUNKES, 2015). A busca e utilização de técnicas de gestão de custos mais eficientes podem ser consideradas uma alternativa inovadora para as organizações ofertantes de bens e serviços no setor de turismo, em especial na hotelaria (LUNKES, 2004; JOÃO *et al.*, 2011).

No Brasil a atividade turística tem desenvolvido substancialmente, em especial nas últimas duas décadas (CASIMIRO FILHO, 2002; IBGE, 2012; BRASIL, 2017). Nesse contexto, o setor hoteleiro especificamente ofertava no ano de 2016 aproximadamente 7.000 estabelecimentos e 820.000 leitos cadastrados no Ministério do Turismo (BRASIL, 2017). Por outro lado, as organizações do setor de turismo enfrentam um cenário permeado por desafios e tem como características uma intensa sensibilidade a tensões relacionadas a aspectos como “agitação política e social, crises econômicas ou má gestão, apenas para citar alguns” (ANDIRIN, *et al.*, 2017, p. 428). Em vista disto, pesquisadores do campo organizacional objetivam aprimorar os conhecimentos sobre como as empresas tem respondido aos desafios (MINTZBERG *et al.*, 2004; ANDIRIN *et al.*, 2017), incluindo problemas relacionados a falta de informação e falhas na comunicação (MAIR *et al.*, 2014; ANDIRIN *et al.*, 2017), e evidenciado a gestão de custos como uma alternativa eficaz de sobrevivência, diferenciação e desenvolvimento (JOÃO *et al.*, 2011).

O desenvolvimento do turismo em Guarapari, ocorrido principalmente a partir das três últimas décadas do século XX, refletiu diretamente em seu crescimento econômico e na sua expansão urbana, colocando o setor como de grande relevância na geração de empregos,



renda, captação de tributos desse município (VARGAS *et al.*, 2007). Por tamanha importância para o campo social e/ou econômica, faz-se necessário que tais empreendimentos possuam rigoroso controle de seu patrimônio e atividades, assim como o acompanhamento de informações gerenciais, como custos, margem de contribuição, despesas, ponto de equilíbrio da organização, entre outras informações que devem auxiliar nas tomadas de decisões. Para isso, essas informações precisam ser conhecidas e medidas. Não se controla o que não se conhece.

A contabilidade de custos é considerada altamente relevante para gestão de qualquer organização, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, inclusive nas atividades de hospedagem, típica das empresas hoteleiras (ZANELLA, 1993; LIMA *et al.*, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005). Segundo Martins (2001, p. 27), “a palavra custos significa o preço original de aquisição de qualquer bem ou serviço”. A contabilidade de custos possui um vasto conjunto de informações que permite o conhecimento mais apurado dos gastos feitos, para poder no final de um período apurar o real resultado das atividades da empresa, identificar as atividades mais vantajosas e propor mudanças na ação com vista a reduzir gastos, entre outras coisas. Porém, Monteiro e Carrera (2006) evidenciaram que gestores de hotéis quase não utilizavam informações da contabilidade de custos na tomada de decisão, e boa parte ao menos conhecem seu significado.

Para Castelli (2001), muitos empreendimentos hoteleiros não alcançam lucro por falta de controle de elementos como gastos relacionados a manutenções da estrutura física, energia elétrica, água, estoque e também por desconhecimento ou má utilização de ferramentas de controle como planilhas de custos. Desta forma não sabem quando ou em quanto efetuar aumento de preços dos serviços e produtos, não identificam gastos excessivos que poderiam ser diminuídos, não realizam pesquisas com concorrentes, sendo estes fatores que direcionam estas organizações para situações de prejuízo.

Sendo assim, cabe compreender as peculiaridades inerentes a gestão dos empreendimentos do setor de hospedagem, em especial, para esta pesquisa, a relevância atribuída e utilização efetiva da contabilidade de custos na gestão desse segmento de empresas.

Nesse sentido, o presente estudo buscou responder ao seguinte problema de pesquisa: *Qual é a percepção dos gestores de hotéis e pousadas da cidade de Guarapari-ES, sobre a relevância atribuída e o conhecimento de informações e atributos da contabilidade de custos?*

Portanto, o objetivo do estudo é compreender o nível de utilização (desempenho) e relevância (importância) das informações da contabilidade de custos nos meios de hospedagem (hotéis e pousadas) da cidade de Guarapari-ES, pela percepção de gestores destes empreendimentos.

Para tanto foi adotado o método de pesquisa *survey*, com a aplicação de um questionário, entre os meses de setembro e outubro de 2015, para coleta de dados junto a 41 gestores de



hotéis e pousadas localizados no município e Guarapari-E.S. A amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012). O questionário foi elaborado de forma a permitir identificar o nível de utilização (desempenho) e relevância (importância) das informações e atributos da contabilidade de custos nos empreendimentos turísticos de hospedagem, para isto as respostas foram tratadas via abordagem quantitativa e submetidas à matriz de importância-desempenho de Slack (1994; 2002).

Desta maneira, serão trabalhadas neste estudo características como: abordagem de questões do mundo real, com potencial para a obtenção de resultados inovadores ou inesperados que preencham lacunas do conhecimento, levando em consideração aspectos de pesquisas anteriores, que, para Chow e Harrison (2002), são consideradas qualidades relevantes de pesquisas em contabilidade e gestão.

## **2 Revisão de Literatura**

### *2.1 Turismo em Guarapari*

Conforme Lunkes (2004, p. 24), muito se fala das potencialidades turísticas do Brasil, com sua extensa dimensão geográfica que abriga quase incontáveis opções de destinos, em especial pela diversidade natural. Porém, o autor contrapõe que ainda não foi enraizada na sociedade “uma cultura estratégica de turismo, nem capacidade de visão de longo prazo. Devido às transformações ocorridas no Brasil após 1994, o turismo brasileiro entrou em um novo tipo de pensamento voltado para os negócios”. Nesse contexto, Garapari, cidade localizada no litoral do ES, despontou como um destino turístico importante neste estado.

Em 1946 os hotéis e pousadas da cidade de Guarapari já lotavam de turistas do Brasil inteiro. Nessa época, a cidade dava adeus para a pesca e agricultura que era forma preponderante de atividade econômica, evoluiu muito mais rápida em relação aos outros municípios da região e o turismo ganhou destaque como fonte de recursos para o município. A princípio, os turistas procuravam esse destino para buscar curas através das áreas monásticas. Já em 1947 começou a construção do Radium Hotel que naquela época se tornou um encanto para os visitantes que quando voltavam sempre traziam mais turistas (ETCHEBÉHÈRE JUNIOR; JUNGER, 2009).

Entretanto, o momento de maior aumento do turismo em Guarapari, ocorreu especialmente a partir das três últimas décadas do século 20, e refletiu inteiramente em seu desenvolvimento econômico e na sua expansão urbana. Em períodos de alta temporada a cidade já chegou a receber mais de quatro vezes o número de turistas em relação a quantidade de habitantes (VARGAS *et al.*, 2007).

## 2.2. O setor de hospedagem

A princípio é importante frisar que os meios de hospedagem não são compostos apenas por hotéis, também existem outros importantes meios de hospedagem como as pousadas, albergues, entre outros. Porém, a presente pesquisa por vezes utiliza o termo “setor hoteleiro”, ou termo similar, sem esquecer a existências e relevância dos outros meios de hospedagem.

Com o crescimento do turismo, o setor de hospedagem vem passando por várias mudanças e também evoluindo com a chegada de algumas redes hoteleiras internacionais, seja por meio de investimento próprio ou franquias. Com isso, o mercado de hospedagem torna-se mais competitivo, conseqüentemente, os meios de hospedagem devem procurar formas viáveis para reduzir seus gastos e aumentar seu faturamento (OLIVEIRA *et al.*, 2008). “Como o turismo vem crescendo cada vez mais, os empreendedores estão investindo forte nessa área de hotelaria, antigamente não havia tantos” (CASTELLI, 2001, p. 13).

Os serviços de hotelaria oferecem, na maioria das vezes, além da hospedagem, opções como alimentação, piscinas, bares, restaurantes, salas de jogos, salão para eventos, traslados e playground para seus hóspedes. O motivo dessa diversificação é que atualmente a concorrência tem se tornado mais acirrada nesse setor. Com esse portfólio de serviços, o ramo de hotelaria colabora expressivamente com a economia por meio de salários pagos a funcionários e impostos arrecadados (COLTMAN 1989).

De acordo com Lunkes (2004) o setor de hospedagem se enquadra nesse mundo de mercado competitivo e globalizado, portanto precisa inovar buscando formas de se destacar para vencer no mercado. Para Castelli (2001, p. 21), os meios de hospedagem oferecem uma variedade de bens e serviços com uma infinidade de insumos, conseqüentemente os gestores passam a ter dificuldades para controlar com precisão a conciliação dos custos, produtos e onde eles são produzidos. O autor acrescenta a esta problemática de que normalmente “os hotéis oferecem um mix de bens e serviços com uma infinidade de insumos. Com isso cria dificuldades para o gestor conhecer com maior exatidão a composição dos custos dos produtos, e onde eles são produzidos”. Porém, conforme Cândido (2001), a principal atividade destes empreendimentos é a hospedagem, considerado o atrativo fundamental para o sucesso da empresa por, na maioria dos casos, praticamente alavancar quase todos outros bens e serviços ofertados.

## 2.3 A contabilidade de custos e o setor de hospedagem

A contabilidade de custos é a ferramenta que se dedica ao estudo mais apurado dos gastos feitos, para poder se obter um bem de venda ou de consumo, quer seja um produto, uma mercadoria ou um serviço. Hotéis e pousadas oferecem uma variedade de bens e serviços com uma infinidade de insumos, conseqüentemente os gestores passam a ter dificuldades para controlar com precisão a conciliação dos custos, produtos e onde eles são produzidos.

O autor acrescenta a esta problemática de que tais organizações normalmente “oferecem um mix de bens e serviços com uma infinidade de insumos. Com isso cria dificuldades para o gestor conhecer com maior exatidão a composição dos custos dos produtos, e onde eles são produzidos” (CASTELLI, 2001, p. 21).

A contabilidade de custos possui grande relevância na gestão dos negócios de hospedagem, uma vez que orienta as decisões empresariais, podendo ser a responsável pelo fracasso ou sucesso das empresas, porém, em muitos casos estas informações ainda não são apuradas corretamente (ZANELLA, 1993; VIEIRA; SOUZA, 2005; OLIVEIRA *et al.*, 2008). Porém, Monteiro e Carrera (2006) evidenciam que gestores de hotéis quase não utilizavam informações da contabilidade de custos na tomada de decisão, e boa parte ao menos conhecem seu significado.

Em muitas situações um empreendimento hoteleiro não alcança lucro por falta de controle de elementos como gastos relacionados a manutenções da estrutura física, energia elétrica, água, estoque e também por desconhecimento ou má utilização de ferramentas de controle como planilhas de custos. Desta forma não sabem quando ou em quanto efetuar aumento de preços dos serviços e produtos, não identificam gastos excessivos que poderiam ser diminuídos, não realizam pesquisas com concorrentes, sendo estes fatores que direcionam estas organizações para situações de prejuízo (CASTELLI, 2001). Para que isso não ocorra, conforme Cândido (2001) e Vieira e Souza (2005) é fundamental que o gestor use elementos da contabilidade de custos assim como outros setores da atividade econômica usam frequentemente.

#### *2.4 Elementos e informações da contabilidade de custos*

A contabilidade de custos dispõe de elementos e informações que permitem direcionar a gestão de organizações hoteleiras para uma gestão economicamente sustentável (MONTEIRO; CARRERA, 2006), são destacados abaixo alguns dos mais descritos na literatura utilizada.

Para Zanella (1993) e Petrocchi (2002, p. 92) os custos variáveis na hotelaria podem ser qualificados em: Materiais de limpeza e consumo, telefonia, consumo de água, energia elétrica, gás de cozinha e outros combustíveis, lavanderia e mão de obra diretamente envolvida com serviços prestados, ou seja, todo gasto relacionado as atividades fim do empreendimento e que variam diretamente com a quantidade de serviços prestados. Enquanto custos fixos, como aluguel de imóvel, não variam em função do volume de serviços prestados.

Os custos também podem ser divididos como diretos ou indiretos. Diretos são os que podem ser identificados com cada serviço prestado, por exemplo, os custos decorrentes da utilização de um determinado quarto utilizado por um hóspede, enquanto o custo indireto não pode ser perfeitamente identificado com um serviço ou bem específico, por exemplo, os salários dos funcionários da recepção, que atendem a todos os hóspedes indiscriminadamente, sem que seja possível associar precisamente parte desse gasto com cada serviço prestado aos

hóspedes atendidos (PETROCCHI, 2002; LUNKES, 2004). É fundamental que se conheça os custos indiretos a fim de adotar técnicas de rateio adequadas (MARTINS; 2001).

A partir destas informações é possível identificar a margem de contribuição de cada bem ou serviço ofertado pela empresa, ou seja, conhecer o resultado financeiro de cada serviço prestado pela subtração da receita unitária pelo custo variável unitário. Conhecendo a margem de contribuição possibilita-se encontrar os pontos de equilíbrio que, para Santos (1990, p. 154), “permite averiguar o nível de produção e/ou vendas que deve ser praticado para se obter determinado montante de lucro”.

O ponto de equilíbrio pode ser considerado a situação de lucro igual a zero, ou seja, a organização não tem lucro, mas também não possui prejuízo. É uma importante informação que permite o gestor identificar a quantidade de bens e serviços que a empresa precisa vender para ao menos cobrir o custo e despesas, tanto fixas quanto variáveis (PETROCCHI, 2002). O Quadro 1 sintetiza algumas outras definições de elementos fundamentais para compreensão e estudo dos custos, elencadas por Oliveira e outros (2008):

Quadro 1 – Elementos fundamentais da contabilidade de custos

| ELEMENTO DE CUSTOS   | CONCEITUAÇÃO   | FONTE                  |
|----------------------|--|------------------------|
| <b>Gastos</b>        | Sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente em dinheiro).                             | Martins (2001, p. 25). |
| <b>Investimentos</b> | Gastos “ativados” em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros.  | Martins (2001, p. 25). |
| <b>Custos</b>        | Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.  | Martins (2001, p. 25). |
| <b>Despesas</b>      | Gastos necessários, porém, não relacionados com a atividade fim.   | Martins (2001, p. 25). |
| <b>Perdas</b>        | São fatos ocorridos em situação excepcionais que estão fora da normalidade das operações do hotel. São fatos que afetam o resultado, exemplo: deterioração de alimentos do restaurante, a quebra anormal de equipamentos, etc. | Lunkes (2004, p. 113). |
| <b>Desperdícios</b>  | É a utilização de recursos de forma não eficiente pelo hotel e podem ocorrer de diferentes formas, como ociosidade de mão-de-obra, equipamentos, etc.  | Lunkes (2004, p. 113). |

Fonte: Adaptado de Oliveira *et al.* (2008, p. 5).

Estes são alguns exemplos de informações e elementos básicos para a compreensão e análise pertinente a contabilidade de custos, tais atributos podem ser considerados como fundamentais e indispensáveis para gestão de empresas do setor hoteleiro, é de se esperar que gestores desse setor tenham alguma intimidade com estes conceitos.

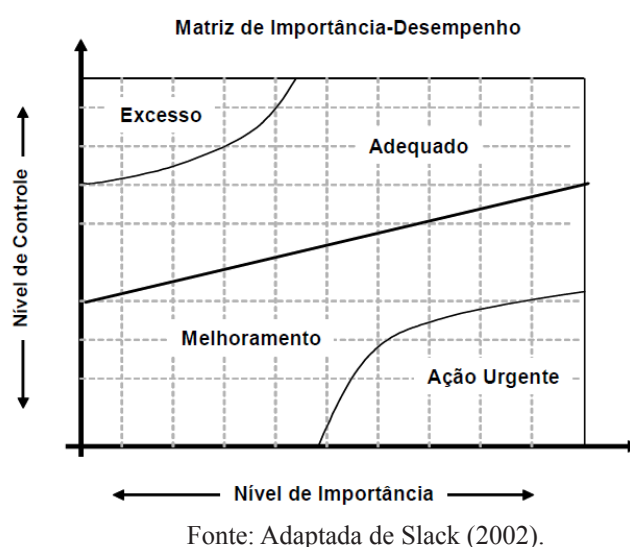
### 2.1 Matriz de Slack

A Matriz de Importância-Desempenho permite a avaliação de produtos e/ou procedimentos; e deve ser construída pelos dados obtidos de várias organizações do mesmo

setor (SLACK, 1994). É uma ferramenta comumente utilizada na administração da produção de bens e serviços, que pode ser adaptada para captação de percepções das práticas empresariais.

A Figura 1 apresenta as áreas da matriz que permitem a análise da situação dos elementos investigados, quando se encontra na zona de Excesso significa que o elemento é muito utilizado, porém considerado pouco relevante. A área Ação Urgente demonstra que o elemento investigado é considerado altamente importante, mas pouco utilizado e necessita uma adequação imediata. Enquanto a área de Melhoria mostra que se deve investir no desenvolvimento deste elemento e a área Adequada carece de atenção para que não seja alterada (SLACK, 1994; 2002).

Figura 1 – Níveis de prioridade das opções na matriz de importância-desempenho



Fonte: Adaptada de Slack (2002).

Dumer e outros (2013) utilizaram essa matriz de Importância-Desempenho para averiguar percepções de relevância e efetiva utilização da atributos e informações da contabilidade de custos em organizações da atividade cafeeira, enquanto Dumer (2018) utilizou a matriz para comparar a percepção de relevância e efetiva utilização da contabilidade de custos com outras informações contábeis (Demonstração de Resultado, Fluxo e Caixa e Balanço Patrimonial). Os autores sugerem a utilização da Matriz de Slack como forma de evidenciação e compreensão das percepções e das práticas de gestores referentes a processos e condutas ligadas as informações relativas a gestão de custos.

### 3 Aspectos metodológicos

Quanto ao método de pesquisa adotado, pode ser classificada como *survey*, recomendado por Freitas *et al.* (2000, p. 105-106) quando “o interesse é produzir descrições quantitativas de uma população” e quando “o ambiente natural é a melhor situação para estudar o fenômeno de interesse”.

A pesquisa foi desenvolvida em duas partes, a primeira composta por revisão de literatura pertinente para fundamentação teórica. A segunda por uma pesquisa de campo junto a gestores de meios de hospedagem localizados no município de Guarapari, utilizando um questionário que foi aplicado quando os gestores declaravam interesse e disponibilidade, ou seja, todos os gestores dos hotéis ou pousadas foram contatados (seja pessoalmente ou por telefone) entre setembro e outubro de 2015.

Das 71 opções de hospedagem do município, entre hotéis e pousadas formalmente cadastradas, conforme informações adquiridas junto a Secretaria de Turismo de Guarapari, 41 foram alcançadas e em todos os casos os gestores gerais reponderam o questionário, compondo uma amostra de 57,7% dos meios de hospedagem (hotéis e pousadas). Essa amostra foi estabelecida por conveniência, ou seja, quando o pesquisador possui liberdade para selecionar os elementos que farão parte da amostra (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012).

O questionário era composto por questões que identificavam o perfil dos gestores, dos meios de hospedagem e principalmente por questões que permitem identificar o nível de utilização (desempenho) e relevância (importância) das informações da contabilidade de custos nos empreendimentos do setor hoteleiro da cidade de Guarapari, para isto as respostas foram tratadas utilizando o programa Excel, e submetidas à matriz de importância-desempenho de Slack (1994; 2002).

Cabe salientar que, como forma de contornar a dificuldade de avaliar o desempenho das informações de custos, foi investigada a “utilização”, seguindo modelo de questões utilizadas por Dumer (2014; 2018). Porém, as questões investigam “conhecimento”, pois, conforme Probst et al. (2002), na estrutura integrada de gestão do conhecimento nas organizações proposta pelos autores à etapa de utilização do conhecimento precede a etapa de apropriação do conhecimento. Portanto, o presente estudo adota a premissa de que o existir conhecimento é integrado ao processo essencial de utilização do conhecimento, visto que o conhecimento não utilizado é descartado justamente por não ser efetivo, ou seja, não ser ativo e eficaz (PROBST et al., 2002).

## **4 Descrição e análise dos resultados**

### *4.1. Perfil dos gestores*

Quanto às características dos gestores, os resultados demonstram que a amostra era composta por 13 mulheres e 28 homens. A média de idade foi de aproximadamente 48 anos. Quanto a escolaridade, apenas um entrevistado possui até o ensino primário e dois até o ensino fundamental. A maioria, composta por 23 gestores, possui até o ensino médio completo.

Os entrevistados com no mínimo ensino superior é composta por 10 que possuem até graduação e cinco terminaram alguma pós-graduação. Dos que possuem graduação ou pós-graduação, cinco são graduados em Administração de Empresas, 01 Turismo, um é pós-



graduado em Gestão de Estratégica de Negócios e um pós-graduado em Gestão Hoteleira, somando oito entrevistados com formação em turismo ou área de gestão de empresas, o que possivelmente implica que tiveram estudos de disciplinas da contabilidade e de custos. Isso permite supor que apenas 19,5% da amostra (08 de 41) teve formação com ensino de disciplina de custo ou contabilidade.

#### 4.2 Perfil dos empreendimentos hoteleiros

No que tange a capacidade e estrutura dos meios de hospedagem participantes da pesquisa, em média possuem, aproximadamente 45,4 quartos; 50,3 leitos de solteiro e 28,4 leitos de casal. Também possuem média próxima de 11,2 funcionários fixos (contratados) e 4,0 funcionários temporários (prestadores de serviços não contratados). Quanto ao tempo de atuação, possuem em média aproximadamente 18,3 anos de atividade. Portanto, percebe-se que os hotéis que compõem a amostra possuem estrutura de porte razoável e bastante experiência no setor de atividade.

#### 4.3 Nível de importância atribuída a contabilidade de custos

Nesta parte, é evidenciado se que gestores de hotéis e pousadas de Guarapari-ES consideram importante à contabilidade de custos como ferramenta para a tomada de decisão. Foram elaboradas sete questões relacionadas à relevância de informações e artefatos da gestão de custos para gestão das organizações estudadas.

Cada um dos gestores respondentes teve a opção de determinar se tal componente é irrelevante, útil, importante ou crucial para gestão do empreendimento do qual é responsável, a definição desses parâmetros seguiu o critério quantitativo utilizado por Kowalski e outros (2010), Dumer e outros (2013) e Dumer (2018). Com base nas respostas destas questões pode-se evidenciar de maneira quantitativa, para os padrões da Matriz de Slack, o nível de importância atribuído a esses artefatos. Slack (1994) sugere uma escala de nove pontos para medir o nível de importância e de desempenho dos critérios competitivos. Entretanto, para não considerar os pontos extremos do limite, foi utilizada uma média para cada conceito, conforme Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 – Valores atribuídos as respostas de relevância (importância) de informações e atributos de custos.

| <b>Respostas da atribuição de importância</b> | <b>Limites</b> | <b>Peso Médio - Nota</b> |
|---|----------------|--------------------------|
| Irrelevante                                   | 0,00 a 2,25    | 1,125                    |
| Útil  | 2,25 a 4,50    | 3,375                    |
| Importante                                    | 4,50 a 6,75    | 5,625                    |
| Crucial                                       | 6,75 a 9,00    | 7,875                    |

Fonte: Adaptada de Kowalski *et al.* (2010).

Essa escala de mensuração que foi atribuída a cada resposta é a mesma sugerida por Kowalski *et al.* (2010), ou seja, para cada questão que os gestores consideram irrelevante é atribuída à nota de 1,125; útil, 3,375; importante, 5,625; e crucial, 7,875. Para definir o nível de importância de cada questão, multiplica-se a quantidade de respostas de cada um dos quatro conceitos por sua respectiva nota; logo após, soma-se o total de pontuação de ambos os conceitos de cada questão e divide-se por 41 (número de participantes da pesquisa).

Tabela 2 – Respostas referentes ao nível de importância (relevância) de informações e atributos de custos.

| Questão            | Descrição  | Irrelevante<br>(peso 1,125) | Útil<br>(peso 3,375) | Importante<br>(peso 5,625) | Crucial<br>(peso 7,875) | Nível de<br>Importância<br>(média) |
|--------------------|--|-----------------------------|----------------------|----------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 01                 | Importância de conhecer as informações da contabilidade de custos. | 2                           | 1                    | 8                          | 30                      | 6,996                              |
| 02                 | Importância de saber a diferença entre custos e despesas           | 1                           | 1                    | 6                          | 33                      | 7,271                              |
| 03                 | Importância de saber exatos custos/despesas/receitas mensais       | 1                           | 0                    | 4                          | 36                      | 7,491                              |
| 04                 | Importância de conhecer Ponto de Equilíbrio mensal.                | 1                           | 0                    | 6                          | 34                      | 7,381                              |
| 05                 | Importância saber a diferença Custo Fixo e Custo Variável.         | 1                           | 1                    | 4                          | 35                      | 7,381                              |
| 06                 | Importância de saber o custo por quarto com hóspede.               | 1                           | 1                    | 9                          | 30                      | 7,108                              |
| 07                 | Importância de saber o custo por quarto sem hóspede.               | 1                           | 1                    | 8                          | 31                      | 7,162                              |
| <b>Média Geral</b> | -----  | -----                       | -----                | -----                      | -----                   | <b>7,256</b>                       |

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 2 apresenta a quantidade de respostas de cada conceito em sua respectiva questão, bem como o nível de importância atribuído. A média de 7,256 foi obtida pela soma dos níveis de importância de cada questão dividida por 07 (número de questões). Dentre uma pontuação mínima de 1,125 e máxima de 7,875, a importância atribuída a informações relacionadas à contabilidade de custos, para tomada de decisão.

É possível perceber que os gestores entrevistados atribuem significativa importância aos artefatos da contabilidade de custos abordados, a maioria considera como “crucial” ou “importante” à relevância destes artefatos para gestão de suas atividades hoteleiras.

#### 4.4 Nível de utilização efetiva da contabilidade de custos

As mesmas questões que utilizadas para avaliar o grau de percepção referente à importância da contabilidade de custos foram transformadas em questões com objetivo de avaliar o desempenho real desses artefatos, ou seja, mensurar sua real utilização.

Para cada uma das nove questões a respeito do real desempenho (utilização) da contabilidade de custos, os produtores tiveram a opção de atribuir uma nota que variava de um a nove; quanto mais próximo de nove, maior a utilização, e quanto mais próximo de um, menor a utilização das informações e recursos relacionados à contabilidade de custos. A fim de não considerar os pontos extremos de cada resposta, será utilizada uma média para cada nota, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Valores atribuídos as respostas de utilização (desempenho) de informações e atributos de custos.

| Respostas da atribuição de desempenho | Limite      | Peso Médio – Nota |
|---------------------------------------|-------------|-------------------|
| 01                                    | 0,00 a 1,00 | 0,50              |
| 02                                    | 1,00 a 2,00 | 1,50              |
| 03                                    | 2,00 a 3,00 | 2,50              |
| 04                                    | 3,00 a 4,00 | 3,50              |
| 05                                    | 4,00 a 5,00 | 4,50              |
| 06                                    | 5,00 a 6,00 | 5,50              |
| 07                                    | 6,00 a 7,00 | 6,50              |
| 08                                    | 7,00 a 8,00 | 7,50              |
| 09                                    | 8,00 a 9,00 | 8,50              |

Fonte: Adaptada de Kowalski *et al.* (2010).

Essa escala de mensuração a ser atribuída a cada resposta, assim como na Tabela 1, é a mesma sugerida por Kowalski *et al.* (2010) e utilizado por Kowalski *et al.* (2010), Dumer *et al.* (2013) e Dumer (2018), ou seja, para cada questão existente, é atribuída uma nota que varia de 0,50 a 8,50, conforme o nível de utilização. Para definir o nível de desempenho de cada questão, somam-se suas respectivas notas e divide-se pela quantidade de respondentes, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Respostas referentes ao nível de utilização (desempenho) de informações e atributos de custos.

| Questão      | Descrição  | Total das notas | Respondentes | Nível de desempenho (média) |
|--------------|--|-----------------|--------------|-----------------------------|
| 01           | Conhecimento efetivo informações contabilidade de custos.                      | 279,5           | 41           | 6,817                       |
| 02           | Conhecimento efetivo diferença entre custo e despesa.                          | 291,5           | 41           | 7,110                       |
| 03           | Conhecimento efetivo dos exatos custos, despesas e receitas mensais.           | 298,5           | 41           | 7,281                       |
| 04           | Conhecimento efetivo do Ponto de Equilíbrio mensal.                            | 286,5           | 41           | 6,988                       |
| 05           | Conhecimento efetivo da diferença entre os Custos Fixos e os Custos Variáveis. | 297,5           | 41           | 7,256                       |
| 06           | Conhecimento efetivo custo por quarto com hóspede.                             | 282,5           | 41           | 6,890                       |
| 07           | Conhecimento efetivo custo por quarto sem hóspede.                             | 220,5           | 41           | 5,378                       |
| <b>Média</b> | -----  | -----           | -----        | <b>6,817</b>                |

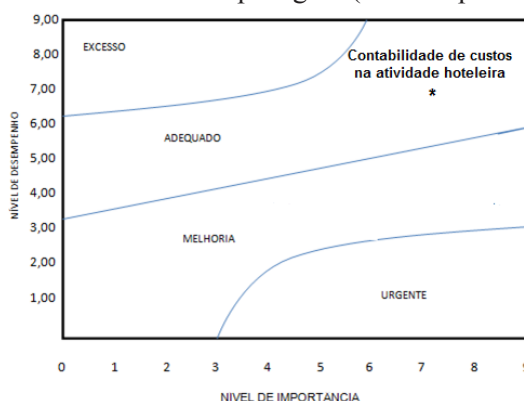
Fonte: Elaborada pelos autores.

A média de 6,817 foi obtida pela soma dos níveis de desempenho de cada questão dividida pelo número de questões, tal resultado demonstra uma situação de razoável alinhamento das práticas com as sugestões da literatura, ou seja, numa escala que poderia chegar a nota máxima de 8,5 obteve uma média razoavelmente próxima. Por outro lado, é possível perceber a questão 07 foi relatada como a de menor desempenho.

#### 4.5 Elaboração da matriz de importância-desempenho

A matriz de importância-desempenho de Slack foi elaborada a partir das informações apresentadas na Tabela 2 e Tabela 4. A Figura 2 nos mostra o nível importância-desempenho das médias gerais referentes às 07 informações e atributos avaliados.

Figura 2 – Matriz de importância-desempenho: média geral das questões relacionadas à de informações e atributos de custos nos meios de hospedagem (hotéis e pousadas) de Guarapari-ES.



Fonte: Elaborada pelos autores.

Nota-se que na média geral a contabilidade de custos nos meios de hospedagem de Guarapari-ES está localizada na zona que indica uma situação adequada da média geral das informações e atributos avaliados no questionário respondido pelos gestores de hotéis e pousadas participantes.

#### 4.6 Discussão dos resultados

Quando analisados os dados coletados junto aos gestores, em relação ao nível de relevância dos atributos e informações de custos, conclui-se que, entre os 07 itens analisados todos receberam uma elevada atribuição de importância para gestão de hotéis, em conformidade com a literatura analisada (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; MONTEIRO; CARRERA, 2006; SOUZA; LUNKES, 2015). Curiosamente o item 01, “Importância conhecer as informações da contabilidade de custos”, que questiona a relevância de qualquer informação contábil recebeu a menor avaliação. O que pode ser um indício de que os gestores conheçam menos a contabilidade de custos como um ramo específico de conhecimento para gestão do que conhecem as informações desta área da contabilidade. Porém, a maioria considera cruciais ou importantes todos os aspectos abordados relacionados à contabilidade de custos e suas informações para a gestão de suas atividades.

Em relação ao nível de utilização – conhecimento – de atributos e informações de custos na tomada de decisão é possível averiguar que a média geral de 6,817 demonstra efetiva utilização por parte dos gestores entrevistados. Por outro lado, é possível perceber que a questão 07 foi relatada como a de menor desempenho, ou seja, os custos dos quartos sem hóspedes são declarados como menos conhecidos. Estas unidades de receita geram custos independentes de possuírem hóspedes, por exemplo, limpeza, depreciação e manutenção, dessa forma espera-se que as informações de custos sejam também tratadas com o mesmo cuidado, porém o resultado mostra um conhecimento menor. De forma geral pode-se concluir que estes resultados estão em conformidade com a literatura (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; MONTEIRO; CARRERA, 2006; BATISTA *et al.*, 2012; SOUZA; LUNKES, 2015).

Estes resultados evidenciam situação alinhada com as expectativas de literatura que considera importante que os gestores do setor de hospedagem devem trabalhar com objetivo de gestão adequada dos custos (PETROCCHI, 2002; LIMA *et al.*, 2004; LUNKES, 2004; VIEIRA; SOUZA, 2005; NODARI, 2007; OLIVEIRA *et al.*, 2008; SILVA *et al.*, 2013; SOUZA; LUNKES, 2015). Em especial por demonstrar que os atributos e informações da contabilidade de custos estão alinhados, conforme os padrões da matriz (SLACK, 1994; 2002), ou seja, conforme sugerido por Dumer *et al.* (2013) e Dumer (2018), evidencia que as percepções e as práticas de gestores referentes a processos e condutas ligadas as informações relativas a gestão de custos estão alinhados, ou seja, situação adequada. Isso talvez possa

ser explicada pela alta escolaridade da maioria dos gestores quando comparados a média nacional, incluindo alguns com formação que possivelmente inclui conhecimento de custos.

## 5 Considerações finais

O presente trabalho objetivou evidenciar, junto a 41 gestores de hotéis e pousadas da cidade de Guarapari-ES, a relevância (importância) atribuída e o efetivo desempenho (utilização) de informações e atributos de custos de hotéis e pousadas desse município.

Através da revisão da literatura sobre o tema foi possível perceber que a contabilidade de custos é indicada como um instrumento de controle para a gestão das atividades hoteleiras, bem como que o turismo, representado pelo setor hoteleiro, é de suma importância para a economia da cidade e do estado a qual pertence.

A matriz, demonstrada na Figura 2, evidencia que a média geral de todas as respostas se encontra numa situação considerada adequada. Esse resultado indica que necessitam de manutenção para permanência nesta posição, onde a relevância atribuída é similar ao nível de desempenho da utilização, conforme os padrões da matriz de Slack (1994; 2002). Dessa forma permite esperar que a situação adequada fornecesse condições de busca e utilização de técnicas de gestão de custos mais eficientes pode ser considerada uma alternativa que possibilite a inovação via gestão de custos (LUNKES, 2004; JOÃO, *et al.* 2011).

Estes resultados divergem dos encontrados por Monteiro e Carrera (2006), que evidenciam uma baixa utilização e conhecimento da contabilidade de custos na tomada de decisão. Cabe ressaltar que o estudo destes autores foi realizado em um período anterior e outra região. Além disso, o presente trabalho abordou os temas utilizando a matriz de Slack. Diante disto, a fim de proporcionar uma evolução da literatura sobre os temas aqui abordados, sugerem-se como novas pesquisas a tentativa de compreender se ocorreu uma alteração/evolução substancial no perfil dos gestores que possam ter gerado tal discrepância, ou pesquisa comparativas entre regiões para identificar homogeneidade ou heterogeneidade de percepções e práticas sobre o tema.

Outra sugestão recai na possibilidade de ampliação da amostra, de forma que permita segregar resultados conforme o tamanho e/ou tipo da organização estudada, por exemplo, se existe diferença de posição na matriz de Slack entre pousadas e hotéis, ou ainda entre organizações em ambientes com diferentes tipos de concorrência, por exemplo, de cidades consideradas polos turísticos versus as cidades que não sejam assim consideradas.

## 6 Referências

ANDIRIN, C.; MOITAL, M.; CARDOSO, C. P. O. Falhas no serviço como crises organizacionais no turismo de negócios: origens e estratégias operacionais percebidas pelos profissionais de eventos. **Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo**, v. 11, n. 3, p. 480-502, set./dez. 2017.



ANDRADE, P. J.; DIVINO, A. J.; MOLLO, M. L. R.; TAKASAGO, M. **Economia do turismo no Brasil**. Brasília: Senac, 2008.

BATISTA, F.; SILVA, S.; SILVA, R.; ALMEIDA, F. A contabilidade de custos como ferramenta gerencial em uma empresa hoteleira: estudo de caso aplicado no Hotel Vitória de Ubaporanga/MG. *In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA*. 9, 2012, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** SEGET, 2012. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/22716832.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2016.

BISPO, M. S. Tourism as practice. **Annals of Tourism Research**, n. 61, p. 170–179, 2016.

BRASIL. Ministério do Turismo. **Anuário estatístico de turismo – 2017**. Brasília: Ministério do Turismo, 2017.

BRASILEIRO, M. D. S. Desenvolvimento e turismo: para além do paradigma econômico. *In: BRASILEIRO, M. D. S.; MEDINA, J. C. C.; CORIOLANO, L. N. (Orgs). Turismo, cultura e desenvolvimento*. Campina Grande: EDUEPB, 2012. pp. 75-98.

BRYMAN, A. **Social research methods**. 4. ed. New York: Oxford, 2012.

CÂNDIDO, I. **Controles em hotelaria**. 4. ed. Caxias do Sul: EDUS, 2001.

CASIMIRO FILHO, F. **Contribuições do turismo à economia brasileira**. 2002. 220 f. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, 2002.

CASTELLI, G. **Excelência em hotelaria: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Qualitymark. 2001.

CHOW, C. W.; HARRISON, P. D. Identifying meaningful and significant topics for research and publication: a sharing of experiences and insights by “influential” accounting authors. **Journal of Accounting Education**, n. 20, p. 183-203, 2002.

CNC (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO). **O turismo e a economia no Brasil**. Rio de Janeiro: CNC, 2010.

COLTMAN, M. M. **Introduction to travel tourism: an international approach**. New York: Van Nostrand Reinhold, 1989.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DUMER, M. C. R.; VIEIRA, A.; SCHWANTZ, K. C.; MARTINEZ, A. L. A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack. **Custos e Agronegócio Online**, v. 9, n. 4, p. 40-59, out./dez. 2013.

DUMER, M. C. R. Importância e desempenho das informações da contabilidade de custos frente outras informações contábeis na gestão de MPES: análise da percepção dos gestores

pela matriz de Slack. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*. 21, 2014, Natal. **Anais eletrônicos...** ABC, 2014.

DUMER, M. C. R. Importância e utilização da contabilidade de custos nas micro e pequenas empresas: uma análise comparativa com outras ferramentas. **GcCont - Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 5, n. 2, p. 147-165, jul./dez. 2018.

ETCHEBÉHÈRE JUNIOR, L.; JUNGER, A. O lado turístico de Guarapari: tradições e culturas. **Pesquisa em Debate**, Edição Especial, p. 1-16, 2009. Disponível em: <[http://www.pesquisaemdebate.net/docs/pesquisaEmDebate\\_especial1/artigo\\_16.pdf](http://www.pesquisaemdebate.net/docs/pesquisaEmDebate_especial1/artigo_16.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2015.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL A. Z.; MASCAROLA, J. O método de pesquisa *survey*. **Revista de Administração**, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000.

GOUVÊA, M. A.; YAMAUCHI, E. C. I. Marketing de serviços: uma visão do turismo no Brasil. **Cadernos de Pesquisa em Administração**, v. 1, n. 9, o. 15-32, abr./jun. 1999.

IBGE (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA). **Economia do turismo**: uma perspectiva macroeconômica 2003-2009. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

JOÃO, B. N.; CLARO, J. A. C. S.; DIAS, A. H.; SARMENTO, M. B. C. P. Inovação de valor: o caso *Citizenm hotels*. **Turismo - Visão e Ação**, v.13, n.3, p. 299-310, set./dez. 2011. Disponível em: <http://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rtva/article/view/2627/2069>. Acesso em: 05 fev. 2016.

KOWALSKI, F. D.; FERNANDES, F. C.; FARIA, A. C. Análises dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de Slack. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 2, p. 153-177, abr./jun. 2010.

LIMA, G.; EGITO, M.; SILVA, J. Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a Região Nordeste sob a ótica da gestão econômico-financeiro. **Revista de Contabilidade & Finanças**, Edição Especial, p. 106-116, jun. 2004.

LUNKES, R. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo, Atlas 2004.

MAIR, J.; RITCHIE, B. W.; WALTERS, G. Towards a research agenda for post-disaster and post-crisis recovery strategies for tourist destinations: a narrative review. **Current Issues in Tourism**, v. 19, n. 1, p. 1-26, 2014.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo, Atlas 2001.

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. 2. ed. Porto Alegre. Bookman, 2004.

MONTEIRO, A. O.; CARRERA, L. C. S. A gestão estratégica de organizações hoteleiras em Salvador. **Gestão e Planejamento**, v.7, n.13, p.60-69, jan./jun. 2006. Disponível em:

<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/viewFile/205/214>. Acesso em: 20 jan. 2016.

NODARI, M. Z. R. **As contribuições do turismo para a economia de Foz do Iguaçu**. 2007. 97 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) – Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Econômico, Universidade Federal do Paraná, 2007.

NOGUEIRA, G. M. O papel do turismo no desenvolvimento econômico e social do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 21, n. 2, p. 37-54, abr./jun. 1987.

OLIVEIRA, E. C.; SILVA, C. M. B.; CAMPELO, K. S.; SILVA, A. C. B. Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca/PE. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. 18, 2008, Gramado. **Anais eletrônicos...** CFC, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/anais/artigos/531.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2016.

PETROCCHI, M. **Hotelaria: planejamento e gestão**. São Paulo: Futura, 2002.

POLETTI, A.; SAMPAIO, C. A. C. Sistematização dos impactos da atividade turística: etapa preliminar. **Caderno de Estudo e Pesquisa em Turismo**, v. 2, p. 155-163, jan./dez. 2013.

PROBST, G.; RAUB, S.; ROMHARDT, K. **Gestão do conhecimento: os elementos construtivos do sucesso**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SANTOS, J. J. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SCÓTOLO, D.; PANOSSO NETTO, A. Contribuições do turismo para o desenvolvimento local. **Revista de Cultura e Turismo**, v. 9, n. 1, p. 36-59, fev. 2015.

SILVA, L. F.; SONAGLIO, K. E. O Turismo no desenvolvimento econômico de Currais Novos (Rio Grande do Norte, Brasil). **Turismo & Sociedade**, v. 4, n. 2, p. 223-248, out. 2011.

SILVA, D. M. C.; XAVIER, M. G. P.; LINS, S. L. B. O Turismo e sua influência no comércio, comunidade e desenvolvimento local do sítio histórico de Olinda-PE. **Revista Econômica do Nordeste**, v. 44, n. 1, p. 59-72, jan./mar. 2013.

SLACK, N. The importance performance matrix as a determinant of improvement priority. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 14 n. 5, p. 59-75, 1994. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/01443579410056803>. Acesso em: 20 dez. 2014.

SLACK, N. **Vantagem competitiva em manufatura: atingindo competitividade nas operações industriais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, P.; LUNKES, R. J. Budgeting practices: a study on brazilian hotel companies. **Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo**, v. 9, n. 3, p. 380-399, set./dez. 2015.

TAKASAGO, M.; GUILHOTO, J. J. M.; MOLLO, M. L. R.; ANDRADE J. P. O potencial criador de emprego e renda do turismo no Brasil. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 40, n. 3, dez. 2010.

VARGAS, P.; ABE, A.; ALVAREZ, C.; WOELFFEL, A.; ZAMBORLINI, K. Guarapari: turismo e desenvolvimento sustentável. *In*: ENCONTRO NACIONAL E II ENCONTRO LATINO – AMERICANO SOBRE EDIFICAÇÕES E COMUNIDADES SUSTENTÁVEIS. 11, 2007, Campo Grande. **Anais eletrônicos...** ANTAC: 2007. Disponível em: <http://lpp.ufes.br/sites/lpp.ufes.br/files/field/anexo/artigo3458962.pdf>. Acesso em: 3 dez. 2015.

VIEIRA, W. Q.; SOUZA, M. J. B. Gestão de custos nos hotéis de lazer da região sul do Brasil. **Turismo - Visão e Ação**, vol.7, n.3, p. 427-438, set./dez. 2005. Disponível em: <http://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rtva/article/view/507/438>. Acesso em: 02 jan. 2016.

ZANELLA, L. C. **Administração de custos em hotelaria**. Caxias do Sul: EDUCS, 1993.





## RELAÇÃO ENTRE PERFIL DOCENTE E O DESEMPENHO DISCENTE DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

### *RELATIONSHIP BETWEEN TEACHER PROFILE AND STUDENT PERFORMANCE OF ACCOUNTING SCIENCE COURSES*

**Daniela Pomerening** 

Faculdade Dom Alberto – FDA, RS, Brasil, danipomerening@hotmail.com

**Rodrigo da Silveira Kappel** 

Faculdade Dom Alberto – FDA, RS, Brasil, rodrigokappel@terra.com.br

---

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v7i2.3341>

Recebido em: 12/12/2019

Aceito em: 13/08/2019

---

**Resumo:** Este artigo tem por objetivo investigar a relação entre o perfil docente e o desempenho discente dos cursos de Ciências Contábeis. A análise da pesquisa foi desenvolvida por meio de evidências quantitativas, obtidas com base em procedimentos estatísticos de regressão linear múltipla. Objetivando maior robustez dos resultados, a avaliação da proposta central demandou a realização de cinco testes empíricos, para avaliar se as características de perfil docente apresentam relação com o desempenho dos alunos, considerando cinco critérios distintos para mensuração da variável de desempenho dos alunos. Além disso, a operacionalização dessa pesquisa demandou o levantamento e análise do perfil de 1.810 professores dos cursos de Ciências Contábeis de 85 Instituições de Ensino Superior da região Sul do Brasil, sendo mensuradas cinco variáveis independentes de perfil docente. Com relação ao desempenho discente, foram utilizados os dados dos resultados no ENADE 2015, Exame de Suficiência do CFC 2017/01, 2017/02, 2018/01 e 2018/02 (CFC, 2017; 2018). Também foram utilizadas cinco variáveis de controle distintas, para mensuração do tamanho dos cursos, em cada uma das cinco equações propostas. Os principais resultados reportados evidenciam relação positiva e significativa das variáveis de desempenho com as variáveis Publicação em Congressos e Artigos em Periódicos, Anos de Experiência Profissional e Anos de Experiência Docente. Em síntese, as evidências revelam que uma maior experiência prática e experiência como docente influenciam positivamente o desempenho dos alunos em todos os modelos testados.

**Palavras-chave:** Perfil docente. Desempenho discente. ENADE. Exame de Suficiência.

**Abstract:** This article aims to investigate the relationship between the teaching profile and student performance of Accounting courses. The research analysis was developed through quantitative evidence, obtained based on statistical procedures of multiple linear regression. Aiming at greater robustness of the results, the evaluation of the central proposal required the performance of five empirical tests, to evaluate if the teacher profile characteristics are related to the students' performance, considering five distinct criteria for measuring the students' performance variable. In addition, the operationalization of this research required the survey and analysis of the profile of 1,810 professors of Accounting Sciences of 85 Higher Education Institutions in Southern Brazil, and five independent variables of teacher profile were measured. Regarding student performance, the results data were used in the 2015 ENADE, CFC Sufficiency Exam 2017/01, 2017/02, 2018/01 and 2018/02 (CFC, 2017; 2018). Five distinct control variables were also used to measure the size of the courses in each of the five proposed equations. The main results reported show a positive and significant relationship between performance variables and variables published in Congresses and Periodicals, Years of Professional Experience and Years of Teaching Experience. In summary, the evidence reveals that greater practical experience and teaching experience positively influence student performance in all models tested.

**Keywords:** Teaching profile. Student performance. ENADE. Sufficiency Exam.



## 1 Introdução

Segundo dados do Censo de Educação Superior, o curso de Ciências Contábeis encontra-se, desde 2009, entre os dez maiores cursos de graduação do Brasil, em relação ao número de matrículas, ingressantes e concluintes, totalizando 55.302 alunos concluintes no ano de 2016 (INEP, 2018). É importante atentar que, apesar do número expressivo de profissionais que escolhem este curso, um fator importante a ser considerado é a qualidade, pois quantidade não é sinônimo de qualidade, e alguns profissionais podem estar concluindo a sua formação com algumas fragilidades, o que é preocupante diante das mudanças que ocorrem continuamente no mercado de trabalho (SANTOS, 2012).

Atento a este ponto, o Ministério da Educação (MEC), por meio da Lei nº. 10.861, de 14 de abril de 2004, criou o Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE), com o objetivo de avaliar a qualidade dos cursos de graduação oferecidos no país. O Conceito ENADE, o Conceito Preliminar de Curso (CPC), e o Índice Geral de Cursos Avaliados da Instituição (IGC), todos normatizados pela Portaria nº40, de 2007, republicada em 2010, são utilizados para mensurar a qualidade dos cursos de graduação e das instituições de ensino superior no país, podendo ser utilizados em consultas pela sociedade ou para desenvolver políticas públicas (INEP, 2018).

Em correspondência a este movimento, e com a finalidade de garantir a qualidade dos serviços prestados pelo profissional contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), instituiu por meio da Resolução CFC n.º 853 de 28 de julho de 1999, o Exame de Suficiência. A primeira fase do Exame ocorreu entre os anos 2000 e 2004, quando o Exame foi suspenso por não possuir respaldo legal. Em 2011 iniciou a segunda fase do Exame, após a aprovação da Lei nº 12.249 (BRASIL, 2010), que determina que uma das condições para que os profissionais contábeis possam exercer a profissão, é que sejam aprovados no Exame de Suficiência. Também é necessária a conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis, e possuir registro no Conselho Regional de Contabilidade. A obrigatoriedade de aprovação no exame surgiu com o objetivo de suprir o mercado de trabalho somente com profissionais de qualidade (BUGARIM *et al.*, 2018).

Antes mesmo do início da aplicação do Exame de Suficiência, Coelho (1999) ressaltava a importância de mensurar a qualidade do ensino e dos conhecimentos adquiridos pelos alunos. Para Sá e Neco (2015), perceber como estão as condições de entrega dos alunos pelas IES para o mercado profissional, é uma forma muito importante para verificar em que patamar se encontra a qualificação profissional destes alunos.

Algumas pesquisas no Brasil procuraram relacionar o resultado dos conhecimentos adquiridos pelos concluintes do curso de Ciências Contábeis e a qualidade das IES, concluindo que é necessária a utilização do Exame de Suficiência como instrumento de melhoria no ensino (NASCIMENTO, 2005; SILVA, 2016). O trabalho de Nascimento (2005) procurou verificar



a qualidade do ensino no curso de Ciências Contábeis, por meio da análise dos 16 cursos de graduação oferecidos no Norte do Paraná. Para tanto, foi realizada análise dos resultados do Exame Nacional de Cursos (precursor no ENADE), dos anos de 2002 e 2003, e do Exame de Suficiência, de 2000 até 2004. Além disso, também foram realizadas entrevistas presenciais com os coordenadores destes cursos. Como resultado de sua pesquisa, Nascimento (2005) concluiu que a maioria dos cursos pesquisados apresentou qualidade insuficiente do ensino.

A pesquisa de Silva (2016) buscou analisar os resultados do Exame de Suficiência nos anos de 2000 a 2004, e de 2011 a 2015, com o objetivo de comparar os resultados médios de aprovação dos alunos. As principais evidências reportadas revelam que existe uma tendência de redução no nível de aprovação, que vem desde a primeira fase do Exame, enquanto que o número de inscritos vem aumentando com o passar dos anos. O estudo de Silva (2016), evidenciou deficiências dos alunos quanto à aprovação neste exame, o que pode causar preocupações para o ensino e para a área contábil.

Souza, Cruz e Lyrio (2017), utilizaram os resultados do ENADE, do CPC e do Exame de Suficiência, nos anos de 2009 e 2012, para verificar se havia associação no índice de aprovação do Exame de Suficiência, com o desempenho dos alunos e a qualidade dos cursos superiores de Ciências Contábeis no país. Concluíram que há associação entre essas variáveis, e que o desempenho no Exame de Suficiência está condicionado à qualidade dos cursos de ensino superior do Brasil. Observa-se que os principais estudos mencionados procuraram realizar uma análise de dados mais descritiva, objetivando avaliar a qualidade do ensino superior em Ciências Contábeis. Por outro lado, este trabalho tem como proposta, investigar os relacionamentos entre o nível de formação dos professores e o desempenho dos cursos de Ciências Contábeis na Região Sul do país, por meio de análises estatísticas de regressão linear multivariável, sendo realizados todos os testes necessários para avaliar os potenciais problemas de *heterocedasticidade* e autocorrelação e, conseqüentemente, validar os modelos propostos, diferenciando-se dos demais estudos mencionados. Nesse contexto, o problema de pesquisa que estimula a realização desse trabalho é: Existe relação entre a formação acadêmica e profissional do quadro docente das IES do Sul do país e o desempenho discente no ENADE e Exame de Suficiência do CFC do curso de Ciências Contábeis?

Considerando o problema proposto, o objetivo central da pesquisa é: Avaliar a relação entre a formação acadêmica e profissional do quadro docente das IES do Sul do país e o desempenho discente no ENADE e Exame de Suficiência do CFC do curso de Ciências Contábeis. De forma mais específica, objetiva-se: i) identificar as notas do ENADE, e CFC das IES da região Sul do Brasil; ii) identificar o nível de formação acadêmica e profissional do quadro docente nas IES do sul do país; iii) analisar a relação entre a qualificação acadêmica e profissional dos docentes e o desempenho dos alunos no ENADE, e CFC dos cursos de Ciências Contábeis da região sul do Brasil.

Inspirado na literatura sobre o tema (BUGARIM, 2018; NASCIMENTO, 2005; SILVA, 2016; SILVA, *et al.*, 2017; SOUZA, CRUZ e LYRIO, 2017; MIRANDA, 2011) e nas estratégias empíricas utilizadas, que procuraram apresentar análises e resultados mais descritivos, este estudo procurou avaliar relacionamentos entre as proxies investigadas, para avaliar a proposta central da pesquisa. Além disso, a avaliação do efeito da formação acadêmica e profissional dos docentes sobre o desempenho dos discentes, conforme a configuração proposta nesta pesquisa, apresenta-se como uma lacuna e oportunidade de pesquisa ainda não investigada no Brasil, justificando a relevância e o ineditismo da proposta. Outro ponto importante a ser observado, é a escassez de pesquisas que relacionem o desempenho dos alunos no Exame de Suficiência, com a qualidade dos cursos de Ciências Contábeis. O estudo de Broietti (2014), analisou periódicos entre os anos 1998 e 2013, identificando apenas quinze artigos relacionados ao assunto, constatando que os estudos geralmente procuram apenas descrever o Exame e suas relações com as disciplinas aplicadas.

Além disso, considerando a configuração proposta, a lacuna desta pesquisa pode também estar associada as estratégias metodológicas utilizadas, com predominância de instrumentos de avaliação mais descritivos, o que pode justificar a presença de resultados divergentes ou enviesados. Neste estudo a proposta é avaliar a relação entre o perfil docente dos cursos de Ciências Contábeis e o desempenho obtido pelos alunos, utilizando-se como proxies de desempenho dos cursos, os resultados no ENADE e no Exame de Suficiência do CFC e, para as proxies de perfil docente, os dados acadêmicos e profissionais de cada um dos professores foram coletados no site do e\_MEC e na Plataforma Lattes, de cada uma da IES participantes da amostra. Espera-se que estes argumentos justifiquem a relevância desta pesquisa e, por consequência, permitiram a sua execução, considerando uma possível contribuição para uma lacuna da literatura empírica.

Por fim, este trabalho está estruturado em cinco partes, sendo que a primeira é destinada a apresentação desta Introdução, que contempla: tema, problema, objetivos, justificativa e estrutura. Na segunda parte, é apresentado o referencial teórico do estudo, e na sequência, a terceira parte traz os procedimentos metodológicos e estratégias empíricas, objetivando desenvolver a proposta central do estudo. A quarta parte é destinada à análise dos resultados, enquanto que a última parte é destinada à apresentação das considerações finais, limitações da pesquisa e recomendações para futuros trabalhos.

## **Referencial Teórico**

### *2.1 ENADE*

O Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) é um dos métodos de avaliação que compõem o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes), criado pela Lei nº. 10.861, de 14 de abril de 2004. Seu objetivo é avaliar e acompanhar o processo de aprendizagem dos estudantes, bem como aferir o desempenho dos concluintes

dos cursos de graduação oferecidos no Brasil e as habilidades adquiridas durante a graduação, e também verificar o nível de atualização dos estudantes com relação à realidade brasileira e mundial (INEP, 2018).

Segundo Cesso e Ferraz (2017), através do ENADE, as IES conseguem formar índices que permitem uma análise profunda do corpo discente, para então definir quais ações estratégicas serão tomadas em relação aos cursos de graduação, para proporcionar melhorias, e corrigir possíveis falhas. Estes índices, uma vez formados, também podem servir como atrativos para estudantes potenciais que possam vir a buscar a graduação em Ciências Contábeis, pois um resultado positivo no ENADE traz boas referências às IES.

Para Silva et al. (2013), é necessária a reflexão dos fatores determinantes dos resultados obtidos no ENADE para o curso de Ciências Contábeis, visto que o curso tem apresentado médias em torno de 34% da nota máxima, nos anos de 2006, 2009 e 2012, sendo um dos últimos colocados na avaliação. Ao mesmo tempo em que apresenta esses resultados, o curso ocupa a quarta posição em relação aos cursos com maior número de matrículas, segundo o Censo de Educação Superior de 2013.

O art. 5º, § 5º, da Lei nº. 10.861/2004, determina que o ENADE seja um componente curricular obrigatório, constando no histórico escolar do estudante a situação regular referente a esta obrigação. A realização do exame ocorre por meio da aplicação dos seguintes instrumentos: prova; questionário do estudante; questionário de percepção da prova; questionário do coordenador do curso. Estes três questionários auxiliam na compreensão dos resultados da prova (INEP, 2018).

A prova do ENADE é composta por 40 questões, sendo 10 sobre formação geral e 30 sobre a área específica da graduação. As questões de formação geral têm peso de 25% e as de componentes específicos de 75%. O cálculo do Conceito é feito para cada curso em separado levando em consideração: a) o número de alunos concluintes; b) o desempenho dos alunos na parte de Formação Geral (FG); c) o desempenho dos alunos na parte de Componentes Específicos (CE). A fórmula final utilizada para chegar à nota é a seguinte:

$$NC_c = 0,25 \cdot NP_{FGc} + 0,75 \cdot NP_{CEc}$$

Onde:

NC<sub>c</sub> é a nota dos alunos do curso de graduação c;

NPFG<sub>c</sub> é a nota em FG do curso de graduação c; e

NPCE<sub>c</sub> é a nota em CE do curso de graduação c.

A partir do resultado desta fórmula, que será uma variável de 1 a 5, é feita a conversão, formando assim o Conceito ENADE. Os parâmetros de conversão podem ser observados na Tabela 1.

Tabela 1 – Parâmetros de conversão do NCc em Conceito ENADE

| Conceito ENADE(faixa) | $NC_c$ (Valor contínuo)   |
|-----------------------|---------------------------|
| 1                     | $0 \leq NC_c < 0,945$     |
| 2                     | $0,945 \leq NC_c < 1,945$ |
| 3                     | $1,945 \leq NC_c < 2,945$ |
| 4                     | $2,945 \leq NC_c < 3,945$ |
| 5                     | $3,945 \leq NC_c \leq 5$  |

Fonte: Inep, 2018.

A partir do resultado obtido no ENADE, as IES podem avaliar a situação do ensino administrado por elas, verificar possíveis deficiências, e então tomar decisões sobre melhorias que devam ser feitas. A aplicação da prova do ENADE, segundo Pinheiro et al. (2013), assim como outras modalidades de avaliação do ensino superior, como o Exame de Suficiência, é resultado dos mecanismos de regulação e controle do ensino superior no país.

## 2.2 O exame de suficiência

De acordo com Madeira, Mendonça e Abreu (2003), O Exame de Suficiência, além de certificar profissionalmente os contadores, deveria ser utilizado como uma forma de avaliar o ensino superior, através da análise dos resultados do exame e a comparação com os conteúdos fornecidos pelas instituições. Assim, as IES poderiam identificar as falhas existentes nos conteúdos, aprimorar seus cursos, e diminuir as reprovações.

Para Oliveira Sobrinho e Cruz (2011), as IES devem se esforçar para garantir a qualidade de uma forma diferenciada, pois o contador que possuir um diferencial em sua qualificação, com certeza será um profissional almejado pelo mercado de trabalho. Nesse sentido, é essencial que se obtenha bons resultados no Exame de Suficiência, não apenas pelo fato do aluno ser aprovado ou não, mas para verificar a dimensão do conhecimento adquirido na graduação, que impactará diretamente na qualidade da prestação dos serviços de que irá dispor.

De acordo com o CFC (2017), após o desenvolvimento do Exame de Suficiência, puderam-se observar fatos como: maior interação na formação discente; maior valorização dos profissionais pelo mercado de trabalho; propostas de novas habilidades e geração de novas competências aos alunos; capacitação do corpo docente; aumento na certificação de qualidade na contabilidade; número crescente de especializações lato sensu; conscientização dos contadores na realização de suas obrigações, entre outros.

Segundo Silva et al. (2013), o Exame de Suficiência é prova do nivelamento destinado a comprovar os conhecimentos adquiridos no curso de Ciências Contábeis, de acordo com os conteúdos desenvolvidos durante a graduação, e o fato de poder mensurar a capacidade técnica de um concluinte desse curso é mostrar-lhe quais são as suas condições técnicas para exercer a profissão. Com isso, se insere no mercado de trabalho um profissional com maior qualidade, e que cometa menos infrações, por possuir um maior conhecimento das leis e normas vigentes em sua profissão.

A obrigatoriedade do exame proporciona melhorias na qualidade dos cursos de Ciências Contábeis, pois faz com que as IES busquem em seu quadro docente, profissionais com maiores níveis de formação, e acabem excluindo os despreparados (BROIETTI, 2014). Com o aumento do nível de exigências que se tem no mercado de trabalho, as IES acabam sendo mais seletivas em termos de formação profissional e acadêmica, buscando profissionais mais capacitados para fazer parte dos seus quadros docentes. Assim, as avaliações utilizadas na mensuração da qualidade do ensino superior vêm ganhando espaço nas discussões acadêmicas, por meio da análise do nível educacional dos alunos, conforme cita Almeida (2018): “Verifica-se uma necessidade de analisar a qualidade dos alunos e o que tem impactado positivamente para isso.” Dessa forma, ressalta-se a importância de verificar quais fatores interferem no desempenho dos alunos.

### *2.3 Estudos sobre o tema*

Em relação a pesquisas relacionadas a esse assunto, têm-se o trabalho desenvolvido por Miranda (2011), que procurou investigar qual a relação entre o desempenho discente e a qualificação docente nos cursos de graduação em Ciências Contábeis brasileiros. Após a coleta de dados que caracterizavam as qualificações docentes, estes foram apresentados a uma comissão de especialistas que utilizou a técnica Delphi. Foram analisadas 218 IES brasileiras, e os resultados do ENADE de 2009, e ao testar as hipóteses, concluiu-se que a qualificação acadêmica é a única que está significativamente e positivamente associada ao ENADE.

Neste mesmo sentido, há o trabalho desenvolvido por Souza, Cruz e Lyrio (2017), que analisaram as notas do ENADE dos anos de 2009 e 2012, de todos os estados do Brasil, bem como o Exame de Suficiência do ano de 2016. O objetivo foi descobrir se havia relação entre o número de aprovados no exame de suficiência com o desempenho dos alunos formandos e a qualidade dos cursos superiores em Ciências Contábeis. Através de análises de correlação e utilizando diagramas de dispersão e matriz de correlação de Pearson, pôde-se concluir que há relação entre essas variáveis.

Seguindo a mesma linha de pesquisa, o estudo de Souza (2017), objetivou verificar a relação entre o Exame de Suficiência, o ENADE e o Conceito Preliminar de Curso (CPC). Foram analisados os dados do Exame de Suficiência de 2017, e do ENADE e CPC divulgados em 2017, e por meio de regressão linear simples, foi aplicado o modelo para obtenção dos



resultados. A amostra contemplou 772 Instituições de Ensino Superior (IES) que ofertam o curso de Ciências Contábeis no Brasil. Os resultados desse estudo evidenciaram que existe relação positiva e significativa dos índices de aprovação do Exame de Suficiência, com os resultados do ENADE e CPC. Souza (2017), com esse estudo, concluiu que o desempenho no Exame de Suficiência está alinhado com a qualidade dos cursos de Ciências Contábeis.

Esta pesquisa, por sua vez, se diferencia das outras acima citadas, pois procurou analisar os dados referentes ao ENADE em 2015, e do Exame de Suficiência de 2017 e 2018, somente da região Sul do Brasil, com foco nos resultados por IES. Verificou-se também a qualificação profissional e acadêmica dos quadros docentes, para comparação de dados e posterior análise. Na Tabela 2, estão outros estudos realizados sobre este tema.

Tabela 2 – Estudos Realizados Sobre o Tema

| <b>Título</b>  | <b>Objetivo</b>   | <b>Autores</b>  | <b>Ano</b> |
|--|---|---|------------|
| A relação do exame de suficiência contábil com o desempenho discente e a qualidade dos cursos superiores em Ciências Contábeis no Brasil.    | Analisar se há relação entre o índice de aprovação no exame de suficiência com o desempenho dos alunos e a qualidade dos cursos superiores no Brasil.   | Paulo Vítor Souza de Souza, Uniran Lemos da Cruz e Eduardo Felicíssimo Lyrio.                                   | 2017       |
| A Instituição, a Coordenação e o desempenho acadêmico dos alunos de Ciências Contábeis.  | Testar o efeito dos atributos da coordenação de curso sobre o rendimento acadêmico dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis no ENADE, controlados pelas características dos estudantes, dos antecedentes da família e das IES. | Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues, Gilberto José Miranda, Nálbia de Araújo Santos, Janser Moura Pereira.    | 2017       |
| Análise dos indicadores de avaliação dos cursos de graduação em Engenharia de Materiais no Brasil.   | Elaborar e avaliar indicadores sobre os cursos de graduação em Engenharia de Materiais no Brasil, a partir dos dados obtidos com os resultados do ENADE e CPC.  | R.R. da Silva; B.S. de Oliveira; D.H. Milanez; D.R. Leiva.  | 2016       |
| Análise dos desempenhos históricos dos alunos dos Cursos de Ciências Contábeis no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. | Analisar a evolução histórica dos desempenhos dos alunos de Ciências Contábeis no Exame de Suficiência do CFC.  | Lizandra da Silva, Clóvis Antônio Kronbauer, Antônio Carlos Brunozi Júnior, Kélim Bernardes Sprenger.           | 2016       |
| Um estudo sobre os determinantes de desempenho no ENADE de alunos do curso de Ciências Contábeis.  | Analisar o desempenho no ENADE dos alunos de cursos brasileiros de graduação em Ciências Contábeis.   | Luciano Pinheiro de Sá e Luis Antonio do Nascimento Neco.   | 2015       |
| Análise histórica dos resultados do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade.   | Analisar o desempenho dos participantes nas diversas edições do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), realizadas entre os anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012.   | Maria Clara Cavalcante Bugarim, Lúcia Lima Rodrigues, Joaquim Carlos da Costa Pinho e Diego de Queiroz Machado. | 2013       |

Fonte: Elaborado pelos autores.



### 3 Procedimentos metodológicos e estratégias empíricas

No que se refere à abordagem, este estudo caracteriza-se como uma pesquisa quantitativa, com a utilização de dados secundários. Para Beuren et al. (2013), a pesquisa quantitativa é caracterizada pela utilização de instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados. Além disso, como esta pesquisa tem o objetivo de verificar se existe relação entre as formações acadêmicas e profissionais do quadro docente, e os resultados obtidos pelos alunos no exame de Suficiência do CFC e no ENADE, ela é classificada como uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2008), esse tipo de pesquisa tem o objetivo de descrever uma determinada população, ou estabelecer relações entre variáveis de determinada população ou amostra.

#### 3.1 Definição da amostra, coleta e tratamento dos dados

A amostra é composta por todas as IES da região Sul do Brasil, que: i) ofertam o curso de Ciências Contábeis, na modalidade presencial; ii) possuem seu quadro docente divulgado em seus sites institucionais; iii) tenham participado da prova do ENADE no ano de 2015 e do Exame de Suficiência do CFC em 2017 e em 2018. A justificativa para esses recortes na amostra decorre da possibilidade de coleta de dados públicos, assim como a necessidade de aferição do desempenho dos cursos no ENADE e no Exame de Suficiência do CFC, objetivando avaliar a relação central proposta para a pesquisa.

A coleta dos dados referentes ao perfil dos professores ocorreu entre os meses de agosto e novembro de 2018, assim como os resultados do ENADE e do Exame do CFC de 2017, e a coleta dos resultados do Exame do CFC de 2018 ocorreu em março de 2019. Primeiramente, buscou-se no site do Ministério da Educação (MEC), através da plataforma E-mec, a relação das IES dos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, que ofertam o Curso de Ciências Contábeis, na modalidade presencial, sendo encontradas 291 IES. Deste total, foram excluídas: i) 78 IES que não possuíam a nota do ENADE em 2015; ii) 108 IES não possuíam o quadro docente divulgado em seus sites institucionais; iii) 20 IES não haviam prestado o Exame de Suficiência do CFC nas duas edições de 2017 e de 2018.

Finalmente, considerando as restrições mencionadas, a amostra final contempla 85 IES da região sul do Brasil. Também é importante destacar que, para a obtenção dos dados relativos ao quadro docente da amostra em questão, foi utilizada a Plataforma Lattes, para verificar: o nível de formação acadêmica de cada professor (anos de estudo); a existência ou não de experiência profissional na área da contabilidade; o número de artigos publicados em periódicos, publicações em capítulos de livro, participação em congressos; e o número de anos de experiência docente. Foram coletados, na Plataforma, dados de 1.810 professores, dos quadros docentes das 85 IES que compõem a amostra. Para o tratamento dos dados, e análises estatísticas de regressão linear múltipla, foi utilizado o software Stata v.12.

### 3.2 Definição das variáveis, modelos econométricos e procedimentos de estimação

Considerando a proposta central da pesquisa, foi necessário identificar o desempenho e o perfil dos cursos de Ciências Contábeis da região Sul do Brasil, para avaliar os relacionamentos investigados. O desempenho dos alunos representa a variável dependente, enquanto que o perfil acadêmico e profissional dos docentes representa as variáveis independentes. Essas variáveis foram escolhidas com base em estudos empíricos anteriores realizados por Miranda (2011), Sá e Neco (2015), Souza, Cruz e Lyrio (2017), e Silva et al. (2016), Santos (2012).

Além disso, objetivando maior robustez dos resultados, foram testadas duas variáveis de desempenho, ou seja, os resultados do ENADE, no ano de 2015, e do Exame de Suficiência do CFC, nas duas edições anuais do Exame, em 2017 e 2018. Estas variáveis foram utilizadas em estudos anteriores realizados por Silva (2016), Pinheiro et al. (2013), Cittadin e Ritta (2009), Bugarim et al. (2014), Martins et al. (2003), Silva (2016), Souza, Cruz e Lyrio (2017).

Para as variáveis independentes foram utilizados: i) anos de estudo total, composto por: anos na graduação, especialização, mestrado, mba, doutorado, pós-doutorado; ii) participação em congressos e número de artigos publicados em periódicos; iii) capítulos de livros publicados; iv) anos de experiência docente; v) a existência ou não de experiência profissional na área contábil. Estas variáveis foram escolhidas com base nos estudos de Rodrigues et al. (2017), Nascimento (2005), Miranda (2011), Brito (2016), Nascimento e Faria (2012). As principais variáveis utilizadas nos modelos estão sintetizadas na Tabela 3.

Tabela 3 - Resumo das variáveis estudadas

| Variáveis dependentes                          |    | Variáveis independentes       |    | Variáveis de controle                                     |    |
|--|----|-------------------------------|----|---|----|
| Notas dos alunos no ENADE 2015                 | D1 | Capítulos de livro publicados | I1 | Número de inscritos no ENADE 2015                         | C1 |
| Nota dos alunos no Exame de Suficiência 2017/1 | D2 | Congresso e artigo            | I2 | Número de alunos inscritos no Exame de Suficiência 2017/1 | C2 |
| Nota dos alunos no Exame de Suficiência 2017/2 | D3 | Anos de estudo total          | I3 | Número de alunos inscritos no Exame de Suficiência 2017/2 | C3 |
| Nota dos alunos no Exame de Suficiência 2018/1 | D4 | Anos de experiência docente   | I4 | Número de alunos inscritos no Exame de Suficiência 2018/1 | C4 |
| Nota dos alunos no Exame de Suficiência 2018/2 | D5 | Experiência profissional      | I5 | Número de alunos inscritos no Exame de Suficiência 2018/2 | C5 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em síntese, as variáveis dependentes da Tabela 3 representam o desempenho dos alunos no ENADE e no Exame de Suficiência do CFC. As variáveis independentes representam as informações de perfil dos docentes, e as variáveis de controle representam a quantidade de alunos inscritos nos exames.

Para a mensuração das variáveis Capítulo de Livro, Congresso e Artigo, Anos de Estudo Total e Anos de Experiência Docente, foi necessário primeiramente identificar os dados

individuais dos 1.810 professores, e na sequência calcular a média de cada umas das 85 IES para estas variáveis. A variável Capítulo de Livros representa a média de publicações em livros realizadas pelos professores. Para a mensuração da variável Congresso e Artigo, os dados referentes ao número de artigos publicados em periódicos e a participação dos professores em congressos foram somados, constituindo uma única variável.

A variável Anos de Estudo Total foi calculada com base na formação acadêmica dos docentes, somando-se os anos de estudo de cada professor de acordo com os critérios definidos na Tabela 4. Para cada nível de formação, estipulou-se o número de anos necessários para a sua conclusão, sendo utilizados pesos diferentes para formação no Brasil e no exterior.

Tabela 4 – Anos de Estudo Total

| Nível de formação | Anos de estudo no Brasil | Anos de estudo no exterior |
|-------------------|--------------------------|----------------------------|
| Graduação         | 4                        | 5                          |
| Especialização    | 1                        | 2                          |
| MBA               | 1,5                      | 2,5                        |
| Mestrado          | 2                        | 3                          |
| Doutorado         | 4                        | 5                          |
| Pós-doutorado     | 2                        | 3                          |

Fonte: Elaborado pelos autores.

A variável Anos de Experiência Docente, objetivou identificar o tempo de trabalho de cada docente, observando os anos de atuação em sala de aula, desde o início da docência, até a data da coleta dos dados. A variável Experiência Profissional foi calculada com a utilização de uma dummy, identificando-se inicialmente a quantidade de docentes com experiência profissional e sem experiência profissional na área da contabilidade. Com essa informação, foi possível identificar o percentual de docentes com experiência, em relação ao total de professores de cada IES. Assim, para testar os relacionamentos investigados, foram propostas cinco equações:

**1º Modelo- Desempenho dos alunos no ENADE 2015**

$$D1 = \beta_0 + \beta_1(i 1) + \beta_2(i 2) + \beta_3(i 3) + \beta_4(i 4) + \beta_5(i 5) + \beta_6 (c 1)$$

**2º Modelo - Desempenho dos alunos no Exame do em CFC 2017/1**

$$D2 = \beta_0 + \beta_1(i 1) + \beta_2(i 2) + \beta_3(i 3) + \beta_4(i 4) + \beta_5(i 5) + \beta_6 (c 2)$$

**3º Modelo - Desempenho dos alunos no Exame do CFC em 2017/2**

$$D3 = \beta_0 + \beta_1(i 1) + \beta_2(i 2) + \beta_3(i 3) + \beta_4(i 4) + \beta_5(i 5) + \beta_6 (c 3)$$

**4º Modelo - Desempenho dos alunos no Exame do CFC em 2018/1**

$$D4 = \beta_0 + \beta_1(i 1) + \beta_2(i 2) + \beta_3(i 3) + \beta_4(i 4) + \beta_5(i 5) + \beta_6 (c 4)$$

## 5º Modelo - Desempenho dos alunos no Exame do CFC em 2018/2

$$D5 = \beta_0 + \beta_1(i_1) + \beta_2(i_2) + \beta_3(i_3) + \beta_4(i_4) + \beta_5(i_5) + \beta_6(c_5)$$

Com base nos modelos estipulados, foram testadas as seguintes hipóteses que se relacionam com o objetivo da pesquisa:

- H0 (hipótese nula): Não existe relação entre as variáveis de desempenho docente e as variáveis de desempenho discente.

- H1 (hipótese alternativa): Existe relação entre as variáveis de desempenho docente e as variáveis de desempenho discente.

A operacionalização dos modelos foi realizada por meio de análise de regressão linear múltipla, estimada por mínimos quadrados ordinários. Foi utilizado o software Stata 12 para a realização dos testes estatísticos. Nesse sentido, para interpretação dos resultados encontrados, adotou-se o nível de significância  $\alpha$  de até 10%, em que se aceita a hipótese alternativa quando a correlação significativa ocorrer até o nível de 0,10.

Por fim, para que o modelo proposto fosse validado, foi realizado o teste de heterocedasticidade de White utilizando-se no teste o nível de significância de 5% ( $\alpha = 0,05$ ). Assim, quando o *p-value* de um teste de hipótese for menor que os valores propostos de  $\alpha$ , rejeita-se a hipótese nula, o que valida o modelo proposto, pois quando se rejeita esta hipótese, pode-se dizer que os resultados encontrados foram estatisticamente significativos (GUJARATI; PORTER, 2011, p. 135).

## 4 Apresentação e análise dos dados

### 4.1 Análise descritiva

Inicialmente foi realizada uma análise descritiva, objetivando sintetizar as informações das variáveis investigadas. O primeiro teste, de estatística descritiva, encontra-se exposto na Tabela 5, onde reporta-se os resultados médios, o desvio padrão, os valores mínimos e os valores máximos.

Tabela 5 – Análise Descritiva

|    | Variável                    | Média | Desvio Padrão | Min    | Max   |
|----|-----------------------------|-------|---------------|--------|-------|
| D1 | ENADE 2015                  | 2.510 | 0.687         | 1.238  | 4.549 |
| D2 | CFC 2017/1                  | 0.373 | 0.214         | 0      | 0.900 |
| D3 | CFC 2017/2                  | 0.376 | 0.173         | 0      | 0.881 |
| D4 | CFC 2018/1                  | 0.393 | 0.208         | 0      | 1     |
| D5 | CFC 2018/2                  | 0.465 | 0.210         | 0      | 1     |
| I1 | Capítulo de livro           | 1.620 | 1.630         | 0      | 9.526 |
| I2 | Congresso e artigo          | 15.48 | 14.42         | 0.667  | 90.42 |
| I3 | Anos de estudo total        | 8.841 | 1.403         | 5.727  | 15.29 |
| I4 | Anos experiência docente    | 14.15 | 4.019         | 6.250  | 25.41 |
| I5 | Experiência profissional    | 0.378 | 0.155         | 0.0909 | 0.889 |
| C1 | Alunos inscritos ENADE 2015 | 58.59 | 36.85         | 5      | 192   |
| C2 | Alunos inscritos CFC 2017/1 | 27.40 | 25.27         | 1      | 144   |
| C3 | Alunos inscritos CFC 2017/2 | 30.42 | 30.11         | 2      | 185   |
| C4 | Alunos inscritos CFC 2018/1 | 29.15 | 28.79         | 1      | 222   |
| C5 | Alunos inscritos CFC 2018/2 | 23.94 | 24.95         | 2      | 213   |

Fonte: Elaborado pelos autores.

As evidências da Tabela 5 sintetizam as informações das 85 IES que compõem a amostra deste estudo. Em relação às variáveis de desempenho discente, observa-se que a nota média para o ENADE 2015 é de 2,510, resultado que, segundo os parâmetros do Inep apresentados na Tabela 1, encontra-se entre 1,945 e 2,945, resultando em uma nota 3. Esse resultado é semelhante ao resultado obtido por Souza (2017), que analisou a nota do ENADE 2015 em 772 cursos de Ciências Contábeis no Brasil, obtendo uma média de 2,3193.

Os Exames de Suficiência do CFC, realizados entre os anos de 2017 e 2018, nas três primeiras edições analisadas, apresentaram variação de 37,3% a 39,3% de aprovação. Este resultado assemelha-se à média nacional, mensurada no trabalho de Silva (2016), que analisou dez edições do Exame de Suficiência, entre 2011 e 2015, e encontrou um percentual médio de 37,4% de aprovação dos bacharéis em Ciências Contábeis. A segunda edição do Exame no ano de 2018 teve um aumento significativo nas aprovações, em que a média das IES foi de 46,5%.

A análise descritiva das variáveis que representam o perfil dos docentes revela que a média de anos de estudo é de aproximadamente 9 anos. Muitos dos professores analisados possuem somente graduação e especialização, e de forma mais restrita, mestrado e doutorado, que pode explicar essa média encontrada. Essa conclusão corrobora com Laffin e Gomes (2016), que afirmam que a graduação e especialização em Ciências Contábeis, e de forma limitada, o mestrado e o doutorado, são as únicas exigências para que se possa ingressar na carreira docente.

Por fim, a média dos anos de experiência docente é de 14 anos. Já a experiência profissional na área da Contabilidade encontra-se presente em 37,8% dos professores analisados. Em relação ao tamanho dos cursos, observa-se que a média de alunos inscritos no ENADE em 2015 foi de 58 alunos, enquanto que nas edições do CFC a média oscilou entre 25 e 30 alunos.

#### 4.2 Análise de correlação das variáveis estudadas

Primeiramente buscou-se verificar uma possível relação entre as variáveis independentes e o desempenho dos alunos no ENADE e no Exame de Suficiência do CFC. Segundo Correa (2003), em um estudo estatístico, a relação entre duas ou mais variáveis é chamada de correlação. Os resultados encontrados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Matriz de Correlação das Variáveis

|    | I1        | I2        | I3        | I4      | I5      | C1     | C2     | C3     | C4     | C5     |
|----|-----------|-----------|-----------|---------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|
| I1 | 1.0000    |           |           |         |         |        |        |        |        |        |
| I2 | 0.5894*** | 1.0000    |           |         |         |        |        |        |        |        |
| I3 | 0.4246*** | 0.4566*** | 1.0000    |         |         |        |        |        |        |        |
| I4 | 0.1708    | 0.2073*   | 0.3740*** | 1.0000  |         |        |        |        |        |        |
| I5 | -0.0181   | 0.0686    | 0.0758    | 0.1016  | 1.0000  |        |        |        |        |        |
| C1 | 0.0644    | 0.0228    | 0.0496    | 0.1963* | 0.0806  | 1.0000 |        |        |        |        |
| C2 | 0.1930*   | 0.2353**  | 0.0540    | -0.0554 | 0.0140  | 0.1230 | 1.0000 |        |        |        |
| C3 | 0.1916*   | 0.2525**  | 0.0592    | 0.0089  | 0.0244  | 0.0602 | 0.7907 | 1.0000 |        |        |
| C4 | 0.0962    | 0.1480    | -0.0643   | -0.0482 | -0.0091 | 0.1221 | 0.4240 | 0.6879 | 1.0000 |        |
| C5 | 0.0673    | 0.0870    | -0.1444   | -0.1035 | -0.0257 | 0.0699 | 0.3760 | 0.6289 | 0.9389 | 1.0000 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: \*\*\*, \*\* e \*, indicam significância estatística ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Primeiramente analisou-se a matriz de correlação para verificar se não havia multicolinearidade entre as variáveis independentes. Apesar de existir correlação de 0,5894 entre as variáveis Capítulo de Livro (I1) e Congresso e Artigo (I2), esse valor não ultrapassa 0,60, portanto não existe multicolinearidade entre essas variáveis. Em relação à significância estatística, os resultados apresentados na Tabela 6 demonstram correlação positiva significativa (1%) da variável Capítulo de Livro (I1) com as variáveis Congresso e Artigo (I2) e Anos de Estudo Total (I3), Congresso e Artigo (I2) com a variável Anos de Estudo Total (I3), e Anos de Estudo Total (I3) com a variável Anos de Experiência Docente (I4).

Também há evidências de correlação positiva significativa (5%) da variável Congresso e Artigo (I2) com as variáveis de controle Inscritos no CFC 2017/1 (C2) e 2017/2 (C3). Por fim, também se correlacionam positivamente (10%) as variáveis Capítulo de Livro (I1) com as variáveis Inscritos no CFC 2017/1 (C2) e 2017/2 (C3); Congresso e Artigo (I2) com a variável Anos de Experiência Docente (I4); e Anos de Experiência Docente (I4) com a variável Inscritos no ENADE 2015 (C1).



### 4.3 Análise de regressão linear múltipla

Para identificar se o perfil dos docentes dos cursos de Ciências Contábeis tem relação com o desempenho dos alunos no ENADE e no Exame de Suficiência do CFC, foi aplicada a técnica de regressão linear múltipla com as 85 IES analisadas neste estudo. O modelo de regressão utilizado demonstrou que os dados são estatisticamente significativos, conforme apresentação dos resultados na Tabela 7.

Tabela 7 – Análise da Relação entre Desempenho dos Discentes e o Perfil do Quadro Docente dos Cursos de Ciências Contábeis

| Dependente \ Independente | ENADE 2015 |       | CFC 2017/1 |       | CFC 2017/2 |       | CFC 2018/1 |       | CFC 2018/2 |       |
|---------------------------|------------|-------|------------|-------|------------|-------|------------|-------|------------|-------|
|                           | Coef.      | P(t)  | Coef.      | P(t)  | Coef.      | P(t)  | Coef.      | P(t)  | Coef.      | P(t)  |
| Capítulo de livro         | -0.559     | 0.285 | -0.009     | 0.556 | -0.021     | 0.061 | -0.001     | 0.938 | 0.013      | 0.407 |
| Congresso e artigo        | 0.018      | 0.004 | 0.004      | 0.037 | 0.004      | 0.006 | 0.000      | 0.681 | 0.005      | 0.007 |
| Anos de estudo total      | -0.001     | 0.981 | 0.021      | 0.206 | 0.021      | 0.097 | 0.017      | 0.337 | -0.036     | 0.041 |
| Anos experiência docente  | 0.021      | 0.244 | 0.017      | 0.001 | 0.014      | 0.000 | 0.019      | 0.001 | 0.017      | 0.002 |
| Experiência profissional  | 1.539      | 0.001 | 0.363      | 0.005 | 0.434      | 0.000 | 0.239      | 0.076 | 0.351      | 0.007 |
| Inscritos ENADE / CFC     | -0.001     | 0.543 | 0.000      | 0.872 | 0.000      | 0.927 | 0.001      | 0.452 | 0.000      | 0.709 |
| Constante                 | 1.522      | 0.002 | -0.241     | 0.093 | -0.193     | 0.064 | -0.145     | 0.340 | 0.316      | 0.036 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por meio da análise dos dados reportados na Tabela 7, percebe-se uma correlação negativa da variável Capítulo de Livro com o desempenho dos alunos no Exame de Suficiência em 2017/2, que poderia se explicar pelo fato de que o docente talvez priorize se dedicar às publicações ao invés de se aperfeiçoar na prática docente. Conforme Santana (2009), esses docentes são os chamados de “professor científico”, pois dão maior ênfase à pesquisa, deixando o ensino um pouco de lado. Estes professores, na área contábil são em número reduzido, e geralmente são doutores.

Outro resultado importante é a evidência de correlação positiva existente entre a variável Congresso e Artigo e os desempenhos discentes na maioria dos exames analisados. Essa correlação positiva pode ser explicada devido ao fato de que o docente, ao realizar pesquisas, publicar artigos e participar de congressos, adquire novos conhecimentos, os quais ele transfere aos alunos, e acaba influenciando positivamente no desempenho discente.

Em relação à variável Anos de Estudo Total, as evidências reportam correlação positiva com o desempenho discente na edição de 2017/2 do Exame de Suficiência, ou seja, quanto maior o número de anos de estudo dos professores, maior o desempenho dos alunos. Esse resultado corrobora com os resultados do estudo de Miranda, Casa Nova e Cornacchione Jr. (2012), que concluíram, em seu estudo, que as IES que possuem em seu quadro docente um

número maior de professores com alta titulação, alcançam melhores resultados acadêmicos. Na edição de 2018/2, por sua vez, essa correlação foi negativa, contrastando com o estudo anteriormente citado. Sugere-se uma análise mais detalhada dos alunos que prestaram o exame nesta edição, visto que a qualificação docente é a mesma nos modelos propostos, e teve influência positiva na edição de 2017/2.

Por fim, constata-se que os desempenhos discentes nos exames analisados têm correlação positiva com os Anos de Experiência Docente e a Experiência Profissional, o que sugere que quanto mais anos de experiência docente e quanto mais experiência profissional na área da Contabilidade, melhor será o desempenho dos alunos nos referidos exames. Essa conclusão corrobora com a afirmação de Marshall apud Bolzan (2018), de que, para um professor de Contabilidade se tornar eficaz, não há qualificação que substitua a experiência docente e a prática contábil. Essa relação também se explica com o resultado médio de anos de experiência docente, que é de 14 anos, conforme exposto na Tabela 5. Segundo Marshall (2012), a experiência docente é a influência mais importante no desempenho discente, pois a prática traz a perfeição. Marshall (2012), afirma ainda que a experiência profissional na área da contabilidade é tão importante quanto a experiência docente para determinar o desempenho dos alunos.

#### 4.4 Teste de heterocedasticidade

Os cinco modelos de regressão linear propostos foram estimados com todas as variáveis independentes e de controle, testadas pelo procedimento de mínimos quadrados ordinários. Também foi necessária a realização do Teste de Heterocedasticidade para que os modelos propostos fossem validados, pois segundo Gujarati e Porter (2011), a ocorrência de heterocedasticidade invalida o modelo de regressão linear. Os resultados do Teste de Heterocedasticidade de White encontram-se expostos na Tabela 8.

Tabela 8 – Teste de Heterocedasticidade – *White Test*

| ENADE 2015                  |        |                                 |
|-----------------------------|--------|---------------------------------|
| Whitetst                    |        | White's General Test Statistic  |
| Prob>chi2                   | 0,3873 | Ausência de heterocedasticidade |
| Exame de Suficiência 2017/1 |        |                                 |
| Whitetst                    |        | White's General Test Statistic  |
| Prob>chi2                   | 0,8768 | Ausência de heterocedasticidade |
| Exame de Suficiência 2017/2 |        |                                 |
| Whitetst                    |        | White's General Test Statistic  |
| Prob>chi2                   | 0,9657 | Ausência de heterocedasticidade |
| Exame de Suficiência 2018/1 |        |                                 |
| Whitetst                    |        | White's General Test Statistic  |
| Prob>chi2                   | 0,3048 | Ausência de heterocedasticidade |
| Exame de Suficiência 2018/2 |        |                                 |
| Whitetst                    |        | White's General Test Statistic  |
| Prob>chi2                   | 0,5874 | Ausência de heterocedasticidade |

Fonte: Elaborado pelos autores

Nota: Resultado dos Testes de Heterocedasticidade. Regressões estimadas pela sensibilidade do Desempenho dos estudantes em relação às Características dos professores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis estimadas pelo método de MQO, utilizando o comando `Whitetst` no Software Stata/SE versão 12.0.

Conforme o Teste de White apresentado na Tabela 8, não se rejeita a hipótese de homocedasticidade, o que valida todos os cinco modelos propostos neste estudo. Utilizando o nível de significância de 5%, não se rejeita a hipótese nula de homocedasticidade, tendo em vista que o p-valor estimado para o teste dos modelos propostos variou entre 30,48% e 96,57%.

### **Considerações finais**

O objetivo principal deste estudo foi avaliar a relação entre a formação acadêmica e profissional do quadro docente das IES do Sul do país e o desempenho discente no ENADE e Exame de Suficiência do CFC do curso de Ciências Contábeis. A partir da avaliação dos relacionamentos investigados, o estudo evidenciou significância estatística das variáveis Congresso e Artigo e Anos de Experiência Docente em quatro dos modelos propostos, enquanto que a variável Experiência Profissional apresentou significância estatística em todos os cinco modelos. Em síntese, a pesquisa revelou relação positiva dessas variáveis com o desempenho, reportando evidências de que existe relação entre o perfil docente e o desempenho discente.

A variável Congresso e Artigo apresentou relação positiva e significância estatística com as variáveis de desempenho discente. Esse resultado sugere que o professor, ao se dedicar às publicações e as participações em congressos, acaba adquirindo conhecimentos específicos nessa área, influenciando positivamente o desempenho discente. Outro resultado importante se refere às variáveis Experiência Profissional e Anos de Experiência Docente, que também apresentaram relação positiva e estatisticamente significativa com as variáveis de desempenho discente. Esse resultado fornece evidências de que, quanto maior a experiência na área profissional na contabilidade, e quanto mais anos de experiência docente o professor possuir, melhor será o desempenho discente no ENADE e no Exame de Suficiência do CFC. Esses resultados corroboram com as evidências de Marshal (2012) e Souza, Cruz e Lyrio (2017).

Apesar deste estudo evidenciar relação positiva de algumas variáveis do perfil docente com o desempenho discente, é importante ressaltar que este resultado não pode ser generalizado, pois a pesquisa analisou somente IES do Sul do país. As limitações metodológicas, no sentido de não existir ou divulgar uma lista dos professores nos sites das demais IES da região Sul, assim como o fato de que algumas informações possam estar desatualizadas no Lattes, podem explicar a não significância de algumas variáveis propostas nos modelos.

Por fim, considerando o aumento da procura pela graduação em Ciências Contábeis, o estudo contribuiu para produzir evidências de fatores que influenciam no desempenho dos cursos. Assim, as evidências reportadas nesta pesquisa contribuem na identificação de

fatores capazes de otimizar as melhorias na qualidade dos cursos de Ciências Contábeis, no sentido de aprimorar a qualificação dos docentes, além de incentivar a pesquisa acadêmica. Finalmente, como proposta para a realização de futuras pesquisas, sugere-se: i) a análise de outras edições do ENADE e do Exame de Suficiência, ii) utilização de outros dados referentes ao perfil da grade docente das IES, iii) estratificar as IES em faculdade, centro universitário e universidade, e aplicar os modelos para então verificar as possíveis relações de desempenho, iv) verificar o perfil dos alunos, para investigar quais fatores interferem em seu desempenho.

## Referências

ALMEIDA, N.C. **Análise dos determinantes da proficiência dos cursos de engenharia no ENADE de 2011 e 2014**. Dissertação (Mestrado em Economia). 2018.39 f. Curso de pós-graduação em Economia, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BOLZAN, G. **Competências docentes: um estudo com professores na graduação em Ciências Contábeis no Rio Grande do Sul**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade).2018.123 f. Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.249**, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm). Acesso em 10 julho 2019.

BRITO, T.F. de. **Corpo docente: fatores determinantes do desempenho discente no ENADE**. Dissertação (Mestrado em Ciências).2016. 98 f. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

BROIETTI, C. **Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: Observação das Publicações Relacionadas ao Tema**. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5, 2014, Apucarana. Anais..., 2014. p. 1-16.

BUGARIM et al. **Exame de suficiência: um requisito para a qualificação profissional**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2018.

BUGARIM, M.C.C., et al, **Análise histórica dos resultados do exame de suficiência do conselho federal de contabilidade**. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, p. 121-136, jan/abr. 2014.

CESSO, M. V.; FERRAZ, R. R. N. **Utilização do ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes) como Ferramenta de Avaliação do Desempenho de Alunos de**

uma Instituição de Ensino Superior Paulistana. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 8, n. 3, p. 93-112, 2017.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Caderno analítico do exame de suficiência**: histórico dos resultados. Brasília: CFC, 2017.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Caderno analítico do exame de suficiência**: histórico dos resultados. Brasília: CFC, 2018.

CITTADIN, A.; RITTA, C.O. **O desempenho dos estudantes ingressantes e concluintes dos cursos de Ciências Contábeis nas universidades de Santa Catarina nas questões pertinentes à contabilidade de custos na prova do ENADE 2006**. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza – Ceará, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2009.

COELHO, J. M. A. *Exame de suficiência: um passo adiante*. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 28, n. 117, 1999.

CORREA, S. M. B. B. **Probabilidade e Estatística**. 2. ed. Belo Horizonte: PUC Minas Virtual, 2003.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria básica**. Porto Alegre: Bookman, 2011.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacional Anísio Teixeira. Disponível em: <http://inep.gov.br/web/guest/ENADE> Acesso em: 25 maio 2018.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacional Anísio Teixeira. Disponível em [http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset\\_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/mec-e-inep-divulgam-dados-do-censo-da-educacao-superior-2016/21206](http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/mec-e-inep-divulgam-dados-do-censo-da-educacao-superior-2016/21206) Acesso em: 15 maio 2018.

LAFFIN, M.; GOMES, S. M. S. Formação do professor de contabilidade: o tema em debate. **Arquivos Analíticos de Políticas Educativas**, 24(77), 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.14507/epaa.24.2372> Acesso em: 19 maio 2019.

MADEIRA, G.J., MENDONÇA, K.F.C.; ABREU, S.M. A disciplina teoria da contabilidade nos exames de suficiência e provão. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 14, p. 103-122, nov.2003.

MARSHALL, Douglas et al. Accounting faculty perceptions of the influence of educational and work experiences on their performance as educators. **The Accounting Educators' Journal**, v. 22, p.73-91, 2012.



MARTINS, C.M.F., et al. O desempenho do estado de Minas Gerais no sétimo exame de suficiência do CFC - março/2003 **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 14, p. 81-102, nov.2003.

MIRANDA, G.J. **Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em Contabilidade no Brasil**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade).2011.2036 p. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

MIRANDA, G.J. CASA NOVA, S.P.C. CORNACCHIONE JUNIOR, E.B. Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**. v. 23, n. 59, p. 142-153, maio/ago. 2012.

NASCIMENTO, C.L. Qualidade do ensino superior de Ciências Contábeis: um diagnóstico nas instituições localizadas na região norte do estado do Paraná. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v.2, n.3, p.155-166, set/dez. 2005.

NASCIMENTO, R.N.; FARIA, A.A. Educação contábil brasileira: Reflexão sobre a qualidade do ensino superior da contabilidade no Brasil. **Revista Thêma et Scientia**, v. 2, n.1, jan./jun. 2012.

OLIVEIRA SOBRINHO, O. A.; CRUZ, M. C. **A importância da regulamentação da profissão contábil**: o exame de suficiência. p. 01-08, 2011. Disponível em: <http://www.ice.edu.br/TNX/storage/webdisco/2011/11/10/outros/eb6ae262636b30072bd8dfb50ff44f4b.pdf> Acesso em: 23 mai. 2018.

PINHEIRO et al. **O perfil do contador e os níveis das habilidades cognitivas nos exames ENADE e suficiência do CFC**: uma análise sob a perspectiva da taxonomia de Bloom. *Revista Contemporânea de Economia e gestão*. Vol. 11.n.1, jan/jun. 2013.

RODRIGUES, B.C.O. et al. A Instituição, a Coordenação e o Desempenho Acadêmico dos Alunos de Ciências Contábeis. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 20, n. 2, p. 231-251. maio/ago. 2017.

SÁ, L.P. de; NECO, L.A.N. Um estudo sobre os determinantes de desempenho no ENADE de alunos do curso de Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade: RBC**. Brasília, v. 44, n. 213, maio/jun. 2015. 95 p.

SANTANA, A.L.A. **O perfil do professor de Ciências Contábeis e seu reflexo no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes**: Um estudo nas Universidades Federais do Brasil. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto,2009.

SANTOS, N. A. **Determinantes do desempenho acadêmico dos alunos dos cursos de ciências contábeis**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de



Administração, Economia e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11062012-164530/pt-br.php>. Acesso em: 1 maio 2018.

SILVA L. da. **Análise dos Desempenhos Históricos dos Alunos dos Cursos de Ciências Contábeis no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade**. In: 1º. Congresso de Contabilidade da UFRGS. 1º Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UFRGS, 20 e 21 out. 2016. 16 p.

SILVA, O. L. et al. Exame de Suficiência: uma análise dos resultados como contribuição para a sociedade. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 1, n. 49, p. 25-33, 2013.

SILVA, R.R., et al. **Análise dos indicadores dos cursos de graduação em engenharia de materiais no Brasil**. In: 22º CBECiMat - Congresso Brasileiro de Engenharia e Ciência dos Materiais 06 a 10 de novembro de 2016, Natal, RN, Brasil.

SILVA, T. D.; MIRANDA, G. J.; FREITAS, S. C. Ações Institucionais Preparatórias para o ENADE nos Cursos de Ciências Contábeis. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 1, p. 65-84, 2017.

SOUZA, P. V. S. de. **A relação do exame de suficiência contábil com o ENADE e o Conceito Preliminar de Curso das IES do Brasil**. In: 3º. Congresso de Contabilidade e Governança da UNB, 29 a 01 dez. 2017.

SOUZA, P. V. S. de; CRUZ, U. L. da; LYRIO, E. F. A relação do exame de suficiência contábil com o desempenho discente e a qualidade dos cursos superiores em Ciências Contábeis do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 9. n. 2, jul./dez. 2017.





## EDUCAÇÃO COOPERATIVA: EXPERIÊNCIAS EM COOPERATIVAS ESCOLARES PARA PREPARAÇÃO PROFISSIONAL

### COOPERATIVE EDUCATION: EXPERIENCES IN SCHOOL COOPERATIVES FOR PROFESSIONAL PREPARATION

**Amanda da Rocha Balzan** 

Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, RS, Brasil, amandabalzan@gmail.com

**Vitor Kochhann Reisdorfer** 

Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, RS, Brasil, vitork@politecnico.ufsm.br

**Carla Rosane da Costa Scott** 

Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, RS, Brasil, carlascott@gmail.com

**Miguel Augusto Bauermann Brasil** 

Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, RS, Brasil, miguelbrasil@ctism.ufsm.br

**Wagner Nart Macedo** 

Universidade Franciscana – UFSM, RS, Brasil, wagner.nart@hotmail.com

---

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v7i2.3364>

Recebido em: 05/10/2019

Aceito em: 12/12/2019

---

**Resumo:** O ramo educacional no cooperativismo é conhecido pelas escolas cooperativas, geralmente formadas por pais ou professores que visam proporcionar uma educação de qualidade a um preço justo, porém também inclui-se as cooperativas escolares, formadas por jovens alunos que visam ampliar seus conhecimentos através do modelo cooperativista. O objetivo do presente estudo foi analisar a influência da experiência em cooperativas escolares na preparação para a vida pessoal e profissional dos associados. O estudo deu-se na Cooperativa Escolar Bom Pastor na cidade de Nova Petrópolis/RS, através de pesquisa bibliográfica para o embasamento teórico, bem como com entrevistas semiestruturadas com os associados e pessoas envolvidas no projeto. A análise dos resultados apontou o sucesso da cooperativa, o impacto da experiência aos envolvidos e sua influência como modelo para criação das demais cooperativas escolares existentes no estado.

**Palavras-chave:** Cooperativismo. Cooperativa escolar. Educação cooperativa.

**Abstract:** The educational branch of cooperativism is known by cooperative schools, usually formed by parents or teachers who aim to provide a quality education at a fair price, but also includes school cooperatives, formed by young students who aim to increase their knowledge through the model cooperative. The objective of the present study is to observe the influence of the experience in school cooperatives in the preparation for the personal and professional life of the associates. The study was carried out at the Cooperativa Escolar Bom Pastor in the city of Nova Petrópolis / RS, through bibliographic research for the theoretical basis, as well as semi-structured interviews with the associates and people involved in the project. The analysis of the results pointed to the success of the cooperative, the impact of the experience to those involved and its influence as a model for the creation of other school cooperatives in the state.

**Keywords:** Cooperativism. School cooperative. Cooperative education.

## 1 Introdução

O cooperativismo pode ser classificado como um modelo econômico-social que gera e distribui riqueza de forma proporcional ao trabalho de cada associado (SESCOOP/RS, 2018). Considerado pela ONU – Organização das Nações Unidas, como um modelo de negócios que constrói um mundo melhor, é através de um mesmo objetivo que pessoas se juntam e criam uma organização, as cooperativas, onde todos são donos do negócio, trazendo assim ganhos para as pessoas, para o país e para o planeta (OCB, 2018). Por estarem presentes do campo às grandes cidades, as cooperativas atuam em diversos setores, sendo assim, no Brasil, estão divididas em 07 ramos para facilitar a sua organização e representação.

Visando educar pessoas através do cooperativismo, nasceram as cooperativas escolares, compostas por jovens alunos com o objetivo de formação de novos gestores e líderes de comunidades, as quais estavam classificadas dentro do Ramo Educacional. Este ramo surgiu com a criação de cooperativas educacionais, as escolas cooperativas, que são uma alternativa a deficiência do Estado em oferecer um ensino público de qualidade e a falta de condições financeiras das famílias para pagarem por escolas particulares, agora também, a partir de março de 2019, reclassificadas para o ramo de Produção de bens e serviços.

O propósito das escolas cooperativas está, acima de tudo, a formação educacional de crianças e adolescentes e são compostas, geralmente, por professores que se organizam como profissionais autônomos prestando serviços, ou então por grupos de pais de alunos que administram a escola contratando professores, agora reclassificado para o Ramo de Consumo (MUNDOCOOP, 2019).

A construção desta pesquisa dá-se a partir da experiência prática da Escola Técnica Bom Pastor, em Nova Petrópolis/RS com a COOEBOMPA - Cooperativa Escolar Bom Pastor, formada por alunos do ensino médio e técnico que buscam através da cooperativa colocar em prática os conteúdos vistos em sala de aula, além de ampliarem seus conhecimentos quanto ao cooperativismo, liderança e empreendedorismo.

Nessa perspectiva, o presente estudo teve como objetivo geral: *“Analisar a influência da experiência em cooperativas escolares na preparação para a vida pessoal e profissional dos associados, na Cooperativa Escolar Bom Pastor, situada na cidade de Nova Petrópolis/RS”*.

Neste contexto, a relevância desse estudo se justifica, tendo como premissa no que tange a criação de cooperativas escolares tendo como foco o Ensino Fundamental e o Médio, possibilitando a ampliando do conhecimento sobre cooperativismo, oportunizando melhores condições de aprendizado prático, para assim construir uma sociedade mais unida baseada em princípios e valores da doutrina cooperativista.

Diante disso, a presente pesquisa contribui sobremaneira no ponto de vista teórico e prático. Teórico no sentido como uma forma de colaborar com o avanço de estudos na área

de educação cooperativa e cooperativas escolares, contribuindo assim com a comunidade acadêmica e com a sociedade. Já do ponto de vista prático, pretende inspirar e auxiliar na criação de novas cooperativas e ampliar o conhecimento sobre esse formato de projeto, sendo exemplificado a partir das experiências dos participantes.

## **2 Revisão da literatura**

Apresenta-se a seguir o suporte teórico da atual pesquisa com os temas de Educação Cooperativa, bem como o conceito de Cooperativas Escolares.

### *2.1 Educação cooperativa*

Polonio (2004) destaca que a partir de 1849, na Alemanha, constituíam-se cooperativas de crédito e de consumo voltadas para pequenos produtores urbanos e artesãos. Apesar de várias tentativas anteriores de criação de sociedades cooperativas fracassadas e, de tantas que aconteceram na mesma época, o que fez com que a Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale ganhasse tanta significância na história é o fato de ter sido fundada baseada em princípios e valores que guiam o sistema cooperativo até os dias atuais (OCB, 2018).

Com o objetivo de orientar os cooperativistas ao redor do mundo, os sete princípios são bastante claros, resumindo como essa filosofia acontece na prática. Após três atualizações buscando estarem adequados ao mundo globalizado, em 1995 no XXXIII Congresso em Manchester, a ACI - Aliança Cooperativa Internacional, redefine os princípios como são conhecidos hoje: 1º adesão livre e voluntária; 2º gestão e controle democrático; 3º participação econômica dos sócios; 4º autonomia e independência; 5º educação, formação e informação cooperativa; 6º intercooperação e 7º interesse pela comunidade (SCHNEIDER; HENDGES, 2006).

Destaca-se, considerando a proposta deste estudo, e de acordo com Schneider e Hendges (2006) a importância do quinto princípio “Educação, formação e informação”, o qual é considerado a “regra de ouro” entre os demais, a sua aplicação proporciona o melhor entendimento dos outros princípios e valores do cooperativismo. A educação cooperativa deve ser considerada em sentido amplo, não apenas a respeito da doutrina e para os cooperados, mas sim ampliando seu público alvo para a sociedade, com foco principalmente nos jovens e formadores de opinião (IRION, 1997).

A educação cooperativa, segundo Schneider (2010), pode ser entendida como um conjunto de ensinamentos, que trabalha valores, princípios e normas voltados ao cooperativismo, sendo assim, com foco para o desenvolvimento da pessoa com consciência da sua responsabilidade na sociedade, tornando-a solidária, altruísta e comprometida com a sua comunidade.

Segundo o mesmo autor, a educação cooperativa esteve presente como um dos princípios desde os pioneiros de Rochdale e, que mesmo com as adaptações nos congressos promovidos pela ACI, incluindo uns e excluindo outros, a Educação Cooperativa sempre permaneceu.

O quinto princípio do cooperativismo é intitulado como “Educação, Formação e Informação”, na sua aplicação, possui também a seguinte definição:

As Cooperativas oferecem educação e treinamento para seus sócios, representantes eleitos, administradores e funcionários para que eles possam contribuir efetivamente para o seu desenvolvimento. Também informam o público em geral, particularmente os jovens e os líderes formadores de opinião sobre a natureza e os benefícios da cooperação. (SESCOOP/RS, 2018).

Hoje no Brasil, as cooperativas muitas vezes não reconhecem a devida importância ao princípio da Educação Cooperativa por concentrarem seu foco estritamente em objetivos econômicos (MAIA, 2009). Para Schneider (2003) a importância da educação como um mecanismo de sobrevivência da cooperativa em um ambiente de tamanha concorrência e conflito são pontos importantes que servem de reflexão:

A educação cooperativa, além de capacitar as pessoas a adquirirem um melhor conhecimento sobre o que é e o que exige a cooperação, e o que é a identidade específica das organizações cooperativas, visa igualmente atrair novos associados, reforçar e qualificar a participação dos cooperados, reciclar os funcionários para que eles possam ter um bom relacionamento com os coproprietários do empreendimento e, também, para conhecer melhor a organização na qual trabalham (Schneider, 2003, p.15).

Somente através da educação cooperativa como uma ação contínua e abrangente pode-se garantir o desenvolvimento duradouro do cooperativismo e da cooperação como uma prática diária (LAGO, 2008). “O projeto União Faz a Vida do Sicredi, é um exemplo de programa de educação cooperativa, que tem o conceito Cooperação como fator de desenvolvimento da cidadania, da solidariedade e do empreendedorismo”.

Este programa tem como objetivo formar cidadãos solidários, conscientes e lideranças cooperativas para o futuro (LAGO, 2008). Utiliza-se do 5º e 7º princípios como base, pois tem como objetivo disseminar a cultura da cooperação, práticas ambientais e empreendedorismo. Aplica-se a cooperação no dia a dia, com alunos em sua maioria de educação infantil e ensino fundamental, através de atividades interdisciplinares tais como: resgate de valores e culturas locais; ética e cidadania; cultivo de hortas escolares e preservação do meio ambiente.

## *2.2 Ramo Educacional e as Cooperativas Escolares*

O então Ramo Educacional contava, de acordo com os dados da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB, 2018), com aproximadamente 270 cooperativas e em torno de 53.403 cooperados. A primeira experiência brasileira e latino-americana da área Educacional, surgiu em 1948, em Minas Gerais, com as Escolas Reunidas Cooperativa Ltda, fundada por professores. Porém, a expansão deste segmento só aconteceu na década de 90, quando foram constituídas mais de 80 novas cooperativas no Brasil. O crescimento tão rápido de escolas cooperativas foi um reflexo da má qualidade do ensino oferecido pelo Estado, o alto preço das escolas particulares e a baixa remuneração dos professores. Sendo assim, a criação de

escolas cooperativas por pais, professores e alunos foi a alternativa encontrada para melhorar a educação. (OCB, 2018)

As cooperativas escolares, diferentemente de uma cooperativa escola, são formadas por alunos dentro da escola, orientados por um professor e em muitos casos com o apoio de cooperativas da região. As cooperativas escolares funcionam como uma espécie de laboratório de aprendizagem para os jovens, aliando conhecimentos a respeito do cooperativismo e empreendedorismo com os conteúdos de sala de aula, como português e matemática nas práticas da cooperativa.

As cooperativas escolares são uma proposta de melhoria da educação e de uma formação que contribua com o desenvolvimento de futuros líderes, gestores, empreendedores, e cidadãos com responsabilidade e participação através da vivência de um modelo cooperativo sustentável (SICREDI REGIÃO CENTRO, 2018).

No ano de 2010, embora já existissem cooperativas escolares no estado do Rio Grande do Sul, foi quando a iniciativa começou a tornar-se mais conhecida, devido ao acordo de irmandade entre a capital do cooperativismo no Brasil, Nova Petrópolis, e a capital do cooperativismo na Argentina, Sunchales. Através dessa parceria e do apoio da Casa Cooperativa de Nova Petrópolis, o cooperativismo passou a ser a base de aprendizado nas escolas, atraindo o apoio de projetos como o União Faz a Vida, do Sicredi. (CASA COOPERATIVA, 2018)

A primeira cooperativa constituída no formato visto em Sunchales foi a Coeobompa, pertencente à Escola Técnica Bom Pastor, fundada em 18 de novembro de 2010, com o objetivo da educação e promoção dos princípios e cultura cooperativista, além de estimular os valores da cooperação entre seus associados. Em resumo, a ideia é que a cooperativa seja um laboratório de aprendizagem a partir dos exemplos dos Pioneiros de Rochdale e do histórico de experiências vividas em Sunchales, na Argentina.

A Escola Técnica Bom Pastor, desde o início comprometeu-se em incentivar a prática cooperativa desenvolvendo nos alunos cooperados o entendimento do papel das cooperativas e o significado da dimensão econômica e social e, além disso, a valorização do ser humano como o maior capital de uma cooperativa e de uma escola (COOEMBOMPA, 2018).

Cada cooperativa escolar possui um objeto de aprendizagem, o qual é produzido pelos associados e comercializado, buscando do início ao fim do processo o aprendizado antes do retorno financeiro. No caso da Coeobompa, a produção dá-se com mandalas do cooperativismo, cartões sementes, álcool gel e a máquina de café. Todos os objetos passam por um estudo e pesquisa com a comunidade escolar antes de tornar-se parte do portfólio de produtos.

Além disso, possuem outras atividades como oficinas de reciclagem, oficinas de comunicação e liderança, curso de cooperativismo escolar, curso de gestores mirins e convênio com a reprografia da escola. O curso de formação básica em cooperativismo escolar é ofertado



para todos os associados, porém para membros da diretoria, conselhos e para professores envolvidos com as atividades, tem caráter obrigatório, totalizando 40h aulas. O curso e o projeto têm por finalidade fomentar a convivência, o respeito, a solidariedade, a justiça social, a igualdade, a autonomia, a cooperação e a realização de objetivos comuns.

A Coeobompa é formada por jovens do ensino médio e do curso técnico em agropecuária, tendo grande importância na história do cooperativismo escolar do estado, atualmente serve como modelo para mais de 100 novas cooperativas e só na região já se contabilizam 41 cooperativas escolares. Os jovens realizam um total de três reuniões mensais, sendo uma entre membros da diretoria, uma do conselho fiscal e por fim um momento em que conselho e diretoria se reúnem buscando alinhar suas ações.

### **3 Metodologia**

#### *3.1 Caracterização do método da pesquisa*

O presente estudo classifica-se como uma pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, onde foi realizado um estudo de caso, no qual foi concretizado por meio de entrevistas e observação direta.

Para Creswell (2010) a etapa exploratória é recomendada quando há poucos estudos nos quais se podem buscar informações sobre a questão ou problema, ou ainda, para reunir ideias e conhecimentos sobre determinada temática, para em um estágio posterior, realizar uma investigação mais rigorosa. Desse modo, nesta fase, foram observadas e identificadas as práticas da cooperativa escola com relação aos fatores que podem influenciar na vida pessoal e profissional dos associados.

Já a abordagem qualitativa compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados (NEVES, 1996). Nesta etapa, buscou-se observar os impactos da experiência da cooperativa escolar Coeobompa com os atuais membros da diretoria da cooperativa, egressos, professores e incentivadores do projeto, para então ter a base para uma visão mais ampla e completa sobre as influências da atividade na vida pessoal, profissional e escolar. Na ótica de Gil (2012) a pesquisa de campo, consiste na utilização de um ou mais métodos qualitativos de recolha de informação e não segue uma linha rígida de investigação.

#### *3.2 Coleta de dados*

Na coleta de dados foram realizadas entrevistas e observação direta. As entrevistas foram realizadas, no mês de novembro de 2018, com três atuais membros da cooperativa, sendo dois egressos, o diretor da escola e um dos conselheiros da Casa Cooperativa e também o vice-presidente da Sicredi Pioneira.

Para realização das entrevistas foi utilizado um roteiro semiestruturado, onde os questionamentos estavam o objetivo desse estudo. Sua estrutura deu-se em 10 questionamentos fechados e perguntas abertas para proporcionar um ambiente espontâneo de respostas por parte dos entrevistados. Para Sampieri, Collado e Lucio (2013) a técnica de entrevista permite o pesquisador absorver com mais profundidade os fenômenos em questão, proporcionando maior informações a respeito da problemática em questão.

Dessa forma, as entrevistas foram gravadas com aparelho celular, com a autorização dos participantes e, posteriormente, transcritas na ferramenta Microsoft Word para a realização a próxima etapa que diz respeito a análise e interpretação dos resultados. Neste processo os respondentes foram selecionados criteriosamente de acordo com seus cargos e conhecimento para que o objetivo desse estudo fosse atendido em sua plenitude.

Por fim, observação direta, segundo Quivy *et al.* (2000, p. 197), “apresenta o objetivo de captar os comportamentos no momento em que os mesmos se produzem e em si mesmos, sem a mediação de documentos ou testemunhos posteriores”.

### *3.3 Análise e interpretação dos dados*

Para a análise e interpretação dos dados, foi adotada como referência a técnica de análise de conteúdo, definido por Creswell (2010), como uma técnica para ler e interpretar o conteúdo de qualquer material procedente de comunicação verbal ou não verbal.

Nesse sentido, Vergara (2015) define três etapas para analisar o conteúdo da pesquisa, sendo a primeira a pré-análise, na qual se seleciona o material e quais procedimentos a serem seguidos. Com base nessas técnicas, entende-se atendidas as condições primordiais para promover a análise das informações obtidas.

Por sua vez, Cooper e Schindler (2003) contemplam que a análise corresponde ao processo de constatação, verificação e conclusão a respeito de um item de estudo específico. Durante a realização desse processo, foram adotadas algumas técnicas como: classificação, categorização, tabulação e, essencialmente, análise de conteúdo. Para que este item fosse desenvolvido, foi utilizado o método dedutivo, com o objetivo de verificar a influência da experiência em cooperativa escolar na preparação pessoal e profissional dos associados.

A próxima etapa, na qual se implementa os procedimentos, chamada de exploração do material, a última etapa, que diz respeito ao tratamento e interpretação dos resultados.

## **4 Resultado e discussão**

### *4.1 Cooperativa escolar Bom Pastor - COOEBOMPA*

A COOEBOMPA, foi fundada pelos imigrantes alemães que se fixaram na Linha Brasil, interior de Nova Petrópolis, a partir da segunda metade do século XIX. No ano de 1898,

criaram a Schullgemeinde - escola, igreja e casa do professor, o núcleo inicial que marcou a colonização alemã, dando origem à Escola Bom Pastor (COOEBOMPA, 2018).

A trajetória da Escola Bom Pastor se tornou mais conhecida a partir de 1922, com a chegada do Pastor Paulo Evers, natural da Alemanha, à Linha Brasil. Aqui o pastor exerceu seu ministério religioso e educacional até 1978, sempre valorizando o trabalho comunitário. Pastor Paulo Evers, por sua luta e perseverança, tornou-se um exemplo a ser seguido e o grande idealizador da escola, envolvendo sua família e mobilizando toda a comunidade em torno da causa educacional (COOEBOMPA, 2018).

Com a visão de um empreendedor na educação, seu projeto começa a ganhar forma com a criação da Associação Educacional Linha Brasil, em 1953, o início do curso ginásial e funcionamento do internato de alunos, em 1955, e anos mais tarde, em 1966, com a criação da Escola Agrícola; preocupado com a situação de pobreza do agricultor - queria levar aos agricultores, novas técnicas para o cultivo da terra através da instrução dos filhos (COOEBOMPA, 2018).

A escola técnica Bom Pastor, mantém atualmente o ensino infantil, fundamental, médio e os cursos técnico em agropecuária, paisagismo e agrimensura. Além disso, a escola conta com uma equipe própria com mais de 30 pessoas distribuídas Sendo eles: 12 membros de diretoria, presidente e vice-presidente, primeiro e segundo secretários, primeiro e segundo tesoureiros, três conselheiros e três diretores distintos por atuação como produção, consumo e cultura e divulgação. Além disso, a cooperativa conta com seis membros de conselho fiscal, sendo três efetivos e três suplentes. O número de associados atualmente é de 85 alunos, estudantes do ensino médio e técnico.

Desse modo, inicialmente, buscou-se investigar se todos os entrevistados escolhidos criteriosamente, pela indicação da equipe diretiva, se tinham conhecimento sobre os motivos pelos quais a cooperativa foi constituída e como se deu sua constituição. Para Zylbersztajn (1994), as sociedades cooperativas são organizações coletiva, pautada em princípios cooperativistas, cujo seu propósito é buscar pessoas com atitudes e comportamento que estejam de acordo com a filosofia cooperativista fortalecendo suas práticas diárias. Nesse sentido, justiça a relevância de toda equipe ter o pleno conhecimento do propósito cooperativistas.

Dentre os sete entrevistados, três participaram do processo de constituição, porém, todos tinham conhecimentos claros sobre a história e motivos que trouxeram o surgimento da COOEBOMPA em 18 de novembro de 2010. A partir dos dados coletados, ficou evidente que os maiores motivos estão relacionados ao aprendizado e a oportunidade de desenvolvimento pessoal e profissional através de práticas de empreendedorismo, liderança e trabalho em equipe.

Durante as entrevistas, ficou perceptível que o processo constitutivo da COOEBOMPA foi bastante rápido, visto que, a visita à Sunchales foi em agosto do mesmo ano da fundação.

Um grupo de jovens, que futuramente seriam associados, juntamente com alguns professores e incentivadores do projeto foram até a Argentina para conhecer de perto a realidade das cooperativas escolares existentes, como funcionavam seus processos na prática, para então adaptar à realidade de Nova Petrópolis e engajar mais pessoas para essa nova experiência, até então sem a certeza que poderia funcionar.

#### *4.2 O cooperativismo e os benefícios da Cooperativa*

Com o intuito de atender ao propósito traçado no início desse estudo, no qual diz respeito em: “Analisar a influência da experiência em cooperativas escolares na preparação para a vida pessoal e profissional dos associados, na Cooperativa Escolar Bom Pastor, situada na cidade de Nova Petrópolis/RS”. Nesse sentido, foi realizado um segundo questionamento com relação a essência do cooperativismo e posteriormente sobre os benefícios econômicos e sociais da cooperativa.

Os respondentes disseram entender o cooperativismo como algo amplo, uma doutrina a ser seguida e disseminada, podendo ser exemplificado em ajudar o outro e visar o bem comum de toda a comunidade. Além disso, os respondentes destacaram o cooperativismo como um modo de viver em sociedade, aplicando os princípios cooperativistas nas atitudes e na forma de se relacionar com o outro.

Quanto aos benefícios socioeconômico que a cooperativa escolar traz e a sua importância, ficou perceptível que a mesma é vista por todos os entrevistados como uma grande oportunidade dentro da escola em um formato de laboratório de aprendizagem. Para Stefano, Zampieri e Grzeszczyszyn (2006) as cooperativas buscam constantemente o equilíbrio entre o social e o econômico, desempenhando ações para fortalecer o associado e trabalhando no desenvolvimento local onde a mesma está inserida, através da arrecadação de impostos, bem como fonte de renda e de inserção social.

Os entrevistado acreditam também que através da cooperativa é possível desenvolver melhor as habilidades, tais: liderança, capacidade de comunicação, responsabilidade e empreendedorismo. Ademais, destacam a possibilidade de conhecer pessoas e outras realidades através das visitas que recebem e das viagens que participam, tudo isso possibilitando uma maior preparação para o mercado de trabalho.

#### *4.3 Motivação e o sentimento com a cooperativa*

Com relação a motivação e o sentimento com a cooperativa, os entrevistados responderam, o que os motivaram também participar de uma organização cooperativa é a “influência de amigos que já participavam; exemplos de sucesso em outras cooperativas; o fato de se encantar com a apresentação da cooperativa e a oportunidade única de aprender coisas novas e conhecer pessoas”.

Destaca-se que dentre os cinco associados (atuais e egressos) entrevistados, três deles já haviam participado de cooperativas escolares em outras escolas durante o ensino fundamental, ponto este que demonstra a força e presença que este projeto tem na região.

Os estudantes, quando questionados a respeito dos sentimentos que tinham em relação a experiência com a COOEBOMPA, transformou-se em um momento de emoção entre todos os entrevistados destacando como principal sentimento a gratidão. Eles demonstraram-se gratos à cooperativa e ao cooperativismo por terem se tornado pessoas melhores em sociedade, mais interessados em estudar e aprender, citando também o amor e alegria por trabalharem com algo que gostam.

#### *4.4 Os princípios e a formação mais cidadã*

Na sequência, questionou-se a relação que os respondentes acreditam ter entre os princípios cooperativistas e uma formação mais cidadã dos jovens. Os respondentes acreditam ser uma relação direta, pois se os alunos associados entendem os princípios podem aplicá-los no dia a dia, tornando-se pessoas mais preocupadas com a comunidade, ajudando uns aos outros, entendendo as diferenças de opiniões e também sabendo gerenciar suas finanças. Destacou-se também que, estudar e praticar os sete princípios do cooperativismo é algo que não se esgota com o passar do tempo.

Na sequência, indagou-se o que os entrevistados acreditam ser necessário fazer para que mais jovens tenham essa visão cooperativista. Todos entendem ser um desafio essa questão, pois muitos jovens não se interessam em sair da sua zona de conforto, o que impede de participarem de projetos e ações que visem algo além do benefício individual. Para Lago (2008), a atuação profissional em organizações cooperativas, além de ensinar uma profissão através das rotinas diárias, é também proporcionar que o jovem entre contato com a cultura cooperativista, que é pautada em valores como igualdade, solidariedade, honestidade e transparência, complementando uma formação cidadã.

Os entrevistados compreendem também, que muitos jovens não participam da cooperativa por não terem conhecimento do que de fato é feito e proporcionado dentro do cooperativismo, para isso destacam que a educação cooperativa é uma forma de atingir mais pessoas, além de agir no seu meio, com a família e amigos. Explicar o cooperativismo, dar exemplos e conversar com as pessoas foram exemplos de estratégias que os entrevistados julgam ser úteis para atingir esse objetivo.

#### *4.5 Expectativas sobre futuro das cooperativas escolares*

Com relação às expectativas, quanto ao cenário das cooperativas escolares e o futuro da COOEBOMPA, todos acreditam que a tendência é crescer e expandir cada vez mais devido ao sucesso das existentes, o que vem despertando o interesse de outras pessoas em levar esse projeto para suas escolas e cidades. Em Nova Petrópolis se percebeu claramente, em diversos

momentos, o incentivo à disseminação e criação de mais cooperativas escolares no estado e no Brasil, através de eventos sobre cooperativismo, capacitação de professores e coordenadores.

Esses incentivos partem principalmente da Casa Cooperativa de Nova Petrópolis, de projetos de cooperativas da região como o União Faz a Vida do Sicredi, além dos serviços de consultoria que o professor coordenador e um dos fundadores da Coobompa, oferece para auxiliar na criação e manutenção de cooperativas escolares.

Para finalizar, buscou-se entender o que os respondentes julgam necessário para otimizar a criação de novas cooperativas escolares. Alguns pontos levantados foram: ter uma pessoa liderando esse processo e engajando as demais, para assim dividir as tarefas e conseguir realizar; fazer a capacitação desses líderes, sejam eles professores, responsáveis pela secretaria de educação da cidade ou então representantes de cooperativas apoiadoras; e fazer intercâmbios com cooperativas escolares em funcionamento para conhecer a realidade.

Todos respondentes acreditam que o trabalho deva ser feito aos poucos, conversando, apresentando o projeto e mostrando resultados. Outro ponto muito importante é a manutenção das cooperativas já existentes, para que não se perca o trabalho desenvolvido até então e para que estas sirvam de modelo e de auxílio para as novas.

#### *4.6 A importância do orientador e a mudança dos estudantes*

Destaca-se a figura do orientador como um elemento muito importante, apesar de a escola dever estar sempre pronta para dar auxílio, é este o professor que vai ser encarregado de engajar os demais. Ele precisa ser o elo entre os estudantes e o restante da equipe pedagógica, para que os demais professores também entendam a importância do projeto e possam incentivar e ajudar os alunos, tanto nos projetos quanto entendendo a necessidade de ceder espaço das aulas ou a possível ausência de algum cooperado quando envolvido com a cooperativa.

Ainda há uma resistência por parte de alguns professores que não compreenderam que a cooperativa escolar é uma ferramenta que pode transformar o estudante em uma pessoa mais interessada, responsável e engajada, refletindo isso na sala de aula.

Os entrevistados destacam a percepção de mudança de comportamento dos estudantes, principalmente em questões referentes a um perfil de liderança que se constrói na cooperativa.

Em alguns casos, o impulsionamento que a cooperativa proporciona é surpreendente. Um dos entrevistados acredita que essa mudança se torna parte do estudante, pois envolve amor e emoção em relação ao cooperativismo e que ao longo da sua trajetória profissional esses sentimentos serão reativados sempre que trabalharem com atividades que despertem tamanha dedicação e interesse.



#### *4.7 Porque apoiar cooperativas escolares*

Em relação ao apoio que a Cooperativa Escolar Bom Pastor recebe de outras cooperativas, como a Sicredi Pioneira, buscou-se entender o que motiva essas intuições a fomentar esse projeto. Na concepção Irion (1997), as cooperativas escolas ganham notoriedade, uma vez que lições de cidadania, democracia e empreendedorismo aprendidas na escola, serão levadas para fora dela, ou seja, são ensinamentos e aprendizagem além da sala de aula que servem para tornar um sociedade mais responsável e comprometida com o bem-estar comum transformados pelo cooperativismo.

Em sua fala, o vice-presidente da Sicredi Pioneira, acredita que o incentivo à educação vem do berço do cooperativismo de Nova Petrópolis, devido à importância que o Padre Theodor Amstad (pioneiro do cooperativismo de crédito) dava à essa questão.

Além disso, destaca que a mudança do mundo para melhor pode acontecer somente através da educação, e por este motivo a Sicredi apoia as cooperativas escolares, através de seus recursos de fundos sociais, acreditando firmemente no propósito educativo, com muita atenção e paixão por ajudar na construção de um mundo mais cooperativo.

Hoje a Sicredi Central também demonstra interesse em apoiar o cooperativismo escolar e, através do projeto União Faz A Vida, torna-se ainda mais propício o trabalho, pois já possuem assessores capacitados para desenvolver projetos dentro das escolas.

Os entrevistados demonstraram-se bastante esperançosos com o futuro por acreditarem que o jovem que participa de uma cooperativa escolar irá tornar-se um líder, empresário, dirigente e político melhor capacitado e trabalhando com base nos sete princípios do cooperativismo independente de ser em uma cooperativa ou não.

### **5 Considerações finais**

Esse estudo teve como objetivo geral: “Analisar a influência da experiência em cooperativas escolares na preparação para a vida pessoal e profissional dos associados, na Cooperativa Escolar Bom Pastor, situada na cidade de Nova Petrópolis/RS”. Ficou perceptível que a Cooperativa Escolar Bom Pastor transparece, a partir de seus representantes entrevistados, bem como demais pessoas envolvidas com o projeto, o interesse em compartilhar sua história e experiência no cooperativismo escolar.

Por isso, buscou-se com esse trabalho documentar e possibilitar a sua propagação no meio acadêmico, que, de acordo com o objetivo do trabalho, “observar a influência da experiência em cooperativas escolares na preparação para a vida pessoal e profissional dos associados”, optou-se por compilar os resultados das questões abordadas, trazendo a visão de todos os entrevistados de forma integrada, assim, acredita-se que o entendimento através de tópicos seja facilitado.

A educação cooperativa, através das cooperativas escolares, pode ser vista com uma ferramenta que agrega valor na formação dos jovens, possibilitando o desenvolvimento de habilidades que na educação formal, pública e privada, muitas vezes não é encontrada na medida que se considera adequada.

Acredita-se, a partir da análise das entrevistas, ter-se atingido o objetivo principal que foi observar a influência da experiência em cooperativas escolares na preparação para a vida pessoal e profissional dos associados. Além disso, a possibilidade de realizar as mesmas dentro da Coobompa, vivenciando a cultura cooperativa da cidade de Nova Petrópolis, proporcionou maior entendimento da importância desse projeto.

A pesquisa justificou-se com o intuito de contribuições acadêmicas sobre o tema e com a intenção de auxiliar na criação de novas cooperativas escolares, ampliando o conhecimento sobre esse formato de projeto através dos relatos práticos.

Conclui-se que uma forma eficaz de propagação desse formato de cooperativas se faz por meio do exemplo de experiências bem-sucedidas, mas, por também, de outro modo, através da comunicação entre as pessoas, irradiando o sentimento e o entendimento do que é o verdadeiro cooperativismo.

O contato direto e muitas vezes informal de um cooperado, professor ou apoiador de uma cooperativa escolar, consegue cativar outras pessoas, despertando assim o interesse em fazer parte do cooperativismo e também disseminar a ideia.

O que também motiva a continuação e propagação dessa forma de aprendizado são as expectativas quanto ao crescimento do cooperativismo escolar através das capacitações, consultorias especializadas e a intercooperação tão presentes em Nova Petrópolis.

Como mencionado nas entrevistas, basta uma pessoa interessada levar a visão do cooperativismo escolar para sua cidade ou escola, que consiga um grupo que compartilhe o modo de viver cooperativo, e, através do conhecimento sobre cooperativa escolar, tem-se então o embrião, a semente que poderá resultar em uma possível constituição de uma nova cooperativa, contribuindo com a formação cidadã de jovens em uma filosofia mais justa e solidária.

O cooperativismo tem sua força na coletividade e na união em prol do bem comum. Utilizando-se dos sete princípios como guia, certamente a caminhada em busca de uma formação mais humana dos jovens, pode ser alcançada com sucesso.

Assim, a sugestão para estudos futuros é ampliar essa pesquisa em outras cooperativas escolares, possibilitando obter mais informações a respeito das atividades cooperativistas e como estas podem estar transformando vidas e oportunizando o desenvolvimento cidadão e profissional, proporcionando esse equilíbrio tão esperado por uma sociedade, com ações mais justas, respeitadas e igualitárias.

## Referências

- CASA COOPERATIVA - Casa Cooperativa de Nova Petrópolis/RS. **Cooperativas Escolares**. Disponível em: <http://www.capitaldocooperativismo.com.br/cooperativismo/escolares.asp>. Acesso em 10 out. 2018.
- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e mistos**. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- COOEBOMPA - Cooperativa Escolar Bom Pastor. **História da Fundação**. Disponível em: <http://www.escolabompastor.com.br/secao.php?pagina=8> . Acesso em 5 out. 2018.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- IRION, J. E. **Cooperativismo e Economia Social**. Rio de Janeiro: STS, 1997.
- LAGO, A. **Educação Cooperativa: A experiência do programa do Sicredi “A União Faz a Vida”**. Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural. Rio Branco - AC, 2008.
- MAIA, D. M. **A dimensão educativa da cooperativa popular**. Belo Horizonte: UFMG/FaE, 2009.
- MUNDOCOOP. **Informação e inspiração para o cooperativismo**. Disponível em: <http://www.mundocoop.com.br>. Acesso em: 25 jul. 2019.
- NEVES, J. L. **Pesquisa Qualitativa: características, usos e possibilidades**. Caderno de Pesquisas em Administração, v. 1, n. 3, São Paulo, 1996.
- OCB. Organização da Cooperativas Brasileiras. **História do Cooperativismo**. Disponível em: <https://www.ocb.org.br/historia-do-cooperativismo>. Acesso em 26 out. 2018.
- OCB. Organização das Cooperativas Brasileiras. **O ramo Educacional**. Disponível em: <http://www.ocb.org.br/ramo-educacional>. Acesso em: 17 out. 2018.
- POLONIO, W. A. **Manual das sociedades cooperativas**. 4. ed. Atlas, 04/2004.
- QUIVY, R. **Manual de investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva, 2000.
- SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. B. **Metodologia da pesquisa**. Porto Alegre: Penso, 2013.

SCHNEIDER, J. O. **Educação e capacitação Cooperativa**: os desafios no seu desempenho. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2010.

SCHNEIDER, J. O. HENDGES, M. **Educação e Capacitação Cooperativa**: sua importância e aplicação. ESAC - Economia Solidária e Ação Cooperativa. Unisinos, 2006.

SCHNEIDER, J. O. **Pressupostos da educação cooperativa**: a visão de sistematizadores da doutrina do cooperativismo. Brasília: UNISINOS, 2003.

SESCOOP/RS. Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Estado do Rio Grande do Sul. **Ramos do Cooperativismo**. Disponível em: <http://www.sescooprs.coop.br/cooperativismo/ramos-do-cooperativismo/>. Acesso em: 1 jun. 2019.

SESCOOP/RS. Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Estado do Rio Grande do Sul. **Princípios do Cooperativismo**. Disponível em: <http://www.sescooprs.coop.br/cooperativismo/principios/>. Acesso em: 17 nov. 2018.

SESCOOP/RS. Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Estado do Rio Grande do Sul. **O que é o Cooperativismo**. Disponível em: <http://www.sescooprs.coop.br/cooperativismo/o-que-e-cooperativismo/>. Acesso em: 17 nov. 2018.

SICREDI REGIÃO CENTRO. **Cooperativas Escolares**. Disponível em: <https://www.sicrediregiaocentro.coop.br/cooperativismo/programa-a-uniao-faz-a-vida/cooperativas-escolares>. Acesso em: 15 nov. 2018.

STEFANO, S. R.; ZAMPIERI, M. A.; GRZESZCZYSZYN, G. **Cooperativas**: características, gestão e relevância socioeconômica para o Brasil. Seminários em Administração – SEMEAD, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br>. Acesso em 19 mar. 2018.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em Administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ZYLBERSZTAJN, D. **Organização de cooperativas**: desafios e tendências. Programa de estudos dos negócios do sistema agroindustrial da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.





## **POLÍTICAS PÚBLICAS DE DEMARCAÇÃO TERRITORIAL: ESTUDO DE CAMPO NO QUILOMBO DO IBICUÍ DA ARMADA DE SANTANA DO LIVRAMENTO/RS**

*PUBLIC TERRITORIAL DEMARKING POLICIES: FIELD STUDY IN THE IBICUÍ DA ARMADA  
KILOMBO THE SANTANA DO LIVRAMENTO / RS*

**Gustavo Hander** 

Universidade Federal do Pampa – UNIPAMPA, RS, Brasil, gustavohander@hotmail.com

**Tatiane Lopes Lopes Duarte** 

Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, RS, Brasil, tatiduarte.80@gmail.com

---

DOI: <http://dx.doi.org/10.31512/gesto.v7i2.3232>

Recebido em: 08/08/2019

Aceito em: 12/12/2019

---

**Resumo:** O presente artigo tem como objetivo investigar quais políticas públicas estão sendo implementadas no quilombo da localidade do Ibicuí da Armada e em contexto a seu território, e ao processo de demarcação e titulação territorial, e a visão da comunidade sobre o tema. Para tanto fez-se utilização de um estudo de campo na comunidade do quilombo do Ibicuí da Armada no município de Santana do Livramento/RS, com uma técnica de observação participante, onde, realizou-se uma atividade de grupos focais com os moradores da comunidade quilombola e entrevistas individuais com moradores do quilombo do Ibicuí e representantes da esfera pública municipal. Como resultados identificou-se a inexistência de políticas públicas municipais voltadas para a comunidade Ibicuí da Armada, há políticas públicas governamentais no âmbito da esfera federal como: Luz Para Todos e Programa Bolsa Família. A comunidade sobrevive com políticas de caráter paliativo que, embora ajudem as famílias, não as conduzem para um desenvolvimento endógeno por incentivos a sua potencialidade.

**Palavras-chave:** Quilombolas. Políticas Públicas. Desenvolvimento territorial.

**Abstract:** This article aims to investigate which public policies are being implemented in the quilombo of the locality of Ibicuí da Armada and in the context of its territory, the process of territorial demarcation and titling, and the community's view on the theme. A field study was carried out in the quilombo community of Ibicuí da Armada in the municipality of Santana do Livramento / RS, with a participant observation technique, where a focus group activity was carried out with the community residents. Quilombola and individual interviews residents of the quilombo of Ibicuí and representatives of the municipal public sphere. As results we identified the lack of municipal public policies aimed at the Ibicuí da Armada community, there are governmental public policies in the federal sphere such as: Light For All and Family Program Grant. The community survives with palliative policies that, while helping families, do not lead them towards endogenous development by encouraging their potential.

**Keywords:** Quilombolas. Public policy. Territorial development.

## 1 Introdução

Os povos quilombolas têm seu histórico inicial durante o período de escravidão no Brasil, onde escravos fugidos das fazendas criavam colônias de refúgio e resistência no meio da mata como extensões de seus povoados em uma organização peculiar de tribos africanas. Com a abolição da escravatura em 1888, muitos negros livres migraram para o interior onde se estabeleceram em quilombos já existentes ou formaram novas comunidades de vivências coletivas com regras consensuais de solidariedade e ajuda mútua. Os povos quilombolas estabelecidos nos territórios do Brasil, a partir da constituição de 1988, tem seu direito assegurado em seus artigos constitucionais. Artigos que tratam da valorização e de salvaguarda das manifestações culturais das comunidades quilombolas e dispõem sobre a obrigatoriedade de o Estado brasileiro emitir os títulos das terras por elas ocupadas. Segundo Palmares (2016), estima-se que atualmente no Brasil existam cerca de 3000 comunidades espalhadas no território brasileiro, sendo que apenas 2648 estejam catalogadas.

Em 2003 os quilombolas receberam o reconhecimento e o direito de posse de terras provenientes para seu sustento e subsistência com regulamentação pelo decreto federal nº 4.887, de 20 de novembro (BRASIL, 2003), que regulamenta em todo território nacional os procedimentos para identificação, delimitação, reconhecimento e titulação das terras ocupadas por comunidades quilombolas. Para tanto fica a cargo do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA, s. d.) a função de delimitar as terras das comunidades quilombolas remanescentes no território brasileiro.

Neste sentido tendo em vista que o município de Santana do Livramento, localizado no estado do Rio Grande do Sul, possui um quilombo com um histórico já enraizado em sua cultura, é de fundamental importância a investigação acerca de como foram implementadas as políticas públicas de desenvolvimento territorial, demarcação e posse nessas comunidades quilombolas, considerando as características sociais e culturais do povoado vinculado a esse território.

Embora o quilombo do município de Santana do Livramento esteja cadastrado e provendo de inúmeros benefícios de programas sociais do governo federal como Plano Brasil sem Miséria (BRASIL, 2011:A), Programa Luz para Todos (BRASIL, 2011:B), Programa Água para Todos (BRASIL, 2011:C), políticas do programa Brasil quilombola, entre outros, é visível que ainda carecem de políticas públicas, principalmente no que diz respeito ao desenvolvimento territorial equilibrado com seus direitos a posse da terra asseguradas por demarcações de território para sua melhor sustentabilidade.

O objetivo principal da pesquisa é identificar as políticas públicas sendo aplicadas em incentivo ao desenvolvimento territorial (demarcação territorial) no quilombo do Ibicuí da Armada no município de Santana do Livramento. Como objetivos específicos: i) realizar o levantamento de políticas públicas sendo desenvolvidas e implementadas por criação do



município de Santana do Livramento; ii) verificar quais as políticas públicas existentes para quilombolas estão sendo aplicadas no município de Santana do Livramento; iii) averiguar o processo de demarcação territorial do quilombo do Ibicuí da Armada em Santana do Livramento; iv) compreender o processo de demarcação territorial do quilombo do Ibicuí da Armada, a partir da percepção da comunidade quilombola.

Sabendo-se da dificuldade e de toda problemática na identificação e aplicação de políticas públicas em torno desse assunto, é fundamental uma investigação de políticas já existentes no quilombo do município de Santana do Livramento no quesito de desenvolvimento territorial e demarcação de território e conhecer ações dos diversos atores que propiciem seu desenvolvimento territorial e sua justa distribuição de terras garantida por lei, que como em muitos dos territórios do Brasil, por inúmeros motivos, ainda apresenta problemas para ocorrer e proporcionar a seus moradores quilombolas uma maior segurança no que se refere a direitos assegurados a essas comunidades quilombolas.

Em especial este estudo das políticas públicas aplicadas no quilombo do Ibicuí da Amada do Município de Santana do Livramento vem a contribuir para a compreensão dessa comunidade que por estar em uma região afastada e de difícil acesso, também é formada por famílias que para sua melhor subsistência, assim como a de muitos outros quilombos do Brasil, necessita de um olhar mais atento e aprofundado sobre suas realidades, dificuldades e possa de alguma forma apontar ações para saná-las.

## **2 Políticas públicas**

Políticas públicas são o conjunto de metas, ações e planos de governos, federais, estaduais e municipais a fim de buscar o bem-estar e a satisfação do interesse público SEBRAE (2008). Seguindo pelo mesmo contexto, Rua (1998) complementa que as política pública são um conjunto e organização de procedimentos formais e informais que vão relatar mostrar relação de poder e que se direcionam a resolução pacífica de conflitos.

Política pública para Souza (2006) será instrumento, ou melhor, dito ações de governos, sendo complementado por Secchi (2012) formuladas de forma a resolver ou a fim de enfrentar e ou resolver um problema político (social). Embora Secchi (2012) admita que as políticas públicas não sejam ações exclusivas do Estado, mas também surjam de articulações Estado e sociedade para a resolução de problemas públicos.

A formulação de políticas públicas norteia-se por um ciclo de elaboração quando vem a surgir na pauta de agendas públicas, por interesse de atores (organizações) com identificação na causa a se buscar solucionar através de projetos implementados por estas políticas. São esses atores, pessoas, organizações “cruciais para a sobrevivência e o sucesso de uma ideia, ou para colocar o problema na agenda pública” (CAPELLA, 2007, p.76).

Tendo sido feita a identificação desses conflitos, problemas a serem resolvidos pelas políticas públicas, Frey (2009) identifica a existência de ciclos para a criação e implementação das políticas, sendo eles: percepção e identificação do problema, agenda *setting*, ou seja, colocar o tema na pauta de debates relevantes e discussões, elaboração de programas e decisões, implementação de políticas e, por fim, a avaliação das políticas e o fundamental a correção do que se mostrar necessário. Em um pensamento da escolha a implementação e a estruturação dos programas sociais das políticas a serem aplicadas, a escolha dos programas dependerá fundamentalmente de três critérios, sendo estes fatores o volume de recursos, definição de prioridades e geração de incentivos de forma a melhor e maior compreender as camadas sociais a serem atingidas por essas políticas, é através destes fatores que se decidirá a abrangência das políticas e se serão focalizadas ou terão um foco de caráter universal.

No Brasil os modelos e a implantação de políticas públicas no cenário social têm seu marco por volta dos anos 1980 com o processo de redemocratização e um pensamento de redistribuição de renda e um ideal de diminuição das desigualdades sócias, que havia até então sido deixado de lado durante o período de crescimento e industrialização. Para Bacelar (2000), o período que compreende 1920-1980 era caracterizado por políticas em um Estado brasileiro de caráter autoritário, desenvolvimentista, centralizador. Onde ainda não cabiam o pensamento de políticas que levavam o estado de “bem estar social” como norteadora de projetos e ações de governo, ou seja, se assumia uma maior ênfase ao objetivo do crescimento econômico do que com objetivo da proteção social.

O advento e o fomento a criação de políticas públicas no Brasil aflora com a Constituição Federal (BRASIL, 1988) onde no artigo 3º onde estabelece-se a erradicação da pobreza e da marginalidade e redução das desigualdades sociais promovendo o bem de todos sem qualquer tipo de preconceito ou discriminação de origem, raça, sexo cor ou idade. Assim a partir da inclusão desse artigo na Carta Magna, entidades, órgãos governamentais e civis passaram a ter o direito de agir de forma mais ativa em buscas de ações políticas públicas sociais (BACELAR, 2000).

Pelos conceitos identificados, também devemos compreender que políticas públicas vão além de planos de governo, mas também surgem de iniciativas sociais que ao ter contato Com seus direitos mobilizam se de forma a buscar melhorias que abranjam camadas sociais afetadas. Schneider (2005) afirma que, políticas públicas vão além de ações governamentais, embora não se tenha dúvidas que o aparelho Estatal se destaque em relação a outros atores.

Como Schneider (2005) ainda os identifica de redes políticas, que são atores e civis e privados, no desenvolvimento e aplicação das políticas públicas. Contudo pode-se dizer que as políticas públicas têm no seu cerne principal a busca do “Bem estar social” e a cima de tudo, equiparar as camadas sociais reduzindo danos e diminuindo as desigualdades criadas na sociedade moderna. Porém tem-se também o dever de agir na sociedade de forma a tentar

diminuir as desigualdades sociais apoiando e reivindicando políticas públicas que ajudem na diminuição dos abismos sociais das diversas comunidades brasileiras.

### *2.1 Políticas públicas de igualdade racial e demarcação do território Quilombola*

As políticas de ações afirmativas a igualdade racial, direitos e cidadania ao povo negro, indígenas e quilombolas, têm seu marco inicial de busca em maior criação e abrangência das políticas públicas voltadas para essas áreas com a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, já mencionado. Rodrigues (2011) estrutura que no Brasil pode-se traçar uma linha histórica, no cenário da criação de políticas de igualdade racial e apoio às comunidades quilombolas. Iniciando com o do governo Sarney (1985-1990) com a implantação do artigo 68 na Constituição Federal (BRASIL, 1988), FHC (1995-2003) com o Programa de Superação o Racismo e da Desigualdade Racial tendo em suas ações o a criação do Conselho Nacional de Combate à Discriminação, Programa Diversidade na Universidade, Programa Nacional de Ações Afirmativas.

No mandato de Luiz Inácio Lula da Silva (2003-2007) e (2007-2011), ocorre a implementação e a regulação da maior quantidade de políticas voltadas para essa problemática social. Inicialmente com a criação da Secretaria de Promoção da Igualdade Racial que se torna responsável por aplicar a Política Nacional de Promoção da Igualdade Racial, Programa Brasil Quilombola e o Decreto nº 4.887 referente à regularização fundiária das comunidades quilombolas (BRASIL, 2003).

Assim vê-se que a nível de Brasil uma série de políticas de igualdade racial foram criadas nesse curto espaço de tempo, porém em específico aos povos quilombolas ficam evidentes essas ações políticas no artigo 68, no capítulo de Atos das disposições constitucionais transitórias (BRASIL, 1988). Esse capítulo traz disposições no que diz respeito a seu direito de demarcação de território, e vem ser regulamentada e aprofundada em seus critérios no Decreto de lei nº 4.887 (BRASIL, 2003), onde se regulamenta os procedimentos para identificação, reconhecimento, delimitação e garantia de titulação das terras ocupadas por remanescentes das comunidades quilombola, constando nas descrições do art. 2º incisos I e II os critérios de caracterizar os remanescentes quilombolas e as terras ocupadas por estas comunidades..

Do contexto do surgimento das políticas públicas com esse viés no Brasil, temos a criação do programa de governo da “Agenda social quilombola” dentro do programa “Brasil quilombola” criado em 2004 com o objetivo de consolidar as ações sociais aos quilombolas. Como prosseguimento ao programa Brasil quilombola foi estruturado através do Decreto Federal 6.261 (BRASIL, 2007) da Agenda Social Quilombola, onde estão às diretrizes para a criação de ações voltadas para as áreas de abrangência como Acesso a Terra; Infraestrutura e Qualidade de Vida; Inclusão produtiva e Desenvolvimento local; e Direitos e Cidadania aos povos quilombolas (BRASIL, 2007).

Posteriormente no ano de 2010 com a criação do Estatuto da Igualdade Racial com a Lei Federal 12.228 (BRASIL, 2010), ficam estabelecidas as ações por parte do Estado em suas atribuições institucionais e também que são ações afirmativas, “os programas e medidas especiais adotados pelo Estado e pela iniciativa privada para a correção das desigualdades raciais e para a promoção da igualdade de oportunidades”. Seguindo pelo mesmo princípio das garantias de direitos aos povos quilombolas no mesmo estatuto, no que diz respeito a seu território, o artigo 31 estipula que, “Aos remanescentes das comunidades dos quilombos que estejam ocupando suas terras é reconhecido a propriedade definitiva, devendo o Estado emitir-lhes os títulos respectivos” (BRASIL, 2010).

A lei 12.228 ainda da garantia no sentido as ações de favorecimento ao desenvolvimento local e territorial e o apoio a infraestrutura destas comunidades, ficando o artigo 32, voltado a criações de políticas públicas para o desenvolvimento sustentável das comunidades remanescentes, e o artigo 33 versando que, “para fins de política agrícola, os remanescentes das comunidades dos quilombos receberão dos órgãos competentes tratamento especial diferenciado, assistência técnica e linhas especiais de financiamento público, destinados à realização de suas atividades produtivas e de infraestrutura” (BRASIL, 2010).

Através da Secretaria de Políticas de Promoção da Igualdade Racial (BRASIL, s. d.), em dezembro de 2013 foi lançado Sistema de Monitoramento das Políticas de promoção da Igualdade Racial, em parceria com o Banco Interamericano de Desenvolvimento, onde pelo sistema é possível monitorar as políticas do programa “Brasil quilombola” entre outros, onde por painéis podemos analisar dados e informações de diagnósticos tanto no que diz respeito à certificação, demarcação e desenvolvimento sócio econômicos das comunidades certificadas ou em processo de certificação.

Este sistema serve para que os governantes através de análise dos dados possam traçar planos e estratégias na criação, aperfeiçoamento e melhoria das políticas públicas recentes as comunidades negras e os remanescentes das comunidades quilombolas. Contudo é possível constatar que, no campo das políticas públicas de desenvolvimento territorial e auxílio ao povo negro e as comunidades quilombolas, existem, embora que recentes, uma gama de políticas já instituídas em lei capazes de garantir seus direitos no que diz respeito à diminuição da desigualdade social e a garantia de sua titulação de território e desenvolvimento através dos instrumentos estatais, ficando demonstrado que a comunidade do quilombo do Ibicuí da Armada do município de Santana do Livramento também faz jus a essa gama de políticas públicas criadas e cabíveis de aplicação as comunidades quilombolas brasileiras que tem o direito de reivindicá-las para fins de seu melhor desenvolvimento.

## *2.2 Desenvolvimento territorial*

Tendo em vista que o tema desenvolvimento territorial remete inicialmente a necessidade de se conceituar território para que, posteriormente, possa se discursar sobre suas formas de

desenvolvimento e como ele ocorre. Em um contexto de território e sua conceituação vários autores discutem e teorizam sobre o assunto, visto que seu conceito é indispensável para a criação de políticas de governo voltadas para seu desenvolvimento, seja como compreensão da dimensão espacial da sociedade ou simplesmente espaço geográfico. Seguindo para uma melhor conceituação do seu significado, podemos buscar seu significado etimológico da palavra que vem do latim “*territorium*”, que significa pedaço de terra apropriado.

Existe na academia e na criação de políticas públicas uma divergência do que se pode classificar como desenvolvimento territorial. Sendo que para Veiga (2002) a noção de desenvolvimento territorial surge na Europa em substituição as tradicionais noções de desenvolvimento regional e rural, após a insatisfação dos resultados apurados nas experiências vivenciadas até ali. Visto que não se pode constatar um desenvolvimento apenas pela distribuição da renda ou um empoderamento de recurso por parte de uma minoria, mas sim em um crescimento endógeno, ou seja, um desenvolvimento centro pra as extremidades onde todas as camadas possam ser atingidas por este desenvolvimento nos vários níveis, muitos autores discutem sobre propostas de como se atinge esse desenvolvimento.

A proposta de desenvolvimento para Sen (2000) se apoia em duas ideias contrapostas, uma sendo apoiada pelo desenvolvimento com processo de progresso e crescimento econômico, para isso abandonando temas como as preocupações ambientais, a democracia e os direitos políticos civis, se valendo apenas nesse momento do crescimento através do trabalho árduo e do esforço, “necessário aqui e agora é dureza e disciplina” (SEN. 2000, p.51), ideia do puro crescimento econômico, crescer para desenvolver.

E a conta ponto a outra ideia de desenvolvimento contrapõe se a anterior sendo ela embasada em um processo apoiado nas liberdades reais desfrutadas, sendo a busca da expansão das liberdades instrumentais, como a liberdade política, oportunidade social, facilidades econômicas, segurança protetora e garantia de transparência Sen (2000). Assim o desenvolvimento não é o puro crescimento econômico como na primeira ideia, mas leva ai sim o compromisso de estratégias de expandir as liberdades ao longo do tempo através de mudanças culturais, sociais, econômicas, políticas e ambientais, de forma a melhorar a qualidade de vida. Rambo e Puhl (2005) argumentam que o desenvolvimento territorial se dá quando seus atores se organizam em comunidades/sociedades, se reconhecem como tal, utilizam seu território como referência primária e passam a ser mais ativos nas ações e intervenções sobre o mesmo com o pensamento em seu desenvolvimento.

No cenário atual do Brasil o pensamento de um desenvolvimento territorial toma uma posição privilegiada para Neto (2013), em uma visão de desenvolver através de políticas públicas de desenvolvimento territorial, nos últimos anos no Brasil temos tido uma grande gama de políticas públicas e assistenciais para as diferentes formas do pensamento do desenvolver homogeneamente sem propor apenas o crescimento e o empoderamento de poucos. Exemplo disso é a criação da política nacional de desenvolvimento territorial



coordenada pelo Ministério do Desenvolvimento Agrário, que tem o intuito de incentivar a pesquisa e a criação de estratégias e projetos que sejam aprestados com o fim de promover o desenvolvimento territorial nas comunidades do território nacional.

Porém, Cunha (2006) adverte que quando pensamos em políticas de desenvolvimento, deve-se superar a concepção histórica economicista do desenvolvimento, mas que se deve buscar simultaneamente o desenvolvimento em seu caráter integrador. Pois para muitos ainda persiste o pensamento desenvolvimento no crescer economicamente sem respeitar barreiras empoderando poucos sem se preocupar com os atores locais e suas potencialidades.

Em síntese compreende-se que o desenvolvimento territorial é um processo longo, mas com caráter duradouro, que consiste inicialmente na identificação dos indivíduos com território onde habitam, passando assim a serem atores atuantes na busca de projetos e políticas de desenvolvimento para seu território. Buscando desenvolver suas potencialidades e principais características culturais, fazendo assim que diminua o abismo de desigualdades existentes em seu território. Desenvolvimento este buscado pelas comunidades quilombolas do Brasil e em especial pela do quilombo do Ibicuí da Armada, comunidade está já bastante identificada com seu território que habita e tem conhecimento de suas potencialidades internas onde podem passar a lutar organizadamente na busca de seus direitos através de políticas públicas que incentivem seu desenvolvimento territorial.

### **3 Método**

O método utilizado foi o estudo de campo que segundo Gil (2008), busca o reconhecimento e o aprofundamento de uma realidade específica como a das famílias quilombolas residentes na comunidade do Ibicuí da Armada do município de Santana do Livramento. Como técnica de coleta de dados foi utilizado o estudo de observação participativa que realizou-se em duas oportunidades de visitas à comunidade de forma para coletar o maior número de informações acerca da cultura, hábitos e atividades cotidianas dos moradores do quilombo do Ibicuí da Armada do município de Santana do Livramento. Para a realização das entrevistas foi necessário acompanhar uma equipe da Emater/RS, escritório de Santana do Livramento, ocasião em que realizavam suas visitas de orientação a comunidade. A observação participante consiste em uma técnica que possibilita não somente a aproximação com aquilo que se deseja conhecer e estudar, como também permite construir um conhecimento partindo da realidade do campo estudado. Minayo (2010) descreve como o processo que o investigador se torna observador para analisar uma situação social, para realizar uma investigação científica.

Os dados também foram coletados através de uma técnica de grupos focais com realização durante a primeira visita a comunidade. Para a realização da técnica todos os moradores dispostos foram convidados a assistir a exibição de um documentário chamado “Quilombos as novas gerações”, disponível em rede na página do YouTube, onde é abordada a realidade de comunidades quilombolas do Brasil já estruturadas e todas com associações



de moradores atuantes na comunidade na busca de políticas públicas de desenvolvimento e melhorias estruturais para suas comunidades. Após a exibição do documentário os moradores presentes foram convidados a participar de uma discussão em grupo sobre a questão da aplicação de políticas públicas voltadas para seu desenvolvimento e seu conhecimento sobre a situação de demarcação de seu território. Durante a realização da atividade, o pesquisador realizou o papel de mediador realizando questões para discussão com os moradores onde eles pudessem demonstrar seu ponto de vista sobre os temas levantados.

Foram levados ao debate questões como: qual sua visão quanto a eficiência das políticas públicas aplicadas em sua comunidade? Durante a atividade que teve duração de 35 minutos toda a técnica foi gravada e documentada pelo pesquisador. Participaram desta atividade 10 moradores da comunidade dentre eles, 6 do sexo masculino e 4 do sexo feminino, com uma variação de idade de 15 anos o mais jovem e 55 o mais velho do grupo. Todos os participantes moradores a mais de 10 anos na comunidade, sendo que destes 7 nasceram e nunca saíram da localidade para morar em outros locais fora da comunidade quilombola.

Após a técnica com grupo focal foi realizou-se uma entrevista individualizada com 4 moradores que participaram da atividade em grupo escolhidos aleatoriamente e que estavam dispostos a serem interpelados pelo pesquisador. Dentre estes entrevistados estavam a presidente da associação de moradores entrevistado (A), 45 anos de idade, moradora da localidade a 28 anos; o entrevistado (B) com 48 anos de idade e morador desde seu nascimento na comunidade; o entrevistado (C) com 50 anos de idade e moradora a 35 anos na localidade e o entrevistado (D), com 55 anos de idade e morador desde seu nascimento na comunidade.

Seguindo a perspectiva de enriquecer o trabalho e realizar-se o levantamento das políticas públicas que vem sendo implementadas por parte do município de Santana do Livramento, buscou-se entrevistar representantes da esfera pública, representados aqui pela Secretária de Assistência e Inclusão Social de Santana do Livramento/RS e pela assistente social responsável pela monitoria e acompanhamento das famílias da comunidade quilombola.

As entrevistas foram realizadas em datas distintas, primeiramente, com a assistente social do município com duração aproximada de 15 minutos e em uma segunda data com a secretária de assistência e inclusão social com duração de 10 minutos, ambas entrevistas tendo sido gravadas e após, transcritas. A necessidade de se realizar entrevistas individualizadas surgem em um contexto de forma ajudar na melhor compreensão do trabalho pois, segundo Minayo (2010), no contexto de uma observação participante a entrevista deve ser utilizada sempre que possível, pois pode fornecer dados primários ou secundários que ajudam a complementar a pesquisa.

Também foram coletados dados secundários nas páginas da internet da Secretaria de Políticas de Promoção da Igualdade Racial (BRASIL, s. d.), órgão do governo federal, e na página da Fundação Cultural Palmares (PALMARES, 2016), ambos órgãos responsáveis pela implementação e monitoria das políticas públicas de auxílio aos povos quilombolas e

seus processos de certificação, que disponibilizam relatórios de processos de demarcação de comunidades quilombolas em todo o território brasileiro.

Para a análise dos dados utilizou-se inicialmente de uma análise interpretativa dos dados. Também realizou-se a análise dos dados através da técnica de análise de conteúdo onde Minayo (2010) descreve que a técnica de análise de conteúdo estrutura-se na análise de informações referentes sobre o comportamento humano, e ainda possibilita uma aplicação variada, tendo duas funções; verificar hipóteses e questões, mas também descobertas do que está por fundo dos conteúdos pesquisados.

#### **4 Políticas públicas quilombolas no município de Santana do Livramento**

Através dos dados coletados em entrevista com a esfera pública governamental, do município de Santana do Livramento, foi possível identificar a existência ou não de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento territorial e demarcação do território da localidade do quilombo do Ibicuí da Armada. Para responder esta questão, foi realizada entrevista semiestruturada com a assistente social responsável pela monitoria e assistência direta a comunidade quilombola, e num segundo momento, uma segunda entrevista com a secretária de assistência e inclusão social do município de Santana do Livramento, momento em que se buscou identificar as políticas públicas aplicadas, o conhecimento do plano nacional Brasil Quilombola e das políticas públicas de assistência aos povos de quilombos por parte do município no quilombo da localidade do Ibicuí da Armada.

Segundo os dados coletados após entrevista a assistente social do município de Santana do Livramento, ficou constatado que no município existem 39 famílias auto declaradas quilombolas, morando na localidade do Quilombo do Ibicuí da Armada. As famílias são assistidas pelos programas sociais das políticas públicas governamentais como programa Luz Para Todos e Programa Bolsa Família, ambos os programas de competência do governo federal, sendo que no programa Bolsa Família apenas 9 famílias cumprem os pré-requisitos necessários para receber esse benefício, sendo que a secretaria agia apenas no cadastramento e monitoria das famílias assistidas pelos programas. Na tentativa de melhor esclarecer como era realizado o acompanhamento e monitoria destas famílias assistidas pelos programas federais, a questão foi levantada junto a assistente social, que informou:

[...] nós possuímos equipes volantes que se deslocam pelo menos uma vez por mês a localidade e realizam o acompanhamento das famílias, onde fazem o levantamento de suas necessidades e posteriormente nos trazem para que possamos tentar resolver [...] (Assistente social do Município de Santana do Livramento RS).

Em complemento, a assistente social do município de Santana do Livramento (RS) menciona a seguinte fala: “*nós nunca os deixamos desassistidos, sempre que podemos procuramos resolver suas necessidades no que diz respeito à assistência social do município.* Ainda perguntado para assistente social se o município oferecia algum programa de política pública próprio no município em auxílio a comunidade quilombola, foi respondido que:

“*não embora nós do município sempre apoiamos da melhor forma as famílias, de maneira a suprir as demandas de educação saúde e moradia*”. A partir da última fala, entretanto, não foi possível verificar de que forma isso ocorre, e quais ações são desenvolvidas.

Foi possível observar que há uma falta de políticas municipais voltadas para essa comunidade que sobrevive apenas com políticas de caráter paliativo, que embora ajudem as famílias não as conduzem para um desenvolvimento endógeno por incentivos a sua potencialidade. Em entrevista com a secretária de assistência e inclusão social do município de Santana do Livramento, onde se tentou averiguar o conhecimento acerca dos programas nacionais de auxílio as famílias quilombolas, tais como, o Decreto Federal 6.261 da Agenda Social Quilombola (BRASIL, 2007), no qual se encontram as diretrizes para a criação de ações voltadas para as áreas de abrangência como acesso à terra, infraestrutura e qualidade de vida, a secretária respondeu que tinha conhecimento parcial das políticas ofertadas pelo governo federal, porém sempre buscava em sua pasta no município, auxiliar as demandas no tocante a assistência social e colaborar com demais projetos públicos ou do terceiro setor que de alguma forma viessem a ser aplicados na comunidade do quilombo. A secretária ainda mencionou em sua entrevista, que tinha conhecimento do histórico de lutas dessa população na reivindicação aos seus direitos sociais, conforme relatado no trecho abaixo:

[...] sei que eles são um povo que temos uma grande dívida social nós da esfera pública pois, por anos eles ficaram negligenciados em suas comunidades porém também sei que apenas a pouco tempo com o governo federal após o Partido dos Trabalhadores (PT) assumir tiveram uma maior visibilidade na busca de suas causas [...] (Secretária de assistência e inclusão social do município de Santana do Livramento /RS).

Ainda durante a entrevista com a secretaria de assistência e inclusão social, se buscou investigar de que forma uma titulação de posse auxiliaria na melhoria de vida das famílias. Na percepção da respondente, destaca-se a fala: “*sabemos que do ponto de vista legal as famílias teriam uma maior segurança quanto à posse de suas terras*”. A secretaria de assistência social ainda expressou que tem conhecimento da real dificuldade enfrentada pelas famílias quilombolas no tocante as políticas públicas de demarcação e posse de suas terras no Brasil.

A partir da análise dos dados coletados, identificou-se que no tocante às políticas públicas voltadas ao quilombo da localidade do Ibicuí da Armada, o município não oferece nenhuma política pública própria em auxílio ao quilombo, sendo apenas intermediador das políticas nacionais já citadas, tais como o programa Luz para Todos e o programa Bolsa Família, atuando no seu cadastro e monitoramento das famílias quilombolas que os utilizam.

E em relação ao conhecimento mais profundo quanto a política nacional de criação de políticas públicas sociais aos povos quilombolas (Lei 6.261), é pouco o conhecimento da esfera municipal no que se refere ao incentivo e a regulamentação de políticas públicas no Brasil, gerando ineficiência na gestão municipal (BRASIL, 2007). Nesse sentido, vindo a reforçar o que diz Ribeiro (2009), que muitos gestores se depararam com uma máquina Estatal ainda despreparada, para lidar com os desafios dos programas, e para lidar com os

desafios da inclusão social da população indígena, negra e quilombola no Brasil, causando assim, uma pouca ou ineficiente atuação na criação de políticas públicas voltadas para esse problema social que é a assistência aos povos remanescentes de quilombolas no país.

Ainda na busca de realizar-se o levantamento de quais políticas públicas eram aplicadas no quilombo do Ibicuí da Armada e, quais outros órgãos da esfera pública ou do terceiro setor os auxiliavam com a implementação de políticas públicas que viessem de alguma forma a proporcionar o desenvolvimento da comunidade, foi captada através da entrevista com a presidente da associação de moradores, entrevistada (A,) que os quilombolas, rotineiramente, recebem o apoio da Emater/RS.

A EMATER é um órgão que tem por finalidade planejamento, avaliação e execução das atividades agrícolas (cultivos e criações), e das atividades não agrícolas, relacionadas ao bem-estar social que incluem a promoção da cidadania e organização rural, promoção e educação em saúde, segurança e soberania alimentar, geração de renda e gestão ambiental no estado do Rio Grande do Sul, apoio para a busca de políticas públicas que mesmo não sendo especificamente voltadas para os povos quilombolas os auxiliam na busca de seu desenvolvimento (EMATER, s. d.).

Foi relatado que há pouco tempo, com a ajuda da Emater/RS, a comunidade recebeu uma roca de fiar lã bruta, para a melhoria de seus trabalhos com artesanato, que segundo entrevista A, é um dos principais empreendimentos geradores de renda para as famílias quilombolas da localidade. Para a presidente da associação de moradores do quilombo, *“a roca de fiar foi uma grande ajuda para nossa produção pois temos a possibilidade de melhorar nossos produtos em lã artesanal”*. Essa aquisição foi conquistada através de um programa de políticas públicas em incentivo ao desenvolvimento de comunidades rurais voltadas para o artesanato pelo MDS (Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário).

Também com a assessoria da Emater/RS, obtiveram um parecer de certificação como povo remanescentes de quilombolas obtido através de um relatório elaborado por uma antropóloga, com isto solicitaram ao governo do estado do Rio Grande do Sul uma verba destinada a aquisição de materiais para promover o desenvolvimento das potencialidades e auxiliar em suas atividades, através do programa RS Rural. Programa promovido pelo governo estadual do Rio Grande do Sul que busca através de financiamentos, resgatar a dívida que o governo e a sociedade brasileira têm com as comunidades descendentes de escravos, bem como promover seu desenvolvimento.

E por fim ainda com o auxílio da Emater/RS receberam a construção de um centro de manejo de gado, para a melhoria do trabalho das famílias que realizam a criação de bovinos na localidade do quilombo. Esse centro de manejo foi adquirido com verbas do programa de políticas públicas em benefício ao desenvolvimento de pequenos estabelecimentos rurais, um programa da Secretaria Estadual de Desenvolvimento Rural e Cooperativismo/RS. Porém durante a entrevista a presidente da associação expôs um posicionamento adotado

pela comunidade quanto a busca de projetos e políticas públicas a serem desenvolvidas na comunidade, no que se refere a aceitação destas políticas por parte das famílias quilombolas.

A entrevistada relatou que atualmente, antes de implementar as políticas públicas na comunidade, eles fazem um debate aberto para a decisão ou não da aceitação dessas políticas, pois segundo seu relato, muitas vezes se tentava implementar com as famílias políticas públicas que não cabiam à comunidade por não estarem adequadas a sua realidade local e sua implementação descaracterizava ou ia contra sua cultura e costumes como a criação de animais ou o artesanato que são suas maiores potencialidades. Abaixo, transcreve-se o depoimento da entrevistada (A):

[...] antigamente quando não tínhamos a associação de moradores os órgãos do estado vinham até nos propondo políticas e projetos dizendo que nos ajudariam para nosso desenvolvimento. Mas eles nunca perguntavam se nos aceitávamos, eles iam direto dizendo o que tínhamos que fazer. Como em uma vez que queriam que nos parássemos de criar gado e ovelhas que retirávamos a lã, para dar início ao plantio de soja, na época nós chegamos a pensar, porém vimos a tempo que isso tiraria todos nossos anos de cultura consolidada no artesanato. Daí em diante começamos a debater, sobre as políticas e projetos que íamos aceitar ou não [...] (Entrevistado quilombola A).

Através desta entrevista com a presidente teve-se a oportunidade de constatar que outros órgãos, como no caso a Emater/RS, tem um papel fundamental na busca e implementação de políticas públicas que propiciem o desenvolvimento da comunidade em questão. Ainda, possibilitou observar que todas as esferas, tanto municipal, como estadual e federal, de alguma forma, contribuem com políticas públicas para a comunidade quilombola do Ibicuí da Armada na localidade de Santana do Livramento, embora estas políticas ainda pareçam poucas diante do fato destas famílias descendentes de quilombolas terem contribuído e ainda contribuir na formação cultural do país.

#### *4.1 Desenvolvimento territorial no quilombo Ibicuí da Armada*

Durante a coleta de dados e principalmente na aplicação da técnica de grupo focal, e nas entrevistas individualizadas com os moradores, foi constatado que a comunidade possui uma associação de moradores fundada no ano de 2000, bastante atuante e forte no tocante a busca de políticas públicas e projetos que venham a fomentar o desenvolvimento, mas, além disso, também o reconhecimento dessa comunidade quilombola frente à população local.

A percepção das características de desenvolvimento através do empoderamento, e da apropriação em seus direitos garantidos na busca de políticas públicas mais eficientes que auxiliem em seu desenvolvimento endógeno, ficam evidentes ao confrontar os moradores da comunidade com questões de como vêm a sua estruturação, e qual seu conhecimento sobre políticas públicas existentes para propiciar seu melhor desenvolvimento e demarcação de seu território.

Durante o processo de decodificação e análise dos dados evidenciou-se palavras presentes na maioria das respostas dos participantes da técnica de grupos e, nas entrevistas individuais,



sendo a partir daí, criadas categorias com palavras constituídas dos trechos selecionados das falas dos entrevistados, que permitiram agrupar dados citados comumente entre eles.

As categorias sistematizadas no quadro abaixo: (I) empoderamento, (II) busca de direitos e (III) apropriação, surgem em um contexto onde os moradores da comunidade expõem que após a criação da associação de moradores tiveram maior esclarecimento para agir em prol das políticas públicas voltadas para sua comunidade. Essas palavras agrupadas em categorias também são expostas pelos teóricos utilizados na revisão bibliográfica quando abordam suas visões acerca dos processos que envolvem o desenvolvimento do território.

Quadro1- Análise de categorias destacadas nas falas dos entrevistados

| Categoria              | Depoimento de entrevistado B   | Depoimento de morador C   |
|------------------------|--|---|
| (I) Empoderamento      | [...] no início era muito difícil nos organizarmos e correr atrás de nossos interesses como comunidade quilombola, com a formação da associação de moradores e com reuniões mais frequentes para debater nossas ações fomos nos empoderando cada vez mais e com a ajuda de órgãos como a Emater que sempre nos auxiliou esse empoderamento começou a fazer a diferença quando buscávamos novas políticas para que ajudassem a nos desenvolver [...]. | [...] nós éramos muito mais individualistas antes da criação de nossa associação, após a formação de nossa associação passamos a ficar mais unidos e a debater mais sobre todas as ações que queríamos para nossa comunidade e essas discussões contínuas foram nos empoderando cada vez mais e hoje temos uma associação mais unida [...].               |
| (II) Busca de direitos | [...] com a criação da nossa associação cada um de nós da comunidade, que passou a se interessar mais pelo que podíamos conseguir através dos muitos tipos de ajuda que a gente tinha direito, começou a <b>buscar</b> mais nossos <b>direitos</b> tentar conhecer mais tudo que dava para buscar que podia nos ajudar a melhorar nossa situação [...]   | [...] antigamente quando nós não éramos tão organizados não tínhamos esse pensamento de <b>buscar</b> nossos <b>direitos</b> , mas depois que começamos a nos juntar nos vimos que poderíamos <b>buscar</b> mais nossos <b>direitos</b> para reivindicar coisas para nossa comunidade como, projetos de saúde e mais educação e essas coisas assim [...]. |
| (III) Apropriação      | [...] foi também com a criação da associação passamos a nos <b>apropriar</b> mais de nossos direitos e de todas as chances que tínhamos para tentar buscar projetos que podiam nos ajudar a melhorar nossa vida e de nossos filhos na comunidade [...].  | [...] quando passamos a nos <b>apropriar</b> mais de nossos direitos, através da associação e com a ajudada dos órgãos como a Emater e da UERGS local, que sempre nos apoiam em nossas ações passamos a ter os próprios moradores mais atuantes [...]   |

Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Através da técnica de grupo e do confronto dos atores da comunidade local, ficou evidente que um dos marcos que passou a impulsionar a comunidade tanto na apropriação e busca de conhecimento por seus direitos e políticas públicas, bem como, na estruturação de uma comunidade mais unida, foi a criação da Associação de Moradores da localidade.



Conforme foi observado, esta associação está atrelada e consolidada fortemente a comunidade do Ibicuí da Armada.

A percepção da presidente da associação quando entrevistada individualmente, expõe que após a criação da associação de moradores surge a característica de grupo identificado com seus direitos e um maior empoderamento por parte de todos da comunidade, no que se refere ao conhecimento de seus direitos, deixando de aceitar a implementação de políticas na comunidade, que por muitas vezes, usavam da justificativa de que seria o melhor para o desenvolvimento do território, mas em razão de projetos engessados, não levavam em consideração as características e pontos passíveis de serem explorados para um melhor aproveitamento das potencialidades da comunidade quilombola.

A presidente também relatou que com a criação da associação, todos os moradores passaram a discutir em conjunto as políticas públicas que melhor se aplicariam e quais as que não serviam para a comunidade e não seriam aceitas por coibirem as características empreendedoras da comunidade. É através destas falas dos moradores quilombolas e da presidente da associação que evidencia-se o proposto por Rambo e Puhl (2005), que idealizam que o desenvolvimento de um território só virá a ocorrer quando os indivíduos, “atores locais” se organizam e passam a agir de forma mais ativa em suas ações e intervenções no seu ambiente territorial.

Por fim, na busca de identificar a situação da existência ou não de um processo de certificação do território do quilombo do Ibicuí da Armada, foram realizadas consultas a dados do governo federal disponíveis em seus sítios da internet, em específico, a Secretaria de Políticas de Promoção da Igualdade Racial e, também a página da Fundação Cultural Palmares (2016), que é a instituição responsável pelos processos de certificação e reconhecimento dos povos remanescentes de quilombos no Brasil.

Posteriormente, realizou-se o cruzamento dessas informações levantadas, tanto com as repostas obtidas através da técnica de grupos focais, como com as obtidas nas entrevistas individualizadas e análise destes dados e os coletados nas páginas da internet do governo federal já citadas. Foi possível verificar que não constam, nem na página da Seppir (BRASIL, s. d.), nem na página da Fundação Palmares (2016), qualquer tipo de processo que tenha sido iniciado até a data da conclusão deste trabalho relativo ao pedido de certificação como comunidade quilombola, sequer quanto à solicitação de início de um processo de demarcação ou titulação de território certificado como de comunidade remanescente de quilombolas do Brasil.

Ainda, na análise de relatórios postados nas páginas da internet com pedidos de processos de certificação de comunidades a partir do ano de 2010, não se evidenciou em nenhuma delas o nome da comunidade do quilombo do Ibicuí da Armada do Município de Santana do Livramento.

Esse mesmo dado veio a se confirmar quando na aplicação da técnica de grupos focais os moradores foram questionados quanto à situação de um processo de demarcação de seu território, e expuseram que ainda não haviam dado início a um processo de solicitação para que isso ocorresse, embora eles já estivessem a par dos meios para se chegar a esse processo de demarcação de seu território.

O entrevistado (B) manifestou em sua entrevista, que isso não ocorreu ainda por medo de muitos dos moradores de entrar em conflito com seus vizinhos que moram ao redor de suas terras e não fazem parte da comunidade, e que na sua maioria são donos de grandes fazendas, com grande poder aquisitivo e que de alguma forma possam a vir boicotar ou então parar de empregar muitos moradores da comunidade que trabalham em suas fazendas. E, novamente ao realizar-se as entrevistas individualizadas e confrontar as respostas dos entrevistados, relativo a essa questão, obteve-se resposta semelhante da presidente da associação de moradores onde ela ainda complementa as falas e respostas da técnica de grupos focais quando diz:

[...] como nosso território não é um território proveniente de invasão para a criação do nosso quilombo, e sim de uma herança obtida por parte dos primeiros moradores descendentes de escravos, não nos vimos obrigados a pedir essa titulação, e a demarcação de nossas terras”. Porém, sabe-se que no momento que pedimos as fazendas localizadas em volta talvez não gostassem muito porque muitas se apropriaram de pequenos pedaços de terra que antes eram nossos [...] (Entrevistado B).

Outra questão levantada pelo entrevistado B quanto a esse pedido de titulação não ter ocorrido ainda seria que, ao pedir o processo de demarcação todo território seria agrupado em um território único, coisa que até o momento não ocorre, pois cada morador é detentor do território de sua família em lotes individuais de terra, podendo vendê-lo ou passar para o nome de outra pessoa que não seja da comunidade a qualquer momento.

Ocorre que no momento de uma certificação e titulação por parte dos órgãos responsáveis todo território proveniente da comunidade quilombola seriam agrupados em um território só, e os lotes ficariam em nome da comunidade quilombola, sendo assim não poderiam mais ser vendidos individualmente por parte dos moradores, para outras pessoas de fora da comunidade com a justificativa que a venda descaracterizaria o local como território proveniente de quilombolas.

Sendo assim através do cruzamento destes três dados levantados, foi possível observar que o processo de certificação ainda não foi iniciado por falta de interesse dos próprios moradores da comunidade, ainda que estes tenham clareza de que a falta dessa certificação possa gerar insegurança na garantia futura de (re) produção da cultura e dos costumes da comunidade, em razão da descaracterização demandada por possíveis vendas das terras da localidade para pessoas não descendentes de povos de quilombos. Entretanto, também se tem a visão de que através de uma titulação e certificação como território proveniente de quilombos, as famílias poderiam atrair mais políticas públicas voltadas especificamente a população remanescentes de quilombolas, aumentando assim o número de políticas em incentivo ao seu desenvolvimento que proporcionariam uma melhora nas condições de vida

desta comunidade e poderiam vir também a agregar mais valor por uma certificação a seus produtos de artesanato comercializados.

## 5 Considerações finais

A partir da pesquisa realizada com o intuito de identificar as políticas públicas existentes e implementadas em incentivo ao desenvolvimento territorial no quilombo do Ibicuí da Armada no município de Santana do Livramento, é possível concluir que os objetivos traçados foram alcançados, com o suporte teórico e as técnicas de investigação e coleta de dados aplicada.

Conclui-se que embora existam algumas políticas públicas sendo implementadas no quilombo do Ibicuí da Armada, nenhuma delas destina-se especificamente ao desenvolvimento territorial, ou em favor da demarcação e certificação de seu território.

Constatou-se ainda, que os moradores recebem o auxílio à aplicação de políticas públicas por parte de órgãos como a Emater e a Associação de Moradores, que apoiam a comunidade e seu desenvolvimento, buscando recursos junto à esfera municipal, estadual e federal. Ainda, no intuito de averiguar a existência de políticas públicas formuladas e implementadas a nível municipal no auxílio de comunidades quilombolas, verificou-se apenas a atuação do município na função de monitoria e acompanhamento das políticas públicas já estruturadas pelo governo federal.

Nessa perspectiva da criação de novas políticas públicas ou a avaliação e melhoria das já existentes, onde a esfera municipal se mostra talvez omissa por não agir efetivamente auxiliando essa população, cabendo a reflexão de porquê do poder público não se mobilizar na formulação e implementação de políticas mais eficazes que venham realmente ajudar alavancar o desenvolvimento de comunidades como a do quilombo do Ibicuí da Armada, que possam traduzir o respeito aos direitos e dignidade dessas comunidades e territórios.

No que se refere à verificação do processo de demarcação, através da análise dos dados primários coletados, adquiridos por meio das entrevistas, da técnica de grupo focal e do cruzamento com os dados secundários obtidos nos relatórios das páginas do movimento cultural Palmares e na página da Seppir (BRASIL, s. d.), ficou constatado que não há um processo de certificação da comunidade tão pouco da demarcação de suas terras.

Ainda foi através da técnica de grupos focais e posteriormente durante as entrevistas individuais com os moradores da comunidade onde expuseram seus pontos de vistas, que foi possível desenvolver a hipótese de que esse processo ainda não ocorreu por falta de interesse da maioria dos moradores em razão de duas situações: o medo de perder o direito individual sobre suas terras que passariam a integrar um território único pertencente à comunidade e, o medo de entrar em conflito com os moradores que circundam o território onde está situado o quilombo do Ibicuí da Armada, o que seria prejudicial aos moradores do quilombo que trabalham nestas grandes propriedades.

Cabe aqui a reflexão, se esse medo da perda da propriedade privada que passaria a ser um território apenas pertencente a todos por parte dos moradores e o medo do conflito com os grandes produtores que se localizam entorno do território da comunidade não vai na contra mão das lutas levantadas ao longo dos anos pelas comunidades quilombolas e pelos grupos de interesse com o intuito de garantir os direitos a essas comunidades espalhadas pelo território brasileiro e com esforço árduo vem conquistando aos poucos seus direitos adquiridos.

Ficou constatado que o surgimento de uma associação de moradores, atuante e democrática no debate referente a discussões pertinentes a implementação e aplicação de políticas públicas na comunidade, mostra se como um instrumento concretizado e de fundamental importância para a busca do empoderamento das famílias quilombolas através do esclarecimento de seus direitos e, conseqüentemente o desenvolvimento da comunidade do quilombo do Ibicuí da Armada, localizado no município de Santana do Livramento.

Também foi possível observar a importância que a associação tem, como ator na busca de políticas públicas, além de instigar o empoderamento de seus moradores e frente à causa. A representatividade de associações como esta, exercida pela associação atualmente se mostram muito eficazes pois é apenas através da pressão exercida por atores como esses que proporcionam que as comunidades sejam mais atuantes na busca de seus direitos.

Destaca-se por fim, que embora os objetivos propostos tenham sido atingidos, houveram limitações na pesquisa no que diz respeito a checagem da percepção de um maior número de moradores da comunidade, quanto a temática de demarcação e certificação do território quilombola, visto que nem todos os moradores se encontravam durante a aplicação da técnica do grupo focal e, alguns dos que estavam presentes, não quiseram opinar sobre o assunto. Cabe ainda sugerir como complemento ao trabalho, buscar identificar a importância de associações de moradores surgindo em um contexto da busca do desenvolvimento territorial ou local, em outras comunidades quilombolas.

## Referências

BACELAR, T. **As políticas públicas no Brasil: heranças, tendências e desafios**. Disponível em: [http://www4.fct.unesp.br/.../texto1\\_politicas\\_publicas\\_nº\\_br\\_taniabacelar.pdf](http://www4.fct.unesp.br/.../texto1_politicas_publicas_nº_br_taniabacelar.pdf). Acesso em: 25 abr. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 abr. 2016.

BRASIL. **Decreto Lei Federal nº 4.887**. Regulamenta o procedimento para identificação, reconhecimento, delimitação, demarcação e titulação das terras ocupadas por remanescentes das comunidades dos quilombos. 2003. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/D4887.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4887.htm). Acesso em: 14 abr. 2016.

BRASIL. **Decreto Lei Federal nº 6.261**. Dispõe sobre a gestão integrada para o desenvolvimento da Agenda Social Quilombola no âmbito do Programa Brasil Quilombola

e dá outras providências. 2007. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil/\\_Ato2007](http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007). Acesso em: 14 abr. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 7.520**. Institui o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica. 2011:B. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7520.htm). Acesso em: 14 abr. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 7.535**. Institui o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Água. 2011. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7535.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7535.htm). Acesso em: 14 abr. 2016.

BRASIL. **Lei Federal 12.288**. Institui o Estatuto da Igualdade Racial. 2010. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/Lei/L1288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/Lei/L1288.htm) Acesso em: 14 abr. 2016.

BRASIL. **Monitoramento da Secretaria de Políticas de Igualdade Racial** (s. d). Disponível em: [www.monitoramento.seppir.gov.br](http://www.monitoramento.seppir.gov.br) acesso em 21/4/2016.

BRASIL. **Plano Brasil Sem Miséria**. 2011:A. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/images/labgov/Inovacoes/cases/case-premio-18\\_4.pdf](http://www.ipea.gov.br/images/labgov/Inovacoes/cases/case-premio-18_4.pdf). Acesso em: 13 abr. 2016.

CAPELLA, AC. **Perspectivas teóricas sobre o processo de formulação de políticas públicas**. In: HOCHMAN, G.; ARRETCHE, M.; MARQUES, E. Políticas públicas no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FIOCRUZ, 2007.

EMATER. **Empresa de assistência técnica e extensão rural do RS**. Disponível em: <http://www.emater.tche.br/site/>. Acesso em: 14 abr. 2016.

FREY, Klaus. Políticas públicas: Um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/89/158>. Acesso em: 15 abr. 2016.

INCRA. **Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária**. S. D. Disponível em: [www.incra.gov.br](http://www.incra.gov.br). Acesso em: 15 abr. 2016.

MINAYO, M. C. S. (org.). Pesquisa social: teoria, método e criatividade. 29. ed. Petrópolis: Vozes, 2010. (Coleção temas sociais).

PALMARES, **Fundação Cultural**. Disponível em: <http://www.palmares.gov.br/>. Acesso em: 21 abr. 2016.

RAMBO, A. PUHL, M, J. Dinâmicas de desenvolvimento territorial: a densidade institucional e a inovação territorial cooperativa. **Raízes**, Campina Grande, v. 24, n. 1 e 2, p. 92-102, jan./dez. 2005.

RIBEIRO, M. **As políticas de igualdade racial no Brasil**. Série Análises e Propostas n. 35. São Paulo: Fundação Friedrich Ebert Stiftung, 2009.

RODRIGUES, V. Notas para uma reflexão sobre antropologia, desenvolvimento e quilombos. 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area1/area1-artigo4.pdf>. Acesso em: 2 maio 2016.

RUA, Maria das Graças. **Políticas Públicas**. Florianópolis. Departamento de Ciências da Administração. UFSC, 1998.

SEBRAE. **Políticas Públicas: conceitos e práticas**. Belo Horizonte/MG, 2008.

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas conceitos esquemas de análise casos práticos**. 2. ed. São Paulo, 2012.

SEN, A. K. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SCHNEIDER, Volker. Redes de políticas públicas e a condução de sociedades complexas. **Civitas – Revista de Ciências Sociais**, v. 5. n. 1, p. 29-57, jan./jun. 2005.

SOUZA, Ca. **Políticas públicas: uma revisão da literatura**. Sociologias, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 20-45.

