5º CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE
19 e 20 de outubro de 2023
Uberlândia-MG

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM HORTAS COMUNITÁRIAS: ESTUDO DE CASO DO MUNICÍPIO DE PONTALINA – GO

Lara Dias Furtado (ufg) - larafurtado@discente.ufg.br

Juliano Lima Soares (UFG) - julianoltda@hotmail.com

Ilirio José Rech (UFG) - ilirio.jose@ufg.br

Zhara Helou Ribeiro de Castilho (UFG) - zhara_helou@ufg.br

Resumo:

A produção de alimentos orgânicos em hortas comunitárias no ambiente urbano contribui com a cultura da região, o combate à pobreza e o desenvolvimento sustentável dos municípios. Os artefatos de contabilidade gerencial tornaram-se ferramentas essenciais para que os gestores tomem decisões acerca do funcionamento do futuro das hortas comunitárias. O presente artigo buscou analisar quais os artefatos de contabilidade gerencial praticado pelo gestor da horta comunitária do município de Pontalina. Para alcançar o objetivo foi utilizada a técnica de entrevista junto ao gestor do projeto, com 10 questões abertas e divididas por partes: A primeira parte foi baseada no modelo de Soutes (2006) com perguntas sobre planejamento estratégico e a segunda parte as perguntas foram fundamentadas nos artefatos de contabilidade gerencial listados na literatura como os mais adequados para organizações do terceiro setor tais como "planejamento estratégico" e "orçamento". Os resultados da pesquisa sugerem carência do uso dos artefatos de contabilidade gerencial listados na pesquisa no ambiente de gestão de hortas comunitárias. A não aplicação desses artefatos podem levar os gestores a ter dificuldades de mensurar as perdas, analisar os riscos, agrupar informações relevantes para o processo decisório. O gestor da Horta Comunitária fez o uso do artefato "planejamento estratégico" o que segundo ele permitiu a realização do levantamento social e econômico da população e a mensuração dos gastos para implantação da Horta Comunitária.

Palavras-chave: *Artefatos; Contabilidade Gerencial; Hortas Comunitárias.*

Área temática: *Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor*

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM HORTAS COMUNITÁRIAS: ESTUDO DE CASO DO MUNICÍPIO DE PONTALINA - GO

Resumo
A produção de alimentos orgânicos em hortas comunitárias no ambiente urbano contribui com a cultura da região, o combate à pobreza e o desenvolvimento sustentável dos municípios. Os artefatos de contabilidade gerencial tornaram-se ferramentas essenciais para que os gestores tomem decisões acerca do funcionamento do futuro das hortas comunitárias. O presente artigo buscou analisar quais os artefatos de contabilidade gerencial praticado pelo gestor da horta comunitária do município de Pontalina. Para alcançar o objetivo foi utilizada a técnica de entrevista junto ao gestor do projeto, com 10 questões abertas e divididas por partes: A primeira parte foi baseada no modelo de Soutes (2006) com perguntas sobre planejamento estratégico e a segunda parte as perguntas foram fundamentadas nos artefatos de contabilidade gerencial listados na literatura como os mais adequados para organizações do terceiro setor tais como "planejamento estratégico" e "orçamento". Os resultados da pesquisa sugerem carência do uso dos artefatos de contabilidade gerencial listados na pesquisa no ambiente de gestão de hortas comunitárias. A não aplicação desses artefatos podem levar os gestores a ter dificuldades de mensurar as perdas, analisar os riscos, agrupar informações relevantes para o processo decisório. O gestor da Horta Comunitária fez o uso do artefato "planejamento estratégico" o que segundo ele permitiu a realização do levantamento social e econômico da população e a mensuração dos gastos para implantação da Horta Comunitária.

Palavras-chave: Artefatos; Contabilidade Gerencial; Hortas Comunitárias.

Área temática do evento: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor.

1 INTRODUÇÃO

A Agricultura Urbana e Periurbana (AUP) tem se tornado um fenômeno na produção de alimentos como frutas, verduras, hortaliças e plantas medicinais em ambientes urbanos. Cribb e Cribb, (2009) investigaram a relevância da agricultura Urbana e Periurbana nos municípios como forma de combater a desigualdade social e fortalecer a segurança alimentar e nutricional das comunidades carentes e consideram que esse tipo de atividade aumenta a renda das famílias e fortalece a agricultura familiar no meio urbano.

A agricultura urbana está se expandindo nos municípios ao redor do Brasil e ela pode ser um instrumento para ajudar a erradicar a pobreza, melhorar a segurança alimentar e nutricional de comunidades que se encontram com algum grau de insegurança alimentar. Os benefícios da produção de alimentos orgânicos no ambiente urbano combate a pobreza, valoriza a cultura da região e contribui com o desenvolvimento sustentável dos municípios. (CRIBB e CRIBB, 2009)

Quando um grupo de pessoas se encontra com algum grau de insegurança alimentar significa que o acesso diário e permanente a alimentos no futuro dela é incerto. Essa situação pode ser caracterizada em três níveis: de leve, moderada a grave. Entende-se que o nível leve de insegurança alimentar ocorre quando uma família se encontra em situação de incerteza sobre o que comer durante o dia. A moderada se dá quando uma família não possui alimentos suficientes para atender suas necessidades e a grave quando uma família ou um indivíduo vive com a privação total de consumo de alimentos. (PENSSAN, 2022).

Na cidade de São Paulo, por exemplo, por meio das “hortas comunitárias", a Associação das Mulheres de Paraisópolis usa a agricultura como instrumento de combate à fome e à desnutrição em ambiente urbano para atender as pessoas em situação de insegurança alimentar. (PROJETO COMIDA BOA, 2021)

A utilização de ambientes urbanos para o cultivo de “hortas comunitárias” carece de planejamento e controle para reduzir custos e perdas no processo produtivo. Programas sociais necessitam de informação contábil relevante para viabilizar os recursos disponíveis. (HORNGREN et al, 2004)

Fonseca (2021) realizou um estudo em organizações sem fins lucrativos que realizam trabalho social e destaca que os artefatos “Planeamento Estratégico” e “Orçamento” são os mais utilizados e importantes artefatos de contabilidade gerencial para os gestores entrevistados em organizações do terceiro setor na cidade do Rio de Janeiro.

As formas de gestão mudam de acordo com ambiente e Isidoro et al. (2012) analisaram a preocupação dos gestores com o uso de ferramentas gerenciais em cooperativas do agronegócio, onde o uso dos artefatos gerenciais se concentram no segundo e terceiro estágio, o que demonstra que a preocupação dos gestores estão voltadas para relevância da informação contábil, controle e planejamento, redução de custos e perdas do processo operacional.

Morais, Coelho e Holanda (2014) examinaram a associação entre o uso de artefatos de contabilidade gerencial e a maximização do valor das empresas abertas do Brasil. Os resultados apontaram que a utilização atualizada e adequada dos artefatos contribui para maximizar o desempenho operacional das empresas da amostra.

Para Atkinson et al. (2000) as informações contábeis são artefatos indispensáveis para os gestores tomarem decisões e discutir as soluções para os problemas internos das organizações. Para Davenport (1994) não é possível medir algo que não se pode controlar, e, sem controle não é possível gerenciar.

Em hortas comunitárias a utilização dos artefatos contábeis podem ajudar os gestores a controlar os custos de produção, aumentar a produção e atender um número maior de famílias no projeto. É importante verificar quais os artefatos gerenciais são usados pelos gestores de hortas comunitárias para controlar o processo produtivo e gerir a organização na busca de minimizar os custos e as perdas e maximizar o resultado do projeto comunitário.

Os alimentos produzidos em hortas comunitárias coordenados por agentes públicos de âmbito social funcionam como uma alternativa para reduzir a fome. (CRIBB E CRIBB, 2009) Os Direitos Humanos a alimentação de qualidade, saudável e sustentável está descrita no Art. 25 da Declaração dos Direitos Humanos de 1948 e no Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais no art. 11 de 1966. Esse direito também é um dos princípios da ONU, que inclui o desenvolvimento sustentável diretamente ligado à alimentação de qualidade. No Brasil esse direito é reconhecido pela Constituição Federal no Art. 6º da Emenda Constitucional nº 64 de 2010. (TURPIN, 2008; UNICEF, 2021; ABRANDH, 2013)

O presente estudo busca responder a seguinte questão: Quais os artefatos de contabilidade gerencial são praticados pelo gestor da horta comunitária do município de Pontalina - GO? Para responder a questão de pesquisa tem-se como objetivo, analisar quais os artefatos de contabilidade gerencial são utilizados pelo gestor da horta comunitária do Município de Pontalina – GO.

A fim de analisar os artefatos gerenciais em hortas comunitárias, este estudo realizou uma pesquisa exploratória baseada em estudo de caso, tendo por base técnica de entrevista, com questões abertas, junto ao gestor do projeto. O questionário é composto por 10 questões

abertas divididas em duas partes. A primeira parte foi baseada no modelo de Soutes (2006) com perguntas sobre planejamento estratégico. Na segunda parte, as perguntas buscaram identificar os artefatos gerenciais listados na literatura como mais adequados para organizações do terceiro setor, tais como "planejamento estratégico", "orçamento", "*balanced scorecard*" e "gestão baseado em valor (VBM)".

Quanto à estrutura, este trabalho está dividido pelas seguintes etapas: A primeira, etapa, explora os artefatos gerenciais seguindo o Modelo de Soutes (2006). A segunda etapa explora a evolução da contabilidade gerencial como origem dos artefatos tendo por base os estudos destacados pela *International Federation of Accountants (IFAC*). Na terceira etapa é relatado o estudo de caso sobre e os resultados do uso dos artefatos gerenciais pela gestão da horta comunitária do Município de Pontalina - Go.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Hortas Comunitárias e a Agricultura Urbana

Os alimentos produzidos em hortas comunitárias coordenados por agentes públicos de âmbito social funcionam como uma alternativa para reduzir a fome (CRIBB E CRIBB, 2009) Os Direitos Humanos a Alimentação de qualidade, saudável e sustentável está descrita no Art. 25 da Declaração dos Direitos Humanos de 1948 e no Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais no art. 11 de 1966. Esse direito também é um dos princípios da ONU, que inclui o desenvolvimento sustentável diretamente ligado à alimentação de qualidade. No Brasil esse direito é reconhecido pela Constituição Federal no Art. 6º da Emenda Constitucional nº 64 de 2010. (TURPIN, 2008; UNICEF, 2021; ABRANDH, 2013)

Em 2005 foi criada a lei, nº 6.047 que trata do projeto "Orgânica de Segurança Alimentar e Nutricional" sobre a Segurança Alimentar e Nutricional (SAN) que visa assegurar o direito da população à alimentação adequada, sendo este um direito fundamental à dignidade da pessoa humana. No mesmo texto, as entidades públicas devem adotar ações para discutir as questões ambientais, culturais, econômicas, regionais e sociais para garantir a segurança alimentar e nutricional da comunidade. (ABRANDH, 2013)

Mass, Gontijo e Malvestiti (2020) explicam que agricultura urbana é uma prática que está relacionada a produção, a comercialização e o processamento de produtos agrícolas na zona urbana e tem como objetivo oferecer produtos de origem agrícola de qualidade, saudável e sustentável, cultivados na comunidade com preços acessíveis a população e que ajude a contribuir com a renda dos moradores locais.

Ainda, segundo Mass, Gontijo e Malvestiti (2020) a agricultura urbana além de fazer parte das cidades contribuem com a saúde pública, isso porque, ajuda no desenvolvimento sustentável. Uns dos objetivos apresentados pela Organização das Nações Unidas (ONU) na agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável vai de encontro ao combate à fome, promoção da agricultura sustentável, segurança alimentar e nutricional, bem estar das pessoas e principalmente fazer com que as cidades se tornem inclusivas e sustentáveis.

A agricultura urbana adota as "hortas comunitárias" beneficiando a comunidade local, e os pequenos produtores da região. As hortas comunitárias contribuem com a renda das famílias reduzindo os gastos com alimentação e fortalecendo a alimentação saudável com menos uso de agrotóxicos, além de fortalecer o uso da agricultura ecológica. Ainda, destaca-se que os benefícios das hortas em ambiente urbano, do ponto de vista ambiental, gera

área verde, melhora a infiltração das águas da chuva e viabiliza a reciclagem dos resíduos sólidos, somando com os aspectos sociais e ambientais. (CALBINO, et al. 2017)

Machado e Santos (2020) pesquisaram o impacto da Agricultura Urbana e Periurbana (AUP) sobre a Segurança Alimentar e Nutricional (SAN) e o comportamento alimentar de famílias participantes de uma horta comunitária em um bairro de Florianópolis, chamado de Campeche. Por meio dos depoimentos foi possível entender que a horta comunitária trata-se de um espaço público criado para prover a saúde e práticas agrícolas sustentáveis, além da preservação da cultura da região, econômica, social e ambiental. Os autores concluíram que a horta comunitária promove e garante os princípios da SAN no fortalecimento da alimentação saudável e sustentável para a comunidade local.

2.2 Constructo dos Artefatos Gerenciais de Contabilidade

Para Donald and Schindler, (2016, p.52-54) "Um conceito é um conjunto geralmente aceito de significados ou características associados a certos eventos, objetos, condições, situações e comportamentos." e "um constructo é uma imagem ou ideia abstrata inventada especialmente para determinada pesquisa ou proposta de construção e teoria".

Seguindo a linha de raciocínio dos autores Donald & Schindler, (2016) o conceito possui níveis progressivos de abstração chamados de constructo. O constructo está ligado à qualidade da linguagem. Os conceitos e os constructos dos artefatos gerenciais de contabilidade e a essência dos elementos que caracterizam o fenômeno de pesquisa poderão ser observados por meio do quadro a seguir.

Quadro 01: conceito e descrição dos artefatos gerenciais em contabilidade

MÉTODOS	AUTORES	CONCEITO E CONSTRUCTOS	ESSÊNCIA DOS ELEMENTOS
Custeio por absorção	Martins (p. 24, 2003)	Apropriação de Custos	Consiste na apropriação de todos os custos de produção.
Custo variável	Martins (p. 33-34, 2003)	É determinado pelo valor de produção	Todos os materiais diretos envolvidos na produção variam entre o valor de custo de um período e volume de produção.
Custeio baseado em atividade ABC;	Martins (p. 67, 2003)	É um direcionador de custo, é a forma como é feita a atribuição do custo aos produtos.	É por meio do custeio ABC que é possível mensurar o custo de uma atividade.
Custeio Padrão	Soutes (2006)	É um sistema de custeio para mensuração da produção	Fornece suporte para o controle dos custos da empresa.
Custeio meta (*Target Costing*)	Hansen (2002) Martins (p. 67, 2003)	É um processo de planejamento de resultados.	Tem como objetivo a otimização dos custos de propriedade do consumidor, ele abrange toda estrutura organizacional da empresa e o ciclo de vida do produto.
Preço de transferência	Atkinson et al (2000)	Método gerencial usado para distribuir receitas	É usado na venda e na distribuição na venda bens ou serviços, intangíveis da empresa e que ela estiver relacionada.

Retorno sobre investimento	Martins (2003)	Trata-se de um cálculo de retorno subtraído das receitas financeiras.	O retorno tem origem do passivo e parte desse retorno é utilizada para remunerar o capital de terceiros e outra parte para capital próprio.
Valor presente	Martins (p. 34, 2000)	É o valor econômico presente no fluxo de caixa e espera-se que esse bem traga benefícios futuros	É um dos critérios mais utilizados no processo de validação de uma empresa para fins de negociação, fusão, fusão, privatização entre outros.
Benchmarking	Ten Have et al (2003)	É um sistema organizacional para melhorar os processos da empresa.	Busca ampliar as práticas de gestão na produção para melhor o desempenho da empresa
EVA (*Economic Value Added*)	Martins (2003)	Custo do capital	A partir da atribuição do custo de capital é possível deduzir o lucro.
Orçamento	Rodniski & Diehl (2012)	É uma ferramenta de planejamento e controle	Possui caráter financeiro e quantitativo e é um instrumento de grande valor para administração para planejamento de ações futuras.
Descentralização	Rodniski & Diehl (2012)	Significa mínima restrição e máxima liberdade de decisão para os gestores.	A essência da descentralização é a delegação de poder dos gestores com intermediadores da organização no processo de tomada de decisões
Kaizen	Soutes (2006)	É um processo cultural de gestão com base na ancestralidade.	É um artefato de gestão cultural com características de evolução e maximização de ativos e a supervisão das tarefas dada aos empregados.
Just in Time (JIT)	Tem Have at al (2003)	É uma filosofia japonesa usada para organizar a produção de bens e serviços	Esse método melhora o planejamento e controle dos estoques e a redução de custos
Teoria das restrições	Soutes (2006)	É uma filosofia de gerenciamento	Busca romper as barreiras globais da empresa com objetivo de alcançar a meta financeira.
Planejamento Estratégico	Anthony e Govindarajan (2001)	É o processo de planejamento que a empresa adota para reduzir os riscos.	Mensura os riscos e os recursos que a empresa preserva para cada ciclo de vida.
GECON	Martins (p.33, 2000)	Tem o mesmo conceito de custo de oportunidade	É um sistema novo e mais completo de custo de oportunidade aplicado de forma mais diversificada.
Balanced Scorecard	Soutes (2006)	É um conjunto de indicadores formado por informações estratégicas capaz de encontrar problemas e controlá-los.	"Painel equilibrado de indicadores" que demonstra a situação financeira sobre os clientes, os colaboradores e o crescimento da entidade.
Gestão baseada em Valor (VBM)	Ten Have et al (2003)	É um método de gestão integrado voltado para controle corporativo	É usado para maximizar o dividendo dos acionistas.

Fonte: Elaborado pelos autores

A pesquisa de Fonseca (2021) em organizações do terceiro setor, associações e fundações sem fins lucrativos na cidade do Rio de Janeiro, concluiu que artefatos de contabilidade gerencial mais conhecidos e utilizados entre os gestores participantes da pesquisa foram ”planejamento estratégico e orçamento”. Esses artefatos foram considerados pela autora os mais adequados para organizações sociais sem fins lucrativos e quando não há utilização dos artefatos ocorre um descontrole dos recursos públicos o que leva os gestores a tomarem decisões irrelevantes. Ainda, pela perspectiva de Fonseca (2021) o custeio variável foi o artefato menos utilizado e considerado o menos importante pelos gestores e esse fato pode ter ocorrido pela falta de conhecimento da ferramenta contábil. O conhecimento acerca do custo variável pode ajudar no orçamento e no planejamento, isso porque, o custeio variável é considerado artefato de relevância para análise do custo individual das organizações.

2.3 A Evolução da Contabilidade Gerencial

Johnson & Robert Kaplan (1996) argumentam que a contabilidade é tão antiga quanto as empresas. O pensamento dos autores reflete a relevância da informação contábil no ambiente empresarial, isso porque, antes das primeiras organizações empresariais surgirem, a contabilidade já era uma artefato subsistente.

A necessidade de adoção de controle e gestão nas empresas surgiu a partir da revolução industrial e com ela veio a inevitabilidade de contratar pessoas qualificadas para gerenciar pessoas, estoque, vendas, clientes, governo, fornecedores, investidores, credores e tudo que envolvia o processo de produção da empresa (SOUTES, 2006).

A contabilidade gerencial por muito tempo foi responsável pela determinação de custos e controle financeiro das corporações. No tempo atual, a contabilidade gerencial se tornou responsável também pelo controle das operações financeiras e econômicas, pela análise de riscos, redução de perdas, planejamento estratégico para aumentar o capital das empresas, na redução de conflitos entre acionistas e administradores e na legitimação das instituições diante da sociedade. (ATKINSON et al., 2000)

Para a *Internacional Federation of Accountants (IFAC)* a contabilidade gerencial passou por diferentes níveis de mudança ao longo dos anos. A *International Management Accounting Practice* (IMAP) publicou um trabalho em 1989 onde a IFAC em 1998 reconhece que a contabilidade gerencial passou por estágios evolutivos em quatro fases para alinhar o foco de atuação em diferentes períodos. (FONSECA, 2021)

O ano de 1950 foi marcado pelo primeiro estágio que determinava que o foco da contabilidade gerencial fosse a priori voltado para a determinação dos custos e no controle financeiro que utilizavam o orçamento como agente não humano considerado inovador para controlar os custos. (FONSECA, 2021; GRANDE BEUREN, 2011; IFAC, 1998)

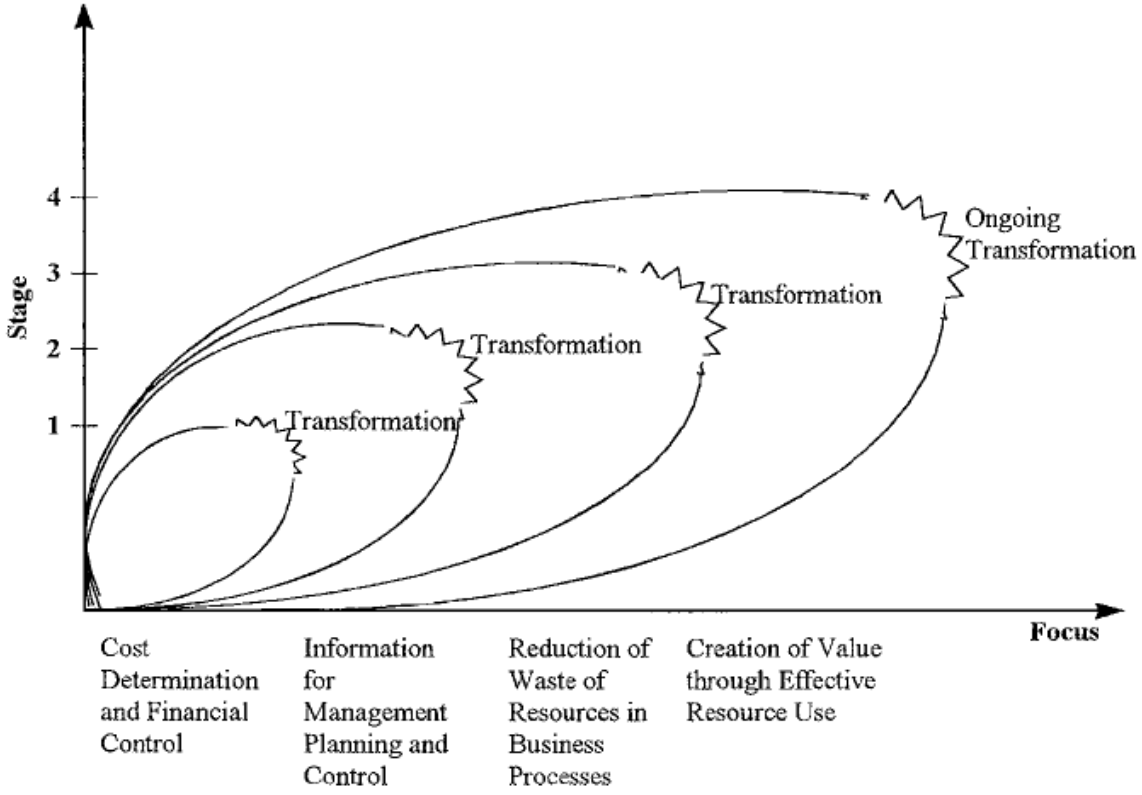
O segundo estágio ocorreu entre os anos de 1950 a 1965 onde a contabilidade gerencial estava focada em unir informações rentáveis por meio da tecnologia de informação como, por exemplo, a análise de decisão e o efeito da contabilidade por responsabilidade. O terceiro estágio ocorreu nos anos de 1965 a 1985 e foi marcado pela concentração da contabilidade gerencial em diminuir as perdas dos processos de produção da entidade utilizando a análise dos processos e gerenciamento de custos como artefato. (FONSECA, 2021; GRANDE & BEUREN, 2011; IFAC, 1998)

As fortes mudanças no processo evolutivo da contabilidade gerencial começaram a acontecer por volta de 1985 que permeia até os dias de hoje. O quarto estágio adaptado pela IFAC (1998) atribui a contabilidade gerencial pela geração de valor através do uso efetivo de

recursos. O quarto estágio também foi marcado pela inovação organizacional e aproximação de novas tecnologias para melhor o desempenho dos da organização diante do mercado e a aproximação dos clientes. (FONSECA, 2021; GRANDE & BEUREN, 2011)

A disseminação do tempo que marcou os estágios da contabilidade gerencial adaptado pela *IFAC* e citado na bibliografia de Grande & Beuren, (2011) que marca como era a contabilidade gerencial no tempo antigo com ela é no tempo novo. A imagem 01 mostra o processo de evolução da contabilidade gerencial evidenciando o posicionamento da contabilidade gerencial nas Firmas em cada estágio.

Imagem 01: Estágios evolutivos da contabilidade gerencial



Fonte: IFAC, (2003)

Assim dizendo, os artefatos gerenciais estão divididos por estágios. O primeiro estágio é marcado pela "Determinação do Custo e Controle Financeiro", seguido pelo segundo estágio "Informação para controle e planejamento gerencial". O primeiro e o segundo estágio conservam forte predominância dos artefatos considerados tradicionais. Por outro lado, o terceiro estágio marcado pela "Redução de perdas de recursos no processo operacional" e o quarto "Criação de valor através de uso efetivo de recursos" possuem características modernas. (SOUTES, 2006; FONSECA, 2021)

Quadro 02: Segregação dos artefatos gerenciais em contabilidade

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL				
	1º fase	2º fase	3º fase	4º fase

	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através de uso efetivo de recursos
Método de Custeio				
Custeio por absorção	**X**			
Custo variável	**X**			
Custeio padrão	**X**			
Custeio baseado em atividade ABC			**X**	
Custeio meta (*Target Costing*)			**X**	
Mensuração e avaliação e medidas de desempenho				
Retorno sobre investimento	**X**			
Preço de transferência		**X**		
Moeda constante		**X**		
Valor presente		**X**		
Benchmarking			**X**	
EVA (*Economic Value Added*)				**X**
Modelos de gestão				
Orçamento		**X**		
Descentralização		**X**		
Keizen			**X**	
Just in Time (JIT)			**X**	
Teoria das restrições			**X**	
Planejamento Estratégico			**X**	
Gestão baseada em Atividades (ABM)			**X**	
Simulação				**X**
GECON				**X**
Balanced Scorecard				**X**
Gestão baseada em Valor (VBM)				**X**

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Os artefatos gerenciais de contabilidade são considerados modernos e outros mais tradicionais. As práticas gerenciais de contabilidade tradicionais tratam principalmente dos sistemas de orçamento para planejamento e controle, tais como Custeio baseado em atividade,

de gestão, de medidas e performances voltadas para o trabalho em equipe e planejamento estratégico e os nãos tradicionais que tendem a fornecer informações rentáveis acerca do processo operacional e os custos de oportunidades sobre um sistema de distribuição financeira. (CHENHALL, 2003)

3 METODOLOGIA

Realizou-se um levantamento bibliográfico para a coleta de dados. A proposta é analisar a estrutura organizacional da horta comunitária do Município de Pontalina. A "horta comunitária" no município não possui fins lucrativos, caracterizada como de terceiro setor. O idealizador da horta e secretário do meio ambiente passou pela técnica de entrevista com 10 questões abertas e divididas em duas partes. A primeira parte foi baseada no modelo de Soutes (2006) com perguntas sobre planejamento estratégico e fundamentadas nos artefatos gerenciais de contabilidade.

O instrumento de coleta de dados foi aplicado por meio de entrevista do tipo qualitativo em profundidade, a fim de analisar as experiências, as ideias e os valores do entrevistado. A entrevista foi gravada e depois redigida para ser analisada. Para que o gestor da horta solidária de Pontalina tivesse mais liberdade para se expressar, o entrevistador participou do diálogo, conforme as oportunidades, seguindo sempre o objetivo proposto pela pesquisa. (GODOI, MELLO & SILVA, 2006)

O método de pesquisa baseado em entrevista demonstra com mais clareza a atividade que o pesquisador deseja desenvolver na pesquisa social a fim de gerar conhecimento do fenômeno de pesquisa (FONTANA E FREY, 2000). A entrevista foi conduzida pelo pesquisador que fez o papel de entrevistador. A entrevista é definida pelo emprego de uma lista de perguntas ordenadas e redigidas pelo pesquisador, onde o entrevistado possui liberdade para responder. (GODOI, MELLO & SILVA, 2006)

Atenuante, a interpretação dos dados, essa pesquisa utilizou o método de análise de conteúdo para explorar os procedimentos qualitativos. A análise qualitativa para Bardin (1970) apresenta certas qualidades elementares que podem se tornar legítimas na criação das conclusões de um fenômeno de pesquisa.

Quadro 03: Perguntas para entrevista qualitativa: Planejamento estratégico de gestão.

Nº	PERGUNTAS BASEADO NO MODELO DE GESTÃO	OBJETIVOS
A. 01	Como gestor, na implantação do projeto você conseguiu definir claramente a missão da horta comunitária?	A missão de um programa define a forma com que os objetivos devem ser alcançados.
A. 02	Para a realização da horta comunitária, quais foram as ferramentas gerenciais utilizadas no planejamento estratégico na preservação do ciclo produtivo?	O Planejamento estratégico possui capacidade para mensurar os riscos e os recursos que a empresa reservará para cada ciclo de vida.
A. 03	Quem são os agentes que contribuem para manutenção da horta comunitária?	Entender quem são as pessoas que produzem e os responsáveis pela distribuição dos alimentos é de extrema importância para analisar a capacidade produtiva.
A. 04	Você realiza reuniões com gestores públicos sobre os planos futuros da Horta Comunitária?	As entidades públicas fazem parte de um contexto institucional capaz de trazer investimento para o programa

A. 05	Há participação dos pequenos agricultores no cultivo, plantio ou colheita da horta comunitária?	A participação da agricultura familiar desempenha fundamental importância no desenvolvimento econômico e social do município.
A. 06	É de conhecimento, que a horta comunitária não possui a finalidade de gerar lucro, mas como gestor, você planeja para futuro comercializar os produtos da horta comunitária?	A comercialização dos produtos pode estimular a participação da agricultura familiar e gerar renda para as famílias desempregadas.

Fonte: Elaborada pelos autores

Quadro 04 - Perguntas para entrevista qualitativa: O uso dos artefatos gerenciais.

Nº	ENTREVISTA BASEADO NOS ARTEFATOS GERENCIAIS	PROPÓSITO
B. 01	Como você determina os custos produtivos?	Determinação dos custos
B. 02	A horta comunitária possui controle financeiro? Sim-como é feito o controle? Se não, você sente falta?	Controle financeiro
B. 03	Como você utiliza os dados do controle financeiro como ferramenta de planejamento gerencial?	Informação para controle e planejamento gerencial e Redução de perdas de recursos no processo operacional
B. 04	Sabe-se que a horta comunitária do município de Pontalina não possui fins lucrativos, mas você considera a possibilidade de planejar distribuição de renda para os pequenos agricultores?	Criação de valor através do uso efetivo de recursos

Fonte: Elaborada pela autora

4 ESTUDO DE CASO

O município de Pontalina tem uma população estimada em 17.899 pessoas de acordo com o censo de 2021 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). No censo de 2020, o salário médio mensal era de 1,6 salários mínimos e o número de pessoas com carteira assinada representava 16,6% da população. Pontalina pertence à mesorregião Sul Goiano e microrregião do Meia Ponte. O Produto Interno Bruto (PIB) por renda per capita é de R$ 32.999,90. (IBGE, 2021)

A horta comunitária de Pontalina surgiu em 2021 com apoio do Instituto Federal Goiano de Morrinhos (IFG), da Secretaria do Meio Ambiente e da Prefeitura Municipal de Pontalina. O objetivo da horta é atender as famílias carentes dos bairros do Alegretinho, Bijui I e II e Jardim Frei Walter, setores com maior concentração de famílias em situação de vulnerabilidade social, segundo o secretário de meio ambiente.

A horta fica próximo ao lago Rodopiano na sede da secretaria do meio ambiente, na Casa Verde. O projeto atende cerca de 400 famílias e abastece o centro médico Doutor Osires de Urzeda Natal (UPA), a comunidade cigana, o lar dos idosos São Judas Tadeu e São Vicente de Paulo. Há ainda o projeto “sopão solidário” que semanalmente alimenta cerca de 100 pessoas com a sopa feita por cozinheiros voluntários e com os produtos cultivados na horta comunitária.

Imagem 02: Horta comunitária de Pontalina-GO

Fonte: Elaboração própria

4.1 Planejamento Estratégico de Gestão

A partir da entrevista sobre o planejamento estratégico, segue a interpretação baseada nas respostas do entrevistador.

A entrevista demonstrou que o Gestor da Horta Comunitária de Pontalina utilizou o planejamento estratégico como uma ferramenta de gestão para realização da horta comunitária. Na primeira pergunta da entrevista A.01, O gestor respondeu que a missão era alimentar as famílias do município que estavam em situação de vulnerabilidade social em 2021**:** "*No início do projeto no ano de 2021, onde foi à inauguração da horta solidária, estava com pensamento centrado no objetivo principal que era ir ao encontro das famílias necessitadas e carentes do nosso município, nosso objetivo principal era alimentar todas as famílias que estavam em situação de vulnerabilidade social beneficiando elas com hortaliças de qualidade, melhorando a vida dessas pessoas dando a elas saúde alimentar.*"

Continuando, na pergunta A.02, sobre as ferramentas que o gestor utilizou no planejamento estratégico na preservação do ciclo produtivo, foi o levantamento e a mensuração dos gastos para realização implantação do projeto da horta solidária: *""Até o local da horta, quando demos início foi planejado, porque tinha que ser um local plano e também perto das comunidades mais carentes do município. A nossa horta hoje, é localizada no meio das comunidades mais carentes aqui do nosso município de Pontalina no setor Jardim Frei Walter, Alegretinho, Bijuí I e II e nesses setores tem maior incidência de famílias*

carentes, então essa localidade foi o primeiro planejamento estratégico que demos inicio e também com relação às hortaliças cultivadas, quais seriam as hortaliças que iriam atender a qualidade nutricional para ir de encontro às famílias carentes do nosso município."

Seguindo, a pergunta A. 03, Júlio, conta com oito estagiários do curso de agronomia, tecnólogo em agronegócio e técnico em agropecuária, nesse sentido, percebe-se que ele acredita que a capacidade técnica é essencial para melhorar o desempenho no processo produtivo: *"Antes, os estágios feito na secretaria do meio ambiente não era remunerado, e a partir da nova gestão, os estagiários passaram a receber a quantia de 550,00 para estagiar conosco aqui na secretaria"*.

Avançando a pergunta A.04, Júlio afirma que se reúne com os agentes principais da prefeitura para planejarem o futuro da horta. Ele cita dois dos projetos que ele deseja colocar em prática: aumentar o número de famílias beneficiadas e utilizar as áreas públicas degradadas para implantar hortas comunitárias: *"Nós conversamos muito sobre o futuro da horta comunitária do município de Pontalina, inclusive, estamos pensando em expandir a nossa horta para beneficiar mais de 300 famílias que estão em situação de vulnerabilidade social, com isso vamos melhor as áreas ociosas e degradadas do município para torná-las áreas produtivas para ir de encontro à demanda das famílias em situação de vulnerabilidade social."*

Progredindo, a pergunta A. 05, Júlio respondeu que a participação dos pequenos agricultores no cultivo, plantio e colheita da horta comunitária é um planejamento para o futuro e nesse projeto ele quer utilizar a tecnologia para melhor a situação econômica dos pequenos produtores rurais da região: *"Ainda não tem a inclusão dos pequenos produtores e o pessoal da agricultura familiar dentro da horta comunitária, mas é um projeto que temos em mente e desejamos incluir os pequenos produtores na nossa horta, para a transferência de tecnologia, mostrar que uma pequena área pode se tornar uma área muito produtiva e viável economicamente para a agricultura familiar."*

Finalizando a entrevista sobre o planejamento estratégico, a pergunta A.06 sobre a comercialização dos produtos da horta o entrevistado entende que é uma proposta viável para custear as despesas do ciclo produtivo. *"A horta tem os gastos para produzir as hortaliças e essa é uma alternativa bastante viável, porque em muitas vezes em que atendemos as famílias em situação de vulnerabilidade social ainda sobra, a nossa produção sobra! Então seria uma alternativa viável economicamente e também para as pessoas que tenham condições de comprar de uma forma mais barata com hortaliças de qualidade colhidas na hora e com preço mais viável do que a do mercado, e isso ajuda a gente a custear a produção de hortaliças na horta comunitária."*

Imagem 03: Nuvens de palavras –Planejamento estratégico

Fonte: Elaborado pelos autores

4.2 A Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial

Mediante a pergunta B. 01 sobre o ciclo de produção, o gestor explicou que o custo de produção é feito pela lei orçamentária anual com os recursos vindos da administração pública do município, com base no levantamento dos gastos com matéria prima (sementes, mudas, fertilizantes, insumos, entre outros materiais diretos envolvidos no processo produtivo) que serão utilizados para a plantação de legumes e hortaliças da horta comunitária durante o ano: *"Então fazemos o levantamento total dos adubos e fertilizantes e tudo que vamos necessitar utilizar para o ciclo produtivo na horta comunitária por ano. Eu faço esse levantamento, protocolei esse levantamento e repasso para o departamento de finanças da prefeitura municipal de Pontalina e eles analisam esse pedido, e ao longo do ano eles já estão preparados, porque já sabem o que vamos gastar. Nós vamos pegando de forma escalonada de acordo com a demanda da horta e a permissão da prefeitura municipal. Precisou de fertilizante a gente vai lá e pega porque eles já estão cientes que a vamos usar tal fertilizante e a mesma coisa com relação à adubação e os demais produtos que a utilizamos para produzir as hortaliças."*

A interpretação da resposta referente à pergunta B.02, o gestor não faz o uso do artefato de controle financeiro. O controle das operações financeiras e econômicas permite a análise dos riscos, ajuda a reduzir as perdas e auxilia no processo de tomada de decisões. "*Atualmente não fazemos o controle financeiro porque a horta comunitária é totalmente filantrópica, mas a partir do momento que adequarmos um projeto futuro onde poderemos tirar alguma renda somente para custear a nossa produção eu acho viável e tem que ter esse controle financeiro sim, porque faz parte do processo de gestão. Então o controle financeiro é de suma importância para termos o controle interno para continuarmos produzindo hortaliças na horta comunitária."*

Seguindo para interpretação da pergunta B.03, entende-se, que mesmo o gestor não tendo controle financeiro para fins gerenciais, ele possui planos futuros para utilizar o artefato "controle financeiro" para diminuir os riscos do processo de produção: *"Não fazemos controle financeiro, mas é um projeto para o futuro, esses dados vão ser de suma importância, porque talvez a gente possa passar por um período que em que não estejamos esperando, vamos supor: algo acontece aqui na horta solidária e perdemos quatro ou cinco canteiros de hortaliças ou bate um produto que está errado ou algo do tipo, um veranico, um vento forte, uma chuva forte e acontece de perdemos nossa produção, então o controle financeiro pode me deixar mais preparado para enfrentar esse desafio que pode ocorrer pela frente. Então o controle é de suma importância, porque vamos trabalhar de forma mais resguardada, mais confiante e esperamos tudo que vamos encontrar pela frente, seja de bom ou de mal."*

A última pergunta B.04 se baseia na distribuição de renda, visto que, esse artefato "distribuição de renda e uso efetivo de valor" pode melhorar a continuidade do processo de gestão e planejamento, controlar os estoques, reduzir os custos, diminuir as perdas e fomentar a economia: "*Eu como gestor da secretaria municipal do meio ambiente e da agricultura, tenho que ter o olhar voltado para a distribuição de renda para agricultura familiar e para os pequenos agricultores do nosso município. Futuramente a horta comunitária pode ser uma porta de entrada para os agricultores e fazer o planejamento de distribuição de renda para as famílias. Hoje em dia, os agricultores têm a propriedade rural, mas não trabalha nela, talvez incluído eles na horta, possamos repassar para eles tecnologia e ferramentas de trabalho para que eles possam correr atrás da sua renda mensal e ajudar sua família. Então a distribuição de renda é de suma importância e viável, não só para a secretaria, mas principalmente para agricultura familiar e para os pequenos produtores aqui do nosso município.*"

Imagem 04: Nuvens de palavras –artefatos contabilidade gerencial

Fonte: Elaborado pelos autores

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou analisar quais os artefatos de contabilidade gerencial praticado pelo gestor da horta comunitária do município de Pontalina. Uma das questões associadas a esse projeto se justifica no fato de que ambientes urbanos utilizados para o cultivo de "hortas comunitárias" carecem de planejamento e controle para reduzir custos e perdas no processo produtivo. Entende-se que programas sociais necessitam de informação contábil relevante para viabilizar os recursos disponíveis.

O primeiro achado dessa pesquisa considerou que o gestor da horta comunitária utilizou o artefato de contabilidade gerencial "planejamento estratégico". Ele estabeleceu a missão da horta e seu principal objetivo era conseguir levar alimento saudável, sustentável e de qualidade para as famílias em estado de vulnerabilidade social. Para alcançar seus objetivos, o gestor precisou estudar o ambiente, o grupo social e o estado de vulnerabilidade em que as famílias se encontravam.

Em segundo lugar, considerando os artefatos gerenciais em contabilidade, o gestor não faz o uso do artefato "controle financeiro" como, por exemplo, o orçamento, considerado por Fonseca (2021) o artefato mais importante e mais utilizado pelos gestores do terceiro setor. De acordo com a literatura, a falta de conhecimento desse importante artefato faz com que os gestores tendem a ter mais dificuldades de mensurar as perdas, analisar os riscos e tomar decisões relevantes.

Por último, o gestor também não utilizou o artefato "criação de valor por meio do uso efetivo de recursos" como, por exemplo, o "Balanced Scorecard" ou "gestão baseado em valor (VBM)". Sem o conhecimento e a utilização desses artefatos cria-se maior dificuldades para levantar e agrupar informações contábeis para o processo de tomada de decisão e reduzir a exposição aos riscos.

Recomenda-se para pesquisas futuras a réplica dessa pesquisa em outros municípios a fim de explorar a relação entre o conhecimento dos gestores acerca dos artefatos de contabilidade gerencial e aplicação no gerenciamento de hortas comunitárias, dado à importância desse fenômeno na produção de alimentos no combate à fome e ao desenvolvimento sustentável da região. Essa pesquisa pode ser realizada em outras áreas, como escolas públicas, centros de acolhimento, postos de saúde e podem ser acrescidos outros artefatos em contabilidade.

REFERÊNCIAS

Livros:

ABRANDH. O direito humano à alimentação adequada e o sistema nacional de segurança alimentar e nutricional. In: Marília Leão (Coord.) – Brasília; **ABRANDH**, 2013.

ANTHONY, R. N; GOVINDARAJAN, V. Sistemas de controle gerencial. São Paulo: **Atlas**, 2001.

BARDIN, L. L**.** Análise de Conteúdo. Edições 70. Lisboa. Terceira parte – Método, 1977.

DONALD R. COOPER, P. S. S. Métodos De Pesquisa Em Administração**. Linguagem LTDA texto**, da 10º ed. Iuri Duquia Abreu. 12º ed. Porto Alegre: AMGH, 2016.

GIL, Antônio Carlos, 1946- Como elaborar projetos de pesquisa - 4. ed. São Paulo: **Atlas**, 2002.

GODOI, C.K.; BANDEIRA M. R.; SILVA, A. B. Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais: Paradigmas, Estratégias e Métodos. São Paulo: Capítulo 10. **Saraiva,** 2006.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R. S. A relevância da contabilidade de custos. 2º ed. Rio de janeiro: **campus**, 1996.

MARTINS, Eliseu, 1945. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: **Atlas**, 2003.

MARTINS, Eliseu. Avaliação de Empresas: da mensuração Contábil à econômica. Caderno de estudos, São Paulo, **FIPECAFI**, v. 13, n. 24, p.28-37, julho-dezembro de 2000.

PENSSAN. I Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da COVID-19 no Brasil: II VIGISAN: relatório final/Rede Brasileira de Pesquisa em Soberania e Segurança Alimentar - SP. **Fundação Friedrich Ebert.** 2022.

UNICEF. Alimentação na primeira infância: conhecimentos, atitudes e práticas de beneficiários do Programa Bolsa Família. IN: Marília Barreto Pessoa Lima, Pedro Ivo Alcantara, Stephanie Amaral, (Coord). Brasília : **UNICEF**, 2021.

Artigos de periódicos:

CALBINO, D.; BORGES, I.; ANDRADE, L. ABREU, C.; GONÇALVES F. Avanços e desafios das hortas comunitárias urbanas de base agroecológica: uma análise do município de Sete Lagoas. **COLÓQUIO-Revista do Desenvolvimento Regional**, v. 14, n. 2, p. 59-80, 2017.

COVALESKI, M. A; DIRSMITH, M. W. The budgetary process of power and politics. Accounting. **Organizations and Society**, v. 11, n. 3, p. 193- 214, 1986.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2-3, p 127-168, 2003.

CRIBB, S. L. S. P.; CRIBB, A.Y. Agricultura urbana: Alternativas para aliviar a fome e para a educação ambiental. Porto Alegre. **SOBER** – Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural. Julho, 2009.

DAVENPORT, T. Reengenharia de processos**.** Rio de Janeiro: **Campus**, 1994.

FONTANA, A. e FREY, J. H. The interview**:** From structured questions to negotiated text. In Denzin N.K. e Lincoln, Y. S handbook of Qualitative research. London**: Sage Publications**, 2000.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M.. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar: **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS,** vol. 8, núm. 2, abril-junio, 2011, pp. 133-145.

HORNGREN, C. T., DATAR, S. M. e FOSTER, G. Contabilidade de Custos. 11 ed. São Paulo: **Prentice Hall/Pearson**, 2004.

ISIDORO, C.FACCIN; ESPEJO, M. M. S. B.; GARCIAS, P. M.. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. R. **Cont. Ufba**, Salvador-Ba, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.

MAAS, L.; MALVESTITI, R.; GONTIJO, L. A. O reflexo da ausência de políticas de incentivo à agricultura urbana orgânica: um estudo de caso em duas cidades no Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 36, 2020.

MORAIS, O. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. **Revista de contabilidade e controladoria**, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 6, n.2, p.128-146, maio. Ago, 2014.

OLIVEIRA, M. F. de. Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração - Catalão: **UFG,** p. 72, 2011.

OLIVEIRA M. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras**. Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 2, 2014.

RONISKI, M. C. & DIEHL, A. C. O papel da controladoria em relação ao grau de centralização das organizações. **Sociedade, Contabilidade e gestão**, Rio de janeiro, v. 7, n. 1, jan-jun 2012.

SANTOS, M.; MACHADO, M. C. M. Agricultura Urbana e Periurbana: Segurança Alimentar e Nutricional, comportamento alimentar e transformações sociais em uma horta comunitária. **Segurança Alimentar e Nutricional**, v. 27, 2020.

SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras – São Paulo, p. 116, 2006.

TEM HAVE, S. Modelo de gestão: o que são e quando devem ser usados. São Paulo: **Pearson Prentice Hall,** 2003.

TURPIN, M. E. A alimentação escolar como vetor de desenvolvimento local e garantia de segurança alimentar e nutricional. **UE Instituto de Economia. –** Campinas, SP, 2008.

Dissertação e teses:

FONSECA, G. S. S. C**ontabilidade Gerencial e Terceiro Setor: uma análise sobre os artefatos gerenciais.** p.127, 2021. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro faculdade de administração e finanças, Rio de Janeiro, 2021.

HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós–graduação lato sensu: um estudo sob enfoque da gestão estratégia de custos.** Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação da Universidade São Paulo, USP, 2002.

Artigos Online:

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Cidades e Estados. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/go/pontalina.html? > Acesso em: 25 de junho, 2023.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. (1998). **Internacional Management Accounting Practice 1**. Disponível em: <http://www.mia.org.my/handbook/guide/imap/imap_1.htm>. Acesso em: 22 de dez. 2022.

PROJETOCOMIDABOA, do campo à mesa. Hortas Comunitárias no Combate à fome e à desnutrição. Por Flávia Rodrigues em 03 de Novembro de 2021. Disponível em: <https://projetocomidaboa.com.br/fome/hortas-comunitarias-no-combate-a-fome-e-a-desnutricao/#:~:text=O%20AgroFavela%20ReFazenda%2C%20implanta%20hortas,pagar%20por%20uma%20alimenta%C3%A7%C3%A3o%20adequada>. Acesso em: 01 de Ago. de 2022.