

ANAIS 22º SEACON



“A contabilidade como instrumento de promoção da justiça social no contexto sócio-político brasileiro”

Petrolina, Setembro de 2017



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

IDENTIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

AUTARQUIA EDUCACIONAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO – AEVSF

CNPJ: 11.157.971/0001- 66

Mantenedora das Instituições:

Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina – FACAPE www.facape.br

Endereço: Campus Universitário, s/n Tel. - 87 3866-3200 / 3261 / 3275 /4230

PRESIDENTE

Prof. MSc. Antônio Henrique Habbib de Carvalho

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA – FACAPE

DIRETOR EXECUTIVO

Prof. Esp. José Alberto Gonçalves de Moura

DIRETOR ACADÊMICO

Profa. MSc. Vania Cristina Lasalvia

DIRETOR ADMINISTRATIVO/FINANCEIRO

Prof. Esp. Chirley Vanure Cordeiro

COORDENADOR DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Prof. Dr. Agnaldo Batista da Silva

COORDENADOR-EXECUTIVO DA PÓS GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
EMPRESARIAL PARA PME

Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho

COORDENADOR-EXECUTIVO DA PÓS GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Prof. Msc. Josaias Santana dos Santos





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

IDENTIFICAÇÃO DO EVENTO

22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco

TEMA: “A contabilidade como instrumento de promoção da justiça social no contexto sócio-político brasileiro”

Instituição Promotora

Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina – FACAPE
Campus Universitário s/n – Vila Eduardo - Petrolina /PE
CEP – 56.328-903
Home Page: www.facape.br

Local de Realização do Evento:

Campus Universitário Facape
Vila Eduardo – Petrolina-PE
Telefone. (87) 3866-4230
e-mail: seacon@facape.br
e-mail: submissoes.seacon@facape.br

Denominação do Evento:

22º Seminário Acadêmico de Contabilidade

Período

De 28 a 30 de setembro de 2017

Público alvo:

Docentes e Discentes dos cursos de graduação e pós-graduação nas áreas de Ciências Contábeis, Administração, Economia e áreas afins.

Realização:

Coordenação do Colegiado do Curso de Graduação em Ciências Contábeis
Coordenação da Pós-Graduação em Contabilidade Empresarial para PME
Coordenação da Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Aplicadas ao Setor Público





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

APRESENTAÇÃO

Estes anais, reúnem os trabalhos aprovados e apresentados na 22ª edição do SEACON - Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco, que teve como tema: “*A contabilidade como instrumento de promoção da justiça social no contexto sócio-político brasileiro*”

O evento foi planejado com o propósito de contribuir para a promoção do conhecimento em ciência contábil no contexto socioeconômico atual, por meio de palestras, painéis, apresentação de trabalhos de natureza técnico-científica envolvendo alunos da graduação e pós-graduação, docentes e pesquisadores em contabilidade e áreas afins.

O evento envolveu mais de três centenas alunos de graduação e pós-graduação (*lato sensu e stricto sensu*), professores e pesquisadores em Ciências Contábeis e Áreas Afins membros internos da comunidade acadêmica da Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina – FACAPE e membros externos, advindos de instituições de ensino de diversas regiões do país.

Foram apresentados vinte e oito trabalhos em oito linhas de pesquisas, dos quais dezoito foram selecionados para *fast track* em diversas revistas, dentre estes, três foram indicados para premiação e três receberam menções honrosas pela apresentação.

Registramos nossa satisfação pela organização do evento, a participação da comunidade acadêmica, bem como a qualidade dos trabalhos apresentados que confirmam a tradição histórica das vinte e duas edições do SEACON que é um dos principais eventos de Ciências Contábeis do interior do Nordeste e do Brasil.

Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho
Presidente da Comissão Científica





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

S471a Seminário acadêmico de contabilidade do Vale do São Francisco (22:2017. Petrolina/PE

Anais: A contabilidade como instrumento de promoção da justiça social no contexto sócio- político brasileiro / XXII Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco da Faculdade de Ciências Sociais e Aplicadas de Petrolina. – Petrolina/PE: FACAPE, 2017.

Trabalhos organizados em duas linha de pesquisa .1.Contabilidade
2. Justiça Social.

Organizadores dos Anais: Raimundo Nonato Lima Filho; Agnaldo Batista da Silva; Waldenir Sidney Fagundes Britto e Luiz Magno da Silva Menezes.

ISBN - em trâmite

1.Ciências Contábeis 2. Justiça Social I.Título

CDD 657.063



SUMÁRIO

1. MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI): OS DESAFIOS QUE O MICRO EMPREENDEDOR ENFRENTA NA HORA DE SE FORMALIZAR.....	9
2. PERCEPÇÃO DOS GRAUANDOS EM ADMINISTRAÇÃO ACERCA DO ENSINO DAS DISCIPLINAS DE CONTABILIDADE, COM ÊNFASE NO ENSINO DE ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	26
3. A DISCIPLINA DE CONTABILIDADE PARA A FORMAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS: UMA ANÁLISE EMPÍRICA COM DISCENTES DO VALE DO SÃO FRANCISCO.....	40
4. CONHECIMENTOS SOBRE A ÁREA DE CONTROLADORIA: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE OS ESTUDANTES DE MBA NOS ESTADOS DE ALAGOAS E PERNAMBUCO	59
5. PERSPECTIVAS DA PESQUISA EM CONTABILIDADE NO BRASIL: UM ENSAIO TEÓRICO SOBRE AS ABORDAGENS IDEOGRÁFICAS E NOMOTÉTICAS.....	81
6. TEMA: GERAÇÃO DE VALOR NO NÍVEL 1 DE LISTAGEM DE GOVERNANÇA CORPORATIVA NA BOVESPA.....	98
7. A PERCEPÇÃO DO CONTROLLER DIANTE A UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL	111
8. EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS SOB AS DIRETRIZES DO CPC 04 (R1): UM ESTUDO COM EMPRESAS DE UTILIDADE PÚBLICA DO SEGMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA LISTADAS NA BM&FBOVESPA	128
9. A PARTICIPAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO OPERACIONAL: UM ESTUDO DE CASO NO ESTOQUE DA EMPRESA HP COMÉRCIO HIDRÁULICA E PNEUMÁTICA LTDA. APLICANDO A FERRAMENTA CURVA ABC.	148

10. ANÁLISE DO IMPACTO DA CRISE <i>SUBPRIME</i> NOS INDICADORES DE DESEMPENHO ECONOMICO-FINANCEIRO DAS EMPRESAS DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA	163
11. PARECERES DE AUDITORIA: A IMPORTÂNCIA DOS PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E OUTROS ASSUNTOS.....	180
12. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE DO CONTROLE DOS GASTOS COM PESSOAL NA PREFEITURA MUNICIPAL DE CONCEIÇÃO DO CASTELO – ES NO PERÍODO DE 2008 A 2016.	197
13. CONTROLE PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	211
14. PRÁTICAS CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO: A PERCEPÇÃO DOS CONTABILISTAS DO IFAL SOBRE A APLICAÇÃO DA NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO - NBCTSP 16.10	231
15. A APLICABILIDADE DO CONTROLE INTERNO NA EFICIÊNCIA DA GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE CAICÓ/RN.....	249
16. DESAFIOS NO PROCESSO DE ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS QUE ELABORAM E DIVULGAM AS DCASPS	265
17. A ESTRUTURA DOS PORTAIS ELETRÔNICOS DAS CÂMARAS MUNICIPAIS EM UMA MICROREGIÃO DO NORDESTE BRASILEIRO SOB A ÓTICA DA ACCOUNTABILITY	281
18. A EFICIÊNCIA NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS: O CASO DA UNIVASF	297
19. CONTROLE MUNICIPAL DO MODELO TEÓRICO À PRÁTICA: UM ESTUDO DA REALIDADE DAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS NO TERRITÓRIO DE IDENTIDADE ITAPARICA-BA.....	306
20. O PAPEL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE SANTANA DO SERIDÓ/RN.....	322

21. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DO DECRETO 23.377/16: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA COMERCIAL DE PERFUMES E COSMÉTICOS	336
22. A TRIBUTAÇÃO DA CLASSE ADVOCATÍCIA À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO DO BRASIL.....	349
23. DIREITOS TRABALHISTAS E SUA APLICAÇÃO EM UMA INDÚSTRIA TÊXTIL	366
24. A CONTABILIDADE DE CUSTOS COM ENFOQUE NO RESULTADO FINANCEIRO NA EMPRESA DE GASTRONOMIA LULA GULA	382
25. INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DE ALUNOS DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO VALE DO SÃO FRANCISCO	395
26. A IMPORTÂNCIA DOS REGISTROS FINANCEIROS PARA O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO SOBRE A GESTÃO FINANCEIRA PRATICADA EM UM SUPERMERCADO	412
27. A PERCEPÇÃO DOS EMPREGADORES DIANTE DA LEI COMPLEMENTAR Nº150/2015 DO CONTRATO DE TRABALHO DOMÉSTICO.....	426
28. SUBVENÇÕES ECONÔMICAS NA ATIVIDADE AGRÍCOLA: ANÁLISE DOS CUSTOS E DA EFETIVIDADE DA LEI 13.340 DE 2016 NA REGIÃO DO VALE DO SÃO FRANCISCO.....	437

1. MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI): OS DESAFIOS QUE O MICRO EMPREENDEDOR ENFRENTA NA HORA DE SE FORMALIZAR

Área Temática: I. Educação, Pesquisa e Inovação em Contabilidade

Autores: Cristiane Bolzan, Mônica de Oliveira Costa, Farana de Oliveira Mariano, Weven da Silva Viana da Fonseca Feitosa & Jessica Ramos Gomes

RESUMO

O empreendedorismo surgiu no Brasil nos anos 90, quando ocorreu a abertura para a economia brasileira. Com a entrada de fornecedores estrangeiros no país muitas empresas não conseguiram competir com os novos produtos importados que controlavam os preços, notou-se a necessidade de criar novos negócios, ou seja, ter mais empreendedores. A legislação do Microempreendedor Individual (MEI) surgiu para que os empreendedores informais saíssem da informalidade e abrissem sua própria empresa, visando crescer no mercado e adquirir vários benefícios que o MEI oferece. O governo vendo o crescente número de trabalhadores informais criou uma figura Jurídica onde pudesse arrecadar uma taxa menor para abertura da empresa de forma que a mesma fosse formalizada. Sendo assim essa pesquisa tem como objetivo geral identificar quais são as possíveis dificuldades enfrentadas pelo Empreendedor informal ao se formalizar. O estudo se justifica por ser um assunto de grande interesse da sociedade e de trabalhadores que vivem na informalidade e também de interesse do governo que é a identificação dos fatores que ainda causam a informalidade dos empreendedores individuais. Para o desenvolvimento desta pesquisa foi realizada uma pesquisa descritiva de levantamento, onde foram aplicados questionários para Microempreendedores Individuais cadastrados no MEI e para empreendedores que trabalham na informalidade, localizados em Venda Nova do Imigrante – ES. Os principais resultados encontrados demonstram necessidade na ampliação e na divulgação da Lei citada acima para que se torne conhecida para aqueles que realmente precisam. De acordo com a pesquisa demonstra que 56% dos empreendimentos no mercado informal são ligados ao comércio e os principais benefícios para aderir ao MEI estão direcionados aos benefícios previdenciários.

PALAVRAS-CHAVE: Microempreendedor Individual, Mercado Informal, Vantagens da formalização.

1 INTRODUÇÃO

O empreendedorismo surgiu no Brasil nos anos 90, quando ocorreu a abertura para a economia brasileira. Com a entrada de fornecedores estrangeiros no país muitas empresas não conseguiram competir com os novos produtos importados que controlavam os preços, notou-se a necessidade de criar novos negócios, ou seja, ter mais empreendedores (DORNELAS, 2008).

Segundo Dornelas (2008) empreendedorismo é o envolvimento de pessoas que juntas transformam as ideias em oportunidades. Com a perfeita implementação dessas oportunidades acarretará a criação de um negócio de sucesso.

A mesma época deu-se origem no Brasil o mercado empreendedor, porém com as altas cargas tributárias e as dificuldades de inserção no mercado surgem os empreendedores informais que encontram uma forma de sustento por meio das atividades como vendedores ambulantes, pipoqueiros, motoqueiros entre outros gerando um aumento na economia informal (SOUZA, 2010).

De acordo com a lei complementar 128 de 19 de dezembro de 2008 do Microempreendedor Individual, criou-se uma forma legal para que os empreendedores informais saíssem da informalidade e tivessem uma empresa formal.

Com o avanço do empreendedorismo no Brasil o governo vê a necessidade de se criar uma figura jurídica com uma carga tributária menor, com isenção na taxa de legalização entre outros benefícios (SOUZA, 2010).

Para ser um microempreendedor individual é preciso auferir receita bruta anual de no máximo R\$ 60.000,00, no ano calendário anterior, não ter participação em outra empresa como sócio ou titular, sendo optante pelo Simples Nacional e se enquadrando na atividade permitida pelo MEI (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2016).

Entre as vantagens oferecidas pela lei do MEI, o empreendedor passa a ter Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), oferecendo vários benefícios, como empréstimos bancários, comprar direto do fornecedor, participar das licitações do município, emitir notas fiscais, isenção de tributos federais, cobertura previdenciária, contratar um trabalhador com custo menores, entre outros (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2016).

Considerando os benefícios oferecidos pelo MEI definiu-se como questão específica para essa pesquisa a seguinte proposta: Quais são as possíveis dificuldades enfrentadas pelo Empreendedor informal ao se formalizar?

Sendo assim essa pesquisa tem como objetivo geral identificar as possíveis dificuldades enfrentadas pelo Empreendedor informal ao se formalizar.

Com o apoio dos entes federais e contábeis, surge a busca pela legalização e a procura pela formalização de direitos e deveres que se adquirem ao se tornar um MEI. De acordo com a lei nº 128/2008 os escritórios de contabilidade enquadrados no Simples Nacional tem a obrigação de dar suporte à abertura do MEI gratuitamente.

O estudo se justifica por ser um assunto de grande interesse da sociedade e de trabalhadores que vivem na informalidade e também de interesse do governo que é a identificação dos fatores que ainda causam a informalidade dos empreendedores individuais.

De acordo com Souza (2010) a necessidade dos empreendedores em gerar renda para suas famílias ou até mesmo a independência que muitos trabalhadores encontram no trabalho informal, fazem com que estes atuem por conta própria, gerando um aumento significativo na economia informal do país.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EMPREENDEDORISMO

De acordo com Dornelas (2008), o índice de desemprego nas grandes cidades aumentou muito, assim era preciso que os trabalhadores obtivessem renda para manter suas famílias. Sem experiência e contando com o pouco de recurso que lhes restou do fundo de garantia, era preciso fazer algo, quando se percebia já estavam do outro lado como patrões em seus empreendimentos.

Segundo Ferreira (2008), o empreendedorismo é um fenômeno regional que o tempo e o lugar são determinantes para se traçar o perfil do empreendedor. Empreendedorismo é o método de criar algo novo com valor cultivando o tempo e o esforço indispensáveis, assumindo os riscos financeiros, psíquicos e sociais adequadas e recebendo as consequentes recompensas da satisfação e independência econômica e pessoal.

À proporção que o empreendedorismo se manifesta como algo novo para as pessoas que almejam abrir seus próprios negócios, há em cada situação, uma nova oportunidade. E ao se deparar com o mercado e com os altos tributos, encontra no trabalho informal uma forma de seguir com seu empreendimento. (SILVA, 2015)

Com o avanço do empreendedorismo no Brasil e com o alto índice de empresas trabalhando na informalidade o governo vê a necessidade de se criar uma figura Jurídica com uma carga tributária menor e com isenção na taxa de legalização, entre outros benefícios (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2016).

2.2 MERCADO INFORMAL

O mercado informal consiste na parte não tributada, que não é supervisionada por qualquer forma de governo, não sendo dessa forma inserida no Produto Interno Bruto de um país (VIEIRA, 2011).

Os negócios informais nas cidades normalmente são concentrados no comércio, nos pequenos serviços, fábricas de pequeno porte de fundo de quintal e na construção civil. Esses setores possuem grande força na economia e garantem o sustento de muitas famílias, geralmente possuem instalações precárias, sem proteção social e legal, fazendo com que seu crescimento seja reduzido. Ao contrário, uma empresa formal tem acesso à assistência Jurídica, contábil, linhas de créditos e previdenciários, ferramentas que podem contribuir para seu desenvolvimento aumentando assim seu potencial (SILVA, 2015).

De acordo com COSTA, (2010), a desocupação, subemprego o trabalho informal, o emprego regulamentado mais com salários baixíssimos o poder de barganha, são problemas da sociedade brasileira, marca um perpetuador da pobreza. Confrontar-se com tais problemas demanda mudanças profundas naquelas desigualdades estruturais, e isso necessariamente passa pelo embate político da subversão de classe, adverso, nos últimos governos, para os trabalhadores.

E aqui cabe separar a importância da regulamentação do mercado de trabalho e das políticas públicas no campo do planejamento econômico e da cidadania. Em outras palavras, a informalidade é um problema social, portanto de interesse público.

Com relação ao mercado informal o SEBRAE (2016), ressalta que para diminuir o impacto é necessário que se crie projetos que visem combater a informalidade. Debates sobre a situação do setor, estimular o surgimento de políticas públicas com vista à diminuição da informalidade na economia brasileira.

Com isso, o SEBRAE estimula os empreendedores informais a aderirem ao MEI e a saírem da informalidade para que seu empreendimento possa ter um CNPJ, podendo, assim, emitir notas fiscais.

2.3 MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI)

Por meio da lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 do Código Civil Brasileiro, é considerado Microempreendedor Individual (MEI) aquele empresário que auferir receita bruta

anual de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no ano calendário anterior, não ter participação em outra empresa como sócio ou titular, seja optante pelo Simples Nacional e se enquadre nas atividades permitidas pelo MEI.

O Governo Federal sancionou a Lei Complementar nº 128 de 19 de dezembro de 2008, instituindo o Microempreendedor Individual (MEI). Tal lei entrou em vigor em 2009 permitindo que as atividades informais fossem legalizadas através do MEI, com menos burocracia.

A formalização do MEI permite ao empresário regularizar a situação de sua empresa, que antes era informal, para que possa trabalhar de uma forma correta, exercendo atividade econômica frente aos órgãos do Governo, Receita Federal, Junta Comercial, entre outros. A formalização é gratuita sendo feita pelo Portal de Empreendedor. Outra forma de se atualizar é utilizando os recursos do SEBRAE, que oferece dicas e cursos que podem deixar a empresa mais atraente ao mercado.

De acordo com o § 22-B do art. 18 da LC nº. 128/2008, o MEI contará com o apoio dos escritórios de contabilidade enquadrados no Simples Nacional auxiliando na abertura das empresas gratuitamente.

Assim, visando o crescimento dos empreendedores no Brasil e a formalização de empreendedores que se encontram na informalidade, o governo criou leis e benefícios para os empreendedores, entre eles os benefícios previdenciário (PORTAL DE EMPREENDEDOR, 2016).

3 BENEFÍCIOS DO MEI E VANTAGENS NA FORMALIZAÇÃO

3.1 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

De acordo com a FENACON (2009) existem vários benefícios previdenciários que o Microempreendedor Individual passa a adquirir através da formalização.

- Aposentadoria por invalidez, aposentadoria por idade, aposentadoria especial e aposentadoria por tempo de contribuição;
- Auxílio-doença e auxílio-acidente;
- Salário-família e salário-maternidade;
- Os dependentes do MEI terão direito a pensão morte e auxílio reclusão.

3.2 EMISSÕES DE NOTA FISCAL

Conforme o § 1º, art. 26 da LC nº. 123/2006, o MEI está dispensado da emissão de nota fiscal para consumidor final, mas fica obrigado a emissão da mesma quando o cliente for pessoa jurídica.

Com a emissão da nota fiscal o Microempreendedor Individual passa a ter uma comprovação de renda e assim pode ter acesso à facilidade em obter empréstimos bancários, adquirir bens, entre outros (RIBEIRO, 2014).

3.3 SEM TAXA DE REGISTRO

De acordo com o Portal do Empreendedor (2016) a formalização do MEI é feita sem nenhum custo no próprio portal.

Para se formalizar, se faz necessário informar o número do CPF e data de nascimento do titular, o número do título de eleitor ou o número do último recibo de entrega da Declaração Anual de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, caso esteja obrigado a entregá-la.

Será recolhido mensalmente R\$ 44,00 (INSS), mais R\$ 5,00 (ISS) para prestadores de serviços, R\$ 1,00 (Comércio e indústria) pela emissão do carnê emitido pelo Portal do Empreendedor.

3.4 MENOR CUSTO COM FUNCIONÁRIO

Esse benefício de poder contratar um funcionário com menores custos permite ao empreendedor desenvolver melhor o seu negócio e crescer. (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2016).

Poder registrar até 1 empregado, com baixo custo - 3% Previdência e 8% FGTS do salário mínimo por mês, valor total de R\$ 96,80. O empregado contribui com 8% do seu salário para a Previdência.

Esse benefício permite ao Empreendedor admitir até um empregado a baixo custo, possibilitando desenvolver melhor o seu negócio e crescer (PORTAL DE EMPREENDEDOR, 2016).

Há também outros benefícios como: controles mais simplificados, não havendo a necessidade de contratar uma empresa de contabilidade, possibilita vender para o governo, apoio técnico do SEBRAE que disponibiliza cursos para capacitação dos empreendedores, máquinas de cartão de crédito para atender melhor seus clientes, além de sair da informalidade e deixar de se preocupar com fiscalização (RIBEIRO, 2014).

Foi iniciado pelo Governo um programa para ampliação e fortalecimento dos Microempreendedores Individuais (MEI), como ferramenta de inclusão produtiva e possa ser também “porta de saída” do programa, e preciso que os governantes e empreendedores se apoiem para que seja criados cursos de capacitação técnica em gestão para que a partir dessa pequena empresa muitas outras possam surgir (COSTA, 2013).

4 DESENQUADRAMENTO DO MEI

De acordo com o Portal do Empreendedor (2016) o desenquadramento se dá quando deixar de atender as exigências obrigatórias do MEI e ultrapassar o valor limite do faturamento anual, podendo ser feito de duas formas por ofício feito através da Receita Federal do Brasil ou por meio do próprio Microempreendedor Individual.

- Exceder no ano o limite de faturamento bruto de R\$ 60.000,00, devendo a comunicação ser efetuada até o último dia útil do mês posterior àquele em que tenha ocorrido o excesso, produzindo efeitos:
 - A) A partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente ao da ocorrência do excesso, na hipótese de não ter ultrapassado o referido limite em mais de 20%;
 - b) retroativamente a 1º de janeiro do ano-calendário da ocorrência do excesso, na hipótese de ter ultrapassado o referido limite em mais de 20%.
- Deixar de atender qualquer das condições previstas nos incisos de I a IV do caput do art. 91, da Resolução CGSN nº 94/2011, para condição de MEI, devendo a comunicação ser efetuada até o último dia útil do mês posterior àquele em que ocorrida situação de vedação, produzindo efeitos a partir do mês subsequente ao da ocorrência da situação impeditiva.

- Incurrer em alguma das situações previstas para a exclusão do Simples Nacional, ficando o desenquadramento sujeito às regras do art. 73 da Resolução CGSN nº 94/2011 (PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2016).

Não havendo comunicação, quando obrigatória o Microempreendedor Individual do SIMEI, nos prazos que a Lei determina, ficara sujeita a multa no valor de R\$ 50,00 (cinquenta reais), que é cobrada pelo MEI sem redução de valor da mesma (SOUZA 2010).

5 METODOLOGIA

Sendo assim essa pesquisa tem como objetivo geral identificar quais são as possíveis dificuldades enfrentadas pelo Empreendedor informal ao se formalizar.

O trabalho classifica-se como a pesquisa descritiva, na qual se trata do estudo de características de determinadas populações ou fenômenos e da descrição das propriedades ou relações existentes na comunidade, grupo ou realidade pesquisada (CERVO E BERVIAN, 1996).

Para isso a técnica utilizada foi a de levantamento que de acordo com Gil (2002) torna-se mais adequados para os estudos descritivos e se obtêm informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para que se tenham as conclusões correspondentes aos dados coletados e analisados.

Os dados serão coletados por meio de questionários que de acordo com Marconi e Lakatos (1992) são instrumentos de coletas de dados que são preenchidos pelos informantes sem que o pesquisador esteja presente, contudo o questionário é importante também para que os dados sejam mais bem tabulados e codificados por constituírem perguntas fechadas e padronizadas.

Desta forma foram aplicados questionários para Microempreendedores Individuais cadastrados no MEI e para empreendedores que trabalham na informalidade procurando fazer uma relação dos dois tipos de empreendedor, todos localizados em Venda Nova do Imigrante – ES. Os questionários serão compostos por 10 a 13 perguntas respectivas divididas em três blocos, com a intenção de verificar quais são as possíveis dificuldades enfrentadas pelo Empreendedor informal ao se formalizar.

Assim quanto à abordagem foi utilizado o método qualitativo que de acordo com Godoy (1995, p.58), não procura enumerar ou medir eventos estudados mais sim a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

6 ANALISE DOS DADOS

O objetivo do trabalho foi de verificar quais são as possíveis dificuldades enfrentadas pelo Empreendedor informal ao se formalizar, por meio dos resultados que foram obtidos após a aplicação dos questionários junto aos empreendedores informais e os Microempreendedores Individuais (MEI), bem como as respectivas análises, fazendo uma comparação entre as duas formas de empreender tanto no mercado informal como no formal.

Tabela 1: Sexo dos empreendedores informais

Sexo dos empreendedores informais	Frequência	Frequência relativa %
-----------------------------------	------------	-----------------------

Masculino	8	44%
Feminino	10	56%
Total de respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 2: Sexo dos empreendedores formais

Sexo dos empreendedores formais	Frequência	Frequência relativa %
Masculino	8	42%
Feminino	11	58%
Total de respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a tabulação dos dados, verificou-se que ambos os empreendimentos em sua maioria se dá no sexo feminino como podemos verificar tanto na tabela 1 como na 2 fazendo uma comparação com os dois mercados, os dados reforçam predominância do sexo feminino no comando dos negócios.

As mulheres têm uma grande capacidade de se organizar, ouvir e alcançar as coisas, sem falar na responsabilidade que ela tem desde assuntos relacionados às atividades profissionais como também as familiares (PROBOST 2003). No mundo dos negócios a participação da mulher ganha ênfase nos diversos ramos de atividade, pois o espírito empreendedor a faz trilhar na busca de sua independência, além da jornada de trabalho que lhe é naturalmente conferida, ou seja, a responsabilidade no trabalho e em casa. (FERNANDES, 2011).

Tabela 3: faixa etária dos empreendedores informais

Faixa etária dos empreendedores informais	Frequência	Frequência relativa %
Até 20 anos	-	0%
De 21 a 30 anos	9	50%
De 31 a 40 anos	9	50%
De 41 a 50 anos	-	0%
Acima de 51 anos	-	0%
Total de respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 4: faixa etária dos empreendedores formais

Faixa etária dos empreendedores formais	Frequência	Frequência relativa %
Até 20 anos	-	0%
De 21 a 30 anos	5	26%
De 31 a 40 anos	10	52%
De 41 a 50 anos	4	22%
Acima de 51 anos	-	0%
Total de respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com as informações que foram obtidas nos questionários e fazendo uma comparação nos dois mercados formais e informal podemos perceber com as tabelas 3 e 4 que

os empreendedores formais e informais são em sua maioria de 31 a 40 anos, mas verificou-se que nos informais 50% também tem de 21 a 30 anos.

Tabela 5: Grau de escolaridade dos empreendedores informais

Grau de escolaridade dos empreendedores informais	Frequência	Frequência relativa %
Ensino fundamental (cursando ou completo)	4	22%
Ensino médio (cursando ou completo)	8	44%
Ensino técnico (cursando ou completo)	0	0%
Ensino superior (cursando ou completo)	6	34%
Total de respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 6: Grau de escolaridade dos empreendedores formais

Grau de escolaridade dos empreendedores formais	Frequência	Frequência relativa %
Ensino fundamental (cursando ou completo)	4	22%
Ensino médio (cursando ou completo)	8	44%
Ensino técnico (cursando ou completo)	6	32%
Ensino superior (cursando ou completo)	1	2%
Total de respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 5 referente ao grau de escolaridade verificou-se no mercado informal que 44% cursam o Ensino Médio sendo este que também predomina entre os Empreendedores formais. Mas podemos observar também uma grande proporção de pessoas 34% cursaram ou estão cursando o Ensino Superior. E fazendo uma comparação no mercado formal podemos perceber na tabela 6 também que em sua maioria 44% cursam ou já cursaram o Ensino Médio. Como podemos observar na tabela 5 dos empreendedores informais tem um grande percentual de respondentes que estão cursando ou já cursaram o Ensino Superior.

Tabela 7: Ramo de atuação dos empreendedores informais

Ramo de atuação dos empreendedores informais	Frequência	Frequência relativa %
Serviços	8	44%
Comércios	10	56%
Indústrias	0	0%
Outros	0	0%
Total de respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pode-se perceber que em relação ao ramo de atuação e de acordo com a tabela 7 que 56% estão atuando no comércio e 44% no setor de serviços indústria e outros não foram encontrados resultados. Podemos perceber que em sua maioria a atuação se dá no ramo de comércio por ser uma atividade que exige menos esforço e de baixa complexidade.

Tabela 8: Localização dos empreendimentos informais

Localização dos empreendimentos informais	Frequência	Frequência relativa %
Em minha residência	18	100%
Tenho um local alugado	0	0%

Outros	0	0%
Total de respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 8 100% trabalha em sua residência, não tem local alugado, por receio talvez de aumento do seu custo no seu empreendimento.

Para aderir ao MEI tem algumas objeções a seguir, como valor da Receita Bruta ser estipulado em Lei. Por isso muitos empreendedores tem o empreendimento em sua residência própria para fugir da fiscalização, por ser complementação de renda eles tem outro serviço durante o dia.

Tabela 9: Motivo para o empreendedor formalizar seu empreendimento

Motivo para o empreendedor abrir seu empreendimento	Frequência	Frequência relativa %
Para me tornar independente	-	0%
Para complementar a minha renda	9	50%
Pela tradição familiar	9	50%
Por estar desempregado	0	0%
Outro	-	0%
Total de respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme a tabela 9 referente ao motivo para formalizar seu empreendimento verificou-se que 50% do resultado foi para se tornar independente e também o mesmo resultado para completar a renda da família.

Devido a atual situação econômica do país muitas famílias se viram obrigadas a buscar outra fonte de renda para o seu sustento e ai que surge os empreendedores que buscam um mercado onde possam atuar e garantir o sustento de seus familiares ou até se tornar um empreendedor se sucesso.

Tabela 10: Dificuldades encontradas no mercado informal

Dificuldades encontradas no mercado informal	Frequência	Frequência relativa %
Burocracia	9	50%
Dificuldade para comprovação de renda	0	0%
Fiscalização	0	0%
Não poder emitir notas fiscais dificultando seu empreendimento	4	22%
Nenhuma	5	28%
Outros	0	0%
Total das respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com relação às dificuldades no mercado informal nota-se de acordo com a tabela 10 que 50% acharam que a burocracia seria um motivo de não se tornar um empreendedor informal, 28% não encontram dificuldade e 22% as dificuldades seriam pelo fato de não poder emitir notas fiscal dificultando o crescimento do seu empreendimento.

O relatório do SEBRAE (2005) confirma que um dos problemas encontrados pelos empreendedores informais para se manter no mercado com seus empreendimentos é a concorrência com as outras empresas, que muitas vezes por possuírem notas fiscais para realizar suas vendas acabam saindo na frente no momento da concorrência.

Segundo César (2012) grande parte da economia informal está relacionada aos micro ou pequenos empreendimentos. A informalidade traz vários prejuízos para a sociedade, trabalhadores sem nenhuma proteção trabalhista, sem garantia assegurada a uma pessoa que trabalha formalmente. Isso resulta em consequências drásticas, por exemplo, a aposentadoria.

Tabela 11: Motivos que impedem o empreendedor informal da formalização

Motivos que impedem o empreendedor informal da formalização	Frequência	Frequência relativa %
Falta de interesse em me formalizar	3	17%
Falta de informação adequada	3	17%
Medo do empreendimento não dar certo	4	19%
Falta de conhecimento	0	0%
Pouca informação do governo	0	0%
Tributação	8	47%
Total das respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Notou-se na tabela 11 que 47% não formalizam seu empreendimento pela tributação alta, 19% tem medo de que ao entrar no mercado venha a não dar certo e 17% não tem interesse na formalização e com mesmo resultado obtido 17% seria a falta de informação adequada.

Segundo COSTA et al. (2016) carga tributária, que corresponde à quantia de recursos financeiros recolhidos em forma de tributos para que o Estado possa financiar sua existência e objetivos, é uma parcela grande de custos das empresas.

Tabela 12: Em relação ao conhecimento e contribuição da Previdência Social

Em relação ao conhecimento e contribuição da Previdência Social	Frequência	Frequência relativa %
Contribuinte	6	34%
Não contribuo (nem tenho interesse)	3	16%
Não contribuo (mas tenho interesse)	6	34%
Já contribuí, mas hoje não contribuo	3	16%
Não tenho conhecimento sobre o INSS	0	0%
Total das respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 12 nota-se que 34% já é contribuinte do INSS e 16% não contribui mais tem interesse e com o mesmo resultado 16% verificou-se que já contribuíram mais hoje não contribuem mais.

Como podemos observar por ser um benefício que o MEI proporciona a maioria dos informais já contribui com a previdência ou tem interesse em contribuir.

Tabela 13: Pretensões do empreendedor informal para o futuro

Pretensões do empreendedor informal para o futuro	Frequência	Frequência relativa %
Me formalizar	5	26%
Quero continuar no trabalho informal	0	0%
Quero expandir meus negócios para todo país	6	32%
Quero ser reconhecida (o) no mercado do meu segmento	7	42%
Total das respostas	18	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 13 podemos observar que 42% quer ser reconhecido do mercado do seu segmento, 32% quer ter seus negócios reconhecidos fora do país e ainda 26% quer aderir à formalização.

Pode-se perceber que é baixa a porcentagem de empreendedores que pretendem se formalizar cerca de 26%, visto que existe a dificuldade de trabalhar informalmente e que o MEI proporciona benefícios para quem adere, como empréstimos bancários, comprar direto do fornecedor, participar das licitações do município, emitir notas fiscais, isenção de tributos federais, cobertura previdenciária, contratar um trabalhador com custo menores.

Tabela 14: Pretensões do empreendedor formal para o futuro

Pretensões do empreendedor formal para o futuro	Frequência	Frequência relativa %
Se tornar uma empresa de grande porte	8	42%
Quero continuar MEI	6	32%
Quero expandir meus negócios para todo país	0	0%
Quero ser reconhecida (o) no mercado do meu segmento	5	26%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 14 de 42% quer se tornar uma empresa de grande porte, 32% quer continuar no MEI e 26% quer ser reconhecido no mercado do seu segmento.

Com as considerações feitas em relação ao trabalho informal e a relação feita pelos empreendedores Formais e informais, nessa etapa serão analisadas as perguntas respondidas pelos empreendedores formais em relação aos conhecimentos do MEI, benefícios, desvantagens na formalização.

Tabela 15: Tempo de atuação no mercado do empreendedor individual

Tempo de atuação no mercado do empreendedor individual	Frequência	Frequência relativa %
0 a 2 anos	6	32%
Acima de 2 até 4 anos	6	32%
Acima de 4 até 6 anos	5	26%
Acima de 6 até 8 anos	2	10%
Acima de 8 anos	0	0%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pode-se observar de acordo com a tabela 15 que 32% tem de 0 a 2 anos de atuação no mercado também o mesmo resultado 32% para 2 até 4 anos de atuação no mercado e 10% acima de 6 até 8 anos, podemos observar por essa tabela que pelo tempo de atuação ser menor é devido a atual situação do Brasil, onde houve muito desemprego e as pessoas tiveram que obter outra fonte de renda.

Tabela 16: Conhecimento do programa MEI

Conhecimento do programa MEI	Frequência	Frequência relativa %
Pelo SEBRAE	5	26%
Por meio da internet	4	20%
Por meio de jornais	4	22%

Por meio da televisão	2	10%
Por outro meio (Prefeitura)	4	22%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela 16 nota-se que a maioria dos respondentes 26% conheceu a programa MEI pelo SEBRAE por ser um ponto de apoio e divulgação para o programa, mais observando os outros dados nota-se que também teve uma grande proporção que conheceu pelos jornais, internet, prefeitura da cidade.

Na internet temos o Portal do Empreendedor que dá dicas de como funciona o MEI em vários aspectos abertura, benefícios, baixa entre outros.

Tabela 17: Atendimento do MEI

Atendimento do MEI	Frequência	Frequência relativa %
Encontrou dificuldades na informação	4	21%
Necessitou de voltar outras vezes para que fosse concretizado	8	52%
Suas dúvidas não foram esclarecidas e foi a outro ponto buscar informações	4	21%
Verificou dificuldades e procurou ajuda de um profissional contábil	3	6%
Outros	0	0%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme a tabela 17 as buscar atendimento no programa MEI, 52% necessitou voltar outras vezes para que fosse concretizado o processo de atendimento, 21% um por encontraram dificuldades na informação e também 21% não obtiveram informações e estiveram que ir a outro ponto de apoio para buscar atendimento. Podemos observar que ainda a pouca informação sobre o MEI.

Tabela 18: Motivação do programa MEI

Motivação do programa MEI	Frequência	Frequência relativa %
Benefícios previdenciários	8	42%
Maior facilidade em adquirir empréstimos bancários	3	16%
Ter uma firma registrada	4	22%
Redução nos impostos na abertura e na condução na empresa	2	10%
Contratação de um funcionário	2	10%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando os vários benefícios que o MEI oferece podemos observar que 42% optam pelos benefícios previdenciários como o que mais motiva em se formalizar e 22% responderam que ter uma firma registrada é também um benefício relevante para a formalização.

O empreendedor informal não apresenta nenhuma garantia de renda caso ocorra um acidente ou problemas de saúde do trabalho, e não recebe nem um dos benefícios concedidos a um trabalhador assalariado, por isso se vê a importância de obter os benefícios da previdência (SOUZA, 2014).

Tabela 19: Empreendedor trabalhou por algum tempo no mercado informal

Empreendedor trabalhou por algum tempo no mercado informal	Frequência	Frequência relativa %
Sim, só para tomar conhecimento do mercado	10	53%
Não, quando comecei primeiramente busquei me formalizar	2	11%
Sim, mais quando soube dos benefícios já quis formalizar	4	21%
Não, antes de abrir meu empreendimento me informei sobre a legislação	3	15%
Outro	0	0%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que 53% trabalharam informalmente para conhecer o mercado e 21% trabalhou por um tempo no mercado informal mais quando ficou sabendo dos benefícios já quis se formalizar uma pequena quantidade 11% primeiro se formalizou para assim começar a trabalhar.

Mesmo o MEI sendo uma forma simplificada para abertura de uma empresa uma proporção muito pequena procurou a formalização antes de abrir seu empreendimento, apesar do MEI ter isenção de todas as taxas neste processo. Isso demonstra uma grande facilidade para sair da informalidade.

Tabela 20: Benefício que não atendeu ao empreendedor formal (MEI)

Benefício que não atendeu ao empreendedor formal (MEI)	Frequência	Frequência relativa %
Benefícios previdenciários	3	15%
Maior facilidade em adquirir empréstimos bancários	1	5%
Ter uma firma registrada	2	10%
Redução dos impostos na abertura e na empresa	0	0%
Não todos foram atendidos	13	70%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que 70% responderam que todos foram atendidos, assim podemos dizer que o MEI é bem visto como uma forma de transição para abertura de uma grande empresa.

Por meio do MEI, pode-se resgatar a cidadania dos profissionais, que através das oportunidades e dos benefícios possam adquirir cidadania e realização profissional, e possibilita ter sua profissão legalizada de acordo com as exigências do seu país. Para assim suprir suas necessidades básicas e de segurança de acordo com os rendimentos que sua atividade profissional possa proporcionar.

Tabela 21: Duvidas do empreendedor formal

Duvidas do empreendedor formal	Frequência	Frequência relativa %
Consultoria interna	0	0%
SEBRAE	6	32%
Contador	11	58%
Outros empreendedores com mais tempo no mercado para te ajudar	2	10%
Por outro meio (Prefeitura)	0	0%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao analisarmos a tabela 21, constatamos que mesmo que o MEI não seja obrigado a ter um contador quando surge um problema em sua empresa 58% e oito por cento recorre ao contador para esclarecer as dúvidas da empresa e 32% procura o SEBRAE para resolver problemas relacionados à empresa.

De acordo com a lei nº 128/2008 os escritórios de contabilidade enquadrados no Simples Nacional tem a obrigação de dar suporte à abertura do MEI gratuitamente.

Tabela 22: Desvantagens no mercado formal

Desvantagens no mercado formal	Frequência	Frequência relativa %
Carga tributária	2	11%
Dificuldades de informação	2	11%
Receita Bruta anual muito baixa	10	52%
Não poder ter participação em outra empresa como sócio ou titular	5	26%
Outros	0	0%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando os dados da tabela 22 que para aderir ao MEI a Receita Bruta Anual deve ser de R\$ 60.000,00 uma grande desvantagem segundo os respondentes seria o valor muito baixo 52% e 26% responderam que não ter participação em outra empresa e também uma desvantagem na formalização.

Tabela 23: Receita Bruta do empreendedor formal (MEI)

Receita Bruta do empreendedor formal (MEI)	Frequência	Frequência relativa %
Bom	5	26%
Ruim	14	74%
Excelente	0	0%
Outros	0	0%
Total das respostas	19	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Confirmando a pergunta anterior sobre a Receita Bruta Anual do MEI ser uma desvantagem, nota-se que 74% dos respondentes acham o valor estipulado como Receita Bruta anual ruim dificultando novos investimentos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O MEI surgiu como forma de facilitar para que as pequenas empresas fossem reconhecidas no mercado, aderindo assim às vantagens que a lei nº 128/2008 proporciona, como pode-se observar no resultado da tabela 18 ficou bem dividido em relação a qual benefício que mais motivou para abertura da empresa todos foram atendidos de uma forma bem proporcional.

Para atender o objetivo geral proposto foi necessário que se pesquisasse sobre o tema e o perfil dos empreendedores tanto formal quanto informal, procurou também apresentar

aspectos sobre os benefícios de se tornar um MEI as principais dificuldades encontradas e as vantagens que, aderindo a esse programa, você poderá adquirir.

Isso foi alçado através de questionários que foram aplicados aos empreendedores formais e informais para se fazer uma relação ao entendimento que o empreendedor tem em relação ao MEI.

Analisando os questionários respondidos pelos empreendedores informais eles mostram como dificuldade nesse mercado informal a burocracia e tem como a tributação um empecilho para a formalização, pode-se perceber também que a grande maioria é contribuinte no INSS que é uma vantagem que o MEI oferece.

De acordo com PAMPLONA (2013), um exemplo importante de dificuldades encontradas pelo empreendedor ao se formalizar seria o caso dos ambulantes, pois eles dependem das pessoas que estão passando nas ruas, um dia estão em um lugar dia em outro. Nessa perspectiva, esse importante segmento do setor informal urbano tem tido pouco tratamento científico. Outra percepção que temos do mercado informal faz relação também com o crescente número de população em idade ativa que depois de sua aposentaria ainda continuam atuando no mercado.

O MEI surgiu como forma de facilitar para que as pequenas empresas fossem reconhecidas no mercado, aderindo assim às vantagens que a lei nº 128/2008 proporciona, como pode-se observar no resultado da tabela 18 ficou bem dividido em relação a qual benefício que mais motivou para abertura da empresa todos foram atendidos de uma forma bem proporcional

De acordo com Ribeiro (2014) a não adesão ao programa MEI se dá, pois o empreendedor informal não precisa ter tanto controle e não precisar arcar com impostos e tributos ao governo.

Com a situação atual do Brasil muitas pessoas tiveram que se reinventar para garantir o sustento de sua família, muitas vezes começando informalmente mais quando vê que seu empreendimento está crescendo busca à formalização para requerer seus benefícios auxiliando também o crescimento do país, mudando assim a vida do povo brasileiro.

8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, **Lei complementar 128/2008, de 19 de dezembro de 2008**. Altera a Lei Complementar nº 123 14 de dezembro de 2006, alteram as leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm> Acesso em 09 set. 2016.

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.

CÉZAR, Nathalia de Amorim. **O Micro Empreendedor Individual no município de Iúna – ES: formalidade x informalidade**. IX Simpósio de excelência em Gestão e Tecnologia, 2012.

COSTA, M. S. **Trabalho informal**: um problema estrutural básico no entendimento das desigualdades na sociedade brasileira. *Caderno CRH*. Salvador, 2010, V. 23, n.58.

DORNELAS, José Carlos Assis. **Empreendedorismo: transformando ideias em negócios**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FENACON.(2009) **Guia prático do microempreendedor individual MEI**. Perguntas e respostas. Disponível em: <http://www.fenacon.org.br/outras_publicacoes/mei/online.html> Acesso em 09 Set. 2016.

FENACON; SEBRAE. **Cartilha do empreendedor individual**. Brasília: Copyright, 2009.

FERNANDES, Mônica Aparecida. **A inserção da mulher no mercado de trabalho: um estudo sob a perspectiva da psicologia**. Minas Gerais, 2011.

FERREIRA, C. **Empreendedorismo: papel das incubadoras para desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas**. São Paulo, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GODOY, A. S **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Editora Atlas, 1995. P.58

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil Brasileiro. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> .Acesso em 09 set.2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Editora Atlas, 1992. 4a ed. p.43 e 44.

PAULO, Roberta; COSTA, Daiane; FERREIRA, Manuel. Revista: **A percepção da carga tributária nas Micro e Pequenas Empresas antes e após o Simples Nacional**. São Paulo, 2016.

Portal do microempreendedor individual. Disponível em:

<<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/mei-microempreendedor-individual>> acesso em 28 ago. 2016.

Portal do Microempreendedor Individual. Atualização das Perguntas Frequentes-FAQs. Disponível em:

<<http://www.sebraepr.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Imagens%20SebraeNA/FAQ%20MEI%20-%202009%202015.pdf>> Acesso em 09 set. 2016.

PAMBLONA, João Batista. **Mercado de trabalho, informalidade e comercio ambulante em São Paulo**. São Paulo, 2013

PROBOST , Elisiana Renata. **A evolução da mulher no mercado de trabalho**. São Paulo 2003.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

RIBEIRO, Joelson Bezerra. **Microempreendedor Individual e o empreendimento informal na cidade do Congo/PB**. Congo/PB: UEPB, 2014.

Roteiro para Microempreendedor Individual (MEI) SIMEL. Disponível em:
<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/noticias/noticiacompleta.aspx?id=c9cd0823-9fba-4794-a559-fc70ef0ecdcc>> acesso em 22 set. 2016.

SEBRAE, **Economia informal urbana-2005**. Disponível em
<http://trabalho.gov.br/pnmpo/economia_iinformal_urbana.pdf> Acesso em 28 Mai. 2017.

SILVA, **Microempreendedor Individual: Dificuldades encontradas pelos Microempreendedores Individuais na cidades de Taquara-RS**. Florianópolis: UFSC, 2015.

SOUZA, Dayanne Marlene de. **Os principais benefícios proporcionados ao trabalhador informal para formalização através do Microempreendedor Individual**. Florianópolis: UFSC, 2010.

VIEIRA, Juliana Gonçalves. **Um estudo sobre a contribuição sócio-econômica da lei do Micro Empreendedor Individual (MEI) para os novos empreendedores da cidade de Garopaba/ SC**. Garopaba/SC: UFSC, 2011.



2. PERCEPÇÃO DOS GRAUANDOS EM ADMINISTRAÇÃO ACERCA DO ENSINO DAS DISCIPLINAS DE CONTABILIDADE, COM ÊNFASE NO ENSINO DE ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Área Temática: I. Educação, Pesquisa e Inovação em Contabilidade

Autores: Laura Geyse Pereira dos Santos, João Eudes de Souza Calado, João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, Josaias Santana dos Santos & Josinaldo Nascimento de Amorim

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo verificar a percepção dos graduandos de Administração na modalidade presencial, quanto ao ensino das disciplinas de contabilidade, com ênfase na Análise das demonstrações contábeis de três instituições de ensino superior nos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA. Os procedimentos metodológicos adotados correspondem à abordagem quantitativa, mediante uma pesquisa de levantamento, com aplicação de questionário semiestruturado com 20 questões na escala de Likert de cinco pontos, tendo como amostra 126 estudantes num universo de 144 matriculados em quatro turmas a partir do quarto período. Para a análise dos dados aplicou-se a análise fatorial exploratória, onde os resultados reportaram seis fatores, nomeados de acordo com as variáveis relacionadas ao ensino aprendizagem, infraestrutura de ensino, formação profissional, metodologia de ensino, dificuldade percebidas e conteúdos trabalhados. Na análise descritiva da amostra, 65% dos alunos são do sexo feminino, 60% estavam cursando entre o 5º e 7º período, e a maioria têm entre 18 e 25 anos. Os resultados da Análise Fatorial indicaram que segundo a percepção dos discentes, embora a disciplina de análise seja de fundamental importância para a vida acadêmica e profissional, esta é uma disciplina de difícil compreensão, isso devido à metodologia aplicada e a falta de clareza e objetividade nos conteúdos trabalhados. O estudo representa a opinião de apenas quatro turmas, o que se recomenda a ampliação da amostra. Como recomendação para estudos futuros: avaliar a percepção do corpo docente quanto aos desafios enquanto educadores ao ministrar disciplinas de Contabilidade nos cursos de Administração, como também verificar a qualidade do ensino de contabilidade lecionado nos cursos dos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA.

Palavras-Chaves: Graduandos. Administração. Demonstrações Contábeis.

1 INTRODUÇÃO

O profissional de administração necessita gerenciar recursos financeiros, humanos, tecnológicos, entre outros, e por isso deve estar preparado para trabalhar com fatores externos e internos à organização, que influenciarão o sucesso de um empreendimento (WEISE ET AL., 2014).

Segundo Borges e Mafra (2103) os conhecimentos de Contabilidade para a formação básica do Administrador é essencial, onde o processo de ensino deve priorizar a análise e interpretação de demonstrativos contábeis, considerando que são de grande utilidade para o processo de tomada de decisão dos gestores.

A discursão da contabilidade como ferramenta para auxiliar os gestores no processo decisórios tem crescido em virtude da necessidade de um novo olhar para o mercado, sendo a contabilidade também um instrumento gerencial (PASSOS, 2010). A análise de demonstrativos contábeis, embora incentivado por muitos autores, ainda é pouco usada como instrumento de planejamento e adequada compreensão da situação das entidades (BARBOSA, 2010). Como se observa, para o desenvolvimento e continuidade dos negócios, a contabilidade e a administração se complementam (LONDERO, PERES E CHARÃO 2005).

Contudo, Borges e Mafra (2013) observaram na opinião dos professores que os alunos possuem gostos predeterminados por áreas como Marketing, Recursos Humanos, entre outras, e uma possível resistência nas disciplinas de Contabilidade. Neste contexto, percebe-se a necessidade de uma boa relação entre alunos e professor, o trato na construção do conhecimento, o incentivo à pesquisa e a prática interdisciplinar são elementos pra desconstrução de alguns preconceitos existentes com relação à disciplina de contabilidade (SILVA ET AL., 2016).

Diante da necessária compreensão das informações contábeis pelos gestores, o presente artigo busca responder ao seguinte questionamento: Qual a percepção dos graduandos em administração acerca das disciplinas de contabilidade cursadas, com ênfase no estudo da análise das demonstrações contábeis?

A pesquisa tem como objetivo geral verificar segundo a visão acadêmica qual a percepção dos estudantes de Administração como futuros gestores, a cerca da ferramenta de grande relevância que é a análise das demonstrações contábeis.

O estudo se justifica pela importância evidenciada na necessidade do conhecimento em análise das demonstrações contábeis, como ferramenta no processo decisório, levando-se em consideração que para o desenvolvimento das entidades, a contabilidade e a administração se complementam.

O apresenta artigo foi dividido da seguinte forma: o segundo capítulo dispõe de todo o referencial teórico que alicerça a pesquisa, o terceiro aborda a metodologia adotada, o quarto apresenta a análise e discussão dos resultados, e por fim, o quinto capítulo apresenta as considerações finais e recomendações para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

A contabilidade é uma ciência, uma disciplina, um ramo de conhecimento humano, uma profissão que tem por objeto o estudo dos fenômenos empresariais. Como uns dos pilares em uma entidade, a contabilidade deve orientar as pessoas no processo de tomada de decisão (CREPALDI, 2008).

Para Maximiano (2004) a administração é o processo de tomar decisões acerca dos objetivos da organização, utilizando recursos como: pessoas, informação, conhecimento, instalações, tempo, entre outros.

De acordo com o Projeto pedagógico do curso de administração, baseado na Resolução nº 4 (Brasil, 2005), devem contemplar em sua organização curricular, conteúdos que revelem inter-relações com a realidade nacional e internacional e que atendam aos campos interligados de informação, ente eles o ensino de contabilidade.

Os ensinamentos contábeis são fundamentais para atuação profissional do administrador, principalmente em auxiliar no processo de tomada de decisão gerencial em assuntos relacionados à análise de receitas, despesas e de resultado, análise das demonstrações contábeis e financeiras (MATOS, 2007).

2.2 MATRIZ CURRICULAR DOS CURSOS DE ADMINISTRAÇÃO

A Resolução nº. 4, (Brasil, 2005), institui as Diretrizes curriculares básicas Nacionais do Curso de Graduação em Administração a serem observadas pelas Instituições de Ensino Superior.

Segundo Weise *et al.* (2014) as universidade buscam adaptar a estrutura curricular dos cursos de administração às exigências dos mercados e necessidades da economia, voltada principalmente com a questão prática do aluno.

O art. 5º da resolução Nº 4 (Brasil, 2005) trata da interdisciplinaridade que deve contemplar os cursos de Administração no conteúdo do curso, inserido em seu projeto pedagógico e sua organização curricular. Entre esses conteúdos estão os de formação básica, contemplando os estudos contábeis. Um exemplo dessa interdisciplinaridade estar relacionado ao fato de que na vida profissional como administrador de empresas, este se deparará com relatórios e informações contábeis nas diversas atividades, em especial quando lidar com a área de finanças.

A Tabela 1 apresenta um resumo da grade curricular de três instituições de ensino superior na modalidade presencial quanto às disciplinas de contabilidade.

Tabela 1: Matriz Curricular, Disciplinas de Contabilidade das 3 IES

Instituição Superior	Período	Disciplinas
X	3º	Contabilidade Básica
X	4º	Contabilidade de Custos e Gerencial
X	5º	Análise das Demonstrações Contábeis
Y	1º	Introdução a Contabilidade
Y	2º	Contabilidade Geral
Y	3º	Contabilidade de Custos
Y	4º	Análise das Demonstrações Contábeis
Z	3º	Contabilidade para Administração I
Z	4º	Contabilidade para Administração II

Fonte: Elaborado pela autora (2017) a partir das respectivas Matrizes Curriculares

O inciso I da Resolução 04/2005 diz que os conteúdos relacionados à Contabilidade deverão ser incluídos na formação básica do Administrador, sendo, portanto, disciplina obrigatória nas grades curriculares dos cursos de graduação em Administração.

Segundo Weise *et al.* (2014) uma estrutura curricular diversificada poderá dispor visão mais ampla de cada área administrativa, fornecendo ao administrador uma tomada de decisão melhor fundamentada.

Fica evidente a necessidade do graduando de administração compreender a relevância da contabilidade na sua formação acadêmica, e que esta irá afetar sua vida como profissional no futuro, uma vez que deverá estar preparado para o novo cenário econômico de possibilidades e mudanças que exigem profissionais dinâmicos, qualificados, e que atendam às exigências de mercado.

2.3 O ENSINO DE CONTABILIDADE NA FORMAÇÃO DO ADMINISTRADOR

Estudos relacionados ao ensino de Contabilidade nos cursos de Administração têm despertado grande preocupação e interesse entre acadêmicos, órgãos de educação superior, entre outros.

Para Borges, Mafra e Moreira (2014) os conhecimentos de formação básica para o administrador são de suma importância, sendo que o processo de ensino deve priorizar a análise e interpretação dos relatórios produzidos pela contabilidade.

Nas contribuições de Crispim e Miranda (2008) o processo de ensino-aprendizagem é bastante complexo. As instituições de ensino superior (IES) devem rever seus currículos, periodicamente, para assim se adequar melhor à legislação vigente e ao contexto social e cultural em que estar inserida. Especialmente, para a disciplina de Contabilidade, de fundamental importância para formação do administrador e atuação como profissional.

As organizações públicas ou privadas demandam administradores com competências técnicas, interpessoais e transdisciplinares, o que é um desafio para as universidades formarem profissionais para atender as exigências do mercado (WEISE ET AL. 2014).

É notório e de fundamental importância que todo administrador compreenda a importância do conhecimento contábil, uma vez que a análise de demonstrações, índices, interpretação dos relatórios são algumas das atividades que o administrador irá desempenhar usando os conhecimentos adquiridos na disciplina de análise dos demonstrativos.

2.4 O ESTUDO DA ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A disciplina de Análise das Demonstrações Contábeis tem como objetivo fazer o discente compreender a estrutura das demonstrações contábeis e realizar uma análise da estrutura financeira da empresa, assim como também as variações patrimoniais por meio de índices (BORGES E MAFRA, 2014).

Assim, o projeto pedagógico das disciplinas relacionadas à contabilidade, inseridas nos currículos dos futuros administradores devem enfatizar a utilização dos relatórios contábeis como fonte de informação para o gestor. Marion (2012) reconhece que se deve ensinar o não contador a interpretar e entender a Contabilidade sem desconsiderar a importância de se demonstrar como fazê-la.

Borges (2013) destaca que disciplinas como Estrutura e Análise das Demonstrações Contábeis constassem em todos os currículos, uma vez que os conhecimentos contábeis para formação básica do administrador é fundamental, onde o processo de ensino deve priorizar a análise e interpretação dos relatórios.

Desta forma, as Demonstrações Contábeis é uma ferramenta de gestão que tem por finalidade possibilitar uma visão da empresa como todo, evidenciando de que forma os recursos aplicados estão trazendo algum benefício, e se a empresa está atingindo os seus objetivos.

2.5 DIFICULDADES RELACIONADAS AO CURSO DAS DISCIPLINAS DE CONTABILIDADE EM OUTRAS ÁREAS DE CONHECIMENTO

A formação de profissionais preparados para cumprir as exigências de um mercado globalizado não é tarefa fácil, é imprescindível investir em ciência e tecnologia nas universidades, prezando continuamente pela qualidade dessa formação (WEISE ET AL., 2014).

Segundo Silva *et al.* (2016) a formação superior tem sofrido grandes mudanças, o que reflete nas práticas pedagógicas adotadas no dia a dia pelos docentes para se adequarem à realidade e conseguir desenvolver seu trabalho de forma eficiente.

Neste sentido, muitos estudos têm abordado com preocupação as práticas docentes e as dificuldades enfrentadas pelos discentes no processo de ensino aprendizagem das disciplinas de contabilidade em diversas áreas de formação (BORGES E MAFRA, 2013; BORGES E MAFRA, 2014; BORGES, MAFRA E MOREIRA, 2014; SILVA ET AL. 2016).

Para Silva *et al.* (2016) existe historicamente uma barreira entre os discentes e disciplinas de contabilidade em diversas áreas de conhecimento, pois segundo os autores os discentes ainda não perceberam relevância deste conteúdo para o desenvolvimento das atividades, como exemplo, o curso de hotelaria.

O estudo de Borges e Mafra (2013) com discentes de graduação em administração, os autores perceberam que os alunos estão muito arraigados aos conceitos de matemática, o que cria naturalmente uma resistência por parte de alguns alunos às disciplinas de contabilidade.

Como se percebe as dificuldades enfrentadas no curso das disciplinas de contabilidade estão relacionadas à diversos fatores, seja um pré-conceito já estabelecido, seja a prática docente deficiente, entre outras.

3 METODOLOGIA

Considerando os objetivos estabelecidos na pesquisa, o estudo pode ser caracterizado como exploratório descritivo com abordagem predominantemente quantitativa.

A pesquisa descritiva tem como objetivo primordial descrever características de determinada população ou fenômeno, e ou ainda estabelecer relações entre variáveis (DIEHL E TATIM, 2004). Onde o pesquisador busca observar fatos, registrá-los e interpretá-los, contudo, não interfere sobre eles (ANDRADE, 2002).

Em relação ao enfoque quantitativo, as pesquisas mais recentes comumente envolvendo experimentos complexos, com muitas variáveis são realizadas por meio dessa estratégia (CRESWELL, 2010). Nessa abordagem são utilizados recursos e técnicas estatísticas, programas de computação capazes de quantificar e representar graficamente os dados (RODRIGUES, 2006).

Para obtenção das informações, o estudo recorreu à análise de materiais já elaborados, principalmente publicações em artigos científicos e livros. Desse modo, é possível também classificar a pesquisa como bibliográfica (DIEHL e TATIM, 2004).

Concomitante ao estudo bibliográfico das referências que abordam o posicionamento dos alunos relacionadas às disciplinas de Contabilidade cursadas nas graduações de Administração, também foi realizada pesquisa de levantamento. Esse tipo de pesquisa busca

expor através de números ou informações, atitudes, opiniões de uma determinada população, estudando parte dessa população (CRESWELL, 2010).

Para coleta de dados, foram enviados questionários *on line* do google docs® para os endereços eletrônicos dos estudantes do curso de Administração fornecidos por uma das três instituições pesquisadas. Nas outras duas instituições a aplicação do questionário se deu presencialmente. A coleta dos dados ocorreu entre os meses de junho e julho de 2016 nas três instituições de ensino pesquisadas.

O questionário foi dividido em duas partes, a primeira composta por questões descritivas para identificar um breve perfil dos discentes, e a segunda com questões fechadas sobre a opinião dos estudantes acerca de variáveis que abordavam disciplinas da área de contabilidade cursadas no curso de administração, com ênfase na disciplina de análise das demonstrações contábeis.

Na segunda parte do questionário, as respostas foram estruturadas na escala adaptada de Likert que corresponde a uma linha com cinco pontos fixos de respostas que vão de “concordo totalmente” a “discordo totalmente”, onde os respondentes devem marcar somente um dos pontos fixos estipulados na linha (LIKERT, 1932).

As variáveis abordadas no questionário estão relacionadas com a opinião dos estudantes de Administração acerca do curso de disciplinas de Contabilidade, com ênfase na disciplina de análise das demonstrações contábeis. Variáveis como: interesse pela área contábil, o domínio na área, de que forma os conteúdos são abordados, a importância dada à disciplina, a relação com o educador, entre outras.

A amostra da pesquisa corresponde à opinião de 126 alunos de três Instituições de Ensino Superior (IES), duas delas públicas da cidade de Petrolina no Estado de Pernambuco, e uma privada da cidade de Juazeiro no Estado da Bahia, num universo de 144 alunos de 4 turmas. A escolha das três instituições foi realizada considerando a modalidade de ensino presencial e por serem instituições com Cursos de Administração já avançados, onde a população participante da pesquisa poderia ser encontrada com maior facilidade.

Para todos os procedimentos estatísticos, foi utilizado o SPSS for Windows, versão 21.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Na presente pesquisa a estatística descritiva foi usada para a caracterização dos elementos amostrais. A amostra total deste estudo foi composta por 126 estudantes de Administração, sendo 65% do sexo feminino e 35% do sexo masculino. Para descrição da amostra, são apresentadas no quadro abaixo as informações demográficas dos respondentes quanto à instituição de ensino, período em curso, idade e continuidade dos estudos.

Tabela 2: Caracterização da amostra

Instituição de Ensino Superior	Frequência	%
Instituição X	36	28%
Instituição Y	78	62%
Instituição Z	12	10%
Total	126	100%
Períodos	Frequência	%
5º	29	23%

6º	32	25%
7º	15	12%
8º	42	33%
9º	8	7%
Total	126	100%
Idade	Frequência	%
18 a 25 anos	89	70%
26 a 30 anos	20	16%
31 a 40 anos	15	12%
41 a 50 anos	2	2%
Acima de 50 anos	0	0%
Total	126	100%
Continuidade dos Estudos	Frequência	%
Cursar outro curso de graduação	22	17%
Cursar um curso de Especialização	70	56%
Cursar o Mestrado	24	19%
Outros	8	2%
Não respondeu	2	6%
Total	126	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Realizada a análise descritiva da amostra, a seguir, são reportados os resultados da Análise Fatorial Exploratória (AFE).

4.2 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA

Para proceder a Análise Fatorial Exploratória (AFE) foi realizado o teste para identificar a presença ou não de colinearidade entre as variáveis analisadas. Segundo Field (2009) antes da análise fatorial é necessário eliminar a variável que não possuir uma boa correlação com as demais. Pelos resultados obtidos na tabela 6, pode-se verificar a existência de problemas de colinearidade entre alguns quesitos.

O quesito P8 e P11 referente ao conteúdo ministrado em sala de aula e a compreensibilidade, não apresentou nenhuma correlação com os demais, assim como a metodologia aplicada em sala de aula respectivamente. Porém pode-se verificar nas demais variáveis correlações.

	P.6	P.7	P.8	P.9	P.10	P.11	P.12	P.13	P.14	P.15	P.16	P.17	P.18	P.19	P.20
P.6	1,000														
P.7	,281	1,000													
P.8	-,075	-,091	1,000												
P.9	,281	,196	,145	1,000											
P.10	,192	,337	-,090	,397	1,000										
P.11	-,094	-,063	,159	-,107	-,081	1,000									
P.12	,019	-,008	,090	,116	,082	,265	1,000								
P.13	,134	,163	-,011	,482	,341	-,059	,177	1,000							
P.14	,171	,041	,000	,201	,158	,017	,018	,267	1,000						
P.15	,112	,099	,078	,294	,101	-,049	,236	,434	,251	1,000					
P.16	,059	,118	,104	,092	-,136	,144	,098	,104	,045	,158	1,000				
P.17	,269	,261	-,034	,419	,335	,024	,315	,479	,330	,415	-,029	1,000			
P.18	,335	,380	-,047	,277	,428	-,061	-,093	,349	,271	,238	-,045	,407	1,000		
P.19	,165	,252	-,134	,114	,374	,080	,009	,200	,580	,265	-,091	,380	,417	1,000	
P.20	,248	,280	-,184	,246	,300	-,083	,122	,466	,336	,378	,058	,471	,601	,413	1,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

No que concerne ao padrão de correlação entre as variáveis, a matriz de correlações deve exibir a maior parte dos coeficientes com valor acima de 0,30 (HAIR et al., 2009).

Complementarmente foi feito o teste estatístico Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), o qual destaca que o valor de KMO próximo de 0 indica que a Análise Fatorial pode não ser adequada, pois existe uma correlação fraca entre as variáveis (Fávero et al., 2009). Por outro lado, quanto mais próximo de 1 o seu valor, mais adequada é a utilização da técnica. Entre as indicações descritas sobre a interpretação dos valores, pode-se levar em consideração a de Dancey e Reidy (2006), que mostram que uma correlação de (0,10 até 0,30) é fraca, de (0,40 até 0,60) é moderada, e acima de (0,70) forte.

Tabela 7: KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.751
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	490,090
	Df	105
	Sig.	.000

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Assim, a partir da tabela 7 pode-se verificar que nesse exemplo o valor da estatística KMO (0,751) indica que é adequada a aplicação da análise fatorial para o conjunto de dados.

Já o teste de Esfericidade de Bartlett é baseado na distribuição estatística de qui-quadrado e testa a hipótese nula de que não há correlação entre as variáveis analisadas. Os valores de significância que apresentarem-se menores que 0,005 permitem rejeitar a hipótese nula, evidenciando que os valores são adequados para o tratamento com o método em questão, uma vez que a matriz é passível de análise pelo método fatorial (HAIR ET AL., 2009).

Por sua vez o valor apresentado, conforme a tabela 7, de 490,09 significativa a 0,00 pertinente o nível de significância do teste de esfericidade de Bartlett evidencia a rejeição da hipótese de a matriz de correlações ser uma matriz identidade (cuja diagonal é 1,0 e todas as outras iguais a zero, que não há correlações entre as variáveis iniciais), o que implica em concluir a adequação dos dados para realização da análise fatorial.

A comunalidade de uma variável é a parte de sua variância que é relacionada aos fatores comuns (MANLY, 2008). O poder de explicação dos fatores será maior, quanto mais próximo de 1 estiverem as comunalidades (BEZERRA *ET AL.*, 2009). Para Hair *et al.* (2009) comunalidades menores que 0,5 indicam variáveis com baixo poder de explicação dos fatores.

Tabela 8 - Comunalidades

	Inicial	Extração
P.6 - As disciplinas despertou interesse pela área contábil	1,000	,428
P.7 - Dominio no conteúdo ministrado	1,000	,657
P.8 - Dificuldade de compreensão da disciplina devido subjetividade e falta de clareza no conteúdo	1,000	,799
P.9 - Conteúdo lecionado é suficiente para a interpretação dos demonstrativos contábeis	1,000	,710
P.10 - Os Recursos didáticos são um facilitador para o aprendizado	1,000	,670
P.11 - Metodologia aplicada não contribui para o aprendizado da disciplina	1,000	,766
P.12 - O aprendizado da disciplina é afetado pela forma como são ministradas	1,000	,769
P.13 - Eficácia da inclusão de disciplinas de contabilidade na grade curricular do curso de administração	1,000	,644
P.14 - Importância da disciplina de análise para formação profissional	1,000	,751
P.15 - Feedback entre aluno e professor diante dos desafios pertinentes a disciplina	1,000	,630
P.16 - Disciplina de Análise é de difícil entendimento	1,000	,800
P.17 - Aprendizado da disciplina através dos exercícios aplicados em sala	1,000	,645
P.18 - O papel do educador na formação acadêmica	1,000	,626
P.19 - A disciplina de análise contribuirá para a vida acadêmica e profissional	1,000	,790
P.20 - Aptidão para análise dos relatórios contábeis em relação ao conhecimento adquirido	1,000	,663

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Observa-se na Tabela 8 que as comunalidades foram altas, acima de 60%, com exceção a variável P.6, que apresentou um valor inadequável para análise fatorial perante aos dados analisados.

Diante dos valores apresentados pode-se verificar as variáveis que mais impactam no modelo fatorial. Os maiores valores pertencem a Dificuldade de compreensão da disciplina mediante os conteúdos apresentado (P8), O reflexo do ensino no curso e o aprendizado na disciplina de análise (P12), A Disciplina de análise é de difícil entendimento (P16), e a contribuição da disciplina de análise para a vida acadêmica e profissional (P19), são as variáveis que apresentam as maiores comunalidades, indicando que elas são as variáveis de maior importância nesse estudo, pois elas apresentam a maior porção da variância compartilhada com todas as outras variáveis consideradas.

Tabela - 9 Variância Total Explicada

Componentes	Valores Proprios Iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado			Somadas rotativas de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de Variância	% Cumulativa	Total	% de Variância	% Cumulativa	Total	% de Variância	% Cumulativa
	1	4,153	27,688	27,688	4,153	27,688	27,688	2,648	17,652
2	1,681	11,206	38,895	1,681	11,206	38,895	2,125	14,164	31,816
3	1,303	8,688	47,583	1,303	8,688	47,583	1,880	12,530	44,346
4	1,119	7,461	55,045	1,119	7,461	55,045	1,318	8,786	53,133
5	1,073	7,152	62,196	1,073	7,152	62,196	1,221	8,142	61,275
6	1,019	6,790	68,986	1,019	6,790	68,986	1,157	7,711	68,986
7	,830	5,533	74,519						
8	,747	4,983	79,502						
9	,678	4,519	84,021						
10	,533	3,553	87,575						
11	,506	3,374	90,949						
12	,415	2,770	93,719						
13	,373	2,487	96,205						
14	,298	1,990	98,195						
15	,271	1,805	100,000						

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Prosseguindo com a análise fatorial, realiza-se a análise com o número de fatores igual ao número de variáveis originais, de tal modo a verificar qual o percentual da variabilidade dos dados é explicada por cada fator. O Fator 1 responde por 27,68% da variância, o Fator 2 por 11,20%, o Fator 3 por 8,68%, o Fator 4 por 7,46%, o Fator 5 por 7,15% e o Fator 6 por 6,79% da variância total.

Na variância acumulada, os seis fatores juntos correspondem a 68,986% da variância total, ou seja, nota-se que existem seis fatores subjacentes que refletem o valor percebido pelos graduandos inerente a percepção quanto a disciplina de análise das demonstrações contábeis pelas três IES, indicando ser recomendável a extração de 6 fatores da análise, pois segundo Malhotra (2006) é recomendável que os fatores extraídos representem, no mínimo, 60% da variância.

Na tabela 10 são apresentados autovalores associados a cada um dos 6 fatores extraídos na matriz dos fatores rotativa.

Tabela 10 - Matriz de Componentes

	Componentes					
	1	2	3	4	5	6
P.13 - Eficácia da inclusão de disciplinas de contabilidade na grade curricular do curso de administração	,776					
P.15 - Feedback entre aluno e professor diante dos desafios pertinentes a disciplina	,719					
P.17 - Aprendizado da disciplina através dos exercícios aplicados em sala	,645					
P.9 - Conteúdo lecionado é suficiente para a interpretação dos demonstrativos contábeis	,604					,434
P.20 - Aptidão para análise dos relatórios contábeis em relação ao conhecimento adquirido	,522					
P.7 - Domínio no conteúdo ministrado		,799				
P.6 - As disciplinas despertou interesse pela área contábil		,621				
P.18 - O papel do educador na formação acadêmica		,600	,408			
P.14 - Importância da disciplina de análise para formação profissional			,827			
P.19 - A disciplina de análise contribuirá para a vida acadêmica e profissional			,812			
P.11 - Metodologia aplicada não contribui para o aprendizado da disciplina				,803		
P.12 - O aprendizado da disciplina é afetado pela forma como são ministradas	,440			,728		
P.16 - Disciplina de Análise é de difícil entendimento					,851	
P.10 - Os Recursos didáticos são um facilitador para o aprendizado		,530			543	
P.8 - Dificuldade de compreensão da disciplina devido subjetividade e falta de clareza no conteúdo						,876

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Uma vez que foi encontrada uma solução fatorial considerada satisfatória, os fatores foram nomeados segundo a importância de cada variável.

O primeiro fator destacado pela análise fatorial reuniu seis variáveis com elevadas cargas fatoriais (CF), indicando forte relação entre as mesmas. O fator 1 foi nomeado de Ensino-Aprendizagem, pois as variáveis estão todas relacionadas a forma de aprendizagem dos discentes quanto as disciplinas de contabilidade, relação professor/aluno e como os conteúdos são trabalhados. E a variável que apresentou maior carga fatorial, foi P.13 - eficácia da inclusão de disciplinas de contabilidade na grade curricular do curso de administração, e P.15 – o feedback entre aluno e professor, frente os desafios.

O segundo fator nomeado Infraestrutura de ensino, apresentou elevada carga fatorial para a variável P.7 - relacionada ao domínio quanto à disciplina ministrada.

O terceiro fator, nomeado formação profissional, apresentou carga fatorial elevada para P.14 – importância da disciplina de análise para a formação acadêmica e, P.19 – a disciplina de análise contribuirá para a vida acadêmica e profissional.

O quarto fator nomeado de metodologia de ensino, apresentou carga fatorial, quanto á variável P.11, a metodologia aplicada não contribui para o aprendizado.

O quinto fator, nomeada dificuldades percebidas, reportou a variável P.16 – a disciplina de análise é muito difícil.

Por fim, o sexto fator nomeado conteúdos trabalhados reportou á variável P.8 – dificuldade de compreensão da disciplina devido à subjetividade e falta de clareza no conteúdo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da pesquisa foi percebido como a contabilidade e administração são duas ciências importantes na formação acadêmica do graduando de administração e como as mudanças na conjuntura educacional é fator relevante para uma maior conscientização da necessidade do conhecimento contábil para a formação do administrador.

A Análise das Demonstrações contábeis é uma ferramenta contábil útil aos gestores, quando geradas através de informações confiáveis e relevantes, no processo de tomada de decisão, e que irá contribuir para o sucesso ou insucesso da empresa.

Neste sentido, a pesquisa procurou verificar a percepção dos estudantes de Administração quanto as variáveis que mais afeta o aprendizado da disciplina Análise das Demonstrações Contábeis, possibilitando uma análise referente as questões de ensino aprendizagem, interdisciplinaridade e didática.

Nos resultados reportados a partir da análise fatorial, foi possível comprovar deficiências quanto o conhecimento da disciplina, além de identificar algumas possíveis causas. Assim, verificou-se a necessidade de avaliar a forma como essa disciplina tem sido repassada e principalmente rever as diretrizes curriculares quanto à inclusão de disciplinas de contabilidade.

Através da pesquisa, identificou-se o que mais tem contribuído para essa deficiência de aprendizado é a forma como os conteúdos são ministrados em sala de aula, assim como os exercícios aplicados, uma vez que foi reportado que a variável sobre a metodologia aplicada em sala de aula não contribui para o aprendizado.

Observou-se também que os acadêmicos consideram a disciplina de análise de suma importância para sua vida profissional e acadêmica. Contudo, muitos consideram a disciplina de análise de difícil compreensão. Paralelo a isso a questão do papel do educador em evidenciar de maneira objetiva conteúdos importantes de maneira a direcionar para atuar na vida profissional, foi um campo que deve ser avaliado quanto a didática usada em sala de aula, uma vez que os respondentes apresentam dificuldade na compreensão da disciplina devido a subjetividade e falta de clareza no conteúdo.

O presente estudo apresenta contribuições em nível acadêmico e prático. Acredita-se que a pesquisa contribui para o campo de orientação curricular de cursos de graduação em Administração, especialmente para um repensar na configuração da área do ensino de Contabilidade. Além disso, os resultados aqui obtidos podem servir como referencial para a ação de coordenadores de cursos e professores de Contabilidade nos cursos de Administração.

Como limitação, a pesquisa representa a opinião de apenas quatro turmas, o que se recomenda a ampliação da amostra pesquisada.

Por conseguinte, coloca-se como sugestões para futuros trabalhos: a) analisar a percepção do corpo docente quanto aos desafios enquanto educadores ao ministrar disciplinas

de Contabilidade no curso de Administração de Empresas; b) Verificar a qualidade do ensino de contabilidade lecionado nos cursos de Administração dos municípios de Petrolina-PE e Juazeiro-BA.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BARBOSA, Heitor Monteiro. A análise de demonstrativos financeiros como ferramenta para tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Scientia FAER**, Olímpia - SP, Ano 2, Volume 2, 1º Semestre. 2010.
- BORGES, Guilherme de Freitas; **O Todo, As Partes e Suas Inter-Relações: O Ensino de Contabilidade em Cursos de Graduação em Administração**. Lavras: UFLA, 2013. 120 p.
- BORGES, G. F.; MAFRA, F. Ensino de contabilidade em Curso de graduação em administração: uma análise da percepção docente e discente em instituições de ensino superior de Minas Gerais. **Race**, Chapecó. Edição Especial Anpad, p. 191-226, 2013.
- BORGES, Guilherme de Freitas; MAFRA, Flávia. Ensino de contabilidade na graduação em administração: uma análise sob a perspectiva discente. **Rev. Cont Org** 21 (2014) 59-70.
- BORGES, Guilherme de Freitas; MAFRA, Flavia Luciana Naves; MOREIRA, Nara. Descortinando o Ensino de Contabilidade para não Contadores: Uma Análise da Percepção Docente. **Revista FSA**, Teresina, v.11, n.1, art.2, p. 24-47, jan./mar. 2014.
- BRASIL. **Resolução nº. 4, de 13 de julho de 2005**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces004_05.pdf. Acesso em: 19 mai. 2016.
- BEZERRA, F. A. Análise fatorial. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Coord.). **Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 73-130.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. 5. Ed. São Paulo: atlas, 2008.
- CRESWELL, John W. **Projetos de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3.ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- CRISPIM, Gilberto; MIRANDA, Luis Carlos. **O Ensino Da Contabilidade No Curso De Administração De Empresa: A Percepção Do Corpo Discente Das Disciplinas De Contabilidade Na Sua Formação Acadêmica**. UFPE. 2008.
- DANCEY, C; REIDY, J. **Estatística Sem Matemática para Psicologia: Usando SPSS para Windows**. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- FÁVERO, L.P., BELFIORE, P., SILVA, F.L., & CHAN, B.L. (2009). **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier.

- FIELD, A. (2009). **Descobrimo a estatística usando o SPSS** (2a ed.). Porto Alegre: Artmed.
- HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise Multivariada de Dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- LIKERT, R. A technique for the measurement of attitudes. **Archives of Psychology**. v. 22, n. 140, p. 44-53, 1932.
- LONDERO, Bruno Alex.; PERES, Eliane.; CHARÃO, Renata. A Contabilidade na Administração de Empresas. Monografia. Graduação Ciências Contábeis. – UFSM. Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, Rio Grande do Sul, 2005.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: 2006.
- MATOS, Aliomar Lino. **Contribuição Da Disciplina Contabilidade Introdutória**. Na Prática Profissional Do Administrador. Vitória, 2007.
- MANLY, B.J. **Métodos Estatístico Multivariado**. Uma introdução. 3ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2008. 229p.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 16. Ed. São Paulo: atlas, 2012.
- MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração**. Da Revolução Industrial a Revolução Urbana. 4. Ed. Atlas, 2004.
- PASSOS, Quismara Corrêa dos. A Importância Da Contabilidade No Processo De Tomada De Decisão Nas Empresas. 2010. Graduação. Ciências Contábeis. -UFRGS, Rio Grande Do Sul.
- RODRIGUES, A. J. **Metodologia Científica**. São Paulo: Avercamp, 2006.
- SILVA, A.C.B.; LAGIOIA, U.C.T.; OLIVEIRA, E.C.; ALBUQUERQUE, F.S.; BEZERRA, M.S.C. Análise da Prática Educativo-Progressiva Autônoma no Ensino da Disciplina Contabilidade Geral e de Custos. **Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia**, Out-Nov. de 2016, vol.10, n.31, Supl 3, p. 184-197. ISSN 1981-1179.
- WEISE, A. D. ET AL. ANÁLISE COMPARATIVA DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO NA ALEMANHA, NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Rev. Adm. UFSM**, Santa Maria, v.7, Número 2, p.279-295, Jun. 2014).



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

3. A DISCIPLINA DE CONTABILIDADE PARA A FORMAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS: uma análise empírica com discentes do Vale do São Francisco

Área temática: I. Educação, Pesquisa e Inovação em Contabilidade

Autores: Cinthia Raquel de Aquino Silva, Josaias Santana dos Santos, João Carlos Hipólito do Nascimento, João Eudes de Souza Calado & Clarissa Vassem Campos

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi avaliar a relevância dada pelos alunos do curso de administração do Vale do São Francisco em relação à disciplina de contabilidade. Considerando que a contabilidade auxilia o administrador na tomada de decisão, pois, para uma boa gestão é necessário entendimento dos relatórios contábeis. Sem a compreensão das informações, o conteúdo não subsidiará na tomada de decisão onde resultará em palpites administrativos, e os relatórios contábeis não serão utilizados como deveriam por falta de conhecimento adequado dos administradores. Diante da relevância que a contabilidade tem para os administradores, espera-se que com os resultados, os estudantes deem mais relevância à disciplina, dedicando-se mais em compreendê-la, buscando mais conhecimento na área e desenvolver pesquisas relacionadas. Para tanto, será analisando a dificuldade do aluno com a matéria, o método de ensino e a importância dada a contabilidade como ferramenta de decisão afim de perceber a percepção dos futuros profissionais de administração. A pesquisa caracteriza-se como descritiva e explicativa, com abordagem quantitativa. O processo de coleta de dados ocorreu por meio da aplicação de questionários aplicados aos discentes dos cursos presenciais de Administração na Região de Juazeiro e Petrolina. A pesquisa contou com uma amostragem de 144 respondentes dos cursos da UNIVASF, da FACAPE e da FASJ. O método de análise estatística se deu por meio de análise fatorial exploratória, o que foi extraído 5 construtores sendo eles autoconfiança, importância percebida, dificuldade percebida, forma de aprendizagem e metodologia de ensino. Com os resultados obtidos apontaram que o discente entende a importância das disciplinas de contabilidade para a formação do administrador de empresas, mas também evidencia as principais dificuldades no processo ensino-aprendizagem da disciplina.

PALAVRAS-CHAVE: Educação Superior. Curso de Administração de Empresas. Ensino da Ciência Contábil

1 INTRODUÇÃO

No primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado no Rio de Janeiro em 1924, conceituou a contabilidade como “a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro, relativos aos atos e aos fatos de administração econômica” (CFC, 2008, p. 14). Tendo como objetivo controlar o patrimônio, onde sua finalidade é fornecer informações aos usuários através das análises econômicas, demonstrações ou financeira e demais relatórios obtidos pelos registros (FERRARI, 2010).

Já a administração, conforme Chiavenato (2000), é uma ciência que estuda as melhores ferramentas e práticas para administrar, tendo por finalidade analisar a melhor maneira para



atingir seu objetivo. Menciona também que deve ser considerada as informações fornecidas por outros profissionais, ficando atento para as consequências de cada decisão tomada. Maximiano (2000), aponta que planejar, organizar, dirigir e controlar são os principais processos para se administrar.

Baseado nos processos de planejar, organizar, dirigir e controlar mencionados anteriormente, é notório a ligação da administração com a contabilidade. Conforme Maximiano (2000) é na contabilidade que registra e mensura os recursos das empresas, apresentando relatórios que, sem eles o planejamento ficará inconsistente. Acerca da organização, a contabilidade obtém de levantamentos por setores, departamentos, tudo que possa ser mensurado (MAXIMIANO, 2000). A direção para se tomar uma decisão é necessária estar munido de relatórios tempestivos e fidedignos que serão extraídos da contabilidade para uma consequente execução (MAXIMIANO, 2000). Por fim, o controle, segundo Maximiano (2000), propicia que a contabilidade para atender a esse princípio não tem, se o objetivo da própria é o controle do patrimônio, que são os bens, direitos e obrigações de uma pessoa ou entidade.

Porém percebe-se o descaso que os alunos de graduação em administração dão para a(s) disciplina(s) de contabilidade. Crispim e Miranda (2008) constata que alguns universidades e professores não dão à devida importância a disciplina, consideram também a dificuldade de assimilação do conteúdo por alunos, seja pelo método de ensino utilizado, ou pela quantidade de matérias. Segundo Martins (1993), ao escolher o procedimento de ensino, o professor selecione criteriosamente o que leva o aluno a ter uma ação, onde venha a incentiva-lo à procura de solução para situações problemáticas e à elaboração de conceitos.

Portanto, buscou-se reunir dados com o propósito de responder ao seguinte problema de pesquisa: **Qual a relevância percebida pelos alunos de graduação em administração do Vale do São Francisco em relação à disciplina de contabilidade?** Para responder a presente pergunta, emerge-se o objetivo deste artigo: Avaliar a relevância dada pelos alunos do curso de administração do Vale do São Francisco em relação à disciplina de contabilidade.

Considerando que a contabilidade auxilia o administrador na tomada de decisão, pois, para uma boa gestão é necessário entendimento dos relatórios contábeis. Sem a compreensão das informações, o conteúdo não subsidiará na tomada de decisão onde resultará em palpites administrativos, e os relatórios contábeis não serão utilizados como deveriam por falta de conhecimento adequado dos administradores.

Diante da relevância que a contabilidade tem para os administradores, espera-se que com os resultados, os estudantes deem mais relevância à disciplina, dedicando-se mais em compreende-la, buscando mais conhecimento na área e desenvolver pesquisas relacionadas. Para tanto, será analisando a dificuldade do aluno com a matéria, o método de ensino e a importância dada a contabilidade como ferramenta de decisão afim de perceber a percepção dos futuros profissionais de administração.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 a contabilidade para o administrador de empresas

Segundo Chiavenato (2000) a administração trata de planejamento, organização, direção e o controle de todas as atividades dentro de uma empresa. Por tanto o papel do administrador é desempenhar essas quatro de atividades, além disso tem que obter conhecimentos, saber fazer



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

e ter atitude. Para Maximiano (2000), o administrador tem que ter ação na tomada de decisão tendo como funções importantes a comunicação, a coordenação e a liderança.

De acordo com Marion (2012) a contabilidade tem todas as informações que é necessário para as atividades básicas da administração. Bächtold (2011) menciona que para planejar é preciso ter uma avaliação dos recursos, para organizar a contabilidade responde por cada elemento que pode ser mensurado na empresa, para dirigir é necessário ter os relatórios contábeis para não ser prejudicado com decisões baseados em valores fictícios ou deduções e para obter um controle “não existe ciência no mundo, que se dedique a registrar e controlar o patrimônio de uma empresa, do que a contabilidade”, ou seja, a finalidade da existência é o controle do patrimônio.

Como bem nos assegura Ferrari (2010), a importância da contabilidade para o administrador é o controle e planejamento, pois a contabilidade tem a finalidade de fornecer informações de natureza econômica e financeira afim de extrair relatórios precisos e tempestivos para uma tomada de decisão. Cita também que a contabilidade gera informações para tomada de decisões possibilitando que administrador planeje e controle suas ações, para traçar e atingir os objetivos da entidade.

Para Iudícibus e Marion (2011) o administrador com conhecimentos na área contábil identificaria em um balanço patrimonial o capital próprio, a capacidade de pagamento detectando os problemas de ordem financeira e tendo uma visão para sair da situação presente. Para esses autores a contabilidade é voltada para prover aos usuários, sendo eles internos (Administradores, diretoria) e externo (Banco, fornecedores, Governo, Clientes), relatórios contábeis que relatam os principais fatos registrados em determinado período e setor para subsidiar na tomada decisão. Tais decisões visam principalmente ao futuro, mas, para se preparar para agir no futuro, é necessário não apenas conhecer detalhadamente o que aconteceu no passado, como também o que está acontecendo no momento. Note-se que as informações fornecidas pela Contabilidade não se limitam, como julgam muitos, ao Balanço Patrimonial e à Demonstração de Resultados.

Coelho (2010), menciona que a contabilidade ainda é cercada por um certo preconceito onde visam o contador somente como funcionário indireto do governo, incumbido de recolher os impostos e sendo intermediário das repartições públicas. Ainda comenta que o administrador que pensa assim deixa de lado a melhor ferramenta para uma tomada de decisão. Já diz Iudícibus (2010) que o profissional inteligente é aquele que tenha um conhecimento das informações contábeis onde permite a influencia na tomada de decisões, visando o futuro com mais segurança reduzindo assim o risco de más escolhas baseando em fatos passados e tendo um controle e conhecimento da situação atual.

Conforme citado acima para ter uma tomada de decisão com mais segurança é necessário analisar os relatórios contábeis. É onde o profissional de administração se destaca e valoriza mais a contabilidade.

Para Marion (2012) para a contabilidade auxiliar na tomada de decisão tem vários ramos, dentre elas destacam-se: Contabilidade Financeira, Contabilidade Fiscal, Contabilidade de Custos, Contabilidade Governamental, Contabilidade Rural, Contabilidade Internacional, Contabilidade Pública, Auditoria, Perícia, Contabilidade Gerencial.

Em estudos anteriores, Iudícibus (1998), afirma que para os administradores o ramo mais utilizado é a contabilidade gerencial pois existem diversas técnicas contábeis já conhecida, sendo apresentado de maneira diferente, como uma outra perspectiva, sendo apresentado de maneira mais analítica de forma que atenda os gestores na tomada e processo decisório. O



autor deixa claro que a contabilidade gerencial engloba vários ramos da contabilidade, sendo que mais minucioso com o foco de auxiliar na tomada de decisão.

Dentro da empresa tem diversos setores, sendo eles financeiro, fiscal, pessoal, almoxarifado, marketing, logística, produção e dentre outros. Todos eles passam informações para a contabilidade onde é coletado os dados e registrados nos aspectos qualitativos e quantitativo. Após esse processo de registro é disponibilizado relatórios que atenda os diversos usuários, um deles são os administradores. Cita-se, como exemplo, Relatórios financeiros, indicadores de produtividade, dados estatísticos, dados de orçamento de capital, balanço patrimonial, índices contábeis e dentre outros (BORINELLI; PIMENTEL, 2010).

2.1.1 Estudos anteriores

Em pesquisas realizadas acerca da “Contabilidade na Administração”, foram encontradas algumas publicações relacionadas ao tema. Menciona Iudicibus e Marion (2011) que são pouco livros e pesquisas elaboradas para atender aos usuários de contabilidade. Nessa pesquisa o foco é os administradores o que julgou interessante apontar o que tem sido produzido academicamente em termo da contabilidade para os discentes de administração. Foram encontradas pesquisas em artigos periódicos alguns estudos relacionados. No quadro 1 apresenta temas e detalhes.

Quadro 1: Achados de pesquisas

Autor	Tipo	Título
CRISPIM e MIRANDA (2008)	Artigo - ASAA jornal.	O ensino da contabilidade no curso de administração de empresa: a percepção do corpo discente das disciplinas de contabilidade na sua formação acadêmica.
ARAUJO (2005)	Artigo - Revista eletrônica de administração	Qual o papel da disciplina de contabilidade no curso de administração?
COSTA et al. (2011)	Artigo - Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade	Interesse e Atitudes dos Estudantes de Administração em relação à Área Contábil.
SOUZA e VEIGA (2011)	Artigo - Prêmio Iniciação científica 20ª Edição	Contribuições das disciplinas de contabilidade na formação do graduando em administração de empresas.
BORGES e NAVES (2013)	Dissertação	Ensino de contabilidade na graduação em administração: uma análise sob a perspectiva discente e discente.

Fonte: Elaborado pelos autores.

As pesquisas apresentadas demonstraram a importância da contabilidade para a administração em níveis de graduação de pós-graduação, tendo como destaque a contabilidade no curso de administração.

Nos trabalhos achados, demonstraram a importância das disciplinas de contabilidade na formação acadêmica, Costa et al. (2011) apontou o interesse dos estudantes para com a disciplina onde, mediante os dados de pesquisa, constatou um grupo moderado pela área. Crispim e Miranda (2008), conclui que a didática e a ênfase aplicada pelos docentes, no campo pesquisado, restringiu-se ao debito e credito e com pouca ênfase no gerencial.

Com isso, para contribuir no campo de pesquisa do ensino da contabilidade em administração, a investigação tem por finalidade analisar o a percepção dos discentes de administração para com a disciplina de contabilidade, afim de pesquisar a visão dos futuros profissionais que irão contratar a contabilidade como parceira do crescimento.

2.2 O ENSINO DA CIÊNCIA CONTÁBIL NO CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

De acordo com o artigo 5º da Resolução n. 4, de 13 de julho de 2005, todo curso de graduação em administração deverá conter como conteúdo básico a disciplina de contabilidade. Para Iudícibus e Marion (2001) a interpretação dos relatórios contábeis, balanço patrimonial, demonstração de resultados, demonstrações de lucro ou prejuízo, mutações de patrimônio líquido, plano de contas, conhecimento do processo contábil é necessária para ser um excelente profissional de administração.

Conforme observações exploratórias na grade curricular do curso de Administração, nas faculdades e universidades aqui pesquisadas, iniciam a estudar a contabilidade no primeiro semestre, sendo em média quatro matérias cursadas no decorrer do curso. As disciplinas mais estudadas são contabilidade básica, contabilidade de gerencial e análise das demonstrações contábeis, um destaque é que em nenhuma instituição a contabilidade tributária é ensinada.

Introdução a contabilidade é o primeiro passo para conhecer esse estudo, nela é introduzido os conceitos contábeis, os usuários, princípios e teoria, plano de contas, lançamentos, depreciação, exaustão, balancetes de verificação, demonstração de resultado. O objetivo da disciplina trata de introduzir os conceitos e noções básicas da contabilidade (MARION, 2012).

Após a introdução e noções básicas é apresentado a contabilidade custos, onde abrange a introdução a contabilidade de custos, sistema de custeio, orçamento, fixação de preços e princípios básicos. Como a contabilidade de custo está em constante evolução e aperfeiçoamento suas ferramentas refletem no gerencial e controle principalmente na tomada de decisão onde ela "mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização" (LIMA, 2014, p.3).

Análise das demonstrações contábeis trata de análise da estrutura financeira da empresa, índices contábeis, análise de balanço, dentre outras. O principal objetivo das análises é fornecer ao usuário um subsidio para tomada de decisão, como por exemplo, índices de liquidez que a valia a capacidade de pagamento (PADOVEZE, 2010).

Com a análise exploratória nas grades curriculares é notário o pouco uso da contabilidade gerencial como ferramenta na tomada de decisão do administrador. O que é mais lecionado em classe é a pratica das partidas dobradas, elaboração de um balanço, estrutura, uso de formulas de indicadores e de cálculo de custos. Sendo perceptível a ausência do foco em gerencial, pois, "tem como objetivo principal fornecer informações para que os gerentes possam decidir qual o melhor caminho para a empresa". (CORBETT, 1997, p.22).

Borinelli e Pimentel (2010) menciona que nos cursos de administração é necessário passar para os futuros administradores, como deve ser lido um relatório e não só se apegar em como fazer, é preciso entender a estrutura, saber para que cada um serve, composição, finalidade, sair da pratica de execução e entrar na pratica da visão, compreensão, entendimento e ação.

Encontra-se dentre os ramos da contabilidade a tributária, que é pouco integrada no curso de administração. Nazario et al., (2006) explica que o seu objetivo é estudar as regras de apuração dos tributos empresarias. Diário de Pernambuco (2015) menciona que nosso pais

tem cerca de 63 tributos, diante dessa realidade o administrador deve ter uma noção de planejamento tributário para que possa saber como e onde reduzir os custos e não deixar ser lesado por falta de conhecimento. Um planejamento preventivo produz uma redução da carga tributária, vale salientar que todo planejamento deve estar dentro da legislação, devendo o gestor buscar o contador como profissionais que irão orienta-los. O que não pode ocorrer é o gestor não ter nenhum conhecimento sobre a tributação em nosso país. (NAZARIO; MENDES; AQUINO, 2006).

2.3 O PROFESSOR DE CONTABILIDADE E A METODOLOGIA DE ENSINO

Marion (2012) comenta que um professor deve ter o domínio de conhecimentos específicos na área de atuação, gostar da disciplina lecionada, gostar de ensinar, ter experiência profissional e ser ético. Menciona ainda que alguns docentes não conseguem diferenciar o público a qual estão ministrando a aula, em que situação será colocado aquele conteúdo na vida profissional desses alunos. Muitos chegam em classe e ensinam a pratica da contabilidade, fazendo com que os discentes odeiem, de fato, aquela disciplina, por que na vida profissional quem irá realizar a pratica é o contador.

Segundo Borinelli e Pimentel (2010), existem uma deficiência no ensino da contabilidade para os não contadores onde "os alunos desejam uma matéria abrangente e que não fossem demasiadamente técnico", o que os outros profissionais querem não é saber como fazer a contabilidade e sim, como entende-la e interpreta-la. Iudícibus e Marion (2011) perceberam que da mesma didática e conteúdo ensinava em contabilidade era ministrado em outros cursos, " como fazer a contabilidade". Infelizmente é um procedimento comum entre as faculdades, onde um estudante de administração passa o semestre todo elaborando grandes quantidades de lançamentos, fechamentos de balanço e o principal que é a interpretação, é deixado de lado. Isso leva aos futuros administradores veem o contador com o olhar de operacional.

O ensino para os não contadores deveria ser voltado para os relatórios contábeis e sua interpretação (MARION, 2012). Lecionar o processo contábil para profissionais de outra área é como ensinar mecânica de um carro para quem quer apenas dirigir.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa tem como aspecto metodológico do tipo descritivo e exploratório. De acordo com Gil (1999), a principal finalidade da pesquisa descritiva é a descrição dos atributos de certa população. Usa-se de um instrumento conhecido como "coleta de dados" com a finalidade de buscar identificar, analisar e descrever as características dos fenômenos dos fatos. Sempre como foco o conhecimento científico, tornando fidedigno a teoria pesquisada. O autor também menciona que a pesquisa exploratória é uma familiarização com o problema envolvendo levantamento bibliográfico.

Com relação a abordagem é predominantemente quantitativa. Segundo Boudon (1989, p.24), "as pesquisas quantitativas podem ser definidas como as que permitem recolher, num conjunto de elementos, informações comparáveis entre um elemento e outro". Menciona também que é caracterizada pelo fato de quantificar as informações coletadas e o tratamento dela, isso por meio de técnicas estatísticas.

O meio de investigação utilizado foi através da pesquisa de campo, através da coleta de dados, onde utilizou-se um questionário com 6 (seis) questões de múltiplas escolhas e a aplicação de escala do tipo Likert de cinco pontos com 14 (quatorze) assertivas na escala de discordo totalmente, discordo parcialmente, indiferente, concordo parcialmente e concordo totalmente. Além disso aplicou-se 3 (três) questões de caráter demográfico.

Foram aplicados o questionário a 144 (cento e quarenta e quatro) graduandos em administração de 3 (três) Instituições de Ensino Superior (IES) nas cidades de Juazeiro e Petrolina: Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina (FACAPE), Universidade Federal do Vale do São Francisco (UNIVASF) e Faculdade São Francisco de Juazeiro (FASJ), cursando no primeiro semestre de 2017, do 4º (quarto) ao 8º (oitavo) período.

Após a coleta de dados foram consolidados na planilha de SPSS, é um *software*, um programa do “tipo científico”, que possibilita estatística descritivas e multivariadas para melhor analisar a pesquisa (HAIR JÚNIOR et al., 2009). Dentre as ferramentas utilizou-se a Análise Fatorial, que segundo o autor, analisa a correlação de várias variáveis, definindo um conjunto de variância inter-relacionadas. Ainda segundo o mesmo autor, para analisar a AF e saber se é possível prosseguir com a análise, utilizou-se o critério Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de Bartlett, com eles é medido a qualidade das correlações validando ou não a AF.

Assim, por meio de coleta de dados através de questionário será analisado, a visão dos graduandos em administração para com a disciplina de contabilidade.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Características dos Discentes

Neste trabalho foi utilizado o elemento de amostra por acessibilidade. Onde foram aplicados 144 questionários aos alunos cursando o primeiro semestre de 2017 entre o 4º (quarto) e o 8º (oitavo) período, em 3 Instituições de Ensino Superior (IES), compreendendo em uma Universidade Federal e duas Faculdades particulares em Petrolina/PE e Juazeiro/BA. O quadro 2 contém informações demográficas.

Quadro 2: Informações demográficas dos respondentes (em%)

Gênero		Estado Civil		Filhos	
Feminino	58%	Solteiro	83%	Sim	20%
Masculino	42%	Casado	17%	Não	80%
Idade		Período		Modalidade do Curso	
Até 19 anos	1%	4º Período	21%	Integral	0%
De 20 a 30 Anos	88%	5º Período	35%		
De 31 a 40 Anos	10%	6º Período	10%	Noturno	100%
Acima de 40 Anos	1%	7º Período	11%		
		8º Período	23%		

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Verificou-se que, a maioria dos estudantes estão entres a faixa etária de 20 a 30 anos, cerca de 88% dos pesquisado, sendo quase homogêneo o estado civil de solteiro (83%), podendo assim afirmar que a maior procura pelo ensino superior está para pessoas com menos de 30 anos. Foi registrado uma predominância de mulheres, mesmo que a diferença não seja exorbitante, 58% dos entrevistados são do sexo feminino. A variável que apresentou distribuição com

diferenças foram os períodos cursados, onde o 6º e 7º período estão em números menor, mas não reflete na amostra, visto que, era opcional para o discente participar ou não da pesquisa. Para complemento das características dos sujeitos da pesquisa, foi informado qual a atividade secundária conforme quadro 3:

Quadro 3 Atividades secundária desenvolvida pelos discentes (em%)

Atividade	%	Atividade	%
Apenas Estudante	28	Empresário	10
Funcionário Público	6	Estagiário	12
Funcionário na Iniciativa Privada	42	Bolsista de Iniciação Científica	2

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Na pesquisa, 10% são empresários, o que significa que já exerce a função de administrador. Vale destacar que a maioria deles, 48%, já estão integrados em alguma atividade com vínculo empregatícios, o que leva a crê que antes de concluir os ensinamentos já foram contratados por empresas e que as experiências poderão auxiliar com a aprendizagem em administração.

É lamentável o pouco incentivo que as faculdades dão aos alunos no campo de pesquisa, dos entrevistados somente 2% são bolsistas de iniciação científica, por isso o desenvolvimento de pesquisa nessa área é precária e tende a ser cada vez mais.

Foi perguntando aos participantes se o trabalho secular prejudica na formação acadêmica, onde 50% considera que interfere um pouco e 42% afirmam que não interfere, somente 8% dos pesquisados afirmam que interfere totalmente.

4.2 Análise do ALUNOS em relação a disciplina de contabilidade

Diante da questão “Qual a importância que você dá a disciplina de contabilidade no curso de administração?” 75% dos discentes afirmaram dá muita importância o que mostra o conhecimento da necessidade do saber da disciplina na formação acadêmica. Ao perguntar se o aluno tem dificuldade de assimilar o conteúdo que envolve contabilidade, 48% apontaram que existe um pouco de dificuldade e 22% afirmam ter muita, considerando então que, 70% dos participantes do questionário apresentam dificuldade de assimilar a disciplina de contabilidade.

Para melhor compreensão da dificuldade, foi questionado se a carga horária das disciplinas de contabilidade era suficiente para aprendizado, o que 57% responderam que não é suficiente e que deveria ter mais matérias relacionadas a contabilidade.

Com intensão de saber o grau de interesse do aluno de administração para a disciplina de contabilidade, foi questionada se existe pretensão de realizar pesquisa na área contábil na conclusão de curso, o que 88% responderam que não tem intenção de realizar pesquisa relacionada. Dos 12% que afirmaram ter interesse de realizar uma pesquisa relacionada a área contábil, 45% não sabem ainda de que assunto vão tratar. Foi observado também que, 70% dos que não tem interesse, alegam que o maior motivo é a não afinidade com a disciplina. Apenas 3% dos que não tem interesse, afirmam que se houvesse incentivo dos professores realizariam pesquisas com tema com contabilidade. 27% responderam que busca algo mais básico, somente para conclusão de curso.

Diante dessas análises é perceptível que os estudantes de administração conhecem da importância da contabilidade para sua profissão, mas, existe uma certa dificuldade de compreensão do conteúdo, talvez levado pelo método de ensino, que leva há uma não afinidade por parte do aluno. É notório observar também, um elevado número de graduandos

que não tem interesse de prosseguir em conhecer a contabilidade através de pesquisas, isso devido a uma antipatia com a disciplina. Podendo ser uma análise para pesquisas futuras, medir o grau de pesquisas relacionadas à contabilidade pelos discentes de administração. Abaixo serão analisados com base das variações, através da carga fatorial e médias obtidas na escala tipo Likert.

4.2.1 Análise escala Likert

Como mencionado anteriormente, foi utilizado a técnica de análise fatorial com objetivo de resumir o leque de variáveis, definido os fatores que leva a identificar a percepção dos alunos de administração para com a disciplina de contabilidade. Inicialmente, na tabela 1, são apresentadas as informações descritivas de cada fator:

Tabela 1: Estatísticas Descritivas

		N	Média	Desvio	Coef. Var.
1	Com as disciplinas cursadas, aprendi a analisar e interpretar as demonstrações contábeis.	144	3,6736	1,08923	0,2965
2	Sinto-me preparada para ler e interpretar os relatórios elaborados pelo contador da empresa.	144	3,0486	1,13019	0,3707
3	Os professores deram mais ênfase nos débitos e créditos deixando os demais assuntos com menor importância.	144	2,7847	1,24689	0,4478
4	Os professores deram ênfase a informação contábil para a tomada de decisão.	144	3,5556	1,17538	0,3306
5	Os professores faziam com que você (Aluno) praticasse os conceitos ensinados em classe através de balanços de empresas para análise, discussão e estudo de caso.	144	3,6458	1,25419	0,3440
6	O administrador que tem conhecimentos contábeis terá mais facilidade de entrar no mercado de trabalho.	144	4,2014	1,10041	0,2619
7	A disciplina de contabilidade será útil no trabalho como administrador.	144	4,3403	1,09776	0,2529
8	O conteúdo das disciplinas dessa área é muito complexo.	144	3,6042	1,22457	0,3398
9	As disciplinas de contabilidade não me amedrontam.	144	3,1528	1,48804	0,4720
10	Tenho mais compreensão da disciplina de contabilidade quando estudo fora da sala de aula.	144	3,1806	1,23273	0,3876
11	As disciplinas de contabilidade não são difíceis mais a metodologia aplicada em aula não ajudam.	144	3,0069	1,29818	0,4317
12	As disciplinas são muito difíceis.	144	3	1,21759	0,4059
13	Se deixasse de existir a matéria de contabilidade no curso os futuros profissionais sofreriam impactos negativos na tomada de decisão.	144	4,3472	1,08595	0,2498
14	As disciplinas de contabilidade não têm nenhuma relação com as outras disciplinas do curso de administração	144	2,0903	1,27325	0,6091

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

É notório a existência de médias elevadas, que equivale a uma concordância alta com as afirmativas mencionadas, considerando que o máximo de pontuação é 5, que equivale a uma concordância total. Destacam-se os itens 2, 9, 10, 11 e 12 que chegam há uma neutralidade, se posicionando como indiferente nas afirmativas. Vale destacar que a variável com a menor média, 2,09, apresentou uma maior variabilidade com coeficiente de 61%, sendo mais heterogêneo nas respostas.

Após a análise descritiva, antes de realizar a análise fatorial, elaborou-se a análise do Teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do teste de esfericidade de Bartlett para verificar se é adequado a estatística do conjunto de variáveis das características dos dados pesquisados, como apresentado na tabela 2.

Tabela 2: KMO e Teste de Bartlett's

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,606
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	409,996
	Df	91
	Sig.	0,000

Fonte: Saída do *software* SPSS. Elaborado pelos autores.

Segundo Field (2009, pág. 271), a KMO: “representa a razão da correlação ao quadrado para correlação parcial ao quadrado entre as variáveis”, ou seja, indica se são iguais os dados aleatórios, podendo ser comum a todas as variáveis, evidenciando um relacionamento entre si. Segundo Hutcheson e Sofroniou (1999, pág. 224-225) o valor de 0,606 é considerado regular.

O teste de Bartlett mostrou-se menor que o nível de significância de 0,05 adotado nesse estudo, sendo ele de 0,000, o que segundo Dancey e Reidy (2006), permite confirmar a possibilidade do método de AF para tratamento dos dados.

Foram analisados os autovalores e variância total explicada. Onde após a extração ficaram 5 fatores e depois da rotação permaneceram os 5 fatores. Malhotra (2006) menciona que os fatores mais considerados na análise devem ser superiores a 1,0 no total autovalores.

Tabela 3: Total de variância explicada

F	Autovalores Iniciais			Somadas Rotativas das Cargas ao Quadrado			Somadas Relacionadas das Cargas ao Quadrado		
	Total	% Variância	% Acum.	Total	% Variância	% Acum.	Total	% Variância	% Acum.
1	2,822	20,158	20,158	2,822	20,158	20,158	2,282	16,298	16,298
2	1,909	13,633	33,791	1,909	13,633	33,791	2,172	15,515	31,814
3	1,608	11,484	45,275	1,608	11,484	45,275	1,620	11,574	43,388
4	1,442	10,300	55,575	1,442	10,300	55,575	1,460	10,426	53,814
5	1,066	7,615	63,190	1,066	7,615	63,190	1,313	9,377	63,190
6	,944	6,744	69,934						
7	,757	5,405	75,339						
8	,672	4,802	80,141						
9	,630	4,503	84,644						
10	,587	4,196	88,840						
11	,501	3,579	92,419						
12	,423	3,023	95,442						
13	,348	2,486	97,927						
14	,290	2,073	100,000						

Fonte: Saída do *software* SPSS. Elaborado pelos autores.

A análise descritiva, tem como objetivo otimizar a estrutura do fator, igualando sua importância (FIELD, 2009). Destaca-se o primeiro fator, pois tem 16,30% da estrutura de dados e, portanto, o mais importante baseado na explicação original da pesquisa. Os 5 fatores explicam juntos 63,19% da variabilidade da amostra. Significando que esses fatores refletem

a percepção dos alunos do Curso de Administração acerca da contribuição da disciplina de contabilidade para sua formação profissional.

A tabela 4, com o sentido de verificar os dados, analisou-se comunalidades, que mede a proporção de cada variável que é comum às demais (DANCEY e REIDY, 2006).

Tabela 4: Comunalidades das variáveis

Itens	Inicial	Extração
I1 Com as disciplinas cursadas, aprendi a analisar e interpretar as demonstrações contábeis.	1,000	,575
I2 Sinto-me preparada para ler e interpretar os relatórios elaborados pelo contador da empresa.	1,000	,596
I3 Os professores deram mais ênfase nos débitos e créditos deixando os demais assuntos com menor importância.	1,000	,661
I4 Os professores deram ênfase a informação contábil para a tomada de decisão.	1,000	,522
I5 Os professores faziam com que você praticasse os conceitos ensinados em classe através de balanços de empresas para análise, discussão e estudo de caso.	1,000	,607
I6 O administrador que tem conhecimentos contábeis terá mais facilidade de entrar no mercado de trabalho.	1,000	,663
I7 A disciplina de contabilidade será útil no trabalho como administrador.	1,000	,675
I8 O conteúdo das disciplinas dessa área é muito complexo.	1,000	,666
I9 As disciplinas de contabilidade não me amedrontam.	1,000	,589
I10 Tenho mais compreensão da disciplina de contabilidade quando estudo fora da sala de aula.	1,000	,662
I11 As disciplinas de contabilidade não são difíceis mais a metodologia aplicada em aula não ajudam.	1,000	,578
I12 As disciplinas são muito difíceis.	1,000	,621
I13 Se deixasse de existir a matéria de contabilidade no curso os futuros profissionais sofreriam impactos negativos na tomada de decisão.	1,000	,625
I14 As disciplinas de contabilidade não têm nenhuma relação com as outras disciplinas do curso de administração	1,000	,805

Fonte: Saída do software SPSS. Elaborado pelos autores.

De acordo com Hair Júnior et al (2009), variáveis como comunalidades menor que 0,500 não apresentam explicação na variabilidade, portanto, podem ser excluídas da análise. Nesta pesquisa, nenhum dos 14 itens ficaram abaixo do estabelecido, concluindo mais uma vez a explicação das variabilidades apresentadas.

Assim, analisando a tabela 4, pode-se afirmar que 80,5% da variância associada ao item 14, “As disciplinas de contabilidade não têm nenhuma relação com as outras disciplinas do curso de administração” é comum às demais variáveis.

A tabela 5, apresenta após a rotação dos 14 itens na tabela 4, os 5 fatores extraídos na matriz, que por sua vez será associada a autovalores.

Tabela 5: Matriz de componentes rotacionados

	Fatores				
	1	2	3	4	5

Sinto-me preparada para ler e interpretar os relatórios elaborados pelo contador da empresa.	,723				
Com as disciplinas cursadas, aprendi a analisar e interpretar as demonstrações contábeis.	,710				
As disciplinas de contabilidade não me amedrontam.	,669				
A disciplina de contabilidade será útil no trabalho como administrador.		,766			
O administrador que tem conhecimentos contábeis terá mais facilidade de entrar no mercado de trabalho.		,763			
Se deixasse de existir a matéria de contabilidade no curso os futuros profissionais sofreriam impactos negativos na tomada de decisão.		,755			
As disciplinas de contabilidade não têm nenhuma relação com as outras disciplinas do curso de administração			,455		
O conteúdo das disciplinas dessa área é muito complexo.			,778		
As disciplinas são muito difíceis.			,710		
Tenho mais compreensão da disciplina de contabilidade quando estudo fora da sala de aula.				,776	
As disciplinas de contabilidade não são difíceis mais a metodologia aplicada em aula não ajudam.				,731	
Os professores faziam com que você (Aluno) praticasse os conceitos ensinados em classe através de balanços de empresas para análise, discussão e estudo de caso.					,726
Os professores deram ênfase a informação contábil para a tomada de decisão.					,654
Os professores deram mais ênfase nos débitos e créditos deixando os demais assuntos com menor importância.					,668

Fonte: Saída do *software* SPSS. Elaborado pelos autores.

O valor máximo de cada variável é 1, então, quanto mais próximo deste, mostra-se mais relevante do que os demais, refletindo no fator que é mais compreendido (FIELD, 2009). Com isso, foram rotulados 5 fatores conforme tabela 6 apresentado abaixo:

Tabela 6: Rótulo dos 4 fatores

Fatores:	Construtores:
Fator 1	Autoconfiança
Fator 2	Importância percebida
Fator 3	Dificuldade Percebida
Fator 4	Forma de Aprendizagem
Fator 5	Metodologia de Ensino

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Abaixo serão apontadas os fatores e suas respectivas variáveis. Para análise foi utilizado a carga fatorial e a média na escala tipo Likert.

4.2.2 Fator 1: Autoconfiança

O fator 1 foi denominado “Autoconfiança” com a finalidade de apresentar atitudes dos discentes com relação a segurança no conhecimento em contabilidade, conforme tabela 7.

Tabela 7: Fator 1

Variáveis	CF	μ
Sinto-me preparada para ler e interpretar os relatórios elaborados pelo contador da empresa.	,723	3,0486
Com as disciplinas cursadas, aprendi a analisar e interpretar as demonstrações contábeis.	,710	3,6736
As disciplinas de contabilidade não me amedrontam.	,669	3,1528

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

A variável “As disciplinas de contabilidade não me amedrontam” apresentou a menor carga de coeficiente (669), que indica uma pouca correlação entre as demais. Sua média na escala é de 3,15, o que significa uma concordância razoável, a primeira variável também se enquadra em uma concordância razoável com 3,05 de segurança nos estudantes quanto a interpretação dos relatórios. Razoável porque é uma média que varia entre discordo parcialmente e concordo parcialmente, Malhotra (2001) menciona que uma média exata de 3,00 é uma resposta indiferente, sem opinião para aquela afirmativa. Por outro lado, a segunda variável tem por média 3,67, um alto grau de concordância, apontando que os discentes aprenderam a analisar e interpretar as demonstrações contábeis.

Esse resultado aponta que mesmo com o conhecimento de analisar as informações contábeis, o aluno não se acha totalmente preparado para interpreta-lo. E também a disciplina de contabilidade mesmo que não venha “amedronta-lo” apresenta uma certa insegurança na disciplina.

4.2.3 Fator 2: Importância Percebida

O fator 2 reuniu três variáveis que apresentam uma boa correlação entre elas afim de apontar a importância da contabilidade para os futuros profissionais de administração, de acordo com a tabela 8.

Tabela 8: Fator 2

Variáveis	CF	μ
A disciplina de contabilidade será útil no trabalho como administrador.	,766	4,3403
O administrador que tem conhecimentos contábeis terá mais facilidade de entrar no mercado de trabalho.	,763	4,2014
Se deixasse de existir a matéria de contabilidade no curso os futuros profissionais sofreriam impactos negativos na tomada de decisão.	,755	4,3472

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

As variáveis obtiveram médias bem similares, estando as afirmativas correlacionadas, manifestando assim, que a contabilidade tem grande utilidade na vida profissional do administrador, pois quem detém desses conhecimentos se destaca no mercado e se a existência da matéria fosse extinta do curso, haveria um impacto negativo nas tomadas de decisões.

Como já mencionado, mas dando uma ênfase baseado na média aritmética, os discentes concordarem totalmente quanto a importância da contabilidade na profissão, apresentando média igual a 4,34. A última variável confirma as demais concordâncias, quando menciona que “Se deixasse de existir a matéria de contabilidade no curso os futuros profissionais sofreriam impactos negativos na tomada de decisão”, apresentou 4,35, um alto grau de concordância.

4.2.4 Fator 3: Dificuldade Percebida

O fator 3 destacou três variáveis que apresentam afirmativas quanto a complexidade nas disciplinas de contabilidade.

Observando a tabela 9 a seguir, a variação “O conteúdo das disciplinas dessa área é muito complexo” possui média de 3,60, que equivale a uma concordância revelando certa dificuldade em compreender o conteúdo, sendo ele complicado e confuso. Por outro lado, a variância “As disciplinas são muito difíceis” obteve uma média 3, variando em “discordo parcialmente” e “concordo parcialmente” não demonstrando muita dificuldade nas disciplinas de contabilidade, considerada moderada pelos alunos de administração.

Tabela 9: Fator 3

Variáveis	CF	μ
As disciplinas de contabilidade não têm nenhuma relação com as outras disciplinas do curso de administração	,455	2,0903
O conteúdo das disciplinas dessa área é muito complexo.	,778	3,6042
As disciplinas são muito difíceis.	,710	3

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Interessante notar que apesar do conteúdo ser complexo ele não apresenta muita dificuldade para os alunos, não sendo a matéria mais difícil e também a mais fácil. O que demonstra que assunto é confuso, mas não é difícil entendê-lo.

A primeira variável é uma discordância, onde os alunos correlacionam a contabilidade com outras disciplinas, o que pode afirmar que devido a uma relação que a contabilidade tem com outras disciplinas se torna mais fácil cursá-la, pois é uma interdisciplinar.

4.2.5 Fator 4: Forma de Aprendizagem

Os valores da carga fatorial estão bem constantes e acima do aceitável 0,60, indicando que as variáveis são correlacionadas. Esse fator, segundo a tabela 10, apresentou apenas duas afirmativas que apontam para o ensino em classe, com a forma de aprender, por isso, denominado “Forma de aprendizagem”.

Tabela 10: Fator 4

Variáveis	CF	μ
Tenho mais compreensão da disciplina de contabilidade quando estudo fora da sala de aula.	,776	3,1806
As disciplinas de contabilidade não são difíceis mais a metodologia aplicada em aula não ajudam.	,731	3,0069

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Com base na média aritmética, a variável “As disciplinas de contabilidade não são difíceis mais a metodologia aplicada em aula não ajudam” obteve uma média de concordância, indicando que os alunos julgam inadequado os métodos utilizados em sala de aula para ensino de contabilidade. Para confirma essa variância, a primeira afirmativa também obteve uma média de concordância (3,18), apontando que os discentes demonstram aprender mais do conteúdo quando se estuda fora da classe, seja em grupos de estudos ou estudos individuais. Com isso, recomenda-se uma pesquisa sobre o processo de aprendizagem dentro e fora da sala de aula, sendo mais detalhado a pesquisa.

4.2.6 Fator 5: Metodologia de Ensino

O fator cinco apresenta três variáveis com título de “Metodologia de Ensino” por apresentar a percepção dos discentes para com os métodos de contabilidade ensinado. A tabela 11 apresenta as informações:

Tabela 11: Fator 5

Variáveis	CF	μ
Os professores faziam com que você praticasse os conceitos ensinado em classe através de balanços de empresas para análise, discussão e estudo de caso.	,726	3,6458
Os professores deram ênfase a informação contábil para a tomada de decisão	,654	3,5556
Os professores deram mais ênfase nos débitos e créditos deixando os demais assuntos com menor importância.	,668	2,7847

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

As três variáveis evidenciam que os professores aplicam em sala de aula não somente a teoria, mas também a prática, levando os discentes a analisarem os relatórios evidenciando as informações ali contidas como auxílio a tomada de decisão. A afirmativa “Os professores deram mais ênfase nos débitos e créditos deixando os demais assuntos com menor importância” se posicionou entre “discordo parcialmente” e “concordo parcialmente”. Essa identificação deve ser levada em conta pois, os professores devem enfatizar mais a contabilidade como tomada de decisão, sendo que isto eles estão fazendo de acordo com a afirmativa anterior, mas a contabilidade vai além do débito e crédito, esse processo é apenas o início da contabilidade. Os docentes não devem ensinar exaustivamente esse método, pois não é a finalidade para os administradores, o foco é conhecer as demonstrações contábeis, saber interpreta-las e aplica na tomada de decisão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito da pesquisa é analisar a percepção dos estudantes de graduação em administração para com a importância dada a disciplina de contabilidade, afinal, serão futuros administradores de empresas que contrataram os serviços contábeis. Sem o conhecimento da essência e a importância que tem área contábil o profissional, contador, será pouco valorizado.

Os discentes apontaram que consideraram a contabilidade como ferramenta muito importante para a tomada de decisão, porém demonstram dificuldade na compreensão do conteúdo. Com a aplicação da análise dos autovalores, foram extraídos 5 fatores considerados principais, devido a maior variância, quais sejam: autoconfiança, importância percebida, dificuldade percebida, forma de aprendizagem e metodologia de ensino.

Com os resultados da análise foi percebido que os graduandos em administração reconhecem a importância da contabilidade para a tomada de decisão, entende que o conhecer da disciplina não ficará só em sala de aula, mas levará para vida profissional. Compreende, também, que quem obtém mais conhecimento nessa área tem mais destaque e facilidade de ingressar no mercado de trabalho.

As variáveis apontam que os alunos de administração acham a disciplina complexa, mas não difícil de compreensão, visto que, segue relação com outras disciplinas. Os dados mostram, também, que os discentes sabem interpretar os relatórios contábeis, porém, na prática, apresentam insegurança moderada, significando que em classe domina o conteúdo, mas diante de uma situação real, na presença de um contador, não se sente totalmente preparado para interpretar os relatórios.

Com relação à forma de aprendizagem, os alunos aprendem mais quando se estuda fora da sala de aula, em grupos ou por monitoramento, demonstrando que o método utilizado em classe é de difícil compreensão. Já baseado na metodologia dos professores é atendido o objetivo principal da contabilidade para os não contadores, pois mostram a importância na tomada de decisão. Além disso, tem-se utilizado da prática em sala de aula, através de 33 interpretação de análises de empresas, porém está dando muita ênfase às partidas dobradas, “débito e crédito”, reduzindo a atenção a outros assuntos que são mais pertinentes a administração.

Acredita-se que este estudo contribui para repensar no método de ensino utilizado na disciplina de contabilidade nos cursos de administração, pois os discentes serão os futuros profissionais que contratarão a contabilidade e que precisam entender, de fato, que o contador não é só “debito e crédito”.

As limitações desta pesquisa foram para com a amostra da avaliação quantitativa da pesquisa, visto que no período de coleta de dados, uma das instituições pesquisadas estava de recesso, e, portanto, essa ficou prejudicada, finalizando com um número pequeno de elementos em relação ao universo e com abordagem por acessibilidade.

Para as pesquisas futura, podem ser realizadas abrangendo em outros cursos, tendo uma visão mais ampla, tanto no ponto de vista dos discentes como dos docentes. Outra pesquisa que pode ser realizada é a percepção do ensino de contabilidade no curso de contabilidade, analisando o comportamento do aluno e professor, podendo se basear nos resultados do exame de suficiência.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, A. F. Qual o papel da disciplina de contabilidade no curso de administração?
Revista Eletrônica de Administração, v. 8, p. 1-26, 2005.

BÄCHTOLD, C. **Contabilidade Básica**. Instituto Federal Paraná, 2011.

BORGES de F., G.; NAVES, F. Ensino de contabilidade na graduação em administração:
uma análise sob a perspectiva discente. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 8, n.
21, 2014.

BORINELLI, M. L.; PIMENTEL, R. C. **Curso de contabilidade para gestores, analistas e
outros profissionais**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOUDON, R. **Os métodos em sociologia**. São Paulo: Ática, 1989.

CÂMARA, de Educação Superior do conselho Nacional de Educação. **Resolução nº4**, de 13
de julho de 2005.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **História dos congressos brasileiros
de contabilidade**. Brasília: CFC, 2008, 117 p.

CHIAVENATO, I. **Introdução a teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro:
Campus, 2000.

COELHO, C.U.F.. **O técnico em contabilidade e o mercado de trabalho**: Contexto
Histórico, Situação Atual e Perspectivas. Boletim Técnico do SENAC. Vol. 26. N. 3 Set/Dez,
2010.

COSTA, F. J. et al. Interesse e atitudes dos estudantes de administração em relação à área
contábil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 1, 2011.

CORBETT NETO, T. **Contabilidade de ganho**: a nova contabilidade gerencial de acordo
com a teoria das restrições. São Paulo: Nobel, 1997.

CRISPIM, G.; MIRANDA, L. C. **O ensino da contabilidade no curso de administração de
empresa: a percepção do corpo discente das disciplinas de contabilidade na sua
formação acadêmica**. Advances In Scientific And Applied Accounting-ASAA JOURNAL,
São Paulo, v. 5, p.131-155, 2012.

DANCEY, C. P.; REIDY, J. **Estatística sem Matemática para Psicologia**: usando SPSS
para Windows. [Tradução VIALI, L.]. 3 a ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DIÁRIO DE PERNAMBUCO. **Brasil tem 63 tributos vigentes**. Disponível em:
<http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2015/05/05/internas_economia,614584/brasil-tem-63-tributos-vigentes.shtml>. Acesso em: 05 mai. 2017.

FERRARI, E. L. **Contabilidade geral**: Teorias e mais de 1.000 questões. 26. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2010.

FIELD, A. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, A C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRADE. **Componentes curriculares**. Disponível em:
<http://www.facape.br/adm/paginas/grade.aspx>. Acesso em 23 mai. 2017.

GRADE. **Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco**: relatório perfil curricular. Disponível em:
<http://ingressodiscente.univasf.edu.br/arquivos/Grade/PETROLINA_CENTRO/ADM.pdf>. Acesso em 23 mai. 2017.

GRADUAÇÃO. **Grande Curricular Administração**. Disponível em
<http://www.fasj.edu.br/v1/ckfinder/userfiles/files/graduacao/grade_curricular_administracao.pdf>. Acesso em 23 mai. 2017. 35

HAIR JÚNIOR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. 6. ED. Porto Alegre: Bookman, 2009

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____; MARION, J. C. **Curso de contabilidade para não contadores**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LIMA, D. da C. B. P. Produto 02 - **Documento técnico contendo estudo analítico do processo de expansão de EaD ocorrido no período 2002-2012**, particularmente no que se refere aos cursos de formação de professores nas IES públicas e privadas. Projeto Conselho Nacional de Educação/UNESCO de Desenvolvimento, aprimoramento e consolidação de uma educação nacional de qualidade – Educação a distância na educação superior, 2014b.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, R. A., **Flexibilidade e Integração no novo paradigma produtivo mundial: estudos de casos**. São Carlos – SP, 137 p. 1993. Dissertação de Mestrado. EESC/USP, 1993.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

MEC. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Diretrizes curriculares nacionais dos Cursos de Graduação em Administração, bacharelado.** Resolução Nº. 4 de 13 de julho de 2005. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

NAZARIO, N. S.; MENDES, P. C. M.; AQUINO, D. R. B. **Percepção dos Discentes quanto à Importância do Conhecimento em Contabilidade tributária em Instituições de Ensino Superior do Distrito Federal: um Estudo Empírico.** In: Encontro anual da ANPAD, 30, 2006, Salvador. Anais... Salvador: ANPAD, 2006.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema contábil.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, A. A. de; VEIGA, W. E. Contribuições das disciplinas de contabilidade na formação do graduando em administração de empresas. **20º Prêmio de Iniciação Científica PUC-SP.** Disponível em: <http://www.pucsp.br/iniciacaocientifica/21encontro/artigos-premiados-20ed/ADONILTON_ALMEIDA_DE_SOUZA.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2017.



4. CONHECIMENTOS SOBRE A ÁREA DE CONTROLADORIA: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE OS ESTUDANTES DE MBA NOS ESTADOS DE ALAGOAS E PERNAMBUCO

Área do trabalho: Educação, Pesquisa e Inovação em Contabilidade

Autores: Gesualdo Menezes Cavalcante, Márcio Mateus Ferreira de Aquino & Adilson Celestino de Lima

RESUMO

Esse artigo objetivou investigar se existem diferenças nos conhecimentos sobre Controladoria entre os discentes de pós-graduação (*lato sensu*) em Controladoria do estado de Alagoas em relação ao estado de Pernambuco. Foram aplicados questionários com os discentes de pós-graduação e/ou MBA (*lato sensu*) em Controladoria dos estados de Alagoas e Pernambuco no período entre 08 de outubro a 10 de dezembro de 2016; dos 355 alunos matriculados, 281 responderam o questionário (113 em Alagoas e 168 em Pernambuco) o que representa 79,2% do total. Quanto aos aspectos metodológicos, realizou-se uma pesquisa exploratória e descritiva com abordagens quali-quantitativa. Foram elaboradas 10 questões sobre temáticas relacionadas à Controladoria que abordaram, dentre outras coisas: conceito, funções e atividades, posição do setor de Controladoria dentro do organograma da empresa, missão e conhecimentos necessários para exercer a profissão. Quanto ao perfil dos respondentes os resultados evidenciaram que a maioria é do sexo feminino (59,1%), possuem uma faixa etária entre 26 a 40 anos (68,7%), não trabalharam com Controladoria (77,9%), estudam no estado de Pernambuco (59,8%) e em relação ao curso de formação foi constatado que (80,4%) são graduados em administração ou ciências contábeis. Já, quanto ao objetivo deste trabalho constatou-se que, apesar das diferenças econômicas e populacionais existentes entre os dois estados, os resultados apresentados nesta pesquisa foram semelhantes, não apresentando diferenças relevantes entre os conhecimentos dos discentes nos dois estados. As análises do *ranking* médio e o teste *Mann-whitney* revelaram uma diferença significativa em nível de (5%) de significância quando os discentes foram perguntados se o fato de cursar uma pós-graduação (*lato sensu*) com ênfase em Controladoria seria um fator decisivo para se tornar um *controller*, entretanto esta diferença estatística não foi considerada como contributiva para o desenvolvimento da Controladoria, visto que as respostas dos discentes, nesta questão, não corroboram com a literatura e nem com prática organizacional.

Palavras-chave: Controladoria – Estudantes - Pós-Graduação.

1. Introdução

O crescimento acelerado do capitalismo forçou os países a abrirem seus mercados para acompanhar o desenvolvimento econômico global que foi intensificado a partir do século XX, com isso, surgiu à necessidade das empresas aumentarem seus controles e eficiência para se manter no mercado altamente dinâmico e competitivo. É diante deste contexto que surge a Controladoria como uma ferramenta de suporte aos gestores na tomada de decisão.

A Controladoria surgiu a partir do início do século XX em grandes empresas norte-

americanas como consequência da expansão do número de empresas geradas pela Revolução Industrial e tinha como o objetivo reduzir custos e aumentar a produção de novos produtos e serviços para obter vantagens competitivas em relação à concorrência (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001; MARTINS, 2005; GONÇALVES; SANTOS; LAVARDA, 2016).

No Brasil, no início da década de 1960, começaram as primeiras buscas por profissionais com características de *controllers* (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001). Em 1972 foi lançado o primeiro livro com o tema Controladoria, não obstante, um conceito sobre a Controladoria apareceu em 1993, com funções direcionadas ao órgão de *staff* e com a contabilidade como ferramenta de suporte para o fornecimento de informações (MARCHIORETTO, 2016). Na década de 1990 surgiram algumas literaturas na mesma linha de pensamento e a Controladoria foi dividida em duas partes: a Controladoria como órgão de *staff* e a Controladoria apenas como instrumentos de gestão para decisão (MARCHIORETTO, 2016).

Enquanto ao ramo do conhecimento a Controladoria institui a base teórica para suprir os gestores, já como unidade administrativa é encarregada por coordenar e disseminar o sistema de informação através do conhecimento, dando suporte aos administradores para tomarem decisões eficazes e otimizar os resultados da organização (CATELI, 2001). Borinelli (2006, p. 105) destaca que a “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial relativo ao controle do processo e gestão operacional”.

Na visão de Lourensi e Beuren (2011) a Controladoria se apresenta como um poderoso instrumento de gestão e que, para o exercício de suas funções, faz-se necessário estudar seus fundamentos, princípios, conceitos e métodos. Borinelli (2006) acrescenta que a Controladoria deve exercer um papel extremamente relevante no cumprimento da missão da empresa e na garantia de sua sobrevivência e continuidade.

Neste sentido, verifica-se que o desenvolvimento econômico aliado à velocidade das novas tecnologias acelera a capacidade produtiva das empresas. Gomes, Souza e Lunkes (2014) pontuam que as últimas décadas podem ser consideradas com um período da consolidação da Controladoria como profissão e como disciplina acadêmica no Brasil. Já, Lima e Ferreira (2011) esclarecem que ante a dimensão econômica atual e futura da Controladoria, são necessários estudos que contribuam para identificação de suas funções que servirão para preparar os *controllers* no exercício das suas atribuições.

Estudo e educação continuada do indivíduo promovem ascensão profissional e se constituem em uma poderosa ferramenta para a evolução da sociedade. Peleias *et al.* (2007) observam que o ensino da pós-graduação em contabilidade ou Controladoria está contido no cenário social, econômico e político que busca promover o desenvolvimento da pesquisa científica e a qualificação profissional dos discentes.

Ante o exposto, levando-se em consideração a inexistência de estudos comparativos sobre o tema entre os dois estados, como também por critério de conveniência. Esse artigo tem o objetivo de investigar se existem diferenças nos conhecimentos sobre Controladoria entre os discentes de pós-graduação (*lato sensu*) em Controladoria do estado de Alagoas em relação ao estado de Pernambuco.

Desta forma, constitui problematização desse estudo: **Existem diferenças nos conhecimentos sobre Controladoria entre os discentes de pós-graduação em Controladoria (*lato sensu*) do estado de Alagoas em relação ao estado de Pernambuco?**

Justifica-se a elaboração deste trabalho, pois de acordo com o Jornal Hoje (2015), os

cursos de pós-graduação (*lato sensu*) em Controladoria é um dos mais procurado pelos discentes que obtém graduação em administração e ciências contábeis. Ademais, outros profissionais, tais como: economistas, gestão ou administração financeira, estatísticos, marketing, engenheiro de produção, entre outros, também estão procurando se inserir no mercado da Controladoria em busca de melhores posto de trabalho (JORNAL HOJE, 2015).

Além disso, esta pesquisa consiste em contribuir com as instituições de ensino, empresas e literatura, pois os dados primários apresentados neste estudo poderão ser comparados com outros trabalhos e contribuir para formação e unificação dos conhecimentos sobre Controladoria que são abordados nos cursos de *Master Business Administration* (MBA), pois a homogeneidade dos conhecimentos entre os cursos de pós-graduação podem gerar oportunidades de emprego e ajudar as empresas a selecionar melhor profissionais que atua na Controladoria em diversas regiões do Brasil.

Este artigo está estruturado em cinco seções, incluindo a presente introdução com uma breve contextualização, problema e objetivo da pesquisa; a segunda seção aborda o referencial teórico, tratando da Controladoria e estudos anteriores; a terceira seção apresenta a metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa; a quarta seção descreve a análise dos resultados; e, por fim, a quinta seção traz as considerações finais do estudo realizado.

2 Referencial Teórico

2.1 Controladoria

2.1.1 Conceito, Função e Missão

A Controladoria é considerada uma ferramenta de base teórica que abrange vários aspectos dentro de uma organização. Seus princípios são oriundos de várias ciências e tem a preocupação de dar suporte aos gestores para tomada de decisão nas organizações. Para Barreto *et al.* (2016) o departamento de Controladoria é responsável pelo gerenciamento de informação e que ao mesmo tempo dá suporte aos demais departamentos, tendo como objetivo maximizar os resultados e dar apoio a tomada de decisão.

Gomes *et al.* (2011) pontuam que a Controladoria pode ser vista por dois prismas: O primeiro como ramo do conhecimento responsável pela base conceitual; e o segundo como órgão administrativo responsável pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Já Oliveira, Perez Júnior e Silva (2009) afirmam que a Controladoria é responsável por assessorar os diversos setores da empresa fornecendo alternativas econômicas por meio de uma visão sistêmica, de forma que integra as informações para facilitar o processo decisório.

Segundo Borinelli (2006), a Controladoria é considerada um aglomerado de técnicas baseada em fundamentos teóricos que busca um melhor resultado no processo de gestão organizacional para tomada de decisão.

A Controladoria também é apresentada como um conjunto de princípios e procedimentos que ocupam um lugar em destaque na gestão econômica das organizações, que tem como objetivo orientá-las em busca de um resultado eficiente (SILVA *et al.*, 2016).

Na visão de Araújo e Ferreira (2016) a Controladoria atua compreendendo as operações globais da empresa disponibilizando aos gestores projeções baseadas em sua obtenção e análise, fornecendo informações em tempo hábil para tomada de decisão.

De forma semelhante, Lira *et al.* (2012) esclarecem que a Controladoria é desenvolvida com a inclusão das operações globais da empresa, fornecendo informações a serem comunicadas aos seus gestores. Neste sentido, ela deve ser capaz de

analisar informações obtidas a partir de uma variedade de áreas, desenvolvendo e oferecendo projeções em tempo hábil para que as decisões sejam tomadas.

De acordo com Bermudo e Vertamatti (2016), a Controladoria é a área do conhecimento que tem a responsabilidade de fazer funcionar os três níveis dentro de uma organização: estratégico, tático e operacional: em se tratando do nível operacional ela seria responsável por executar e acompanhar as tarefas diárias; no nível tático seria responsável por facilitar a comunicação das metas e planejamento estratégico, pré-estabelecidos, para todos os níveis da organização; e no nível estratégico o enfoque seria a elaboração do orçamento e do planejamento estratégico e suas posteriores reformulações.

Para Lunkes, Coelho e Rocha (2015) a área de Controladoria tem a função de interagir, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se dos sistemas de mensuração, informação e de controle interno. Roehl-Anderson e Bragg, (1996) sugere que uma das principais funções da Controladoria enquanto departamento é o fornecimento de informações da contabilidade gerencial; os autores reforçam que a Controladoria tem como principais funções: planejamento, contábil, organização e direção.

Borinelli (2006) esclareceu que as principais funções da Controladoria dentro das organizações são: elaborar as demonstrações contábeis; coordenar, assessorar e consolidar orçamento, realizar o controle e análise de viabilidade econômica da organização; registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização; atender os aspectos legais, fiscais previstas em lei; prover a proteção dos ativos por meio de análise e contratação de seguros.

Já os estudos comparativos realizados, por Lunkes *et al.* (2009), no Brasil, Alemanha e Estados Unidos evidenciaram que as funções da Controladoria nas principais obras de referencia foram: planejamento, controle, sistema de informação e análise e avaliação econômica dos agentes de mercado.

Assis, Silva e Catapan (2016) descrevem que as funções da Controladoria são realizadas para atingir os objetivos da organização: como subsidiar a gestão; apoiar a avaliação dos resultados dos departamentos e dos gestores; gerir sistemas de informação e apoiar a alta administração.

Já Borinelli (2006) contrapõe a argumentação de alguns autores e destaca que as funções da Controladoria são uma materialização dos conceitos com a prática dos entes e podem ser definidas como: função contábil, gerencial estratégica; custos; tributária; proteção e controle dos ativos; controle dos riscos; controle interno e gestão da informação.

Neste sentido, observa-se que é constante a atribuição de planejamento e controle como funções da Controladoria. Dessa necessidade surge a importância da figura do *controller* que realiza a função de planejamento, direcionamento, mensuração, análise financeira e de processos (PLETSH; SILVA; LAVARDA, 2016). Os autores mencionam que a função dos *controllers* vem evoluindo e contribuindo como suporte para tomada de decisão da organização.

De acordo com Fisch e Mosimann (1999, p. 88), a Controladoria pode ser tratada sob dois enfoques: “como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa, ou como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

A pesquisa realizada por Silva *et al.* (2016) destaca a missão da Controladoria é: zelar pela continuidade da organização; obter informações confiáveis em tempo hábil para tomada de decisão; obter vantagem competitiva aperfeiçoando seu plano de ação; rever os processos e sistemas utilizados de forma que os mesmos atendam às necessidades da organização. Neste sentido, Borinelli (2006, p. 352) pontua que a missão da Controladoria é:

“zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e interação dos esforços de cada uma das partes que forma o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização dos resultados econômico da entidade” (BORINELLI, 2006, p. 352).

Ressalta-se que a missão da Controladoria, destacada na literatura, esta relacionada à própria sobrevivência das organizações e aos esforços conjunto e contínuo de todos que dela fazem parte, o que torna a Controladoria a principal, ou senão, uma das principais ferramentas de planejamento, controle e gestão organizacional.

2.1.2 Posição Hierárquica no Organograma

É evidenciado na literatura que não há um consenso em relação à posição hierárquica da Controladoria nos organogramas das empresas, pois muitos pontuam que deve ser uma atividade predominantemente de *staff*, já outros esclarecem que a Controladoria deve ser posicionada com um órgão de linha. Neste sentido, Mosimann e Fisch (1999, p. 89) pontuam que:

Vários autores qualificam a Controladoria com órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabilizar pelos seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestar assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas. Contrapondo a esse ponto de vista, Catelli ensina que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas (MOSIMANN; FISCH, 199, p. 89).

Chagas e Bonzonani (2013) defendem que a Controladoria deve ser posicionada como órgãos de *staff*, onde a alta administração da empresa atribui mais responsabilidade ao executivo e não exercerá autoridade a outros departamentos e cada gestor é responsável pelo seu departamento e a Controladoria não pode controlar as demais áreas da empresa. Nesse contexto a Controladoria é vista como atividade de consultoria e assessoria.

Em relação aos autores de linha como relata Ribeiro *et al.* (2015) a Controladoria, quando se falar de grandes organizações, pode ser um departamento que funciona como linha no organograma, respeitando a hierarquia organizacional. Portanto, a Controladoria pode ser órgão de *staff* quando as atividades se caracterizam por assessoria e consultoria, e de linha quando for responsável pela transmissão de informações e controle interno. Neste contexto, as pesquisas literárias também convergem, pois Teixeira (2003, p. 96), assim esclarece:

A pesquisa literária apresenta uma divergência entre os autores pesquisados quanto à classificação hierárquica do *controller* na estrutura organizacional das empresas, sendo que existe uma linha de autores que defende que o *controller* tem que estar

classificado com órgão de assessoria diretamente ligado à alta administração (presidente) e a outra corrente, que entende que o *controller* deve estar classificado como órgão de linha ligado diretamente ao vice administrador (vice presidente) (TEIXEIRA, 2003, p. 96).

Neste sentido, Schier (2010) corrobora ao afirma que o *controller* pode ter dois enfoques principais: um que desenvolve atividades semelhantes a um contador, e nesse caso, atuando como setor de linha, e outro que atua no assessoramento gerando informações para tomar decisões, que neste caso, será um setor de *staff*. Dornelles e Bonanomi Neto (2017) vão além, ao afirmarem que a Controladoria poderá atuar de várias formas e ocupar diferentes níveis de autoridade, independentemente do tamanho, cultura ou segmento de mercado que às organizações venham a ter.

2.1.3 Áreas do Conhecimento Correlatas (Interdisciplinaridade)

De acordo com Mosimann e Fish (1999, p. 99), “A Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, especialmente, da contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia”. Neste sentido, observa-se através do conceito dos autores, que a interdisciplinaridade da Controladoria advém do seu próprio conceito como área do conhecimento.

Lunkes, Coelho e Rocha (2015) esclarecem que embora a Controladoria seja uma área do saber que se utiliza dos conhecimentos da contabilidade e de gestão com mais vigor, ela se constitui em uma área multidisciplinar, formada por diversas áreas do conhecimento responsáveis pelas principais influências que contribuem para o seu desenvolvimento. Neste sentido, Lunkes, Coelho e Rocha (2015) apresentaram 10 áreas de conhecimento que influenciam a Controladoria: administração, contabilidade, economia, engenharia de produção, estatística, direito, filosofia, informática, marketing e psicologia.

De forma semelhante, Vanessa e Olak (2010), afirmam que a interdisciplinaridade é indispensável para a formação de um profissional da área de Controladoria, e que, existem disciplinas da grade curricular do curso de ciências contábeis associadas à Controladoria que são fundamentais para que o *controller* alcance o sucesso no mercado de trabalho, as quais os autores destacam: contabilidade, administração, economia, direito, estatística, matemática, psicologia e sociologia.

Outro fato importante foi evidenciado nos estudos de Wigger, Lunkes e Souza (2015), cujo objetivo foi de identificar as funções solicitadas pelas empresas na contratação de *controller* e sua relação com salário e formação acadêmica, realizadas em cinco sites que abrangem mais de 80% do mercado de recrutamento dos profissionais de Controladoria, foi que a formação exigida para os candidatos a uma vaga de *controller* é bastante diversificadas.

A pesquisa mostrou que dos 213 anúncios de empregos analisados, 3 anúncios não mencionavam qualquer formação para assumir o cargo de *controller* e os outros 210 anúncios buscaram diferentes formação para preencher o cargo: ciências contábeis, administração, economia, engenharia, matemática e direito (WIGGER; LUNKES; SOUZA, 2015).

No entendimento de Oro, Beuren e Carpes (2013), a formação acadêmica do *controller* requer conhecimento teórico e prático de contabilidade e outras áreas afins, tais como: conhecimentos em tecnologia da informação e formação humanística que pode estar diretamente relacionada à psicologia, sociologia e ciências do comportamento. Os autores

ainda pontuam que se faz necessário, para o profissional que desejar atuar na área de Controladoria, habilidades em várias atividades profissionais.

Neste contexto, observa-se que, cada vez mais a Controladoria vem se consolidando como uma área do conhecimento multifuncional que exige uma variedade de conhecimento do profissional que nela deseje atuar, fazendo com que esses futuros profissionais procurem se atualizar frente aos desafios que a profissão e as demandas do mercado exigem. Além do mais, de acordo com a literatura, as atividades de Controladoria poderão ser exercidas por profissionais com formação acadêmica variadas, e até mesmo, sem formação superior.

2.2 Estudos Anteriores

A fim de identificar a percepção dos discentes de MBA em Controladoria sobre seus conhecimentos na área de Controladoria, realizou-se um levantamento dos estudos realizados anteriormente que tiveram este objetivo, tanto no âmbito nacional como no internacional. Neste aspecto, destacam-se as pesquisas realizadas por Frezatti e Kassai (2003); Carmo (2014); Lima e Ferreira (2014); Alyousef e Alnasser (2015); Sartoratto, Lunkes e Rosa (2016); Shuttleworth *et al.* (2016); Villalobos *et al.* (2016), os quais serão apresentados no quadro 1.

Quadro 1 – Estudos anteriores sobre a percepção dos discentes em pós-graduação em Controladoria e o mercado de trabalho.

AUTORES/ANO	RESUMO DA PESQUISA
Frezatti e Kassai (2003)	Buscou-se examinar a população de um programa de <i>Master of Business Administration</i> em Controladoria. Os achados (58% e 66%) dos egressos do programa sinalizaram evolução profissional na carreira e avaliaram positivamente o impacto causado pelo curso.
Lima e Ferreira (2011)	Buscou-se identificar na percepção dos alunos do curso de pós-graduação <i>stricto sensu</i> o grau de competências profissionais solicitadas pelas organizações. Os resultados revelaram que dentre as competências investigadas destacam com (90%) a iniciativa de ação e decisão, geração de resultados efetivos são fortemente requeridas pelas organizações, em contra partida o empreendedorismo e visão de mundo global com (11%).
Shuttleworth <i>et al.</i> (2013)	Buscou-se evidenciar o nível de satisfação dos alunos de uma instituição aberta de ensino a distância (EAD) com referência específica a Universidade da África do Sul (Unisa) em transmitir confiança e habilidade necessária aos estudantes de contabilidade gerencial ao entrarem no mercado de trabalho. Os achados revelam que a EAD atende as expectativas dos alunos em relação ao aprimoramento de suas habilidades de empregabilidade, querem o melhor dos dois cenários e não apenas a flexibilidade, o acesso a oportunidade de trabalhar e estudar de acordo com o sistema EAD, interação social oferecidas por universidades residenciais e preparar os alunos para mercado de trabalho
Carmo (2014)	Procurou-se identificar comparativamente fatores em relação à idade, gênero e experiência profissional na área contábil e sua motivação para cursar a disciplina de Controladoria. Os resultados identificados foram a idade como principal fator motivador para ambas as modalidades e a experiência profissional em relação aos alunos da modalidade presencial apresentou um comportamento inverso na motivação para cursar a disciplina de Controladoria.
Alyousef e Alnasser (2015)	Buscou-se analisar na percepção dos estudos de pós-graduação <i>auditas</i> no curso de contabilidade gerencial como se constrói texto multimodal funcional sistêmico (SF-MDA) e análise do discurso multimodal funcional sistêmico (SF-MDA). Os resultados revelaram que o (SF-MDA) contribui para descrição multimodal da representação de processos de criação de significado de textos, os alunos demonstraram a compreensão na linguagem da contabilidade gerencial através da resolução das interconexões

	lógicas entre as cadeias léxicas e gramaticais coesivos relevantes.
Sartoratto, <i>et al.</i> (2016)	Buscou-se conhecer as percepções dos estudantes de ciências contábeis sobre seus conhecimentos em Controladoria sobre as características, funções e perfil de acordo com os parâmetros exigidos pelo mercado de trabalho. Os estudantes apesar do conhecimento técnico apresentado pela disciplina os mesmos não se sentem confiantes para atuar como <i>controllers</i> . E ainda as características exigidas pelo mercado diferem do perfil acadêmico.
Villalobos <i>et al.</i> (2016)	Buscou-se analisar o perfil dos pesquisados em termos de idade, sexo e média ponderada geral e determinar as diferentes atividades co-curriculares da contabilidade gerencial dos estudantes no Liceu da Filipinas Universidade Batangas. Os resultados mostraram que a maioria dos entrevistados é do sexo feminino, 19-20 anos, com 2,01-2,25 média geral ponderada. O Prazer é a razão mais comum dos alunos, os benefícios e a atividade. Sobre o conhecimento habilidades, atitudes e performance acadêmica. Pares, família, aluno e escola são os fatores que afetam os alunos em atividades co-curriculares.

Fonte: Elaboração própria (2017).

De acordo com as pesquisas apresentadas e relacionando-se com o objetivo proposto neste estudo, foi possível verificar algumas particularidades entre as universidades e as organizações que gerou discussões no meio acadêmico, contribuindo para o desenvolvimento da Controladoria. Neste sentido, Lunkes, Coelho e Rocha (2015) apontam que estudos anteriores sobre a Controladoria têm sido observados por diferentes perspectivas, e cita como exemplo: opinião dos discentes e de docentes sobre a interdisciplinaridade na Controladoria, ensino da Controladoria, a formação dos *controllers*, dentre outros. Sendo assim, apresentam-se na seção a seguir, os procedimentos metodológicos que viabilizaram este estudo.

3. Procedimentos Metodológicos

Com a finalidade de atingir o objetivo proposto por esta pesquisa foi operacionalizado um levantamento de campo (*survey*) de cunho e descritivo com uma abordagem quantitativa, devido ao uso de instrumentos estatísticos na análise e interpretação dos resultados.

A população da pesquisa foram os discentes matriculados em pós-graduação (*lato sensu*) nos cursos de especialização e/ou MBA em Controladoria nos estados de Alagoas e Pernambuco.

Realizou-se uma pesquisa no site do www.emec.mec.gov e verificou-se que existem 6 instituições no estado de Alagoas e 16 no estado de Pernambuco que ofertavam o curso, após isso, houver o contato com os coordenadores dos cursos para verificar se havia turmas em andamento e, também, para saber quantos módulos já tinham sido ofertados, pois o questionário só foi aplicado em turmas que já tinham oferecidos mais de 70% dos módulos, porque, em tese, os discentes já teriam embasamento teórico mais aprofundado sobre a Controladoria.

Constatou-se que havia 2 Instituições em Alagoas e 7 no estado de Pernambuco que estavam com turmas em andamento e com cerca de 70% dos módulos já cursados, ressalta-se que em 1 instituição no estado de Pernambuco os pesquisadores não obtiveram acesso, portanto a pesquisa foi realizada em 8 instituições, 2 no estado de Alagoas e 6 no estado de Pernambuco. O questionário foi confeccionado no *Microsoft Word* versão 2007 e dividido em 2 blocos. O primeiro buscou identificar o perfil dos respondentes: gênero, faixa etária, se trabalhou ou não com Controladoria e formação acadêmica; e o segundo foi composto por 10 questões utilizando uma escala *Likert*, considerando que: (1) Discordo Totalmente, (2) Discordo Parcialmente, (3) Não tenho opinião formada, (4) Concordo Parcialmente e (5)

Concordo Totalmente, apresentadas no Quadro 1.

Destaca-se que algumas questões foram confeccionadas a partir dos estudos de Borinelli (2006). Os questionários foram aplicados, em sala de aula, pelos próprios pesquisadores com a ajuda dos professores e coordenadores dos cursos de pós-graduação (*lato sensu*) em Controladoria; ressalta-se que os cursos foram ofertados nas capitais dos dois estados, não havendo, portanto, turmas formadas nas cidades do interior no período da coleta dos dados.

Os dados foram coletados entre 08 de outubro a 10 de dezembro de 2016; dos 355 discentes matriculados, 281 responderam os questionários (113 em Alagoas e 168 em Pernambuco), o que representa 79,15% do total. Os dados foram tabulados através da planilha eletrônica *Microsoft Excel 2007*.

As análises e interpretações dos resultados foram elaboradas através de estatística descritiva, e posteriormente, com o intuito de identificar a existência de diferenças entre os grupos, foram realizados dois testes adicionais, o teste de *Mann-Whitney* e o de *Kruskal-Wallis*.

4. Análises e Interpretações dos Resultados

4.1 Perfis dos Respondentes

O questionário foi apresentado em dois blocos, sendo que este primeiro bloco abordou questões sobre características pessoais dos respondentes através das questões de 1 a 4, denominadas de Q1, Q2, Q3 e Q4. Na tabela 1 é apresentado o perfil dos respondentes em números e percentuais isolados, por estado, e em números e percentuais totais da pesquisa.

Tabela 1: Dados dos Respondentes

Gênero	AL		PE		Total	
	N	%	N	%	N	%
Masculino	42	37,20	72	42,86	114	40,57
Feminino	71	62,80	95	56,55	166	59,07
S/resposta			1	0,6	1	0,36
Total	113	100,00	168	100,00	281	100,00
Faixa Etária	AL		PE		Total	
	N	%	N	%	N	%
Até 25 anos	30	26,55	33	19,64	63	22,42
De 26 a 40 anos	70	61,95	123	73,21	193	68,68
De 41 a 50 anos	9	7,96	9	5,36	18	6,41
Acima de 50 anos	4	3,54	3	1,79	7	2,49
Total	113	100,00	168	100,00	281	100,00
Trabalhou com Controladoria	AL		PE		Total	
	N	%	N	%	N	%
Sim	17	15,04	45	26,79	62	22,06
Não	96	84,96	123	73,21	219	77,94
Total	113	100,00	168	100,00	281	100,00
Formação Acadêmica	AL		PE		Total	
	N	%	N	%	N	%
Administração	60	53,10	90	53,57	150	53,38
Ciências Contábeis	34	30,09	42	25,00	76	27,05
Economia	7	6,19	7	4,17	14	4,98
Outros	12	10,62	29	17,26	41	14,59

Total	113	100,00	168	100,00	281	100,00
--------------	------------	---------------	------------	---------------	------------	---------------

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dos 281 discentes entrevistados 40,21% estudam no ao estado de Alagoas e 59,79% no estado de Pernambuco, já em relação ao gênero, observa-se que a maioria é do sexo feminino em ambos os estados, pois apresentou um percentual total de 59,07% contra 40,57% encontrado para os alunos do sexo masculino, tabela 1. Isto poder revelar que as mulheres graduadas estão com interesse em atuar no mercado de trabalho da Controladoria.

Ainda de acordo com a tabela 1, ver-se que a maioria dos entrevistados, cerca de 68,68% possui idade entre 26 e 40 anos e apenas 2,49% possuem mais de 50 anos. Em termos percentuais isolados na faixa etária de até 25 anos, Alagoas apresenta mais alunos 26,55% contra 19,64% de Pernambuco, isso também acontece com os mais experientes, pois Alagoas possui 11,50% de alunos acima de 40 anos contra 7,15% de Pernambuco.

Quando perguntados sobre se já trabalharam com Controladoria, a grande maioria, ou seja, cerca de 77,94% relataram que nunca atuaram neste setor, no entanto estão buscando se especializar na área o que pode revelar que pretendem atuar neste mercado. Os dados da tabela 1 ainda evidenciam que os pernambucanos exerceram as atividades de Controladoria com maior frequência do que os alagoanos.

Em relação à formação acadêmica dos respondentes, observa-se na tabela 1 que mais da metade 53,38% possui formação em administração, 27,05% possui formação em ciências contábeis, 4,98% possuem formação em economia e 14,59% possuem outras formações, que incluem cursos como engenharia de produção, matemática, logística, gestão financeira, gestão ambiental, direito entre outros.

4.2 Análises Descritivas das Questões Referentes aos Conhecimentos sobre Controladoria.

O segundo bloco do questionário buscou atingir o objetivo da pesquisa através de 10 questões. Utilizou-se uma escala Likert de 5 pontos, considerando que: (1) Discordo Totalmente, (2) Discordo Parcialmente, (3) Não tenho opinião formada, (4) Concordo Parcialmente e (5) Concordo Totalmente. A identificação das questões, para melhor visualização das tabelas, foi abreviada para: (Q5, Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q11, Q12, Q13 e Q14), conforme quadro 2.

Quadro 2: Apresentação das Questões de 5 a 14 (segundo bloco do questionário)

A Controladoria é um conjunto de conhecimentos teóricos de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial relativos ao controle de processos de gestão das organizações (Q5).
As funções e atividades típicas de Controladoria, dentro das instituições, só são desempenhadas se a empresa tiver um Departamento de Controladoria (Q6).
A posição do Setor de Controladoria no organograma das empresas deverá ser enquadrada como órgão de Linha (Q7).
Só profissionais com graduação em Administração, Ciências Contábeis, Direito, Economia e Engenharias poderão exercer as atividades de <i>controller</i> no Brasil (Q8).
Para que os objetivos das atividades de Controladoria sejam atingidos é necessário que os planejamentos e metas traçadas pelos outros setores esteja sendo executados com eficiência (Q9).
Conhecimento profundo em contabilidade, custos, orçamento, falar outras línguas, liderança, pró-atividade, dentre outras, são requisitos obrigatórios para um <i>controller</i> exercer suas atividades (Q10).
No Brasil o Setor de Controladoria, para melhor desempenho de suas funções nas organizações, deve estar

subordinado à presidência (Q11).
A realização de curso de Pós-Graduação (Especialização/MBA) com ênfase em Controladoria é um fator decisivo para se tornar um <i>controller</i> (Q12).
Os conteúdos das disciplinas ministradas na Pós-Graduação dão mais ênfase aos conhecimentos voltados para formar especialistas direcionados a desempenhar atividades de assessoria (STAFF) (Q13).
Uma das principais missões da Controladoria é zelar pela sobrevivência e continuidade da organização através e um processo permanente de coordenação e interação entre os diversos setores, buscando otimizar os resultados econômicos da entidade (Q14).

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na tabela 2 são apresentados os resultados unificados de Q5 a Q14. Pontua-se que na tabela 2, os percentuais encontrados na coluna do “total” não apresentam proporcionalidades com os percentuais das “colunas dos estados”, visto que foram feitos dois cálculos distintos: primeiro individualmente, por estado, levando-se em consideração os totais de respondentes por estado e, no segundo momento, foram quantificados os valores total dos respondentes da pesquisa. Informa-se, ainda, que seis Questões no estado de Pernambuco não foram respondidas: quatro em Q7, uma em Q8 e mais uma em Q9.

Tabela 2: Estatística descritiva em (%) das questões 5 a 14 por estado e total

Estados	Alagoas					Pernambuco					Total					
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	
Questões	Q5	1,8	4,4	2,7	34,5	56,6	2,4	6,5	1,2	36,3	53,6	2,1	5,7	1,8	35,6	54,8
	Q6	25,7	33,6	5,3	28,3	7,1	30,4	38,0	6,0	20,8	4,8	28,5	36,3	5,7	23,8	5,7
	Q7	5,3	11,5	30,1	31,9	21,2	8,5	13,4	35,4	26,8	15,9	7,2	12,6	33,2	28,9	18,1
	Q8	25,7	17,7	17,7	23,9	15,0	19,8	25,1	9,0	26,3	19,8	22,1	22,1	12,5	25,4	17,9
	Q9	4,4	1,8	0,9	22,1	70,8	2,4	8,4	1,2	29,3	58,7	3,2	5,7	1,1	26,4	63,6
	Q10	9,7	17,7	3,5	37,2	31,9	5,4	14,3	6,0	44,6	29,7	7,1	15,7	5,0	41,6	30,6
	Q11	19,5	15,9	13,3	30,1	21,2	11,3	17,3	10,1	36,9	24,4	14,6	16,7	11,4	34,2	23,1
	Q12	5,3	10,6	8,0	44,2	31,9	5,4	17,3	8,3	47,0	22,0	5,3	14,6	8,2	45,9	26,0
	Q13	7,1	15,0	8,0	52,2	17,7	5,4	17,3	8,3	47,0	22,0	8,8	16,4	11,4	46,3	17,1
	Q14	3,5	2,7	4,4	20,4	69,0	0,6	4,8	2,4	23,2	69,0	1,8	3,9	3,2	22,1	69,0

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Em relação ao conceito de Controladoria, evidenciado em Q5, os dados da Tabela 2 mostram que 54,8% dos respondentes concordam totalmente e 35,6% concordam parcialmente, ou seja, a grande maioria 90,40% concorda com o conceito apresentado, pois as respostas foram semelhantes entre os discentes dos dois estados. Neste sentido, os resultados evidenciados corroboram com os estudos de Souza e Borinelli (2009), reforçando as características da Controladoria como área do conhecimento direcionado a gerir os processos empresariais.

Em que Q6, apenas 28,5% dos discentes discordam totalmente que as atividades típicas de Controladoria só podem ser desempenhadas se houver departamento de Controladoria, 35,2% ou discordam ou não souberam responder e 36,3% concordam parcialmente, sinal que esta questão gera dúvidas que talvez possa ser justamente porque à maioria das empresas no Brasil ainda não possuem um departamento denominado de Controladoria. Borinelli (2006) esclarece que a controladoria não tem atividades próprias, ou seja, às atividades são dos vários departamentos que formam a organização.

Os dados da tabela 2 evidenciam que em relação a Q7, questão que ainda não tem um

consenso formado pela literatura, foi justamente proposição que apresentou um maior percentual de resposta nula, pois, 33,2% dos discentes disseram não ter opinião formada sobre o assunto e 47% concordaram. Neste contexto, observa-se na tabela 2, que 53% dos discentes ou discordam ou não sabem a resposta, além do mais, as opiniões foram similares em ambos estados, pois à maioria dos respondentes corroboram com os autores que defendem que a Controladoria de ser enquadrada como órgão de linha.

Apesar de já haver um consenso na literatura (Borinelli, 2006; Lunkes, Coelho e Rocha 2015; Wigger, Lunkes e Souza, 2015), dentre outros, de que a Controladoria e multidisciplinar e poderá ser exercida por vários outros profissionais; Q8 dividiu a opinião dos discentes, pois houve um empate técnico em relação há quais profissionais poderiam exercer as atividades de Controladoria, pois 44,2% dos discentes discordaram, 12,5% não tem opinião formada e 43,3% concordaram. Ressalta-se que percentual de alunos do estado de Alagoas, 17,7%, que não souberam responder foi praticamente o dobro em relação aos alunos de Pernambuco, 9%.

E quando os discentes foram questionados em Q9, os resultados mostraram que 63,6% dos discentes concordaram totalmente, e a grande maioria, os seja, 90% concordaram, ou seja, as respostas foram análogas tanto entre os discentes de Alagoas como os de Pernambuco; corroborando com Mosimann e Fisch (1999) e Borinelli (2006) que destacam que o papel fundamental da Controladoria é coordenar esforços para conseguir unir todas as áreas da empresa para atingir um resultado único.

Em relação aos conhecimentos necessários para exercer a função de *controller* pontuada em Q10, os resultados na tabela 2 evidenciaram que 72,2% dos respondentes concordam com essa afirmativa. Sinalizando concordância com diversos estudos. Gomes, Souza e Lunkes (2014) citam em seu trabalho que o controle pode exercer diversas funções: controlador de gastos, controle do orçamento, auditor interno, dentre outros. Pontua-se que as atividades discriminadas em Q10 não correspondem a todos os requisitos para exercer a atividade de *controlle*, pois a funções deste se estendem várias outras atividades dentro das organizações. Ferrari *et al.* (2013) afirma que o *controller* dever ter uma visão ampla do negócio que abrange a todos os departamentos da empresa.

De acordo com Teixeira (2003), diversos autores apresentam divergência em relação subordinação do setor de Controladoria dentro da estrutura organizacional, muitos defendem que a Controladoria deve estar subordinada a presidência (órgão de assessoria), e outros, corroboram com a idéia de que ela deveria esta ligada diretamente à vice presidência (órgão de linha). O resultado evidenciado em Q11, entre os dois estados foram similares, pois mostra que a maioria dos discentes 57,3% concorda que o setor de Controladoria deve estar subordinado a presidência e, portanto, corroboram com os autores que defendem que a Controladoria deverá ocupar um lugar de *staff* no organograma das empresas.

Em Q12 procurou-se saber a opinião dos discentes sobre o curso que estão fazendo, os números da tabela 2 evidenciaram que 71,9% dos discentes concordaram com esta afirmativa, 45,9% concordaram parcialmente e 26% concordaram totalmente. Ressalta-se que a literatura esclarece que o *controller* é um profissional multidisciplinar, suas capacidades vão além do conhecimento técnico, pois abrange habilidades em diversas áreas, além de conhecimento do negócio e experiência na profissão (VANESSA; OLAK, 2010; ORO; BEUREN; CARPES, 2013).

Portanto, observa-se que os discentes de Alagoas e Pernambuco ainda não têm uma real dimensão das características exigidas, no mercado de trabalho, para exercer a função de

controller. Neste sentido, o trabalho de Wigger, Lunkes e Souza (2015) evidenciaram que a formação exigida para os candidatos a uma vaga de *controller* é bastante diversificada. Portanto, o fato de fazer uma pós-graduação não pode ser considerado um fator decisivo para se tornar um *controller*, pois a literatura esclarece que a característica desse profissional estar mais direcionada aos conhecimentos, a experiências e a formação acadêmica, e não necessariamente a cursos de pós-graduação ou MBA.

Com o intuito de saber sobre os conhecimentos que os discentes estão adquirindo nos cursos de pós-graduação (*lato sensu*) em Controladoria nos estados de Alagoas e Pernambuco foi indagado aos alunos, em Q13, se os conteúdos das disciplinas ministradas na pós-graduação dão mais ênfase aos conhecimentos voltados para formar especialistas direcionados a desempenhar atividades de assessoria (*staff*). Os resultados discriminados na tabela 2 evidenciaram que os resultados entre os dois estados foram equivalentes, pois os índices de concordância dos discentes alagoanos foram de 69,9% contra 69% dos pernambucanos. Neste sentido, infere-se que professores dos cursos de especialização em Controladoria nos estados de Alagoas e Pernambuco, em sua maioria, convergem com a parte da literatura que defende que a Controladoria deva ser um órgão de *staff*.

Em Q14, a maioria absoluta 91,1% concordaram, 69% concordaram totalmente com aquela afirmação. Ressalta-se que os discentes concordam com a missão definida em Borinelli (2006) como também com a de Figueiredo e Caggiano (1997) que descreve que a missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa. Neste sentido, as respostas foram semelhantes entre os discentes dos dois estados.

4.3 Análises Inferenciais

A análise inferencial procurou analisar as diferenças nas percepções dos respondentes através dos testes de *Mann-Whitney e Kruskal-Wallis* nas características apresentadas entre: o gênero dos discentes com as questões do bloco 2; comparações nas respostas dos discentes de Alagoas com os de Pernambuco e comparações nas repostas de Q3 (referentes aos discentes que trabalharam e os que não trabalham no setor de Controladoria). Não foi encontrada diferença (onde são considerados 5% de significância), através do Teste de *Mann-Whitney* com relação aos discentes que trabalham e os que não trabalham no setor de Controladoria.

Inicialmente observam-se nas tabelas 3 e 4 as diferenças entre os grupos testadas através do teste de *Mann-Whitney*. Neste caso o teste de *Mann-Whitney* testa a diferença entre as medianas dos gêneros. Na tabela 3 são apresentadas as diferenças entre os gêneros em cada questão através do *Ranking Médio*. E a significância dessas diferenças (onde são considerados 5% de significância); são apresentadas na tabela 4.

Tabela 3: Análise do *Ranking* médio e mediana do gênero

	Gênero	N	Mediana	<i>Ranking</i> médio
Q5	Masculino	114	5	144,45
	Feminino	166	5	137,79
Q6	Masculino	114	2	143,43
	Feminino	166	2	138,48
Q7	Masculino	114	3	134,69
	Feminino	162	3	141,18
Q8	Masculino	113	4	153,41
	Feminino	166	3	130,87
Q9	Masculino	114	5	138,33

	Feminino	165	5	141,15
Q10	Masculino	114	4	148,98
	Feminino	166	4	134,67
Q11	Masculino	114	5	153,41
	Feminino	166	4	131,63
Q12	Masculino	114	4	146,31
	Feminino	166	4	136,51
Q13	Masculino	114	4	148,10
	Feminino	166	4	135,28
Q14	Masculino	114	5	139,15
	Feminino	166	5	141,43

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na tabela 4 evidencia a significância das diferenças (onde são considerados 5% de significância), através do Teste de *Mann-Whitney*. Observa-se que as únicas variáveis que apresentam diferença significativa, são as variáveis que representam Q8 e Q11 do questionário.

Tabela 4: Teste de *Mann-Whitney*

	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14
Z	-0,76	-0,53	-0,69	-2,34	-0,34	-1,54	-2,28	-1,06	-1,38	-0,28
p-valor	0,45	0,6	0,49	0,02	0,74	0,12	0,02	0,29	0,17	0,78

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Com relação a Q8 (só profissionais com graduação em Administração, Ciências Contábeis, Direito, Economia e Engenharias poderão exercer as atividades de *Controller* no Brasil) verifica-se que a diferença reside no fato de os respondentes do sexo feminino não possuírem opinião formada sobre a afirmativa, enquanto que os respondentes do sexo masculino concordam parcialmente com a mesma afirmativa.

Entretanto, apesar das diferenças serem estatisticamente significativas, pontua-se que ambos os sexos não souberam responder a questão, pairando dúvidas sobre quais os profissionais que realmente podem exercer as atividades de *controller* no Brasil, pois a literatura já esta consolidada, e considera que a Controladoria é multidisciplinar e profissionais graduados em diversas áreas podem exercer a função de *controller* no Brasil.

Já, em relação a Q11 (no Brasil, o setor de Controladoria para melhor desempenho de suas funções nas organizações, deve estar subordinado à presidência), observa-se que a diferença reside no fato de os respondentes do sexo masculino concordam totalmente com a afirmativa proposta, enquanto os respondentes do sexo feminino concordam parcialmente, e essa diferença de opiniões é significativa ao nível de 5% de significância através do teste de *Mann-Whitney*. Neste sentido, a resposta mais plausível foram as dos alunos do sexo feminino, pois esta de acordo com a literatura que defende quem a Controladoria pode ser subordinada tanto a presidência, a vice presidência e até outros diretores, como o gerente financeiro, por exemplo.

Com relação às diferenças entre as respostas dos discentes dos estados de Alagoas e Pernambuco, observam-se na tabela 5 e 6 que as variáveis que apresentaram diferenças significativas através do teste de *Mann-Whitney*, foram Q9 e Q12. A tabela 5 mostra as diferenças nas respostas dos discentes entre o estado de Alagoas e Pernambuco através do

Ranking médio e a tabela 6 evidencia a significância dessas diferenças (onde são considerados 5% de significância).

Tabela 5: Análise do Ranking médio e mediana (Alagoas e Pernambuco)

	Estado	N	Mediana	Ranking médio
Q5	Alagoas	113	5	143,94
	Pernambuco	168	5	139,02
Q6	Alagoas	113	2	149,79
	Pernambuco	168	2	135,09
Q7	Alagoas	113	4	148,83
	Pernambuco	164	3	132,23
Q8	Alagoas	113	3	134,80
	Pernambuco	167	3	144,36
Q9	Alagoas	113	5	150,84
	Pernambuco	167	4	133,51
Q10	Alagoas	113	4	137,98
	Pernambuco	168	4	143,03
Q11	Alagoas	113	4	131,90
	Pernambuco	168	4	147,12
Q12	Alagoas	113	5	151,43
	Pernambuco	168	4	133,98
Q13	Alagoas	113	4	148,74
	Pernambuco	168	4	135,79
Q14	Alagoas	113	5	140,18
	Pernambuco	168	5	141,55

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na tabela 6 evidencia a significância das diferenças nas respostas dos discentes de Alagoas e Pernambuco (onde são considerados 5% de significância), através do teste de *Mann-Whitney*. Observa-se que as únicas variáveis que apresentam diferença significativa, são as variáveis que representam as Q9 e Q12 do questionário.

Tabela 6: Teste de Mann-Whitney

	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14
Z	-0,56	-1,55	-1,76	-0,99	-2,06	-0,54	-1,59	-1,88	-1,39	-0,17
p-valor	0,58	0,12	0,08	0,32	0,04	0,59	0,11	0,06	0,17	0,86

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Com relação Q9 (para que os objetivos das atividades de Controladoria sejam atingidos é necessário que os planejamentos e metas traçadas pelos outros setores esteja sendo executados com eficiência) observou-se através do teste de *Mann-Whitney*, tabela 6, que a diferença significativa, ao nível 5% de significância, consiste nos respondentes de Alagoas concordar totalmente com a afirmação, enquanto que os respondentes de Pernambuco concordam parcialmente.

As diferenças sugerem que os discentes de Alagoas responderam de acordo com a literatura, pois Assis, Silva e Catapan (2016) afirmam que as funções da Controladoria são realizadas para atingir os objetivos das organizações. Pontua-se que: só é possível atingir os objetivos e as metas da organização, se os objetivos e metas de todos os setores envolvidos no



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

processo estiverem sendo executados conforme o planejado, visto que o resultado final de uma organização é a soma dos esforços de todos os setores envolvidos no processo de geração dos seus resultados.

De forma semelhante em Q12 (a realização de curso de Pós-Graduação – especialização/MBA – com ênfase em Controladoria é um fator decisivo para se tornar um *controller*) verificou-se, que a diferença significativa, ao nível 5% de significância, também consiste nos respondentes de Alagoas concordar totalmente com a afirmação, enquanto que os respondentes de Pernambuco concordam parcialmente, esses resultados demonstram que em ambos os estados, apesar de existirem diferenças estatisticamente significativas, os discentes ou não souberam responder a questão, pois a literatura aponta a Controladoria com uma área de conhecimento multidisciplinar. Oro, Beuren e Carpes (2013) destacam que na formação do *controller* é necessário conhecimentos teórico e práticos de contabilidade e de outras áreas afins, bem como habilidades em várias atividades profissionais.

5. Considerações Finais

O estudo teve como objetivo verificar se existem diferenças nos conhecimentos sobre Controladoria entre os discentes de Pós-Graduação (*Lato Sensu*) do estado de Alagoas em relação ao estado de Pernambuco.

Foram elaboradas 10 questões com temáticas referentes à Controladoria que abordaram, dentre outras coisas; o conceito, funções e atividades, posição do setor de Controladoria dentro do organograma da empresa, missão, conhecimentos necessários para exercer a profissão. Os conceitos apresentados foram extraídos da literatura e também adaptados pelos pesquisadores.

Ao finalizar o presente artigo foi possível verificar que, apesar das diferenças econômicas e populacionais existentes entre os dois estados, os conhecimentos dos discentes de Pós-Graduação em Controladoria sobre a Controladoria nos estados de Alagoas e Pernambuco são semelhantes.

Através dos resultados da pesquisa observou-se que quando perguntados se a missão da Controladoria poderia ser zelar pela sobrevivência e continuidade da organização através de um processo permanente de coordenação e interação entre os diversos setores, buscando otimizar os resultados econômicos da entidade, 91,1% concordaram parcialmente ou totalmente com este conceito.

Os percentuais encontrados nas questões referentes ao conceito e aos objetivos da Controladoria apresentaram resultados semelhantes. Quando indagados se um dos conceitos de Controladoria poderia ser um conjunto de conhecimentos teóricos de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial relativo ao controle de processos de gestão das organizações, 90,4% dos discentes concordaram parcialmente ou totalmente. E quando questionados se para atingir seus objetivos a Controladoria dependeria que os planejamentos e metas do outros setores fossem executados com eficiência, 90,0% dos discentes também concordaram parcialmente ou totalmente com essa afirmação.

Ainda sobre os principais resultados da pesquisa foi possível constatar que houver um empate técnico em relação há quais profissionais poderiam exercer as atividades de Controladoria, pois quando inquiridos: se só os profissionais com graduação em administração, ciências contábeis, direito, economia e engenharia poderiam exercer as atividades de *controller* no Brasil, 44,2% dos discentes discordaram, 12,5% não tem opinião formada e 43,3% concordaram, ou seja, opinião dividida, apesar de já haver um consenso na





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

literatura, de que a Controladoria é multidisciplinar e poderá ser exercida por vários outros profissionais.

Muito se discutem no Brasil se a Controladoria deveria ser um órgão de linha ou *staff*, questão que não tem um consenso formado, e foi justamente, esta proposição que apresentou um maior percentual de resposta nula, pois quando perguntados se o setor de Controladoria deveria ser enquadrado como um órgão de linha, 33,2% dos discentes declarou não ter opiniões formada sobre o assunto, 19,8% discordaram e 47% corroboram com a opinião que a Controladoria deve se enquadrar como órgão de linha. Isto também pode indicar uma não clareza do que seria de fato, uma atuação da Controladoria como um órgão meio ou fim.

Para testar possíveis diferenças significativas na percepção dos discentes dos estados de Alagoas e de Pernambuco foi elaborada análise do *Ranking* médio e o teste *Mann-Whitney*, e foi observado que houve uma diferença significativa em nível de 5% de significância quando os discentes foram perguntados se o fato de fazer uma Pós-Graduação (*lato sensu*) com ênfase em Controladoria seria um fator decisivo para se tornar um *controller*. Os discentes de Alagoas concordaram totalmente com questão e os discentes de Pernambuco concordaram parcialmente.

Neste sentido, faz-se necessário esclarecer, que de acordo com a literatura, o curso de Pós-Graduação corrobora para ampliar os conhecimentos, mas não pode ser considerado um fator fundamental para se tornar um *controller*, neste contexto, as respostas dos discentes de Pernambuco foram mais assertivas.

A Controladoria como atividade derivada das ciências sociais como a ciências contábeis, administração, economia, entre outras, evolui de acordo com o próprio desenvolvimento da sociedade em que está inserida, pois quanto maior o desenvolvimento econômico maior o número de empresas e serviços demandados pela sociedade e consequentemente maior a necessidade de profissionais para atuar na Controladoria.

Neste contexto, apesar de economicamente o estado de Pernambuco ser bem mais desenvolvido que o de Alagoas, os resultados apresentados nesta pesquisa foram semelhantes, não apresentando diferenças relevantes entre os conhecimentos dos discentes nos dois estados. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) divulgou, no ano de 2014, que o produto interno bruto (PIB) do estado de Alagoas e Pernambuco foi respectivamente 40,9 bilhões e 140,2 bilhões de reais, ou seja, o PIB de Pernambuco foi de 3,43 vezes maior do que o do estado vizinho, evidenciando um desenvolvimento mais acelerado do estado de Pernambuco em relação ao estado de Alagoas.

Diante do exposto, destaca-se que os conteúdos abordados nos curso de pós-graduação em Controladoria nos dois estados talvez sejam similares, e que as diferenças territoriais e o desenvolvimento econômico em favor do estado de Pernambuco pode não ser um fator decisivo que influencia o desenvolvimento da Controladoria nos seus aspectos práticos e científicos, pelo menos, na opinião dos profissionais que já são graduados e estão procurando se especializar em Controladoria.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se que sejam feitas pesquisas sobre a percepção dos discentes de Pós-Graduação (*lato sensu*) em Controladoria em outras unidades da federação, com o intuito de ajudar na formação da construção dos aspectos conceituais da Controladoria, que ainda está em formação, além de verificar como está sendo abordados os aspectos conceituais dentro das instituições de ensino no Brasil e, fundamentalmente, contribuir para eliminar possíveis diferenças que possam existir na



formação do *controller* em termos nacionais, buscando uma unificação de formação, apesar das diferenças econômicas e sociais entre regiões e estados.

REFERÊNCIAS

ALYOUSEF, H. S.; ALNASSER, S. M. *A study of cohesion in international postgraduate students' multimodal management accounting texts*. *Arab World English Journal (AWEJ)*, v. 6, n. 3, p. 30-46, 2015.

ARAÚJO, J. A. O.; FERREIRA, W. S. Controladoria: uma visão acerca da indústria têxtil da região do Brás no município de São Paulo. *Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec*, v. 2, n. 2, p. 288-304, 2016.

ASSIS, L. de.; SILVA, C. L. da.; CATAPAN, A. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico - Eletrônica*, v. 14, n. 3, p. 26-43, 2016. Disponível em: < <http://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/4055>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

BARRETO, L. K. D. S.; SOUZA, L. A. de; TIMENI, S. H.; SILVA, H. C. X. da; SILVA, K. B. da. Ferramentas estratégicas de Controladoria: estudo de caso múltiplo em cinco escritórios contábeis na cidade de Natal-RN. *RIC-Revista de Informação Contábil*, v. 9, n. 2, p. 77-94, 2016.

BERMUDO, V.; VERTAMATTI, R. **Controladoria estratégica e seus desdobramentos comportamentais: A SOX como apoio à geração de valor organizacional**. São Paulo: Atlas, 2016.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (doutorado)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo-SP, 2006.

CARDOSO, V. F.; OLAK, P. A. O desenvolvimento das práticas interdisciplinares no ensino da controladoria nos cursos de ciências contábeis nas instituições de ensino superior das cidades de Londrina e Rolândia. *Revista de Estudos Contábeis*, v. 1, n. 1, p. 38-56, 2010.

CARMO, C. R. S. Motivação para aprendizagem no curso de ciências contábeis: Um estudo comparativo entre os alunos da modalidade presencial e a distância, referente a disciplina Controladoria Reunir: *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 4, n. 2, p. 76-95, 2014.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHAGAS, M. B.; BONZANINI, O. A. Controladoria é staff ou linha? *Revista de Administração*, v. 2, n. 3, p. 153-172, 2013.

DORNELLES, T. S.; BONANOMI NETO, A. Controladoria: setor *staff* ou de linha? Um estudo de caso na empresa Liderança Serviços. **Revista Eletrônica Estácio Papyrus**, Santa Catarina, v. 4, n. 1, p. 46-62, 2017. Disponível em: <<http://periodicosbh.estacio.br/index.php/papirussantacatarina/article/viewArticle/3250>> . Acesso em: 20 ago. 2017.

FERRARI, M. J.; CUNHA, L. C.; LUNKES, R. J.; BORGERT, A. O perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro. **Ric – Revista de Informação Contábil**, v. 7 n. 3, p. 25-50, 2013.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FISH, S.; MOSIMANN, C. O. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FREZATTI, F.; KASSAI, S. Estudo do impacto de um curso MBA em Controladoria na evolução de seus egressos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, (edição especial), 54-65, 2003.

GOMES, C. V.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras. **Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**, v. 8, n. 1, p. 34-50, 2014.

GOMES, M. da. C. T.; OLIVEIRA, R. M. A. de.; CARVALHO, D. da. R.; D.; OLIVEIRA, R. M. A. de. O ensino da disciplina de controladoria: um estudo comparativo nas IES paraibanas, sergipanas e potiguares. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (CBC), XVIII, 2011. Rio de Janeiro, RJ. **Anais...**Rio de Janeiro: CBC, 2011.

GONÇALVES, M.; SANTOS, C. A. D.; LAVARDA, C. E. F. Estudo dos aspectos procedimentais da estrutura conceitual básica de controladoria na gestão das indústrias do estado de Santa Catarina. **Revista Pensar Contábil**, v. 18, n. 65, p. 4-15, 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produto interno bruto dos municípios 2010 – 2014**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2014/default.shtm>>. Acesso em: 29 ago. 2017.

JORNAL HOJE. **Cursos de especialização podem dobrar salário de profissionais**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2015/03/cursos-de-especializacao-podem-dobrar-salario-de-profissionais.html>>. Acesso em: 29 ago. 2017.

LIMA, M. A. M.; FERREIRA, J. M. P. Competências profissionais requeridas pelas organizações: percepção dos alunos de curso de mestrado em administração e controladoria. **Journal of Administrative Sciences**, v. 17, n.1, p. 272-306, 2011.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

LIRA, A. M. D.; PARISI, C.; PELEIAS, I. R.; PETERS, M. R. S. *Uses of ERP systems and their influence on controllership functions in Brazilian Companies*. **JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 9, n. 2, p. 323-352, 2012.

LOURENSI, A.; BEUREN, I. M. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. **Contabilidade vista & revista**, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.

LUNKES, R. J.; COELHO, G.; ROCHA, F. S. da. Percepção da interdisciplinaridade da controladoria por alunos de graduação em administração e ciências contábeis. **Revista da UNIFEBE**, Brusque, v. 1, n. 15, p. 67-83, 2015. Disponível em: <<http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/370/164>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V.; VICENTE, E. F. R. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

MARCHIORETTO, I. S. A importância da controladoria para os profissionais – uma visão holística ou ferramenta de controle? **Revista REPAE**, v. 1, n. 2, p. 247-267, 2016.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Cadastro e-MEC de instituições e cursos de educação superior**, 2016. Disponível em: www.emec.mec.gov. Acesso em: 25 de setembro de 2016.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração das empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ORO, I. M.; BEUREN, I. M.; CARPES, A. M. da. S. Competências e habilidades exigidas do *controller* e a proposição para sua formação acadêmica. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 1, p. 15-36, 2013.

PARECER Nº 977 de 03 de DEZEMBRO de 1965. **Definição dos Cursos de Pós Graduação**, 1965. Disponível em: www.capes.gov.br/images/stories/download/legislacao/Parecer_CESU_977_1965.pdf. Acesso em: 04 de janeiro de 2017.

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. da.; SEGRETI, J. B.; CHIOROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças**, ed. Especial, v. 18, p. 19-32, 2007.



PLETSCH, C. S.; SILVA, A. da.; LAVARDA, C. E. F. Conteúdos da disciplina de controladoria e as funções do *controller* no mercado de trabalho. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 17, n. 1, p. 118-133, 2016. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/pretexto/article/view/2798/Artigo%207>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

RIBEIRO, S. P.; TISOTT, S. T.; TONELLO, D.; MAGNI, A. A. Estudo bibliométrico em controladoria no congresso brasileiro de custos no período de 2004 a 2010. *Revista de Estudos Contábeis*, v. 6, n. 11, p. 3-22, 2015.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGA, S. M. *The controller's function: the work of the managerial accounting*. New York: John Wiley & Sons, 1996.

SARTORATTO, R.; LUNKES, R. J.; ROSA, F. S. da. A percepção dos estudantes de ciências contábeis sobre seus conhecimentos em controladoria. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 8, n. 1, p. 102-115, 2016.

SCHIER, C. U. da. C. **Controladoria como instrumento de gestão**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

SHUTTLEWORTH, C. C.; BERRY, P. R.; VIVIERS, G. M.; LEONARD, C. *Perceptions of management accounting students about employability skills acquired at an open distance learning institution*. *South African Journal of Higher Education*, v. 27, n. 6, p. 21-49, 2013.

SILVA, B. G. G. da.; CORRÊA, J. Q.; ROCHA, M. L. da.; FERREIRA, R. A. D. de. P.; MÉXAS, M. P. A evolução da contabilidade para controladoria: uma análise da percepção dos discentes de cursos de ciências contábeis. *Sustainable Business International Journal*, Rio de Janeiro, n. 64, p. 1-28, 2016. Disponível em: <<http://www.sbijournal.uff.br/index.php/sbijournal/article/view/109/110>>. Acesso em: ago. 2017

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 12, n. 27, p. 66-77, 2001.

SOUZA, B. C. de.; BORINELLI, M. L. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (CBC), XVI, 2009. Fortaleza, CE. **Anais...**Fortaleza: CBC, 2009.

TEIXEIRA, O. C. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. 2003. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 10 ed. São Paulo: Universidade Empresa, 1980.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

VANESSA, De. F. C.; OLAK, P. A. Práticas interdisciplinares no ensino da controladoria nos cursos de ciências contábeis nas instituições de ensino superior das cidades de Londrina e Rôlandia. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 1, n. 1, p. 38-56, 2010.

VILLALOBOS, A. S.; DULCE, A. J. C.; FONTILAR, L. J.; GUTIERREZ, D. M. C.; SAWALI, R. A. C. V.; ALMERO-ENCIO, H. Benefits of co-curricular activities to academic performance of financial and management accounting students. *Asia Pacific Journal of Education, Arts and Sciences*, v. 3, n. 1, p. 83-93, 2016.

WIGGERS, N.; LUNKES, R. J.; SOUZA, P de. *Controller*: estudo sobre a relação entre as funções, salários e formação acadêmica. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 34, v. 2, p. 1-14, 2015. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/3071/307141014001.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2017.



5. PERSPECTIVAS DA PESQUISA EM CONTABILIDADE NO BRASIL: UM ENSAIO TEÓRICO SOBRE AS ABORDAGENS IDEOGRÁFICAS E NOMOTÉTICAS

Área Temática: I. Educação, Pesquisa e Inovação em Contabilidade

Autores: João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, Juliana Reis Bernardes, Wellington Dantas de Sousa, Josaias Santana dos Santos & Mauricio Mendes Boavista de Castro

RESUMO

A partir de meados da década de 70, a academia brasileira vivenciou o surgimento e posterior predominância da abordagem Nomotética frente à Ideográfica. Caracterizada pelo termo Positivismo, esse tipo de pesquisa virou o *mainstream* da pesquisa em Contabilidade tendo por foco na explicação do porque da Contabilidade ser o que é, porque é que os contabilistas fazem o que fazem, e quais os efeitos que estes fenômenos têm nas pessoas e na utilização dos recursos, em detrimento do questionamento e reflexão mais aprofundado do fenômeno e, sobretudo, a consideração da complexidade humana. Nas Ciências Sociais, houve uma divisão acerca das abordagens utilizadas à condução de pesquisas conforme a proposta de Windelband, isto é, Idiográficas ou Nomotéticas. A abordagem Nomotética, busca a aquisição do conhecimento de forma muito próxima do modelo das Ciências Naturais, isto é, amostragem cuidadosa, medidas precisas, bom *design* e análise de hipóteses apoiadas em teorias, pautada nas técnicas quantitativas para o estabelecimento de conexões causais e utilizando como instrumento para coleta de dados, entre outros exemplos, bases de dados e questionários padronizados. Nesse aspecto, o presente ensaio teórico buscou refletir as motivações e, sobretudo, as implicações da supremacia das metodologias com abordagens predominantemente Nomotéticas frente às Ideográficas na academia brasileira. Considerando que essa hegemonia empobrece o desenvolvimento teórico e, no longo prazo, obstrui o desenvolvimento científico em profundidade, notou-se a necessidade da academia contábil introduzir formas alternativas, nomeadamente, mais críticas e radicais, que reinterpretem a informação disponível em detrimento dessa tendência estagnante e, quase sempre, de superfície que proliferam-se pela acumulação, generalização e sistematização da informação à custa da teorização aprofundada.

Palavras-chave: Pesquisa em Contabilidade; Abordagem Ideográfica; Abordagem Nomotética; Positivismo Contábil.

1 INTRODUÇÃO

Segundo Ferrari (1974, p. 8), Ciência é “todo um conjunto de atitudes e atividades racionais, dirigidas ao sistemático conhecimento com objeto limitado, capaz de ser submetido à verificação”. O modelo de racionalidade enraizado na ciência moderna surgiu a partir da revolução científica do século XVI e foi se desenvolvendo até recentemente, pautado basicamente nas Ciências Naturais, sendo que, apenas no século XIX se estendeu às Ciências Sociais (Santos, 1998).



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

A Ciência Social é caracterizada pelo enfoque subjetivo na busca da compreensão dos fenômenos sociais a partir da interpretação do sentido que os agentes conferem às suas ações, com enfoque em métodos qualitativos, descritivo e compreensivo (Riachi-Belkaoui, 1996). Nas Ciências Sociais evita-se teorias definitivas dado que “a realidade é mutável, flexível e indeterminada, permeada por uma crescente complexidade por detrás de fenômenos que parecem simples” (Matos, Machado, & Barbosa, 2013, p. 1). Nesse aspecto, nenhuma teoria é definitiva, pois a realidade compreende uma infinidade de “essências” em constante transformação (Matos, Machado, & Barbosa, 2013).

Esta característica fundamentada essencialmente na tradição filosófica da Fenomenologia em detrimento uma abordagem mais focada no conhecimento objetivo, explicativo e, sobretudo, Nomotético, acarretou em um enquadramento da Ciência Social como *soft science* (Denzin & Lincoln, 2006).

Somente após o advento do Positivismo de Auguste Comte e a consequente adoção da abordagem Monotética, na segunda metade do século XIX, as Ciências Sociais alcançaram o *status* de ciência (Matos, Machado, & Barbosa, 2013), entretanto, a partir de então, a proporção desse tipo de estudo oscilou bastante dentro de cada Ciência Social, sendo que, nas Ciências Contábeis, a corrente principal das pesquisas, independentemente da área (gerencial, financeira, tributária, pública ou finanças), em maior ou menor grau, assumiu característica essencialmente Nomotética (Riachi-Belkaoui, 1996; Smith, 2003).

As Ciências Contábeis podem ser enquadradas como Ciências Sociais Aplicadas no momento em que trata de aspectos relacionados à sociedade, dado que, claramente, é um “sistema de pensamento” concebido pelo homem para auxiliar a tomada de decisão humana e influenciar seu comportamento (Gaffikin, 2006).

Nesse aspecto, partindo da premissa de que a pesquisa em Ciência Contábil deveria refletir uma maior utilização da abordagem Nomotética, buscou-se analisar as motivações e, sobretudo, as implicações da predominância das metodologias com abordagens predominantemente Nomotéticas frente às Ideográficas. Para tal, optou-se pela realização do presente ensaio teórico. Dada à natureza social da Contabilidade que se traduz na “compreensão da maneira com que os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam seus usuários; representa a realidade que deve observada por este ramo do conhecimento humano” (Schmidt, 1998, p. 15) e considerando que o desenvolvimento pleno de uma nação contemporânea compreende o desenvolvimento de sua ciência (Bunge, 2008), o presente estudo mostra-se relevante ao contribuir para a reflexão acerca do papel da pesquisa contábil, sua perspectiva, limitações e motivações, destacando a importância da abordagem Ideográfica à academia contábil.

É importante ressaltar que não buscou-se defender a extinção das pesquisas com abordagens Nomotética; fomentar a utilização única de pesquisas Ideográficas; ou mesmo persuadir o nobre leitor acerca das qualidades da abordagem Ideográfica à condução de pesquisas nas Ciências Contábeis, mas sim, evidenciar a necessidade de, invariavelmente, o pesquisador contábil realizar uma reflexão criteriosa acerca da aderência da abordagem que está sendo trabalhada frente ao problema investigado.

O presente ensaio mostra-se relevante para os vários atores da academia contábil brasileira (pesquisadores, editores de periódicos, docentes e discentes) no momento em que realiza uma reflexão acerca das perspectivas da pesquisa em Contabilidade, destacando as motivações e implicações da supremacia da abordagem Nomotética frente à Ideográfica.



Além dessa Introdução, o presente ensaio encontra-se segmentado em quatro tópicos. Inicialmente será realizada uma breve explanação sobre o ciclo hermenêutico de Wilhelm Dilthey e apresentada, de forma preliminar, a caracterização das abordagens Nonotética da Idiográfica realizada por Wilhelm Windelband. No segundo tópico, ambas as abordagens são exploradas de forma a evidenciar as particularidades que as diferenciam. A seguir, é realizada uma análise da predominância da abordagem Ideográfica e seu impacto à práxis da pesquisa contábil, destacando alguns dos potenciais motivadores e reflexos. Por fim, são apresentadas as considerações finais, evidenciando-se as limitações e indicações de oportunidades para a condução de futuras pesquisas.

2 O CICLO HERMENÊUTICO DE WILHELM DILTHEY

Em decorrência da dificuldade implícita de empregar uma abordagem objetiva e, principalmente, de controlar todas as variáveis do ambiente social, historicamente houve um embate acerca do enquadramento das Ciências Sociais como Ciência. Entre o final do século XIX e início do século XX, Wilhelm Dilthey ofereceu um relevante contribuição nesse debate ao propor que as Ciências Sociais, em decorrência das suas particularidades, demandariam uma autonomia metodológica (Scocuglia, 2002).

Numa época em que as Ciências Naturais se desenvolviam em passo acelerado, Dilthey contribuiu positivamente para a cientificidade das Ciências Sociais ao, por meio de uma análise da causalidade na história, criticar a visão positivista e empirista afirmando ser impossível nas “ciências do espírito” (*Geissenswissenschaften*), ou Ciências Sociais, considerar a existência de “leis gerais”.

A tese central de Dilthey era pautada na distinção estabelecida anteriormente por Gustav Droysen entre explicar (*Erklären*) e compreender (*Verstehen*). Enquanto o método das Ciências Naturais fundamenta-se na explicação por meio do esclarecimento das conexões causais, nas Ciências Sociais têm-se uma fundamentação pautada na compreensão (Dilthey, 1989). O objetivo de Dilthey era então fornecer às Ciências Sociais uma metodologia e uma epistemologia adequadas às suas peculiaridades, entretanto, sem perder o rigor metodológico peculiares das Ciências Naturais (*Naturwissenschaft*) (Sá, 2009).

À compreensão dos fenômenos analisados, a hermenêutica, que relaciona-se com problemas de compreensão e/ou interpretação do significado de, dentre entre outros exemplos, texto, sinais, símbolos, práticas sociais e ações históricas, apresenta um papel imprescindível. Nessa perspectiva, a partir das ideias do teólogo Friedrich Schleiermacher, Dilthey desenvolveu uma teoria da interpretação, ampliando o escopo da compreensão hermenêutica até então restrita ao campo teológico, para a compreensão objetiva de qualquer tipo de texto e/ou expressão humana, originando, assim, o método hermenêutico (Dilthey, 1989).

A hermenêutica de Dilthey, diferentemente da teológica, centra-se na busca de um método compreensivo e metodologicamente seguro, inerente às Ciências Sociais, pautado na compreensão (“*Verstehen*”), sem paralelos nas Ciências Naturais (Scocuglia, 2002).

Um elemento da visão de Schleiermacher determinante às ideias de Dilthey foi o entendimento de que a ciência hermenêutica deve buscar evitar o mal-entendido na interpretação considerando não apenas a literalidade das palavras, mas também, a individualidade do autor. Em outras palavras, além da interpretação gramatical, deve-se considerar, também, a interpretação psicológica.

A partir desses *insights*, Dilthey criou o “círculo hermenêutico” que afirmava que um texto (ou realidade histórica) só pode ser compreendido a partir da compreensão do todo, e vice-versa. Nesse aspecto, a experiência fundamenta as expressões e as expressões suportam a experiência (Gaffikin, 2006).

Para Dilthey, o ser humano, inteligível em decorrência de sua individualidade e singularidade, e, conseqüentemente, a sociedade, não possibilitam a formulação de leis gerais. O fato das experiências e atividades humanas serem influenciadas por escolhas, preferências, valores e julgamentos acarreta em maior complexidade das Ciências Naturais quando comparado aos fenômenos sob o escopo das Ciências Naturais (Sá, 2009).

Nesse ponto, a investigação nas Ciências Sociais seria dependente da habilidade dos pesquisadores em entender o padrão “estrutural” da experiência e, a partir daí, compreender o comportamento humano (Dilthey, 1989). Para Dilthey, a Teoria hermenêutica poderia ser considerada a base para as *Geisteswissenschaften* ou Ciências Sociais, um modo de acesso privilegiado ao significado em geral (Gaffikin, 2006).

Outra figura importante nesse debate foi Wilhelm Windelband, primeiro a efetuar a distinção entre Ciência Monotética e Idiográfica. Segundo Wu (2010), enquanto Dilthey se esforçava para fornecer uma metodologia e uma epistemologia adequadas às peculiaridades às Ciências Sociais, Windelband buscou uma definição de ciência que reconhecesse a importância dos valores. Para Windelband, as ciências que têm por finalidade a busca do conhecimento universal, relacionadas com o imutável, apreensível pela abstração, constituindo-se, portanto, como ciências de leis (*Gesetzeswissenschaften*), são descritas como Ciências Nomotéticas. Já as ciências que têm por objetivo a busca do conhecimento particular de entes individuais, de estruturas e não mais de leis, são denominadas ciências de eventos (*Ereigniswissenschaften*), ou Ideográficas, cuja relação fundamental sai da abstração à percepção (Wu, 2010).

3 AS ABORDAGENS NOMOTÉTICA E IDEOGRÁFICA, O POSITIVISMO DE COMTE E SUA INSERÇÃO NA PESQUISA CONTÁBIL

Nas Ciências Sociais, houve uma divisão acerca das abordagens utilizadas à condução de pesquisas conforme a proposta de Windelband, isto é, Idiográficas ou Nomotéticas (Nagel, 1976). A abordagem Nomotética, busca a aquisição do conhecimento de forma muito próxima do modelo das Ciências Naturais, isto é, amostragem cuidadosa, medidas precisas, bom *design* e análise de hipóteses apoiadas em teorias, pautada nas técnicas quantitativas para o estabelecimento de conexões causais e utilizando como instrumento para coleta de dados, entre outros exemplos, bases de dados e questionários padronizados. Já a abordagem Ideográfica baseia-se no pressuposto de que a compreensão do mundo social ocorre através da investigação em primeira mão, ou seja, é necessário estabelecer uma relação próxima e pessoal com o sujeito, com forte ênfase na vivência e na análise subjetiva, dada à necessidade de conhecer profundamente o fenômeno de estudo (Riachi-Belkaoui, 1996).

Nesse aspecto, é necessário envolver-se no fluxo da vida cotidiana para a realização da análise detalhada dos *insights* obtidos em tais encontros com o sujeito ou fenômeno em análise. A abordagem Ideográfica está interessada no conhecimento do particular, como condição necessária à *práxis*, ou seja, a forma de agir adequadamente em uma variedade de situações particulares (Burrell; Morgan, 1979).

O exercício de observação dos objetos externos dota o pesquisador pautado na abordagem Ideográfica de uma atitude espiritual completamente distinta da empregada na abordagem Nomotética. Na abordagem Ideográfica, o emprego das matemáticas deve ter uma função subordinada na compreensão profunda da sociedade, sendo seu principal objetivo descrever e realizar análises comparativas, que na perspectiva Nomotética, dá lugar à indução, ao experimento e a matematização (Sá, 2009).

A abordagem Nomotética, quando confrontada com a Ideográfica, apresenta uma diferença especial associada aos diferentes tipos de conhecimento. Enquanto o método Ideográfico está interessado no conhecimento do particular como condição para a *práxis*, no método Nomotético têm-se um interesse no desenvolvimento da teoria do conhecimento universal.

Nesse aspecto, a abordagem subjetiva das Ciências Sociais apresenta uma suposição nominalista para ontologia, antipositivismo para epistemologia, um pressuposto de voluntarismo da natureza humana, e, finalmente, uma suposição Ideográfica para a metodologia. Já a abordagem objetiva das Ciências Naturais, no entanto, apresenta uma ontologia realista, uma epistemologia positivista, uma suposição determinista da natureza humana e uma metodologia Nomotética (Riachi-Belkaoui, 1996). Qualquer tipo de abordagem adota uma posição em um *continuum* de acordo com a sua importância relativa das características apresentadas na Tabela 1:

Tabela 01

Comparação das abordagens Nomotética e Idiográfica

Ênfase em abordagens Nomotéticas	vs	Ênfase em abordagens Idiográficas
1. Dedução.	vs	Indução.
2. Explicação através da análise de relações causais e explicação compreendendo leis gerais (<i>etic</i> - do ponto de vista do observador externo).	vs	Explicação dos sistemas de significado subjetivo e explicação pela compreensão (<i>emic</i> - a partir da perspectiva do sujeito).
3. Generalização a partir de dados quantitativos.	vs	Interpretação a partir de dados qualitativos.
4. Uso de vários controles, físicos ou estatísticos, de modo a permitir o teste das hipóteses.	vs	Compromisso com a pesquisa em ajustes diários, para permitir o acesso, e minimizar a reatividade entre os sujeitos da pesquisa.
5. Metodologia de pesquisa altamente estruturada para garantir a replicabilidade de 1, 2, 3 e 4.	vs	Estrutura mínima para garantir 2, 3 e 4 (e, como um resultado de 1).
<p>← Experimentos, quase experimentos, levantamentos (<i>surveys</i>), pesquisa ação, etnografia. →</p> <p><i>Continuum metodológico</i></p>		

Fonte: Adaptado de Gill & Johnson (2002)

Saint-Simon foi o percussor da utilização do termo Positivismo para designar o método Ideográfico em 1830, entretanto, coube ao seu discípulo Auguste Comte o desenvolvimento da doutrina à posterior adoção na filosofia (Abbagnano, 2007). Graças a Comte, o termo passou a designar uma grande corrente filosófica que, na segunda metade do século XIX, ostentou importantes e variadas manifestações em todos os países do mundo ocidental.

Para Comte, conhecer significa mensurar e quantificar, sendo os fatos conhecíveis apenas por meio da experiência, logo, o espírito humano deve renunciar o desejo de conhecer a essência dos fenômenos, limitando-se à observação dos fatos de experiência e suas relações invariáveis, o que possibilita a indução das leis (Martins, 2014).

Comte negava a possibilidade do conhecimento Metafísico que considerava ser estagnante e desnecessário, sendo a epistemologia do objetivismo a base do Positivismo (Martins, 2012). Em termos gerais o Positivismo considera que existe uma realidade objetiva que demanda do investigador a interpretação também objetiva, isto é, o fenômeno em estudo é observado de forma neutra e objetiva, o que implica em uma separação entre o investigador e o seu objeto de estudo.

Após o advento do Positivismo de Comte e a conseqüente adoção da abordagem Monotética, as Ciências Sociais alcançaram o *status* de ciência (Matos, Machado, & Barbosa, 2013), entretanto, a obtenção do caráter científico acarretou no empobrecimento do próprio objeto de estudo, dada a ênfase na quantificação e objetivismo, tão marcantes no Positivismo (Bruyne *et al.*, 1977).

Relativo aos esforços à implantação do Positivismo na pesquisa em Contabilidade, Ball e Brown (1968) exerceram o papel de pedra angular da moderna investigação em Contabilidade Financeira ao conduzirem a primeira investigação empírica, associando o lucro contábil com os retornos das ações, com o objetivo de avaliar a utilidade da informação contábil.

Outro fator relevante à inserção da abordagem positiva nas pesquisas e Contabilidade ocorreu na observação realizada por Jensen (1976) de que, dada sua ênfase conceitual e normativa, a pesquisa em Contabilidade tinha sido, até aquele momento, salvo raras exceções, não científica (Christenson, 1983).

Assim, Jensen iniciou o processo de desenvolvimento de uma teoria positiva em Contabilidade focada na explicação do por que da Contabilidade ser o que é, por que é que os contabilistas fazem o que fazem, e quais os efeitos que estes fenômenos têm nas pessoas e na utilização dos recursos.

Esse movimento, que mais tarde ficou conhecido como “Rochester *School of Accounting*”, pautou-se na premissa de que, dado seu enfoque normativo, a maioria das teorias da Contabilidade não são científicas e, como tal, deveriam ser paulatinamente substituídas por teorias positivas que expliquem as práticas contábeis realmente seguidas em termos de escolha voluntária dos procedimentos contábeis por parte dos gestores, e que expliquem como as normas mudaram ao longo do tempo (Christenson, 1983).

A Teoria Positiva da Contabilidade (*Positive Accounting Theory* - PAT), sistematizada por Watts e Zimmerman (1978 e 1986), que introduziu a discussão dos incentivos que determinam as escolhas contábeis por parte dos gestores e, mais recentemente, o Modelo de Ohlson (1995) que abriu caminho para o surgimento de um novo ramo da investigação baseado numa perspectiva de mensuração, são duas outras contribuições teóricas surgidas nas últimas quatro décadas que intensificaram a pesquisa positiva em Contabilidade.

No Brasil, as pesquisas com abordagem predominantemente Positivas emergiram a partir da década de 70 sob forte influência norte-americana. Pouco interessadas no julgamento da estrutura básica definida (*e.g.*, o considerar de forma prévia algo como bom ou ruim, próprio ou impróprio, correto ou errado *etc.*), focaram na análise do que ocorria na prática, verificando se determinado procedimento contábil acarretava em alteração significativa no

valor das ações das firmas, deduzindo sua relevância sem, entretanto, qualificá-la (Martins, 2005).

Segundo Martins (2005), a partir de então, o Positivismo virou sinônimo de qualidade da pesquisa científica em Contabilidade, sendo o domínio da estatística e da matemática requisitos fundamentais à comprovação ou refutação das hipóteses que assumiu papel tão importante quanto o conhecimento da Contabilidade.

4 PERSPECTIVAS À PRÁXIS DA PESQUISA CONTÁBIL

Segundo Riachi-Belkaoui (1996), o papel da pesquisa em Contabilidade é estabelecer leis gerais que compreendam o comportamento de eventos empíricos ou objetos com os quais a ciência está em causa, permitindo conectar o conhecimento acerca dos eventos e possibilitando, assim, a formulação de previsões confiáveis. Nesse ponto, dada a preocupação com a precisão, rigor e credibilidade, a abordagem Nomotética é geralmente adotada à condução de pesquisas de excelência na área.

Friedman (1953), precursor da abordagem positivista na economia, afirmou que o propósito da teoria é permitir a realização de previsões verificáveis, mesmo que, para cumprir sua tarefa, a teoria faça suposições irrealistas, desde que as previsões sejam verificáveis. Esse entendimento impulsionou a Teoria Positivista na Contabilidade proposta por Watts e Zimmerman (1986).

Nessa mesma perspectiva, Bunge (2008, p.13) afirma que, nas ciências positivas, “extraem-se os traços comuns de indivíduos ostensivamente diferentes, agrupando-os em espécies (classes de equivalência). Fala-se assim do cobre e do *homo sapiens*”. Na mesma obra, Bunge (2003, p. 33) complementa “em outros termos, a população real, composta de indivíduos diferentes, é modelada como uma classe homogênea (equivalência), e igualmente o conjunto de todos os possíveis eventos é repartido em classes homogêneas (equivalência)”.

Ora, se Ciência Social busca a compreensão dos fenômenos sociais, incluindo toda a complexidade humana, os pesquisadores contábeis deveriam evitar teorias definitivas dado que “a realidade é mutável, flexível e indeterminada, permeada por uma crescente complexidade por detrás de fenômenos que parecem simples” (Matos, Machado, & Barbosa, 2013, p. 1), entretanto, o Positivismo tem como fundamento justamente o ponto antagônico, conforme Friedman (1953).

A a corrente principal da pesquisa em Contabilidade, em maior ou menor grau dependendo da área (gerencial, financeira, tributária, pública ou finanças), tem se pautado na crença de que o mundo da realidade objetiva existe independentemente dos seres humanos, sendo sua natureza determinada cognoscível (Chua, 1986), entretanto, dada a impossibilidade de isolar o pesquisador da realidade pesquisada, não é possível capturar a realidade como de fato ela é, mas sim, como o pesquisador consegue vê-la, tendo em vista que a realidade é construída socialmente (Berger; Luckmann, 2004).

Marcondes (1997, p. 150) afirma que “a ciência moderna surge através da observação, a experimentação e a verificação de hipóteses”, sendo imprescindível “dividir cada uma das dificuldades em tantas parcelas quantas possíveis e quantas necessárias forem para melhor resolvê-las” (Descartes, 1979, p.37). Entretanto, como seguir a risca essas proposições se o objeto das Ciências Sociais, o ser humano, vive em um ambiente permeado pelo senso comum? Como isolar o senso comum colocando-o em um recipiente hermeticamente fechado (Matos, Machado, & Barbosa, 2013)?

Hopwood (1987), na Contabilidade Gerencial, e Hines (1988), na Contabilidade Financeira, argumentam que os pesquisadores contábeis ajudam a criar os “fatos” que supostamente estão relatando. Já Tinker e Niemark (1987) sugerem que a Contabilidade distorce a realidade (prática) de forma sistemática. Nesse aspecto, a realidade capturada, invariavelmente, não reflete necessariamente o fato objetivo preconizado pelo Positivismo. Em outras palavras, são notados indícios de que o fenômeno em estudo nem sempre tem sido observado de forma neutra e objetiva. Segundo Chua (1986, p.606):

Ontologicamente, a pesquisa contábil *mainstream* é dominada pela crença no realismo físico - a reivindicação de que há um mundo de realidade objetiva que existe independentemente dos seres humanos e que possui uma natureza determinada ou essência que é conhecida.

Nessa linha, é possível concluir que os pesquisadores positivistas partem do pressuposto de que a realidade possui uma estrutura concreta, onde a relação entre sujeito e objeto não apresenta potencial de alterar a percepção da realidade (Martins, 2012).

Entretanto, ao contrário do que acontece nas Ciências da Natureza, onde, por exemplo, as bactérias não simulam comportamento, mas, pelo contrário, apresentam conduta linear independentemente do fato de estarem ou não sendo observadas e estudadas, nas Ciências Sociais, e em especial na Contabilidade, a compreensão da organização social com o foco na linguagem, significado e interpretação assume papel central.

À compreensão dos processos de conhecimento em Contabilidade, é exigida uma consideração da linguagem e os fatores culturais e sociais (Gaffikin, 2006). Nesse aspecto, a análise do discurso subliminar, daquilo que não é ou não pode ser dito ou mesmo demonstrado, apresenta extrema importância, logo, o senso crítico é essencial.

Em outras palavras, os tomadores de decisão não deveriam ser analisados como entidades que podem ser passivamente descritas de forma objetiva (Chua, 1989). A pesquisa, por exemplo, acerca da forma como as escolhas contábeis são efetuadas, da inerente subjetividade do processo decisório, do processamento cognitivo da informação contábil para tomada de decisão ou ainda acerca dos impactos de alguns artefatos contábeis (*e.g.*, orçamentos, custeio alvo, entre outros) na conduta humana (motivação, liderança, entre outros), se conduzidos adotando uma abordagem Ideográfica (estudo Etnográfico, por exemplo), possibilitaria uma maior compreensão quando confrontado com uma abordagem Nomotética.

As singularidades interessam as Ciências Sociais e não necessariamente a generalidade das Ciências Naturais (Scocuglia, 2002). Em decorrência do conhecimento ser socialmente construído, normalmente não existe consenso entre os pesquisadores da área, o que não acarreta na perda do caráter científico, e nem tão pouco que seus métodos não devam ser empíricos ou que almeje ser “livre de valores” (Berger & Luckmann, 2004).

Portanto, uma ontologia socialmente constituída, em detrimento de uma ontologia realista, parece não ser necessariamente impensável, mas sim, mostra-se uma base mais adequada para a aplicação na pesquisa em Contabilidade. Por conseguinte, em vez de tentar recriar os métodos e, de forma atrelada, reivindicar um *status* intelectual semelhante ao das Ciências Naturais, é mais adequado que sejam desenvolvido/aprimorados os métodos que reconhecem a relevância dos aspectos humanos (Gaffikin, 2006).

Segundo Chua (1986), o conflito organizacional não é visto como reflexo de uma conflagração social mais profunda entre classes de pessoas com acesso desigual aos recursos

sociais e econômicos. Constructos como dominação, exploração e contradições estruturais, por exemplo, não aparecem no *mainstream* da literatura contábil nacional, que, via de regra, não têm por propósito avaliar e possivelmente contribuir à alteração da estrutura institucional.

Independentemente das características (as sociedades podem ser capitalistas, socialistas ou mistas, os mercados podem ser monopolista ou oligopolista), o pesquisador contador apresenta uma posição neutra de valor por não avaliar esses estados finais, sendo sua tarefa simplesmente a prestação de informações financeiras relevantes (Chua, 1986).

Ora, a estrutura institucional não apresenta potencial de alterar a realidade capturada pelo pesquisador? Os interesses, a ideologia econômica e política dominante não deveriam ser consideradas como variáveis exógenas que influenciam fortemente os resultados empíricos? Pode-se perceber, nesse ponto, que a visão positivista em Contabilidade reflete, em grande parte o caráter ideológico, isto é, retratar/descrever o mundo como ele é em detrimento de se questionar por que o mundo funciona assim. Ao retratar, o pesquisador não realiza juízo de valor e, dessa forma, abstêm-se de avaliar o quão adequado tem sido o comportamento.

Outro exemplo pode ser apresentado quando se analisa o tratamento dados aos *outliers* (observação que apresenta comportamento atípico, encontrando-se significativamente distante das demais observações). As observações que apresentam comportamento significativamente distinto dos demais casos - seja de outros indivíduos, equipes ou empresas, geralmente exercem influência desproporcional nas conclusões acerca das relações entre as variáveis (Aguinis, Gottfredson, & Joo, 2013). Apesar disso, os *pesquisadores positivistas não têm diretrizes claras sobre como lidar com eles corretamente, optando frequentemente por excluí-las, dado o desejo de corroborar as hipóteses nas quais o paper está suportado.*

Entretanto, excluir um *outlier*, visando aumentar as chances de encontrar o que o pesquisador deseja encontrar, é uma prática perigosa que em nada contribui para a otimização da teoria. Pelo fato de serem tão diferentes, o exame dos *outliers* pode render descobertas ricas, provocantes e interessantes, com relevante o potencial de ajudar a desenvolver uma nova teoria (Smith, 2003). Segundo Bollen e Jackman (1990), a forma como os pesquisadores lidam com os *outliers* pode levar a falsa aceitação ou a rejeição das hipóteses.

Dado que as organizações são feitas por pessoas que apresentam comportamento imprevisível em decorrência de uma série de fatores exógenos e endógenos como, por exemplo, personalidade, motivação, ou mesmo o conhecimento prévio de que está participando de determinada pesquisa, a busca do conhecimento particular de entes individuais demanda uma análise minuciosa dos *outliers* em detrimento da sua exclusão.

Os *outliers* permitem aos pesquisadores detectarem anomalias imprescindíveis à otimização da teoria ou mesmo para evidenciar a necessidade de suplantá-la (Kuhn, 2005). Segundo Smith (2003), a boa pesquisa gera a prova necessária para derrubar ou revisar as teorias existentes, dando origem a teorias revisadas com base na melhor evidência, de modo que a concorrência saudável entre ideias rivais levará a melhores explicações e previsões mais confiáveis. Nesse ponto, surge o seguinte questionamento: como garantir a melhor evidência se as conclusões, ao desconsiderarem os *outliers*, invariavelmente são míopes?

Behling (1980) levantou cinco objeções à utilização da abordagem Nomotética na pesquisa contábil, a saber:

1. Singularidade - Cada organização, grupo e pessoa diferem em algum grau dos demais. O desenvolvimento de leis gerais precisas em comportamento organizacional e teoria das organizações é, portanto, impossível.

2. Instabilidade - Os fenômenos de interesse dos pesquisadores em comportamento organizacional e teoria das organizações são transitórios. Não só os “fatos” da mudança social sofrem com o passar do tempo, como as “Leis” que as regem também mudam. A Pesquisa em Ciências Naturais é mal equipada para capturar os fenômenos fugazes.

3. Sensibilidade - Ao contrário compostos químicos e outros fenômenos de interesse dos pesquisadores da Ciência Natural, as pessoas que compõem as organizações, e as próprias organizações em si, podem se comportar de maneira diferente se tiverem o conhecimento de que estão sendo investigadas.

4. Falta de Realismo – Manipular e controlar as variáveis em pesquisa organizacional altera o fenômeno em estudo. Os pesquisadores, portanto, não podem generalizar os resultados a partir de seus estudos, dado que o fenômeno observado, inevitavelmente, difere do seu mundo real homólogo.

5. Diferenças epistemológicas - Embora a compreensão de causa e efeito seja uma forma adequada de “saber” acerca dos fenômenos físicos na Ciência Natural, um tipo diferente de “conhecimento” não alinhado a abordagem é mais importante no comportamento organizacional e teoria organizacional.

Das 5 objeções apresentadas, Behling (1980) destaca que a 3ª e 4ª objeções, em especial, permitem concluir que, ao efetuar o levantamento dos dados, invariavelmente, o pesquisador contamina-os, mascarando o fenômeno e, conseqüentemente, impossibilitando a compreensão plena do objeto de estudo.

Destarte, entende-se que a predominância da abordagem Nomotética frente à Ideográfica acarreta, sobretudo, na simplificação de uma realidade de extrema complexidade, no conseqüente empobrecimento da compreensão do objeto de estudo e, principalmente, na fragilização do poder explicativo no momento em que o desenvolvimento/aperfeiçoamento das Teorias é preterido pelo texto empírico de hipóteses.

4.1 Motivadores e reflexos da predominância da abordagem Nomotética frente à Ideográfica

Acerca dos fatores explicativos para a adoção da abordagem Nomotética na pesquisa em Contabilidade, pode-se destacar, inicialmente, o entendimento simplório de que a adoção dos métodos característicos das Ciências Naturais acarretaria, necessariamente, em maior precisão e rigor científico às pesquisas. Desde o advento dos estudos pioneiros da teoria positiva da Contabilidade em meados da década de 70, existe uma descrença por parte da academia em estudos fora dessa corrente principal.

No Brasil, por volta do final da década de noventa, iniciou-se um movimento que pregava que as pesquisas deveriam ser “preferencialmente” empíricas, com foco no estudo da realidade local, mesmo sob algumas críticas de que os estudos teóricos viriam ser meros “requeimamento” de teorias.

A partir daí os Programas de Pós Graduação em Contabilidade passaram a exigir pesquisas empíricas de seus alunos, que passaram a receber um treinamento rigoroso em métodos de pesquisa quantitativos, teoria econômica e financeira neoclássica e utilização de novas tecnologias de processamento de informação (especialmente o uso de computadores e pacotes estatístico-matemáticos).

Só para ter a dimensão que o fenômeno, atualmente, dos 21 programas de Pós Graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, em apenas 1 (Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ) é ofertada a disciplina relacionada à pesquisa qualitativa em Contabilidade.

A falta de treinamento por parte do pesquisador contábil em pesquisas fora do *mainstream* acarreta, invariavelmente, na não condução de estudos que demandem abordagens distintas. Essa característica da Pós Graduação influencia a formação dos estudantes e futuros professores e pesquisadores em Contabilidade forçando uma visão de mundo com foco exclusivo no objeto, com excessivo amor ao prático, fomentando a percepção de que os problemas são passíveis de solução apenas e tão somente aplicando-se o olhar das *hard sciences*.

Nesse cenário, os trabalhos quantitativos se proliferam, a academia se acomoda (dado que é mais fácil de conversar, convencer e investir) na zona de conforto e não abre novas possibilidades. Pesquisas Idiográficas exigem uma maturidade e domínio do objeto de estudo por parte do pesquisador, além de serem mais profundos, abrangentes e ultrapassarem a linha do diagnóstico, dado que explicam e indicam, ao menos, as causas e conseqüências do fenômeno. Nesse ponto, pode-se notar que esse tipo de estudo não é tão simples quanto “rodar” um teste em um *software* e avaliar a refutação ou não das hipóteses por meio da análise da significância estatísticas.

Essa conjuntura gera um ciclo vicioso que se repete e acarreta em, quando é o caso, trabalhos qualitativos com pouca profundidade e/ou maturidade, tornando menos atrativas para publicações nos periódicos científicos nacionais.

Analisando o objetivo ou escopo dos periódicos nacionais Qualis A e B, é possível concluir pela fragilidade das linhas editoriais e pela quase inexistência de veículos que não tenham como foco a publicação de pesquisas do *mainstream*. Inexistem oportunidades explícitas à condução de pesquisas críticas e interpretativas, realidade esta distinta do contexto internacional onde as revistas focadas em abordagens alternativas como, por exemplo, *Critical Perspectives on Accounting*; *Abacus* e *Accounting, Organizations and Society*.

Essa característica dos periódicos nacionais pode refletir, em parte, a descrença na importância destes estudos por parte dos editores. Como, em sua grande maioria, os editores são provenientes dos Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis nacionais, dificilmente receberam algum tipo de treinamento, mesmo que embrionário, nesse tipo de abordagem de pesquisa. Outrossim, por esses mesmos motivos, pode-se ainda destacar a falta de preparo dos pareceristas, possivelmente desacostumados com a avaliação de discussões teóricas, em poder avaliar estudos desta natureza.

Com isso, os artigos com potencial de gerar novas teorias têm poucos incentivos para serem elaborados, reduzindo, assim, substancialmente a capacidade, por parte da academia, de conhecer em profundidade o fenômeno em análise. Esse cenário acarreta em um problema preocupante para qualquer ciência que é conseguir realizar previsões sem uma Teoria para explicá-las.

Bunge (2008, p. 42) afirma que a linguagem da matemática serve não apenas como um dispositivo para comprimir e agitar dados empíricos, mas principalmente, como ferramenta para a construção teórica, entretanto, esse cenário não é notado tão vigorosamente nas pesquisas nacionais.

Um exemplo emblemático ocorre com os modelos de previsão de falência. A academia contábil há um bom tempo conseguiu desenvolver modelagens capazes de ostentar

considerável poder preditivo do fenômeno de falência, entretanto, até então, pouco foi capaz de desenvolver modelos teóricos sólidos para sua sustentação (Smith, 2003). Em outras palavras, a incipiência de estudos fora da corrente principal faz com que a pesquisa em Contabilidade obtenha significativo êxito na identificação/previsão, entretanto, com uma relevante fragilidade sobre as razões das variáveis que fomentam a ocorrência do fenômeno previsto (Altman, 1968; Taffler, 1983).

Como bem evidenciado por Smith (2003), essa realidade acarreta em relevantes limitações na pesquisa em Ciência Contábil, sobretudo, no tocante à dependência de teorias, métodos e metodologias de áreas correlatas (na sua imensa maioria adaptações advindas das Ciências Naturais e, principalmente, das demais Ciências Sociais).

Nesse aspecto, pode-se utilizar a ideia de Teoria da Caixa Negra desenvolvida por Bunge (2008) para justificar esse baixo poder explicativo das Teorias da Contabilidade. Segundo o autor, a caixa preta seria uma tentativa de simplificação do fenômeno em estudo capaz de satisfazer temporariamente as necessidades (testes de hipóteses, por exemplo).

A caixa preta contempla entrada e saída, isto é, fornece apenas explicações superficiais, não postulando variáveis intervenientes e atendo-se mais com o comportamento global do que com a estrutura interna, logo, acarreta em baixo poder crítico. Ainda segundo Bunge (2008), as Teorias da Caixa Negra são incompletas, uma vez que deixam os conteúdos da caixa no escuro.

Apesar das Teorias da Caixa Negra proporcionarem uma explicação e uma previsão logicamente satisfatórias do fenômeno, no sentido de sua derivação da teoria e informação específica, estas deixarão de prover o que os pesquisadores denominam de interpretação do fenômeno estudado. Essa descrição da caixa negra parece se ajustar perfeitamente na atual conjuntura de pesquisa em Contabilidade em que consegue-se prever, entretanto, tem-se baixo poder explicativo.

Nesse ponto, pode-se notar que a academia em Contabilidade necessita do desenvolvimento de Teorias da Caixa Translúcida, que, na visão de Bunge (2008), contém mais constructos hipotéticos, isto é, variáveis que se referem a entidades não observadas, eventos e propriedades, e referências a processos internos descritos por meio de variáveis indiretamente controláveis, como por exemplo, a utilidade subjetiva.

As Teorias da Caixa Translúcida, apesar de não considerarem o comportamento como fim último, buscam explicá-lo em termos da constituição e estrutura dos sistemas concretos envolvidos, introduzindo constructos hipotéticos que estabelecem nexos causais detalhados entre as entradas e saídas observáveis. As Teorias da Caixa Negra surgem, em geral, nos primeiros passos na construção da teoria e, epistemologicamente, são menos completas do que as correspondentes Teorias da Caixa Translúcida, se não por outro motivo, pelo menos por enfatizar o comportamento à custa da estrutura (Bunge, 2008).

Considerando que o objetivo a longo prazo das teorias científicas não se restringe à sumarização da experiência, mas, à interpretação da realidade e, em especial, a sua explicação (Bunge, 2008), pode-se concluir, *a fortiori*, que a Teoria em Contabilidade carece de uma evolução necessária e urgente de Teorias da Caixa Negra para Teorias da Caixa Translúcida.

Essa mudança pode ser fomentada através da condução de estudos em profundidade, isto é, pela introdução de formas mais heterogêneas, com viés mais crítico, interpretativo e radical, em detrimento dessa tendência estagnante e, quase sempre, de superfície, que proliferam-se pela acumulação, generalização e sistematização da informação à custa da teorização aprofundada (Bunge, 2008).

A construção de Teorias de Caixas Negras prossegue enquanto teorias gerais e globais não forem apreciadas e enquanto as Teorias Representacionais disponíveis forem reconhecidas foram inadequadas. Assim, pode-se questionar por quanto tempo mais a academia contábil brasileira se contentará com a utilização de Teorias de Caixas Negras?

Ainda segundo Bunge (2008, p. 88), “banir as caixas translúcidas como exigia o positivismo tradicional é encarar o comportamento como limite inexplicável, renunciar a sua explanação em termos de constituição e estrutura”, logo, mesmo que o *mainstream* da pesquisa apresente uma abordagem positivista, torna-se imprescindível o desenvolvimento de Teorias da Caixa Translúcida.

O desafio associado à condução de estudos teóricos é evidentemente maior, o que seria atribuição de pesquisadores com mais anos de experiência, entretanto, mesmo em meio a esse grupo de pesquisadores, predominam a existência de estudos com abordagens Monotéticas. No curto prazo, a solução para esse dilema passa, em grande parte, pela constituição de incentivos para que esse grupo de pesquisadores experientes direcione parte de seus esforços de pesquisas para o desenvolvimento das teorias, produto da ciência que procuram explicar e prever o objeto de estudo (Boal *et al.* 2003).

O advento dos novos critérios de avaliação da produção dos pesquisadores por parte da Capes - indicação dos 3 artigos mais importantes na avaliação do próprio pesquisador – surge como o pontapé inicial para o estabelecimento de uma série de mecanismos que têm potencial de alterar significativamente os rumos da pesquisa contábil no Brasil, entretanto, mais ações tornam-se necessárias.

Por fim, ressalta-se que a construção de uma pesquisa com abordagem Idiográfica exige muito do pesquisador. A verdade é que, para se incluir estudos teóricos nos periódicos de ponta, os *papers* devem ser escritos com alto padrão de qualidade, ou seja, que apresentem potencial de criar uma nova forma de se perceber determinada teoria ou mesmo criar novos corpos teóricos.

Evidentemente, essa tarefa não é nem de longe trivial. Pelo contrário, torna-se imprescindível a detenção de grande conhecimento por parte do pesquisador e de muitos estudos da literatura existente para que se consiga ter um novo olhar sobre o fenômeno. Neste sentido, acaba sendo mais fácil manter a “produtividade” a partir da adoção de abordagens Nomotéticas, isto é, escrevendo dentro do *mainstream*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento pleno e sustentável de uma nação moderna passa, em grande parte, pela capacidade de desenvolver sua capacidade de fazer ciência. Uma economia sem base tecnológica e científica própria é rotineira e dependente dos demais mercados (Bunge, 2008), logo, torna-se imprescindível à busca paulatina de mecanismo de fomento para a otimização das pesquisas brasileiras.

Nesse ponto, o presente ensaio buscou contribuir à reflexão acerca da forma como vem sendo conduzidas as pesquisas em Contabilidade no país, destacando as motivações e, sobretudo, as implicações da predominância das abordagens Nomotéticas frente às Ideográficas.

Notou-se que a predominância da abordagem Nomotética e, conseqüentemente, do positivismo, ao promover a exatidão na análise dos dados, exerceu papel de hercúlea importância à promoção do *status* das Ciências Sociais enquanto ciência. Entretanto, dado que

o empirismo desconfia da teoria, empobrece o desenvolvimento teórico e, a longo prazo, obstrui o desenvolvimento científico em profundidade, notou-se a necessidade da academia contábil introduzir formas mais críticas, interpretativas e radicais que reinterpretem a informação disponível em detrimento dessa tendência estagnante e, quase sempre, de superfície que proliferam-se pela acumulação, generalização e sistematização da informação à custa da teorização aprofundada (Bunge, 2008).

A despeito disso, a pesquisa em Contabilidade, especialmente no Brasil, tem apresentado excessiva ênfase nos métodos quantitativos, a proliferação de replicações com comedidas distinções no setor, período ou contexto analisado (mais do mesmo) e, principalmente, um relevante distanciamento da academia com a prática profissional. Essa realidade é corroborada por Martins (2012, p. 23-24) ao afirmar que:

Não há uma reocupação generalizada entre os pesquisadores de gerar pesquisas que realmente sejam úteis para a prática contábil, que informem e auxiliem aqueles que trabalham com a Contabilidade [...]. O “hermafroditismo contábil” está gerando conhecimento para que os próprios pesquisadores se refestelem, sem que haja grandes, ou até mesmo algum impacto sequer na vida social fora desse círculo.

Evidentemente, não se pode negar a importância da abordagem Nomotética, dado que parte relevante do desenvolvimento das Ciências Sociais se deu fortemente baseado nos métodos e soluções análogas às utilizadas pelas Ciências Naturais, como bem destacou Sá (2009). Entretanto, dada à complexidade do homem e, conseqüentemente, do processo de tomada de decisão humana, tona-se impositivo a implantação de uma visão complementar advinda da abordagem Ideográfica, tendo em vista a necessidade de se conhecer em profundidade o fenômeno em análise e, sobretudo, fomentar o desenvolvimento de teorias.

A necessidade de compreensão da linguagem e dos fatores culturais e sociais, do discurso subliminar, daquilo que “não é” ou “não pode” ser dito ou mesmo demonstrado, apresenta extrema importância, logo, tentar prever o comportamento futuro baseados em evidências passadas é uma tarefa pouco efetiva quando o objeto de estudo é tão volátil e imprevisível.

Nesse aspecto, pode-se concluir pela a imprescindibilidade do pesquisador conduzir paulatinas avaliações e reflexões criteriosas acerca da aderência da abordagem que está sendo trabalhada frente ao problema investigado. Em outras palavras, o problema de pesquisa deve sempre determinar a abordagem a ser empregada à sua solução, independentemente do *mainstream* da pesquisa vigente.

Assim, torna-se imprescindível a reflexão criteriosa, por parte do pesquisador contábil, acerca da aderência da abordagem que está sendo trabalhada frente ao problema investigado. Um pouco mais de abordagens alternativas/“negativas” potencialmente contribuiria fortemente para o fomento de maior capacidade de teorização promovendo assim, maior poder preditivo e explicativo (Christenson, 1983).

É certo que inexistente um método único, soberano, apto a resolver todo e qualquer tipo de problema. A mescla de ambas as abordagens enriqueceria demasiadamente a pesquisa em Contabilidade, logo, ressalta-se que, de maneira alguma, buscou-se defender a extinção das pesquisas com abordagens Nomotética; fomentar a utilização única de pesquisas Ideográficas; nem tampouco apresenta a pretensão de convencer o nobre leitor acerca das qualidades da abordagem Ideográfica à condução de pesquisas nas Ciências Contábeis.

O presente ensaio apresentou como limitação o fato de não ter exaurido todos os potenciais fatores motivadores e, sobretudo, os reflexos da predominância da abordagem Nomotética frente à Idiográfica no *mainstream* da pesquisa em Contabilidade.

A título de oportunidades para o desenvolvimento de futuras pesquisas, sugere-se que sejam direcionados esforços buscando avaliar a aderência dos problemas de pesquisas frente às abordagens utilizadas à suas respectivas resoluções. Partindo do *insight* de Brownell (1995) de que os pesquisadores contábeis são verdadeiros “parasitas” que se aproveitam do trabalho dos outros para gerar seus resultados, é notada ainda uma oportunidade na investigação se esse cenário, de fato, também é práxis recorrente da academia brasileira.

REFERÊNCIAS

- Abbagnano, Nicola (2007). *Dicionário de filosofia*. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes.
- Aguinis, H.; Gottfredson, R. K.; & Joo, H. (2013). Best-Practice Recommendations for Defining, Identifying, and Handling Outliers. *Organizational Research Methods*, 16(2), p. 270–301. DOI: <https://doi.org/10.1177/1094428112470848>
- Altman, E.I. (1968). Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *Journal of Finance*, 23(4), p. 580–609. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1968.tb00843.x>
- Behling, Orlando (1980). The Case for the Natural Science Model for Research in Organizational Behavior and Organization Theory. *The Academy of Management Review*, 5(4), p. 483-490. DOI: <https://doi.org/10.2307/257452>
- Bennett, R. (1991). ‘How is Management Research Carried Out?’, In: Smith, N.C. & Dainty, P. (Eds). *The Management Research Handbook*, Routledge, London.
- Berger, P.; & Luckmann, T. (2004). *A construção social da realidade: tratado de Sociologia do Conhecimento*. 24 ed. Petrópolis: Vozes.
- Boal, K.; Hunt, J.; & Jaros, S. (2003). Order is free: on the ontological status of organizations. In: Westwood, R.; & Clegg, S. *Debating organization, point-counterpoint in organizations studies*. London: Blackweel Publishing.
- Bollen, K. A.; & Jackman, R.W. (1990). Regression diagnostics: An expository treatment of outliers and influential cases. In: Fox, J. & Long, J. S. (Eds.). *Modern methods of data analysis*, p. 257-291. Newbury Park, CA: Sage.
- Bruyne, P.; Herman, J.; & Schoutheete, M. (1977). *Dinâmica da pesquisa em Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Francisco Alves.
- Bunge, M. (2008). *Teoria e Realidade*. Tradução Gita K. Guinsburg. 1ª. Ed. São Paulo. Editora Perspectiva (Coleção Debates).

- Burrell; G.; & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. London: Heinemann.
- Christenson, C. (1983). The methodology of positive accounting. *Accounting Review*, v. LVIII, n.1, p. 1–22.
- Denzin, N. K.; & Lincoln, Y. S. (2006). *O planejamento da pesquisa qualitativa – Teorias e abordagens*. 2ª Ed. Porto Alegre: Artmed,.
- Descartes, R. (1979). *Discurso do Método*. São Paulo: Abril Cultural (Coleção Os Pensadores).
- Dilthey, W. (1989). *Introduction to the Human Sciences*. Edited by R. A. Makkreel & F. Rodi; trad. Michael Neville. New Jersey: Princeton University Press, (Selected Works, v. I).
- Ferrari, A. T. (1974). *Metodologia da Ciência*. 3. ed. Rio de Janeiro: Kenedy.
- Foucault, M. (1969). *Les mots et les choses. Une archeology des sciences humaines*. Paris: Galimard.
- Friedman, M. (1953). The Methodology of Positive Economics. In: *Essays in Positive Economics*, University of Chicago Press, Chicago.
- Gaffikin, M. (2006). The Critique of Accounting Theory. *Accounting & Finance Working Paper 06/25*, School of Accounting & Finance, University of Wollongong.
- Gill, J.; & Johnson, P. (2002). *Research Methods for Managers*. 2ª Ed, Sage Publications: London.
- Hines, R. (1988) Financial Accounting: In Communicating Reality We Construct Reality. *Accounting Organizations and Society*, 13(3), p. 251–61. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
- Hopwood, A. G. (1987). The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting Organizations and Society*, 12(3), p. 207–34. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90038-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90038-9)
- Jensen, M. C. (1976). Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting. In *Stanford lectures in accounting*. Stanford, CA: Stanford University.
- Kuhn, T. S. (2005). *A Estrutura das Revoluções Científicas*. 9ª Ed. São Paulo: Perspectiva.
- MARTINS, E. (2005). Editorial: normativismo e/ou positivismo em Contabilidade: qual o futuro? *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(39), Sept./Dec., 2005. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772005000300001>
- MARTINS, E. A. (2012). *Pesquisa Contábil Brasileira: Uma Análise Filosófica*. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

MARTINS, G. A. (2014). *Metodologia de Pesquisa*. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/observatorio/metodologia-para-reflexao.asp>>. Acesso em 02 Out. 2014.

Matos; F. R. N.; Machado, D. Q.; & Barbosa, M. A. C. (2013). Breve Ensaio Sobre Teorias Positivas e Normativas na Ciência da Administração sob à Luz da Abordagem Qualitativa. III Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração. *Anais...* Florianópolis-SC, Março.

Nagel, E. (1976). *Ciências nomotéticas e ciências idiográficas*. In: SILVA, M. B. N. (Org.). Teoria da história. São Paulo: Cultrix.

Riahi-Belkaoui, A. (1996). *Accounting, a multiparadigmatic science*. Westport, Connecticut: Quorum Books.

Riahi-Belkaoui, A.; & Jones, S. N. (2002). *Accounting theory*. Thomson Learning South: Melbourne.

Sá, R. N. (2009). *As contribuições de Dilthey para uma fundamentação hermenêutica das ciências humanas*. Boletim Interfaces da Psicologia da UFRuralRJ, 2, p. 38-43.

Santos, B. S. (1988). *Um Discurso sobre as Ciências*. Edições Afrontamento; Porto.

Schmidt, P. (1998). A classificação da Contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI, 10(17), p.9-22, janeiro/abril.

Scocuglia, J. B. C. (2002). A Hermenêutica de Wilhelm Dilthey e a Reflexão Epistemológica nas Ciências Humanas Contemporâneas. Sociedade e Estado, Brasília, 17(2), p. 249-281, Jul./Dez. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-69922002000200003>

Silva, R. S. (2013). O círculo hermenêutico e a distinção entre ciências humanas e Ciências Naturais. Ekstasis: revista de fenomenologia e hermenêutica, 1(2).

Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. SAGE Publications. London.

Taffler, R. J. (1983). The Assessment of Company Solvency and Performance Using a Statistical Model: A Comparative UK-based Study. *Accounting and Business Research*, 15(52), p. 295–308. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.1983.9729767>

Tinker, A. M.; & Niemark, M. K. (1987). The Role of Annual Reports in Gender and Class Contradictions at General Motors: 1917–1976. *Accounting Organizations and Society*, 12(1), p. 71–88. DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90017-1](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(87)90017-1)

Watts, R. L.; & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

Wu, R. (2010). Heidegger e o neokantismo de Windelband e Rickert. *Revista Estudos Filosóficos*, 5, p. 174 – 186.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

6. TEMA: GERAÇÃO DE VALOR NO NÍVEL 1 DE LISTAGEM DE GOVERNANÇA CORPORATIVA NA BOVESPA

Área Temática: II. Contabilidade Societária e Controladoria Empresarial

Autores: Magna da Silva Nascimento, Jaqueline da Silva Xavier, Leanilde Nascimento e Silva, Rosimere Ramos da Silva & Vânia Dos Santos Passos de Mendonça

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo analisar o desempenho econômico, a geração de valor evidenciando as características de uma empresa do setor de Siderurgia listada no Nível 1 de Governança Corporativa da Bovespa, no período de 2010 a 2015. Utilizou-se como procedimentos metodológicos a pesquisa bibliográfica, a análise documental, a pesquisa exploratória qualitativa e quantitativa. Os dados utilizados para a pesquisa foram extraídos dos relatórios contábeis financeiros da empresa Gerdau S.A. O instrumento usado para analisar o desempenho econômico e a geração de valor da empresa em questão foi o Q de Tobin, indicador que representa a razão entre o valor da firma e o valor de reposição dos ativos das empresas. Através da metodologia aplicada e da coleta dos dados das demonstrações financeiras da empresa Gerdau S.A, foram extraídos os dados necessários para continuidade do procedimento metodológico para proceder ao cálculo do desempenho econômico a partir do método Q de Tobin nos períodos compreendidos entre 2010 a 2015 onde se observou que a partir dos cálculos os resultados apresentados a partir dos números extraídos das demonstrações contábeis, demonstraram que há indícios das vantagens de adoção das boas práticas de governança corporativa, que influenciam nos resultados empresariais e nos mercados por elas inseridos. O estudo também evidenciou que a influência e repercussão das características e valores empresariais adotados trazem maiores valores de segurança, sustentabilidade e gestão, para a entidade o que resultam no incentivo e aquecimento do mercado para futuros investidores.

PALAVRAS-CHAVE: Governança corporativa. Q de Tobin. Geração de valor.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Carvalho (2002), a governança corporativa representa um caminho ou princípios que contribuem para o processo decisório de uma empresa, ou seja, um conjunto de regras para minimizar os problemas de agência. Dubeux (2001, p.48) corrobora tal afirmativa, ao dizer que a governança corporativa compreende um conjunto de regras e mecanismos para o monitoramento e o controle das empresas. Assegura, ainda, que o exercício da boa governança é um esforço continuado no alinhamento dos objetivos da administração das organizações, visando aos interesses dos acionistas por meio de práticas mais justas, que se respaldam na transparência e na ética.

Assim, a governança corporativa, ao promover a transparência nas relações de poder das organizações, exerce um papel fundamental em cenários como o destacado. Analisar a relação do desempenho econômico com os níveis de governança corporativa é importante para o



entendimento da contribuição da transparência e no crescimento das organizações. Fernandes, Dias e Cunha (2010), destacam que a governança corporativa apresenta-se como uma maneira de assegurar aos investidores de recursos o retorno sobre o investimento feito, destaca, ainda, que é uma ferramenta que pode alavancar o desempenho econômico-financeiro das companhias.

Para Rossetti e Andrade (2014, p.18), “o sistema de governança corporativa ajuda a fortalecer as empresas, reforça competências para enfrentar novos níveis de complexidade, amplia as bases estratégicas da criação de valor”.

Diante do exposto este artigo pretende responder o seguinte questionamento: As práticas de governança corporativa contribuem para a geração de valor da empresa?

O objetivo geral desta pesquisa é analisar se as boas práticas de governança corporativa contribuem para geração de valor de uma empresa listada no segmento de Nível 1 de governança da Bovespa. E os objetivos específicos são conceituar o que é governança corporativa, seu surgimento e desenvolvimento no Brasil. Para a medição do desempenho econômico será aplicado o índice do Q de Tobin, que serve como análise de medição do valor de mercado da empresa e o custo de reposição dos seus ativos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O CONCEITO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

Existem várias definições para governança corporativa, tanto na literatura quanto em definições desenvolvidas pelo mercado, sempre com o foco na geração de valor.

De acordo com Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), governança corporativa é:

“[...] Sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo as práticas e os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade”.

Segundo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), governança corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade aperfeiçoar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.

Para Silveira (2010, p.2), a governança corporativa pode ser definida “como o conjunto de mecanismos que visam a fazer com que as decisões corporativas sejam sempre tomadas com a finalidade de maximizar a perspectiva de geração de valor de longo prazo para o negócio”. O que é corroborado por Millstein (1998, p.13):

“[...] a governança corporativa compreende a estrutura de relacionamentos e correspondentes responsabilidades de acionistas, conselheiros e executivos, definidas estas da melhor maneira, de modo a encorajar as empresas a terem o desempenho econômico como objetivo principal”.

Na definição de Jensen (2001, p.58) governança é a:

“Estrutura de controle de alto nível, consistindo dos direitos de decisão de Conselho de Administração e do executivo, dos procedimentos para alterá-los, do tamanho e composição do Conselho de administração e da compensação e posse de ações dos gestores e conselhos”.

2.2 O SURGIMENTO DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

Com o dinamismo do mercado internacional e a expansão das transações financeiras globais ao longo do século 20, as organizações foram alvo de diversas transformações estruturais, uma vez que o forte crescimento de suas atividades provocou uma readequação da sua estrutura de controle (IBGC, 2009).

Os primeiros debates sobre governança corporativa remetem a conflitos inerentes à propriedade dispersa e à divergência entre os interesses dos sócios, executivos e o melhor interesse da empresa.

Segundo Andrade e Rossetti (2007, p.89):

“Os conflitos de agência, tanto os derivados do oportunismo dos gestores em face da dispersão e à ausência dos acionistas, quanto os associáveis a estruturas de propriedade acionária que ensejam a expropriação dos direitos de minoritários por ações oportunistas de majoritários, são as razões fundamentais do despertar da governança corporativa”.

A governança corporativa surgiu para superar o conflito de interesses entre acionistas majoritários, minoritários, governo e gestores.

A expressão governança corporativa começou a ser utilizada no Brasil nos anos 1990, a partir das privatizações e da abertura do mercado nacional. Com o objetivo de influenciar as organizações na adoção de práticas transparentes, responsáveis na administração das organizações, foi fundado em 1995 o Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), atualmente intitulado Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC).

2.3 PRINCÍPIOS BÁSICOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

De acordo com o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, elaborado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), os princípios básicos da governança corporativa são:

Transparência	Disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos.
Equidade	Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (stakeholders), levando em consideração seus direitos, deveres e necessidades, interesses e expectativas.
Prestação de Contas	Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.
Responsabilidade Corporativa	Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais em curto, médio e longo prazo.

Quadro 1 – Princípios Básicos de Governança Corporativa. Fonte: Adaptado IBGC.

2.4 OS NÍVEIS DIFERENCIADOS DA LISTAGEM DA BOVESPA

De acordo com a Bovespa, em dezembro de 2000, implantou-se os níveis diferenciados de governança corporativa, devido ao desenvolvimento do mercado de capitais brasileiro, criando os diferentes níveis de segmentos de listagem, para que cada empresa de diferentes perfis se enquadrasse de acordo com cada segmento. Desde a criação dos segmentos, a Bovespa vem realizando pesquisas para aperfeiçoar as melhores práticas adotadas internacionalmente.

Tais segmentos prezam pelas regras da Governança Corporativa, tendo por objetivo melhorar a visibilidade daqueles que querem aderir voluntariamente a esses níveis, fazendo com que os investidores sejam atraídos, e o risco de dar errado seja reduzido.

Segundo SILVEIRA (2005, p.61) podemos destacar:

“A criação dos níveis 1 e 2 de governança corporativa e do novo mercado pela bolsa de valores de São Paulo (Bovespa) visa destacar as empresas comprometidas com a maior transparência e melhores práticas de governança corporativa, sendo a adesão voluntária, via contrato entre as partes. São três níveis distintos, com um nível de exigência crescente na adoção de práticas diferenciadas de governança corporativa.”

No quadro abaixo serão apresentadas algumas características dos níveis de governança.

	NOVO MERCADO	NÍVEL 2	NÍVEL 1
Características das ações emitidas	Permite somente a existência de ações ON	Permite a existência de ações ON e PN (com direitos adicionais)	Permite a existência de ações ON e PN (conforme legislação)
Percentual mínimo de ações em circulação	No mínimo 25% de freefloat	No mínimo 25% de freefloat	No mínimo 25% de freefloat
Composição do conselho de administração	Mínimo de 5 membros, dos quais, pelo menos, 20% devem ser independentes, com mandato unificado de até 2 anos	Mínimo de 5 membros, dos quais, pelo menos, 20% devem ser independentes, com mandato unificado de até 2 anos	Mínimo 3 membros (conforme legislação), com mandato unificado de até 2 anos
Obrigações do conselho de administração	Manifestação sobre qualquer oferta pública de aquisição de ações da companhia	Manifestação sobre qualquer oferta pública de aquisição de ações da companhia	Não há regra

Quadro 2 – Comparativo dos segmentos de listagem. Fonte: Adaptado Bovespa

2.5 CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

O conselho de administração tem a finalidade de direcionar o processo de decisão de uma organização em relação ao desenvolvimento estratégico da empresa.

Para Terra e Lima (2006, p. 37), o conselho de administração é definido da seguinte forma:

“[...] é a essência de qualquer sistema de boa governança corporativa, devendo zelar pela integridade, transparência e prestação de contas da companhia e de sua gestão, incluindo a supervisão e orientação da Diretoria”.

Já para Silveira (2005, p.73) o conselho de administração desempenha: “[...] um papel fundamental na governança corporativa das empresas, sendo o principal mecanismo interno para a diminuição dos custos das agências entre acionistas e gestores, e entre acionistas controladores e minoritários”.

De acordo com o regulamento de listagem do Nível 1 de governança corporativa, os deveres e responsabilidades dos membros do conselho de administração serão estabelecidos pela legislação vigente e pelo estatuto social da empresa.

Com base no Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa, dentre as responsabilidades do conselho de administração, destacam-se: estratégia, fusões e aquisições, práticas de governança corporativa, relacionamento com as partes interessadas e política de gestão de pessoas.

O conselho de administração não deve interferir quanto ao andamento operacional da empresa. Sua função é supervisionar a gestão da organização quanto aos investimentos, apontar os riscos aos principais interessados, prestar contas aos sócios e acionistas, apontando os resultados de cada assembleia em relatórios e, através das informações a respeito da empresa, auxiliar nas tomadas de decisões.

2.6 TEORIA DA AGÊNCIA

Segundo (BEDICKS, 2009) a teoria da agência analisa os conflitos existentes entre os principais, proprietários e os agentes administradores considerando que o interesse dos primeiros nem sempre estão alinhados com o dos administradores.

Conforme Mendes (2001, p.15), a teoria da agência:

“[...] apresenta-se como um arcabouço teórico voltado para análise das relações entre participantes de sistemas em que a propriedade e o controle de capital são destinados a figuras distintas, dando espaço a formação de conflitos resultantes da existência de interesses diferenciados entre os indivíduos”.

2.7 Q DE TOBIN

O Q de Tobin foi desenvolvido por James Tobin, em 1969. Esse indicador representa a razão entre o valor da firma e o valor de reposição dos ativos das empresas (ROCHA, 2012).

Para Stocco (2009, p.14) o Q de Tobin pode ser definido como: “[...] um indicador de tomada de decisão por inversões, pois possui a capacidade de sintetizar todas as informações sobre os lucros futuros das empresas”.

Silveira aponta que (2005, p.96), “é um indicador cada vez mais utilizado como medida de valor da empresa”.

Ainda de acordo com Stocco (2009, p.14), o sucesso do Q de Tobin provavelmente se deve à simplicidade com que este auxilia no entendimento do comportamento da companhia.

Segundo Fama e Barros (2000, p.5), se o Q de Tobin for crescente, há uma indicação de aumento de uso dos recursos e, conseqüentemente, lucratividade.

O Q de Tobin é calculado através da seguinte fórmula (SILVEIRA, 2005):

$$Q \text{ de Tobin} = \frac{VMA + VMD}{VRA}$$

Onde:

VMA – Valor de Mercado das Ações;

VMD – Valor de Mercado das Dívidas;

VRA – Valor de Reposição dos Ativos.

Segundo o estudo elaborado por Silveira (2005, p.96) se o Q de Tobin for crescente, pode indicar o aumento de uso de recursos, gerando lucro para a organização. Porém, diante da complexidade de calcular o Q de Tobin pela fórmula original, devido ao grau de dificuldade de observar o valor de mercado das dívidas, o Q de Tobin será estimado pelo cálculo proposto por Chung e Pruitt (1994):

$$Q \text{ de Tobin} = \frac{VMAO + VMAP + DIVT}{AT}$$

Onde:

VMAO – Valor de mercado das ações ordinárias;

VMAP – Valor de mercado das ações preferenciais;

DIVT – Valor contábil das dívidas de curto prazo somado ao valor contábil das dívidas de longo prazo menos o ativo circulante;

AT – Ativo total

3 METODOLOGIA

Este trabalho pode ser caracterizado como um estudo de cunho bibliográfico, exploratório e qualitativo.

Segundo Andrade (2010, p.112), a pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo trabalho científico. Além de proporcionar maiores informações sobre determinado assunto.

De forma mais específica, Gil (2002, p.44) esclarece:

A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos.

A presente pesquisa consiste em um estudo de caso da empresa Gerdau S.A, que aderiu ao Nível 1 de Governança Corporativa no ano de 2001, para responder a questão de pesquisa. A escolha pela empresa Gerdau S.A deu-se pelo fato de esta ser uma empresa do segmento siderúrgico, setor que possui um peso muito relevante na economia do país e que acaba movimentando vários setores.

Para condução da pesquisa foram analisadas informações das demonstrações financeiras no período de 2010 a 2015 disponíveis no site da empresa Gerdau S.A e feito um levantamento do valor das ações extraídas da base de dados do sistema Com Dinheiro que está interligado com a Bovespa e realiza o monitoramento do valor das ações.

Com base nessas informações foi aplicado o indicador Q de Tobin. Definido através da fórmula (SILVEIRA, 2005):

$$Q \text{ de Tobin} = \frac{VMA + VMD}{\dots}$$

VRA

Porém, devido a complexidade de calcular o Q de Tobin por meio da fórmula original, devido ao grau de dificuldade de observar o valor de mercado das dívidas, o Q de Tobin será estimado através do cálculo proposto por Chung e Pruitt (1994):

$$Q \text{ de Tobin} = \frac{VMAO + VMAP + DIVT}{AT}$$

Onde:

VMAO – Valor de mercado das ações ordinárias;

VMAP – Valor de mercado das ações preferenciais;

DIVT – Valor contábil das dívidas de curto prazo somado ao valor contábil das dívidas de longo prazo, menos o ativo circulante;

AT – Ativo total.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Com a aplicação da fórmula simplificada do Q de Tobin proposta por Chung e Pruitt, obteve-se os seguintes resultados trimestrais representados por gráficos.

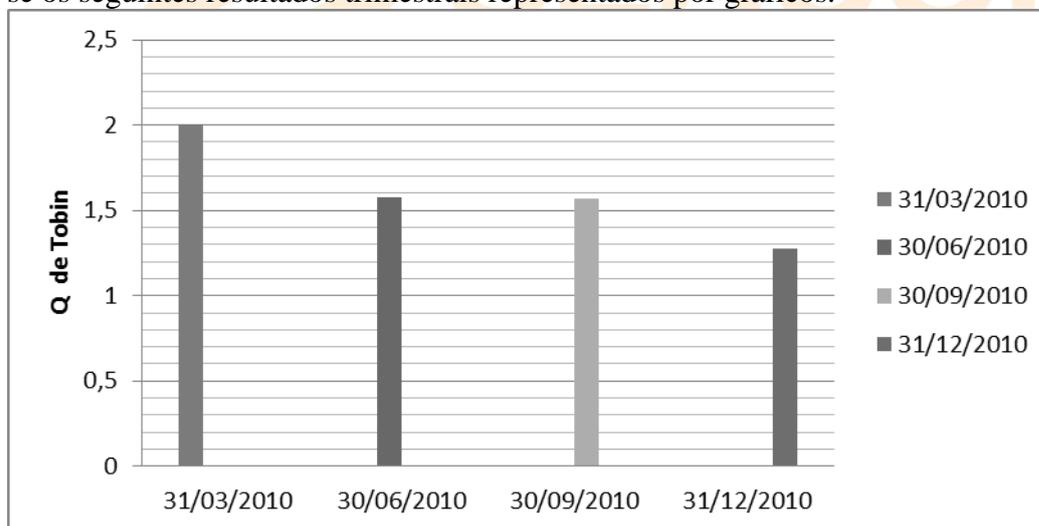


Gráfico 1 – Q de Tobin referente os trimestres de 2010. Fonte: Dados da pesquisa.

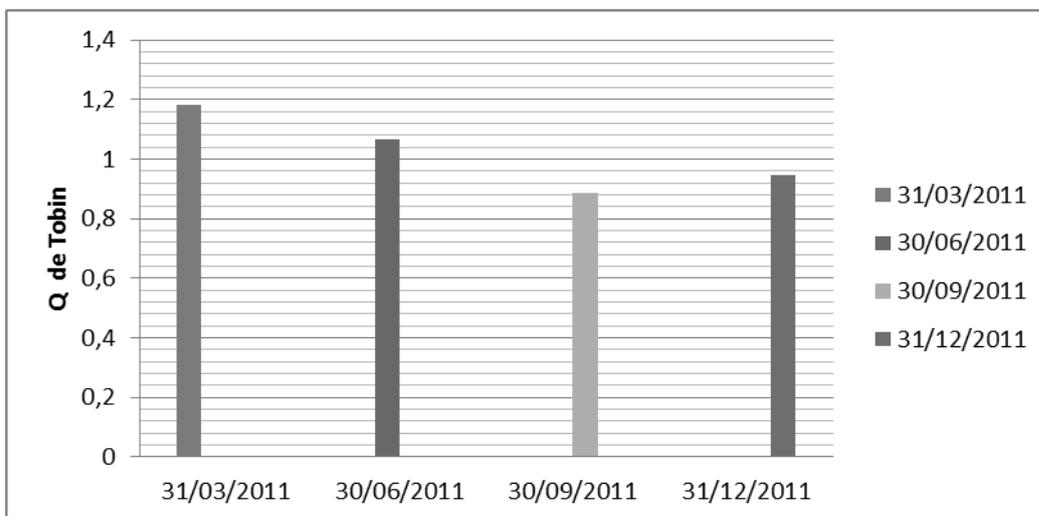


Gráfico 2 – Q de Tobin referente os trimestres de 2011. Fonte: Dados da pesquisa.

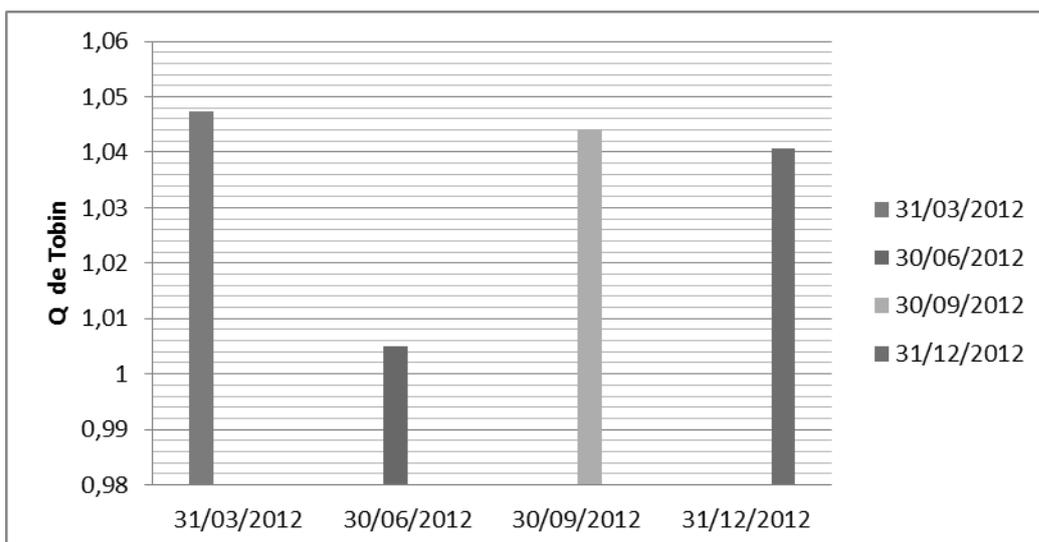
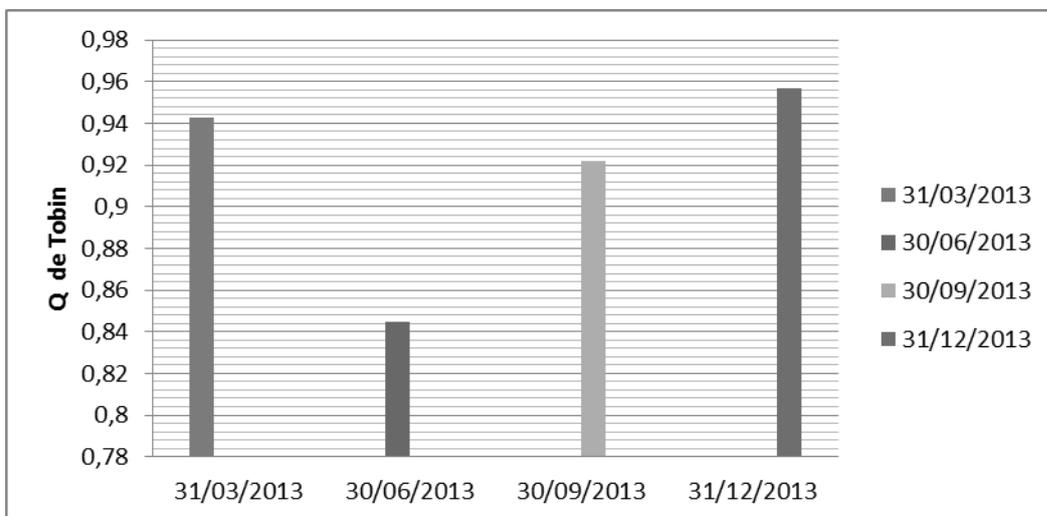
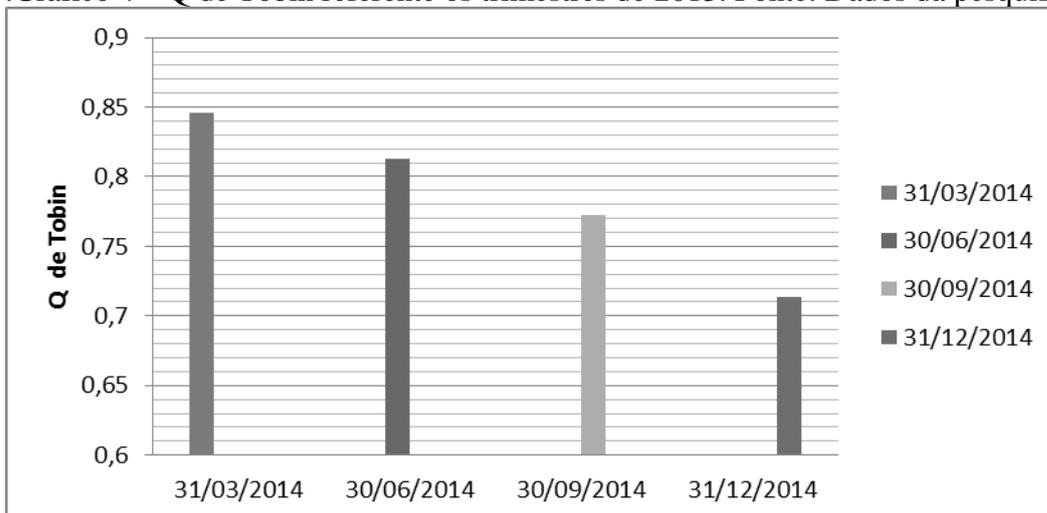


Gráfico 3 – Q de Tobin referente os trimestres de 2012. Fonte: Dados da pesquisa.

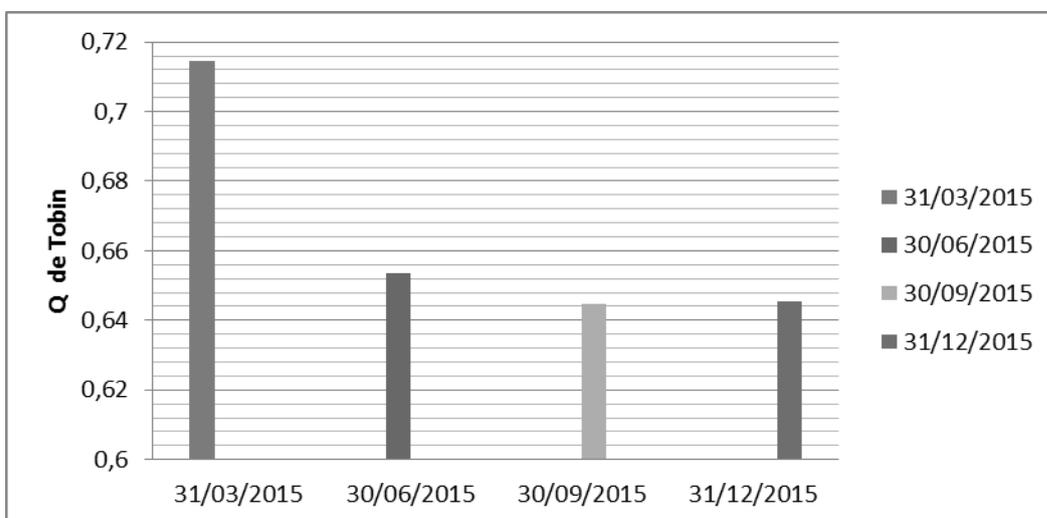
No período de 2010 a 2012 pode-se observar que o Q de Tobin foi maior que 1 nos quatro trimestres.



.Gráfico 4 – Q de Tobin referente os trimestres de 2013. Fonte: Dados da pesquisa.



.Gráfico 5 – Q de Tobin referente os trimestres de 2014. Fonte: Dados da pesquisa.



.Gráfico 6 – Q de Tobin referente os trimestres de 2015. Fonte: Dados da pesquisa.

A partir do ano de 2013 houve uma variação no Q de Tobin, que não atingiu 1 em nenhum dos trimestres. Na tabela abaixo, apresenta-se o resultado do Q de Tobin anual no período compreendido pela pesquisa.

EMPRESA: GERDAU S.A						
EXERCÍCIO	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Q DE TOBIN	1,54	1,01	1,03	0,92	0,78	0,66

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, como observado nos resultados trimestrais, no período de 2010 a 2012, o Q de Tobin foi maior que 1 nos resultados anuais. Isso indica que a empresa possui incentivo para investir, ou seja, está sendo eficiente em seus investimentos. Já no período de 2013 a 2015, o Q de Tobin sofreu uma queda, o que significa que a empresa está alocando recursos em projetos que destroem valor, o que pode ser justificado por fatores como a crise no mercado siderúrgico, a alta no preço do dólar, a redução na fabricação, entre outros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a apresentação dos resultados, há indícios de que as boas práticas de governança corporativa podem contribuir para o valor de mercado da companhia, pois as boas práticas proporcionam um mecanismo capaz de buscar maior transparência a todos os agentes envolvidos, diminuindo o conflito de agência.

Assim, como foi abordado, quanto maior for o nível de governança corporativa, maior será o retorno de suas ações e, conseqüentemente, o valor da empresa, proporcionando aos acionistas maior rentabilidade, diminuição dos custos de capital e fortalecimento de seus investimentos, visto que possuem credibilidade no mercado, tendo adotado práticas de governança.

O resultado e análise da pesquisa é destinado para a empresa Gerdau S.A listada no segmento de Nível 1 de governança corporativa da Bovespa, no período de 2010 a 2015.

Sugere-se, para pesquisas futuras, aplicar o trabalho em um período de tempo maior, abranger empresas de outros segmentos e níveis de governança corporativa listados na Bovespa.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Adriana; ROSSETI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BEDICKS, Heloisa. **Governança corporativa e dispersão de capital: múltiplos casos no Brasil**. 1.ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.

BM&FBOVESPA. Nível 1 – Apresentação. Disponível em:

<http://bvmf.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/Folder_Nivel1.pdf>. Acesso em: 04 ago.2016.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

BM&FBOVESPA. Nível 2 – Apresentação. Disponível em:

<http://bvmf.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/Folder_Nivel2.pdf>. Acesso em: 04 ago.2016.

BM&FBOVESPA. Novo Mercado – Apresentação. Disponível em:

<http://bvmf.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/Folder_NovoMercado.pdf>. Acesso em: 04 jun.2016.

CARVALHO, Gledson Antonio. **Governança Corporativa no Brasil em perspectiva**. Revista de Administração. São Paulo v.37, n.3, p.19-32, julho/setembro 2002.

COM DINHEIRO. Disponível em: <<https://www.comdinheiro.com.br/home/index.html>>.

Acesso em: 14 set.2016.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Cartilha de Governança Corporativa**.

Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2016.

DUBEUX, Rodrigo R. **O Novo Mercado da Bovespa e a Governança Corporativa**. São Paulo: EAESP/FGV,2001. Dissertação de Mestrado.

FAMÁ, Rubens; BARROS, Lucas. **Q de Tobin e seu uso em finanças: aspectos metodológicos e conceituais**. Caderno de Pesquisas em Administração, v7, n.4, outubro/dezembro, 2000.

GERDAU S.A. Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>>. Acesso em: 25 ago.2016

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. Ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2009.

JENSEN, M. **A theory of the firm: governance, residual claims, and organizational forms**. 1st. ed. Boston : Harvard University Press,2001

MENDES, Andréa Paula Segatto. **Teoria da Agência Aplicada à Análise de Relações entre os Participantes dos Processos de Cooperação Tecnológica** Universidade-Empresa. 2001. 260f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2001.

MILLSTEIN, Ira M.. **Corporate governance: improving competitiveness and access to capital in global markets**. França: OECD, 1998.





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

ROSSETTI, Jose Paschoal; ANDRADE, Adriana. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, André Luiz Carvalhal. **Governança corporativa e decisões financeiras no Brasil**. Rio de Janeiro: Mauad, 2005.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa: desempenho e valor da empresa no Brasil**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2005.

STOCCO, Leandro. **Q de Tobin e Fundamentos no Brasil**. Ribeirão Preto, 2009. Dissertação de mestrado apresentado ao Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

TERRA, Paulo Renato Soares. LIMA, João Batista de. **Governança Corporativa e a reação do mercado de capitais à divulgação das demonstrações contábeis**. R. Cont. Fin. USP. São Paulo, n. 42, p. 35 – 49. Set./Dez. 2006.

VALOR INVESTE. **As cias geradoras de valor pelo Q de Tobin**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/valor-investe/o-estrategista/2917742/cias-geradoras-de-valor-pelo-q-de-tobin>> Acesso em: 15 nov.2016

Seminário Acadêmico de
Contabilidade | FACAPE - Petrolina-PE



7. A PERCEPÇÃO DO CONTROLLER DIANTE A UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Área Temática: II. Contabilidade Societária e Controladoria Empresarial

Autores: Sheila Mirian Barbosa Israel, Givanildo Pereira de Souza, Márcio Flávio Tenório Costa & Gesualdo Menezes Cavalcante

RESUMO

O orçamento empresarial é uma ferramenta tradicional utilizada pelas organizações como um meio de controle e alocação de recursos, caracterizado como um elemento quantitativo é reconhecido pela literatura como um desdobramento do planejamento estratégico. Embora receba críticas diante as suas limitações e desvantagens, é considerado uma das ferramentas mais relevantes no que tange o suporte ao gerenciamento organizacional, auxiliando no alcance dos objetivos, metas e diretrizes traçados no planejamento estratégico. No tocante da controladoria, compreendida como um meio de controle e suporte informacional ao plano estratégico, o orçamento é um dos elementos cujo qual o *controller* contribui para com a sua elaboração, acompanhamento e execução. Esta pesquisa teve como objetivo analisar a percepção do *controller* diante a utilização e importância do orçamento empresarial. Quanto à metodologia, foi realizada uma pesquisa de caráter descritiva com abordagem quantitativa, no que diz respeito aos procedimentos utilizados, foi classificado como levantamento aonde a coleta de dados se deu através de questionário sob escala *likert*, observando-se o grau de concordância dos seus respondentes quanto as afirmativas expostas, o instrumento foi aplicado a um grupo de profissionais ativos, sob uma amostra de 100 respondentes, obtendo retorno de 45 destes. Diante as afirmativas em torno do tema: orçamento empresarial, na perspectiva de sua utilização e importância, obteve-se ranking médio de 4,70, estando dentre o grau de total concordância no tocante de suas limitações e desvantagens, ranking médio de 4,24, estando entre parcial e total concordância. Mesmo tendo os respondentes reconhecido as limitações da ferramenta a sua importância se manteve favorecida, demonstrando ranking médio de 4,69, demonstrando total concordância.

Palavras-chave: Orçamento Empresarial – Controladoria - *Controller*

1 INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial é visto como uma das ferramentas de utilidade gerencial mais antiga, expressa de forma monetária, seus objetivos são determinados pela alta administração, sendo considerado um desdobramento do planejamento estratégico (DIEHL, 2004), podendo ser compreendido também como um importante instrumento de planejamento e controle, que alinhado com o planejamento estratégico, objetiva concretizar metas e fornecer informações de suporte para a tomada de decisões (SUAVE et al., 2013; MUCCI, FREZATTI e DIENG, 2016).

O contexto histórico da sua utilização no Brasil é exposto por Zdanowicz (1989) e Lunkes (2003), relatam os autores que os primeiros estudos relacionados ao orçamento

empresarial foram identificados em 1940, contudo seu apogeu se deu na década de 70 quando se pode ser evidenciado a utilização deste instrumento em diversas organizações.

Já a relevância da sua utilização é destacada por Honrgren, Foster e Datar (2001) e Nascimento (2006), ao afirmarem que este instrumento, considerado um meio de controle gerencial, se faz presente em mais de 90% das organizações americanas e japonesas. Visto como um dos pilares do gerenciamento organizacional (FREZATTI et al., 2009) o orçamento empresarial é considerado um instrumento de extrema importância para toda e qualquer organização empresarial, independentemente de seu porte e/ou segmento de atividade (NIERI e BERNADI, 2014).

Cabe expor que o orçamento empresarial vai além de um método quantitativo de acompanhamento e execução de objetivos, dispondo de outros mecanismos de ordem gerencial, sendo por exemplo um provedor de geração de sinergia entre as diversas áreas da organização, incentivando os seus envolvidos a promoverem ações preventivas com o intuito de antever possíveis impactos futuros (LUNKES, 2009; SILVA, 2009). Para Leite et al. (2008 p. 58) “Pode-se dizer que o orçamento é um elo entre o planejamento e o controle, [...]”.

O orçamento empresarial faz parte das funções e atividades executadas pela área de controladoria, aonde compete ao *controller* a função de elaborar e implementar os sistemas orçamentários (GARRISON e NOREEN, 2001; CALIJURI, SANTOS e SANTOS, 2005; JIAMBALVO, 2009), podendo ser compreendido como um instrumento de controle, planejamento e apoio a tomada de decisão,

De acordo com Lunkes et al. (2012) o surgimento da controladoria no Brasil tem seu marco em meados de 1960, momento em qual organizações multinacionais norte-americanas adentraram no território nacional trazendo com elas esta nova área, considerada um dos pilares da contabilidade. Um dos seus grandes objetivos é fornecer informações precisas e oportunas em prol das tomadas de decisões, tornando evidente a sua importância, a controladoria, por sua vez, exerce forte influência sobre os processos de gestão, contribuindo para o alcance dos objetivos organizacionais propostos. (BEUREN, SCHLINDWEIN e PASQUAL, 2007).

De acordo com Kanitz (1976 citado por CALIJURI, SANTOS E SANTOS, 2005) diversas funções são atribuídas ao *controller*, dentre as quais destacam-se: dirigir e implantar os sistemas de informação, coordenação, avaliação, planejamento, acompanhamento, auditoria interna, incluindo-se a participação da elaboração, acompanhamento e implementação dos sistemas orçamentários. Corroboram Garrison e Noreen (2001) e Jiambalvo (2009) expondo que os sistemas orçamentários são elaborados pelo comitê de orçamento, sendo este usualmente composto pela alta administração, gerentes táticos e pelo *controller*.

Ante o exposto, compreende-se que o *controller*, visto como um profissional multifuncional, tem como uma de suas funções a elaboração, acompanhamento e implantação do sistema orçamentário empresarial, desta forma, o presente trabalho teve como objetivo: analisar a percepção do *controller* diante a utilização e importância do orçamento empresarial.

O artigo foi estruturado em cinco seções: (i) introdução, descrevendo a relevância do tema abordado; (ii) revisão de literatura, explanando sobre os aspectos conceituais e relevância do orçamento, a relação existente entre o orçamento empresarial e o planejamento estratégico e o surgimento e desenvolvimento da controladoria; (iii) metodologia utilizada para desenvolvimento do pesquisa; (iv) análise e discussão dos resultados alcançados, e por fim (v) as considerações finais em torno da estudo realizado.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Orçamento empresarial: aspectos conceituais e relevância

O orçamento empresarial é uma ferramenta de relevante utilização, caracterizado como quantitativo é através dele que gestores e executivos planejam, quantificam e alocam os recursos empresariais (NASCIMENTO, 2006; VASCONCELOS, 2009), considerado um desdobramento do planejamento estratégico, uma de suas funções é colaborar com o cumprimento das metas, diretrizes e objetivos traçados (FERREIRA e DIEHL, 2012). Compreendido como uma ferramenta de controle, além de fornecer informações financeiras, colabora também com o acompanhamento do desenvolvimento empresarial (OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR e SILVA, 2002).

Zdanowicz (1989) define o orçamento como um instrumento capaz de descrever um plano geral e/ou de investimentos, a curto, médio ou longo prazo, sendo conduzido de acordo com os objetivos, diretrizes e metas traçados pela alta administração. Para Garrison e Noreen (2001 p.262) “Orçamento é um plano detalhado da aquisição e do uso de recursos financeiros ou de outra natureza, durante um período especificado. Representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos. [...]”

Salienta-se que o orçamento empresarial consiste em um instrumento consoante do planejamento estratégico, caracterizado como quantitativo, corresponde a um conjunto de ações que busca orientar a alocação dos recursos financeiros, objetivando alcançar as metas e diretrizes propostas pelos níveis operacional, tático e estratégico, não obstante, contempla também itens não financeiros (NASCIMENTO, 2006; VASCONCELOS, 2009).

De acordo com Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002) uma de suas vantagens é a capacidade de gerar sinergia entre os envolvidos, fazendo com que todos sintam-se comprometidos com os resultados a serem alcançados. Expressam ainda os autores que um dos objetivos do orçamento é controlar o patrimônio organizacional, independentemente de seu porte.

Visto como um instrumento de extrema relevância, proporcionando diversos benefícios ao plano organizacional, Garrison e Noreen (2001) expõem os seguintes pontos relativos à sua contribuição:

- (i) provê uma forma de comunicação gerencial acerca dos planos;
- (ii) força os gerentes a pensar sobre as ações para o futuro, evitando que estes, na ausência do orçamento, gastem esforços no dia-a-dia;
- (iii) provê uma forma de alocar recursos entre os departamentos e as áreas;
- (iv) pode evitar o surgimento de potenciais restrições;
- (v) coordena atividades por meio da integração dos planos das várias áreas, e auxilia que estes estejam na mesma direção; e
- (vi) define metas e objetivos e serve como *benchmark* para futura avaliação de desempenho.

Corroborando com o exposto Vasconcelos (2009) expõe que o orçamento vinculado ao processo decisório:

- (i) expressa quantitativamente os ingressos e saídas de recursos, determinando o plano financeiro consoante aos objetivos organizacionais;
- (ii) comunica metas de curto prazo;

- (iii) serve de base para coordenação das atividades operacionais;
- (iv) sinaliza eventuais problemas de nível operacional (por meio de diferença entre desempenho real e orçado);
- (v) constitui referência para avaliação de desempenho; e
- (vi) facilita o controle financeiro.

As vantagens do desenvolvimento de um planejamento orçamentário estão principalmente no estabelecimento de metas claras a serem atingidas, e na definição de responsabilidade dos diversos departamentos (OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR e SILVA, 2002). O orçamento empresarial é considerado um pilar da gestão empresarial, sendo o recurso utilizado para que os gestores prestem contas sobre as suas atividades e as suas metas, processo também chamado de *accountability* (FREZATTI et al., 2009)

Ainda sobre as vantagens de sua utilização, através do orçamento empresarial se torna possível incentivar os funcionários a pensar nas ações a serem executadas e seus respectivos impactos futuros, não se atendo somente aos problemas diários da empresa (LUNKES, 2009). Cabe expor que através da rígida análise da execução do orçamento empresarial, se torna possível identificar áreas com ineficiência e aquelas que se destacam pela gestão de seus recursos (WELSCH, 1983).

Apesar de sua notável importância o orçamento empresarial, conhecido também como orçamento tradicional, tem recebido críticas de autores quanto a sua elaboração e utilização, assim como limitações quanto a sua utilização têm sido apontadas. Segundo Ferreira e Diehl (2012) assim como outras técnicas e ferramentas gerenciais, o orçamento empresarial possui limitações que podem interferir na gestão dos resultados gerados. Hope e Fraser (2003) expõem que a elaboração, execução e revisão do orçamento empresarial demandam muito tempo. Para os autores o orçamento empresarial é visto também como uma ferramenta focada em redução de custos e não na criação de valor.

Ao tratar de sinergia, criação de valor, comprometimento e dedicação de esforços para elaborar, acompanhar e executar o orçamento, Diehl (2004) afirma que apesar de o orçamento ser um desdobramento do plano estratégico da empresa, podem ocorrer problemas de sinergia entre as áreas, departamentos ou unidades organizacionais. Para Welsch (1983) a execução do orçamento empresarial não é automática, exigindo dedicação em termos de comunicação, pois só será efetiva quando todos os responsáveis conhecerem suas metas e realizarem os esforços necessários para sua realização.

Ishisaki (2003) aponta que sendo o orçamento elaborado através de estimativas, há uma grande propensão de erros e incertezas diante ao ambiente macroeconômico. Diante ao exposto, o autor sugere que deve haver um alto comprometimento dos envolvidos a fim de que as estimativas projetadas não sejam tão conservadoras a ponto de comprometer os resultados futuros.

Contudo, Ferreira e Diehl (2012) compreendendo as críticas, limitações e desvantagens em torno do processo orçamentário, afirmam que a ferramenta ainda é considerada um dos instrumentos mais relevantes do gerenciamento organizacional, sendo utilizado como meio de controle, fonte de informação para a tomada de decisões, assim como elemento chave para prática e execução do planejamento estratégico.

Para Frezatti et al. (2010) os problemas apresentados não estão diretamente relacionados a ferramenta, mas sim a forma como se tem dado a sua utilização. Apesar das limitações existentes, o orçamento empresarial é um dos instrumentos mais relevantes para a

controller, sendo uma forma de suportar o planejamento estratégico organizacional (SANTOS et al., 2005).

2.1.1 Planejamento e Orçamento Empresarial

Diante da instabilidade existente no ambiente externo, ocasionada por fatores como crises políticas e financeiras, oscilação de moedas e efeitos da globalização, exige-se que as organizações estejam atentas a possíveis mudanças que possam interferir no sucesso organizacional, por sua vez planejar-se é algo imprescindível para sua sustentabilidade e sobrevivência (SILVA, 2009).

Ademais, para que se obtenha um planejamento eficaz, requer-se o envolvimento e comprometimento da alta administração, isto é, do corpo estratégico da organização, visto como aquele que possui visão futura do negócio, e os que devem estar atentos ao ambiente externo, antecipando-se as mudanças, elaborando planos de ações futuros, assim como alocação e realocação de recursos quando necessário (WELSCH, 1983).

Segundo Leite et al. (2008) planejar é algo essencial para toda e qualquer organização, um planejamento bem estruturado, com estratégias, metas, diretrizes, objetivos e ações bem definidos, conduzem a organização ao seu almejado sucesso. O orçamento nesse sentido é visto como um dos instrumentos que contempla formalmente as metas e objetivos, servindo como referencial para compreensão do desenvolvimento organizacional. Embora caracterizado como quantitativo contempla itens não financeiros, é considerado uma extensão do planejamento traçado, traduzindo as metas e esforços financeiros (VASCONCELOS, 2009).

Salienta-se que o planejamento antecede o processo orçamentário, entendendo que, é durante a elaboração do planejamento que são estabelecidas as metas e diretrizes que serão executadas pelo orçamento (SILVA, 2009). O relacionamento existente entre o planejamento e o orçamento deve ser tido como sequencial, nesse sentido o orçamento é visto como um desdobramento do planejamento estratégico (FREZATTI, 2009).

Afirmam Ferreira e Diehl (2012) que o orçamento, assim como o planejamento estratégico, é um elemento presente em todo ciclo organizacional, é perceptível a relação existente entre ambos sendo considerados processos sequenciais, aonde o orçamento exerce posição quantitativa em relação ao planejamento estratégico, visto como elemento qualitativo. Para que o orçamento gere resultados concisos, o planejamento estratégico necessita estar devidamente alinhado, com metas, diretrizes e objetivos claramente definidos (NASCIMENTO, 2006; FREZATTI et al., 2010).

Para Jiambalvo (2009) através do orçamento empresarial torna-se possível intensificar a comunicação e a coordenação no ambiente organizacional, elementos essenciais para um bom desenvolvimento e condução do planejamento estratégico.

Diante ao contexto teórico apresentado considera-se que o orçamento é um desdobramento do planejamento estratégico, parte responsável por concretizar as metas e objetivos traçados, servindo de fio condutor para fortalecer relações de forma integrada, assim como fonte de informação para a tomada de decisões.

Planejamento e orçamento são duas ferramentas que caminham juntamente, de uma forma conotativa pode-se compreender que o planejamento, estabelece as metas qualitativas de uma organização, e o orçamento, por sua vez, reflete o alcance de tais metas de forma quantitativa. Na literatura diversos autores realizam discussões em torno do relacionamento

existente entre planejamento e orçamento, enfatizando a importância do entrelaçar das ferramentas.

O planejamento é visto como algo essencial para toda e qualquer organização, no sentido de estabelecer metas futuras, de curto e longo prazo, considerando não somente o ambiente interno, mas também o ambiente externo, avaliando as ameaças e oportunidades, assim como os pontos fracos e pontos fortes do cenário existente. Um planejamento bem estruturado deve estar atento as mudanças de cenários, elaborando medidas de contingências considerando eventuais percalços que possam vir a acontecer.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) mencionam que nos dias atuais os sistemas empresariais demandam robustos e eficazes meios de planejamento e controle de recursos operacionais e financeiros, nesta perspectiva a controladoria é vista como a área mais indicada a desenvolver e acompanhar tais sistemas.

2.2. Controladoria: surgimento e desenvolvimento

Relatos expressos por Jackson (1949 citado por LUNKES et al. 2012) indicam que a controladoria surgiu as organizações norte americanas em meados do século XIX como demanda da área de finanças. Afirmam os autores que no Brasil a controladoria emergiu no século XX, mais precisamente, a partir de 1960, em virtude de instalações territoriais de organizações multinacionais norte-americana, contudo foi a partir da década de 70 que estudiosos e pesquisadores passaram a desenvolver técnicas e estudos em torno do novo ramo.

A atual economia mundial, caracterizada como hostil e instável, tem exigido das organizações mecanismos de controles eficientes e eficazes, neste contexto a controladoria tem como objetivo suprir as necessidades existentes de planejamento e controle, pressupondo uma visão sistêmica acerca das demandas internas e externas (CAVALCANTE et al., 2012)

Segundo Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) o desenvolvimento da controladoria se deu a partir de preceitos básicos de contabilidade, evoluindo e ganhando amplitude, exercendo funções de suporte de informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração de orçamento e medidas operacionais. Nos dias atuais a controladoria também exerce, ativamente, atividades de apoio ao corpo estratégico, não somente como compiladora de dados, mas como gestora informacional, sendo parte responsável do alinhamento estratégico organizacional.

Ao tratar da relação existente entre contabilidade e controladoria, Beuren, Schindwein e Pasqual (2007) expõem que a controladoria é vista como uma evolução da contabilidade, sendo responsável por fornecer informações precisas e oportunas em prol das tomadas de decisões. Assim, é evidente a importância da controladoria nas organizações, exercendo influência sobre os processos de gestão e contribuindo para o alcance dos objetivos propostos. Segundo os autores o profissional responsável pela controladoria é designado como *controller*.

Quanto ao perfil deste profissional Calijuri, Santos e Santos (2005) relatam que com o surgimento da profissão suas atribuições estavam em torno de gerenciamento de informações contábeis e financeiras, dispondo de análises de relatórios e compartilhamento de informações de resultados, contudo com a evolução e globalização do mundo empresarial suas atividades foram se diversificando, demandando alto conhecimento de mercado e amplo conhecimento das atividades empresariais, tornando-o assim um profissional diferenciado com multifuncionalidades.

Não obstante Borinelli (2006) em sua tese de doutorado afirma que a controladoria, apesar de ser reconhecida como uma área organizacional, teoricamente e como área do conhecimento ela não dispõe de corpo teórico próprio, sendo embasada em conhecimentos e teorias das áreas de contabilidade, administração, finanças, economia, entre outras. Isto reforça a caracterização do *controller* como um profissional multifuncional.

Cabe expor que o Ministério do Trabalho e do Emprego (MTE) (2017) reconhece a função de *controller* na Classificação Brasileira de Ocupações (CBO), sob código 2522-10, sendo considerado um sinônimo da ocupação do contador.

Com relação às funções que lhe são atribuídas Kanitz (1976 citado por CALIJURI, SANTOS e SANTOS, 2005) afirmam que o *controller* pode exercer variadas funções, dentre as quais: dirigir e implantar os sistemas de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento, acompanhamento, auditoria interna e sistemas orçamentários. De acordo com Garrison e Noreen (2001) e Jiambalvo (2009) os sistemas orçamentários são elaborados pelo comitê de orçamento, sendo este usualmente composto pela alta administração, gerentes táticos e pelo *controller*.

Em pesquisa realizada por Calijuri, Santos e Santos (2005) é exposto que dentre as atribuições que são de responsabilidade do *controller*, o planejamento e controle orçamentário recebem grande destaque, tal afirmação é representada pela Tabela 1.

Tabela 1- Funções do *Controller*

Atribuições desempenhadas pelos <i>Controllers</i>	Respostas
Gestão de custos	36
Planejamento e controle orçamentário	36
Elaboração de relatórios gerenciais locais	34
Coordenação de fechamentos contábeis mensais	33
Planejamento tributário	31
Sistemas gerenciais	30
Elaboração de budget	29
Estudos de viabilidade de investimento	23
Participação na reestruturação societária	22
Elaboração de relatórios gerenciais internacionais	21
Conversão para US GAAP	19
Elaboração de manuais internos	16
Responsável pelo atendimento a clientes, fornecedores e órgãos governamentais	13
Auditoria interna	12

Fonte: Adaptado de Calijuri et al., (2005)

A pesquisa realizada pelos autores supracitados teve como objetivo mostrar o papel executado pelo *controller*, uma das variáveis analisadas foi: as atribuições desempenhadas pelo profissional. O levantamento dos dados se deu através de questionários, aplicados a profissionais que exercem a função. Como retorno foram recebidos 40 questionários devidamente respondidos. Dentre as 14 atribuições mencionadas, 36 respondentes afirmaram exercer a atividade de planejamento e controle orçamentário. Salienta-se que o planejamento e controle orçamentário, designado com uma das atribuições do *controller*, é elaborado e

planejado pela alta administração (nível estratégico) conjuntamente com os gerentes táticos e a colaboração do *controller*.

Diante ao contexto, é evidente que a controladoria e consequentemente a função do *controller*, tem ganhado notoriedade no ambiente organizacional, sendo compreendida como uma área de controle interno diversas atribuições lhe são conferidas. O *controller* por sua vez, além de executar as funções pertinentes a sua área tem contribuído, através de dados informacionais, com a elaboração e condução do planejamento estratégico.

3 METODOLOGIA

Quanto a tipologia da pesquisa, esta caracteriza-se como descritiva, aonde buscou-se analisar e interpretar dados sem que houvesse a interferência dos pesquisadores (GIL, 2002). Como procedimento metodológico optou-se pela utilização do levantamento através de questionário (FACHIN, 2006). Quanto a abordagem da pesquisa enquadrou-se esta como quantitativa.

O universo da pesquisa foi delimitado e classificado como uma amostra não probabilística intencional, tendo como público respondente profissionais cujos quais atuam como *controller*. A amostra foi composta através da rede de relacionamento profissional *LinkedIn*, aonde foram selecionados 100 profissionais atuantes na função para contribuir como respondentes, os quais tiveram seus perfis devidamente analisados com o intuito de validar sua atuação na função e na área de controladoria, vale salientar que tais profissionais fazem parte do corpo empresarial de diversos ramos e segmentos, presentes em território nacional.

A coleta de dados se deu através da aplicação de questionários enviados em formato eletrônico no período de 24 de maio de 2016 a 24 de junho de 2016.

O questionário foi estruturado em dois blocos: (i) perfil dos respondentes e (ii) afirmativas relacionadas ao orçamento empresarial, elaboradas de acordo com os posicionamentos literários expostos por Welsch (1983), Oliveira, Perez Júnior e Silva, (2002), Hope e Fraser (2003), Ishisaki (2003), Lunkes (2003), Diehl (2004), Santos et al. (2005), Lunkes (2009), Silva (2009), Frezatti (2009), Frezatti et al. (2009), Padoveze e Taranto (2009), Martins, Mette e Macêdo (2011), Ferreira e Diehl (2012), Nieri e Bernardi (2014).

As afirmativas foram expostas aos respondentes através de uma escala *likert* de 1 a 5, determinado os seguintes graus:

1 – discordo totalmente; 2 – discordo parcialmente; 3 – indiferente; 4 – concordo parcialmente; 5 – concordo totalmente.

Quanto ao tratamento dos dados, classificados como quantitativos, o bloco (i) perfil dos respondentes, recebeu tratamento através de estatística descritiva, quanto ao bloco (ii) as afirmativas expostas aos respondentes foram condicionadas a escala *likert* e tratadas diante a utilização do ranking médio (RM) e desvio padrão (DP), compreendido como a medida de dispersão dos dados em relação à média da amostra.

Bonici e Araújo Júnior (2011) explicam que o RM é usualmente utilizado em análise de dados provenientes de escala *likert*, sendo este adquirido através da pontuação atribuída às afirmativas *versus* a frequência das respostas, considerando os valores menores que 3 discordantes e maiores que 3 concordantes.

De acordo com os autores as formulas para obtenção do RM são:

Média Ponderada (MP) = $\sum(fi \cdot vi)$ fi = frequência de cada resposta / vi = valor da cada resposta

Ranking Médio (RM) = MP / NS (número de sujeitos)

4 Síntese dos Resultados

Dos 100 questionários aplicados, obteve-se retorno de 45 respondentes, representando percentualmente 45% da amostra. Salienta-se que os resultados encontrados não devem ser generalizados, uma vez que se trata de uma amostra não probabilística intencional, cuja qual não busca quantificar, mas sim demonstrar significância em torno do universo analisado (GIL, 2008).

4.1 Perfil dos respondentes

Os questionamentos quanto ao perfil dos respondentes buscaram elencar a prevalência quanto a idade, gênero, escolaridade e tempo de função como o cargo de *controller*, aonde foi identificado que 28,89% dos respondentes possuem idade acima de 51 anos, seguidos de 22,22% (entre 41 e 45 anos), 20,00% (entre 36 e 40 anos), 15,56% (entre 30 e 35 anos) e 13,33% (entre 46 e 50 anos).

Não obstante buscou-se evidenciar o gênero dos respondentes aonde observou-se que 82,22% são do sexo masculino, correspondendo a 37 e apenas 17,78% representam o gênero feminino, que corresponde a 8 dos respondentes.

Dos 45 respondentes, 75,56% possuem especialização *Lato Sensu*, o que representa 34 dos respondentes, apenas 24,44% possuem título de Mestre e nenhum dos respondentes possui título de Doutorado.

Quanto ao tempo exercido na função 33,33% exercem a função a menos de 5 anos, 31,11% entre 6 e 10 anos; 26,67% entre 11 e 15 anos e 8,89% a mais de 16 anos. A Tabela 2 sintetiza a prevalência quanto ao perfil dos respondentes:

Tabela 2 - Perfil dos respondentes

Variáveis analisadas	Prevalência das respostas	Frequência	
		Absoluta	Relativa
Idade	Acima de 51 anos	13	28,89%
Gênero	Masculino	37	82,22%
Escolaridade	Especialização	34	75,56%
Tempo de função	Menos de 5 anos	15	33,33%

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 A percepção do *Controller* diante a utilização do orçamento

As tabelas 3, 4 e 5 foram elaboradas com o objetivo de analisar a percepção dos *controllers* diante a utilização do orçamento empresarial. Foram expostas 21 afirmativas de acordo com posicionamentos literários, sendo contempladas afirmações que retratam a importância, a utilização, limitações e críticas realizadas em relação ao orçamento empresarial.

As afirmações de 1 a 11 tratam da importância e utilização do orçamento, incluindo posicionamentos voltados ao planejamento estratégico. As afirmações de 12 a 20 retratam

críticas, sugestões e limitações realizadas acerca do orçamento. A afirmativa 21 indica que apesar de suas limitações o orçamento é uma ferramenta de relevância para *controller*, sendo capaz de atender o planejamento estratégico operacional.

Como exposto na metodologia deste trabalho, a escala *likert* de 1 a 5 representa o grau de concordância dos respondentes quanto às afirmações expostas, compreendendo as seguintes ponderações: 1 – discordo totalmente; 2 – discordo parcialmente; 3 – indiferente; 4 – concordo parcialmente; 5 – concordo totalmente.

A tabela 3 demonstra as afirmativas expostas aos respondentes em torno da sua utilização e importância do orçamento empresarial.

Tabela 3 - Utilização e importância do orçamento empresarial

Questões	Frequência de Respostas					RM	DP
	1	2	3	4	5		
1 Planejar é imprescindível para as organizações hoje em dia. A instabilidade do ambiente externo exige que as empresas fiquem atentas às mudanças, para evitar algum problema que interfira no sucesso de seus negócios.	0	0	0	4	41	4,91	0,29
2 O planejamento estratégico antecede o processo orçamentário, uma vez que é durante o processo de planejamento que são traçadas metas e diretrizes que serão expostas no orçamento.	0	0	1	7	37	4,80	0,46
3 O relacionamento entre o planejamento estratégico e o orçamento empresarial deve ser sequencial, de maneira que o orçamento se torne desdobramento do plano estratégico.	0	1	1	10	33	4,67	0,64
4 O orçamento é importante para qualquer empresa, independentemente de seu porte ou tipo de atividade econômica.	0	1	1	4	39	4,80	0,59
5 O orçamento empresarial é considerado como um pilar da gestão empresarial, sendo o recurso utilizado para que os gestores prestem contas sobre as suas atividades e as suas metas, processo também chamado de <i>accountability</i> .	0	0	0	11	34	4,76	0,43
6 As vantagens do desenvolvimento de um planejamento orçamentário estão principalmente no estabelecimento de metas claras a serem atingidas, e na definição de responsabilidade dos diversos departamentos.	0	0	0	8	37	4,82	0,39
7 O orçamento não é utilizado apenas para prever os gastos futuros, também é utilizado para avaliar os gastos passados. É uma forma de integrar diversas áreas da empresa, pois o orçamento reflete as estratégias da empresa.	0	1	3	15	26	4,47	0,73
8 Estrutura empresarial, políticas internas, gestão de pessoas e a utilização de um sistema de informação são elementos necessários para elaboração e execução de um orçamento empresarial.	0	1	1	15	28	4,56	0,66
9 A elaboração e execução do orçamento empresarial devem envolver e ter o comprometimento dos níveis táticos, estratégicos e operacionais.	0	1	1	9	34	4,69	0,63
10 Através do orçamento empresarial torna-se possível incentivar os funcionários a pensar nas ações a serem executadas e seus respectivos impactos futuros, não se atendo somente aos problemas diários da empresa.	0	1	1	14	29	4,58	0,66
11 Através da análise da execução do orçamento empresarial, torna-se possível identificar áreas com ineficiência e aquelas que se destacam pela gestão de seus recursos.	0	0	1	12	32	4,69	0,51
Total	0	6	10	109	370	4,70	0,56

Nota: RM (*Ranking* Médio) DP (Desvio Padrão)

Fonte: Dados da pesquisa

Analisou-se nesta tabela um ranking médio total de 4,70, com uma considerável prevalência na escala 5, “concordância total”, apresentando um desvio padrão de 0,56 em relação a média. Observou-se também que nenhum dos respondentes “discordaram totalmente” das alternativas expostas. Deduz-se diante ao resultado encontrado que as afirmativas teóricas condizentes a utilização e importância do orçamento empresarial são relativamente aceitas pelos *controllers*.

As afirmativas 1, 2, 4 e 6 obtiveram um maior índice de “concordância total”, com ranking médio igual e/ou acima de 4,80. Tais afirmações são precedentes dos autores [1] Silva (2009); [2] Silva (2009); [4] Nieri e Bernardi (2014) e [6] Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002). Diante tais afirmações contextualiza-se a ligação entre o planejamento e o orçamento empresarial, assim como a importância de sua utilização por toda e qualquer organização, independentemente de seu porte ou segmento, havendo, portanto, o envolvimento e comprometimento de todos os envolvidos em prol das metas a serem atingidas.

Reconhecida sua importância e utilização diante concordância das afirmativas expostas, cabe ressaltar que o planejamento e controle orçamentário é uma das atribuições do *Controller*, (CALIJURI, SANTOS e SANTOS, 2005), sendo o orçamento empresarial considerado um desdobramento do planejamento estratégico (FREZATTI, 2009).

Afirmam Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) que os complexos sistemas empresariais demandam um controle eficaz de recursos operacionais, enaltecendo nesse exposto a importância da controladoria. Para os autores a controladoria desenvolve um papel estratégico, atuando de forma sistêmica, contribuindo com o planejamento estratégico, avaliando processos e desempenho organizacional.

O orçamento empresarial relaciona-se diretamente com o planejamento estratégico, em ordem sequencial, visto portanto que o orçamento exerce função quantitativa em relação ao planejamento estratégico, considerado este como elemento de função qualitativa (FERREIRA e DIEHL, 2012). Para que haja uma perfeita relação entre tais instrumentos é importante que ambos estejam alinhados com as metas, diretrizes e objetivos organizacionais (NASCIMENTO, 2006).

Como exposto por Garrison e Noreen (2001) e Jiambalvo (2009) a elaboração do orçamento deve ter prioritariamente o envolvimento da alta cúpula (nível estratégico e tático) e do *controller*, vistos estes como plenos conhecedores dos objetivos organizacionais

A Tabela 4 expõe as afirmativas referentes as limitações e críticas quanto ao orçamento empresarial, assim como a frequência de suas respostas.

Tabela 4 - Limitações e críticas quanto ao orçamento empresarial

Questões	Frequência de Respostas					RM	DP
	1	2	3	4	5		
12 O orçamento não deve tomar o lugar da administração. Ele deve ser um instrumento de apoio à tomada de decisões e não deve substituir a flexibilidade, a criatividade e o bom senso dos gestores.	0	0	0	10	35	4,78	0,42
13 Assim como outras técnicas e ferramentas gerenciais, o orçamento empresarial possui limitações que podem interferir na gestão dos resultados gerados.	1	3	5	18	18	4,09	1,00
14 Quando elaborado através de estimativas, sem levar em conta	0	0	1	6	38	4,82	0,44

	fatores externos, sazonalidades, efeitos inflacionários, entre outros, o orçamento empresarial poderá estar sujeito a grandes erros.						
15	O processo orçamentário é influenciado pela previsão da demanda. Uma previsão precisa das vendas é o grande segredo para o sucesso do orçamento empresarial.	0	1	7	17	20	4,24 0,80
16	Métodos quantitativos são utilizados para realizar estimativas de vendas. A utilização de um método estatístico para elaboração de orçamento de vendas possibilita um acerto razoável das quantidades a serem vendidas.	1	3	9	18	14	3,91 1,00
17	Apesar de o orçamento ser um desdobramento do plano estratégico da empresa, podem ocorrer problemas de sinergia entre as áreas, departamentos ou unidades organizacionais	0	0	6	18	21	4,33 0,71
18	A execução do orçamento empresarial não é automática. Exige dedicação em termos de comunicação, pois só será efetiva quando todos os responsáveis conhecerem suas metas e realizarem os esforços necessários para sua realização.	0	0	1	9	35	4,76 0,48
19	A elaboração, execução e revisão do orçamento empresarial demanda muito tempo.	1	4	5	27	8	3,82 0,91
20	O orçamento empresarial é visto também como uma ferramenta focada em redução de custos e não na criação de valor.	4	9	6	18	8	3,38 1,25
Total		7	20	40	141	197	4,24 0,94

Nota: RM (Rankig Médio) DP (Desvio Padrão)

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto as afirmativas acima expostas, correspondentes as limitações e críticas em torno do orçamento empresarial, obteve-se um ranking médio de 4,24, e um desvio padrão de 0,94, considerado este último acima do demonstrando na Tabela 3 (0,56), tal distanciamento pode ter interferência do nível do grau de concordância estando balanceado entre “concordo parcialmente” e concordo totalmente”. Observa-se um equilíbrio das respostas nas afirmativas [13] Ferreira e Dihel (2012); [15] Martins, Mette e Macêdo., (2011); [16] Padoveze e Taranto (2009) e [17] Dihel (2004).

Independentemente da Tabela 4 apresentar um ranking médio dentro do grau de concordância, as afirmativas obtiveram maior nível de discordância em relação as afirmativas expostas na Tabela 3, tendo-se “discordo totalmente” 7 e 0 respostas e “discordo parcialmente” 20 e 6, respectivamente.

Apesar de sua notável importância o orçamento empresarial tem recebido críticas de autores quanto a sua elaboração e utilização, limitações têm sido apontadas, assim como desvantagens no tanger de sua prática. Tais abordagens são evidenciadas e reconhecidas através de estudos expressos como *Beyond Budgeting*, também conhecida como “além do orçamento”.

Segundo Frezatti (2005) essa corrente teórica faz questionamentos quanto ao orçamento tradicional, defendendo o abandono da ferramenta. Hope e Fraser (2003) e Player (2003), são notórios autores da corrente que defende o abandono do orçamento tradicional, elencando diversos pontos cujos quais denominam as limitações e desvantagens diante a utilização do orçamento, dentre os pontos expressos pelos autores expõem-se: (i) o processo orçamentário é muito desgastante, comprometendo muito tempo para sua elaboração; (ii) é focado na redução de custo e não na criação de valor, (iii) ao mesmo tempo em que sua elaboração e aplicabilidade é demasiadamente cara.

Frezatti et al. (2010) afirmam que alguns aspectos expostos quanto as limitações e desvantagens em relação ao orçamento empresarial não podem ser considerados como fragilidades da ferramenta, mas sim da maneira como se dá sua implantação e utilização.

Uma última afirmativa foi exposta aos respondentes, conforme Tabela 5.

Tabela 5 - Percepção geral dos *Controller* diante ao orçamento

Questões	Frequência de Respostas					RM	DP
	1	2	3	4	5		
Apesar das limitações existentes, o orçamento empresarial é um dos 21 instrumentos mais relevantes para a <i>Controller</i> , sendo uma forma de suportar o planejamento estratégico organizacional.	0	0	0	14	31	4,69	0,47
Total	0	0	0	14	31	4,69	0,47

Nota: RM (Ranking Médio) DP (Desvio Padrão)

Fonte: Dados da pesquisa

Reconhecidas as limitações existentes e relativas ao orçamento empresarial, os *controllers* concordam em escala representativa, ranking médio de 4,69, estando entre “concordo parcialmente” e “concordo plenamente”, que apesar de estas existirem o instrumento é dos mais relevantes dentre de suas atribuições, forma de controle e suporte ao planejamento estratégico. É nítido que tal afirmativa não obteve nenhum grau de discordância ou imparcialidade.

É pertinente expor que as limitações e críticas em torno do orçamento empresarial são reconhecidas cientificamente e empiricamente, contudo sua utilização e importância prevalecem, uma vez que o instrumento é considerado um dos principais meios de gerenciamento e controle, assim como fornecedor de dados e informações relevantes para a tomada de decisão (FERREIRA e DIHEL, 2012).

Visto o orçamento empresarial como uma das ferramentas de controles mais antigas, é pertinente expor o posicionamento de Lawrence, Goodwin, O’connor e Onkal (2006), tais autores tratam do julgamento das práticas empresarias durante os últimos 25 anos, afirmando que modelos usuais devem ser revistos e aprimorados quando preciso, com objetivo de implementar melhorias em prol do desenvolvimento e crescimento organizacional.

Neste aspecto, diante a discussão em torno do orçamento tradicional, pode-se concluir que as limitações e desvantagens citadas pela corrente do “*Beyond Budgeting*” (HOPE e FRASER, 2003; PLAYER, 2003) não devem simplesmente gerar a sua eliminação ou desuso, mas sim, como mencionado por Frezatti (2005) deve-se analisar os gargalos e lacunas existentes nos processos orçamentários, em busca de sua melhoria.

5 CONCLUSÕES

O orçamento empresarial é reconhecido pela literatura com uma ferramenta de grande relevância, utilizado não somente como um meio de alocação e controle de recursos financeiros, mas também fonte de informação no tanger do desenvolvimento e desempenho organizacional. Elaborado pelo comitê orçamentário, constituído pela alta administração, gerentes táticos e o *controller*, é considerado um desdobramento do planejamento estratégico. Teóricos afirmam que o planejamento estratégico se caracteriza como qualitativo, determinando metas, diretrizes e objetivos a serem alcançados em prol do sucesso

organizacional, o orçamento por sua vez denomina-se como quantitativo, e busca concretizar os planos estabelecidos no planejamento estratégico.

Nos últimos anos, uma corrente de pesquisadores tem emitido críticas em relação ao orçamento tradicional, apontando limitações e desvantagens em torno de sua utilização, em contrapartida há teóricos que defendem os preceitos existentes e argumentam que os problemas elencados não são procedentes da ferramenta e sim de como se tem dado a sua utilização. Contudo, reconhece-se que assim como todas as ferramentas o orçamento possui suas limitações.

No ambiente organizacional, a utilização do orçamento empresarial é notória e compreendida como um elemento importante para a condução e controle organizacional. A controladoria, vista como uma área de controle interno tem como uma de suas atribuições o planejamento e controle orçamentários, sendo o *controller* um dos responsáveis pela elaboração e implantação da ferramenta.

O corpo teórico envolvendo a temática expõe que apesar das suas limitações o orçamento é uma das ferramentas mais relevantes para o *controller*, colaborando para a condução e concretização de objetivos traçados pelo planejamento estratégico.

Diante ao contexto apresentado, esta pesquisa teve como objetivo analisar a percepção do *controller* diante a utilização e importância do orçamento empresarial. Através de afirmativas elaboradas mediante embasamento teórico, buscou-se analisar se os respondentes haviam de concordar, ser imparcial ou discordar dos posicionamentos literários em torno do orçamento empresarial. Enfatiza-se que a pesquisa não tem a intenção de generalizar os resultados obtidos, o intuito foi de analisar a opinião dos respondentes pertencentes à amostra.

Quanto a importância e utilização do orçamento empresarial, obteve-se ranking médio de 4,70 o que demonstra uma relevante aceitação em relação as alternativas expostas, observou-se também que neste tópico não houve grau de discordância total, sendo a discordância parcial irrelevante comparada ao grau de concordância total.

Mediante as limitações e desvantagens em torno do orçamento empresarial, apesar de ter obtido ranking médio de 4,24, houve equilíbrio entre a concordância total e parcial, assim como, comparado ao tópico anterior, um maior índice de imparcialidade e discordância. É salutar que reconhecendo os aspectos de limitações e desvantagens os *controllers* afirmam que a ferramenta orçamento empresarial, é um dos mais importantes meios de controle e suporte ao planejamento estratégico organizacional.

Ressalta-se que os resultados apontados pela pesquisa se referem à opinião da amostra compreendida por 45 respondentes, não cabendo generalização dos dados. Sugere-se como pesquisa futura ampliar-se a aplicação dos questionários, com o objetivo de obter-se um maior número de retornos. Pesquisas que avaliem a concordância ou discordância em relação às críticas apontadas ao orçamento também seriam pertinentes, com o objetivo de analisar a percepção dos respondentes quanto à corrente contrária a sua utilização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnAnpad e no congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

BONICI, R. M. C; ARAÚJO JÚNIOR, C. F. dos. Medindo a satisfação dos estudantes em relação a disciplina on-line de probabilidade e estatística. In: CONGRESSO NACIONAL DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA, 17. **Anais...** Manaus, AM, Brasil, 2011.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e das práxis.** Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo – USP, 2006.

CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12. **Anais...** Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M. DE.; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias Listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

DIEHL, C. A. **Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado.** Tese de Doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, 2004.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia.** 5ª. ed. [rev]. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, F. B.; DIEHL, C. A. Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico. **Revista Pensar Contábil**, v. 14, n. 54, p. 48-57, 2012.

FREZATTI, F. *Beyond Budgeting*: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 23-33, 2005.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial.** São Paulo: Atlas, 5ª. ed., 2009.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R. DO.; OYADOMARI, J. C. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **Revista Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 2, p. 190-216, 2010.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial.** 9ª. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HORNGREN, T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

HOPE, J.; FRASER, R. *Who needs budgets?* *Havard Business Review*, p. 108-115, 2003.

ISHISAKI, N. **A utilização do orçamento empresarial: um estudo em empresas da Região do Vale do Paraíba - SP.** Dissertação de Mestrado. Universidade de Taubaté, Taubaté, SP, Brasil, 2003.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial.** 3ª. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

LAWRENCE, M.; GOODWIN, P.; O'CONNOR, M.; ONKAL, D. *Judgmental forecasting: a review of progress over last 25 years.* *International Journal of Forecasting*, v. 22, n. 3, p. 493-518, 2006.

LEITE, R. M.; SILVA, H. DE F. N., CHEROBIM, A. P. M. S.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

LUNKES, R. J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial.** Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC. Brasil, 2003.

LUNKES, R. J. **Manual do orçamento.** São Paulo: Atlas, 2ª. ed., 2009.

LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBARGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; SOUZA C. M. DE.; ROSA, F. S. da. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 23, n. 59, p. 89-101, 2012.

MARTINS, M. A. DOS S.; METTE, F. M. B.; MACÊDO, G. R. de. Estimção de receita líquida de uma empresa de varejo através de uma modelagem estrutural. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2011.

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. **Classificação Brasileira de Ocupações.** Disponível em: <<http://www.mteco.gov.br/cbsite/pages/home.jsf>>. Acesso em 03 de Jan. 2017.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F. DIENG, M. As múltiplas funções do orçamento empresarial. **Revista de Administração Contemporânea.** v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.

NASCIMENTO, A. R. do. Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 12. **Anais...** Bauru, SP, Brasil, 2006.





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

NIERI, N. DE L.; BERNARDI, T. Planejamento estratégico e Orçamento empresarial: uma pesquisa *survey* em empresas de pequeno, médio e grande porte das cidades de Mogi Mirim, Mogi Guaçu e Itapira. **Revista Universitas**, v. 7, n. 12, p. 87-110, 2014.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNOR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PLAYER, S. *Why some organizations go “beyond budgeting”*. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 14, n. 3, p. 3-9, 2003.

SANTOS, A. R. P.; PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C.; SPERS, E. E.; CALIL, J. F. A contribuição do plano orçamentário como suporte para o planejamento estratégico. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 21. **Anais...** Bauru, SP, Brasil, 2005.

SILVA, A. L. Orçamento empresarial, um estudo nas 10 maiores Indústrias de siderurgia e pelletização do estado do Espírito Santo. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 3. **Anais...** Florianópolis, SC, Brasil, 2009.

SUAVE, R.; LUNKES, R. J.; ROSA, E. C. G.; SOARES, S. V. Orçamento: análise das publicações nas revistas de contabilidade do Brasil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 12, n. 2, p. 641-676, 2013.

VASCONCELOS, Y. L. **Orçamento e indicadores**. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2009.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 4a. ed., 1983.

WILLSON, J. D., ROEHL-ANDERSON, J. M., BRAGG, S. M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. 5 ed, New York: Willey, 1995.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional: uma abordagem prática**. 3ª. ed., Porto Alegre: Sagra, 1989.



8. EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS SOB AS DIRETRIZES DO CPC 04 (R1): UM ESTUDO COM EMPRESAS DE UTILIDADE PÚBLICA DO SEGMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Área Temática: II. Contabilidade Societária e Controladoria Empresarial

Autores: Givanildo Pereira de Souza, Sheila Mirian Barbosa Israel & Márcio Flávio Tenório Costa

RESUMO

Os ativos intangíveis são vistos como um dos assuntos mais complexos no que compete as ciências contábeis, isto no que se refere ao seu reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação. Neste sentido profissionais, pesquisadores e órgãos competentes tem despendido esforços para que seu tratamento seja realizado de forma devida, não obstante o Comitê de Pronunciamento Contábeis, através do CPC 04 (R1) determinou os procedimentos relativos aos ativos intangíveis, onde conceitua e torna obrigatórias as práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação. O objetivo desta pesquisa foi: verificar o grau de evidenciação dos ativos intangíveis, sob as diretrizes do CPC 04(1) em empresas de energia elétrica, e de utilidade pública participantes dos Níveis de Governança Corporativa da BM&FBovespa, referente ao ano de 2015. Caracterizando-se como uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, o procedimento adotado foi a pesquisa documental. Como amostra foram analisadas 19 empresas de utilidade pública pertencentes ao setor de energia elétrica. A coleta de dados se deu através de suas demonstrações financeiras e devidas notas explicativas decorrentes do ano de 2015. Para atender o objetivo foi utilizado um *check list* com 21 questões, conforme o utilizado por Moura et al. (2011), baseados nas especificações do CPC 04 (R1). Os achados demonstraram que nenhuma das empresas obteve grau de evidenciação de 100%, aonde 63,16% das empresas apresentaram um grau de evidenciação inferior a 50% em relação ao que determina o CPC 04 (R1). A empresa com maior grau de evidenciação foi a [AES Tiete Energia S.A](#), NGC N2, com 71%. As empresas classificadas como Nível de Governança Corporativa NM obtiveram um nível médio de evidenciação de 50%, as demais N1 e N2, 38% e 48% respectivamente. No que diz respeito aos itens mais evidenciados, tem-se que os itens 1, 3, 4 e 9 (presentes no *check list*), foi evidenciado por 17 das 19 empresas, todos atingindo 89% de evidenciação, já os itens menos evidenciados são os itens 15 e 16 representando respectivamente 11% e 5% de evidenciação. Observou-se também que os itens 19, 20 e 21, não foram divulgados por nenhuma das empresas. A classificação dos ativos intangíveis com maior representatividade foram: 84% contratos de concessões, 74% softwares e 53% das empresas em suas notas explicativas informou evidenciar “outros ativos intangíveis”, contudo estes não foram especificados.

Palavras-chaves: Ativos Intangíveis – Evidenciação – Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1)

1. INTRODUÇÃO

As mudanças no comportamento da sociedade diante da evolução tecnológica e o crescimento econômico vêm contribuindo constantemente para o desenvolvimento teórico da contabilidade. O surgimento de novos mercados, o aparecimento de novos usuários do produto da contabilidade e a saída da era industrial para a era do conhecimento fez com que o modo de “fazer” contabilidade, ou de reconhecer os fatos sob a perspectiva dessa ciência, sofressem influências, isto por ser conceituada como uma ciência social.

A era do conhecimento não se refere apenas ao aparecimento das indústrias de *softwares*, tecnologias de informação, *internet* ou biotecnologia, mas também ao surgimento de novas fontes de vantagens competitivas, como a capacidade de inovar, criar novos produtos e explorar novos mercados; isto se aplica a todas as empresas, independente do seu segmento (PEREZ e FAMÁ, 2015). Trata-se de uma era intensiva em informação, cujos ativos são cada vez mais intangíveis (requerem menos recursos naturais e mais recursos intelectuais) e intensivos em tecnologia e conhecimento.

Diante disso, alguns conceitos de termos contábeis, como por exemplo, o de ativo, foram se aprimorando, e em determinadas situações se revestiram de subjetividade, não sendo necessariamente uma característica física para identificá-lo ou provar a sua existência. De forma geral, os ativos podem ser conceituados na concepção de Kam (1990) e Hendriksen e Van Breda (2010) como benefícios econômicos futuros, decorrentes de transações e eventos passados.

Por muito tempo, o que é chamado pela contabilidade de ativos tangíveis, representaram a prosperidade e o sucesso das empresas (ZITTEI, KLOEPEL e KLANN, 2013). Mas, diante de tantas mudanças no ambiente social e econômico, apareceu, com mais veemência o termo: ativo intangível. Estudos clássicos, como os de Stewart (1999) e Lev (2001), ambos citados por Mazzioni, Di Domenico e Bedin (2014), apontam que a criação de riquezas nas empresas está diretamente ligada ou relacionada a esses ativos.

Embora não seja um assunto novo dentro da Contabilidade, os intangíveis são considerados ativos incorpóreos, muitas vezes de natureza subjetiva. Trata-se de um assunto polêmico, que, nos últimos anos, vem ganhando destaque por parte de pesquisadores e acadêmicos, devido ao seu reconhecimento pelas organizações ser considerado como uma fonte de vantagem competitiva, e como fator determinante da continuidade das companhias (MACHADO e FAMÁ, 2011).

Mazzioni, Di Domenico e Bedin (2014) relatam diversos estudos que identificam a representatividade dos ativos intangíveis como recursos de importância fundamental para as empresas na era do conhecimento. Israel e Leitão (2016 p. 183) afirmam que “o processo de avaliação, reconhecimento e mensuração de intangíveis é um assunto complexo”. A precisão quanto ao seu reconhecimento e sua mensuração é um dos grandes desafios enfrentados pela contabilidade, em âmbito internacional (ECKSTEIN, 2004), atenta-se que a contabilização destes ativos de forma indevida pode gerar relatórios financeiros distorcidos, isto é, sem o devido reconhecimento dos valores por eles gerados (PEREZ e FAMÁ, 2006).

Dentro deste contexto, pesquisadores e órgãos relacionados a contabilidade tem despendido esforços com o objetivo de solucionar problemas decorrentes as informações pertinentes a tais ativos, assim como estabelecer critérios de melhores práticas para o seu reconhecimento, mensuração e avaliação (ISRAEL e LEITÃO, 2016).

No que tange a evidenciação dos ativos intangíveis, prática esta também conhecida como *disclosure*, tem-se como objetivo a divulgação dos relatórios financeiros e econômicos de uma organização. Contudo, evidenciar não consiste somente em divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza (DANTAS et al., 2005), sob este aspecto, as informações geradas pela contabilidade devem possuir características de ordem qualitativa, dispendo de relevância, confiabilidade, comparabilidade, coerência e compreensão por parte de seus usuários (IATRIDIS, 2011).

Segundo Oro e Klann (2015), empresas que divulgam informações com forte teor de transparência têm maior credibilidade junto aos investidores. Assim como, empresas que divulgam informações relevantes e confiáveis com relação ao desempenho operacional e financeiro, investimentos, governança, valores e riscos são propensas a terem melhor transparência corporativa (ANTUNES, LEITE e GUERRA, 2009). No que tange os ativos intangíveis, sua divulgação de forma correta e precisa é algo de extrema relevância para os seus investidores, assim como ao mercado em que se faz atuante (MOURA, VARELA e BEUREN, 2014).

Ante o exposto, é oportuno mencionar que o nível de exigência de divulgação e as diversidades das informações financeiras têm aumentado; órgãos reguladores e normatizadores, como o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), *International Accounting Standards Board* (IASB) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) têm estabelecido normas de como e quais informações devem ser evidenciadas, não obstante tais órgãos têm desenvolvido diretrizes, normas e pronunciamentos técnicos diretamente ligados aos ativos intangíveis.

O FASB trata dos ativos intangíveis através do pronunciamento 142 (ágios e outros ativos intangíveis), o IASB através do *International Accounting Standard* (IAS) n. 38, que versa sobre os critérios para reconhecimento, mensuração e divulgação dos mencionados ativos (ISRAEL e LEITÃO, 2016). No Brasil, com o processo de convergência, o IAS 38 faz correlação com o CPC 04(R1). O Pronunciamento Técnico – CPC 04 R (1) versa sobre os procedimentos relativos aos ativos intangíveis, onde conceitua e torna obrigatórias as práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação (LOPES et al., 2014).

Ante o exposto, este estudo busca responder ao seguinte questionamento: qual o grau de evidenciação das empresas de energia elétrica, e de utilidade pública, sob as diretrizes do CPC 04 (R1)? Tendo como objetivo geral: verificar o grau de evidenciação dos ativos intangíveis, sob as diretrizes do CPC 04(1) em empresas de energia elétrica, e de utilidade pública participantes dos Níveis de Governança Corporativa da BM&FBovespa referente ao ano de 2015.

No que tange a evidenciação dos ativos intangíveis, e a sua relevância quanto ao assunto, cabe expor o estudo bibliométrico desenvolvido por Israel e Leitão (2016), as autoras tiveram como objetivo do estudo analisar o perfil das publicações científicas sobre ativos intangíveis no período de 2006 a 2015, tendo base de dados para pesquisa 19 periódicos pertencentes aos estratos A1, A2, B1, B2 e B3, do Qualis da CAPES, e como amostra 37 artigos publicados, tendo como uma das variáveis analisadas em torno das publicações: o enfoque em relação ao tema, aonde se pode constatar que 32,43% das publicações tratam da evidenciação dos ativos intangíveis, e 24,32% sobre a mensuração e reconhecimento de tais.

Esta pesquisa busca verticalizar e contribuir com a disseminação da temática, tratando da evidenciação dos ativos intangíveis sob as diretrizes do CPC 04 (R1), lançando luz sobre as práticas utilizadas por empresa do setor de energia elétrica.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Ativos Intangíveis

É oportuno nesta pesquisa fundamentar o conceito de ativos intangíveis, contudo primeiramente se faz necessário uma definição geral de ativos e suas características básicas. De forma abrangente, Hendriksen e Van Breda (2010, p. 284) conceituam ativo como “qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda, cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou algum conjunto de pessoas”.

Iudícibus (2010, p. 204) cita Paton, que em 1924, em sua definição, já destacava o aspecto não material do ativo e o seu valor para empresa independente do valor de troca: “ativo é qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa específica e que tem valor para aquela empresa”.

O FASB, através do SFAC 6, definiu o seguinte: “ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade em particular como um resultado de transações ou eventos passados”. Foram elencadas três características essenciais de um ativo contábil: a existência de um ativo só pode ser reconhecida, quando puder comprovar um benefício futuro provável; quando for controlado por algum indivíduo e quando a transação e o evento que originou o direito ao benefício, já tenha ocorrido (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2010).

No item 49 do Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00), podemos encontrar a seguinte definição para ativo: “é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade”. No item 53 do mesmo pronunciamento técnico, é explicado que “o benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade”.

Necessariamente, segundo os pesquisadores, o reconhecimento de um ativo não está vinculado à sua estrutura ou existência física, mas desde que determinado item preencha as três características essenciais, determinadas pelo FASB.

Os ativos intangíveis, chamados por alguns de ativos incorpóreos, ou seja, não tem corpo e nem estrutura física, também designados como ativos invisíveis ou ativos intelectuais, dentre outros conceitos atuais, formam uma das áreas mais complexas e desafiadoras para a contabilidade. Para Machado e Famá (2011, p. 92), “esta complexidade deve-se a dificuldades de identificação, definição, incertezas na mensuração e estimação de suas vidas úteis”.

Não é característica essencial de um ativo, possuir existência física, ou seja, ser algo revestido de matéria. Segundo Martins (1972 citado por MACHADO E FAMÁ, 2011, p. 92) o conceito de ativo intangível é visto “como aquele que não possui existência física ou que não pode ser tocado é simplista e incompleto”, tendo como exemplos: investimentos, duplicatas a receber, depósitos bancários, classificados como direitos, e que apesar da falta de existência corpórea são considerados ativos tangíveis.

Para Lev (2001 citado por MACHADO E FAMÁ, 2011, p. 92) “o ativo intangível é uma previsão de benefícios futuros que não têm uma materialização física ou financeira (uma ação ou uma obrigação), que é criado pela inovação, por práticas organizacionais e pelos recursos humanos”. Hendriksen e Van Breda (2010, p. 387) definem ativos intangíveis como, “ativos que carecem de substância”. Iudícibus (2010) comenta que o intangível pode ser entendido como sendo um ativo como qualquer outro, isto é, munido da capacidade de gerar

benefícios econômicos futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração.

Como tais, esses ativos devem ser reconhecidos sempre que preenchem os requisitos de todo e qualquer ativo, ou seja, devem atender à definição de um ativo, devem ser mensuráveis e devem ser relevantes e preciso. A definição de ativo intangível adotada pelo IASB na IAS 38 foi revista na publicação de 2004, onde definiu o ativo intangível como um ativo monetário identificável sem corpo físico.

Com base nas afirmações conceituais anteriores, Machado e Famá (2011, p. 93) definem ativo intangível como “ativo de natureza permanente, sem existência física que, em conjunto com os ativos tangíveis, seja capaz de produzir benefícios futuros”. São exemplos de ativos intangíveis, segundo Perez e Famá (2006), Hendriksen e Van Breda (2010) e Iudícibus (2010): *goodwill*, gastos de organização, marcas e patentes, direitos autorais, franquias, licenças, custos de pesquisas e desenvolvimento, concessões públicas, direitos de exploração e operação, etc.

Kayo (2002) classifica os ativos intangíveis de acordo com o Quadro 1:

Quadro 1 – Uma Proposta de Classificação dos Ativos Intangíveis

Tipos de Intangível	Principais Componentes
Ativos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Conhecimento, talento, capacidade, habilidade e experiência dos empregados; • administração superior ou empregados-chave; • treinamento e desenvolvimento; • entre outros.
Ativos de Inovação	<ul style="list-style-type: none"> • Pesquisa e desenvolvimento; • patentes; • fórmulas secretas; • <i>know-how</i> tecnológico; • entre outros.
Ativos Estruturais	<ul style="list-style-type: none"> • Processos; • <i>software</i> proprietários; • bancos de dados; • sistemas de informação; • sistemas administrativos; • inteligência de mercado; canais de mercado; • entre outros.
Ativos de Relacionamento (Com públicos estratégicos)	<ul style="list-style-type: none"> • Marcas; • logos; • <i>trademarks</i>; • direitos autorais (de obras literárias, de <i>software</i>, etc); • contratos com clientes, fornecedores, etc; • contratos de licenciamento, franquias, etc; direitos de exploração mineral, de água, etc; • entre outros.

Fonte: Kayo (2002, p. 19)

Com relação as empresas de energia elétrica, os ativos intangíveis evidenciados podem ser compostos por: patentes, direitos autorais, recursos de infraestrutura, sistemas de informações, marcas, contratos de concessões, ágio sobre investimentos e *know-how* (MOURA, FANK e VARELA, 2012).

No que se refere o assunto ativos intangíveis e conforme mencionado anteriormente em estudo desenvolvido por Israel e Leitão (2016), a temática tem tido fortes discussões sobre sua mensuração e reconhecimento, assim como a evidenciação destes ativos.

2.2 Reconhecimento de Ativos Intangíveis

Dentro da ciência contábil o reconhecimento, mensuração e avaliação de um ativo intangível é visto com uma de suas complexibilidade (CRISÓSTOMO, 2009). O grau de complexidade aumenta quando esses ativos são criados e/ou desenvolvidos em ambiente interno empresarial, dispondo, por vezes, de relevante subjetividade (PEREZ e FAMÁ, 2006).

É pertinente expor que um item para que possa ser reconhecido como um ativo deve atender aos seguintes critérios:

- a) corresponder à definição apropriada,
- b) ser mensurável (existência de um atributo de mensuração confiável),
- c) ser relevante e,
- d) ser preciso (a informação é verificável e neutra)

Corroborando, para Reilly e Schweihs (1998 citados por PEREZ E FAMÁ, 2006), um ativo intangível só deve ser reconhecido como tal, quando apresentar características como:

- ser passível de identificação específica e descrição reconhecível;
- estar sujeito à existência e proteção legal;
- estar sujeito ao direito de propriedade privada;
- haver evidência tangível ou manifestação real de existência do ativo intangível (como contrato específico, licença de uso, documento de registro, entre outros);
- ter sido criado em um momento identificável ou resultado de evento identificável e,
- estar sujeito a ser destruído ou cancelado em um momento ou evento identificável.

Legalmente e estando de acordo com o CPC 04 (2010, p. 7), o ativo intangível só deverá ser reconhecido como tal se atender as seguintes condições: “for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade” ou “resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações”.

Além disso, o Pronunciamento estabelece que um ativo deve ser reconhecido se: for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e se o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade. Neste tocante, é apontado no referido Pronunciamento a dificuldade de classificar ativos gerados em ambiente interno organizacional, a complexibilidade se encontra na determinação destes ativos, se os mesmos são capazes de gerar benefícios futuros, assim como mensurar os custos por eles gerados.

Tratando das perspectivas das leis e normativos brasileiros cabe expor que o reconhecimento dos ativos intangíveis não era uma ação obrigatória na elaboração dos balanços patrimoniais, até o momento em que a Lei 6.404/1976 foi atualizada pelas leis

11.638/2007 e 11.941/2009 (MANTOVANI e SANTOS, 2014), o que pode ser considerado um avanço da ciência contábil, fazendo menção a complexibilidade existente quanto ao reconhecimento destes ativos.

Eckstein (2004) afirma que uma atenção especial deve ser dada ao reconhecimento dos ativos intangíveis, por serem potenciais produtores de benefícios futuros, e também considerados ativos de riscos; a sua devida mensuração e reconhecimento faz com que os relatórios contábeis se revistam de maior credibilidade, fornecendo aos seus usuários informações relevantes e condizentes com a real situação patrimonial da empresa.

Não obstante, uma vez reconhecidos e devidamente apropriados, cabe as organizações realizar as devidas evidenciações, o que se pode chamar também de divulgação das informações elaboradas, referentes estas a todos ativos tangíveis e intangíveis, assim como os seus passivos.

2.3 Evidenciação das Informações Contábeis

De acordo com Goulart (2003) o termo evidenciação, da língua inglesa *disclosure*, pode ser compreendido como a divulgação das informações financeiras e econômicas de uma empresa aos seus usuários internos e externos, demonstrando transparência corporativa ao ambiente em que se insere.

Para atender às necessidades dos usuários, as informações contábeis precisam ser úteis ao processo decisório, segundo o FASB (1980) e conforme descrito no *Statement of Financial Accounting Concepts nº 2*, dentre suas características, elas devem ser relevantes, confiáveis, passíveis de comparação e fiéis na sua representação.

Hendriksen e Van Breda (2010), fazendo menção ao FASB, relatam que os objetivos da divulgação das informações contábeis dependem das necessidades daqueles a quem se destinam, e que, por sua vez, estão atrelados às atividades econômicas e às decisões em que esses usuários estão envolvidos. Para atingir o objetivo de uma divulgação apropriada, é preciso responder a cinco questionamentos: “para quem”, “o que”, “quanto”, “quando” e “como” divulgar; fazendo-se oportuno ressaltar que: evidenciar não consiste somente em divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza (DANTAS et al., 2005),

A evidenciação contábil tomou maior dimensão com a expansão do mercado de capitais, tendo em vista que está diretamente ligada à eficiência do mercado, um dos seus objetivos fundamentais é diminuir a assimetria informacional existente entre executivos e investidores.

A quantidade de informação a ser divulgada é alvo de grandes discussões, segundo Dantas et al. (2005), ocultar ou fornecer informações resumidas e tão prejudicial quanto fornecer informações em excesso. Contudo tem-se que, na proporção em que a divulgação das informações contábeis se torne útil e relevante, há como tendência que o grau de incerteza dos investidores acerca dos resultados futuros diminua (DI DOMENICO, LAVARDA e VARELA, 2012), e é através da evidenciação contábil que se busca dispor de informações com estes aspectos: utilidade e relevância (MURCIA, 2009).

Uma outra discussão recai sobre a voluntária ou compulsória divulgação de informações, para Hendriksen e Van Breda (2010) a falta de divulgação de certas informações, podem trazer a falha ou deficiência do mercado, o que justifica a intervenção governamental e de órgãos reguladores no mercado.

Segundo, Murcia e Santos (2009) a divulgação voluntária só ocorre em situações em que se há uma plena relação de custo x benefícios, como por exemplo: seus benefícios

(aumento da liquidez das ações, redução do custo de capital) forem superiores aos seus custos (elaboração e publicação das demonstrações). Contrapondo a divulgação voluntária e objetivando a proteção dos interesses dos acionistas, dando maior transparência ao mercado, a divulgação obrigatória das informações contábeis é normatizada por um conjunto de legislações, orientações e normas (SCHULTZ, MARQUES e HOFER, 2009).

Di Domenico, Lavarda e Varela (2012, p. 3) enfatizam que “a evidenciação envolve uma ação de demonstrar o que foi reconhecido e mensurado, havendo a necessidade de utilização de uma linguagem adequada, de forma uniforme e compreensível a todos os interessados”. Cabe ressaltar que o CPC 04 (R1), que versa sobre os ativos intangíveis, torna obrigatórias as práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação (LOPES et al., 2014), sendo, portanto, de ordem compulsória.

2.3.1 Evidenciação de Ativos Intangíveis

A composição do atual mercado organizacional tem sido composta por empresas intangível-intensivas, isto é, que possuem em seu patrimônio um alto volume de ativos intangíveis, cujas quais necessitam de atenção especial quanto a sua contabilização em virtude de sua evidenciação (PEREZ e FAMÁ, 2006). Afirmam ainda os autores que possíveis dificuldades relacionadas a mensuração destes ativos não devem servir de empecilho para a evidenciação de tais, devendo os órgãos competentes, readequar e desenvolver princípios, convenções, normas e práticas que venham atender as necessidades contábeis no se refere o assunto.

Segundo Moura et al. (2011), foi considerando o aumento da importância dos ativos intangíveis na economia mundial e visando à relevância das informações prestadas nas demonstrações financeiras, que o FASB em 2001 redefiniu o tratamento dado aos ativos intangíveis para o mercado norte americano, com a emissão do pronunciamento nº 142 - Ágio e Outros Ativos Intangíveis. Em 2004, o IASB, órgão internacional que publica e atualiza normas internacionais de contabilidade, alterou o texto da norma *International Accounting Standard* (IAS) nº 38, prescrevendo novos critérios para reconhecimento, mensuração e divulgação.

No Brasil, em 2008, visando à convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais, ocorreu a aprovação do CPC 04 – Ativo Intangível, que tem como base o IAS 38. Em 2010, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis revogou o CPC 04, revisou e emitiu o CPC 04 (R1). Estas mudanças contribuíram com a melhoria na evidenciação das informações por meio dos demonstrativos financeiros, possibilitando que os usuários da contabilidade fossem capazes de compreender melhor os investimentos realizados em ativos intangíveis e o desempenho futuro da empresa (MOURA et al., 2011).

Na corrente da divulgação obrigatória, o CPC 04 (R1) determina que os ativos intangíveis devem ser divulgados, conforme os itens de 118 a 123 do pronunciamento. Dentre as várias informações apresentadas nestes itens, destaca-se: a obrigação da divulgação concernente à vida útil dos ativos; taxas e métodos de amortização; valor contábil bruto e eventual amortização acumulada; conciliação do valor contábil no início e no final do período, assim como informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor, estando de acordo com o pronunciamento técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (LOPES et al., 2014).

Na literatura é possível encontrar estudos anteriores que tratam da evidenciação dos ativos intangíveis, como o desenvolvido por Avelino, Pinheiro e Lamounier (2012), que teve

por objetivo: apresentar o índice de evidenciação obrigatória dos ativos intangíveis, de acordo com o CPC 04 (R1), de companhias listadas na BM&FBovespa no ano de 2011. Os dados analisados mostraram que a empresa COPEL apresentou o maior índice de evidenciação de ativos intangíveis (88%), porém, nenhuma das companhias analisadas cumpriu integralmente o que é determinado pelo CPC 04 (R1) em termos de evidenciação compulsória.

Além disso, os autores constataram a existência de uma relação entre os índices de evidenciação e a variável tamanho. Relação não verificada quando se analisa os anos de constituição das empresas. Em relação ao setor de atuação, não se verificou, na amostra analisada, que empresas inseridas em setores sensíveis tendem a apresentar maiores índices de evidenciação.

Di Domenico, Lavarda e Varela (2012) analisaram os fatores que explicam a evidenciação obrigatória dos ativos intangíveis das empresas com governança corporativa listadas na BM&FBovespa no ano de 2010. Segundo o relato, o estudo conclui que a evidenciação do intangível é maior em empresas que possuem maior relação entre o ativo intangível e o ativo fixo, porém não há relação com as demais variáveis do estudo: a rentabilidade, o tamanho da empresa e o crescimento das vendas.

Moura, Varela e Beuren (2014) verificou se empresas de diversos setores da BM&FBovespa com maiores proporções de ativos intangíveis no ativo total e melhores práticas de governança corporativa apresentam maior conformidade com a evidenciação obrigatório de tais ativos. Os resultados revelaram representatividade dos intangíveis, que, de maneira geral, equivalem a 17% do ativo total, mas algumas empresas, principalmente aquelas de setores com maiores proporções, possuem índices mais expressivos. Na qualidade das práticas de governança, encontrou-se um índice médio de 55% e no nível de evidenciação de informações sobre intangíveis, um índice médio de 75%.

Os estudos citados demonstram que as empresas analisadas não evidenciavam seus ativos intangíveis em sua totalidade (quando analisados), o que chama atenção e ressalta a relevância deste estudo, que busca verificar o grau de evidenciação de empresas pertencentes ao setor de energia elétrica, no ano de 2015, servindo de comparação aos anteriores e futuros estudos que venham contemplar esta temática, assim como o segmento empresarial em análise.

3 METODOLOGIA

Diante ao objetivo geral proposto, compreendido como: verificar o grau de evidenciação dos ativos intangíveis, sob as diretrizes do CPC 04(1) em empresas de energia elétrica, e de utilidade pública participantes dos Níveis de Governança Corporativa da BM&FBovespa referente ao ano de 2015, determinou-se essa pesquisa como descritiva, que segundo Martins e Theóphilo (2009, p.28) “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”. Quanto aos procedimentos utilizados, trata-se de pesquisa documental, com abordagem qualitativa.

Quanto ao universo e amostra, foi determinado o universo das empresas listadas na BM&FBovespa, devido ao seu aspecto volumoso jugou-se necessário a determinação de uma amostra, cuja qual foi classificada como amostra não probabilística intencional, que se caracteriza por demonstrar qualidade e significância em relação aos demais elementos contidos no universo. Como amostra determinou-se as empresas do segmento de energia elétrica, e de utilidade pública, obtendo-se a quantidade de 20 companhias de energia elétrica

que negociam suas ações na BM&FBovespa de níveis diferenciados de Governança Corporativas, do total das empresas apenas 19 foram analisadas, pois uma delas (Renova Energia S.A - Nível 2) não dispunha de informações divulgadas condizentes com o objeto de análise desta pesquisa: os ativos intangíveis.

A coleta de dados se deu através de fontes secundárias, originados nas demonstrações contábeis padronizadas, e consequentes notas explicativas, disponíveis no sítio da BM&FBovespa. Também foram realizadas consultas nos sítios das empresas que compõem a amostra, tendo como base as informações do ano de 2015. O Quadro 2 expõe as empresas que a serem analisadas, assim como o seu nível de Governança Corporativa

Quadro 2 – Empresas que Compõem a Amostra

EMPRESAS	NGC
<u>Centrais Elet. Bras. S.A. - Eletrobrás</u>	N1
<u>Cesp - Cia Energética de São Paulo</u>	N1
<u>Cia Energética De Minas Gerais - CEMIG</u>	N1
<u>Cia Estadual de Distrib. Ener. Elet. - CEEE-D</u>	N1
<u>Cia Estadual Ger. Trans. Ener. Elet.- CEEE-GT</u>	N1
<u>Cia Paranaense de Energia - Copel</u>	N1
<u>CTEEP - Cia Transmissão Energia Elétrica Paulista</u>	N1
<u>AES Tiete Energia S.A</u>	N2
<u>Alupar Investimento S/A</u>	N2
<u>Centrais Elet. de Santa Catarina S.A.</u>	N2
<u>Eletropaulo Metrop. Elet. São Paulo S.A.</u>	N2
<u>Transmissora Aliança de Energia Elétrica S.A.</u>	N2
<u>CPFL Energia S.A.</u>	NM
<u>CPFL Energias Renováveis S.A.</u>	NM
<u>EDP - Energias Do Brasil S.A.</u>	NM
<u>Eneva S.A</u>	NM
<u>Equatorial Energia S.A.</u>	NM
<u>Light S.A.</u>	NM
<u>Tractebel Energia S.A.</u>	NM

Fonte: Dados da pesquisa.

Uma vez, coletados os dados, buscou-se identificar a representação dos ativos intangíveis de cada empresa em relação ao seu ativo total, em seguida para análise da conformidade da evidenciação obrigatória do ativo intangível das empresas contidas na amostra, foi utilizado um *chek list*, assim como pesquisa realizada por Moura et al. (2011), baseando-se nas especificações e estando de acordo com os itens 118 a 123 do CPC 04 (R1). Na composição do índice de conformidade, foram atribuídas 21 questões que se traduzem nas exigências do CPC 04(R1), conforme demonstrando no Quadro 3.

Quadro 3 - Questões para composição do índice de evidenciação dos ativos intangíveis

ITEM	QUESTÕES
1	Divulgou informações sobre ativos intangíveis separados em classe?
2	Divulgou o valor de custo do intangível no final do período?
3	Divulgou a amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no final do período?
4	Divulgou o valor líquido do intangível no início do período?
5	Divulgou o valor líquido do intangível no final do período?
6	Divulgou o valor de custo do intangível no início do período?
7	Divulgou eventual amortização acumulada?

8	Divulgou qualquer amortização reconhecida no período?
9	Divulgou a vida útil intangível como definida ou indefinida?
10	Divulgou os motivos que fundamentam a avaliação e os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil de definida ou indefinida?
11	Divulgou os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas?
12	Divulgou os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida?
13	Divulgou a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível foi incluída?
14	Divulgou informações sobre adições, baixas e transferências indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios?
15	Divulgou informações sobre ativos classificados como mantidos para venda ou outras baixas?
16	Divulgou informações sobre intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o CPC 01?
17	Divulgou informações sobre realizações de testes de <i>impairment</i> e constituição da provisão de perda, quando aplicável?
18	Divulgou total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período?
19	Divulgou a descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação?
20	Divulgou breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento do CPC 04 (2010) ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor?
21	Realizou a separação das classes em menores (maiores) caso resulte em informação mais relevante para os usuários das demonstrações?

Fonte: CPC 04 (2010); adaptado de Moura et al. (2011)

Estas questões foram respondidas pelos autores, que utilizaram como fonte para as respostas os relatórios contábeis padronizados e demais informações, analisados sob o critério: (S) sim, evidenciou o item adequadamente e (N) não, não apresentou o item analisado nas demonstrações financeiras ou atendeu ao item parcialmente.

Para análise e interpretação dos dados foi utilizado o software Excel 2007, utilizando-se de quadros e tabelas e dispondo por fim de uma análise estatística descritiva.

4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

De acordo com os dados contidos nas demonstrações contábeis padronizadas, relatórios da administração e notas explicativas das empresas de energia elétrica listada na BM&FBOVESPA, no exercício de 2015, e que compõem a amostra, foram analisadas as seguintes informações.

- o percentual do ativo intangíveis em relação ao ativo total de cada empresa;
- a forma de evidenciação dos intangíveis nos relatórios como presume o CPC 04 (R1), e
- quais os ativos intangíveis são mais evidenciados entre as empresas.

Os dados da Tabela 1 apresentam, em percentuais, a participação dos ativos intangíveis das empresas, onde observa-se que nenhuma das empresas possuem percentual de ativos intangíveis acima de 50%. Nota-se que 36,84% possuem um percentual acima de 25% e 26,31% das empresas pesquisadas, apresentaram percentuais de ativos intangíveis inferiores a 1% do ativo total. Nestes parâmetros destacam-se a Cia. Estadual de Distribuição de Energia Elétrica (CEEE-D), cujo ativo intangível representava 45,97% do ativo total e a Cia. Estadual de Geração e Transmissão de Energia Elétrica (GEEE-GT) com apenas 0,16% de representatividade.

Tabela 1: Participação dos Ativos Intangíveis no Ativo Total

ORDEM	EMPRESAS	NGC	ATIVO TOTAL (em milhares de Reais)	INTANGÍVEL (em milhares de Reais)	%
1	<u>Cia Estadual de Distrib. Ener Elet. - CEEE-D</u>	N1	3.315.964	1.524.363	45,97
2	<u>Eletropaulo Metrop. Elet. São Paulo S.A.</u>	N2	13.274.827	5.158.378	38,86
3	<u>Centrais Elet. de Santa Catarina S.A.</u>	N2	7.988.928	3.070.820	38,44
4	<u>Equatorial Energia S.A.</u>	NM	12.585.887	4.124.640	32,77
5	<u>Light S.A.</u>	NM	14.905.979	4.059.205	27,23
6	<u>CPFL Energias Renováveis S.A.</u>	NM	11.904.102	3.237.146	27,19
7	<u>Cia Energetica de Minas Gerais - Cemig</u>	N1	40.879.964	10.275.104	25,13
8	<u>CPFL Energia S.A.</u>	NM	40.532.471	9.210.338	22,72
9	<u>Cia Paranaense de Energia - Copel</u>	N1	28.947.657	6.145.076	21,23
10	<u>EDP - Energias do Brasil S.A.</u>	NM	18.412.340	2.700.070	14,66
11	<u>Eneva S.A</u>	NM	8.492.078	766.400	9,02
12	<u>Tractebel Energia S.A.</u>	NM	15.300.673	742.778	4,85
13	<u>Alupar Investimento S/A</u>	N2	3.501.745	84.621	2,42
14	<u>AES Tiete Energia Sa</u>	N2	4.636.779	75.265	1,62
15	<u>CTEEP - Cia Transm. Energia Elétrica Paulista</u>	N1	7.338.703	49.509	0,67
16	<u>Centrais Elet Bras S.A. - Eletrobras</u>	N1	149.645.408	935.151	0,62
17	<u>Cesp - Cia Energética de Sao Paulo</u>	N1	11.986.763	40.544	0,34
18	<u>Transmissora Aliança De Energia Elétrica S.A.</u>	N2	8.862.458	20.629	0,23
19	<u>Cia Estadual Ger.Trans. Ener. Elet - CEEE-GT</u>	N1	2.918.824	4.706	0,16

Fonte: Dados da Pesquisa

É oportuno esclarecer os níveis de Governança Corporativa definidos pela BM&Fbovespa (2010) como: **Nível 1** práticas diferenciadas de governança corporativa, que contemplam basicamente regras de transparência e dispersão acionária; **Nível 2** além das regras de transparência e dispersão acionária exigidas no Nível 1, contempla também as de equilíbrio de direitos entre acionistas controladores e minoritários e o **Novo Mercado** conjunto ainda mais amplo de práticas de governança. A grande diferença do Novo Mercado para os Níveis é a proibição de emissão de ações preferenciais: no Novo Mercado, as empresas devem ter somente ações ordinárias.

Das 19 empresas analisadas, 7 (36,84%) empresas estão no N1, 5 (26,32%) no nível 2 e 7 (36,84%) no NM. Vale destacar, que as empresas participantes do segmento do Novo Mercado, foram as que apresentaram maiores percentuais de participação de ativos intangíveis em relação ao ativo total.

A Tabela 2 apresenta o grau de evidenciação de cada empresa em acordo com o CPC 04 (01), ressalta-se que para compor estas informações foram utilizadas como base as questões contidas no Quadro 3 e critérios estabelecidos na metodologia deste trabalho, considerando as informações contidas no balanço patrimonial, demonstração de resultados e notas explicativas das respectivas empresas.

Observa-se que a empresa AES Tiete Energia S.A., apresentou o maior índice de evidenciação, com 71% conforme o que determina o CPC 04 (R1), pertencente ao N2, esta empresa possui apenas 1,62% de representatividade de ativos intangíveis em relação ao ativo

total. O menor índice de evidenciação de informações relativas aos ativos intangíveis foi apresentado pela empresa [Transmissora Aliança de Energia Elétrica S.A.](#), com 19%, de acordo com o que determina o CPC 04 (R1), com representatividade de ativos intangíveis em 0,23%.

Tabela 2: Grau de Evidenciação de acordo com o CPC 04 (R1)

EMPRESAS	NGC	EVIDENCIAÇÃO (%)
AES Tiete Energia S.A.	N2	71%
Centrais Elet. Bras. S.A. - Eletrobras	N1	62%
Light S.A.	NM	57%
Alupar Investimento S/A	N2	52%
CPFL Energia S.A.	NM	52%
Eneva S.A.	NM	52%
Equatorial Energia S.A.	NM	52%
Centrais Elet. de Santa Catarina S.A.	N2	48%
Eletropaulo Metrop. Elet. Sao Paulo S.A.	N2	48%
CPFL Energias Renováveis S.A.	NM	48%
Cia Energetica de Minas Gerais - CEMIG	N1	43%
Cia Estadual Ger.Trans. Ener.Elet. - CEEE-GT	N1	43%
Ido - Energias do Brasil S.A.	NM	43%
Tractebel Energia S.A.	NM	43%
Cesp - Cia Energetica de São Paulo	N1	29%
Cia Estadual de Distrib Ener Elet - CEEE-D	N1	29%
Cia Paranaense de Energia - Copel	N1	29%
CTEEP - Cia Transmissão Energia Elétrica Paulista	N1	29%
Transmissora Aliança de Energia Elétrica S.A.	N2	19%

Fonte: Dados da Pesquisa

No ranking das empresas que possuem a maior representatividade de ativos intangíveis estas demonstram os seguintes graus de evidenciação (1) Cia. Estadual de Distribuição de Energia Elétrica “N1” - ativo intangível 45,97% - grau de evidenciação 29%, (2) [Eletropaulo Metrop. Elet. Sao Paulo S.A.](#) “N2” – ativo intangível 38,86% - grau de evidenciação 48% e (3) [Centrais Elet. de Santa Catarina S.A.](#) (ativo intangível 38,44% - grau de evidenciação 48%). Com graus de evidenciação abaixo de 50% não se pode afirmar que as empresas com maior representatividade de ativos intangíveis são as que apresentam maior nível de evidenciação.

Observa-se também, que 63,16% das empresas analisadas, apresentaram um grau de evidenciação inferior a 50% em relação ao que determina o CPC 04 (R1). Pesquisas similares realizadas por Moura, Fank e Varela (2012) analisaram 14 empresas do segmento de energia quanto a forma de evidenciação de ativos intangíveis, entre os anos de 2006 e 2008. Das empresas analisadas, em 2006 apenas 9 evidenciavam seus ativos de forma monetária (em balanço patrimonial), em 2007 identificou-se 11 empresas realizando a prática, em 2008

apenas uma empresa ainda não realizava a evidenciação nem forma monetária, nem de forma narrativa.

Rafael, Milani e Miranda (2014), tendo como análise 17 empresas do segmento de energia elétrica, entre os anos de 2006 a 2012, utilizando-se de *check list* similar a esta pesquisa (base CPC 04 R1), identificou que nenhuma das empresas obteve grau de evidenciação de 100%, a pesquisa identificou também que o grau de evidenciação aumentou a partir do ano de 2008, ano em que o CPC 04 foi criado.

Não é objetivo fundamental desta pesquisa analisar a relação dos níveis de governança corporativa com o grau de evidenciação das empresas contidas na amostra, mas vale expor que as empresas classificadas como Novo Mercado obtiveram um nível médio de evidenciação de 50%, as demais N1 e N2, 38% e 48% respectivamente. Para Rafael, Milani e Miranda (2014) as empresas divulgam suas informações em acordo com os níveis de governança corporativa no qual estão inseridas, assim aquelas que estão inclusas no NM têm como tendência um maior grau de evidenciação, compreendendo que suas práticas de governança corporativa são mais robustas que os demais níveis.

A Tabela 3 demonstra de forma detalhada os itens que foram evidenciados por cada empresa, tendo como base o *check list* exposto na metodologia desta pesquisa, tendo como base as especificações do CPC 04 (R1). É nítido, e como já mencionando, que nenhuma das empresas atingiu o grau de evidenciação de 100%, contudo esta tabela tem o objetivo de demonstrar quais os itens foram mais evidenciados e vice-versa.

Tabela 3: Evidenciação por Item

ITEM DE EVIDENCIAÇÃO	QUANT. DE EMPRESAS	EVIDENCIADO	PERCENTUAL
1	19	17	89%
2	19	14	74%
3	19	17	89%
4	19	17	89%
5	19	15	79%
6	19	14	74%
7	19	9	47%
8	19	14	74%
9	19	17	89%
10	19	13	68%
11	19	8	42%
12	19	15	79%
13	19	3	16%
14	19	10	53%
15	19	2	11%
16	19	1	5%
17	19	4	21%
18	19	3	16%
19	19	0	0
20	19	0	0
21	19	0	0

Fonte: Dados da Pesquisa

Verifica-se que os itens mais evidenciados foram os 1, 3, 4 e 9, por 17 das 19 empresas, atingindo 89% de evidenciação, estes itens correspondem respectivamente a separação dos ativos intangíveis por classe, a amortização acumulada ao fim do período, o valor líquido do ativo intangível no início do período e a vida útil do intangível como definida ou indefinida.

As informações menos divulgadas foram às relacionadas aos itens 15 (divulgou informações sobre ativos classificados como mantidos para venda ou outras baixas) e 16 (divulgou informações sobre intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o CPC 01) representando respectivamente 11% e 5% de evidenciação.

Os itens de números 19, 20 e 21, não foram divulgados por nenhuma empresa analisada, o item 19 trata da descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; o item 20 trata da divulgação de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos, por não atender aos critérios de reconhecimentos conforme CPC 04 (R1), e o item 21 busca responder se houve a separação das classes em menores (maiores) caso resulte em informação mais relevante para os usuários das demonstrações

O estudo realizado por Mazzioni, Di Domenico e Bedin (2014), tendo como amostra para análise 50 empresas listadas na BM&FBOVESPA em 2011, das quais 5 pertenciam ao segmento de energia elétrica, e utilizando-se do mesmo *check list* desta pesquisa, observou que o item mais evidenciado foi o 8 (divulgou qualquer amortização reconhecida no período), seguida do item 9 (vida útil do ativo intangível como definida ou indefinida). Os itens 19 e 20 foram os menos divulgados, não havendo item sem grau de evidenciação, contudo assim como achados desta pesquisa, nenhuma empresa apresentou grau de evidenciação de 100%.

Quanto as empresas do segmento de energia analisadas pelos autores acima mencionados, estas apresentaram grau de evidenciação médio de 61,90%, sendo representado pelas empresas/grau de evidenciação CEMIG 90,48%, NEOENERGIA 76,19%, CPFL, 71,43%, COPEL, 61,90% e ELETROBRÁS, 9,52%. Quatro das empresas que compunham a amostra dos autores fazem parte desta pesquisa, e apresentaram grau de evidenciação de: ELETROBRÁS, 62%, CPFL, 52%; CEMIG, 43% e COPEL, 29%.

Cabe ressaltar que o estudo comparado utilizou o mesmo *check list* desta pesquisa, 3 das empresas comparadas apresentaram grau de evidenciação abaixo do comparativo, contudo, por se tratar de uma comparação entre estudos, baseando-se somente em resultados encontrados não se há evidências conclusivas do que possa ter gerado as significativas diferenças de grau de evidenciação.

A Tabela 4 apresenta a classificação dos ativos intangíveis evidenciados nas demonstrações financeiras, nas empresas pertencentes da amostra.

Tabela 4: Classificação dos Ativos Intangíveis

INTANGÍVEIS EVIDENCIADOS	TOTAL DE EMPRESAS	NÚMERO DE EMPRESAS	%
Contratos de Concessão	19	16	84%
Softwares	19	14	74%
Outros Ativos Intangíveis	19	10	53%
Ágio/Goodwill	19	7	37%
Projetos e Desenvolvimento	19	2	11%

Licença Ambiental	19	1	5%
Marcas e Patentes	19	1	5%

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que o intangível de “contratos de concessão” é recorrente em 84% das empresas pesquisadas, salientando que tais empresas os apresentaram em notas explicativas. Por serem as empresas analisadas de utilidade pública, o alto índice deste ativo pode ser justificado pelas demandas por prestação de serviço e/ou oferta de produtos por elas geradas. Um outro intangível com alto nível de evidenciação (74%) são os “softwares”, compreendidos como sistemas lógicos de processamento de dados. Notou-se também que 53% das empresas em suas notas explicativas informou evidenciar “outros ativos intangíveis”, contudo estes não foram especificados.

De acordo com as notas explicativas consultadas, constatou-se a ocorrência de ágio em função da combinação de negócios, decorrente da diferença entre o valor da transação e o valor justo dos ativos líquidos das empresas negociadas, resultando no *goodwill*, o que representa 37% dos ativos evidenciados.

É pertinente expor que no estudo realizado por Moura, Fank e Varela (2012), aonde foram analisadas 14 empresas do segmento de energia quanto a forma de evidenciação de ativos intangíveis, entre os anos de 2006 e 2008, foram evidenciados os seguintes ativos intangíveis: patentes, direitos autorais, recursos de infraestrutura, sistemas de informações, marcas, contratos de concessões, ágio sobre investimentos e *know-how*. A média de evidenciação destes ativos destaca que: 61,91% são sistema de informações, 57,14% contratos de concessões e 42,86% ágio sobre investimentos. Tais resultados não fazem muito diferente aos achados desta pesquisa.

5 CONCLUSÕES

A temática envolvendo a evidenciação dos ativos intangíveis tem sido discutida e analisada por pesquisadores acadêmicos sob teor científico utilizando-se de dados empíricos. Esta pesquisa teve como objetivo: verificar o grau de evidenciação dos ativos intangíveis, sob as diretrizes do CPC 04(1) em empresas de energia elétrica, e de utilidade pública participantes dos Níveis de Governança Corporativa da BM&FBovespa referente ao ano de 2015, buscando contribuir com a ampliação e disseminação dos estudos já realizados.

Com dados das 19 empresas contidas na amostra, observou-se que 36,84% destas possuem um percentual de ativos intangíveis acima de 25%, tendo 26,31% das empresas apresentado percentuais inferiores a 1% do ativo total. Salienta-se que nenhuma empresa possui percentual acima de 50%.

Quanto a evidenciação dos ativos intangíveis, nenhuma das empresas apresentou grau de evidenciação de 100%, aonde 63,16% das empresas analisadas, apresentaram um grau de evidenciação inferior a 50% em relação ao que determina o CPC 04 (R1). A empresa com maior grau de evidenciação foi a [AES Tiete Energia S.A](#), NGC N2, com 71% de informações, já a empresa com menor grau foi a Transmissora Aliança de Energia Elétrica S.A, NGC N2, com apenas 19% de informações obrigatórias evidenciadas.

As empresas classificadas como NGC NM obtiveram um nível médio de evidenciação de 50%, as demais N1 e N2, 38% e 48% respectivamente. Aonde se pode compreender, através de estudos anteriores, que as empresas pertencentes ao NM têm como tendência um

maior grau de evidenciação, compreendendo que suas práticas de governança corporativa são mais robustas que os demais níveis.

No que diz respeito aos itens mais evidenciados, tem-se que os itens 1, 3, 4 e 9, foi evidenciado por 17 das 19 empresas, todos atingindo 89% de evidenciação, já os itens menos evidenciados são os itens 15 e 16 representando respectivamente 11% e 5% de evidenciação. Observou-se também que os itens 19, 20 e 21, não foram divulgados por nenhuma empresa analisadas. A classificação dos ativos intangíveis com maior representatividade são 84% contratos de concessões, 74% softwares e 53% das empresas em suas notas explicativas informou evidenciar “outros ativos intangíveis”, contudo estes não foram especificados.

Diante aos achados considera-se o objetivo da pesquisa alcançado, para pesquisas futuras recomenda-se a ampliação da amostra, estendendo-se a todo o segmento, assim como a utilização de outros períodos de análise, para que sirvam de comparação com anteriores e futuros estudos.

6 Referências Bibliográficas

ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; GUERRA, L. F. Divulgação das informações sobre ativos intangíveis e sua utilidade para avaliação de investimentos: um estudo exploratório baseado na percepção dos analistas de investimentos. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009. **Anais...** São Paulo, SP, 2009.

AVELINO, B. C.; PINHEIRO, L. E. T.; LAMOUNIER, W. M. Evidenciação de ativos intangíveis: estudo empírico em companhias abertas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 23-45, 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 04 R1 - Ativos Intangíveis**. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 30 de mai. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 00 - Estrutura Conceitual Básica**. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 30 de mai. 2016

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; SANTOS, S. C. dos; NYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Economia e Gestão**, v. 5, n. 11, p. 56-76, 2005.

CRISÓSTOMO, V. L. Ativos Intangíveis: estudo comparativo dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação adotados no Brasil e em outros países. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 1, p. 50-68, 2009.

DI DOMENICO, D.; LAVARDA, C. E. F.; VARELA, P. S. Fatores determinantes da evidenciação obrigatória dos ativos intangíveis das empresas com governança corporativa listadas na Bovespa. In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 15, 2012. **Anais...** SIMPOI, XV São Paulo, 2012.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

ECKSTEIN, C. *The measurement and recognition of intangible assets: then and now.* *Accounting Forum*, v. 28, n. 2, p. 139-158, 2004.

GOULART, A M. C. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDAS, M. F. V. **Teoria da Contabilidade.** Tradução: Antônio Zorato Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2010.

IATRIDIS, G. E. *Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism.* *International Review of Financial Analysis*, v. 20, n. 2, p. 88-102, 2011.

ISRAEL, S.M.B.; LEITÃO, C. R. S. Ativos intangíveis: uma análise do perfil das publicações científicas brasileiras no período de 2006 a 2015. In: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UFPB, 2, 2016. **Anais...** João Pessoa, PB, 2016.

KAYO, E. K. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível intensivas.** Tese (Doutorado em Administração) - Departamento de Administração da Faculdade de Economia - Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - São Paulo, 2002.

KAM, V. *Accounting Theory*. 2. ed. Nova Iorque: Wiley, 1990.

IUDICIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, L.C.; ALVES, N. M.; SILVA FILHO, L.L.; MONTEIRO, J.A.M.; LAGIOIA, U.C.T.; CORDEIRO, P.C. Evidenciação das informações dos ativos intangíveis: um estudo sobre o nível de aderência das companhias brasileiras do setor de bens industriais listadas na bolsa de valores do Brasil ao CPC 04. **Qualitas Revista Eletrônica**, v.15, n. 1, p. 1-14, 2014.

MACHADO, J. H.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e governança corporativa no mercado de capitais brasileiro. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 16, p. 89-110, 2011.

MANTOVANI, E. F. V.; SANTOS, F. de A. A contabilização do ativo intangível nas 522 empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Administração e Inovação**, v. 11, n.3, p.311-328, 2014.

MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível.** Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia e Administração. São Paulo. 1972.

MARTINS, G. A., THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2009.



MAZZIONI, S.; DI DOMENICO, D.; BEDIN, H. N. Evidenciação de informações dos ativos intangíveis em empresas brasileiras de capital aberto. **Gestão, Inovação e Tecnologias**, v. 4, n. 5, p. 1501-1520, 2014.

MOURA, G. D.; DALLABONA, L. F.; FANK, O. L.; VARELA, P. S. Boas práticas de governança corporativa e evidenciação obrigatória dos ativos intangíveis. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011. São Paulo - SP. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

MOURA, G. D.; FANK, O. L.; VARELA, P. S. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBovespa. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, p. 17-32, 2012.

MOURA, G. D.; VARELA, P. S.; BEUREN, I, M. Conformidade do *disclosure* obrigatório dos ativos intangíveis e práticas de governança corporativa. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 15, n. 5, p. 140-170, 2014.

MURCIA, F. D. **Fatores determinantes do nível de *disclosure* voluntário de companhias abertas no Brasil**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

_____.; SANTOS, A. dos. Principais práticas de *disclosure* voluntário das 100 maiores empresas listadas na bolsa de valores de São Paulo. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v.01, n.01, p. 61-78, 2009.

ORO, I. M.; KLANN, R. C. *Disclosure* obrigatório de ativos intangíveis das companhias listadas nos níveis de governança corporativa da BM&FBovespa. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 62, 2015.

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e desempenho empresarial. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 1, n. 40, p. 7-24, 2006.

_____. Características estratégicas dos ativos intangíveis e o desempenho econômico da empresa. **UNISANTA Law and Social Science**. vol. 4, nº 2, p. 107-123, 2015.

RAFAEL, A. B. L.; MILANI, B. L.; MIRANDA, D. R. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de energia elétrica: uma análise comparativa com empresas listadas na BM&FBovespa entre 2006 e 2012. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA DE CONTABILIDADE, 5, 2014. **Anais...** Florianópolis, SC, 2014.

SCHULTZ, C.A; MARQUES, T. de O.; HOFER, E. Análise do nível de *disclosure* voluntário de informações ambientais, econômicas e sociais em cooperativas do setor agropecuário. In:



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

CONGRESSO USP – CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010. **Anais...** São Paulo, 2010.

ZITTEI, M. V. M.; KLOEPEL N. R.; KLANN, R. C. Ativos Intangíveis: Reconhecimento em Empresas de Utilidade Pública Listada na BM&FBovespa. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 4, n. 7, p. 98-115, 2013.



9. A PARTICIPAÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO OPERACIONAL: UM ESTUDO DE CASO NO ESTOQUE DA EMPRESA HP COMÉRCIO HIDRÁULICA E PNEUMÁTICA LTDA. APLICANDO A FERRAMENTA CURVA ABC.

Área Temática: II. Contabilidade Societária e Controladoria Empresarial

Autores: Adriana Gomes Nascimento Cezar, Leanilde Nascimento e Silva, Kenia da Silva Gomes, Márcia Valéria Bonfim & Mariana Nascimento de Andrade

RESUMO

O tema abordado nesse artigo é referente à ferramenta da Controladoria, Curva ABC, conhecida também como Princípio de Pareto e Princípio 80/20. Para tanto foi realizado um estudo de caso na empresa HP Automação e Pneumática Ltda., localizada na cidade de Serra/ES, usando-se para isto uma amostragem de 130 itens de um total de pouco mais de 2.000 itens, que era o que compunha o estoque total da empresa analisada. A metodologia a ser usado é bibliográfica e estudo de caso e os dados utilizados nesta pesquisa serão coletados através da observação detalhada dos procedimentos operacionais aplicados na empresa em questão a partir da análise minuciosa dos relatórios gerenciais e informações adquiridas através da observância na pesquisa in loco, além da utilização dos métodos de análise do controle do estoque da empresa HP Comércio Hidráulica e Pneumática Ltda., especificando a característica de cada mercadoria através da ferramenta “Curva ABC”. Após a análise de relatórios gerenciais pode-se apurar o gráfico da Curva ABC, discernindo assim, a importância de cada item consumido dentro do período compreendido no estudo que foi de um ano, usando como critério de avaliação o custo unitário de cada item em relação ao valor total, custo este retirado das fichas de controle de estoque. Com a aplicação da teoria na prática, foi evidenciada na empresa HP Automação e Pneumática o que o idealizador desse princípio apurou anos atrás, que 80% das consequências se originam em 20% das causas. Por fim, foram citadas observações que podem ser feitas através dos resultados obtidos e sugestões para trabalhos futuros.

Palavras-chave: Controladoria, Curva ABC, Estoque.

1. INTRODUÇÃO

O surgimento da controladoria deu-se no início do século XX através das grandes corporações norte-americanas que promoveram o controle organizacional, sendo o mesmo, ocasionado pelo alarmante crescimento de organizações, fruto das fusões entre empresas após a revolução industrial no final do século XIX, o que acabou gerando a departamentalização dentro dessas novas empresas, porém sob um controle centralizado (BEUREN, 2002, p.20).

A controladoria tem como conceito a junção de princípios, procedimentos e métodos que se originam através das ciências administrativas, econômicas, psicológicas, estatística e que tem como ciência primordial, a contabilidade, pois ela é a que melhor direciona a gestão econômica de uma organização para a mesma trabalhar com eficácia (PADOVEZE, 2012, p 33). Para FIGUEIREDO (1993), a controladoria é a unificação de doutrinas e conhecimentos

que estão relacionadas à gestão econômica de uma organização e que podem ser analisadas por duas diretrizes que ele assim descreve: “a) Como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”. Com base nessas afirmações, criaram-se alguns métodos para que fossem aplicados como ferramentas, dentre eles está a Curva ABC, que será enfatizada nessa pesquisa.

A Curva ABC tem como diferencial a identificação de itens que necessitam de atenção e tratamento adequado referente à sua administração, já deixando claro que tratamentos diferenciados aplicados às mercadorias que compõem o estoque são de grande importância para a correta administração das mesmas (DIAS, 2010, p.77). HONG acredita que “os capitais empatados nos estoques com os custos operacionais podem ser diminuídos,” isso se cada item que compõe o estoque for observado de maneira diferente pela administração da organização, e que, ao serem observadas assim, possam levar a conclusão de que nem sempre a disponibilidade permanente de todos os itens dentro do estoque, é um fator primordial para que o resultado final da empresa seja alcançado (HONG, 2008, p.198). O objetivo da análise deste artigo consiste na atualização dos itens classificados na ferramenta Curva ABC da empresa HP Automação e Pneumática Ltda., utilizando-se para isso, uma amostra de seu estoque. Serão ainda, apresentadas sugestões a serem implantadas na empresa, visto que a mesma, não utiliza deste método em seu sistema operacional.

1.1 Questão Problema

O principal objetivo desta pesquisa é através da controladoria e seu método, Curva ABC, analisar o estoque da empresa HP Comércio Hidráulica e Pneumática Ltda., localizada na cidade Serra/ES, buscando responder a seguinte pergunta: A Curva ABC contribui para a eficácia dos processos operacionais da empresa HP Comércio Hidráulica e Pneumática LTDA? Na avaliação dos resultados da curva ABC, percebe-se o giro dos itens no estoque, o nível da lucratividade e o grau de representação no faturamento da organização (PINTO, 2002, p. 142). Esta avaliação, sendo apurada corretamente, auxiliará nos recursos financeiros que serão investidos para a aquisição de cada item do estoque, contribuindo para um melhor funcionamento organizacional. Baseado nas afirmações citadas será realizado um estudo de caso na empresa HP Comércio Hidráulica e Pneumática Ltda.

1.2 Justificativa

DIAS afirma que “dimensionar e controlar os estoques é um tema importante e preocupante. Descobrir fórmulas para reduzir estoques sem afetar o processo produtivo e sem o crescimento dos custos é um dos maiores desafios que os empresários estão encontrando” (DIAS, 2010). A justificativa do tema abordado baseia-se na necessidade que empresas encontram até hoje, em relação ao controle de seus estoques, no que diz respeito ao gerenciamento, fiscalização e registro de entradas e saídas de mercadorias.

Cada item dentro do estoque necessita de um tratamento diferenciado quanto a sua importância, e nem todas as Organizações entendem isso como um problema, o que faz com que o gerenciamento se perca na forma de como lidar com cada item dentro do estoque, trazendo resultados insatisfatórios para a Organização. A Curva ABC que será utilizada é um recurso para identificar os itens mais importantes a considerar dentro de uma quantidade geralmente grande de itens, através de diferentes parâmetros.

1.3 Metodologia

O trabalho será desenvolvido através do conhecimento adquirido em leitura de livros relacionados ao tema abordado. Ainda, foram utilizadas literaturas de artigos e autores específicos, no intuito de adquirir conhecimento para melhor explanação do assunto em questão.

A metodologia a ser usado é bibliográfica e estudo de caso. Segundo MARCONI e LAKATOS (1992, p. 43), a pesquisa bibliográfica “é o levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita.”. YIN (2001, p. 32) afirma que o estudo de caso consiste em “um tipo de pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Os dados utilizados nesta pesquisa serão coletados através da observação detalhada dos procedimentos operacionais aplicados na Organização em estudo, utilizando-se relatórios gerenciais e informações adquiridas através da observância na pesquisa in loco.

Levando em consideração o propósito desta pesquisa, os métodos de análise estão relacionados ao controle do estoque da empresa HP Comércio Hidráulica e Pneumática Ltda., especificando a característica de cada mercadoria através da ferramenta “Curva ABC”.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão abrangidos conceitos que darão base a este artigo, são eles: Logística, A função da logística na armazenagem, Administração de materiais, Logística Integrada, Estoques, Gestão de estoques, Custos do estoque, Reposição de estoque, Controladoria, Ferramentas da Controladoria na gestão de estoques, Kanban, Just-in-time, MRP, especificamente a Curva ABC e por último, Análise da empresa estudada.

2.1 Logística

2.1.1) A função da logística na armazenagem

2.1.2) Administração de materiais

2.1.3) Logística Integrada

2.2) Estoques

2.2.1) Gestão de estoques

2.2.2) Custos do estoque

2.2.3) Reposição de estoque

2.3) Controladoria

O controle dentro de um estoque abrange vários aspectos que devem ser observados conforme o tipo de estoque existente em cada empresa. Para organizar esse setor, devem-se frisar alguns pontos como: o que deve permanecer no estoque; quando se deve reabastecer o estoque; quanto de estoque será necessário para um período pré-determinado, controlar os itens do estoque em relação a sua quantidade e valor, entre outros pontos (DIAS, 1988, pg. 28).

Para que esse controle seja aplicado e mantido dentro do estoque, utilizam-se ferramentas diversas que são aplicadas conforme a necessidade da gestão da empresa. Vejamos a seguir.

2.3.1) Ferramentas da Controladoria na gestão de estoques

O controle inadequado de estoques pode resultar tanto em quantidades excessivas estocadas como na escassez de alguns produtos. O estoque de quantidades excessivas resulta no investimento desnecessário em produtos que estão parados e que poderiam ter o seu valor de investimento aplicado em outras áreas. Já a escassez no estoque resulta em vendas e fornecimentos perdidos (STEVENSON, 2001, pg. 426).

2.3.1.1) *Kanban*

CORRÊA expõe que o *Kanban* é um termo japonês que pode significar cartão. Este cartão age como disparador de centros produtivos em estágios anteriores do processo produtivo, coordenando a produção de todos os itens de acordo com a demanda de produtos finais (CORRÊA, 1996, pg. 91). O sistema *Kanban* mais difundido hoje foi utilizado inicialmente na fábrica da Toyota no Japão. Consiste na utilização de dois cartões, um deles denominado *kanban de produção* e o outro *kanban de transporte*.

Já MOURA define o *Kanban* como um instrumento de controle de produção tendo a função de um pedido de produção no departamento de fabricação e a função de instruções de retirada no processo subsequente (MOURA, 1992, pg. 5). Entende-se que essa ferramenta pode orientar o empregado quanto à produção de certo produto do estoque. Mesmo que este saiba a quantidade e o tempo de produção que deverá seguir, este empregado não sabe quando esse produto será de fato utilizado. O sistema *Kanban* tem a função de avisar, antecipadamente, aos empregados que estão fazendo as peças, se as mesmas serão necessárias ou não.

2.3.1.2) Just-in-time O Just in time surgiu no Japão, sendo sua ideia básica e seu desenvolvimento creditados à Toyota Motor Company, a qual buscava um sistema de administração que pudesse coordenar a produção com a demanda específica de diferentes modelos e cores de veículos com o mínimo atraso (CORRÊA, 1996, pg. 56). Tem como objetivo principal melhorar continuamente o processo produtivo, através de um mecanismo de redução de estoques, que tendem a encobrir problemas operacionais. Trabalha através de um sistema de “puxar” a produção a partir da demanda, produzindo em cada estágio de produção do produto final, apenas itens e quantidades que serão de utilizados.

LUBBEN afirma que a filosofia da manufatura Just in Time é operar um sistema de manufatura simples e eficiente capaz de aperfeiçoar o uso dos recursos de capital, equipamento e mão-de-obra, resultando em um sistema de produção capaz de atender às exigências de qualidade e de entrega de um cliente, ao menor custo (LUBBEN, 1988, pg. 9). Tem como objetivo é qualquer função desnecessária ao sistema que traga custos indiretos e que impeça melhor produtividade ou despesas sem necessidade.

2.3.1.3) MRP

GIANESI relata que MRP (*Material Requirements Planning*, ou cálculo das necessidades materiais) e MRP II (*Manufacturing Resources Planning* ou planejamento dos recursos de manufatura) são os Sistemas de Administração da Produção (SAP) de grande porte que mais têm sido implantados pelas empresas, ao redor do mundo, desde os anos 70. (GIANESI, 1996, pg. 104). Tem por objetivo principal permitir o cumprimento dos prazos de entrega com a mínima formação de estoques possível, planejando as compras e a produção de itens somente para o momento certo, sem antes e nem depois.

Na visão de STEVENSON, o MRP é um sistema computadorizado de informações, projetado para se lidar com a encomenda e a programação de estoques que tem uma demanda dependente (por exemplo: matérias-primas, peças componentes e subconjuntos) (STEVENSON, 2001, pg. 472).

2.3.1.4) Curva ABC

A utilização do sistema ABC foi fundamentada nos estudos realizados por Vilfredo Pareto(1842-1923) economista italiano que estudou a distribuição de renda entre as populações e verificou que existia uma lei geral de “má destruição de renda” em que uma pequena parcela da população absorvia uma grande parte percentagem da renda, restando uma pequena percentagem da renda que era compartilhada pela maior parte da população (GONÇALVES, 2007, pg 167)

DIAS apresenta a Curva ABC como um importante instrumento para o administrador, pois ela permite identificar aqueles itens que justificam uma atenção e tratamento diferenciado quanto à sua administração, podendo obtê-la através da ordenação dos itens conforme a relação de sua importância (DIAS, 1996, pg. 76). Após verificar o grau de importância desses itens, a Organização poderá adequar a sua gestão em conformidade a essa importância.

A curva ABC pode ser utilizada na administração de estoques no que tange a sua política de vendas, grau de prioridades para programação da produção, dentre outros aspectos que podem ser identificados como problemas usuais para a empresa. Para identificar o grau de importância e a relevância de cada item do estoque para a empresa, usa-se uma classificação pelas letras A, B e C. DIAS enfatiza que após a análise, os itens que se encaixarem no Grupo A podem ser considerados como os mais importantes e que devem ser tratados com uma atenção especial pela administração. Já os do Grupo B, consideram-se em situação intermediária. Já os itens que se encaixarem no Grupo C serão considerados os de menor importância, dependendo de pouca atenção por parte da administração.

A confecção da curva ABC não segue uma padronização fixa, contudo, é utilizada na maioria das vezes quando se quer avaliar o consumo anual de itens x valor de custo, como meio de avaliar os itens pela sua participação no consumo global dentro de um período. A seguir, vejamos as etapas da elaboração da curva ABC, tendo como critério, a análise da participação dos itens consumidos dentro de um período em relação ao valor do consumo global:

Exemplo:

Para um caso simplificado, vamos utilizar apenas dez itens. O critério de ordenação será o valor do consumo anual (custo unitário x consumo anual) para cada item:

COLETA DE DADOS

Material	Preço Unitário (\$)	Consumo Anual (unidades)	Valor do Consumo (\$/ano)	Grau
A	1,00	10.000	10.000	8º
B	12,00	10.200	122.400	2º
C	3,00	90.000	270.000	1º
D	6,00	4.500	27.000	4º
E	10,10	7.000	70.700	3º
F	1.200,00	20	24.000	6º
G	0,60	42.000	25.200	5º
H	2,80	8.000	22.400	7º
I	4,00	1.800	7.200	10º
J	60,00	130	7.800	9º

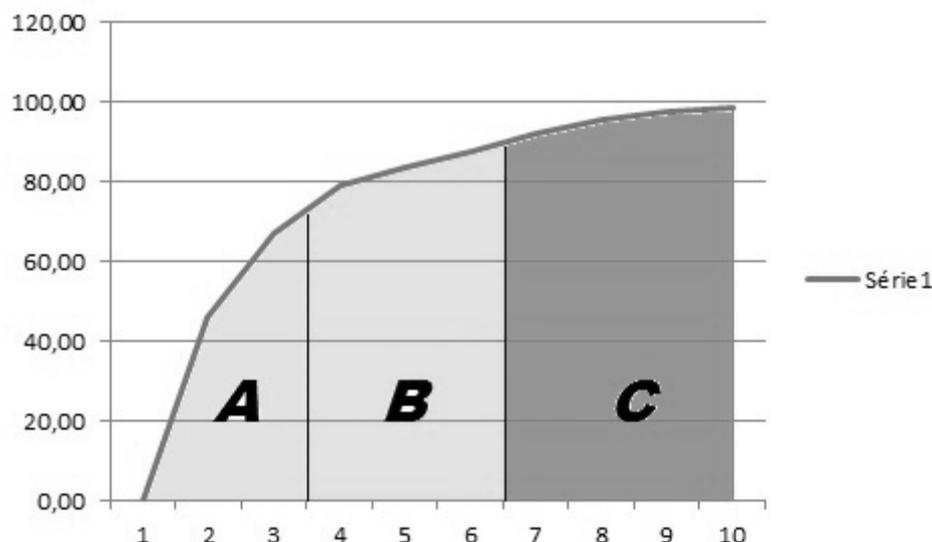
Em seguida, vamos ordenar os materiais por ordem decrescente de valor do consumo, conforme a ultima coluna da tabela anterior, incluindo as porcentagens:

ORDENAÇÃO DOS DADOS

Grau	Material	Valor do Consumo	(%) Porcentagem sobre o Valor do Consumo Total	Valor Consumo Acumulado	(%) Porcentagem sobre o Valor do Consumo Acumulado
1º	C	270.000	46,08	270.000	46,08
2º	B	122.400	20,89	392.400	66,96
3º	E	70.000	11,95	462.400	78,91
4º	D	27.000	4,61	489.400	83,52
5º	G	25.200	4,30	514.600	87,82
6º	F	24.000	4,10	538.600	91,91
7º	H	22.400	3,82	561.000	95,73
8º	A	10.000	1,71	571.000	97,44
9º	J	7.800	1,33	578.800	98,77
10º	I	7.200	1,23	586.000	100,00

De posse dessas informações, podemos construir a curva ABC. É traçado um eixo cartesiano em que na abscissa é registrado o número de itens; no eixo das ordenadas são marcadas as somas relativas aos valores de consumo. Os valores de consumo acumulados e os materiais extraídos da Tabela anterior são marcados no eixo:

CURVA DE DETERMINAÇÃO DOS NÍVEIS



A curva assim encontrada é subdividida em três classes: A, B e C. Dessa maneira resultou:

Classe A: 20 % dos itens correspondentes a 67% do valor

Classe B: 30% dos itens correspondentes a 21% do valor

Classe C: 50% dos itens correspondentes a 12% do valor

Portanto, os materiais C e B (Classe A) merecem um tratamento administrativo preferencial em face dos demais no que diz respeito à aplicação de políticas de controles de estoques. O custo adicional para um estudo mais minucioso destes itens será amplamente compensado. Os materiais F, H, A, J e I (Classe C) devem ser submetidos a tratamentos administrativos mais simples. O baixo valor relativo desses itens não justifica a introdução de controles muito preciosos e onerosos. Podemos submeter os materiais E, D e G (Classe B) a um sistema de controle administrativo intermediário entre aqueles das classes A e C.

2.4) Análise da empresa pesquisada

Conforme já informado, os dados da empresa analisada foram obtidos através da observação dos procedimentos operacionais ali aplicados, utilizando-se relatórios gerenciais que deram origem às informações aqui descritas.

A HP Com. Hidráulica e Pneumática sediada no polo Civit II Serra/ES está a quase 25 anos trabalhando em comercialização e prestação de serviços no ramo de automação industrial. Atende a todo o estado do Espírito Santo e Sul da Bahia. Sua estrutura administrativa conta com: Departamento Administrativo que inclui (Financeiro, Escritório da Qualidade, Marketing e ARH), Departamento de Vendas Interna e Departamento de Vendas Externa. A empresa apresenta hoje um estoque com mais de 2.000 itens, o que ocasionou a seleção de 130 itens escolhidos aleatoriamente para serem usados como amostra para este estudo de

caso. A quantidade escolhida para se trabalhar como amostra (considerada grande se comparada a outros estudos de caso que tratam do mesmo assunto) foi motivada pela expectativa de que os resultados apurados se aproximem com maior fidelidade ao real cenário da empresa. Em visão disto, não será possível inserir todas as tabelas que foram utilizadas até o resultado final, deixando para isso, a amostragem desse passo a passo através das tabelas inseridas no referencial teórico. Pois bem.

Após separar os itens que seriam utilizados para amostra, apuraram-se as quantidades consumidas (vendidas) desses itens no período de um ano, seus respectivos custos unitários (valor que a empresa pagou por eles) e o custo total que todos esses itens consumidos representaram para a empresa no período de um ano. Em seguida, tais itens foram ordenados de forma decrescente em relação ao valor total consumido por cada item dentro do período analisado, incluindo-se a porcentagem que cada quantidade de itens consumidos representava em relação ao valor total do consumo. Por fim, foi realizada a porcentagem acumulada de cada item, somando-as até que se pudesse obter a totalidade das porcentagens. A partir daí, a visualização da classificação dos itens pertencentes à classe A, B e C dentro da curva ABC, torna-se mais clara. Vejamos na tabela a seguir:

Tabela 1- Ordenação dos dados

Nº	Descrição	Quant	R\$ Custo	R\$ Total	% Total	% Total Acum.
1	VALVULA SOLENOIDE GOLD LINE..	139	341,64	47.488,06	25,41	25,41
2	ELEMENTO FILTRO TRICEPTOR	73	341,94	24.961,93	13,36	38,77
3	SENSOR INDUTIVO	100	113,40	11.339,99	6,07	44,84
4	CHAVE	20	364,32	7.286,37	3,90	48,74
5	VALVULA DE RETENCAO.	13	511,63	6.651,22	3,56	52,30
6	ELEMENTO HIDRAULICO	28	213,20	5.969,56	3,19	55,50
7	VALVULA DIRECIONAL HIDRAULICA	9	542,79	4.885,13	2,61	58,11
8	CONJ. GOTEJADOR/TAMPA DE ALIMENT.	235	14,00	3.289,55	1,76	59,87
9	KIT REPARO P/ CILINDRO GOVERNADOR	20	153,39	3.067,80	1,64	61,51
10	ARTICULACAO TRASEIRA MACHO P/CILINDRO	65	44,75	2.908,94	1,56	63,07
11	SENSOR MAGNETICO	23	110,10	2.532,37	1,36	64,43
12	COPO S/DRENO P/LUBRIFICADOR	202	11,87	2.397,15	1,28	65,71
13	LUBRIFICADOR DE AR C/PROTETOR DE COPO	10	237,20	2.372,02	1,27	66,98
14	NIPLE	662	3,19	2.111,78	1,13	68,11
15	ELEMENTO FILTRANTE	9	221,99	1.997,95	1,07	69,18
16	MANG BOR REF TEXT BP PUSH-LOK	100	19,32	1.931,87	1,03	70,21

17	ELEMENTO FILTRANTE 40W P/GUARDIAN	15	127,95	1.919,18	1,03	71,24
18	CONEXAO MACHO FIXO	304	6,26	1.903,86	1,02	72,26
19	ADAPTADOR P/TUBO	42	42,63	1.790,26	0,96	73,21
20	REGULADOR DE PRESSAO, 3/4" NPT, S/ MAN.	16	104,41	1.670,62	0,89	74,11
21	BOBINA SOLENOIDE 220/60HZ P/D3W	14	118,32	1.656,44	0,89	75,00
22	MANOMETRO	71	23,30	1.653,96	0,89	75,88
23	MANOMETRO 0 – 14	65	25,00	1.625,00	0,87	76,75
24	VALVULA DIRECIONAL HIDRAULICA	2	761,07	1.522,14	0,81	77,56
25	ADAPTADOR MACHO/FEMEA	280	5,25	1.468,82	0,79	78,35
26	BOBINA SOLENOIDE 110/60HZ	60	23,31	1.398,55	0,75	79,10
27	PONTEIRA PARA CILINDRO	46	28,99	1.333,73	0,71	79,81
28	DRENO AUTOMATICO PARA FILTRO DE AR	31	42,43	1.315,19	0,70	80,52
29	BOBINA SOLENOIDE P/VALVULA SKINNER	14	88,58	1.240,08	0,66	81,18
30	VALVULA SOLENOIDE GOLD LINE	4	308,40	1.233,60	0,66	81,84
31	KIT REPARO P/REGULADOR DE PRESSAO	15	81,63	1.224,46	0,66	82,50
32	UNIAO RETA	20	61,05	1.220,95	0,65	83,15
33	LUBRIFICADOR DE LINHA, 1/2 NPT	16	68,65	1.098,46	0,59	83,74
34	LUBRIFICADOR DE AR C/PROTETOR DE COPO	4	260,00	1.039,98	0,56	84,29
35	ADAPTADOR MACHO	200	5,12	1.024,86	0,55	84,84
36	KIT REPARO P/CILINDRO	20	48,22	964,49	0,52	85,36
37	VALVULA SOLENOIDE GOLD LINE	6	157,04	942,24	0,50	85,86
38	UNIAO RETA	20	43,90	878,06	0,47	86,33
39	TEMPORIZADOR ELETRONICO	7	124,58	872,09	0,47	86,80
40	ELEMENTO HIDRAULICO	6	143,50	861,02	0,46	87,26
41	CAIXA DE LIGACAO C/LED E SUPRESSOR	35	24,38	853,38	0,46	87,72
42	BOBINA SOLENOIDE 220/60HZ	39	19,47	759,42	0,41	88,12
43	LUBRIFICADOR DE LINHA, 1/2" NPT	9	82,90	746,14	0,40	88,52
44	FILTRO DE AR 1/4 NPT	10	70,51	705,06	0,38	88,90

45	LUBRIFICADOR DE LINHA DE AR. 3/4" NPT	7	99,54	696,80	0,37	89,27
46	VALVULA DIRECIONAL HIDRAULICA	1	691,09	691,09	0,37	89,64
47	KIT REPARO P/CILINDRO	4	155,86	623,45	0,33	89,98
48	KIT REPARO P/CILINDRO	4	150,85	603,40	0,32	90,30
49	ELEMENTO COALESCENTE GRAU 6	4	150,56	602,25	0,32	90,62
50	ELEMENTO COALESCENTE GRAU 10	4	150,56	602,25	0,32	90,94
51	FILTRO FINITE COALESCENTE GRAU 6	1	600,70	600,70	0,32	91,27
52	FILTRO FUFLO 3/4 NPT VAZAO 6 GPM	2	250,16	500,31	0,27	91,53
53	VALVULA SOLENOIDE GOLD LINE	1	499,77	499,77	0,27	91,80
54	VALVULA (SUBSTITUIDO POR 72EF21ZS-A)	4	113,82	455,27	0,24	92,04
55	SUPORTE SENSOR P/CILINDRO ISSO	15	29,51	442,63	0,24	92,28
56	REGULADOR DE PRESSAO, 3/8 NPT, S/ MAN.	4	110,65	442,61	0,24	92,52
57	VALVULA CONTROLE DE FLUXO	3	145,90	437,70	0,23	92,75
58	NIPLE SEXTAVADO	83	5,19	430,65	0,23	92,98
59	ARTICULACAO TRASEIRA FEMEA P/CILINDRO	9	47,63	428,65	0,23	93,21
60	PRESSOSTATO	1	423,31	423,31	0,23	93,44
61	SILENCIADOR CONTROLE DE VAZAO 3/8" NPT	12	34,96	419,55	0,22	93,66
62	ADAPTADOR MACHO/FEMEA	103	4,00	412,00	0,22	93,88
63	KIT REPARO P/CILINDRO	8	50,83	406,60	0,22	94,10
64	SUPORTE FIXACAO	22	18,16	399,44	0,21	94,32
65	VALVULA DE RETENCAO	1	394,54	394,54	0,21	94,53
66	VALVULA CONTROLE DE FLUXO	2	184,63	369,26	0,20	94,72
67	ADAPTADOR MACHO/FEMEA	82	4,37	358,34	0,19	94,92
68	CONEXAO FEMEA GIRATORIA JIC 37G	51	6,91	352,31	0,19	95,10
69	MANOMETRO	15	23,19	347,89	0,19	95,29
70	VALVULA SOLENOIDE GOLD LINE	1	345,40	345,40	0,18	95,48
71	ELEMENTO FILTRANTE	3	111,25	333,76	0,18	95,65
72	KIT REPARO P/CILINDRO	2	158,29	316,57	0,17	95,82

73	FILTRO DE AR, 1/2" NPT, DRENO MANUAL	4	76,59	306,35	0,16	95,99
74	TAMPAO	25	12,00	300,00	0,16	96,15
75	VALVULA SELETORA ¼	4	73,99	295,95	0,16	96,31
76	KIT REPARO P/VALVULA IN LINE	1	288,72	288,72	0,15	96,46
77	SUPORTE FIXACAO DE LUBREFIL	27	10,61	286,58	0,15	96,61
78	ELEMENTO FILTRANTE RH-20-10C	10	28,53	285,34	0,15	96,77
79	VALVULA SOLENOIDE GOLD LINE	3	90,32	270,97	0,15	96,91
80	ROTULA P/CILINDRO	8	31,70	253,58	0,14	97,05
81	ADAPTADOR MACHO/FEMEA	32	6,85	219,20	0,12	97,16
82	KIT REPARO P/CILINDRO	4	54,00	216,01	0,12	97,28
83	KIT REPARO P/REGULADOR DE PRESSAO	5	42,59	212,95	0,11	97,39
84	LUVA FEMEA	40	5,32	212,92	0,11	97,51
85	NIPLE SEXTAVADO	20	10,41	208,24	0,11	97,62
86	VALVULA SOLENOIDE GOLD LINE	2	103,90	207,79	0,11	97,73
87	KIT REPARO P/CILINDRO	5	40,90	204,49	0,11	97,84
88	ADAPTADOR MACHO	20	9,31	186,28	0,10	97,94
89	CONECTOR MACHO	35	5,29	185,15	0,10	98,04
90	EXPANSAO/REDUCAO	5	34,16	170,81	0,09	98,13
91	FILTRO DE AR, 1/2" NPT, DRENO AUTOMATICO	1	163,32	163,32	0,09	98,22
92	COPO DE POLICARBONATO C/ DRENO MANUAL	6	25,62	153,75	0,08	98,30
93	INDICADOR DIFERENCIAL DE PRESSAO	3	48,53	145,60	0,08	98,38
94	CONEXAO MACHO FIXO	24	5,71	137,10	0,07	98,45
95	CONEXAO FEMEA GIRATORIA JIC 37G	20	6,79	135,81	0,07	98,52
96	CAIXA DE LIGACAO	26	5,12	133,18	0,07	98,60
97	TAMPAO	20	6,66	133,17	0,07	98,67
98	PORCA ¼	200	0,67	133,12	0,07	98,74
99	ELEMENTO FILTRANTE P/FILTRO NORMAL	10	12,13	121,34	0,06	98,80
100	KIT REPARO P/CILINDRO	3	38,33	115,00	0,06	98,86

101	TERMINAL P/ MANGUEIRA Prensada.	10	11,50	114,98	0,06	98,93
102	TUBO DE POLIURETANO D E 8MM AZUL	50	2,18	108,82	0,06	98,98
103	CONECTOR INSTANTANEA MACHO 3/8 X 1/2 NPT	12	8,83	105,90	0,06	99,04
104	KIT REPARO P/REGULADOR DE PRESSAO	2	49,36	98,72	0,05	99,09
105	SILENCIADOR CORPO ALUMINIO 1/4" NPT	4	24,50	98,00	0,05	99,15
106	MANOMETRO 0 – 11	4	23,43	93,70	0,05	99,20
107	DRENO AUTOMATICO P/FILTRO DE AR	2	46,55	93,10	0,05	99,25
108	ADAPTADOR MACHO	20	4,50	90,07	0,05	99,29
109	KIT REPARO P/CILINDRO	5	17,92	89,60	0,05	99,34
110	NIPLE	18	4,91	88,39	0,05	99,39
111	KIT REPARO P/VALVULA HIDRAULICA	2	40,05	80,09	0,04	99,43
112	BOBINA SOLENOIDE 12VCC	3	26,61	79,83	0,04	99,48
113	KIT REPARO P/VALVULA GOLD LINE	1	77,35	77,35	0,04	99,52
114	ADAPTADOR MACHO	26	2,90	75,52	0,04	99,56
115	KIT REPARO P/BOMBA HIDRAULICA	1	73,87	73,87	0,04	99,60
116	SILENCIADOR CORPO ALUMINIO 1/2" NPT	12	6,12	73,42	0,04	99,64
117	REGULADOR DE PRESSAO, 1/4" NPT, S/ MAN.	1	72,24	72,24	0,04	99,67
118	PONTEIRA ROTULADA P/CILINDRO	2	34,28	68,56	0,04	99,71
119	ADAPTADOR MACHO	20	3,41	68,18	0,04	99,75
120	SUPORTE P/FIXACAO DE LUBREFIL	3	22,04	66,13	0,04	99,78
121	ADAPTADOR MACHO	1	61,54	61,54	0,03	99,82
122	NIPLE SEXTAVADO	6	10,00	60,03	0,03	99,85
123	KIT REPARO P/CILINDRO	1	54,95	54,95	0,03	99,88
124	TUBO DE POLIETILENO 1/4 NATURAL	20	2,70	54,00	0,03	99,91
125	BICO DE ENGATE P/MANGUEIRA	10	4,79	47,91	0,03	99,93
126	ADAPTADOR MACHO/FEMEA	12	3,93	47,12	0,03	99,96
127	NIPLE 1/4 X 1/4 NPT	9	2,63	23,67	0,01	99,97
128	VALVULA ESFERA MINI	1	21,72	21,72	0,01	99,98

129	COTOVELO UNIAO 90G	2	9,09	18,18	0,01	99,99
130	LUVA DE REDUCAO	2	7,90	15,80	0,01	100,00

Fonte: Empresa pesquisada (2013/2014)

Com as informações descritas na tabela 1, observamos que apenas 28 itens são responsáveis por 80,52% do custo total do período compondo a Classe A; 42 itens responsáveis por 14,96% do custo total compondo a classe B e 60 itens, quase a metade dos itens analisados, correspondem a somente 4,52% do custo total, compondo assim, a Classe C. Correspondentemente os 28 itens da Classe A equivalem a 21,54% do estoque total; 42 itens da Classe B equivalem a 32,31% do estoque total e os 60 itens da Classe C correspondem a 46,15% do estoque total. Com essas informações apuradas, utilizando-se como critério para avaliação dos itens mais importantes para a empresa o custo unitário que cada item consumido representa no valor total, o gráfico da curva ABC pode ser assim definido:

Tabela 2- Curva ABC

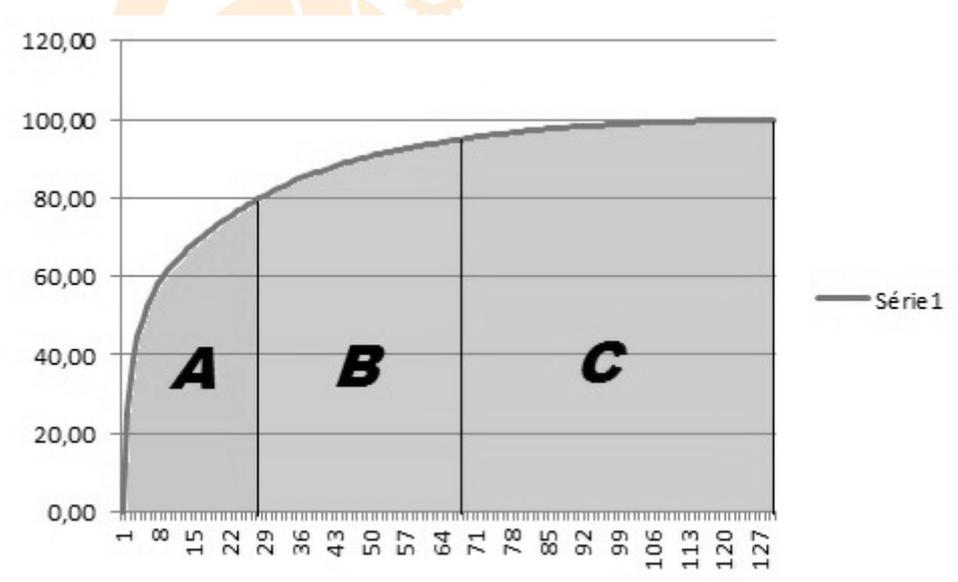


TABELA DE REFERÊNCIA			
	A	B	C
Itens	28	42	60
%- Custo	80,52%	14,96%	4,52%
%- Estoque	21,54%	32,31%	46,15%

Amostra : 130 itens
Custo Total: R\$ 186.854,32
Período de consumo: 1 ano

Fonte: Empresa pesquisada (2013/2014)

Assim, ao evidenciarmos a teoria com a prática, constatamos o que diz a teoria de Pareto, que 80% (80,52%) das consequências se originam a partir de 20% (21,54%) das causas.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou mostrar a real importância que um estudo de caso pode proporcionar no que diz respeito à aplicação da teoria na prática. Através da pesquisa realizada, foi possível responder a questão problema apresentada no início desse artigo, qual seja: A Curva ABC contribui para a eficácia dos processos operacionais da empresa HP Comércio Hidráulica e Pneumática LTDA? Sim, pois através da análise realizada, pôde-se obter informações até então desconhecidas pela empresa, visto que a mesma não trabalhava com essa ferramenta da controladoria, e a partir daí, ser possível aplicar mudanças e procedimentos que poderão ser trabalhados no processo operacional da Organização nos próximos exercícios.

Uma das informações mais relevantes dessa pesquisa é referente ao conhecimento que cada item representa para o gestor a partir de agora. Se considerarmos que os 130 itens analisados correspondessem de fato ao estoque real da HP Automação e que grande parte desses itens ainda permanecem no estoque, um tratamento diferenciado já pode ser implantado para, por exemplo, melhor gerir os 28 itens da Classe A que foram os que mais tiveram investimento em relação ao custo de aquisição. Por outro lado, aqueles 60 itens que correspondem a quase a metade do estoque, não precisariam de tantos “holofotes” assim, um gerenciamento mais oneroso não seria necessário para esses itens que não correspondem nem a 5% do valor total do estoque hoje. Outro ponto de vista que também pode ser analisado é em relação à compra e venda das mercadorias.

Enquanto os itens da Classe A não tiverem uma boa saída, não há porque adquirir maiores quantidades desses itens, tanto pela necessidade que irá surgir de um espaço maior para à armazenagem e pelo custo mais alto que esses itens representam para a empresa. Já os itens da Classe B e C podem ser trabalhados em relação a sua saída do estoque, focando nos principais clientes que consomem esses itens, incorporando um preço de venda mais vantajoso para a empresa, já que eles representam um valor de intermediário a baixo para a empresa, por que não arriscar?

Para trabalhos futuros deixamos como sugestão a aplicação de procedimentos gerenciais, no que diz respeito ao processo operacional, em uma das classes da curva ABC.

REFERENCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DIAS, M. A. P. **Administração de materiais: uma abordagem logística**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

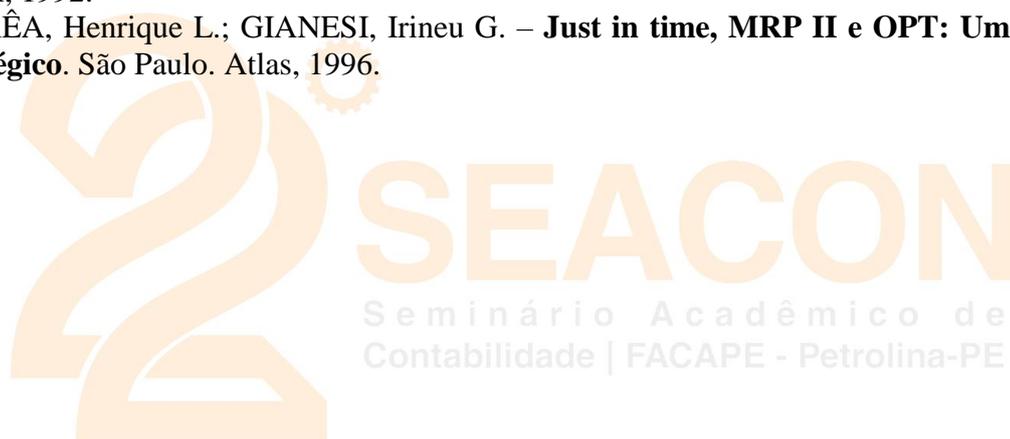
HONG, Yuh Ching. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

- PINTO, Carlos Varela - **Organização e gestão da manutenção**. 2ª ed. Lisboa: Edições Monitor, 2002
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- GONÇALVES, Paulo Sérgio – **Administração de Materiais**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Campus, 2007.
- DIAS, M. A. P. – **Administração de materiais** – edição compacta. São Paulo. Atlas, 1988.
- STEVENSON, William J. – **Administração das Operações de Produção**. 6ª edição . LTC, 2001.
- LUBBEN, Richard T. – **Jus-In-Time: Uma estratégia avançada de produção**. São Paulo. McGraw-Hill, 1989.
- MOURA, Reinaldo A.- **Kanban : A simplicidade do controle de produção**. São Paulo. IMAM, 1992.
- CORRÊA, Henrique L.; GIANESI, Irineu G. – **Just in time, MRP II e OPT: Um enfoque estratégico**. São Paulo. Atlas, 1996.



10. ANÁLISE DO IMPACTO DA CRISE *SUBPRIME* NOS INDICADORES DE DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO DAS EMPRESAS DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Área Temática: II. Contabilidade Societária e Controladoria Empresarial

Autores: Daniel de Carvalho dos Santos, Antônio José Gomes Pedrosa, Tiago Ferreira Soares & Florisvaldo Cunha Cavalcante Junior

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar o impacto da crise *subprime* nos indicadores de desempenho econômico-financeiro das empresas de exploração de rodovias listadas na BM&FBOVESPA. Visando comparar o antes, durante e após a crise, o período de análise abrange os anos de 2005 até 2012. A metodologia desenvolvida foi realizada de forma descritiva, documental e quantitativa, com base em levantamento de dados no sistema Comdinheiro. A amostra é composta por 12 empresas onde após a coleta de dados foi estruturada uma análise econômico-financeiro, por meio dos indicadores de desempenho: (endividamento, liquidez e rentabilidade). Com os resultados encontrados, destaca-se o aumento do endividamento e a redução da liquidez e rentabilidade. Deste modo, conclui-se que a crise afetou as empresas de exploração de rodovias listadas na BM&FBOVESPA, no ano de 2008. Contudo, deve-se observar que este estudo limitou-se a avaliar um segmento de empresas como um todo, apurando a mediana dos indicadores, logo pode ter corrido de alguma empresa apresentar resultados diferentes da amostra considerada.

Palavras-chave: Crise *subprime*; Indicadores econômico-financeiro; Segmento de Exploração de Rodovias.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the impact of the subprime crisis on the indicators of economic and financial performance of the highways exploration companies listed on the BM&FBOVESPA. In order to compare before, during and after the crisis, the period of analysis covers the years 2005 to 2012. The methodology developed was done in a descriptive, documentary and quantitative way, based on data collection in the Comdinheiro system. The sample is made up of 12 companies where after the data collection an economic-financial analysis was structured, through the performance indicators: (indebtedness, liquidity and profitability). With the results found, we highlight the increase in indebtedness and the reduction of liquidity and profitability. In this way, it can be concluded that the crisis affected the BM&FBOVESPA listed highway exploration companies in 2008. However, it should be noted that this study was limited to evaluating a segment of companies as a whole, Of the indicators, it may well have been that some company presented different results from the sample considered.

Keywords: Subprime crisis; Economic and financial indicators; Segment of Exploration of Highways.

1 INTRODUÇÃO

A crise econômica financeira mundial eclodida nos Estados Unidos a partir de dezembro de 2007, se apresentou como uma ameaça concreta à quase todas as economias mundiais. De acordo com Matias-Pereira (2009), os estudos e indicadores econômicos e sociais divulgados no final de 2008 e no início de 2009 por diferentes instituições multilaterais e órgãos de pesquisa econômica e estatística revelam que, na sua maioria os países começaram a sentir os seus efeitos, especialmente na deterioração do mercado de trabalho, apesar dos esforços feitos pelos governos para amenizar a desaceleração das suas economias.

Nesse contexto, a situação econômico-financeira internacional ficou conhecida como a crise dos mercados ou então, a crise da atualidade, denominada de *subprime* (MACOHON; VICENTI; HEIN, 2014, p.11). Na visão de Matsumoto, Ribeiro e Ferreira (2011, p. 125) esse momento, foi de destaque na história como uma das mais sérias crises econômicas de todo o capitalismo, sendo a causa direta da crise, a concessão de créditos hipotecários para credores sem capacidade de pagamento, o que ocasionou a quebra de grandes bancos mundiais, levando a redução do crédito e dificultando a vida das empresas mundiais.

Diante do exposto, no Brasil, houve a elevação e aumento da volatilidade da taxa de câmbio, dólar-real, como impacto concomitante nas aplicações financeiras das empresas brasileiras também. Segundo, Matias-Pereira (2009), o país entrou em um período de recessão, iniciado no último semestre de 2008, estendendo-se até o ano de 2009. Também analisa a crise brasileira sobre os primeiros efeitos na indústria regional com a diminuição do PIB – Produto Interno Bruto e no aumento do desemprego.

O certo é que, o desenvolvimento e a volatilidade do sistema financeiro torna o as transações econômicas cada vez mais complexas. Em decorrência disso, o mercado financeiro exerce um papel fundamental na intermediação da mensuração, classificação e reconhecimento financeiro e econômico das operações de compra e venda, em meio à possibilidade de maior lucratividade (MIURA; MARCON; SOUZA, 2011, p. 04).

Nos últimos anos, num contexto de crescente competitividade, fusões, aquisições e privatizações, o setor de exploração de rodovias vem se destacando em termos competitivos, aumentando a sua participação no mercado de ações em nível mundial. De fato, o poder público brasileiro, vem sendo pressionado a investir nas rodovias, oferecendo condições adequadas de transitividade para os usuários e o escoamento da produção nacional, além de aliviar os altos custos operacionais das empresas que trafegam em estradas cada vez mais deterioradas (REZENDE; SOUZA; SILVA, 2011, p. 01).

Ainda em tempo, Resende, Souza e Silva (2011, p. 16) destaca que a aceleração dos processos de exploração de rodovias para empresas privadas é considerada uma alternativa importante de investimento para o desenvolvimento de um país, devido a sua funcionalidade no deslocamento de mercadorias e movimentação de pessoas. De todo, o sistema de transporte brasileiro apresenta problemas para suportar as necessidades de uma economia dinâmica, tanto diante do crescimento do país, como da posição que ele pretende ocupar na economia global.

É válido salientar que uma empresa como entidade socioeconômica está sujeita as influências e características do mercado a qual está inserida. Outrossim, o segmento de atuação do sistema viário, permite além da execução do serviço, outras transações comerciais que ocasionam ganhos ou perdas de recursos financeiros por parte da empresa. Afinal, conforme Silva e Gomes (2011, p. 144), a globalização intensifica o processo de



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

internacionalização das empresas, dessa forma, a busca pela fixação no mercado faz com que as mesmas tenham que acompanhar continuamente o desempenho dos seus negócios, partindo dos conhecimentos adquiridos em seus informes gerenciais.

Nesse cenário, o segmento de exploração de rodovias do setor de construção e transporte, integra essa realidade por meio dos investimentos financeiros, onde a análise dos indicadores de desempenho econômico-financeiro é bastante importante, já que são amplamente utilizados na literatura para efeito de verificação de como a organização se encontra. Contudo, Assaf Neto (2012, p. 270) defende a importância dos indicadores médios representativos do desempenho de um grande número de empresas afim de apurar suas qualificações: favorável, insuficiente etc., nos vários índices extraídos dos demonstrativos financeiros, examinando assim as empresas que atuam no mesmo setor de atividade.

Partindo desse princípio, em momentos de crises econômico-financeiras, verificar os índices obtidos pelas empresas proporcionará um processo comparativo deferindo o desempenho das empresas em relação aos concorrentes. De fato, um acompanhamento direcionado para a análise de desempenho utilizado de forma sistemática, é uma ferramenta importante para a administração diante da sua *performance* financeira.

O presente estudo tem a seguinte questão norteadora: Como se mantiveram os indicadores de desempenho econômico-financeiro das empresas do segmento de exploração de rodovias listadas na Bolsa de Valores de São Paulo - BM&FBovespa, durante a crise *subprime*? Com esse propósito, essa pesquisa tem como objetivo analisar os índices de desempenho econômico-financeiro das empresas de capital aberto que atuam no segmento de exploração de rodovias listadas na BM&FBovespa, antes e após a crise de 2008.

O estudo é relevante, uma vez que aborda a crise econômica de 2008, uma das maiores crises financeiras já vistas no mundo (CAMPOS; SOUZA; MATOS, 2015, p. 123), verificando como as empresas do segmento de exploração de rodovias listadas na BM&FBovespa se portaram mediante esse período de instabilidade econômica. Outrossim, por meio da globalização da economia, as empresas têm se tornado cada vez mais competitivas e inseridas no mercado mundial, sendo a bolsa de valores um novo modelo de gestão corporativista de responsabilidade econômica, social e ambiental. (ASSAF NETO, 2012, p. 41)

Neste contexto, analisar o índices de desempenho de um determinado setor comercial é de grande importância, pois busca relatar a sua posição econômico-financeira, os resultados obtidos em determinado momento, bem como, as tendências futuras. Ademais, Campos, Souza e Matos (2015, p. 124) afirmam que as demonstrações contábeis é uma ferramenta importante para se conhecer a saúde das empresas em determinado momento. Sendo assim, o presente estudo ajuda a compreender as consequências de uma crise econômica mundial no desempenho econômico-financeiro dos demais segmentos do mercado brasileiro

A propósito, Lopes et al. (2016, p. 108) explicita em seus pressupostos que o Brasil ainda sofre as consequências dessa crise, pois apesar do governo brasileiro ter adotado políticas de enfrentamento, várias empresas de capital aberto não recuperaram o valor de suas ações desde o ano de 2008. Isso torna latente a necessidade de pesquisas nessa área e saber como se portaram as empresas de exploração de rodovias.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CRISE *SUBPRIME* NA ECONOMIA MUNDIAL E NO BRASIL



Do acordo com Campos, Souza e Matos (2015, p. 123), a crise se deu com a quebra do banco americano de investimentos *Lehman Brother* e o colapso da maior seguradora do mundo *American International Group* (AIG), em setembro de 2008. E segundo Lopes et al. (2016, p. 107), ficou conhecida como crise *subprime*, devido à queda da taxa de juros, os bancos e financeiras passaram a explorar o mercado de clientes de alto risco, os chamados *subprime*, gerando a perda da capacidade de pagamento por parte dos mutuários e inadimplência em massa.

Sob esse enfoque, Matsumoto, Ribeiro e Ferreira (2011, p. 125), asseguram que a causa direta da crise foi a concessão de créditos hipotecários para credores sem capacidade de pagamento, logo as dívidas provocou um efeito cascata no sistema financeiro mundial atingindo vários bancos, o que resultou na falta de confiança no sistema, impedindo a concessão de crédito e dificultando assim a vida das empresas mundiais.

Ainda na visão de Lopes et al. (2016, p.107), a crise de 2008 foi umas das piores desde a crise de 1929, que ocasionou na quebra da bolsa de Nova Iorque, também nos Estados Unidos (EUA). No entanto, Hall, Beck e Toledo Filho (2013, p. 55), revelam que algumas comparações são feitas entre a crise de 2008 com a de 1929, mas foram diferentes esses dois momentos, principalmente nas políticas e ações adotadas pelo governo.

Outrossim, Macohon, Vicenti e Hein (2014, p. 11), alegam que a fragilidade da economia estadunidense contaminou as economias ao redor do mundo gerando instabilidade nos mercados financeiros, além das incertezas geradas na condução dos negócios. Os mesmos destacam, que os Estados Unidos possuem transações econômicas com todo o mundo o que justifica o alastramento da crise *subprime* por todo o planeta.

De acordo com Miura, Marcon e Souza (2011, p. 02), a interação dos mercados é cada dia uma realidade mais presente em todas as economias mundiais. Logo a crise vivida nos EUA, foi capaz de influenciar os mercados de todos os continentes provocando um verdadeiro caos mundial. Do ponto de vista de Orso e Fassina (2011, p. 65), a crise mundial de 2008 representou nada mais do que a fase crítica de uma situação, mais sim um momento de desequilíbrio econômico e financeiro.

A crise atingiu os países da América Latina, com impactos diferenciados já que cada país apresentava economias equilibradas como, por exemplo, no mercado de ações e nas moedas domésticas, o Brasil, Chile e México, se encontravam em melhores posições. Entretanto, afetou o Brasil interrompendo assim a trajetória de crescimento (MACOHON; VICENTI; HEIN, 2014, p. 13).

Segundo Gonçalves et al. (2012, p.171), a crise no setor imobiliário norte-americano, a princípio afetou as instituições financeiras que estavam neste mercado e posteriormente, ocasionou abrupta falta de liquidez na economia mundial, atingindo o Brasil a partir de terceiro trimestre de 2008, desaquecendo todos os setores da economia, o consumo e o investimento. Ainda em tempo, o mesmo autor, considera que com a recessão da economia mundial, houve a diminuição significativa no valor das moedas estrangeiras, provocando inclusive forte desvalorização da moeda brasileira no ano de 2008, o que motivou a queda em investimentos e rentabilidade.

O certo é que, a crise de crédito internacional influenciou fortemente as atividades econômicas no Brasil e seu efeito foi sentido nos diversos setores da economia. No entanto, medidas foram tomadas, como as políticas econômicas anticíclicas, pelo governo brasileiro reduzindo assim o impacto da crise que poderia ter sido maior, e evitando problemas financeiros de grandes proporções (TCU, 2010, p. 16).

2.2 CENÁRIO DO SEGMENTO DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIAS

A princípio, o Decreto nº 94.002 de 1987 autorizou o Departamento Nacional de Estradas e Rodagem (DNER), atual Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), a contratar, mediante concessão, a construção, conservação e exploração de rodovias (BRASIL, 1987). Contudo, Gomes et al. (2012, p. 55) utiliza-se da argumentação de que o programa de privatização de rodovias visa não apenas atender as necessidades da administração pública, mas sobretudo criar novas oportunidades de investimentos, incentivar a competição e fortalecer o mercado acionário.

Somando a isso, Rezende, Souza e Silva (2011, p. 07) explicitam em seus pressupostos que o crescimento paulatino do segmento de exploração de rodovias no Brasil, se justifica na decisão do poder público de transferir para a iniciativa privada a administração de trechos viários com forte demanda de tráfego, demonstrando assim sua importância para o desenvolvimento econômico do país na garantia de recursos para a infraestrutura do sistema rodoviário.

A propósito, Silva et al. (2015, p. 02) destaca que as empresas de exploração de rodovias que estão listadas no BM&FBovespa possibilitam operações de compra e venda de ações, bem como, outras operações financeiras realizadas em seus ambientes, tendo o estado o dever de regular, fiscalizar e avaliar a saúde financeira das concessões. Ainda em tempo, os mesmos autores, discorrem sobre a possibilidade de participação de pequenos ou grandes investidores como acionistas nas empresas, levando-as a adequar a gestão dos recursos financeiros em prol da sobrevivência no setor da economia.

Completando, Sanvicente (2012, p. 85) aborda a discussão sobre o equilíbrio econômico-financeiro aplicado nas empresas de exploração de rodovias em torno dos investimentos de custos de capital, onde as mesmas recorrem a negociações em bolsa de valores. Nesse caso, as variáveis refletem nos níveis de riscos operacionais e financeiros dessas empresas ou de um projeto de investimento.

Enfim, Resende, Souza e Silva (2011, p. 06) enfatizam que o segmento de exploração de rodovias tornou-se uma tendência mundial devido a sua flexibilidade, agilidade e sustentabilidade que demonstrou possuir em todos os países, uma vez que apresenta processos menos burocráticos e operações de investimentos com a rapidez que o mercado exige, respondendo assim a todo tipo de emergência. Segundo o autor, o balanço social e econômico do segmento é positivo, pois todas as melhorias proporcionam um aumento na satisfação dos usuários dos trechos cedidos à exploração de empresas privadas.

2.3 INDICADORES DE DESEMPENHO ECONÔMICOS E FINANCEIROS

Silva, Cardoso e Toledo Filho (2010, p. 16 - 17) destacam que crises mundiais refletem nas organizações de todo o mundo, afetando as formas de estrutura de capital e análise de nível de endividamento. Afinal, a incerteza provocada pelas crises mundiais impacta na retração de capacidade de alavancagem das empresas, que acabam limitando a liquidez dos mercados.

Iudícibus (2014, p. 92) considera a técnica de análise por índices um dos mais importantes desenvolvimentos da Contabilidade, pois é muito mais indicado comparar uma conta com outra, do que simplesmente analisar cada uma individualmente, cuja a finalidade vai além do que retratar o que aconteceu no passado e sim, fornecer bases para inferir o que poderá acontecer no futuro.

Contudo, Gonçalves et al. (2012, p. 172), afirmam que traduzir a situação econômica e financeira de uma empresa por meio de suas publicações e conseguir extrair informações potenciais compreende alguns fatores que tornam a análise das demonstrações contábeis uma prática tão relevante e ostensivamente empregada no mercado.

Segundo Ribeiro (2014, p. 155), os interesses dos usuários no conhecimento do estado patrimonial das Entidades são variados, logo se faz necessário a seleção de um determinado conjunto de quocientes, estabelecendo uma sequência lógica na interpretação dos dados, para assim se obter melhores resultados atendendo aos objetivos pretendidos.

Sarquis et al. (2014, p. 02), constata que a análise dos indicadores de desempenho econômico-financeiro é de fundamental importância, uma vez que esses indicadores são amplamente utilizados pela literatura para efeito de mensuração e análise comparativa da eficiência dos mecanismos de controle interno verificado entre as empresas do setor ou até mesmo de setores diferentes.

Ainda em tempo, Ribeiro (2014, p. 155) recomenda que para se obter um bom diagnóstico quanto à situação econômica e financeira de uma Entidade, é necessário a escolha de um número pequeno de quocientes para se evitar o acúmulo de informações, podendo causar distorções e transtornos na elaboração de suas conclusões. Em síntese, a situação financeira é evidenciada pelos índices de estrutura de capitais e liquidez, enquanto a situação econômica é ressaltada por meio dos índices de rentabilidade (MATARAZZO, 2012, p. 84).

2.3.1 Endividamento (Estrutura de Capital)

Sabe-se que diversos indicadores podem ser utilizados para análise e controle da estrutura de capital de uma empresa, mostrando as linhas de decisões financeiras, em termos de obtenção e aplicação de recurso, sendo os principais índices: composição de endividamento, participação de capitais de terceiros (ASSAF NETO, 2012, p. 149; IUDÍCIBUS, 2014, p. 97; MATARAZZO, 2010, p. 84).

Contudo, Iudícibus (2014, p. 98) apresenta o endividamento, também conhecido como estrutura de capital, como a porcentagem de capitais de terceiros sobre os fundos totais providos de recursos de terceiros. Isso propicia o grau de dependência da empresa em relação a capital de terceiros, daí a importância em se conhecer essa projeção afim de não deteriorar a posição de rentabilidade da empresa.

2.3.2 Liquidez

Assaf Neto (2012, p. 176) destaca que os indicadores de liquidez evidenciam a situação financeira de uma empresa em relação aos compromissos financeiros, muito adotado pelo mercado para evidenciar o volume de capital próprio e o financiamento de suas atividades circulantes.

Na visão de Matarazzo (2010, p. 99), muitos confundem índices de liquidez com índices de capacidade de pagamento. Por certo, uma empresa com bons índices de liquidez tem condições de ter boa capacidade de pagar suas dívidas, e não necessariamente, obrigação, uma vez que, existem outras variáveis. Em adição, Medeiros et al. (2012, p. 04 - 05) afirma que por meio da aplicação dos índices de liquidez geral, corrente, seca e imediata, as

organizações podem fornecer informações acerca dos problemas de fluxo de caixa e insolvência da empresa.

2.3.3 Rentabilidade

Para Matarazzo (2010, p. 110), a rentabilidade dos capitais investidos revelam o grau de êxito econômico da empresa em casa ano, além da capacidade de obtenção de resultados sobre a receita, ativo e patrimônio líquido. Contudo, Assaf Neto (2012, p. 29) afirma que um dos aspectos mais importantes de medição do desempenho de uma empresa centra-se na comparação entre o retorno que os ativos são capazes de produzir, bem como o exigido pelas fontes geradoras de recursos.

Neste contexto, Iudícibus (2014, p. 105) destaca que muitas variáveis são utilizadas ao se expressar a rentabilidade, logo é preciso verificar as finalidades para se aplicar o melhor cálculo. O fato é que, desejando ter uma ideia de lucratividade como um todo, será conveniente relacionar o lucro líquido com o investimento total e no que tange ao retorno para os acionistas, o melhor será relacionar o lucro líquido com o patrimônio líquido.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

3.1 CARACTERÍSTICA DA PESQUISA

Com a finalidade de obter respostas para o problema da pesquisa, o estudo consiste num levantamento de informações de caráter descritivo, realizado por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados (RAUPP; BEUREN, 2013).

Sendo assim, foram estudados os indicadores econômico-financeiros das empresas de exploração de rodovias listadas na BM&FBovespa, por meio de levantamentos de dados no sistema Comdinheiro, no período de 2005 a 2012. O conjunto analisado permitiu uma apreciação do desempenho dessas empresas e verificando seus índices: antes, durante e após a crise *subprime*.

A opção pelo setor de construção e transporte no segmento de exploração de rodovias foi de forma proposital, já que o transporte rodoviário apresentou grande expansão após Segunda Guerra Mundial em muitos países, resultando numa crescente dependência de investimentos que garantissem a sua sustentabilidade econômica, bem como, um melhor desempenho das relações comerciais (RESENDE, 2011, p. 02). A demais, Silva et al (2015, p. 02) afirmam que diante do cenário de mudança de perspectiva de atuação do estado no que se refere ao serviço público, as concessões favorecem a participação de pequenos ou grandes investidores como acionistas nas empresas, o que resulta em um setor bastante lucrativo da economia.

3.2 OBTENÇÃO DE DADOS

Em suma, foram analisados os dados coletados das empresas de capital aberto relacionadas no setor de Construção e Transporte / subsetor de Transporte / segmento de Exploração de rodovias listadas no site da BM&FBovespa, apontando o momento de maior impacto da crise nas economias em desenvolvimento.

O acesso às informações foi por meio do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Exercício das empresas em estudo, resumindo-se aos valores necessários para o

cálculo dos índices de endividamento, liquidez e rentabilidade. Segundo Matarazzo (2010, p. 82), o número de índices não é importante, mas sim um conjunto que permita conhecer a situação da empresa, de acordo com o grau de profundidade desejada na análise.

Não só isso, os cálculos dos indicadores econômico-financeiros foram aplicados nas demonstrações contábeis do tipo controlador, já que as empresas em análise possuem ações negociadas nas bolsas de valores assumindo, junto às controladas, uma empresa única (ASSAF NETO, 2012, p. 52). Contudo, apesar do mesmo autor afirmar que a demonstração consolidada oferece um foco amplo da situação da empresa, constatou-se que mais de 50% do segmento analisado não possui este tipo de demonstração, razão pela qual, a investigação restringir-se as demonstrações do tipo controlador presente em todas as entidades listadas.

Nesse íterim, foi definido o período de levantamento de dados no sistema Comdinheiro de 2005 a 2012, afinal a periodicidade da análise é de grande importância e depende dos objetivos que se pretende alcançar (IUDÍCIBUS, 2014, p. 93). Visto que os autores Lopes et al. (2016, p. 110) e Gonçalves et al. (2012, p. 171) defendem que a crise *subprime* deu-se no período de 2008 e 2009. Acrescentando-se também, Campos, Souza e Matos (2015, p. 130) que definiram períodos anteriores à crise, durante, e após a crise, especificando-os e sendo utilizados nessa pesquisa:

- Período anterior à crise – 2005 a 2007;
- Período de crise – 2008 e 2009;
- Período posterior à crise – 2010 a 2012.

3.3 PLANO DE ANÁLISE

O desenvolvimento do estudo tem o propósito de analisar a situação econômico-financeira das empresas de exploração de rodovias listadas na BM&FBovespa que possuem mesma classificação no segmento a ser analisado, totalizando assim, uma amostra de 19 empresas, conforme a seguir na tabela 1:

Tabela 1: Empresas analisadas

CÓDIGO	EMPRESA	NOME DE PREGÃO	ATIVIDADE PRINCIPAL
01977	ARTERIS S.A.	ARTERIS	Gerenciamento de concessões públicas
CCRO3	CCR S.A.	CCR SA	Concessão de rodovias
02226	CONC AUTO RAPOSO TAVARES S.A.	CONC RAPOSO	Concessão na área rodoviária, metroviária, inspeção veicular e aeroportuária
02039	CONC ECOVIAS IMIGRANTES S.A.	ECOVIAS	Prestação de transporte e logística
01920	CONC RIO-TERESOPOLIS S.A.	CONC RIO TER	Administração, operação e conservação de rodovias
02241	CONC ROD AYRTON SENNA E CARV PINTO S.A.	ECOPISTAS	Concessão e exploração de Rodovias
01759	CONC ROD OSORIO-PORTO ALEGRE S.A.	CONCEPA	Concessão de rodovia
02102	CONC ROD.OESTE SP VIAOESTE S.A	VIAOESTE	Concessão de rodovias
01957	CONC RODOVIA PRES. DUTRA S.A.	NOVADUTRA	Concessão de rodovias, pontes, túneis e serviços relacionados
02272	CONC RODOVIAS DO TIETÊ S.A.	ROD TIETÊ	Concessão de sistema rodoviário
02207	CONC ROTA DAS BANDEIRAS S.A.	RT BANDEIRAS	Concessão de sistema rodoviário
02019	CONC SIST ANHANG-BANDEIRANT S.A.	AUTOBAN	Concessão rodoviária
02190	ECORODOVIAS CONCESSÕES E SERVIÇOS S.A.	ECON	Serviços de apoio administrativo e de engenharia
01945	ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A.	ECORODOVIAS	Exploração direta ou indireta de negócios de concessão de obras e serviços públicos e Organização logística do transporte de carga
01901	EMPRESA CONC RODOV DO NORTE S.A.	ECONORTE	Concessão de rodovias, pontes, túneis e serviços relacionados
01877	INVESTIMENTOS E PARTICIP. EM INFRA S.A.	INVEPAR	Participação em outras sociedades
02316	RODOVIAS DAS COLINAS S.A.	ROD COLINAS	Exploração de sistema rodoviário
01933	TPI - TRIUNFO PARTICIP. E INVEST. S.A.	TRIUNFO PART	Participação em empresas de concessão de rodovias, geração de energia e logística
02306	TRIÂNGULO DO SOL AUTO-ESTRADAS S.A.	TRIANGULOSOL	Exploração de sistema rodoviário

Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Todavia, foram retiradas da pesquisa aquelas empresas que apresentaram dados faltantes no período que compõe a amostra da crise *subprime*: CCR S.A.; ECOPISTAS; ROD TIETÊ; RT BANDEIRAS; ECON; ROD COLINAS e TRIANGULOSOL; resultando na análise de 12 empresas.

De posse das informações, a análise de desempenho revela-se um mecanismo apropriado de avaliação das empresas. No entanto, Matarazzo (2010, p. 122) afirma que a análise de índices só adquire consistência e objetividade quando os índices são comparados com padrões, caso contrário, as conclusões se sujeitam à opinião do analista.

Assim, a análise em sua globalidade deve ser baseada na comparação de indicadores. Dessa forma, Iudícibus (2014, p. 121) destaca a importância das comparações dos quocientes na análise de balanços seguindo as seguintes observações: presença de série histórica; índices-padrão previamente definidos; quocientes pertencentes ao mesmo ramo de atividade, bem como com as médias, medianas e modas dos índices de setor; e os parâmetros de interesse regional, nacional e até internacional.

Para se determinar um índice-padrão setorial das empresas de exploração de rodovias, foram utilizadas técnicas estatísticas que permitiram avaliar os índices financeiros em comparação ao de uma empresa com o de outras do mesmo ramo.

Como descrito por Ribeiro (2014, p. 210) os cálculos do quociente-padrão envolvem uma série de procedimentos, que exigem a classificação das empresas em características comuns, tais como, ramo, porte, período e área de atuação, para que possa servir de parâmetro na análise comparativa da situação econômico-financeiro das Entidades.

Como métrica de tratamento de dados foi utilizado a técnica estatística de índices-padrão, devido à ausência de alguns indicadores no Comdinheiro, os dados foram reorganizados em planilha de Excel.

De todo, Matarazzo (2015, p. 130) destaca a relevância da aplicação dos índices-padrão, uma vez que possibilita o estudo dos índices de todas as empresas em análise, podendo verificar a evolução de endividamento, liquidez e rentabilidade das empresas num determinado período.

Nesse sentido, a medida referência utilizada nessa análise é a mediana, onde os elementos são colocados em ordem crescente, metade fica acima e metade abaixo. Para isso, os índices serão calculados e agrupados em classes percentuais, chamado de decis, distribuindo-se o universo em fatias, cada uma com 10% dos elementos do universo.

No primeiro decil tem-se 10% dos elementos analisados, entre o primeiro e o segundo, mais 10%; dessa maneira, abaixo do segundo decil tem-se 20% dos elementos e assim por diante. (MATARAZZO, 2010, p. 124).

A tabela 2 apresenta a construção do índice-padrão de desempenho, onde cada decil representa uma faixa das empresas do setor com a classificação como ótimo, bom, satisfatório, razoável, deficiente e fraco.

Tabela 2: Conceitos atribuídos aos índices segundo a sua posição relativa

Índices		Piso	1º Decil	2º Decil	3º Decil	4º Decil	5º Decil	6º Decil	7º Decil	8º Decil	9º Decil	Teto	
INDICADORES DE ENVIDAMENTO	Participação de Capitais de Terceiros	NOTA	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	0
	Composição de Endividamento	CONCEITO	Ótimo		Bom		Satisfatório		Razoável		Fraco		Péssimo
	INTERPRETAÇÃO	Quanto menor, melhor											

INDICADORES DE LIQUIDEZ	Geral	NOTA	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Corrente												
	Seca												
	Imediata	CONCEITO	Péssimo		Deficiente		Fraco		Satisfatório		Bom		Ótimo
INDICADORES DE RENTABILIDADE	Rentabilidade do Ativo												
	Retorno do Patrimônio Líquido	INTERPRETAÇÃO							Quanto maior, melhor				

Fonte: Matarazzo (2010, p. 134).

Nota-se que o 5º decil é tido como a mediana, de maneira que se pode dispor de informações que proporciona a distribuição estatística dos índices tabulados. Conforme Matarazzo (2010, p. 129), cada decil é o padrão de comportamento de uma faixa de empresas e por meio da comparação, pode-se verificar em que faixa de mercado a empresa se situa. Logo, a utilização de índices permitem a aferição da situação econômica e financeira das empresas.

Ademais, Assaf Neto (2012, p. 270) salienta que um tratamento estatístico a um elenco de indicadores econômico-financeiros têm a finalidade de apurar um valor-padrão representativo da descrição desenvolvido por meio do cálculo de decis. Sendo medidas bastante utilizadas pelos analistas de mercado para definição de índice padrão de avaliação das várias demonstrações contábeis.

Assim, segundo Iudícibus (2014, p. 92) a análise dos indicadores encontra seu ponto mais importante no cálculo e avaliação do significado dos índices, relacionando principalmente itens e grupos do Balanço e Demonstração do Resultado. De certo, a transformação desses dados em informações facilitam o entendimento acerca das variações dos índices das empresas no decorrer de um determinado período.

Nesse sentido apresentam-se na tabela 3, os indicadores base, utilizados no estudo.

Contabilidade | FACAPE - Petrolina-PE

Tabela 3: Indicadores econômico-financeiros utilizados no estudo

Indicadores	Fórmula	Descrição	Resultado esperado
Indicadores de Endividamento	Participação de Capital de Terceiros $\frac{CT}{PL} \times 100$	Indica o percentual de dependência da empresa em relação a seu financiamento por meio de recursos externos.	Aumento no índice do setor em 2008
	Composição de Endividamento $\frac{PC}{CT} \times 100$	Indica o quanto da dívida total da empresa deverá ser pago a curto prazo.	Aumento no índice do setor em 2008
Indicadores de Liquidez	Liquidez Geral $\frac{AC + RLP}{PC + ELP}$	Indica o quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis a curto prazo e longo prazo, para fazer face às dívidas totais.	Redução no índice do setor em 2008
	Liquidez Corrente $\frac{AC}{PC}$	Indica o quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis a curto prazo, comparado com suas dívidas a serem pagas no mesmo período.	Redução no índice do setor em 2008
	Liquidez Seca $\frac{DISP + AF + DRL}{PC}$	Indica o quanto a empresa possui em disponibilidades, aplicações financeiras a curto prazo e duplicatas a receber, para fazer face a seu passivo circulante.	Redução no índice do setor em 2008

	Liquidez Imediata	$\frac{DISP}{PC}$	Indica o quanto a empresa possui em disponibilidades para fazer face a seu passivo circulante.	Redução no índice do setor em 2008
Indicadores de Rentabilidade	Rentabilidade do Ativo	$\frac{LL}{AT} \times 100$	Indica a lucratividade que a empresa propicia em relação aos investimentos totais.	Redução no índice do setor em 2008
	Rentabilidade do Patrimônio Líquido	$\frac{LL}{PLm} \times 100$	Indica quanto de prêmio os acionistas ou proprietários da empresa estão obtendo em relação aos investimentos no empreendimento.	Redução no índice do setor em 2008

Fonte: Matarazzo (2010, p. 86).

Legenda:

CT = Capitais de Terceiros (Passivo Circulante + Passivo não circulante)

PL = Patrimônio Líquido

PC = Passivo Circulante

AC = Ativo Circulante

RLP = Realizável a Longo Prazo

ELP = Exigível a Longo Prazo (Passivo não circulante)

DISP = Disponibilidades (Caixa e Banco)

AF = Aplicações Financeiras

DRL = Duplicatas a Receber Líquidas (Clientes)

LL = Lucro Líquido

AT = Ativo Total

PLm = Patrimônio Líquido médio



Enfim, os indicadores que compõem a amostra serão analisados em escala temporal de 2005 à 2012, por meio da mediana obtida para cada indicador. A apresentação encontra-se em gráficos, retratando a tendência verificada no segmento de exploração de rodovias, no que tange ao comportamento dos indicadores econômicos e financeiros no ambiente da crise *subprime*.

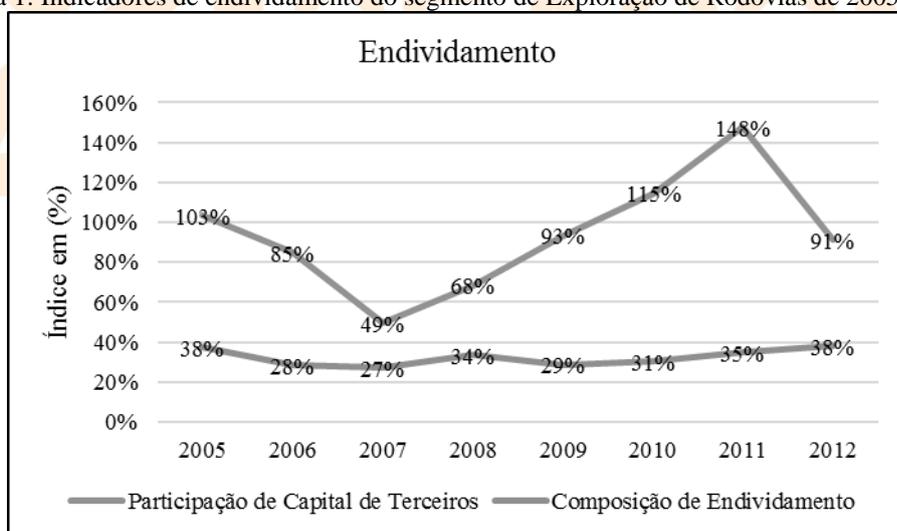
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Reunida a base de dados, considerando as demonstrações contábeis das empresas do segmento de exploração de rodovias listadas na *BM&FBovespa* do período de 2005 e 2012, e definidos os dados válidos para o estudo, foi gerada a tabela de decis para cada indicador presente no relatório de término de exercício da informação contábil.

Os resultados estão apresentados em forma de gráficos, pois se entende que essa modalidade permite uma melhor visualização do ocorrido em função do tempo. Sendo assim, de um total de 12 empresas analisadas do segmento de exploração de rodovias, foi apurada a mediana dos indicadores de desempenho econômico-financeiro para cada ano do período de estudo.

Em relação ao índice de endividamento que trata do relacionamento entre fontes diferenciadas de capital, a Figura 1 apresenta os resultados obtidos nos anos analisados, expressos em forma de porcentagem, relacionando as fontes de fundos entre si.

Figura 1: Indicadores de endividamento do segmento de Exploração de Rodovias de 2005 a 2012



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se um crescimento de participação de Capital de Terceiros sobre o capital próprio da empresa em 2008, alcançando um patamar de 148% em 2011. Esta mesma análise indica que a empresa não tinha problemas aparentes nos anos anteriores, sendo que com o impacto da crise *subprime* resultou no aumento considerável se comparado aos índices anteriores.

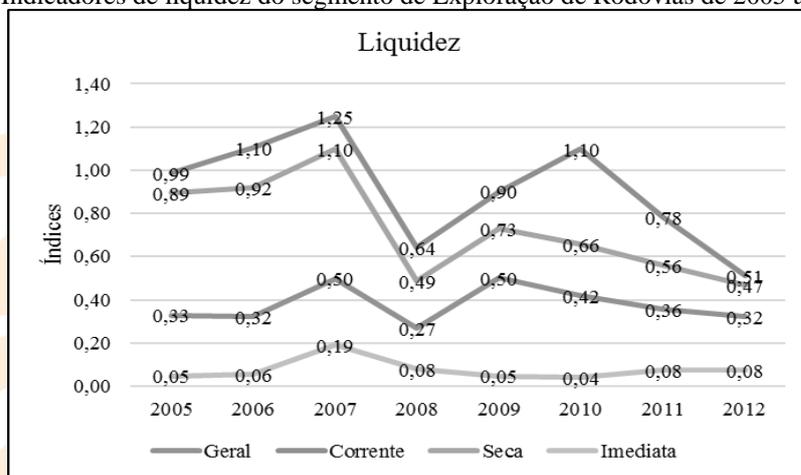
Matarazzo (2010, p. 88), aborda que a participação de capitais de terceiros relaciona os Capitais próprios com os Capitais de Terceiros, logo trata-se de um indicador de risco ou de dependência a terceiros, por parte da empresa, sendo chamado de índice de Grau de Endividamento. Logo, do ponto de vista financeiro a situação das empresas após a crise *subprime* não foi boa, afinal o aumento excessivo do endividamento, aumenta a dependência junto aos seus credores e assim diminui a liberdade financeira para as tomadas de decisões.

Já a composição de endividamento em relação às obrigações totais, mostra um aspecto de dívida estável com pouca variação no decorrer dos anos em análise. Observa-se que uma coisa é ter dívidas que precisam ser pagas com os recursos próprios; e outra coisa é ter dívidas com terceiros, já que a empresa dispõe de tempo para poder gerar recursos, como lucro e depreciações, para pagar essas dívidas. (Matarazzo, 2010, p. 90).

Nota-se que apesar da crise *subprime* o segmento de exploração de rodovias não teve um aumento significativo do índice de composição de endividamento, mantendo mais ou menos, a mesma capacidade para gerar recursos financeiros para cobrir seus compromissos. Pode-se perceber que o segmento não recorreu a operações que gerem recursos imediatos, tais como, o levantamento de empréstimos.

Quanto aos índices liquidez calculados para o segmento em estudo estão apresentados a Figura 2.

Figura 2: Indicadores de liquidez do segmento de Exploração de Rodovias de 2005 a 2012



Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que o comportamento da liquidez se deu de forma homogênea no que tange ao aumento e diminuição no decorrer dos períodos, atingindo seu ponto máximo em 2007 e em 2008, ano da crise *subprime*, sofre uma queda significativa, indicando que as empresas poderiam encontrar dificuldades para cumprir com suas obrigações de financiamento.

Os resultados apontam para uma situação não muito saudável para o segmento de exploração de rodovias após a crise *subprime*, pois os indicadores apresentaram índices inferiores a um (1,00), apesar da liquidez corrente ter atingido no ano de 2010, o índice de 1,10, obteve nos anos seguintes, o nível inferior.

Em expresso, os indicadores de liquidez corrente apresentam os maiores quocientes durante todos os anos analisados. Segundo Iudícibus (2014, p. 94), trata-se de um índice muito divulgado e frequentemente considerado como o melhor indicador da situação de liquidez da empresa, uma vez que relaciona as disponibilidades, valores a receber a curto prazo com as obrigações e dívidas a curto prazo.

Verifica-se que a liquidez corrente atingiu o índice de 1,25 no ano de 2007. No entanto, em 2008 houve uma redução significativa para 0,64, ou seja, para cada R\$ 1,00 que a empresa possui do passivo circulante, há apenas R\$ 0,64 de disponibilidades, demonstrando a dificuldade das empresas em honrar suas dívidas de curto prazo.

Os índices de liquidez parecem apontar uma situação crítica para as empresas, mesmo antes da crise *subprime*, apesar de apresentarem crescimento no período pré-crise, apenas a

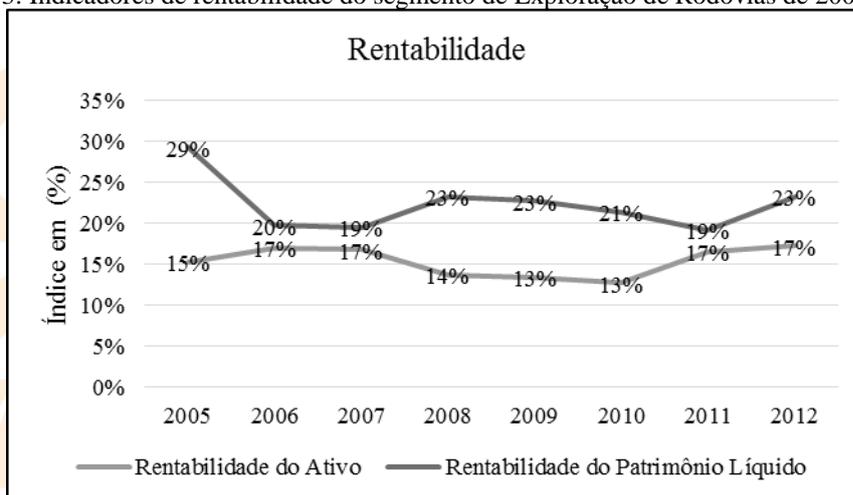
liquidez corrente e seca atingiram índices superiores a 1,00, respectivamente, 1,25 e 1,10. Enquanto, a liquidez geral e imediata apresentaram índices inferiores durante todo o período, expondo dessa forma a dificuldade financeira para fazer frente a compromissos assumidos.

É válido destacar que a liquidez imediata, que representa o valor disponível imediatamente para saldar dívidas de curto prazo, permanece mais ou menos estacionária durante todo o período analisado, variando entre 0,05 e 0,19 no decorrer de todo período analisado. Acrescenta-se também, o fato de obter índices inferiores à média dos outros, o que poderia indicar ociosidade de recursos (IUDÍCUBUS, 2014, p. 142).

Logo, observa-se a instabilidade dos índices do segmento, sendo afetado novamente nos anos posterior a crise *subprime*, indicando o quando as empresas do segmento estavam comprometendo a sua situação financeira. Dando ênfase a uma próxima crise econômica no ano de 2012, não mais objeto de estudo dessa pesquisa.

No que tange aos índices de rentabilidade desenvolvidos pelas empresas e calculados estão apresentados na Figura 3.

Figura 3: Indicadores de rentabilidade do segmento de Exploração de Rodovias de 2005 a 2012



Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se perceber ao analisar a Rentabilidade do Ativo, que nada mais é do que o retorno sobre o investimento, as empresas apresentaram um lucro líquido baixo em relação ao ativo total. Nota-se que em 2007, o índice de retorno para cada 100% investido, estava em 17%. Logo, em 2008 há uma queda variando entre 14% e 13% até 2012, quando volta a demonstrar melhoras atingindo 17% em 2012.

A propósito, Iudícibus (2014, p. 111) explicita que a importância do indicador de Rentabilidade do Patrimônio Líquido está em expressar os resultados globais auferidos pela gerencia na gestão de recursos próprios e de terceiros, em benefício dos acionistas, sendo o valor de mercado da ação influenciado substancialmente pelo índice de Retorno sobre o Patrimônio Líquido.

Por certo, na análise da Rentabilidade sobre o Patrimônio Líquido que indica o quanto a empresa consegue rentabilizar o capital próprio investido, nota-se certa instabilidade nos indicadores no decorrer do período em análise. A variação da porcentagem de capitais de terceiros sobre os fundos totais não foi muito grande, com índices de 23% no ano da crise *subprime*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo verificou o impacto da crise *subprime* nos indicadores de desempenho econômico-financeiro das empresas de exploração de rodovias listadas na BM&Fbovespa. Para isso, foram analisados os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultados, no período correspondente entre 2005 e 2012, vislumbrando abranger a posição dos índices antes, durante e após a crise.

Conforme Iudícibus (2014, p. 136), vários autores afirmaram que a análise de relatórios contábeis fornece mais perguntas do que respostas, logo todo instrumento que proporcione indagações inteligentes e forem suscetíveis de pesquisas mais aprofundadas serão de grande utilidade para a empresa e também para o analista.

Após analisar os indicadores encontrados, separando-se e agrupando como foi apresentado no capítulo anterior, foi possível inferir o grau de variação dos índices. Percebe-se que os indicadores apresentaram comportamentos distintos no período da crise *subprime*, alguns sofreram fortes variações; enquanto outros, mantiveram-se estáveis, não afetando o comportamento dos índices de forma significativa.

Os estudos revelaram que o segmento de exploração de rodovias sofreu forte impacto da crise *subprime*, principalmente em relação ao aumento do endividamento que se manteve em crescimento até o ano de 2011.

Neste contexto, o ano de 2008 é caracterizado pela crise nos mercados financeiros, resultando na perda de confiança dos investidores o que afetou a economia em geral. Contudo, no Brasil, medidas foram tomadas pelo governo nas áreas fiscais e creditícia, e paulatinamente houve uma recuperação econômica a partir do segundo semestre de 2009 (TCU, 2010, p. 16).

O estudo limitou-se a analisar as empresas listadas na BM&Fbovespa e, logo, a análise não pode ser inferida a todo o segmento de exploração de rodovias. Ademais, não foi realizada uma análise profunda e individualizada de cada empresa da amostra, mas sim no grupo de empresas como um todo, pelo valor da mediana dos indicadores, o que possibilita algumas empresas terem sofrido menos os impactos da crise do que outras, mas essa análise não fez parte do escopo do trabalho.

Recomenda-se para os estudos futuros a continuidade da análise da situação dos indicadores a partir de 2013, bem como a verificação do impacto da crise *subprime* em outros setores do mercado acionário, comparando assim, o comportamento dos índices.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BM&FBOVESPA. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo. **Empresas listadas**. 2016. São Paulo. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm>. Acesso em: 30 jul. 2016.

BRASIL, Decreto 94.002, de 4 de fevereiro de 1987. **Legislação**. Brasília, DF: 1987. Dispõe sobre a concessão de obra pública, para construção, conservação e exploração de rodovias e obras rodoviárias federais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-94002-4-fevereiro-1987-444599-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 21 de fevereiro de 2016.

CAMPOS, Karoliny de; SOUZA, Maíra Melo de; MATOS, Lucas dos Santos. Impacto da crise econômica do crédito nos indicadores de desempenho dos maiores bancos brasileiros: uma análise entre os anos de 2005 a 2012. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, ISSN 2237-3667, UFCG, Paraíba, v.5, n.2, p.122-143, 2015.

GOMES, Eliane; MELLO, João; NETO, Luiz; MEZA, Lidia. Gestão de auto-estradas: Análise de eficiência das auto-estradas federais brasileiras com portagens. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, Lisboa, v. 11, n. 2-3, p. 55-62, 2012.

GONÇALVES, Rodrigo de Souza; TAVARES, Adilson de Lima; XIMENES, Pedro Maia; SILVA, Rosane Maria Pio da. Comportamento dos dez maiores bancos brasileiros durante a crise do *subprime*: uma análise por meio de indicadores contábeis. **REPeC**, Brasília, v.6, n.2, art.4, p.170-186, abr./jun. 2012.

HALL, Rosemar José; BECK, Franciele; TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. Análise do impacto da crise nas empresas do agronegócio brasileiro listadas na BM&FBovespa. **Revista Custos e Agronegócio**, ISSN 1808-2882, UFRPE, Recife, v.9, n.1, p.52-77, jan./mar., 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 10. ed. 6ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

LOPES, Patrick Fernandes; COSTA, Daniel Fonseca; CARVALHO, Francisval de Melo; CASTRO JÚNIOR, Luiz Gonzaga de. Desempenho econômico e financeiro das empresas brasileiras de capital aberto: um estudo das crises de 2008 e 2012. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v.12, n.1, p.105-121, jan./mar., 2016.

MACOHON, Edson Roberto; VICENTI, Terezinha; HEIN, Nelson. Análise dos índices de desempenho das instituições financeiras brasileiras antes, durante e após a crise *subprime*. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v.12, n.4, p.10-27, 2014.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. Efeitos e custos da crise financeira e econômica global no Brasil. **Observatorio de la Economía Latinoamericana**, ISSN: 1696-8352, Espanha, n.108, 2009. Disponível em: <<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/>>. Acesso em: 30 jan. 2016.

MATSUMOTO, Gustavo Uramoto; RIBEIRO, Karem Cristina Souza; FERREIRA, Luiz Gustavo. Brasil foods: oportunidade ou necessidade? / *Brazil foods: opportunity or necessity?*. **Revista Economia & Gestão**, ISSN 1984-6606, PUC MINAS, Belo Horizonte, v.11, n.25, jan./abril, 2011.

MEDEIROS, Flaviani Souto Bolzan; NORA, Lissandro Dorneles Dalla; BOLIGON, Juliana Andréia Rüdell; DENARDIN, Elio Sergio; MURINI, Lisandra Taschetto. Gestão Econômica e Financeira: a Aplicação de Indicadores. In: IV SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 2012, Resende. **Anais...** Resende: Associação Educacional Dom Bosco (AEDB), SEGET, 2012.

MIURA, Marcio Nakayama; MARCON, Rosilene; SOUZA, Maria Jose Barbosa de. A Crise global e seus Impactos no Desempenho do Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE e do

Índice Bovespa – Ibovespa. In: XXXI Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Belo Horizonte, Brasil, 2011. **Anais...** Belo Horizonte: ABEPRO, 2011.

ORSO, Lidinei Edér; FASSINA, Paulo Henrique. Análise da rentabilidade dos dez maiores bancos brasileiros em meio à crise econômica mundial 2008-2009. **Perspectiva**, Erechim. v. 35, n. 130, p. 63-77. jun., 2011.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia de Pesquisa aplicada às ciências sociais. In: Ilse Maria Beuren (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. 8ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2013, p. 76-97.

RESENDE, Paulo Tarso Vilela de; SOUSA, Paulo Renato de; SILVA, João Victor Rodrigues. Análise do modelo de concessão rodoviária no Brasil na percepção dos usuários. In: XIV SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Fundação Getúlio Vargas FGV-EAESP, SIMPOI, 2011.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análise de Balanços Fácil**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANVICENTE, Antônio Zoratto. Problemas de estimação de custo de capital de empresas concessionárias no Brasil: uma aplicação à regulamentação de concessões rodoviárias. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.47, n.1, p.81-95, jan./fev./mar. 2012.

SARQUIS, Raquel Wille; SILVA, Pedro Ylunga Costa da; VOESE, Simone Bernardes; FONSECA, Marcos Wagner da. Análise comparativa do desempenho econômico-financeiro do setor de bens de consumo de empresas listadas na BM&FBovespa e NYSE. In: VIII CONGRESSO ANPCONT, 2014, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2014.

SILVA, Adriane Fagundes Sacramento da; GOMES, Josir Simeone. Consideração do Elemento Cultural no Desenho de Sistemas de Controle de Gestão das Empresas Estrangeiras: Estudo de Casos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, ISSN 0103-734X, UFMG, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 143-176, jan./mar., 2011.

SILVA, Júlio Orestes da; CARDOSO, Rodrigo dos Santos; TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. Impacto da crise do *subprime* no endividamento das maiores empresas brasileiras. **Revista Pensar Contábil**, CRSRJ, Rio de Janeiro, v.12, n.47, p. 16-25, 2010.

SILVA, Lenise Rodrigues da; MELLO, José André Villas Boas; GONZE, Nilson Correa; ORRICO FILHO, Rômulo Dante. Construção de um índice-padrão e análise de *performance* financeira das empresas de capital aberto que atuam no setor de exploração de rodovias. **Scientia Plena**, UFSE, Aracaju, v.11, n.3, p. 1-16, mar., 2015.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do Governo Federal: exercício de 2009**. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2009/rpp2009.pdf>>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

11. PARECERES DE AUDITORIA: A IMPORTÂNCIA DOS PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E OUTROS ASSUNTOS

Área Temática: III. Auditoria e Perícia Contábil

Autores: Leanilde Nascimento e Silva, Carla Chaves, Deniane Borges do Amaral, Ivanete Lis Fernandes & Marilene Santos Pereira

RESUMO

O Presente trabalho teve como objetivo analisar os pareceres de auditoria das Demonstrações Contábeis de empresas S.A no segmento de siderurgia e mineração, listadas na Bovespa, através de ampla pesquisa documental nos balanços das entidades os trabalhos foram direcionados à análise das Demonstrações Contábeis Financeiras procurando evidenciar técnicas, procedimentos e impactos dentro de um período de 4 anos, compreendidos pelos anos de 201 a 2015. Após coleta de dados foi feita uma análise documental. A análise apresentou relevância na inserção dos parágrafos de ênfase e outros assuntos resultando no interesse de se aprofundar nos principais motivos que levam o Auditor Independente a se reportar por este meio. Os principais resultados encontrado em Parágrafos de ênfase foram: Opinião não modificada aos assuntos: Adoção do CPC 23 – Políticas contábeis, mudanças de estimativas e retificação de erros; Adoção do CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis. Relacionado ao parágrafo de outros assuntos foi constatado que 86% das demonstrações citam a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), e 14% citam a Menção ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria. Conclui-se que as normas contábeis são indispensáveis para o desenvolvimento de uma organização.

Palavras-chave: Auditoria. Relatório de Auditoria. Parágrafos de Ênfase. Parágrafos de Outros Assuntos.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade é um componente fundamental do processo de gestão empresarial, abastecendo os interessados com dados e informações contábeis que irão reproduzir fielmente a situação do negócio. Segundo Almeida (1996), é através do controle patrimonial que a entidade pode coletar os dados ocorridos e verificar seus impactos, sendo esse o meio pelo qual a administração da empresa enxerga seu patrimônio e seus resultados no final de cada período.

Os relatórios fornecidos aos usuários bem como aos órgãos competentes devem suportar os administradores em sua tomada de decisão e garantir ao governo idoneidade fiscal. De acordo com Crepaldi (2012) a administração de uma sociedade tem o dever de apresentar demonstrações contábeis e divulgações adequadas e esclarecedoras a opinião pública. Com isso, a Auditoria é o fio condutor entre a confiabilidade e solidez nas informações das Demonstrações Contábeis das entidades.

Almeida (2012) fala que os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações

financeiras. Os trabalhos de auditoria reúnem procedimentos técnicos onde os auditores conseguem evidenciar e fundamentar seu parecer nas Demonstrações Contábeis auditadas, trazendo aos *stakeholders* a confiança necessária sobre as informações nas DRE's das organizações.

O Auditor fornece relatórios por escrito, que segundo a Resolução CFC nº 1.231, este deve conter título e destinatários, que são os *stakeholders* (organizações, investidores, entidades públicas e privadas, sociedades, fornecedores), a diante deverá estar o parágrafo introdutório e seguindo os próximos dois parágrafos informará sobre os trabalhos e as responsabilidades. O último parágrafo contém as opiniões do Auditor quanto aos trabalhos realizados, sendo que estas opiniões poderão ou não serem modificadas, e finalizando o relatório com informações de data, local, nome do auditor e nº do seu registro no CRC.

Juntamente aos relatórios de auditoria das companhias abertas, há o parecer dos auditores que se referem a necessidade de chamar a atenção dos usuários quanto a um assunto que o auditor julgue importante e é necessário para o entendimento dos interessados. O parecer do auditor é exposto no relatório de auditoria através do Parágrafo de Ênfase e o Parágrafo de Outros Assuntos, é destinado ao conteúdo que o Auditor considera relevante comunicar tais como, aspectos que não foram informados e não divulgados nas Demonstrações Contábeis (ATTIE, 2011).

Os Parágrafos são regulamentados pela NBC TA 706. Boynton, Johnson e Kell (2002) definem que o parecer de auditoria é a principal comunicação das descobertas da auditoria sobre as demonstrações contábeis.

Palepuet *al.* (apud DAMASCENA; FIRMINO; COSTA, 2011) conceitua que o conjunto de relatórios contábeis é a base para uma ampla extensão da análise empresária. Com isso, nota-se através do parecer do Auditor, o indicativo de uma possível incoerência nas informações contábeis, dando instabilidade na continuação do negócio.

Considerando o trabalho do Auditor Independente, referente a divulgação das informações nas Demonstrações Contábeis de forma fidedigna e real, resultou o seguinte problema de pesquisa: Quais são os principais motivos dos parágrafos de ênfase e outros assuntos dos pareceres de Auditoria?

Diante do exposto problema de pesquisa, o objetivo geral deste trabalho está direcionado a análise dos pareceres de auditoria das Demonstrações Contábeis de algumas empresas S.A. dos setores de siderurgia e mineração, e a verificação dos principais assuntos mencionados nos Parágrafos de Ênfase e Outros Assuntos, nos relatórios dos auditores independentes de tais empresas. Afim de atingir o objetivo geral, delinearam-se os seguintes objetivos específicos: i) Efetuar um estudo sobre os pareceres de auditoria, com destaque na importância dos Parágrafos de Ênfase e Outros Assuntos; ii) Analisar os balanços patrimoniais e as demonstrações contábeis das empresas S.A. dos setores de siderurgia e mineração no período de 2011 a 2015; iii) Identificar a importância de tais parágrafos; iii) Verificar quais são as principais práticas contábeis em desconformidade nos relatórios de auditoria.

A justificativa se dá pela relevância de que as demonstrações contábeis sejam apresentadas de forma fidedigna, seguindo as características qualitativas da informação e os princípios contábeis. Logo, o estudo pretende contribuir com o entendimento sobre os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis destas entidades e auxiliar os usuários quanto aos fatores que levam a utilizar os Parágrafos de Ênfase e Outros Assuntos nas Demonstrações Contábeis. Desta forma, a presente pesquisa está restrita a análise das demonstrações financeiras das empresas dos setores de siderurgia e mineração.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 AUDITORIA

A Auditoria é uma atividade contábil que avalia a eficiência e eficácia do controle patrimonial da entidade e tem como objetivo expor opiniões sobre dados contidos em suas Demonstrações Contábeis. A avaliação das Demonstrações Contábeis, preza a informação fidedigna. Attie (2010) afirma que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

O trabalho do auditor é necessariamente documentado, pois as questões consideradas importantes são evidenciadas com o intuito de fundamentar seu parecer da auditoria e também comprovar que foi realizado de acordo com as Normas previstas. Esse trabalho se dá através de relatórios, que deverão seguir um padrão definido para a elaboração. Assim é o caso de Lopes, Vasconcelos e Dantas (2015), da Universidade de Brasília que publicaram uma pesquisa acerca dos impactos das normas internacionais de auditoria nos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros, na qual informam que na prática, o relatório de auditoria é a única parte visível do trabalho do auditor, tendo em vista que os papéis de trabalho são sigilosos, inclusive por força das normas profissionais.

Algumas pesquisas indicaram que atualmente os pareceres dos auditores, constam com mais frequência os parágrafos de ênfase e outros assuntos, tal feita por Mirna, Muraro, Rota, Machado (2015), na XV convenção de contabilidade do Rio Grande do Sul, constatou que a utilização dos parágrafos de ênfase seria sobre informações de problemas financeiros. Desta forma, quando uma empresa está em uma situação de índice de liquidez desfavorável, prejuízo consecutivo, é importante colocar um parágrafo de ênfase sobre a continuidade dessa entidade.

Também foi observado na pesquisa feita por Junior, Pepinelli, Weigert, Azevedo, Alberton (2015), da universidade federal de Santa Catarina, que se dedicaram a verificar quais eram as questões mais recorrentes nos parágrafos de ênfase e outros assuntos dos relatórios de auditoria, destacando como motivos mais recorrentes as diferenças entre as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade no que diz respeito a avaliação de investimentos societários.

Attie (2011) descreve que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Assim, podemos afirmar que a auditoria das demonstrações

contábeis é importante, pois engloba todo o processo documental obtendo evidências sobre o patrimônio de determinada empresa e controle sobre todo o processo de gestão.

O trabalho da auditoria deve seguir as normas de auditoria NBC TA 20. Para Sunder (1997), a obrigação dos auditores é determinada e executada por lei, e não pelos contratos negociados com a empresa.

Assim, Attie (2011), define que os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente.

O profissional contábil ao realizar uma auditoria precisa seguir alguns objetivos. Segundo Machado (1993) o auditor deve seguir esses objetivos: i) Verificar a situação econômica e patrimonial de uma empresa, através de suas demonstrações contábeis; ii) Analisar a estrutura operacional existente de uma entidade, oferecendo sugestões com vistas ao seu aperfeiçoamento e racionalização de suas atividades; iii) Revisar a estrutura administrativa existente na entidade, verificando a existência de uma adequada linha de autoridade e responsabilidade, perfeitamente definida entre os departamentos, levando em conta a necessária segregação de funções.

Utilizando esses objetivos o parecer poderá ser emitido pelo auditor, expressando sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Segundo Crepaldi (2012) o auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

2.2 PARECERES DE AUDITORIA

O Parecer de Auditoria Independente, é um documento onde o auditor expõe sua opinião sobre as demonstrações contábeis, sendo de forma objetiva e clara para o entendimento de todos os interessados. Esse documento, é denominado de “Relatório do Auditor Independente”. Attie (2011) declara que a emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu.

De acordo com a NBC TA 700 a estrutura do Relatório de Auditoria deve conter as seguintes informações demonstradas no quadro abaixo:

Quadro 1. Estrutura do Relatório de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE	
TÍTULO	É a identificação que se refere ao relatório do auditor independente, devendo ser claro.

DESTINATÁRIO	Para quem é direcionado o relatório: o acionista; responsável pela entidade; entidades públicas; etc... Para todos os interessados, cujas as demonstrações contábeis estão sendo auditadas.
PARÁGRAFO INTRODUTÓRIO	Com as seguintes informações: 1) identificar a empresa auditada; 2) reconhecer as demonstrações contábeis auditadas; 3) identificar o título de cada demonstração que contem nas demonstrações contábeis; 4) fazer citação ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas; 5) apontar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.
RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	Onde o auditor informa a responsabilidade da entidade, sendo a administração responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, cabendo ao auditor contador assinar a responsabilidade técnica.
RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE	Aqui é indicado a responsabilidade do auditor, sendo responsável pela opinião que expressa em relação as demonstrações contábeis auditadas.
OPINIÃO DO AUDITOR: -NÃO MODIFICADA E -MODIFICADA	Nesta seção, o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis, podendo elas serem: a) Opinião Não Modificada: quando o auditor expressa sua opinião concluindo que as demonstrações contábeis auditadas estão de acordo, ou seja, foram elaboradas de acordo com as Normas e Princípios da Contabilidade; b) Opinião Modificada: quando o auditor concluí que não pode expressar sua opinião sem ressalva, ou seja, deverá incluir no seu relatório, um parágrafo fornecendo a descrição do assunto que gerou a modificação, sendo: opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião.
PARÁGRAFO DE ÊNFASE	Neste parágrafo, o auditor, quando achar necessário, incluirá no relatório de auditoria para chamar a atenção dos usuários sobre determinado assunto divulgado nas demonstrações contábeis.
PARÁGRAFO DE OUTROS ASSUNTOS	Este será incluído no relatório de auditoria quando, houver um assunto não divulgado nas demonstrações contábeis, mas que o auditor julgar relevante para o entendimento dos interessados.
ASSINATURA DO AUDITOR	A assinatura do auditor pode ser em nome da empresa de auditoria, em nome pessoal do auditor ou em nome dos dois, contendo o nº do CRC do mesmo.
DATA DO RELATÓRIO DO	A data do relatório será quando o mesmo for encerrado, ou seja, quando o

AUDITOR INDEPENDENTE	trabalho do auditor terminar por completo na empresa auditada.
ENDEREÇO DO AUDITOR INDEPENDENTE	Deverá constar no relatório o endereço, ou seja, o local onde o trabalho foi realizado e emitido o relatório.

Fonte: Adaptado de Almeida, 2012, p. 442 e 444; e das Resoluções do CFC n. 1.231/09, 1.232/09 e 1.233/09.

Segundo Attie (2010) o parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência as normas de auditoria; após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações contábeis, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto dos mesmos.

A opinião do auditor, no parecer das demonstrações contábeis, será sobre todos os aspectos que o mesmo achar relevante, e indicará se estão representadas adequadamente ou não, quando não adequadas, o auditor deverá emitir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outros assuntos, indicando a divergência.

2.3 PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS

Os Parágrafos de Ênfase é apresentado no parecer do auditor quando o mesmo, julgar relevante uma informação para melhor entendimento dos usuários das demonstrações contábeis. Sendo necessário tal parágrafo quando o auditor verificar algum tipo de incerteza relativa a algum dado nas demonstrações contábeis. Este é regulamentado pela Resolução do CFC n. 1.233/09 nos itens 6 e 7.

Os Parágrafos de Outros Assuntos é incluído no relatório de auditoria quando um determinado assunto não for divulgado nas demonstrações contábeis da entidade, e o auditor declara relevante o assunto para que os usuários entendam melhor seu relatório e está regulamentado pela Resolução do CFC n. 1.233/09 no item 8.

Dutra *et. al.* (2009) afirma que a diferença desses dois parágrafos consiste na incerteza do auditor. No Parágrafo de ênfase, o auditor não tem certeza do impacto do fato do qual está chamando a atenção na posição patrimonial e econômico-financeira da entidade. Outrora, no parágrafo de outros assuntos, o auditor busca somente destacar alguma informação da mesma maneira pertinente para o usuário, entretanto não lhe ocasionou dúvidas.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Baseado nos objetivos de verificar a importância do Parágrafos de Ênfase e Outros Assuntos nas grandes entidades do Brasil, o presente trabalho foi classificado como pesquisa Descritiva, assim, conforme sua definição: “Pesquisa Descritiva é a descrição das características de determinado fenômeno”.

A pesquisa descritiva engloba a pesquisa documental, pela qual o procedimento técnico utilizado gera um registro que possa ser utilizado como fonte de informação.

As fontes e instrumentos utilizados para a coleta de dados, serão as análises e observações das demonstrações contábeis de algumas empresas do setor de Mineração e Siderurgia, através de seus balanços publicados em sites. O período analisado dos balanços foram de 2011 a 2015, sendo as empresas analisadas relacionadas abaixo:

NOME DA ENTIDADE	ATIVIDADE
Aperam Inox América do Sul S.A.	Produção de laminados planos de aços especiais.
Arcelor Mittal Brasil S.A.	Produção de laminados longos de aço, exceto tubos.
Cia Siderúrgica Nacional	Extração de minério de ferro.
Metalúrgica Gerdau S.A.	Fabricação de produtos de trefilados de metal padronizados.
Samarco Mineração S.A.	Pelotização, Sinterização e outros beneficiamentos de minério de ferro.
Siderúrgica Norte Brasil S.A.	Produção de ferro-gusa
Vale S.A.	Extração de minério de ferro

Com isso, o tratamento e análise dos dados do presente trabalho será do tipo qualitativa, por se tratarem de estudos sem qualquer manipulação intencional do pesquisador.

4. SINTESE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRA

QUADRO 2: Análise das demonstrações financeiras da empresas estudadas

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

EMPRESA	ANO ANALISADO	PARECER ENCONTRADO NA ANÁLISE PARÁGRAFO DE ÊNFASE	PARECER ENCONTRADO NA ANÁLISE PARÁGRAFO DE OUTROS ASSUNTOS
APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S.A.	2011	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2012	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2013	Opinião não modificada aos assuntos: Adoção do CPC 23 - Políticas contábeis, mudança de estimativas e retificação de erros; Adoção do CPC 26 - Apresentação das demonstrações contábeis.	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2014	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)

	2015	Opinião não está ressalvada em função aos assuntos: Adoção do CPC 23 - Políticas contábeis, mudança de estimativas e retificação de erros; Adoção do CPC 26 - Apresentação das demonstrações contábeis.	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
ARCELOR MITTAL	2011	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2012	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2013	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo); Opinião não modificada aos assuntos: Adoção do CPC 23 - Políticas contábeis, mudança de estimativas e retificação de erros; Adoção do CPC 26 - Apresentação das demonstrações contábeis.	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2014	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2015	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
CIA SIDERURGICA NACIONAL	2011	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2012	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2013	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo); Opinião não modificada aos assuntos: Representação de valores correspondentes CPC 36 - Demonstrações consolidadas; CPC 19 - Negócios em conjunto; CPC 23 - Políticas contábeis, mudança de estimativas e retificação de erros; CPC 26 - Apresentação das demonstrações contábeis.	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2014	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2015	Representação de valores correspondentes: os	Exame da demonstração do valor

		valores correspondentes, individuais e consolidados e a DFC relativos ao balanço patrimonial do ano anterior, apresentados para fins de comparação.	adicionado (DVA)
METALÚRGICA GERDAU	2011	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2012	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2013	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2014	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2015	Assuntos relacionados a investigações por autoridades competentes	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
SAMARCO MINERAÇÃO	2011	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2012	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2013	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA); e Menção ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria
	2014	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2015	Impactos do rompimento da barragem de Fundão; Assuntos relacionados a Processos administrativos e judiciais; Provisão para reparação de danos causados pelo rompimento da barragem de Fundão; Incertezas quanto ao cumprimento de contratos financeiros; Incerteza de continuidade operacional	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
SIDERURGICA NORTE BRASIL	2011	SEM ACESSO A DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL DESTE PERÍODO	
	2012	SEM ACESSO A DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL DESTE PERÍODO	
	2013	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2014	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)

	2015	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA); e Menção ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria e revisada pela atual auditoria
VALE S.A.	2011	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2012	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2013	Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo); Mudança na contabilização de benefícios de empregados em 2013	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)
	2014	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA); e Menção ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria e revisada pela atual auditoria
	2015	Não consta	Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)

Fonte: Elaborado pelas autoras através de pesquisa de dados.

Após analisarmos as demonstrações financeiras fizemos a distribuição de frequência dos eventos ocorridos como mostra a tabela abaixo:

Tabela 1. Motivos de inserção do Parágrafo de Ênfase

MOTIVOS DE INSERÇÃO DO PARÁGRAFO DE ÊNFASE										
Motivos mais incidentes (empresas do ramo de siderurgia e mineração)	2011		2012		2013		2014		2015	
	Fre q.	(%)	Fre q.	(%)						
Demonstrações Contábeis sem Parágrafos de Ênfase	4	57%	3	43%	2	29%	7	100%	3	43%
Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)	3	43%	4	57%	4	57%	0	0%	0	0%

Representação de valores correspondentes CPC 23 - Políticas contábeis, mudança de estimativas e retificação de erros	0	0%	0	0%	3	43%	0	0%	1	14%
Representação de valores correspondentes CPC 26 - Apresentação das demonstrações contábeis	0	0%	0	0%	3	43%	0	0%	1	14%
Representação de valores correspondentes CPC 36 - Demonstrações consolidadas	0	0%	0	0%	1	14%	0	0%	0	0%
Representação de valores correspondentes CPC 19 - Negócios em conjunto	0	0%	0	0%	1	14%	0	0%	0	0%
Representação de valores correspondentes: os valores correspondentes, individuais e consolidados e a DFC relativos ao balanço patrimonial do ano anterior, apresentados para fins de comparação	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	14%
Assuntos relacionados a investigações por autoridades competentes	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	14%
Assuntos relacionados a Discussões Administrativos e Judiciais	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	14%
Provisão para reparação de danos causados	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	14%
Incertezas quanto ao cumprimento de contratos financeiros	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	14%
Incerteza de continuidade operacional	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	14%
Mudança na contabilização de benefícios de empregados em 2013	0	0%	0	0%	1	14%	0	0%	0	0%
TOTAL	7	100%	7	100%	15	214%	7	100%	11	157%

Fonte: Elaborado pelas autoras através de pesquisa de dados.

Observa-se na Tabela 1 que, nos anos de 2012 e 2013 houve uma frequência de 57%, das entidades analisadas no parágrafo de ênfase, com o motivo de “Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)” e, no ano de 2014 dentre as empresas analisadas, 100% das entidades não tiveram o parágrafo de ênfase. Sendo estes dois motivos, os mais incidentes nos pareceres dos auditores independentes de tais empresas.

Após essas análises, podemos concluir que até o ano de 2013, as demonstrações contábeis das entidades possuem o motivo de “Divergência na contabilização de investimentos, em controladas e coligadas, das normas brasileiras de contabilidade (método de equivalência patrimonial) para as IFRS (custo ou valor justo)”, ou seja, as entidades não possuem investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial e nem saldo de ativo diferido. Sendo assim, as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil podem ser declaradas como estando de acordo com as normas

internacionais de relatório financeiro (IFRS), desde que atendidos todos os requerimentos das IFRS.

Tabela 2. Motivos de inserção do Parágrafo de Outros Assuntos

MOTIVOS DE INSERÇÃO DO PARÁGRAFO DE OUTROS ASSUNTOS										
Motivos mais incidentes (empresas do ramo de siderurgia e mineração)	2011		2012		2013		2014		2015	
	Freq.	(%)								
Demonstrações Contábeis sem Parágrafos de Outros Assuntos	1	14%	1	14%	0	0%	0	0%	0	0%
Exame da demonstração do valor adicionado (DVA)	6	86%	6	86%	7	100%	7	100%	7	100%
Menção ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria	0	0%	0	0%	1	14%	0	0%	1	14%
TOTAL	7	100%	7	100%	8	114%	7	100%	8	114%

Fonte: Elaborado pelas autoras através de pesquisa de dados.

Na análise da Tabela 2, que relacionam os motivos do Parágrafo de Outros Assuntos, identificamos que o motivo mais incidente foi a menção ao exame da DVA (Demonstração do Valor Adicionado), sendo no ano de 2011 com 86%, ou seja, das sete empresas analisadas somente uma não teve o parágrafo de outros assuntos, e nos demais anos todas as demonstrações contábeis tiveram o parágrafo de outros assuntos com tal motivo.

Nessas circunstâncias, verificamos que segundo a legislação societária brasileira, a DVA é obrigatória somente para as S.A., enquanto que conforme a IFRS, por não ser uma demonstração obrigatória no conjunto de demonstrações contábeis, deve ser considerada uma informação suplementar.

Tendo em vista os fatos apresentados, podemos declarar que o parecer de auditoria mostra aos usuários a importância das normas contábeis, pois, mesmo se houver incertezas em relação as demonstrações contábeis, tais podem ser ajustadas no futuro.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa se deu pelo objetivo de analisar os pareceres de auditoria das Demonstrações Contábeis de algumas empresas S.A. dos setores de siderurgia e mineração, e a verificação dos principais assuntos mencionados nos Parágrafos de Ênfase e Outros Assuntos, pelo período de 2011 a 2015.

Em novembro de 2009, foram emitidas novas normas de auditoria pelo CFC, que entraram em vigor a partir de janeiro de 2010. Estas normas incluíram alterações como a NBC TA 706, que se dá quando for necessária a adição de parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos.

Com isso, podemos identificar a importância dos parágrafos de ênfase e outros assuntos nas demonstrações contábeis das entidades. Verifica-se também as principais práticas contábeis em desconformidade nos relatórios de auditoria das empresas.

Através da análise dentro do período de 2011 a 2015, observa-se também a quantidade de parágrafos de ênfase e outros assuntos contidos nos pareceres dos auditores, e foi constatado que na maioria apresenta-se um único conteúdo. Isso devido as novas normas vigentes a partir de 2010.

Mais adiante, identifica-se os tipos de pareceres nos parágrafos de ênfase e outros assuntos, observando a frequência de cada motivo, buscando o entendimento dessas frequentes ocorrências.

Diante do exposto problema de pesquisa, foram identificadas que a maioria dos motivos de ênfase encontrados nos relatórios dos auditores, são em relação a divergência quanto ao método de equivalência patrimonial. E quanto a maioria dos motivos de outros assuntos nos relatórios se dá quanto a apresentação da demonstração do valor adicionado, sendo apenas demonstração adicional nos relatórios.

Sendo assim, podemos concluir que as entidades estão se enquadrando as novas normas, pois os motivos dos parágrafos de ênfase e outros assuntos são eventuais, não por erros nas empresas, mas sim por divergências na legislação.

Para pesquisas futuras, sugere-se amplificar o período e empresas analisadas, para avaliar a mudança ou a permanência nos motivos de ênfase e outros assuntos.

6. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo C. Auditoria: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. _____. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. Tradução: José Evaristo do Santos. S.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Brasília: CVM, 1976. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/leis/lei6404.html>>. Acesso em: 10 mai. 2016.

CONSELHO FEDERAL CONTABILIDADE. NBC TA 200 – Objetivos do auditor independente na condução da auditoria. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

CREPALDI, Silvio A. Auditoria contábil: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DAMASCENA, Luzivalda G.; FIRMINO, José E.; PAULO, Edilson. Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/iv/images/cue_315.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2016.

DAMASCENA, Luzivalda G.; PAULO, Edilson. Pareceres de auditoria: um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. Disponível em: <<file:///G:/TCC%20I/PARECERES%20DE%20AUDITORIA.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2016.

DE CASTRO, Rafael L. C.; VASCONCELOS, João P. B.; DANTAS, José A. Impactos das normas internacionais de auditoria nos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros. Disponível em: <<file:///G:/TCC%20I/artigo%20estudo%20auditoria%206.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2016.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. Aperam Inox América do Sul S.A. Timóteo: 2011. Disponível em: <<http://brasil.aperam.com/wp-content/uploads/2015/11/relatorio-desenvolvimento-2011.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Aperam Inox América do Sul S.A. Timóteo: 2012. Disponível em: <<http://brasil.aperam.com/wp-content/uploads/2015/11/demonstracoes-financeiras-2012.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Aperam Inox América do Sul S.A. Timóteo: 2013. Disponível em: <http://brasil.aperam.com/wp-content/uploads/2015/11/demonstracoes_financeiras_aperam_south_america_2013.pdf>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Aperam Inox América do Sul S.A. Timóteo: 2014. Disponível em: <http://brasil.aperam.com/wp-content/uploads/2015/11/demonstracoes_financeiras_aperam_south_america_2014.pdf>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Aperam Inox América do Sul S.A. Timóteo: 2015. Disponível em: <<http://brasil.aperam.com/wp-content/uploads/2015/11/Demonstracoes-Financeiras-Aperam-2015.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa ArcelorMittal Brasil S.A. Belo Horizonte: 2011. Disponível em: <<http://brasil.arcelormittal.com.br/pdf/galeria-midia/demonstracoes/demonstracoes-contabeis2011.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa ArcelorMittal Brasil S.A. Belo Horizonte: 2012. Disponível em: <<http://brasil.arcelormittal.com.br/pdf/galeria-midia/relatorios/raarcelor-2012.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa ArcelorMittal Brasil S.A. Belo Horizonte: 2013. Disponível em: <<http://brasil.arcelormittal.com.br/pdf/galeria-midia/relatorios/arcelormittal-brasil-ra-2013.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa ArcelorMittal Brasil S.A. Belo Horizonte: 2014. Disponível em: <<http://brasil.arcelormittal.com.br/pdf/galeria-midia/relatorios/raarcelor-2014.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa ArcelorMittal Brasil S.A. Belo Horizonte: 2015. Disponível em: <<http://brasil.arcelormittal.com.br/pdf/galeria-midia/relatorios/raarcelor-2015.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Companhia Siderúrgica Nacional. Volta Redonda: 2011. Disponível em: <http://www.csn.com.br/irj/go/km/docs/csn_multimidia/csn/html/rel2011/files/csn_ra2011_df_s.pdf>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Companhia Siderúrgica Nacional. Volta Redonda: 2012. Disponível em: <http://www.valor.com.br/sites/default/files/upload_element/25-04_csn_balanco_24535_ok_todos.pdf>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Companhia Siderúrgica Nacional. Volta Redonda: 2013. Disponível em: <http://www.anefac.com.br/Uploads/Arquivos/DFS/DFS_2014/21-03-csn-balanco.pdf>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Companhia Siderúrgica Nacional. Volta Redonda: 2014. Disponível em: <http://www.valor.com.br/sites/default/files/upload_element/27-03-csn-balanco2014.pdf>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Companhia Siderúrgica Nacional. Volta Redonda: 2015. Disponível em: <<http://www.anefac.com.br/Uploads/Arquivos/DFS/2016/Demonstra%C3%A7%C3%A3o%20Financeira%20CSN%20-%20Valor%20Economico.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Metalúrgica Gerdau S.A. Porto Alegre: 2011. Disponível em: <<http://gerdau.infoinvest.com.br/ptb/5455/2011GSACompletoJC.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Metalúrgica Gerdau S.A. Porto Alegre: 2012. Disponível em: <<http://gerdau.infoinvest.com.br/ptb/5457/2012GSACompletoJCRJ.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Metalúrgica Gerdau S.A. Porto Alegre: 2013. Disponível em: <<http://gerdau.infoinvest.com.br/ptb/5983/2013GSACompletoValor.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Metalúrgica Gerdau S.A. Porto Alegre: 2014. Disponível em: <<http://gerdau.infoinvest.com.br/ptb/6455/2014GerdauSACOMPLETOValorEconomicoregional.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Metalúrgica Gerdau S.A. Porto Alegre: 2015. Disponível em: <<http://gerdau.infoinvest.com.br/ptb/7036/23.03.2016%20-%20Gerdau%20SA%20COMPLETO%202015%20-%20Dirio%20Oficial%20RJ.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Samarco Mineração S.A. Belo Horizonte: 2011. Disponível em: <<http://www.samarco.com/wp-content/uploads/2015/11/Relatorio-da-Administra-o-e-Demonstra-es-Financeiras-20111.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Samarco Mineração S.A. Belo Horizonte: 2012. Disponível em: <<http://www.samarco.com/wp-content/uploads/2015/11/Relatorio-da-Administra-o-e-Demonstra-es-Financeiras-20121.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Samarco Mineração S.A. Belo Horizonte: 2013. Disponível em: <<http://www.samarco.com/wp-content/uploads/2015/11/Relatorio-da-Administra-o-e-Demonstra-es-Financeiras-20131.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Samarco Mineração S.A. Belo Horizonte: 2014. Disponível em: <<http://www.samarco.com/wp-content/uploads/2015/11/Relatorio-da-Administra-o-e-Demonstra-es-Financeiras-20141.pdf>>. Acesso em 27 out. 2016.

_____. Empresa Samarco Mineração S.A. Belo Horizonte: 2015. Disponível em: <http://www.samarco.com/wp-content/uploads/2015/11/DFs_2015_portugues_final_07062016.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Siderúrgica Norte Brasil S.A. Marabá: 2013. Disponível em: <http://www.sinobras.com.br/images/pdf/DFs_AUDIT_SNB_2013.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Siderúrgica Norte Brasil S.A. Marabá: 2014. Disponível em: <<http://www.sinobras.com.br/images/siderurgica-norte-brasil-dfs-2014-2013-final-cliente.pdf>>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Siderúrgica Norte Brasil S.A. Marabá: 2015. Disponível em: <http://www.sinobras.com.br/images/pdf/RDP024_2016_FOR_Siderrgica_Norte_Brasil_SA_002.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Vale S.A. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/Vale_DFP_FR_4T11.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Vale S.A. Rio de Janeiro: 2012. Disponível em: <http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/Vale_DFP_FR_4T12.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Vale S.A. Rio de Janeiro: 2013. Disponível em: <http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/itr_IFRS_BRL_4T13p.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Vale S.A. Rio de Janeiro: 2014. Disponível em: <http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/itr_IFRS_BRL_4T14p.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

_____. Empresa Vale S.A. Rio de Janeiro: 2015. Disponível em: <http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/itr_IFRS_BRL_4T15p.pdf>. Acesso em 28 out. 2016.

DUTRA, Marcelo H.; ALBERTON, Luiz; BORNIA, Antônio C. “Parecer da auditoria independente” emitido no Brasil: uma reflexão. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade. 2009.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil: Normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho. Programas de auditoria, relatórios de auditoria. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

IASB (Internacional Accounting Standards Board). Normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <<http://ifrsbrasil.com/category/demonstracoes-contabeis/primeira-adocao-das-normas-internacionais>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

LUVIZETTO, Bárbara Jung. Pareceres dos auditores independentes das empresas listadas na BM&FBovespa: análise dos parágrafos de ênfase e outros assuntos pré e pós convergência das demonstrações contábeis. No ano de 2013. Rio Grande do Sul: 2013. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2013.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Manual de Auditoria Contábil: norma de procedimento de auditoria. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npa1.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2016.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.155/09. Aprova o Comunicado Técnico CTA 01 que trata da emissão de Parecer dos Auditores Independentes face à edição da NBC TG 13. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/04/CTA_Comunicados_de_Auditoria.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.231/09. Aprova a NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.233/09. Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

SANT'ANA, Naiara L. Dos S. Relatório dos auditores independentes e a influência da governança corporativa nas empresas listadas na BM&FBovespa. No ano de 2014. Lavras: 2014. Dissertação (Pós-Graduação em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Minas Gerais, 2014.

12. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE DO CONTROLE DOS GASTOS COM PESSOAL NA PREFEITURA MUNICIPAL DE CONCEIÇÃO DO CASTELO – ES NO PERÍODO DE 2008 A 2016.

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público;

Autores: Carina Aparecida Silva Rodrigues, Farana de Oliveira Mariano, Mônica de Oliveira Costa & Weven da Silva Viana da Fonseca Feitosa

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) surgiu da necessidade de regular as finanças públicas com maior responsabilidade, agindo como um mecanismo de controle de gastos, estabelecendo limites e regras com o objetivo de manter o equilíbrio das contas públicas. Desde sua promulgação em 4 de maio de 2000, o poder executivo tem tido certa dificuldade em se manter dentro dos limites impostos por ela. Nesse contexto, o objetivo do trabalho é definir as dificuldades enfrentadas pela Prefeitura de Conceição do Castelo – ES para cumprir os limites impostos pela LRF com gastos com pessoal e ainda assim manter seus servidores em seus postos de trabalho, com salários em dia. O trabalho foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica, documentos como o RGF- Relatório de Gestão Fiscal, Folha de Pagamento, Arrecadação do Município e relatórios dos demonstrativos da Receita Corrente Líquida emitidos pela Prefeitura e também disponíveis no site do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, pesquisa descritiva e estudo de caso, onde será realizada uma entrevista com o Secretário de Finanças do município para saber quais as dificuldades enfrentadas pela prefeitura, quais medidas foram e estão sendo tomadas, e qual é a atual situação do município. Com esta pesquisa pode-se concluir que a Prefeitura de Conceição do Castelo tem trabalhado para estar sempre dentro dos limites impostos pela LRF, tomando medidas como redução de gratificações e comissões, não reajuste salarial em sua totalidade de anos anteriores dos servidores nem aumento de salário, medidas estas que deixou os servidores em sua maioria insatisfeitos, porém com salários em dia.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Despesa com Pessoal. Controle dos gastos públicos.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil atualmente tem passado por um longo período de crise econômica, decorrente da falta de investimentos em infraestrutura, que tem levado o país a perder competitividade tanto no ambiente interno quanto no externo. Isso leva a uma, falta de credibilidade do governo, devido ao grande número de casos de corrupção; tudo decorrente da má gestão dos nossos atuais administradores, sem falar da crise política instalada no país. Isso faz com que muitos municípios que sobrevivem de repasses estaduais e federais tenham problemas em equilibrar suas contas, devido à perda de transferências, recessão da economia e por consequência disso à queda na arrecadação em todo país.

Neste cenário econômico atual, uma das maiores dificuldades para os gestores destes municípios é controlar os gastos com pessoal por ser tratar de uma despesa alta que compromete grande parte da arrecadação, mas de suma importância para o bom

funcionamento da máquina pública e ainda fundamentando-se se nos limites impostos pela LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei Complementar nº 101, de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), dispõe sobre princípios básicos para uma ação planejada e eficaz, relativas às normas de finanças públicas. Entre seu aparato, destaca-se aos gastos com pessoal, visto que sempre foi considerado o vilão dos desperdícios públicos.

A LRF enfatiza o atendimento de suas normas quanto aos limites dos Gastos com Pessoal. De acordo com Silva (2010) é uma das leis mais importantes para a administração pública contemporânea, pois de forma prática fez com que os gestores pensassem na melhor forma de administrar esse gasto que é de suma importância para o bom funcionamento do setor público.

Diante deste contexto surgiu o seguinte questionamento: Quais as dificuldades enfrentadas pela Prefeitura de Conceição do Castelo – ES para cumprir os limites impostos pela LRF com gastos com pessoal e ainda assim manter seus servidores em seus postos de trabalho, com salários em dia?

Segundo Silva (2001) o objetivo da LRF nada mais é do que o estabelecimento de normas de finanças públicas, voltadas a implementar a responsabilidade na gestão fiscal dos mandatários dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, dos Tribunais de Contas e dos Ministérios Público, dos administradores de fundos e de entidades da administração indireta, logo, quaisquer ordenadores de despesas.

Assim o estudo tem por objetivo definir as dificuldades enfrentadas pela Prefeitura de Conceição do Castelo para cumprir os limites impostos pela LRF com despesa com pessoal e ainda assim manter seus servidores em seus postos de trabalho, com salários em dia.

É de grande importância levar ao conhecimento dos servidores da Prefeitura de Conceição do Castelo, e até mesmo da população em geral como a LRF atua no controle dos gastos públicos, quais seus objetivos e limitações. Tendo em vista que, muito se escuta falar dela, mas pouco se sabe dos seus objetivos.

Conceição do Castelo é um município da região serrana do estado do Espírito Santo. O município foi criado em 1963 desmembrando – se da cidade de Castelo. Com uma população estimada de pouca mais de 12.000 habitantes, sua economia baseia – se na Agroindústria e da cafeicultura.

A LRF torna-se um importante instrumento, pelo motivo de que a mesma ressalta a noção básica de que a atuação apropriada do setor público no desempenho de suas funções passa pela obtenção de finanças corretamente administradas, pois para que se tenha uma ação eficiente do setor público, algumas etapas são necessárias passando por uma aplicação adequada dos recursos, bem como por uma distribuição adequada dos bens públicos e essenciais para os segmentos mais carentes da população (LUQUE; SILVA, 2004, BLEIL et al., 2015).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 LEIS DE RESPONSABILIDADE FISCAL

No dia 04 de maio de 2017, a Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), completou 17 anos de sua promulgação. Considerada como marco na administração pública, seu regramento está voltado ao planejamento e ajuste dos

gastos públicos ao montante das receitas arrecadadas, evitando o endividamento e restaurando a capacidade de investimento do Estado e Municípios.

Os problemas político-econômicos enfrentados ao longo da década de 1990 foram determinantes para criação da LRF. As sucessivas crises no mercado financeiro internacional, o crescente endividamento do setor público, diante da impossibilidade de pagamento das dívidas interna e externa e os elevados índices de inflação, conduziram para criação de normas para disciplinar o ajuste fiscal, retirando do administrador público a plena liberdade que possuía para gastar ilimitadamente (ABRAHAM, 2015).

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas gerais de finanças públicas no âmbito nacional, regulamentado parcialmente, as matérias previstas nos artigos 163 e 169 da Constituição Federal, respeita a autonomia de cada ente Federativo, mas é válido para todos os poderes, de todas as esferas (Federal, Estadual e Municipal), conferindo tratamento isonômico a todos. Abrangem os poderes Legislativo, Executivo, Judiciário, Ministério Público, bem como respectivas administrações diretas, autarquias, fundos e empresas estatais que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de suas despesas de custeio, pessoal e capital (STF, 2017).

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe, conforme estabelecido no artigo 1º da LRF, a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Exige, pois, o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receitas, geração de despesas com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em resto a pagar (SILVA; REIS, 2007).

A LRF foi criada com o objetivo de garantir o equilíbrio entre os recursos auferidos pelo Estado junto à sociedade e seus gastos, procura assegurar uma gestão responsável por meio da limitação de gastos de caráter continuado, sendo seu principal princípio a transparência, por meio do acesso as informações sobre os resultados obtidos no uso dos recursos públicos, através de publicações impressas ou eletrônicas (CASTRO et al., 2016).

É função dos Tribunais de Contas acompanharem a execução orçamentária e as despesas de seus jurisdicionados, por meio do monitoramento bimestral mediante o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), que proporciona a análise entre o que foi previsto na peça orçamentária e o que efetivamente foi arrecado e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), que abrange todas as informações necessárias à verificação do cumprimento das metas fiscais e dos limites que trata a LRF, em especial as despesas com pessoal.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

É através dos relatórios gerados e disponibilizados a população pelos meios eletrônicos, é possível verificar como se encontra a prefeitura do seu município em relação às despesas e receitas, e assim ter as informações de como estão sendo utilizados os recursos públicos (BLEIL et al., 2015).

Silva (2001) trata a LRF como um instrumento eficaz no auxílio aos governantes quanto à gerência dos recursos públicos, direcionados pelas regras claras e precisas, que deverão ser aplicadas por todos os gestores dos órgãos públicos. Portanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi instituída para estabelecer um código de conduta para os administradores públicos de todo o país, está pautado em padrões internacionais de boa

governança, onde busca disciplinar a gestão dos recursos públicos e atribui maior responsabilidade aos gestores.

Segundo Seixas (2016), 59 municípios do Estado do Espírito Santo estão com dificuldades em manter a folha de pagamento. Dentre os 78 municípios capixabas, apenas 19 estão respeitando os limites impostos LRF no exercício de 2016.

2.2. PENALIDADES

De acordo com as normas, o Poder Executivo pode utilizar o montante de 54% (Limite máximo, Inciso III, alínea “b”, art. 20 - LRF) do montante da receita corrente líquida com gasto de pessoal. Contudo, ao atingir 90 % do total deste percentual (48,6%), conforme art. 59 da LRF, o município recebe um alerta do Tribunal de Contas. E se as despesas extrapolarem o limite prudencial de 95% deste percentual (51,3%), a LRF impõe a aplicação de medidas para conter as despesas com pessoa. E quando o Chefe do Poder em exercício não atender as limitações pode sofrer penalidades.

O descumprimento dos limites acarreta ao gestor público a responsabilização pelas suas práticas, a LRF prevê sacões de natureza institucional e individual, conforme quadro 1 a seguir:

Quadro 1: As penalidades que a LRF sobre os gestores.

LRF	PENALIDADES
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (art. 18 a 20, art. 24, § 2º, art. 59, § 1º inciso IV, LRF).	Cassação de mandato (Decreto- Lei nº 201/1967, art. 4º inciso VII).
Ultrapassar o limite total com pessoal em cada período de apuração (art. 19 e 20, LRF).	Cassação de mandato (Decreto- Lei nº 201/1967, art. 4º inciso VII).
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal em desacordo com a lei (art. 21, LRF).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (art. 21, LRF).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a despesa total com pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95 % do limite (art. 22, LRF).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Não cumprir limite de despesa com pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (art. 70, LRF).	Cassação de mandato (Decreto- Lei nº 201/1967, art. 4º inciso VII).

Fonte: STN: Indicativos Fiscais e de Endividamentos (2004).

O gestor público que não cumprir os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal poderá ter seu mandato cassado e pode ter pena de reclusão de um a quatro anos.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. O objeto da Contabilidade pública é o patrimônio público, assim entendido como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não. Engloba ainda os direitos e bens adquiridos, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público (NBC, 2008).

O objetivo da contabilidade do setor público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica e física do patrimônio da entidade pública e suas mutações (NBC, 2008).

2.3 RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

A Receita Corrente Líquida (RCL) é um conceito importante para entender como funciona a Lei de Responsabilidade Fiscal, visto que ela é a base para todos os cálculos. Corresponde o somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes. Dela são deduzidos:

A) Na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições para a previdência social do empregador incidente sobre prestação de serviço de terceiros e a contribuição à previdência feita pelo trabalhador e também às contribuições para o PIS (Programa de Integração Social);

B) Nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

C) Na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira entre diferentes sistemas de previdência.

A Receita Corrente Líquida é apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze meses anteriores, excluindo as duplicidades. Isto significa que a verificação da RCL ser da para o período de um ano, mas não necessariamente o ano civil e a sua apuração começarão no mesmo mês em que se estiver calculando (LEI COMPLEMENTAR n. 100/00, art.2, IV).

2.4 DESPESAS COM PESSOAL

A LRF abrange vários setores, porém a sua meta principal é a redução dos gastos com pessoal e em estabelecer limites no intuito de disciplinar à gestão dos recursos públicos. A despesa com pessoal é considerada o maior dispêndio dos recursos públicos, devido os Entes Federativos comprometer grande parte de suas receitas com folhas de pagamentos e os encargos sociais.

De acordo com Oliveira, Silva e Alexandre (2012) o crescimento da despesa maior que o da renda nacional durante o crescimento da economia reside na menor produtividade do setor público em relação ao setor privado, e também ressalta que o emprego de mão-de-obra no setor público é mais intenso.

Segundo Pires e Silva (2000), a Despesa com Pessoal é uma despesa obrigatória de caráter continuado. Os autores destacam que “as despesas com pessoal se sujeitam, também, às mesmas restrições à criação, ampliação e aperfeiçoamento da ação governamental e ao artigo 168 da Constituição Federal”, que diz que todas as despesas com pessoal deverão ser previamente autorizadas pela dotação orçamentária específica com autorização da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Lei Complementar 101 de 2000, estabelece e define o principal conceito de despesa com pessoal, constante no artigo 18, sendo:

O somatório dos gastos do ente da federação com os ativos, e os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregados, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

No artigo 19, inciso 1º da LRF, estabelece o que não serão computadas as despesas:

- Despesas com indenizações por demissões de servidores ou empregados;
- Despesas relativas a incentivos a demissões voluntárias;
- Despesas decorrentes de decisão judicial e da competência de períodos anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;
- Despesas com inativos, ainda por intermédio de fundo específico, custeado por recursos provenientes.

O art. 18 também fala que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se refere à substituição de servidores e empregados serão contabilizados como outras despesas de pessoal, pois não possui vínculo jurídico ou funcional com o poder público, dessa forma, tais funcionários não adentram no conceito de pessoal ativo.

2.5 OS LIMITES PARA DESPESAS COM PESSOAL

Segundo a LRF, as despesas com pessoal serão: as decorrentes de pagamento dos servidores públicos ativos (civis e militares) independente do vínculo com a administração, de servidores inativos, beneficiários de pensão civil e dos ocupantes de cargos eletivos, funções ou empregos, civis, militares e membros do poder.

A despesa total com pessoal será apurada somando-se a despesa realizada no mês em referência com as despesas dos onze meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência e não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, conforme dispõem a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 19: Pode-se observar os limites com pessoal estabelecidos pela LRF no artigo 19:

Art. 19 Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminada:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

No que tange na esfera municipal, do inciso III do artigo 20 da LRF, apresenta a seguinte repartição: 6% (seis por cento) para o legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município, quando houver e 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Conforme artigo 22 parágrafo único da referida lei, quando a despesa total com pessoal exceder a 95% (Noventa e cinco por cento) do limite, o Poder ou órgão fica impedido de praticar uma série de atos, tais como:

- Concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou determinação legal ou contratual;
- Criação de cargo, emprego ou função;
- Alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- Provedimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- Contratação de horas extras.

Se a despesa com pessoal ultrapassar os limites fixados sem prejuízos das medidas acima, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se as providências de redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e exoneração dos servidores não estáveis e, ainda, se essas medidas não forem suficientes, o servidor estável poderá perder o cargo.

Não alcançada à redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: receber transferências voluntárias; obter garantia direta ou indireta, de outro ente; contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Compete o Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizar o cumprimento das normas da LRF, com ênfase no que se refere o montante da despesa com pessoal ultrapassar 90% do limite.

No caso das prefeituras, quando o executivo atinge 48,60 % com pessoal, o alerta é emitido para chamar atenção dos gestores de que os limites prudenciais e máximos estão próximos de serem extrapolados, nesse estágio não há uma consequência direta.

3 METODOLOGIA

A metodologia é um conjunto de métodos que são essenciais para validar as pesquisas e seus resultados, pelo quais se rege uma investigação científica, para esclarecer ou explicar melhor um conceito, uma prática, um estudo, sendo o método o procedimento indicado que determina a realização de determinados objetivos (OLIVEIRA, 2011).

O objetivo deste trabalho é mostrar o que a Prefeitura de Conceição do Castelo fez e faz para se manter dentro dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal com as Despesas com Pessoal.

Sendo assim trata-se de uma pesquisa bibliográfica, pois de acordo com Marconi e Lakatos (2005) a pesquisa bibliográfica abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao estudo e com finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que já foi dito sobre determinado assunto.

A pesquisa caracteriza-se também como documental, para a elaboração dos gráficos, utilizando documentos como o RGF- Relatório de Gestão Fiscal, Folha de Pagamento, Arrecadação do Município e relatórios dos demonstrativos da Receita Corrente Líquida emitidos pela Prefeitura e também disponíveis no site do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

O trabalho também se classifica como uma pesquisa descritiva, pois de acordo com Gil (2008), as pesquisas descritivas possuem como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. Uma vez que o trabalho descreve como a prefeitura fez para ficar dentro do limite imposto pela LRF.

Quanto à técnica se classifica como um estudo de caso, que para Gil (2010) é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Sendo assim o estudo foi realizado na prefeitura de Conceição de Castelo. Nessa pesquisa foi realizada uma entrevista estruturada com o ex-secretário de Finanças da Prefeitura de Conceição do Castelo o Sr. Clécio Eduardo Viana que esteve à frente da secretaria no período de 2009 a 2016. O período foi escolhido por ser tratar do período de gestão do secretário entrevistado, e por ser mandatos de prefeitos diferentes.

. Os dados foram coletados por meio de uma entrevista composta de perguntas já prefixadas visando obter respostas sobre o tema proposto.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O objetivo do estudo foi definir as dificuldades enfrentadas pela prefeitura de Conceição do Castelo/ES para cumprir os limites impostos pela LRF com despesa com pessoal e ainda assim conseguir manter seus funcionários em seus postos de trabalho.

Para isso foi realizada uma entrevista com o Sr. Clécio Eduardo Viana, Ex-secretário de Finanças do Município, e atualmente Controlador Interno da Prefeitura. Graduado em Administração, Ciências Contábil e Pós-graduado em Gestão Pública Municipal, ficou à frente da Secretaria no período de 06 de abril de 2009 a 31 de dezembro de 2016.

A entrevista iniciou-se perguntando sobre como foi a implantação da LRF na prefeitura de Conceição do Castelo, e o que mudou após sua implantação, o ex-secretário respondeu que após a implantação da LRF houve o controle dos gastos em forma geral (proibindo deixar dívidas), foi limitado a despesa com pessoal (o que inibe as contratações desenfreadas), e passou a ter a responsabilização do gestor pelos atos, sob riscos de penalidades e improbidades.

Conforme afirma Pires (2001) a LRF se apresenta como o mais avançado recurso para a solução dos problemas na área de finanças públicas.

Assim pode-se perceber a preocupação da gestão em manter os gastos em dia e evitar contratações desnecessárias.

Foi questionado ao ex-secretário sobre o número de funcionários da prefeitura, e se esse número é o suficiente para atender as demandas da mesma, assim o entrevistado esclareceu que atualmente, o município possui em seu quadro de funcionários 570 servidores num total geral, e ainda apontou que a maior deficiência é na área técnica e o número de servidores ainda não é suficiente para atender as demandas.

Ao ser questionado sobre quais eram as dificuldades enfrentadas pela Prefeitura para não ultrapassar os limites com despesa com pessoal, uma vez que há a necessidade de contratação, foi respondido que a falta de aplicação, por lei, da revisão geral, a não reposição de pessoas em cargos necessários, e a queda da arrecadação devido à crise econômica dos últimos anos (recessão econômica), foram uma das dificuldades enfrentadas.

O município de Conceição do Castelo é um município que sobrevive de repasses federais e estaduais, com a crise econômica e política no Brasil dos últimos anos, os repasses tantos federais como estaduais, tiveram uma redução significativa.

Quando perguntado sobre qual era o cenário econômico em 2009, quando houve uma brusca queda na Receita Corrente Líquida (RCL) e que teve como consequência a elevação do percentual do limite das despesas com pessoal e o que teria ocasionado esta queda, foi

respondido que a crise imobiliária dos Estados Unidos em 2008 foi um dos motivos da queda da RCL, com isso o setor de exportação ficou prejudicado e que essa crise ficou conhecida como a “Bolha Imobiliária”.

Segundo Nardes (2008) a partir do último quadrimestre de 2008, mais especificamente, a partir do mês de setembro, o país começou a sentir o impacto da crise econômica mundial. Os efeitos apareceram na retração da atividade produtiva, na redução das ofertas de emprego (devido a restrições monetárias a que as empresas foram submetidas). Diante disso, o governo brasileiro implementou várias medidas para diminuir os efeitos da crise no país.

Em 2009 o cenário econômico não favorecia muito, porém em 2012 houve uma melhoria, assim foi perguntado sobre os motivos da elevação da Receita Corrente Líquida no ano de 2012 e as medidas tomadas para conter o índice da folha de pagamento, o ex-secretário explicou que o índice não foi o problema em 2012. A questão deste ano foi o fluxo de caixa, despesas em geral altas diante da arrecadação, na escolha de quem iria receber, os servidores foram os primeiros, mas os outros compromissos não foram honrados. Nesse ano também foi dada a Revisão Salarial Geral Anual de 6,08%, Aumento de Salário de 4% e Aumento do Piso Salarial do Magistério de 22%.

A revisão anual tem por alvo a reposição da variação inflacionária que corroeu o poder aquisitivo da remuneração, e deve ter a iniciativa privada do chefe do poder executivo e envolver todos os servidores públicos, sempre na mesma data e sem distinção de índices (BARBOSA, 2014).

Em 2015 a Receita Corrente Líquida teve novamente uma queda, quando perguntado quais medidas foram tomadas, foi respondido que para manter os empregos não foi aplicada a revisão geral anual e houve redução de gratificações, salários dos cargos comissionados.

A revisão geral anual implica tão-somente reposição do poder aquisitivo com a manutenção do valor inicial da remuneração ou subsídio, ou seja, representa a atualização monetária dos valores recebidos.

Quando indagado sobre quais medidas foram tomadas para não haver aumento dos gastos com pessoal no final do mandato dos respectivos prefeitos em exercício no ano de 2013 e 2016, foi respondido que município manteve o mesmo quadro de pessoal do início do exercício nos dois períodos.

O artigo 21 parágrafo único da LRF determina que seja proibido o aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo órgão público.

Devido aos períodos que o país passa por crises, foi perguntado sobre quais eram os outros meios de aumentar a Receita Corrente Líquida além dos repasses federais e estaduais, foi então respondido que algumas das opções são: aumentara Receita Tributária Própria, através de atualização do parque imobiliário (IPTU), fiscalização das empresas de prestação de serviços (ISSQN) e aumento do índice do ICMS/IPM.

O objetivo da Receita Corrente Líquida é servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação da receita orçamentária e das garantias do ente da Federação.

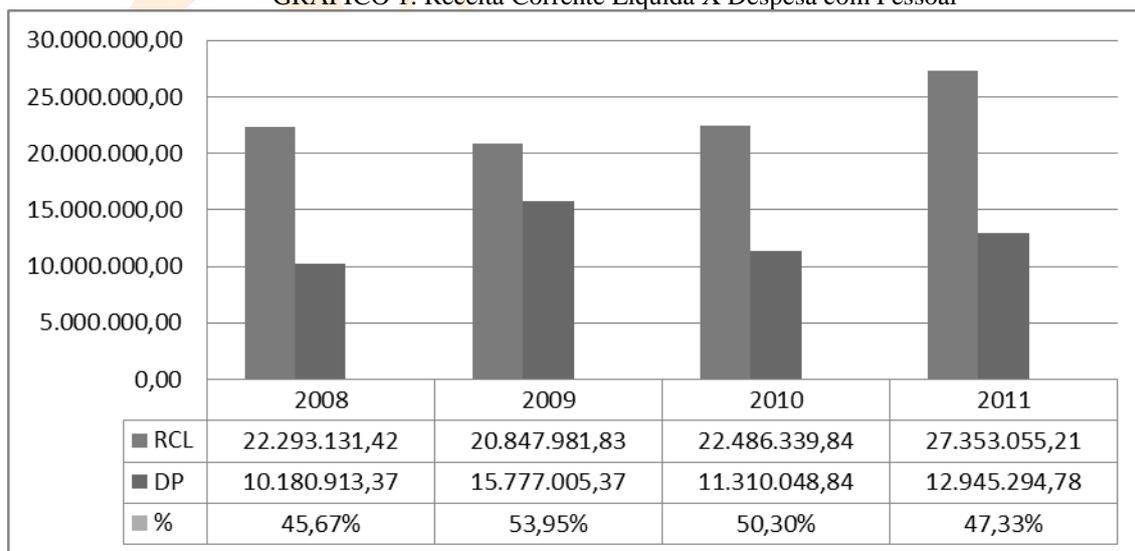
Quando questionado sobre qual era a situação da Prefeitura no final do mandato do atual prefeito no ano de 2016 em se tratando dos gastos com folha de pagamento, o ex-secretário informou que a Prefeitura estava abaixo do limite máximo que é 54%, porém, acima do limite prudencial 51,30%.

Quando houver a extrapolação de 95% do limite de 54% da Receita Corrente Líquida (RCL) com despesas de pessoal, o poder Executivo municipal deverá reduzir em, pelo menos, 20% os gastos com comissionados e funções de confiança. Caso não seja suficiente para voltar ao limite, o município deverá exonerar os servidores não estáveis.

Sobre o que a Prefeitura tem feito de concreto para manter os salários dos funcionários em dia e no limite que a LRF solicita e se essas medidas têm surtido efeitos positivos ou negativos, foi explanado que tem sido feito o controle dos gastos de forma geral para manter um fluxo de caixa satisfatório, não foi dada a revisão geral anual na totalidade em anos anteriores, o que tem deixado o servidor insatisfeito, bem como a falta do aumento de salário, foi respondido também que o cenário do município em relação a despesa com pessoal está sempre em alerta para não extrapolar os limites, essas medidas não resolvem o problema definitivamente e que está e, andamento possíveis terceirizações para reduzir o quadro de servidores e consequentemente poderá ter aumento de salário.

O art. 18 da LRF. § 1º fala que os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra a que se referem a substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”, a partir da vigência da lei.

GRÁFICO 1: Receita Corrente Líquida X Despesa com Pessoal

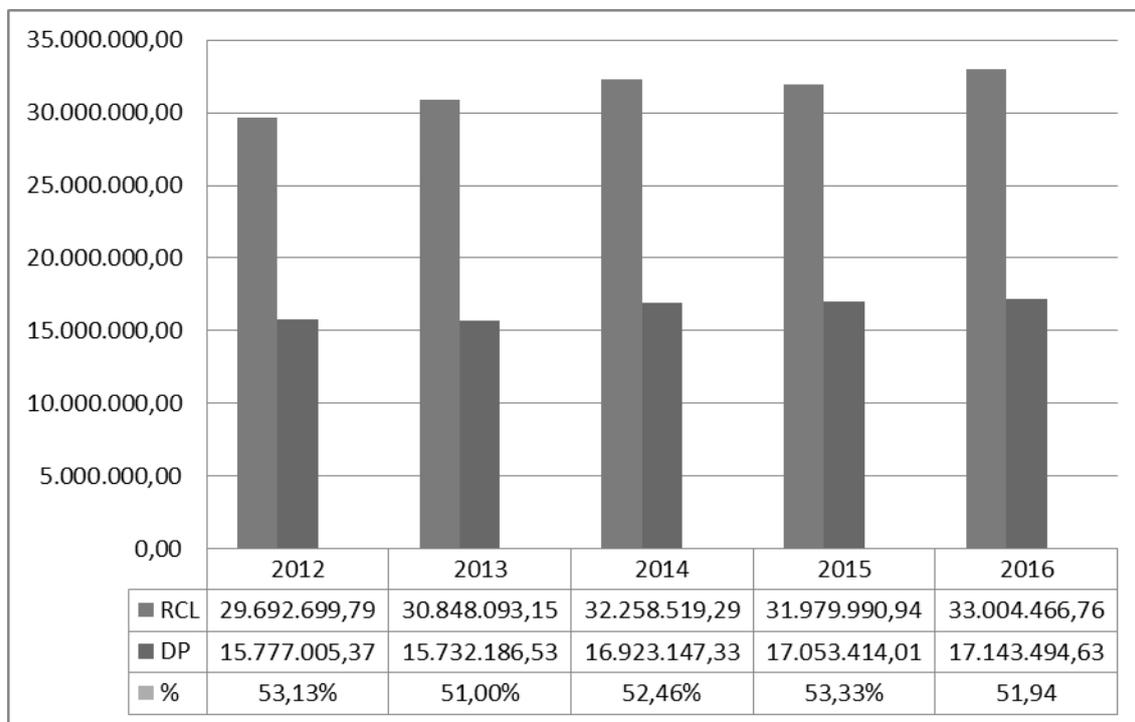


Fonte: Portal Tribunal de Contas do ES (2017).

O gráfico1 mostra a evolução da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida entre os anos de 2008 a 2009. Pode-se observar que no ano de 2009, ano seguinte a crise dos Estados Unidos houve um aumento muito grande na despesa com pessoal, chegando basicamente ao limite máximo permitido pela LRF de 54%. Foi um período em que a economia brasileira estava sentindo os efeitos da crise americana, uma vez que muitos setores como o da exportação estavam prejudicados.

No ano de 2010 e 2011 a despesa com pessoal voltou a estabilizar, pode-se observar também que no ano de 2011 teve um aumento significativo da receita corrente líquida, o que fez com que o percentual da despesa com pessoal caísse abaixo do limite prudencial que é de 51.3%, limite este que serve como um alerta para os municípios.

GRÁFICO 2: Receita Corrente Líquida X Despesa com Pessoal



Fonte: Portal Tribunal de Contas do ES2017

No gráfico 2 pode-se notar a evolução da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida entre 2012 a 2016. Observa-se que em 2012 a despesa com pessoal ultrapassou o limite prudencial estipulado pela LRF de 51.3%.

Conforme informações em entrevista ao ex-secretário o índice da folha de pagamento não foi o problema, o que ocasionou o aumento dos gastos foi a alta nas despesas diante da baixa arrecadação e que em 2012 também foi feita a revisão geral anual dos servidores em 6,08%, foi dado o aumento de salário de 4% e aumento do piso salarial do magistério em 22%, ocorrendo assim um aumento significativo na despesa com pessoal.

No ano de 2013 e 2014 o município permaneceu acima do limite prudencial mesmo com o aumento da receita corrente líquida.

Em 2015 houve novamente uma queda da receita e observa-se que o percentual da despesa com pessoal ficou pouco abaixo dos 54% permitidos pela LRF. Conforme foi dito em entrevista pelo secretário, para manter os empregos nesse ano a prefeitura teve que tomar algumas medidas como: não aplicar a revisão geral anual, reduziu gratificações e salário dos cargos comissionados.

No final de mandato em 2016 a receita aumentou, porém com as despesas comuns de fim do ano como rescisões de contratos, a despesa com pessoal ficou tão alta quanto em 2015, ficando assim acima do limite prudencial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo demonstrar as dificuldades que a Prefeitura de Conceição do Castelo tem passado desde a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal no que diz respeito a despesa com pessoal, para isso foi analisado os dados que a Prefeitura informa para o Tribunal de Contas do ES, através do Portal de Transparência e foi realizada também uma entrevista com o ex-secretário de Finanças do município.

É de grande importância levar ao conhecimento dos servidores da Prefeitura de Conceição do Castelo, e até mesmo da população em geral como a LRF atua no controle dos gastos públicos, quais seus objetivos e limitações, tendo em vista que, muito se escuta falar dela, mas poucos sabem dos seus objetivos.

Para Santos (2009) Um dos pontos importantes da nova LRF é a transparência, o controle e fiscalização, assim permitem que a população tenha acesso as finanças públicas, a transparência concede a população o direito a participação em audiências públicas, tanto na elaboração como no curso da execução dos planos, da Lei de Diretrizes Orçamentária e dos Orçamentos.

A LRF foi criada com o objetivo de controlar os gastos públicos, dar limites as despesas públicas, e conforme se pode observar por meio da análise dos gráficos e da entrevista com o ex-secretário, a Prefeitura de Conceição do Castelo ultrapassou o limite prudencial (limite de alerta), de 51.3%, como por exemplo, no ano de 2009, 2012, 2014 e 2015, porém nunca chegou ao limite máximo de 54% estipulado pela LRF.

Alguma das dificuldades da prefeitura para se manter dentro dos limites foi à falta de aplicação, por lei, da revisão geral, a não reposição de pessoas em cargos necessários, e a queda da arrecadação devido à crise econômica dos últimos anos (recessão econômica).

Conforme foi dito pelo ex. secretário a prefeitura tem feito o controle dos gastos de forma geral para manter um fluxo de caixa satisfatório, não deu a revisão geral anual na totalidade de anos anteriores, não deu o aumento de salário, foi respondido também que o cenário do município em relação a despesa com pessoal está sempre em alerta para não extrapolar os limites, essas medidas não resolvem o problema definitivamente e que está e, andamento possíveis terceirizações para reduzir o quadro de servidores e conseqüentemente poderá ter aumento de salário.

Se levarmos em consideração que o município de Conceição do Castelo é um município pequeno que tem pouca receita própria que depende de repasses financeiros estaduais e federais, pode-se concluir que, a Prefeitura tem trabalhado para estar sempre dentro dos limites impostos pela LRF, e por conseqüência disso teve que tomar decisões como redução de gratificações e comissões, não reajuste salarial em sua totalidade de anos anteriores dos servidores nem aumento de salário, tendo deixado os servidores um tanto que insatisfeitos, como afirma o ex-secretário, e nem reposição de funcionários em lugares necessários, com isso a prefeitura tem conseguindo ficar dentro dos limites apesar da queda da Receita Corrente Líquida em 2012 e 2015.

6 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Os 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. GenJurídico.

Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2015/06/24/os-15-anos-da-lei-de-responsabilidade-fiscal>>.

BLEIL, Claudécir; GIOACOMIN, Juciléia; FASSINA, Paulo Henrique. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO E AVALIAÇÃO DOS GASTOS COM PESSOAL NAS PREFEITURAS DA MICRORREGIÃO DE GETÚLIO VARGAS-RS, NO PERÍODO DE 2009 A 2013. Xv Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 2015.

BRASIL.NBC (2008). Normas Brasileiras De Contabilidade para o Setor Público. Brasília: 2008, disponível em:

<<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasil>>



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

[eirasdecontabilidadeaplicadasaosectorpublicoalteracoes.pdf](#)>. Acesso em 25 de setembro de 2016.

BRASIL.TCE/ RS. A Iniciativa da Lei de Revisão Geral Anual é de Competência de cada Poder. Contas Públicas, disponível em:<<http://contaspublicas.org/2011/09/tcers-a-iniciativa-da-lei-de-revisao-geral-anual-e-de-competencia-de-cada-poder>>. Acesso em 05 de junho de 2017.

BARBOSA, Robson. Diferença entre revisão geral anual e reajuste remuneratório. Blog Servidor Legal, disponível em: <<http://www.blogservidorlegal.com.br/diferenca-entre-revisao-geral-anual-e-reajuste-remuneratorio>>. Acesso em 05 de junho de 2017.

BRASIL. TCE/PR. Município deve exonerar servidores se extrapolar limite de despesas com pessoal, disponível em:<<http://www1.tce.pr.gov.br/noticias/municipio-deve-exonerar-servidores-se-extrapolar-limite-de-despesas-com-pessoal/3375/N>>. Acesso em 06 de junho de 2017.

BRASIL. Lei Complementar (2000). Lei de Responsabilidade Fiscal. Planalto, Brasília: 2000, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 de setembro 2016.

CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. XV, 26 a 28 de agosto de 2015. Bento Gonçalves-RS. **Lei De Responsabilidade Fiscal: um estudo e avaliação dos gastos com pessoal nas Prefeituras da microrregião de Getúlio Vargas-RS no período de 2009a 2013.**

CASTRO et al., 2016. **A Lei De Responsabilidade Fiscal e o Princípio Da Transparência.** *Simpósio de TCC e Seminário de IC, 2016 / 1º.*

Entenda como a crise econômica afeta o Brasil. O Globo, disponível em:<<https://oglobo.globo.com/economia/entenda-como-crise-economica-afeta-brasil-3830959>>. Acesso em 25 de setembro de 2016.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JACINTO, Edson. **O município na lei de responsabilidade fiscal,** Leme: Editora de Direito, 2001.

LAKATUS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório publicações e trabalhos científicos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.



LUQUE, C. A.; SILVA, V. M. A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: combatendo falhas de governo à brasileira. Revista de Economia Política, São Paulo, v. 24, n. 3 (95), p. 404-421, jul.-set. 2004.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração** - Manual (pós-graduação) – Universidade Federal de Goiás. Catalão: UFG, 2011.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública – Orçamento Público Lei de Responsabilidade Fiscal** – Teoria e Prática. Brasília: Franco e Forte, 2001.
Rosa, Maria Berenice. **Contabilidade para o setor público**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA ; REIS. **A Eficiência e Eficácia Da Lei De Responsabilidade Fiscal: Promovendo a Mudança Na Cultura Fiscal Do País**. Monografia. 4p. São José dos Campos – SP. Faculdade de Ciências Contábeis Aplicadas.

SEIXAS, Beatriz. Dificuldade para Manter a Folha em 59 Municípios. A Gazeta, disponível em: <<http://www.gazetaonline.com.br/conteudo/2016/11/noticias/politica/3995253-dificuldade-para-manter-a-folha-em-59-municipios.html>> Acesso em 11 de novembro. 2016

SANTOS, Franciele. Lei De Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público. Web Artigos, disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/lei-de-responsabilidade-fiscal-e-orcamento-publico/29286/>>

SILVA, D.S. O contador, o gestor público, a fraude e a corrupção no Brasil. **Revista Trevisan**, São Paulo, ano XIV, p.36-37, 2001.

SILVA, D.S.; João, B. F.S; Luiz. W al (Coord.). **LRF fácil: Guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal (Para aplicação nos municípios)**. 4.ead.rev.atual. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, 2001. Disponível em: http://www.geocities.ws/cpminformatica/contabilidade/LRF_CFC.pdf. Acesso em 27 de Setembro de 2016.

TESOURO NACIONAL. Receita Corrente Líquida, disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/receita-corrente-liquida>>. Acesso em 06 de junho de 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS - ES. Relatório de Gestão Fiscal. Espírito Santo, 2017. Disponível em: <http://sisaudweb.tce.es.gov.br/>.

WILGES, José. **Finanças Públicas: Orçamento Direito Financeiro: para cursos e concursos**. 2.ed. Porto Alegre: AGE, 2006.

13. CONTROLE PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público;

Autores: Anderson Guarnier Pascoal, Farana de Oliveira Mariano, Mônica de Oliveira Costa, Weven da Silva Viana da Fonseca Feitosa & Assuero Guerra De Moura

RESUMO

O presente trabalho apresenta e especifica a contabilidade pública, como sendo o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações vez que tem por objetivo. Dessa forma, abordará o conceito de administração pública bem como o de patrimônio público, e como se torna necessário o controle deste último, para que os bens públicos sejam valorizados e utilizados de forma adequada, impedindo seu desvio e depreciação precoce. Assim, considerando o explanado, o trabalho proposto visa criar documentos, métodos que facilitem a gestão dos bens incorporados à administração pública, imputando responsabilidades aos funcionários sobre cada bem patrimonial, supervisionando como estes devem ser utilizados, como também, os prazos para devolução e a exata repartição onde estão sendo empregados a fim de garantir o controle patrimonial nas instituições públicas. Visto que estes se tratam de materiais adquiridos através de recursos oriundos de impostos e contribuições pagos pelo cidadão, estando a serviço de todos, devendo o setor prestar contas do destino dado aos bens da entidade e sua atual alocação. A pesquisa será dividida basicamente em duas etapas, representadas por pesquisa bibliográfica, utilizando literaturas e fichamento, por pesquisa descritiva de levantamento, no qual, será aplicado um questionário com 13 perguntas divididas em três blocos. Os dados coletados na pesquisa foram codificados e tabulados, sendo calculados os percentuais das características avaliadas, e posteriormente, foram elaborados gráficos para melhor compreensão das relações existentes entre as variáveis. Pode-se concluir que se faz cada vez mais necessário que as instituições, tanto privadas como as públicas, voltem seus olhares para a forma como o gerenciamento de seu patrimônio tem sido realizado, haja vista a escassez de recursos para a aquisição e manutenção dos mesmos, de forma que se faz necessário a utilização de formas de controle que reflitam em uma maior eficiência e eficácia nos resultados obtidos, demonstrando um real e verdadeiro comprometimento com a comunidade que é sua principal financiadora.

Palavras-chave: Administração Pública. Controle. Patrimônio Público.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com a Lei 4.320/64 a Contabilidade Pública organiza-se de modo a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, entre outros. A referida é o ramo da Ciência Contábil que aplica à Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, tendo por base as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64) e os Princípios Gerais de Finanças Públicas. De forma resumida, a contabilidade pública exerce a função de prever, escriturar, controlar, analisar e interpretar os atos e fatos da gestão pública.

Seguindo as diretrizes da contabilidade pública, o estudo que ora será apresentado, baseia-se nos conceitos, características do patrimônio público, cujo, foco principal será abordar a importância do controle patrimonial na Administração Pública, visto que, o patrimônio público não é valorizado e respeitado como deveria.

Ao abordar o assunto controle patrimonial da administração pública, nota-se que este “é realizado por meio do adequado registro de todos os bens móveis e imóveis que estão à disposição da Entidade para realização de suas atividades, tenham sido eles adquiridos com recursos orçamentários ou não”. Destacando que, para a efetividade do citado controle, é essencial a constante atualização dos registros de entrada, movimentação, atualização e saída de bens do acervo patrimonial (FIORILLI, 2016).

O controle patrimonial existe para desempenhar atividades de recepção, registro, utilização, guarda, conservação, e desfazimento dos bens permanentes de uma determinada Instituição. Por isso, quando se fala da importância do mesmo, ressalta-se a eficiência que este controle tem para que se mantenha sempre atualizados e monetariamente controlados os bens imobilizados (UFMG/DSG, 2008) A importância do controle patrimonial nas instituições, tanto públicas quanto privadas, diz respeito principalmente à grande imobilização financeira decorrente da aquisição do parque instalado e da massa de custos adicionais decorrentes desses bens (UFMG/DSG, 2008).

Por esta razão, diante as prerrogativas que serão expostas no decorrer do presente trabalho, necessário se torna o seguinte questionamento: quais as práticas de controle patrimonial na Administração Pública?

Por fim, o trabalho possui por objetivo identificar a importância do controle patrimonial na administração pública, mostrando as possíveis estratégias e procedimentos legais que devem ser tomados a fim de se alcançar uma fiscalização eficiente e também um controle dos bens públicos.

Portanto, o trabalho se justifica haja vista a necessidade de que se faça um controle maior de apuração para o adequado registro na identificação, codificação e a catalogação de todos os bens, fazendo com que se tornem visíveis para identificação no setor ou até mesmo para empréstimos quando necessários. Entretanto, na prática não ocorre às circunstâncias descritas acima, afinal, os órgãos da administração pública direta e indireta, suas fundações e autarquias, por falta do registro da integração do bem patrimonial à contabilidade, acabam sendo também descuidados os controles físicos de identificação e localização (ARINS, 2010).

Através do exposto, notável se torna a necessidade de uma reestruturação na forma de organização e métodos mais eficientes de controle. “Mantendo-se desta forma um controle físico eficaz dos bens da Fundação, a fim de prevenir e auxiliar em ocasiões diversas como: perdas, sinistros e também uma possível realocação” (ARINS, 2010, p. 07).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A pesquisa bibliográfica a seguir abrange práticas de controle patrimonial na administração pública, apresentando os temas de fundamental relevância para sua efetiva utilização pelos responsáveis por bens públicos na adoção de procedimentos e técnicas de gestão patrimonial, com fim de atender às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

2.1 ENTENDIMENTOS PRELIMINARES AO REGULAMENTO DE GESTÃO DE PATRIMÔNIO

Ao analisar o patrimônio público no sistema brasileiro, nota-se que o referido se encontra defasado na grande maioria dos entes públicos. Entretanto, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o patrimônio passou a estar em um patamar privilegiado, sendo o centro das atenções, e conseqüentemente, passando pelos ajustes necessários (BOTELHO, 2015).

Dessa forma, o indivíduo que procurar por satisfações, terá um entendimento rápido das mudanças que ocorrerão nos procedimentos e rotinas da gestão patrimonial com ênfase no patrimônio público, conforme dispõe o artigo 85 da Lei Federal 4.320 de 17 de março de 1964:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Compreende-se que, além de legislações específicas é indispensável à definição de gestão de patrimônio e seus componentes, bem como a forma que esta é realizada na esfera Federal, Estadual ou Municipal, e das suas Autarquias e Fundações, através da realização de inventários, incorporação e baixa do patrimônio público (MARKOSKI, VIECELLI, 2013).

Conforme preceitua o Botelho (2015, p.17), “a gestão de patrimônio é a capacidade de gerenciar recursos materiais, pessoas e alcançar resultados em conformidade com as ações de governo previamente definidas”. Ou seja, a referida gestão ocorre diante de um processo de planejamento de compra, discriminando a contabilidade para registro patrimonial, conservação e controle de bens permanentes no órgão público.

O conceito exposto envolve também a capacidade de planejar medidas preliminares, como por exemplo: a capacitação de equipe técnica, constituir grupos de trabalho, nomear comissões especiais de inventariantes, por fim, aplicar as cinco funções administrativas básicas, para alcançar os alvos com eficiência e eficácia, as quais são: Conhecimento; Planejamento; Organização; Direção e Liderança e Controle. No decorrer do estudo, estas funções serão mais bem explicadas.

Com o breve conceito de gestão de patrimônio exposto acima, percebe-se que o mesmo “consiste no registro (tombamento), na identificação da utilização e do estado da conservação dos bens e na sua localização no espaço físico da organização ou fora dela. Consiste também na retirada (baixa) do bem do acervo”. Porém, para que essa sequência seja respeitada, é necessário nomear um servidor de carreira (qualquer concursado de qualquer Poder de todas as esferas da Federação - art. 2º do decreto nº 5.497/05) para ser capacitado na área de gestão patrimonial, para auxiliar “no desenvolvimento de estratégias e políticas de controle/ou até criando o manual de gestão patrimonial, com regras e procedimentos para o controle interno” (ARINS, 2010).

2.2 NECESSIDADE DO CONTROLE PATRIMONIAL

Ao expandir o conceito de controle patrimonial, o indivíduo passa a considera-lo como uma “fiscalização levada a efeito por parte do poder público e do cidadão”, não possuindo somente um caráter de conferir, mais também de monitorar e corrigir os atos praticados pela administração pública (HEINZ; MACHADO; QUINTANA, 2011).

Um controle patrimonial competente mantém sempre atualizados e monetariamente controlados os bens imobilizados, nesse sentido, controle patrimonial:

É uma forma pela qual as organizações gerenciam todos os bens móveis e imóveis adquiridos de variadas formas (compra, doação etc.). São eles os mobiliários, equipamentos, computadores, veículos, terrenos, prédios, entre outros e que são utilizados como recursos para que essa organização atinja seus objetivos ou metas planejadas na execução de seus serviços ou linha de produção. Trata-se do controle de toda a logística necessária, em termo de materiais permanentes (que dura dois anos ou mais), para que a organização operacionalize suas ações do dia-a-dia (ARINS, 2010 apud BERNARDO, 2009, p. 09).

Com isso, por meio de uma ficha patrimonial específica do bem, fica mais fácil/adequado o controle de correção e depreciação, informando sua movimentação quando necessária, ou seja, baixas, transferências, entre outros. Dessa forma, para evitar a ocorrência de improbidade administrativa, é necessário que o indivíduo tenha consciência de sua responsabilidade, a fim de seguir os procedimentos do controle ao patrimônio público (ARINS, 2010).

Segundo o disposto no Manual de Patrimônio feito pelo Departamento de Serviços Gerais da Universidade Federal de Minas Gerais:

Para a eficácia do controle patrimonial é fundamental a atualização constante dos registros de entrada, atualização, movimentação e saída de bens do acervo patrimonial. A operação de entrada é realizada através do Tombamento, as alocações internas são realizadas através da Transferência e da Movimentação, e a operação de saída é realizada através da Baixa de bens. Visando preservar a qualidade das informações, todo bem permanente deverá ser identificado individualmente, estar vinculado a um local específico e sob a responsabilidade de um servidor (UFMG, 2008, p.09).

A parte de verificação das informações relacionadas ao patrimônio, bem como a qualidade dos serviços prestados, será realizada através dos inventários.

2.3 PATRIMÔNIO PÚBLICO

Com base no exposto por Botelho (2015, p. 22), o “patrimônio público é formado por bens de toda natureza e espécie que tenha interesse para a administração e para a comunidade administrada”. Tais bens são conceituados, classificados e recebem a destinação legal para sua correta administração, utilização e alienação.

Abordando um conceito mais amplo, pode-se afirmar que patrimônio público:

É o conjunto de bens, dinheiro, valores e direitos pertencentes aos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), através da administração direta ou indireta e fundacional, cuja conservação seja de interesse público e difuso, estando não só os administradores, como também os administrados, vinculados a sua proteção e defesa. Tais elementos, mesmo sob a posse de particular, nunca perderão a qualidade de domínio público dada sua origem: a coisa pública (VIECELLI; MARKOSKI, 2013, p. 13).

Nesse sentido, de acordo com o artigo 23 da Constituição Federal de 1988, é de competência comum da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “proteger” a Constituição, as leis e as instituições democráticas e conservar o patrimônio público. Assim, fica evidente que é de responsabilidade do ente público administrar os bens que lhe pertencem, sendo conduzidas por normas do Direito Público, administrativas editadas pela própria administração e pelos preceitos de Direito Privado. Por isso, as administrações precisam praticar os atos de conservação, evitando que o bem não sofra deterioração, sob pena de lesão ao patrimônio público, e também, a utilização e conservação do patrimônio independente de autorização especial e lei autorizadora e licitação para contrato respectivo para a alienação, oneração e aquisição de bens (MARKOSKI, VIECELLI, 2013).

No entendimento de Botelho (2015, p. 23), bens “são valores materiais ou imateriais que possam figurar uma relação jurídica, na condição de objeto”. De acordo com o Código Civil Brasileiro – Lei 10.406/02, “são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno: todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem”.

Para que não ocorra dúvidas, em um sentido amplo, bens públicos:

São todas as coisas, corpóreas e ou incorpóreas, fungíveis, infungíveis, afetados e desafetados, imóveis, móveis, semoventes, créditos, direitos e ações, que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, e empresas governamentais (BOTELHO, 2015, p.22).

2.4 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Nos dizeres de Quintana et al., (2011), a contabilidade está passando por um processo de convergência de suas normas com os padrões internacionais tanto no seguimento privado quanto no público. Com isso, o fator impulsionador do processo de convergência contábil no setor público foi a aprovação da Portaria do Ministério da Fazenda, nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispoendo sobre as diretrizes, procedimentos e práticas contábeis a serem observados na área pública a fim de torná-los convergentes aos padrões internacionais de contabilização. No qual o objetivo principal é que as normas brasileiras de contabilidade estejam em sintonia com as determinações do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB – International Accounting Standards Board) e com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – International Federation of Accountants).

Dentre as ações e propostas, o CFC publicou a NBC T.16 onde a NBCT 16.2 versa sobre Patrimônio e Sistemas Contábeis, assim como a NBCT 16.9 refere-se à Reavaliação e Depreciação dos bens públicos que são propostas a serem incluídas nas NBC (HEINZ; et al, 2011).

Segundo o disposto pelo Conselho Federal de Contabilidade (2012), a contabilidade “aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

2.5 PATRIMÔNIO PÚBLICO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme exposto na Lei de Ação Popular (Lei 4.717, de 29/6/1965), “consideram-se patrimônio público, os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico” (art. 1º § 1º), pertencentes aos entes da administração pública direta ou indireta.

Como citado anteriormente à gestão de patrimônio “é a capacidade de gerenciar recursos materiais, pessoas e alcançar resultados” de acordo com as ações de governo previamente estabelecidas, mas para que esta gestão tenha eficácia e eficiência, importante será, utilizar as cinco funções administrativas básicas, quais sejam:

- a) Conhecimento;
- b) Planejamento;
- c) Organização;
- d) Direção e liderança;
- E) Controle

Quanto às cinco funções disciplinadas, o doutrinador Milton Mendes Botelho (2015, p.18/19), descreve:

O conhecimento é a base para o início de todo o trabalho de mudança de paradigma. Mas, os profissionais da Contabilidade não devem apostar todas suas em sistemas informatizados e deixarem de estudar os novos conceitos, pois, caso contrário, estarão navegando em círculos e enfrentarão a procela furiosa da obsolescência, culminando por aportarem em destina indesejado, ultrapassados pela inevitável transformação da qual se recusaram a fazer parte.

O planejamento das ações de regulação, de mensuração e de uso dos bens públicos consistem, basicamente, na elaboração do cronograma de ações relativo aos procedimentos contábeis, patrimoniais a serem implantados gradualmente no âmbito municipal.

A organização na administração pública tem como diploma legal a lei de estrutura organizacional que visa proporcionar maior racionalidade e eficiência na administração e ampliar a visibilidade dos resultados e benefícios gerados para a sociedade, bem como elevar a transparência na aplicação dos recursos públicos, definindo atribuições para cada unidade administrativa que a compõe.

A direção e liderança devem ser característica de cada autoridade competente; a supervisão rigorosa do cumprimento dos atos normalizadores garantirá o atendimento aos objetivos de controle e o resultado pretendido pela administração na gestão de patrimônio público.

O controle, quando se refere a um Município por exemplo, será exercido pela Controladoria Geral por ser órgão fiscalizador interno, nos termos dos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988. Merece destacar que, o controle rígido do uso dos bens patrimoniais nos municípios não é uma realidade, por ausência de políticas voltadas para a área e a ausência de fiscalização pelos órgãos externos.



2.6 ORGANIZAÇÃO DO PATRIMÔNIO

No que diz respeito ao controle patrimonial e suas operações inerentes, há uma legislação reguladora, qual seja, a Instrução Normativa número 205/88 da Sedap – “que é o principal instrumento que rege o controle de material, tanto de consumo, quanto permanente, na Administração Pública Federal”. Nesta encontram-se disciplinadas as principais atividades a serem desenvolvidas pelos órgãos componentes da Administração Pública Federal, abordando os temas (UFMG/DSG, 2008).

- A. Aquisição
- B. Racionalização
- C. Recebimento e aceitação
- D. Armazenagem
- E. Requisição e distribuição
- F. Carga e descarga
- G. Saneamento de material
- H. Controles
- I. Renovação de estoque
- J. Movimentação e controle
- K. Inventários físicos
- L. Conservação e recuperação
- M. Responsabilidade e indenização
- N. Cessão e alienação.

Já o Decreto 99658/90 regula o reaproveitamento, a movimentação, a alienação e outras formas de desfazimento de material no âmbito da Administração Pública Federal.

Todas as operações patrimoniais consistem no registro de entrada, movimentações e saídas de bens do acervo da instituição. A entrada de material permanente é denominada Tombamento, “que consiste no arrolamento do bem, numerando-o em forma sequencial, com a finalidade de identificá-lo e colocá-la sob a guarda e proteção dos agentes responsáveis” (BOTELHO, 2015, p.30).

A UFMG/DSG em seu Manual do Patrimônio (2008) dispõe que as alterações da localização de bens na instituição denominam-se Movimentação, quando não há troca pela responsabilidade por sua guarda, ou Transferência, quando há a transferência de posse e guarda para um novo responsável. No que diz respeito, a saída do bem do acervo patrimonial, denomina-se Baixa.

2.6.1 Tombamento

O tombamento é o processo de inclusão (entrada) de um bem permanente no sistema de controle patrimonial e no balanço contábil. Dessa forma, “o bem que entra no acervo da instituição, apresentará igualmente em aporte de recursos no balanço patrimonial”. Devido a essa interferência no balanço patrimonial, a atribuição é exclusiva do responsável pelo controle do patrimônio, posteriormente informando à Contabilidade (BOTELHO, 2015).

No que se refere à modalidade do tombamento, esta é escolhida conforme a documentação referente ao bem permanente, que indica a fonte de recursos e a origem física do bem, se dividindo em:

- **Aquisição:** é a modalidade de tombamento realizada quando o bem é adquirido através de recursos orçamentários ou extra orçamentários. Toda aquisição de material através de despesa orçamentária é realizada por empenho. A nota fiscal terá sempre o nome e CNPJ da UFMG no campo cliente.
- **Comodato e Cessão Comodato:** são denominações dadas ao empréstimo gratuito de um bem permanente que deve ser restituído após determinado prazo. O Comodato é o empréstimo realizado entre a prefeitura e empresas privadas, enquanto a Cessão é o empréstimo entre a prefeitura e outros órgãos públicos. Ambos são realizados através de contrato ou convênio. Quando ocorrer o retorno do bem ao seu proprietário, deverá ser realizada uma baixa por devolução. Caso o bem seja doado definitivamente, o comodato deverá ser alterado para Doação.
- **Doação:** significa a transferência da propriedade de bens permanentes para a Prefeitura. O termo de doação deve ser emitido pela entidade doadora e deve apresentar todos os elementos identificadores do bem tais como descrição detalhada, valor de aquisição, data de aquisição ou de entrega do bem à unidade municipal.
- **Fabricação:** como o próprio nome indica o tombamento por fabricação ocorre quando bem tiver sido fabricado por alguma unidade da administração pública municipal. Pelo fato de a origem dos recursos de um tombamento por fabricação ser sempre a própria Instituição, não há necessidade de informar o documento relativo a esta origem (UFMG/DSG, 2008, p. 13).
- **Incorporação:** o tombamento por incorporação é feito a partir de um ofício do dirigente da unidade determinando a operação (este documento, por convenção, equivale ao documento de origem do bem). Um tombamento por incorporação ocorre quando não é possível identificar a origem dos recursos de um bem que se encontre pelo menos a dois exercícios (anos) no acervo da unidade ou órgão.
- **Afixação de plaquetas:** a afixação da plaqueta deverá ocorrer preferencialmente logo após o processo de tombamento, sendo executada pelo responsável pelo controle patrimonial na unidade. A plaqueta utilizada atualmente é confeccionada a partir de uma lâmina de alumínio com cola de alta resistência na parte posterior, é padronizada para toda a Instituição e identificada pelo termo PM (cidade) – PATRIMÔNIO, seguido pelo número sequencial crescente de oito dígitos mais um

verificador, além de um código de barras. A plaqueta de patrimônio deve ser afixada em local bem visível – recomenda-se próximo à marca do bem – e de fácil acesso para uma leitora de código de barras. Para que haja boa aderência da cola, o local onde a plaqueta será afixada não deve ser áspero, necessitando estar limpo e seco.

Identificação de bens não plaquetáveis: em consonância com os princípios da racionalidade e economicidade previstas na Constituição Federal, o controle patrimonial sobre bens permanentes deve ser compatibilizado com o custo do bem, já que seria inconcebível gastar mais para guardar ou controlar um bem do que para adquirir outro em seu lugar. Tendo em vista estes princípios, o emplaquetamento de bens cujas características físicas ou funcionais exigem um controle menos individualizado deve ser flexibilizado, sem, contudo, resultar num controle menos eficaz. No sistema de controle patrimonial, o bem continua a ser identificado pelo seu número patrimonial, e as operações de tombamento, transferência, movimentações e baixa deverão ser feitas normalmente. Apenas seu controle físico será feito através do seu quantitativo e localização.

Para auxiliar na identificação, estão relacionadas abaixo algumas condicionantes que podem ser avaliadas na classificação do bem: Pela dimensão: bens de pequeno porte que não comportam a fixação da plaqueta. Exemplo: alguns tipos de câmera fotográfica digital. Pela funcionalidade: bem cuja função é conter ou transportar produtos líquidos ou gasosos, em que a reposição pressupõe a substituição do bem. Exemplos: extintor de incêndio, botijão de gás. Pela mobilidade: bens cuja utilização exija constante movimentação e assim torne o controle por plaqueta muito oneroso. Exemplos: carteira de estudante, cadeiras fixas sem braço. Pelo valor artístico ou histórico: bens de valor artístico ou histórico imensurável que possam ser danificados pela pura afixação da plaqueta. Exemplos: quadros ou objetos de arte. Pela dificuldade de acesso: bens cuja localização (instalação) torne impraticável seu controle através de plaqueta de patrimônio. Exemplos: antena parabólica, aquecedor solar.

Botelho (2008) aponta que o tombamento deve ser feito sempre no momento em que o bem entra fisicamente no órgão, envolvendo desde o lançamento dos bens no sistema informatizado até a assinatura e arquivamento do termo de responsabilidade.

2.6.2 Movimentação

Verifica-se o processo de movimentação quando ocorre a “saída de um bem de seu local de guarda para manutenção ou empréstimo, sem a correspondente troca de responsabilidade, sendo emitida a Nota de Movimentação”. Momento do empréstimo, deverá constar um limite (data) provável de devolução do bem, se não houver a referida devolução, tratar-se-á de um procedimento de transferência (UFMG/DSG, 2008, p. 16).

2.6.3 Transferência

Por transferência, entende-se como a mudança da responsabilidade pela guarda e conservação de um bem permanente, se configurando pelas seguintes situações: Quando há alteração no responsável pelo local onde o bem está situado; quando o bem é transferido de um local de guarda para outro.

Para evitar erros e transferências feitas sem o expresso conhecimento do responsável pelo controle da unidade que recebe o bem, há uma confirmação que é dada, sendo denominada “Aceite de Transferência” (UFMG/DSG, 2008, p. 16).

2.6.4 Inventário

Conforme disciplinado pelo Manual do Patrimônio feito pela UFMG/DSG:

Inventário físico é o instrumento de controle que permite o ajuste dos dados escriturais com o saldo físico do acervo patrimonial em cada unidade gestora, o levantamento da situação dos bens em uso e a necessidade de manutenção ou reparos, a verificação da disponibilidade dos bens da unidade, bem como o saneamento do acervo. Tem também a função de analisar o desempenho das atividades do setor de patrimônio através dos resultados obtidos no levantamento físico (UFMG/DSG, 2008, p. 17).

Cabe destacar que o inventário deve ser realizado dentro da devida formalidade, e poderão ser realizados da seguinte maneira:

Anual: destinado a comprovar a quantidade dos bens patrimoniais do acervo de cada unidade gestora, existente em 31 de dezembro de cada exercício – constituído do inventário anterior e das variações patrimoniais ocorridas durante o exercício (tombamentos, baixas, transferências);

Inicial: realizado quando da criação de uma unidade gestora, para identificação e registro dos bens sob sua responsabilidade;

De transferência de responsabilidade: realizado quando da mudança do dirigente de uma unidade gestora;

De extinção ou transformação: realizado quando da extinção ou transformação da unidade gestora;

Eventual: realizado em qualquer época, por iniciativa do dirigente da unidade gestora ou por iniciativa do órgão fiscalizador (BOTELHO, 2015, p. 52).

O inventário deverá estar constantemente atualizado de forma a permitir conhecer todas as características atuais dos bens. A título de conhecimento, “os inventários físicos de cunho gerencial, de ambiente municipal, deverão ser efetuados por comissão (ou grupo de trabalho) designada pela autoridade competente, deverá se subordinar às normas do Sistema de Controle Interno” (BOTELHO, 2015, p. 54).

2.6.5 Desfazimento

O processo de exclusão de um bem do acervo patrimonial da instituição recebe a denominação de desfazimento, devendo ser autorizado de forma expressa pelo dirigente da unidade gestora. O referido processo é regulado pelas seguintes normas: Instrução Normativa SEDAP nº 205/88; Decreto 99658/90; Instrução Normativa SEDAP nº 142/83 (UFMG/DSG, 2008).

2.6.6 Bens Públicos

Primeiramente insta salientar que bens são valores materiais ou imateriais que possam figurar numa relação jurídica, na condição de objeto. Dessa forma, em sentido amplo, bens públicos são:

Todas as coisas, corpóreas ou incorpóreas, fungíveis, infungíveis, afetados e desafetados, imóveis, móveis, semoventes, créditos, direitos e ações, que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, e empresas governamentais (BOTELHO, 2015).

A classificação dos bens públicos está definida na Lei Federal 10.406/2002, nos artigos 99, 100, 101, 102 e 103, in verbis:

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

[...]

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos à usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.

Como dito por Arins (2010), no conceito de bens públicos, há uma divisão entre públicos e particulares. No qual públicos são “os do domínio nacional, das pessoas jurídicas de direito público, e particulares todos os outros, seja qual for à pessoa que pertencerem (artigo 98 do Código Civil). Perante a este fato não deixa dúvidas quanto ao conceito adotado de que também pertencem aos bens públicos às autarquias e fundações”.

6.6.7 Alienação dos bens públicos

Os bens públicos são inalienáveis, entretanto, perdem esta característica em razão de lei específica, conforme se observa do art. 100 CC citado acima. Os bens públicos se dividem:

- Uso comum: praias, rios, praças.
- Uso especial: edifícios, terrenos.
- Os dominicais: bens de empresas públicas.

No que se refere aos bens dominicais, que integram o patrimônio público como ativos corpóreos, os procedimentos de alienação precisam de requisitos mais simples, dada a sua desafetação intrínseca e sua dissociação de fins ou interesses públicos diretos.

Tratando de alienação de bens móveis integrantes do patrimônio municipal, é possível proceder sua venda sem autorização da Câmara dos Vereadores (salvo disposição em contrário em Lei Orgânica Municipal), comprovando apenas a relevância do interesse público. Quando os bens são classificados como inservíveis (irrecuperáveis ou antieconômicos) sua alienação é obrigatória (BOTELHO, 2015).

As alienações dos bens pertencentes ao Município ocorrerão por meio de processo administrativo com base no artigo 53 da Lei 8666/93 (Lei de Licitações), na modalidade de Leilão.

O leilão, portanto, é a modalidade de licitação, utilizado para a venda de bem móveis e semoventes, inservíveis para a Administração ou produtos legalmente apreendidos, ou penhorados, entre outros. Este deve seguir formalidades legais, e deverá ser amplamente divulgado e publicado no diário oficial do Estado, em jornal de circulação local e no mural da prefeitura (BOTELHO, 2015).

Nesse diapasão, verifica-se a importância das informações contidas no inventário físico, afinal, abre-se o processo administrativo para avaliação dos bens inservíveis para a Administração tomando por base o referido inventário. Após instauração da comissão especial para proceder às avaliações dos bens irrecuperáveis, a autoridade competente justifica o interesse público na alienação dos bens e autoriza a realização do leilão (BOTELHO, 2015).

2.7 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE PATRIMONIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme preceitua Arins (2010), o controle patrimonial é importante pois, quando este é eficiente faz com que se mantenha sempre atualizados e monetariamente controlados os bens imobilizados. Ou seja, é por meio deste controle que as organizações gerenciam todos os bens móveis e imóveis adquiridos de variadas formas (compra, doação entre outros), como por exemplo, os mobiliários, equipamentos, computadores, veículos, terrenos, prédios e demais. Portanto, através de uma ficha patrimonial de cada bem, fica mais linear o controle de correção e depreciação, informando sua movimentação quando necessária, ou seja, baixas, transferências, entre outros.

Nesse sentido, para que não ocorra ou pelo menos evite a improbidade administrativa, é necessária a consciência da pessoa responsável para que siga os procedimentos do controle ao patrimônio público. Atualmente, percebe-se que a aquisição de bens móveis que farão parte do patrimônio público é repassada à contabilidade através do setor de compras, mas em gestões anteriores não era esse o procedimento adotado, como também se verifica que ainda não há um controle do bem com relação à etiquetagem e identificação do setor que vai receber. Com isso, há um descaso para com as etapas de movimentação e/ou transferência interna de bens, no entanto esta é uma preocupação que deve ser resgatada para que sejam tomadas as devidas providências (ARINS, 2010).

- Controle Patrimonial nos Municípios

Diante o exposto, Botelho (2015) relata em seu livro “O patrimônio na administração pública municipal”, que os municípios:



Necessitam apropriar-se do desgaste ou da perda da vida útil do seu ativo imobilizado ou intangível, ao resultado de um período, por meio do registro da despesa de depreciação e amortização, em observância ao princípio da competência. Essa perda deve ser reconhecida pela contabilidade, periodicamente, até que o bem atinja seu valor residual.

Cada município deve instituir um modelo de regulamento do seu patrimônio, a fim de estatuir uma gestão e cadastro de bens públicos municipais, para com isso, alcançar um controle patrimonial eficiente, evitando a depreciação, extinção, perda dos bens públicos.

Para que o controle municipal seja eficiente, depende também da necessidade de se ter à frente um servidor capacitado e com conhecimento dos principais pontos da legislação que trata controle patrimonial, além disso, a própria prefeitura municipal precisa instaurar um regulamento municipal de patrimônio, a fim de conseguir gerenciar seu acervo patrimonial (ARINS, 2010).

Diante desses fatos, a implantação do controle de bens patrimoniais todo servidor terá responsabilidade pelo desaparecimento de um equipamento que estiver sob sua utilização, para guarda e uso, e também por qualquer dano causado com dolo ou culpa sobre um equipamento que esteja ou não sob sua posse. Todo servidor deve comunicar, imediatamente, ao seu superior ou ao gestor patrimonial, qualquer tipo de irregularidade que tenha ocorrido com um equipamento sobre sua responsabilidade.

Assim, todos os usuários nos diversos níveis da instituição devem ter a responsabilidade de zelar, guardar, conservar e informar sobre qualquer movimentação ou irregularidade com o bem permanente, permitindo à área responsável pela gestão patrimonial manter os seus registros atualizados (ARINS, 2010).

No que se refere aos servidores temporários como, estagiários, contratados e servidores cedidos não poderão ter sob sua responsabilidade, bens patrimoniais. Nesses casos,

os equipamentos por eles usados ficarão sob responsabilidade da chefia da unidade, os quais não estarão isentos das responsabilidades sobre o bem público (ARINS. 2010).

Ao analisar o estudo sobre o controle patrimonial na Administração Pública, Milton Mendes Botelho (2015), reservou uma doutrina que descreve um pouco sobre o referido assunto, porém, este voltado para o âmbito municipal. Este, aproveitou o assunto para sugerir um modelo de regulamento municipal de patrimônio de acordo com o manual de contabilidade, o qual deverá ser adaptado à realidade de cada órgão.

3 METODOLOGIA

O objetivo deste trabalho é mostrar a importância do controle patrimonial na Administração Pública por meio de uma pesquisa, abordando que o mesmo evita gastos desnecessários, avarias, furtos por parte de funcionários e outros.

Sendo assim, para decifrar e abordar o referido assunto que não se dispõe de informação suficiente ou encontra-se em estado de desordem, é necessário fazer uma pesquisa, já que esta “é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos” (GIL, 2002, p.17).

Para que não ocorra dúvidas, trata-se de uma pesquisa descritiva pois de acordo com o ilustre Gil (2002, p.42), a mesma tem como foco principal “a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Como a Administração Pública é muito abrangente, fica difícil especificar algo, ou focar em determinado ponto, por isso, após conceitos e análises que serão expostos, focar-se-á na Administração Pública Municipal, descrevendo a incorporação de bens acervo municipal, a organização do patrimônio, bem como a alienação de bens públicos, e por último, sugerir e apresentar um modelo de regulamento.

Por fim, destaca-se que na pesquisa serão aplicados questionários (para 15 servidores) nos órgãos da Prefeitura (amostra casual simples), localizadas em Venda Nova do Imigrante/ES, Conceição do Castelo/ES e Castelo/ES. O questionário será composto por 10 perguntas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente trabalho tratou-se de um estudo realizado nas Prefeituras Municipais de Conceição do Castelo/ES, Venda Nova do Imigrante/ES e Castelo/ES, onde foi aplicado um questionário, sendo respondido por 15 pessoas, 08 ou 53,333% do sexo feminino e 07 ou 46,666% do sexo masculino/ 04 ou 26,666% pessoas com idade até 25 anos, 07 ou 46,666% pessoas entre 26 e 35 anos e 04 ou 26,666% pessoas entre 36 e 50/ 03 ou 20% pessoas com 2º grau completo, 03 ou 20% curso superior incompleto e 09 ou 60% com curso superior/ 03 ou 20% pessoas de 01 a 03 anos, 01 ou 6,66% entre 04 e 05 anos, 05 ou 33,333% entre 06 a 10 anos, 04 ou 26,666% entre 11 a 15 anos e 02 ou 13,333% entre 16 a 35 anos que trabalha na instituição/ sendo 09 ou 60% efetivos/03 ou 20% contratados, 02 ou 13,333% cargo de confiança e 01 ou 6,666% outros vínculos.

Tabela 01: Em sua opinião a maioria dos servidores cuidam bem do patrimônio do órgão municipal?

Os servidores cuidam do patrimônio	Frequência	Frequência relativa %
Sim	1	6,67%
Não	1	6,67%
Às vezes	13	86,66%
Não tenho como responder	0	0%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 01 apresenta a opinião dos servidores se cuidam do patrimônio do órgão municipal, os dados demonstram que 6,66% cuidam do patrimônio, 6,66% não cuidam e 86,66% cuidam às vezes. Ou seja, nota-se um descaso no cuidado com o bem público, pois enquanto alguns se preocupam em zelar pelo bem, a maioria cuida quando quer e às vezes não fazem nada.

Abordando um conceito mais amplo, Viecelli e Markoski (2013, p 13) afirmam que patrimônio público:

É o conjunto de bens, dinheiro, valores e direitos pertencentes aos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), através da administração direta ou indireta e fundacional, cuja conservação seja de interesse público e difuso, estando não só os administradores, como também os administrados, vinculados a sua proteção e defesa. Tais elementos, mesmo sob a posse de particular, nunca perderão a qualidade de domínio público dada sua origem: a coisa pública.

Tabela 02: Você sabe o que é Controle do Patrimônio Público?

Você sabe o que é controle de patrimônio	Frequência	Frequência relativa %
Sim	14	93,33%
Não	1	6,67%
Já ouvi falar	0	0%
Não tenho como responder	0	0%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 02 pergunta o que é controle de patrimônio, e os dados demonstram que 93,33% sabem e, 6,66% não sabem o que é controle de patrimônio. Ainda há descaso com relação aos bens públicos, pois quando uma pessoa trabalha em um órgão público, como uma prefeitura por exemplo, ela tem obrigação de conhecer o ambiente e suas normas.

Ao expandir o conceito de controle patrimonial, o indivíduo passa a considerá-lo como uma “fiscalização levada a efeito por parte do poder público e do cidadão”, não possuindo somente um caráter de conferir, mais também de monitorar e corrigir os atos praticados pela administração pública (HEINZ; et al, 2011).

Tabela 03: Existe manual de procedimentos para o controle patrimonial dos bens (móveis e imóveis) no município, se sim esse controle é eficaz?

Existe manual de controle de patrimônio no seu município	Frequência	Frequência relativa %
--	------------	-----------------------

Sim	14	93,33%
Não	1	6,67%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Em caso afirmativo, foi perguntado:

Aos que responderam sim, foi perguntado se esse controle é eficaz	Frequência	Frequência relativa %
Sim	02	14,28%
Não	1	7,16%
Às vezes	08	57,14%
Não tenho como responder	03	21,42%
Total	14	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 03, pergunta se existe manual de procedimentos para o controle patrimonial dos bens e de acordo com os dados 93,33% responderam sim, e 6,66% responderam não; sendo, dos que responderam sim informaram 14,28% que o controle é eficaz, 7,14% não é eficaz, 57,14 às vezes e 21,42% não tem como responder sobre a eficácia do controle patrimonial. Cada município deve instituir um modelo de regulamento do seu patrimônio, a fim de estatuir uma gestão e cadastro de bens públicos municipais, para com isso, alcançar um controle patrimonial eficiente, evitando a depreciação, extinção, perda dos bens públicos.

Para que o controle municipal seja eficiente, depende também da necessidade de se ter à frente um servidor capacitado e com conhecimento dos principais pontos da legislação que trata controle patrimonial, além disso, a própria prefeitura municipal precisa instaurar um regulamento municipal de patrimônio, a fim de conseguir gerenciar seu acervo patrimonial (ARINS, 2010).

Tabela 04: Em sua opinião qual a importância do controle patrimonial?

Qual importância do controle patrimonial	Frequência	Frequência relativa %
Evitar desvios dos bens	03	20%
Bom uso dos bens	0	0%
Manter a organização do patrimônio	06	40%
Verificar a viabilidade de compras	0	0%
Outros	06	40%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 04 apresenta a importância do controle patrimonial, os dados demonstram que 20% que é para evitar desvios, 40% manter a organização dos bens e 40% responderam outros e escreveram que todas as perguntas são importantes.

Conforme preceitua Arins (2010), o controle patrimonial é importante pois, quando este é eficiente faz com que se mantenha sempre atualizados e monetariamente controlados os bens imobilizados. Ou seja, é por meio deste controle que as organizações gerenciam todos os

bens móveis e imóveis adquiridos de variadas formas (compra, doação entre outros), como por exemplo, os mobiliários, equipamentos, computadores, veículos, terrenos, prédios e demais.

Tabela 05: O controle patrimonial em seu setor ajuda a proteger os bens públicos?

O controle patrimonial ajuda a proteger os bens	Frequência	Frequência relativa %
Ajuda	13	86,66%
Não ajuda	0	0%
Ajuda pouco	01	6,67%
Ajuda Muito	01	6,67%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 05 expõe o resultado da pergunta referente se o controle de patrimônio ajuda a proteger os bens. Assim, a pesquisa através dos questionários informa que 86,66% das pessoas responderam que ajudam, 6,66% disseram que ajuda pouco e 6,66% afirmaram que ajuda muito.

Um controle patrimonial competente mantém sempre atualizados e monetariamente controlados os bens imobilizados, nesse sentido, controle patrimonial:

É uma forma pela qual as organizações gerenciam todos os bens móveis e imóveis adquiridos de variadas formas (compra, doação etc.). São eles os mobiliários, equipamentos, computadores, veículos, terrenos, prédios, entre outros e que são utilizados como recursos para que essa organização atinja seus objetivos ou metas planejadas na execução de seus serviços ou linha de produção. Trata-se do controle de toda a logística necessária, em termo de materiais permanentes (que dura dois anos ou mais), para que a organização operacionalize suas ações do dia-a-dia (ARINS, 2010 apud BERNARDO,2009, p. 09).

Tabela 06: O controle do patrimônio evita desvios, dilapidação e desgaste dos bens públicos?

O controle evita desvios, dilapidação, e desgaste dos bens	Frequência	Frequência relativa %
Sim	09	60%
Não	0	0%
Não sei dizer	0	0%
Às vezes	05	33,33%
Pouco	01	6,67%
Muito pouco	0	0%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 06 apresenta sobre os desvios, dilapidação e desgaste dos bens públicos e através dos dados pesquisados, 60% informaram que sim, 33,33% às vezes e 6,66% informaram que o controle de patrimônio ajuda pouco. Se o indivíduo tiver o mínimo de

conhecimento na área que atua, este vai perceber que um controle patrimonial eficiente contribui muito para evitar que os bens se deteriorem, desviem, entre outros.

Por meio de uma ficha patrimonial específica do bem, fica mais fácil/adequado o controle de correção e depreciação, informando sua movimentação quando necessária, ou seja, baixas, transferências, entre outros. Dessa forma, para evitar a ocorrência de improbidade administrativa, é necessário que o indivíduo tenha consciência de sua irresponsabilidade, a fim de seguir os procedimentos do controle ao patrimônio público (ARINS, 2010).

Tabela 07: Sobre os bens patrimoniais, no seu setor existe um termo de guarda e responsabilidade relacionando tais materiais.

Seu setor existe termo de guarda e responsabilidade	Frequência	Frequência relativa %
Sim	12	80%
Não	0	0%
Às vezes	02	13,33%
Não tenho como responder	01	6,67%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 07 questiona se existe um termo de guarda e responsabilidade no setor onde os entrevistados trabalham e a resposta foi a seguinte: 80% disseram que sim, 13,33% às vezes e 6,66% não tem como responder.

O responsável por cada bem deve zelar pela sua guarda e conservação, devendo comunicar formalmente a autoridade competente caso ocorra desaparecimento, ou qualquer ato que comprometa o mesmo, “sem prejuízo de instauração de processo administrativo para apurar responsabilidade de dano causado ao erário”. Destacando também, que o termo de responsabilidade será emitido em 02 vias, no qual uma via será entregue ao responsável pela carga patrimonial do referido bem e a outra via será arquivada na área responsável pelo patrimônio (BOTELHO, 2015, p. 68).

Tabela 08: O inventário físico é o ato da administração em contar regularmente seus bens e assim comparar, o existente no seu registro contábil de estoque e a quantidade real existente no local. Em seu setor esse inventario é realizado pelo menos uma vez por ano?

O inventário físico é realizado pelo menos uma vez por ano em seu setor	Frequência	Frequência relativa %
Sim	10	66,66%
Não	01	6,67%
Às vezes	01	6,67%
Não tenho como responder	03	20%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na tabela 08 foi perguntado se o inventário físico é realizado pelo menos uma vez por ano no local, a resposta nesse caso foi 66,66% disseram que sim; 6,66% afirmaram que não, 6,66% às vezes e 20% não tem como responder.

O inventário deverá estar constantemente atualizado de forma a permitir conhecer todas as características atuais dos bens. A título de conhecimento, “os inventários físicos de cunho gerencial, de ambiente municipal, deverão ser efetuados por comissão (ou grupo de trabalho) designada pela autoridade competente, deverá se subordinar às normas do Sistema de Controle Interno” (BOTELHO, 2015, p. 54).

Tabela 09: Você recebeu orientações de como funciona o controle patrimonial?

Você recebeu orientações de como funciona o controle patrimonial	Frequência	Frequência relativa %
Sim, recebi muitas orientações	08	53,33%
Não, recebi orientações	01	6,67%
Sim, recebi poucas orientações	06	40%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 09 aborda o assunto referente ao funcionamento do controle patrimonial, se os mesmos receberam orientações de como funciona o controle patrimonial e a resposta foi: 53,33% responderam que sim, 6,66% não e 40% receberam poucas orientações.

O controle de bens patrimoniais funciona basicamente da seguinte forma: todo servidor terá responsabilidade pelo desaparecimento de um equipamento que estiver sob sua utilização, para guarda e uso, e também por qualquer dano causado com dolo ou culpa sobre um equipamento que esteja ou não sob sua posse. Todo servidor deve comunicar, imediatamente, ao seu superior ou ao gestor patrimonial, qualquer tipo de irregularidade que tenha ocorrido com um equipamento sobre sua responsabilidade. Assim, todos os usuários nos diversos níveis da instituição devem ter a responsabilidade de zelar, guardar, conservar e informar sobre qualquer movimentação ou irregularidade com o bem permanente, permitindo à área responsável pela gestão patrimonial manter os seus registros atualizados (ARINS, 2010).

Tabela 10: O chefe encarregado de setor se preocupa com o controle dos bens públicos?

O chefe do seu setor se preocupa com controle dos bens	Frequência	Frequência relativa %
Sim	08	53,33%
Não	01	6,67%
Às vezes	06	40%
Não tenho conhecimento se há controle	0	0%
Total	15	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 10 expressa se o chefe encarregado do setor se preocupa com o controle dos bens públicos e nesse caso as pesquisas informaram o seguinte: 53,33% disseram que sim, 6,66% não e 40% às vezes.

Quando se fala em direção e liderança, devem ser característica de cada autoridade competente; a supervisão rigorosa do cumprimento dos atos normalizadores garantirá o atendimento aos objetivos de controle e o resultado pretendido pela administração na gestão de patrimônio público (BOTELHO, 2015).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho que teve por desígnio um estudo acerca do Controle Patrimonial na Administração Pública, objetivando a demonstração de sua importância do controle patrimonial para a conservação e valorização dos bens públicos, contou com uma extensa pesquisa bibliográfica, a qual foi de fundamental importância na compreensão do que vem a ser a gestão patrimonial, bem como seus conceitos e definições, processos, tarefas, além do controle físico e contábil de todos os bens móveis adquiridos por uma organização, ente estatal, entre outros.

Após o estudo das inúmeras bibliografias que serviram como base, bem como a pesquisa aplicada, a real necessidade se utilizar o controle dos bens patrimoniais na administração pública, se fazendo necessária uma metodologia de controle patrimonial que seja abrangente à administração pública, adaptando-se de acordo com as necessidades do controle patrimonial dos municípios e outros, uma vez que os recursos para a aquisição e manutenção das instituições têm sido escassos.

Segundo se observou da leitura de Markoski e Viecelli (2013) deve-se ter em mente que para atingir um controle patrimonial com eficácia e eficiência, não se pode depender somente da atuação correta e responsável do setor competente, pelo contrário, faz-se necessária também a conscientização de todos que usufruem e tem acesso aos bens, vez que são esses que devem zelar pela guarda e manutenção dos materiais, evitando que sofram avarias, não bastando apenas à assinatura de um termo de responsabilidade, sendo necessário também que o comprometimento e cuidado sejam colocados em prática.

Importa destacar como exemplo a tabela 01 dos questionários, que ao ser questionado se os servidores cuidam bem do patrimônio, 6,66% responderam sim, 6,66% não, e 86,66% dos entrevistados responderam que às vezes não tem como responder o que comprova que os mesmos precisam ter consciência da necessidade de se tratar melhor os bens públicos. Pode-se ainda ressaltar a resposta obtida na tabela 05, quando do momento da realização da pergunta em se tratando do controle em seu setor, 86,66% dos entrevistados responderam que esse ajuda na proteção, 0% não ajuda, 6,66% ajuda pouco e 6,66% ajuda muito.

A necessidade da realização do inventário físico anual disposto na Lei 4320/64, é um exemplo bastante conciso da importância da observação das mutações sofridas pelo patrimônio das organizações públicas, pois permite demonstrar se o mesmo encontra-se na finalidade e lugar a que foi solicitado.

Para isso, o que deve ser entendido, é que o patrimônio público pertence a todos os cidadãos, porém não significa que cada particular pode usufruí-lo ao seu bel prazer. O mesmo destina-se a atender os interesses da coletividade, atingindo a uma finalidade pública para a melhora na prestação de serviços e no atendimento ao cidadão que utiliza da infraestrutura da organização.

Diante de todo o analisado e exposto, pode-se concluir que se faz cada vez mais necessário que as instituições, tanto privadas como as públicas, voltem seus olhares para a forma como o gerenciamento de seu patrimônio tem sido realizado, haja vista a escassez de recursos para a aquisição e manutenção dos mesmos, de forma que se faz necessário a

utilização de formas de controle que reflitam em uma maior eficiência e eficácia nos resultados obtidos, demonstrando um real e verdadeiro comprometimento com a comunidade que é sua principal financiadora.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARINS, Simone Krzeminsk Budal. **Que práticas de controle patrimonial de bens móveis podem ser utilizadas pela Promotur.** TCC, 2010. Acesso online.

BACHTOLD, Ciro. **Noções de Administração Pública.** Cuiabá: EdUFMT; Curitiba: UFPR, 2008. Disponível em:
http://ftp.comprasnet.se.gov.br/sead/licitacoes/Pregoes2011/PE091/Anexos/servi%E7o_publico_modulo_I/Nocoas_de_Administracao_Publica.pdf. Acesso em: 05 de dezembro de 2016.

BLOG DA GRADUAÇÃO UNIPÊ. Ana Flávia Da Fonseca. **Entenda as diferenças entre administração pública e privada.** Disponível em:<http://blog.unipe.br/graduacao/entenda-as-diferencas-entre-administracao-publica-e-privada>. Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

BOTELHO, Milton Mendes. **Patrimônio na administração pública municipal: regulamento e gestão de ativo imobilizado de acordo com NBCASP.** 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2015.

BRASIL. **Constituição da república federativa do brasil de 1988.** Brasília, 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Decreto nº 99.658, de 30 de outubro de 1990.** Regulamenta, no âmbito da Administração Pública Federal, o reaproveitamento, a movimentação, a alienação e outras formas de desfazimento de material. Brasília, 30 de outubro de 1990.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatuí Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 17 de março de 1964.

BRASIL. **Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965.** Regula a ação popular. Brasília, 29 de junho de 1965.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 21 de junho de 1993

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, 10 de janeiro de 2002.

BRASIL. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, 25 de Agosto de 2008.

BRASIL. **Instrução normativa nº 205, de 08 de abril de 1988.** Baixar a presente Instrução Normativa - I.N., com o objetivo de racionalizar com minimização de custos o uso de material no âmbito do SISG através de técnicas modernas que atualizam e enriquecem essa gestão com as desejáveis condições de operacionalidade, no emprego do material nas diversas atividades. Brasília, 11 de Abril de 1988.

FIOROLLI SOC CIVIL LTDA SOFTWARE. Assistência e Consultoria Municipal. **Módulo Patrimônio.** 2016.

GIL, Antônio Carlos. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. Ed 4ª: Atlas. 2002.

HEINZ, Michele Urrutia; QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias. **Controle dos Bens Permanentes:** um estudo nas Universidades Federais do Estado do Rio Grande do Sul. TCC, 2011. Acesso online.

JUND, Sérgio. **Administração, Orçamento e Contabilidade pública.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2007. Acesso online.

MARKOSKI, Adelar; VIECELLI, Mateus Eduardo. **A Importância do Controle Patrimonial para as Entidades Públicas:** um estudo de caso no centro de educação superior do norte do Rio Grande do Sul (CESNORES). 2013. Graduação em Tecnologia em Gestão Pública.

MEDEIROS, Alexsandro M. **Administração Pública.** Disponível em: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administra%C3%A7%C3%A3o-publica/>. Acesso em 22 de dezembro de 2016.

NBCASP. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. NBCs T 16.1 a 16.11.

UFMG/DSG. Divisão de Material. **Manual de Patrimônio.** Belo Horizonte. 2008.

14. PRÁTICAS CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO: A PERCEPÇÃO DOS CONTABILISTAS DO IFAL SOBRE A APLICAÇÃO DA NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO - NBCTSP 16.10

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público

Autores: Gesualdo Menezes Cavalcante, Márcio Mateus Ferreira de Aquino & Sheila Mirian Barbosa Israel

RESUMO

Este estudo teve como objetivo investigar a percepção dos contabilistas do Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia de Alagoas (IFAL) sobre a utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos relacionados nas NBC T 16.10. Justifica-se esta pesquisa tendo em vista a importância dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos, discriminados na NBC T 16.10, são procedimentos obrigatórios que visam facilitar o processo de convergência internacional da Contabilidade Aplicada às Entidades do Setor Público. Neste sentido, torna-se viável verificar a percepção dos contabilistas sobre a utilidade desse processo. Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa de abordagem quantitativa e natureza descritiva. Foi realizado um levantamento de campo (*survey*). Os dados foram coletados por meio de questionários submetidos a 38 profissionais da contabilidade do IFAL, entre 28 de maio a 20 de junho de 2016, e contou com 35 respondentes (92,11%). As análises dos dados foram feitas através de estatística descritiva, os cálculos foram elaborados em planilhas do *Microsoft Excel 2007*, assim como a confecção das tabelas. Os resultados evidenciaram que a percepção dos contabilistas do IFAL é positiva e a maioria dos respondentes reconhece que os critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos discriminados na NBC TSP 16.10, quando implantados, promovem a melhoria da qualidade da informação contábil no setor público. No entanto, poucos profissionais implementam tais critérios nas práticas contábeis que realizam na instituição. Além disso, os resultados revelaram a necessidade de treinamento em relação aos critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos discriminados na NBC TSP 16.10, pois (54%) dos respondentes declararam que não possuem ou que tem um conhecimento iniciante referente a esta norma.

Palavras-Chave: Avaliação – Mensuração – Convergência Internacional.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a contabilidade vem passando por um processo de transformação em nível mundial, baseado na essência da doutrina contábil, tanto no setor privado como no setor público. No setor público, essa mudança não ocorria desde a publicação da Lei nº 4.320/1964, e sua origem deu-se devido ao início do processo de convergência das normas contábeis, cujo processo abrange diversos países e tem como objetivo desenvolver pronunciamentos contábeis de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente (IFRS, 2017).

O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público decorreu de iniciativas de vários órgãos. Em novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas

ao Setor Público (NBC TSP), que trouxe vários dispositivos normativos, alterando substancialmente a estrutura anterior (SANTOS e ALMEIDA, 2012). Nesse contexto, Silva et al. (2012) relatam que essas normas contribuíram para a quebra de um paradigma no setor público uma vez que inseriram novas práticas, com maior ênfase da situação no patrimônio, se contrapondo à estrutura orçamentária até então vigente.

As NBC TSP, com destaque para a NBC T 16.10, publicada através da Resolução CFC nº 1.137/08, estabeleceu os procedimentos a serem adotados pelos agentes públicos, a partir de 2010, para a avaliação e mensuração de ativos e passivos das entidades do setor público. Essas normas objetivaram melhorar a qualidade de informação e evidenciação contábil das entidades do setor público.

Diante do atual processo de convergência das normas internacionais de contabilidade no setor público, que busca melhorar a assimetria das informações divulgadas nas demonstrações financeiras e, conseqüentemente, aperfeiçoar a gestão pública, surge à seguinte questão: Qual a percepção dos contabilistas do Instituto Federal de Educação Ciências e Tecnologia de Alagoas sobre a utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos relacionados nas NBC T 16.10?

Sendo assim, esta pesquisa obteve o objetivo de investigar a percepção dos contabilistas do Instituto Federal de Educação Ciências e Tecnologia de Alagoas sobre a utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos relacionados nas NBC T 16.10.

Nesse aspecto, justifica-se este estudo, pois a avaliação e mensuração dos ativos e passivos na administração pública são fundamentais para o controle do patrimônio público. Além do mais, mudanças nas normas também requerem mudanças de conduta dos profissionais da área. Assim, será possível verificar a percepção desses contabilistas em relação a essas mudanças e compreender de que forma está sendo realizada a preparação desses profissionais para atuarem frente às modificações advindas dessa convergência. Destaca-se que a pesquisa contribui no campo prático, no sentido de apontar a relevância dos contabilistas compreenderem a importância dessa norma, em termos de mensurar os ativos e passivos das instituições públicas, da forma que melhor represente sua realidade.

Em termos estruturais, o artigo está dividido em cinco seções: a primeira, esta introdução, que apresenta a proposta e o objetivo desta pesquisa; em sequência, a fundamentação teórica, onde alguns conceitos são abordados e os estudos anteriores que suportam a temática são expostos; a terceira seção trata dos aspectos metodológicos que viabilizaram o estudo, cujos resultados são trazidos na quarta seção. A quinta e última seção evidencia as limitações do estudo, propostas para pesquisas futuras e as conclusões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPS)

No setor público, o início do processo de convergência deu-se por meio de ações de diversos órgãos: o Ministério da Fazenda (MF), através da Portaria nº 184/08 e do Decreto nº 6.976/09 estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como Órgão Central de Contabilidade Federal e responsável pelas iniciativas dos trabalhos, buscando convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público (SOARES e SCARPIN, 2010; SILVA e ROSA, 2015).

As dez primeiras normas de contabilidade aplicadas às entidades do setor público foram elaboradas pelo CFC, em 21 de novembro de 2008, e posteriormente em 25 de

novembro de 2011, foi tornada pública a NBC TSP 16.11, que trata das regras básicas, mensuração e evidenciação dos custos no setor público, totalizando um total de 11 normas até então vigentes (CFC, 2016).

As NBC TSPs ofereceram profundas mudanças na contabilidade até então vigentes: alterou o enfoque orçamentário para o patrimonial, inserindo novos conceitos e formas de avaliação e mensuração do patrimônio público, o que aproximou a contabilidade praticada no setor privado; mudou a forma de escrituração e configuração do balanço patrimonial; impôs que as despesas e receitas públicas fossem contabilizadas pelo princípio da competência; criou o subsistema de custos, entre outras (NASCIMENTO et al., 2015).

As NBC TSPs foram elaboradas democraticamente, pautadas no sistema participativo com realização de audiências públicas, seminários, discussões e com a união de todos aqueles que fazem a contabilidade pública brasileira, desde profissionais até os órgãos e instituições envolvidas no processo (MAPURUNGA, MENESES e PETER, 2011).

Nesse sentido, Castro (2010) enfatiza as mudanças positivas ocorridas na contabilidade pública após as publicações das NBC TSPs, tais como: a aglutinação com os conceitos e regras internacionais; aprimoramento nas técnicas específicas de cada enfoque abordado (aspectos aderentes à doutrina da ciência contábil, aspectos orçamentários direcionados ao acompanhamento e execução orçamentária, aspectos econômicos e financeiros e os aderentes às regras fiscais e tributárias); benefícios na padronização e economicidade nos procedimentos referentes aos sistemas informatizados para empresas que atendem Municípios de Estados diferentes; melhora do ensino da contabilidade pública com a padronização dos conceitos; plano de contas único para as três esferas do governo (Municipal, Estadual e Federal) e homogeneidade de procedimentos contábeis entre os setores públicos e privados, que até então seguiam caminhos distintos.

Esta é uma realidade que decorre do desenvolvimento da contabilidade pública brasileira, nos últimos anos, com os objetivos de adequar os procedimentos adotados pela contabilidade internacional, através da convergência com as IPSAS. A migração da contabilidade pública brasileira do enfoque orçamentário, reforçado pela Lei nº 4.320 de 1964, para uma visão patrimonial baseada na doutrina contábil foi sedimentada com a aprovação das NBC TSP, aprovadas pelo CFC em 21 de novembro de 2008 (MACÊDO et al., 2010), as quais são discriminadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas as Entidades do Setor Público

NUMERAÇÃO	RESOLUÇÃO – CFC	NORMA
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos no Setor Público

Fonte: CFC (2008) – adaptado

As NBC TSPs 16.1 a 16.10 tornaram-se obrigatórias a partir do exercício de 2009 (1º de janeiro de 2010), enquanto que a NBC TSP 16.11, que trata da implantação do sistema de informação de custos do setor público, teve aplicação a partir de 2012. Vale destacar que devido à complexidade de alguns dispositivos das normas e à falta de preparo dos órgãos públicos em cumprir o prazo inicial, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem prorrogando de vigências das NBC TSPs. Os critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos, por exemplo, apresentam dispositivos novos, tais como, os ativos intangíveis e o tratamento contábil dos bens de uso comum do povo, o que demanda tempo para se adaptar a nova realidade. Como este trabalho busca estudar apenas a NBC T 16.10, a mesma será apresentada na próxima seção.

2.2 NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Os critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos a serem aplicados nas entidades do setor público tiveram significativas mudanças a partir da Resolução CFC nº 1.137/08, que aprovou a NBC T 16.10. Esta norma busca alinhar os procedimentos e práticas na escrituração, evidenciação e elaboração das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as IPSAS.

Nesse sentido, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003) apresentam a avaliação como sendo um processo que busca materializar a potencialidade dos serviços em determinada moeda corrente ou valor que corresponda, e o valor do ativo é atribuído através da soma das importâncias a serem pagas futuramente por meio dos fluxos de serviços que serão obtidos, descontando a possibilidade de juros e valores eventuais. Dessa forma, Rossetto et al. (2001) complementam que a avaliação dos ativos pode ser quantificada com base em valores de entrada, que representam o sacrifício que a empresa teve, tem ou terá que realizar para adquirir determinado recurso (custo histórico, custo corrente e custo de reposição futuro) ou valores de saída.

De acordo com a NBC T 16.10, a avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos. Já a mensuração consiste na constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrentes da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. Hendriksen e Van Breda (2010, p. 304) apontam que a “mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa”. Os autores também ressaltam que os passivos são mensuráveis e, em geral, são medidos pelo valor presente das saídas de caixa. Uma importante mudança quanto à mensuração dos elementos patrimoniais foi a introdução do valor justo. De acordo com a NBC T 16.10, a mensuração a valor justo também é utilizada para aos ativos biológicos e os instrumentos financeiros.

Para Antunes et al. (2012), o patrimônio das empresas, em geral, que atendem aos critérios de evidenciação, pode ser mensurado por valores de entradas ou de saídas. A regra geral discriminada nas normas contábeis de vários países é a de mensuração por valores de entrada, preferencialmente, pelo custo histórico.

A resolução CFC nº 1.137/08 que aprovou a NBC T 16.10 relaciona os critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos para entidades do setor público com a finalidade de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, e trazem no escopo do seu texto,

além das definições de avaliação e mensuração, outras definições relevantes, apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2 – Definições sobre avaliação e mensuração, e outras relevantes.

ÍTEM	DEFINIÇÃO
Influência significativa	Poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas.
Reavaliação	Adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.
Redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>)	Redução nos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.
Perda por desvalorização	Montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.
Redução valor de aquisição	Soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.
Valor justo	O preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.
Valor realizável líquido	Quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.
Valor recuperável	Valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

Fonte: CFC (2008) – adaptado

A NBC T 16.10 estabelece diversos critérios, conforme a natureza e operacionalidade da transação (CFC, 2016), quando se refere à avaliação e mensuração dos grupos e subgrupos do ativo e do passivo: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado e intangível. As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial (CFC, 2016). As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial (CFC, 2016).

Os créditos e dívidas podem ser mensurados a valor original, valor presente e/ou prováveis valores de realização: Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial, o que está em conformidade com o artigo 106, inciso I, da Lei nº 4.320/64 que criou normas gerais para elaboração e controle dos Balanços da União (CFC, 2016). Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente (CFC, 2016). E as provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos (CFC, 2016).

Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção (CFC, 2016). Todavia, podem ser mensurados a valor de mercado quando o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado e quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos que afetem os produtos (CFC, 2016). Já os resíduos e os refugos devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido (CFC, 2016).

Já os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos devem ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência (na data das demonstrações contábeis), exceto quando o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável (CFC, 2016).

Destaca-se ainda que o método para mensuração e avaliação das saídas do almoxarifado é o custo médio ponderado e se não for viável a identificação de custos específicos dos estoques, para companhias que usam este método, deve-se continuar utilizando o custo médio ponderado, corroborando com o artigo 106, inciso III, da Lei nº 4.320/64 que criou normas gerais para elaboração e controle dos Balanços da União (CFC, 2016).

As participações permanentes em empresas cuja administração tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial e as demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição (CFC, 2016).

O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção. Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito deve ser considerado o valor resultante da avaliação obtida, com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação. Nesse contexto é oportuno destacar que nas instituições públicas há dificuldades em avaliar os bens, visto que, na maioria dos casos, não tem servidores públicos capacitados e, além do mais, as empresas especializadas cobram um valor muito caro o que acaba não inviabilizando o processo, pois a relação custo-benefício afeta o princípio de economicidade (CFC, 2016).

Existe uma grande polêmica entre os estudiosos e profissionais da contabilidade sobre a contabilização e mensuração dos bens de uso comum, pois a partir da NBC T 16.10 esses bens passaram a ter tratamento contábil, em destaque: “os bens de uso comum quando absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. A mensuração desses bens será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção” (CFC, 2016). Neste sentido, o trabalho de Lima et al. (2011) revelou que a maior dificuldade no tratamento contábil desses bens está no critério de mensuração (atribuição de valores), visto que não existe consenso em qual o melhor critério a ser adotado.

O ativo intangível, inovação trazida pela Lei nº 11.638/07, são os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade, e são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção (CFC, 2016). Destaca-se que este grupo de ativo é um dos mais polêmicos e controversos da Ciência Contábil, dado as suas características específicas e dificuldade de mensuração, como ocorre com os bens de uso comum.

Os critérios de avaliação e mensuração emanados da NBC T 16.10 variam de acordo com as características de ativo e passivo que se deseja evidenciar. Os ativos intangíveis, por exemplo, são difíceis de mensurar, inclusive pode haver a utilização de fórmulas matemáticas para conseguir atribuir valor a esses bens, o que traz grandes desafios aos profissionais de contabilidade do setor público. Identificando essa dificuldade por parte dos contadores públicos, o módulo a seguir apresentará os estudos realizados a fim de identificar a percepção dos contadores quando à utilização das normas de contabilidade aplicada ao setor público.

2.3 Estudos Anteriores sobre a Percepção dos Contadores quanto ao uso das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

A fim de identificar a percepção dos contadores públicos quanto ao uso das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, realizou-se um levantamento dos estudos realizados anteriormente que tiveram este objetivo, tanto no âmbito nacional como no internacional. Neste aspecto, destacam-se as pesquisas realizadas por Guthrie (1998); Kober, Lee e Ng (2010); Oliveira (2014); Alves, Canan e Lima (2015); Calado (2015); Piccolo e Klann (2015); e, Cavichioli, Fiirst e Asta (2016); os quais serão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Estudos Anteriores Sobre a Percepção dos Contadores Quanto às Normas de Contabilidade Pública.

AUTOR (ES) /ANO	RESUMO DA PESQUISA
Guthrie (1998)	Buscou-se apresentar uma análise contextual e histórica da aplicação da Contabilidade no Setor Público Australiano (APS). Os achados apontaram a aplicação da contabilidade de exercício, empregando relatórios financeiros, sistema de gestão, relatórios do governo e orçamento de acumulação.
Kober, Lee e Ng (2010)	Buscou-se examinar a utilização de vários sistemas de contabilidade na percepção dos usuários internos e externo sobre as informações contábeis, informações baseadas nos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (GAAP) e as informações baseadas no acúmulo de Sistema de Previsão Global (GFS) percebida como útil para tomada de decisão a nível departamental no setor público australiano.
Xavier e Silva (2012)	Buscou-se identificar a percepção dos contadores de instituições vinculadas ao Ministério da Educação em relação à utilidade da informação contábil quando a referência passa a ser as informações a partir da adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Os resultados mostraram que as informações produzidas em decorrência das mudanças introduzidas pelas NBCASP são capazes de maximizar a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão.
Oliveira (2014)	Buscou-se conhecer os impactos no patrimônio, no resultado e as dificuldades na adoção das novas NBCASP no Senac, através da percepção dos responsáveis pelas informações contábeis. Obteve-se que todos os departamentos adotam o novo plano de contas aplicado ao setor público e realizam depreciação dos bens obedecendo ao calendário do STN. A maioria (95% e 76%) faz reavaliação dos seus bens imóveis de acordo com a NBCASP e utilizaram o regime de competência para a contabilização de suas atividades no sistema contábil, respectivamente. No entanto, apenas 29% utilizam a Demonstração do Resultado Econômico.
Alves, Canan e Lima (2015)	Buscou-se verificar os desafios que os contadores enfrentam na implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Dentre os achados, obteve-se que as dificuldades estão relacionadas ao nível de discricionariedade desses profissionais. As normas relacionadas à implementação do sistema de custos foram as que atribuíram maior preocupação. Sobre avaliação e mensuração dos ativos e passivos, os resultados evidenciaram que quase metade dos entrevistados discordou que pessoas, processos e a estrutura administrativa das prefeituras estão em condições de implementar os critérios e procedimentos discriminados na NBC T SP 16.10.
Calado (2015)	Buscou-se conhecer a percepção dos profissionais ligados à elaboração, divulgação e gestão das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público nos Estados e capitais brasileiras, em um cenário de implantação NBC TSP e de mudanças significativas no processo. Sendo assim, a pesquisa mostrou que o enfoque orçamentário ainda é real no setor público, e que a DFC, novidade trazida pela NBCASP, os profissionais (contadores) ainda estão se adequando para elaborar e publicar esta demonstração de forma que atendam aos interesses dos diversos <i>stakeholders</i> .
Piccolo e Klann (2015)	Buscou-se identificar a percepção dos contadores públicos nas áreas de informação, atualização profissional e a mudança de cultura operacional com relação às Normas

	Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Os achados identificaram que metade dos contadores reconhece ter amplo conhecimento das normas aplicadas ao setor público, mas que as normas precisam ser aperfeiçoadas, principalmente nos casos de aplicação de critérios de depreciação, elaboração das demonstrações e notas explicativas.
Cavichioli, Fiirst e Asta (2016)	Buscou-se analisar as percepções, visões e entendimentos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelos contadores públicos da Região da AMOP (Associação dos Municípios do Oeste do Paraná). Os contadores utilizam um sistema que atende as atuais mudanças da contabilidade pública e possuem amplo conhecimento sobre as NBCASP. Além disso, os profissionais acreditam que as mudanças dificultarão o trabalho e que trouxeram mais responsabilidade para a profissão.

Fonte: Elaboração própria (2017)

Diante das pesquisas apresentadas e relacionando-as com o objetivo proposto neste estudo, que busca estudar a percepção dos contabilistas de uma instituição pública quanto ao uso de uma norma contábil específica, destaca-se que, diferente da literatura apontada anteriormente, este estudo buscou estudar a norma que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos no setor público, relevante por apresentar algumas particularidades quando comparada com o setor privado, e por conta disso, gera algumas discussões no meio acadêmico. Sendo assim, apresenta-se na seção a seguir, com os procedimentos metodológicos que viabilizaram este estudo.

3 METODOLOGIA

Com a finalidade de atingir o objetivo proposto para esta pesquisa, que buscou investigar a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos relacionados nas NBC T 16.10, foi operacionalizado um levantamento de campo (*survey*) de natureza descritiva e feita uma abordagem quantitativa, uma vez que utilizou da estatística descritiva para explicar os resultados obtidos. Destaca-se que a pesquisa descritiva tem como propósito fazer afirmação para descrever aspectos de uma população ou analisar a distribuição de determinadas características. Neste tipo de pesquisa, geralmente, o pesquisador descreve sub amostras e faz comparações entre elas (RICHARDSON et al., 2015).

O universo da pesquisa foi escolhido por conveniência e contemplou os 39 servidores que ocupam cargos de Contadores ou de Técnicos em Contabilidade do IFAL, que estão distribuídos entre as 16 unidades. A pesquisa foi composta por um grupo de servidores contabilistas que, tanto profissionalmente como em termos de representação funcional, possuem relação direta com o objeto da pesquisa.

De acordo com Relatório de Gestão do IFAL (IFAL, 2015), a instituição se trata do maior centro de referência em educação profissional em Alagoas. Tal reconhecimento decorre da excelência e qualidade dos cursos ofertados, de forma integrada e em diferentes níveis e modalidades de ensino. Sempre levando em consideração as tendências do setor produtivo e o cenário regional, visando à inclusão social do jovem e do adulto trabalhador, no sentido de proporcionar-lhes educação continuada, disseminando a inovação constante das ciências e das novas tecnologias.

A coleta dos dados foi realizada por meio de um questionário adaptado de Silva e Rosa (2015), validado por uma doutora na área contábil e constituído em três blocos, divididos entre: (1) caracterização dos respondentes; (2) conhecimentos sobre o processo de

NBC TSP; e, (3) utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos, cujas questões estão apresentadas na Tabela 4.

Tabela 4 – Questões da pesquisa

BLOCO 1	
1 - Qual instituição trabalha?	
2 – Qual seu nível de formação acadêmica?	
3 - Qual tempo de experiência na área pública?	
BLOCO 2	
1 - Qual seu nível de conhecimento sobre a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)?	
2 - Já participou de algum evento a respeito das NBC TSP?	
3 - Você acredita que a convergência internacional no setor público resulta em benefício para a administração pública?	
4 - Qual seu nível de conhecimento sobre o processo de Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, previsto na NBC TSP 16.10?	
5 - Já implementou um dos critérios de Avaliação e Mensuração de ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10, na instituição pública em que trabalha?	
BLOCO 3	
1 - A implementação dos critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos para o setor público é?	
2 - Os critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10, como procedimentos que promovem a melhoria da qualidade da informação contábil no setor público é:	

Fonte: Elaboração própria (2017)

O questionário foi confeccionado no Word versão 2007 e foi enviado por *e-mail*, *in loco*, e também foi feito contato direto via telefone com os servidores de cargo de contador e técnico em contabilidade ativos do IFAL. Os *e-mails* e telefones foram adquiridos junto à Coordenação de Contabilidade da Unidade de Reitoria do IFAL. Foram enviados 38 (trinta e oito) questionários. A data da coleta dos dados foi entre 28 de maio a 20 de junho de 2016, obtendo uma quantia de 35 questionários respondidos, ou seja, 92,11% do total encaminhado. A Tabela 5 mostra a quantidades de contabilistas que participaram da pesquisa distribuídos por unidade do IFAL.

Tabela 5 - Quantidade de Respondentes por Unidade do IFAL

UNIDADE DO IFAL		PROFISSIONAIS		
Campi/Reitoria	Ordem	Contador	Técnico em Contabilidade	Total
Arapiraca	1	1	2	3
Coruripe	2	-	1	1
Maceió	3	1	2	3
Maragogi	4	1	1	2
Marechal Deodoro	5	1	-	1
Murici	6	1	1	2
Palmeira dos Índios	7	1	1	2
Penedo	8	1	1	2
Piranhas	9	1	-	1
Reitoria	10	4	5	9
Rio Largo	11	-	1	1
Santana de Ipanema	12	1	-	1

São Miguel dos Campos	13	-	1	1
Satuba	14	1	3	4
Viçosa	15	-	2	2
TOTAL		14	21	35

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Diante das informações discriminadas na Tabela 5, observa-se que houve respondentes em todas as 15 unidades do IFAL que foram enviados os questionários, o que mostra o volume e a representatividade da pesquisa em praticamente todo IFAL. O *campus* da cidade de Batalha foi o único que ficou de fora da pesquisa, pois não possuía servidor contabilista lotado naquela unidade até a data da coleta dos dados (2016). As análises dos dados foram feitas através de estatística descritiva, os cálculos foram elaborados em planilhas do *Microsoft Excel 2007*, assim como a confecção das tabelas, cujos resultados são apresentados na próxima seção.

4. SÍNTESE DOS RESULTADOS

O primeiro bloco do questionário enfatiza as características dos respondentes e explanou: primeiro o nível de formação acadêmica e depois o tempo de experiência que eles possuem na área pública. Pontua-se que os dados colhidos tiveram representatividade dos profissionais de Contabilidade de 15 unidades do IFAL, 14 campi e a Reitoria.

Tabela 6 - Formação Acadêmica

Formação	Frequência	Percentual (%)
Técnico em Contabilidade	2	5,7
Graduação	5	14,3
Especialização	26	74,3
Mestrado	2	5,7
Total	35	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Em face das constatações acima, verifica-se a grande maioria dos contabilistas (vinte e seis) possuem especialização, dois possuem mestrado e também dois não tem cursos superior, obtendo formação a nível técnico. Nenhum dos contabilistas entrevistados possui doutorado. Diante do exposto, verifica-se que o número de servidores que tem especialização é predominante, equivalente a 74,3% dos respondentes.

Continuando a análise da primeira parte da pesquisa, a Tabela 7 mostra o tempo de experiência que os respondentes possuem na área pública.

Tabela 7 - Tempo de Experiência na Área Pública

Faixa Etária	Frequência	Percentual (%)
De 1 a 5 anos	20	57,1
De 6 a 10 anos	5	14,3
De 11 a 15 anos	3	8,6
Mais de 15 anos	7	20,0
Total	35	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando os dados da Tabela 7, observou-se que mais da metade dos contabilistas, ou seja, 57,1% atuam de 1 a 5 anos na área pública; 7 servidores, cerca de 20,0%, trabalham no serviço público há mais de 15 anos; 14,3% trabalham de 6 a 10 anos e apenas 8,6% trabalham de 11 a 15 anos.

No segundo bloco do questionário, buscou-se identificar o nível de conhecimento dos respondentes sobre o processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), por meio da aplicação de 05 perguntas: a primeira procura saber qual o nível de conhecimento sobre a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP); a segunda quer saber se o respondente já participou de algum evento a respeito das NBC TSP; a terceira indaga se os profissionais acreditam que a convergência internacional no setor público resulta em benefícios para a administração pública; a quarta quer saber o nível de conhecimento sobre o processo de avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, previstos na NBC TSP 16.10; e quinta e última quer verificar se os servidores já implementaram um dos critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10, na instituição pública em que trabalham. A Tabela 8 apresenta o nível de conhecimento dos profissionais a respeito da implementação das NBC TSP.

Tabela 8 - Nível de Conhecimento Sobre a Implementação da Norma NBC TSP.

Nível	Frequência	Percentual (%)
Fraco	5	14,3
Regular	8	22,9
Bom	18	51,4
Muito Bom	4	11,4
Total	35	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os valores da Tabela 8 indicam que 51,4% dos contabilistas do IFAL têm um bom nível de conhecimento sobre a implementação das normas contábeis; 22,9% declararam ter um conhecimento regular e cerca de 11,4% e 14,3% relataram ter um nível de conhecimento muito bom e fraco, respectivamente. Apesar disso, faz-se mister ressaltar que pode haver a possibilidade de algum respondente ter declarado que tem o conhecimento, mas na verdade o conhecimento pode não existir de fato, pois fatores com: medo, desvalorização profissional, preconceito, dentro outros podem inibir respostas de nível regular ou fraco, por exemplo. Os números ainda revelaram que a soma dos profissionais que se declararam com conhecimento regular com os de conhecimento fraco chega ao total de 13 servidores, o que representa 37,2% da amostra. Isso mostra que existe a necessidade de treinamento para que esses profissionais obtenham mais conhecimentos sobre a implementação das NBC TSP.

A Tabela 9 trata da participação dos profissionais em eventos sobre as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e sobre os benefícios da convergência internacional para a administração pública.

Tabela 9 - Participação em Eventos a Respeito das NBC TSP.

Resposta	Frequência	Percentual (%)
Sim	24	68,6
Não	11	31,4

Total	35	100,0
--------------	-----------	--------------

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Quando questionados sobre a participação em algum evento a respeito das NBC TSP, 68,6% dos respondentes declararam que Sim, e 31,4%, dos profissionais assinalaram que nunca participaram de nenhum evento a respeito das NBC TSP. Neste sentido, percebe-se mais de 30% dos servidores necessitam de cursos de capacitação sobre a temática em questão, pois o profissional bem qualificado poderá enfrentar com mais robustez os desafios e as mudanças advindas do processo de convergência internacional de contabilidade no setor público.

Os contabilistas também foram questionados sobre os benefícios da convergência internacional para a administração pública, conforme Tabela 10.

Tabela 10 - Crença em que a Convergência Internacional do Setor Público Resulta em Benefício para a Administração Pública.

Resposta	Frequência	Percentual (%)
Sim	33	94,3
Não	2	5,7
Total	35	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os resultados sinalizam que 94,3% dos respondentes percebem que a convergência internacional é um processo de grande importância para a administração pública. Apenas 5,7% dos contabilistas declararam que a convergência não traz benefícios para a administração pública. Diante do exposto percebe-se que a maioria absoluta dos servidores contabilistas do IFAL vêm com bons olhos o processo de convergência, embora muitos ainda precisam se capacitar para essas mudanças.

A Tabela 11 reflete o nível de conhecimento sobre o processo de avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, previstos na NBC TSP 16.10 conforme abaixo.

Tabela 11 - Nível de Conhecimento Sobre o Processo de Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, Previsto na NBC TSP 16.10.

Nível de conhecimento	Frequência	Percentual (%)
Não possui	6	17
Iniciante	13	37
Intermediário	14	40
Avançado	2	6
Total	35	100

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se na Tabela 11 que o número de profissionais que possuem um nível avançado de conhecimento a respeito do processo de avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público previsto na NBC TSP 16.10 é bastante deficiente, apenas 6% da amostra; 40% possuem um conhecimento intermediário; 37% são iniciantes; e 17% declaram não ter nenhum conhecimento a respeito do processo de avaliação e mensuração. Desta forma, 54% dos informantes ou são iniciantes no nível de conhecimento

ou não possuem conhecimento nenhum a respeito do tema. Pode-se ver nestes dados a necessidade de fornecer treinamentos e incentivos aos contabilistas para aperfeiçoamento técnico sobre o processo de avaliação e mensuração de ativos e passivos previstos na NBC TSP 16.10. Pontua-se que pode haver a possibilidade de algum respondente ter declarado que tem o conhecimento, mas na verdade o conhecimento pode não existir de fato, pois fatores com: medo, desvalorização profissional, preconceito, dentro outros podem inibir respostas do tipo “iniciante” ou “não possui” o conhecimento, por exemplo.

A Tabela 12 apresenta os resultados sobre a implementação dos critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos no IFAL.

Tabela 12: Implementou um dos critérios de Avaliação e Mensuração de ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10, na instituição pública em que trabalha.

Resposta	Frequência	Percentual (%)
Sim	1	2,9
Não	34	97,1
Total	35	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando a quinta e última pergunta do segundo bloco da pesquisa, observa-se na tabela acima que 97,1% dos informantes nunca implementaram um dos critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10 no Instituto Federal de Alagoas; apenas 2,9% dos informantes já implantou um dos critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos. Neste sentido, observa-se que, apesar da obrigatoriedade existente em Leis e outros normativos, das 15 unidades do IFAL pesquisadas, apenas 01 implantou algum critério de avaliação e mensuração de ativos e passivos discriminados na NBC TSP 16.10. Isso revela a dificuldade ou falta de prioridade da administração pública em atender às novas regras contábeis advindas do processo de convergência internacional de contabilidade no setor público.

O terceiro bloco de questionamentos procura verificar a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos relacionados nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). A Tabela 13 visa identificar se a implementação dos critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos tem utilidade para o setor público.

Tabela 13 - Nível de Importância que o Entrevistado dá a Implementação dos Critérios e Procedimentos para Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos para o Setor Público.

Nível de Importância	Frequência	Percentual (%)
Não tem utilidade	1	3
Indiferente	2	6
Muito útil	32	91
Total	35	100

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os valores da Tabela 13 mostram que 91% dos contabilistas do IFAL entendem que a implementação dos critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos é muito útil para o setor público; 6% acham que os critérios de avaliação e mensuração são indiferentes e apenas 3% disse que não tem utilidade.

A última pergunta da pesquisa foi elaborada para identificar a significância dos critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10, como procedimentos que promovem a melhoria da qualidade da informação contábil no setor público. Os resultados desses questionamentos estão resumidos na Tabela 14.

Tabela 14 - Relevância dos critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10, como procedimentos que promovem a melhoria da qualidade da informação contábil no setor público.

Relevância	Frequência	Percentual (%)
Irrelevante	1	3
Importante	13	37
Muito importante	21	60
Total	35	100

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os números da Tabela 14 refletem que 60% dos respondentes consideram que os critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos, discriminados na NBC TSP 16.10, como procedimento promovem melhoria da qualidade da informação contábil no setor público e que é muito importante; 37% declararam ser importante e apenas 3% disseram ser irrelevante.

Sendo assim, nota-se que os critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos discriminados na NBC T 16.10 promovem a melhoria na qualidade da informação contábil no setor público, e que, além de ser uma imposição legal, sua implantação contribui para que as entidades do setor público participem do processo de convergência internacional de contabilidade de maneira mais efetiva, promovendo informações mais fidedignas e transparentes a toda a população.

5 CONCLUSÃO

Este estudo buscou investigar a percepção dos contabilistas do IFAL sobre a utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos relacionados nas NBC T 16.10. Em segundo momento, verificou-se como está sendo realizada a preparação desses profissionais para atuarem frente às modificações advindas da NBC T 16.10.

Os resultados descrevem que a maioria dos contabilistas da referida instituição, acredita que a implementação dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos é “muito útil” para a administração pública e que promovem melhoria da qualidade da informação contábil no setor público. Desta forma, acredita-se que as mudanças advindas do processo de convergência no que tange a norma NBC T 16.10 traz benefícios e vantagens que podem melhorar a gestão pública, proporcionar uma melhor evidenciação nos relatórios contábeis e promover a transparência no serviço público.

Apesar de quase todos os respondentes acreditarem que os critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos “promovem a melhoria da qualidade da informação contábil no setor público” e boa parte declararem ter algum conhecimento sobre a implementação das NBC TSP, apenas um servidor implementou um dos critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos no IFAL. Além disso, mais da metade dos contabilistas declararam que possuem um conhecimento iniciante ou que não possuem conhecimento sobre o processo de

avaliação e mensuração de ativos e passivos previstos na NBC T 16.10. Assim, observa-se a necessidade de atualização desses profissionais.

Desta forma, foi possível observar que, de forma geral, a percepção dos contabilistas do IFAL é positiva quanto à utilidade dos critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos relacionados à NBC T 16.10. Todavia, existe uma necessidade real de maior acompanhamento do processo de convergência, pois apesar da obrigatoriedade da Lei, apenas um profissional, dentre os trinta e cinco contabilistas que participaram da pesquisa implementou algum critério de avaliação e mensuração discriminado na NBC T 16.10.

É importante destacar que além da busca individual pelo conhecimento, através de cursos de educação continuada, é necessário o apoio institucional, pois adequar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais não é uma tarefa fácil. Destaca-se que este estudo se limita a apresentar informações de apenas uma entidade pública, sendo necessário ampliar a amostra para aplicação do instrumento e, assim, obter resultados mais robustos. Recomenda-se, também, a realização de outras pesquisas que busquem verificar a percepção dos profissionais de contabilidade sobre o processo de convergência internacional de contabilidade, no que se refere aos critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos discriminados na NBC T 16.10 em outros segmentos da administração pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, H. S. F.; CANAN, I.; LIMA, E. I. de. Desafios na implementação das Normas brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE 2015. **Anais...** Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2015.

ANTUNES, M. T.; GRECCO, M. C.; FORMIGONI, H.; MENDONÇA, O. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações internacionais**, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.

BRASIL. Normas Brasileiras de contabilidade aplicada no setor público. Disponível em: <http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/nbc_tsp_28092015.pdf> Acesso em 18 de junho de 2016.

BRASIL. Normas Brasileiras de Contabilidade ao Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf> Acesso em 16 de junho de 2016.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 16 de junho de 2016.

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas

Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>>. Acesso em 16 de junho de 2016.

CALADO, J. E. S. **Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público: um estudo sobre a percepção dos profissionais que elaboram e divulgam as demonstrações nos estados e capitais brasileiras.** Dissertação (Mestrado). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, Vitória/ES, 2015.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento, e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa.** 3º Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2010.

CAVICHIOLO, D.; FIRST C.; DALL'ASTA, D. A percepção dos contadores sobre normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 2. **Anais...** Brasília/DF, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público: Edição 2010. *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), editadas pela International Federation of Accountants (IFAC)*, traduzidas para o português. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em 13 de agosto de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.137/2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em 01 de maio de 2017.

GUTHRIE, J. *Application of accrual accounting um the australian public sector – Rhetoric or reality?* **Financial Accountability & Management**,, v.14, n. 1, p. 1-19, 1998.

HENDRIKSEN, É.; VAN BREDA, M. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2010.

IFRS. Quem Somos e o que Fazemos. Disponível em: < <http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-portuguese.pdf>>. Acesso em 28 de abril de 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS – IFAL. Relatório de Gestão do IFAL. Disponível em:<http://www.desenvolvimento.ifal.edu.br/observatorio/informacoes-institucionais-1/rel_gest/copy_of_rel_gest/view>. Acesso em 26 abril de 2017.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:** Aplicáveis às Demais Sociedades - FIPECAFI. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOBER, R.; LEE, J.; NG J. *Mind your accruals: Perceived usefulness of financial information in the australian public sector under different accounting systems.* **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 3, p. 267-298, 2010.

LIMA, D. V. de; SILVA, M. C. da; BORGES, E. F.; MATIAS-PEREIRA, J. Pesquisa empírica: uma contribuição ao tratamento contábil dos bens de uso comum. **Revista Ambiente Contábil**, v. 3, n. 2, p. 34-44, 2011.

MACÊDO, J. M. A.; SILVA, L. M.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; FEITOSA, M. G. G. Convergência Contábil na Área Pública: Uma análise das percepções dos auditores de TCES, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações - FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 69-91, 2010.

MAPURUNGA, P.; MENESES, A.; PETER, M. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privados e públicos brasileiros. **Revista Controle**, v. 9, n. 1, 2011.

NASCIMENTO, J. O.; SANTOS, S. M. S.; ZITTEI, M. V. M.; ARNOSTI, J. C. M. A nova contabilidade aplicada no setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, **Anais...** Universidade Federal de Santa Catarina. UFSC, 2015.

OLIVEIRA, W. **Adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) no sistema “S”: A percepção dos profissionais do setor.** Dissertação (Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São Paulo, 2014.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

RICHARDSON, R.; PERES, J. A.; WANDERLEY, J. C.; CORREIA, L.; PERES, M. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ROSSETTO, V.; NOBRE, W.; SILVA, P. R.; MARTINS, E. **Valores de entrada.** In: Fipecafi; Martins, E. (Ed.). Avaliação de empresas: Da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38, 2012.

SILVA, A.; MACEDO, M.; SAUERBRONN, F.; SZUSTER, N. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da Marinha do Brasil. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 3, p. 51-73, 2012.

SILVA, L.; ROSA, F. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

municipais do Estado de Santa Catarina. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22. **Anais...** Foz do Iguaçu, 2015.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. A Convergência da Contabilidade Pública Nacional às Normas Internacionais e os Impactos na Aplicação da DRE na Administração Direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, p. 25-42, 2010.

XAVIER, A.E.J.; SILVA, J.D.G, da. Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: Um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** Bento Gonçalves, RS, Brasil, 2012.



15. A APLICABILIDADE DO CONTROLE INTERNO NA EFICIÊNCIA DA GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE CAICÓ/RN

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público

Autores: Gláucia Linhares de Azevêdo, Clara Monise Silva & Salmo Batista de Araújo

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo geral analisar a aplicabilidade do controle interno na eficiência da gestão tributária municipal. Foi proposto um estudo de caso no município de Caicó/RN e, para atingir o objetivo proposto, utilizou-se uma abordagem de pesquisa qualitativa, descritiva e uma análise documental de dados secundários da unidade de análise do caso. O procedimento de coleta de dados foi através de uma entrevista online do tipo assíncrona, com questionário semiestruturado, com a Controladora do município e a secretária de Tributação e Finanças do município. Os resultados da pesquisa apontam a existência do controle interno, porém este apresenta falhas e não é realizado de forma integrada. Verificou-se também que a Secretária de Tributação não possui um setor de controle interno, o que ocasiona uma dificuldade no controle da arrecadação municipal. Houve divergências sobre qual órgão era responsável pelo controle da arrecadação municipal, não tendo como distinguir qual setor é responsável por sua fiscalização e controle. E, por fim, através de uma análise final desta pesquisa, é importante ressaltar que de nada vale possuir só uma estrutura física de controle interno, se esta não desempenha corretamente o seu papel no monitoramento dos impostos recolhidos.

Palavras-Chave: Controle Interno. Eficiência. Tributos Municipais. Administração Pública.

1. INTRODUÇÃO

A maneira que o Estado atende aos interesses da sociedade dá-se por meio da administração pública, que é um conjunto de órgãos responsáveis em ajudar aos cidadãos nas suas necessidades como saúde, educação, segurança e o seu bem-estar. Tudo isso deve ser bem planejado durante a gestão pública, como também levando em consideração a legislação vigente, tendo em vista o desenvolvimento da sociedade e garantindo uma qualidade de vida favorável para os seus munícipes. Na concepção de Kohama (2008, p. 09):

[...] Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, pré-ordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.

Para que o administrador público possa desempenhar o seu papel é necessário dispor de recursos públicos suficientes para suprir as necessidades da população. Sendo assim, para que a máquina pública funcione bem é necessário que ela seja controlada. O controle interno é muito importante para alcançar resultados favoráveis para a administração pública. Na concepção de Sousa (2015), o papel do controle surge como forma de auxílio para que os

objetivos da administração pública sejam cumpridos com transparência na aplicação dos recursos, detectando e prevenindo as irregularidades. Dessa forma, a aplicabilidade do controle interno é indispensável para a eficiência da gestão tributária municipal, pois é através deste que é possível mensurar a arrecadação dos impostos recolhidos pelo município.

O compromisso dos agentes do controle interno é de muita responsabilidade diante da sociedade, para passar de forma clara e objetiva os dados coletados de forma gradativa e eficaz durante o desenvolvimento das funções públicas. O controle interno se faz necessário para o bom monitoramento dos impostos recolhidos pelo município, pois é através deles que o município arrecada e pode aplicar na saúde, educação, saneamento básico, entre outros.

Diante desse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo geral analisar a aplicabilidade do controle interno na eficiência da gestão tributária municipal, para o município de CAICÓ/RN.

O trabalho tem como justificativa entender a relevância da aplicabilidade do controle interno na administração pública para uma melhorar a eficiência na gestão tributária municipal. O estudo também apresenta relevância acadêmica, pois contribui com novas fontes de pesquisa empíricas nessa área. E por fim, a existência do controle interno na gestão dos tributos é de grande relevância para a sociedade, pois o mesmo é um fiscalizador e, simultaneamente, um observador para acompanhar diariamente se os impostos pagos pela sociedade estão sendo aplicados de maneira correta e com eficiência no município.

A pesquisa está dividida em mais quatro sessões, sendo o referencial teórico, no qual foram utilizadas as fontes literárias para dar suporte à pesquisa empírica. Em seguida, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para atingir os objetivos da pesquisa. Logo após, a análise e discussão dos resultados, evidenciando os achados da pesquisa bem como suas implicações e, por fim, as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno na Administração Pública

O controle interno tem o papel de controlar, verificar e certificar que os resultados que foram planejados, organizados e dirigidos estejam de acordo com os objetivos previamente estabelecidos.

Conforme Castro (2013, p.358):

"O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas".

O controle interno entende todo o planejamento da organização, incluindo métodos e medidas, resguardando seus ativos e analisando com mais ênfase os dados contábeis. Sendo assim, o mesmo tem o comprometimento de repassar todos os atos executados de forma confiável e objetiva, contribuindo para a tomada de decisão do gestor público.

O objetivo do controle interno é resguardar os recursos públicos, ou seja, proteger o patrimônio das perdas, das fraudes, dos erros, abusos e irregularidades. É um processo de funcionamento que ajuda o ente público, sendo uma ferramenta de proteção e defesa do cidadão. Segundo Castro (2013, p. 64):

O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle garante que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz.

O propósito do controle interno é auxiliar o administrador público no desenvolvimento de sua gestão, verificando se os objetivos e metas estão sendo atingidos para que as ações sejam feitas de maneira eficiente.

2.2 Gestão Tributária Municipal

Nos últimos anos, a sociedade vem passando por um período de grande desenvolvimento, o que contribui para um melhor padrão de vida da comunidade. Podendo ser compreendido na perspectiva de vida da população, no acesso que a mesma tem à saúde, à educação e ao lazer. Esse desenvolvimento da humanidade é atribuído ao crescimento da ciência e ao Estado na participação de políticas públicas que favorecem uma qualidade de vida da população.

Mas, para proporcionar uma boa qualidade de vida à sociedade, se dá através dos serviços públicos. Segundo Moreira Neto (2006, p. 425), “conceitua serviços públicos como a atividade administrativa, assegurada ou assumida pelo Estado, que se dirige à satisfação de interesses coletivos secundários, de fruição e considerados por lei, como de interesse público”.

Os serviços públicos são para atender às exigências da sociedade como saúde, educação, saneamento básico, transporte, segurança pública, dentre outros. Esses serviços públicos são financiados por meio dos impostos que se paga mensalmente.

De acordo com o código tributário nacional, no seu art. 5º, os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria (BRASIL, 2004).

Dessa maneira, os impostos recolhidos são destinados para um melhor padrão de vida das pessoas, por meio da administração pública. Portanto, se existe uma menor fonte de arrecadação, menor serão os investimentos na cidade.

2.2.1 Impostos Municipais

É de competência dos municípios instituir e arrecadar os determinados impostos: Impostos Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto de Transmissão “Inter vivos” de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

Os recolhimentos desses impostos são de grande importância para o município, pois é através da arrecadação deles que as necessidades no setor da saúde, educação, saneamento básico, entre outros, serão supridas.

De acordo com o art. 156, da Constituição Federal de 1988, compete ao município as arrecadações dos impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 2012, p. 98).

Conforme a Constituição Federal, o município não tem como criar outros impostos que não estejam transcritos na Constituição, isto é, o município não tem a autonomia de cobrar impostos indevidos, pois os mesmos têm de estar dentro da lei e regularizados.

2.3 Pesquisas Correlatas ou Similares

O Quadro 1 traz estudos relacionados com o objetivo da pesquisa, os quais fornecem evidências empíricas relacionadas ao papel do Controle Interno na eficiência da Gestão Tributária Municipal.

Tabela 01 - Estudos relacionados ao Controle Interno na Gestão Tributária Municipal

Autor	Objetivo	Resultado
BEZERRA E BORGES (2016)	Verificar o controle interno e o reconhecimento das receitas da secretaria de finanças do município de Picos/PI	A Secretaria de Finanças de Picos-PI possui um sistema de controle interno, que controla toda a arrecadação de tributos inerentes à referida esfera e o Secretário de Finanças é o responsável por todo o controle interno dessas arrecadações. Em razão do planejamento a secretaria de finanças de Picos vem aumentado de forma considerável a arrecadação oriundos dessa esfera, fazendo parcelamentos de débitos anteriores de contribuintes inadimplentes com descontos de juros e multas, além de aderir uma maior fiscalização por parte do recolhimento dessas receitas.

Fonte: Dados da Pesquisa

Diante do que foi abordado nesse tópico com o trabalho é possível perceber como o controle interno é importante para manusear melhor a arrecadação municipal e como isso faz aumentar o recebimento do mesmo, gerando assim um aumento nos cofres municipais e contribuindo para uma melhor condição de vida da população.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Metodologia da Pesquisa

A pesquisa apresenta uma abordagem qualitativa, permitindo que seja analisada a correlação de certos itens que vêm contribuir para um melhor entendimento do fenômeno estudado. Conforme Richardson apud Beuren (2008), os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

O estudo visa descrever e analisar fatos e suas particularidades, em específico, a aplicabilidade do controle interno na eficiência da gestão tributária do município de Caicó/RN, sendo desenvolvido através de um estudo de caso único. Para YIN (2005), o estudo de caso é um tipo de pesquisa de campo que busca o entendimento da realidade sobre determinado tema, focando uma ou várias unidades de análise.

A pesquisa também se classifica como descritiva. Na concepção de GIL (2002), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno; então, o estabelecimento de relação entre as variáveis. Entretanto, o objetivo é descrever a aplicabilidade do controle interno na eficiência da gestão pública municipal e suas propriedades.

3.2 Unidade de Análise

A instituição priorizada para a unidade de análise de estudo de caso foi a prefeitura municipal de Caicó- RN.

Dos selecionados para responder à entrevista online foi levado em consideração a sua experiência e familiaridade com relação ao assunto pesquisado, sendo a controladora geral e a secretária de tributação e finança do município. Os entrevistados foram classificados com E1 (Controladora Geral) e E2 (Secretária de Tributação e Finanças).

O questionário semiestruturado da entrevista online foi enviado aos entrevistados no dia 14 de novembro de 2016, composto por onze questões subjetivas. Sendo enviadas as suas respostas no dia 19 de novembro de 2016.

3.3 Instrumentos de Coleta e Seleção dos Dados

Um dos instrumentos de coleta de dados utilizado foi uma entrevista online, através de um questionário semiestruturado. Flick (2009, p.102) trata a entrevista online como:

As entrevistas online podem, também, ser organizadas em uma forma assíncrona, que significa que o pesquisador envia suas perguntas aos participantes e eles enviam suas respostas após algum tempo não sendo necessário que ambos estejam online simultaneamente.

O questionário foi enviado à controladora geral e à secretária de tributação e finança do município com o intuito de obter informação sobre o tema abordado.

Para complementar a coleta dos dados foi requisitado ao setor contábil os balancetes e relatórios dos anos de 2013, 2014 e 2015, para análise documental.

Foi necessária a pesquisa documental para analisar através dos balancetes e relatórios a arrecadação e a inadimplência do município em estudo com relação aos impostos que competem ao mesmo como IPTU, ISS E ITBI.

3.4 Procedimentos de Análise e Interpretação dos dados

Logo após a entrevista online, a fase seguinte foi compreender e analisar as respostas dos questionários para entender melhor o discurso dos entrevistados e basear-se em teorias para explicar os achados da pesquisa.

Após a análise dos questionários semiestruturados da entrevista, foi feita a análise documental dos balancetes e os relatórios dos anos de 2013, 2014 e 2015 para um melhor entendimento dos mesmos.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para o desenvolvimento desse capítulo, além da análise documental, houve uma entrevista online através de um questionário a dois membros, a controladora geral do município e a secretária de tributação e finanças da prefeitura municipal de Caicó. Essa entrevista tinha como principal finalidade acrescentar informações que viessem contribuir para o resultado da pesquisa.

4.1 Análise da Entrevista

4.1.1 Controle Interno e Sua Importância Para o Setor Público

Com o intuito de verificar o papel do controle interno na administração pública, a primeira pergunta buscava saber dos entrevistados na percepção deles o que é o controle interno e qual a sua importância para o setor público.

E-1: “Controle interno compreende um conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos que visa, dentre outras coisas, proteger os ativos, assegurar a veracidade dos componentes do patrimônio, bem como dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente, o controle efetivo é uma ferramenta de grande importância na administração.

E-1 “O controle interno é o órgão mais importante dentro da administração pública, pois é através do acompanhamento do órgão de controle que o gestor pode tomar suas decisões, porém infelizmente os prefeitos da região ainda não escutam tanto quanto deveriam”.

E-2: “O controle interno integra a estrutura organizacional da administração, tendo por função acompanhar a execução dos atos e apontar, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivamente, as ações a serem desempenhadas pelo gestor público. Assim, tendo o controle interno caráter opinativo, o gestor pode ou não atender à proposta que lhe seja indicada, sendo dele a responsabilidade e risco dos atos praticados”.

De acordo com análise das respostas o controle interno é um conjunto de ações, métodos e procedimentos que visa, entre outras coisas, proteger os ativos e a veracidade dos componentes do patrimônio e auxilia o gestor na tomada de decisão. Sendo que o controle interno é de relevada importância para o setor público, pois controla as ações do administrador, garantido uma melhor eficiência dos recursos públicos.

4.1.2 Monitoramento dos impostos recolhidos pelo município

Através da pesquisa bibliográfica pôde-se inferir que o Controle Interno pode auxiliar o monitoramento da arrecadação municipal, logo o segundo questionamento levantado aos entrevistados foi se o controle interno é importante para o monitoramento dos impostos recolhidos pelo município, com o propósito de verificar essa aplicabilidade do controle na entidade analisada.

Conforme a análise, o controle interno é importante para todos os setores, e auxilia no monitoramento da arrecadação municipal, observando se o que foi arrecadado está sendo aplicado dentro da legalidade.

Segundo E-1: “O controle interno atua em todas as áreas da administração pública e é vital em todas”. Já para E-2: “O controle interno não atua no monitoramento de tributos recolhidos, ele observa se os recursos recebidos ou arrecadados foram aplicados dentro da legalidade”. Como dito acima, o controle interno tem caráter sugestivo, preventivo ou corretivamente, as ações a serem desempenhadas pelo poder executivo.

O controle interno atua no monitoramento dos impostos recolhidos, pois é por meio desse controle que se observa o recolhimento diário dos mesmos.

4.1.3 Controle desses impostos é mantido

O terceiro questionamento aos entrevistados buscava entender como é mantido o controle desses impostos recolhidos pelo município.

E-1: “Recuperar a dívida ativa”.

E-2: “Identificar os maiores devedores dos impostos de competência municipal”.

Conforme análise das respostas, os critérios para fiscalização e arrecadação dos tributos, adotados em regra, são: identificar os maiores devedores dos tributos; recuperar a dívida ativa, cadastrar os imóveis para fins de pagamento do IPTU, entre outros.

4.1.4 Setor de controle interno

Em qualquer instituição seja ela pública ou privada é necessário um setor de controle interno para um melhor desempenho e controle das atividades, contribuindo para a tomada de decisão do ente público. Buscou-se verificar com essa questão se dentro da Secretaria de Tributação existe um setor de Controle Interno.

De acordo com E-1: “Não, esse controle é mantido pela própria secretária que mantém diariamente o controle dos tributos do âmbito municipal”. Sendo que E-2: “A Secretaria de Tributação não tem um setor de controle interno, esse controle é feito pela controladora geral do município, nós da tributação fazemos apenas o recolhimento, cabendo à controladora fazer o controle dos mesmos”.

Em conformidade com a resolução nº 013/2013 do tribunal de contas do RN diz que:

Art. 1º Em obediência ao disposto no art. 31, combinado com o art. 74, da Constituição da República Federativa do Brasil, os Poderes Executivo e Legislativo municipais manterão seus próprios sistemas de controle interno, atuando de forma integrada, com o objetivo de efetivar a avaliação da gestão e o acompanhamento dos programas e políticas públicas, bem como, evidenciando sua legalidade e razoabilidade, avaliar os seus resultados no que concerne à economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional do município (BRASIL, 2013, p. 2).

Na administração pública é essencial que cada poder mantenha o seu controle interno e seja realizado de forma integrada para que assim haja um bom desempenho das funções públicas. Em cada município é importante que exista o controle interno, pois é uma ferramenta indispensável para qualquer administração pública. De acordo com o tribunal de contas que diz:

Art. 9º Cada Unidade de Controle Interno deverá possuir estrutura física, equipamentos e quadro de pessoal condizente com o porte e a complexidade de atribuições do Poder, órgão ou entidade no qual se desenvolvam suas atividades.

Então cada secretaria deve possuir uma estrutura física de controle interno, para assim manter um melhor desempenho das atividades.

A análise dessa pesquisa diverge com o achado da pesquisa de Bezerra e Borges (2016), pois neste estudo a Secretaria de Finanças de Picos-PI possui um sistema de controle interno, que controla toda a arrecadação de tributos inerentes à referida esfera, e o Secretário de Finanças é o responsável por todo o controle interno dessas arrecadações.

Sendo assim, o achado contradiz com o resultado da pesquisa que na Secretaria de Finança do município de Caicó não existe um setor de controle interno e não se sabe quem realmente controla a arrecadação dos impostos de competência municipal.

4.1.5 Fiscalização dos tributos

A questão 5 buscou analisar de que forma são fiscalizados os tributos recolhidos no município e como o Controle Interno auxilia nesse processo.

E-1: “Através de relatórios. Sim o controle interno auxiliar nesse processo analisando os mesmos”.

E-2: “Por meio de relatório. Sim fazendo a análise dos mesmos.

De acordo com as análises das respostas os impostos são fiscalizados através de relatórios, pois é através destes que é possível mensurar a arrecadação. O controle interno auxilia nesse processo, analisando esses relatórios e vendo quanto foi arrecadado mensalmente de cada imposto.

4.1.6 Fiscalização in loco e cobrança de ISS

A fiscalização dos impostos municipais é primordial para angariar mais recursos para o município.

Foi perguntado aos entrevistados se no período da festa de Santana e do carnaval há uma fiscalização in loco e uma cobrança de ISS referente a pousadas e aos vendedores ambulantes nesses períodos. Como é feito esse processo.

E-1: “A Secretaria de Tributação conta com os fiscais de tributos que, não somente em época de festas, mas durante todo o ano, atuam nessa fiscalização”.

E-2: “Estamos diante de três casos distintos. Primeiro, no período de festa de Santana e de carnaval há uma fiscalização e esta é realizada pela Secretaria de Infraestrutura e Serviços Urbanos, especificamente pelos agentes fiscais de obras”.

Com relação à cobrança de ISS referente a pousadas, todas as pessoas jurídicas ou físicas, que prestem serviços, têm a obrigação de recolher o ISS ao município, inclusive as pousadas, independente do período de festas; por último, aquelas pessoas que vêm montar as suas barracas para vender pagam a taxa de alvará de licença de localização e funcionamento e a taxa para ocupação de espaço público, que também é fiscalizado pela infraestrutura”.

Nesse caso há contradições nas respostas, pois o E-1 disse que essa fiscalização é feita pela Secretaria de Tributação, divergindo com o E-2 que diz ser a fiscalização realizada pela Secretaria de Infraestrutura e Serviços Urbanos.

Entretanto, é perceptível que a Secretaria de Tributação não atua na fiscalização desses impostos, somente faz o recolhimento dos mesmos.

4.1.7 Arrecadação

O sétimo questionamento buscou saber como é realizada a arrecadação desses impostos municipais.

E-1: “Agências bancárias”.

E-2: “Agências bancárias”.

Através da análise das repostas, verificou-se que o processo de arrecadação é realizado através das agências bancárias; o município mantém contrato com o Bradesco, mas o contribuinte pode pagar em qualquer banco.

4.1.8 Arrecadação municipal

Na oitava questão procurou-se averiguar dos entrevistados qual o período em que o município menos arrecada no ano e em qual arrecada mais.

E-1: “ O IPTU e o ISS são as principais fonte de arrecadação de receita do município, mas não sei informar qual o mês que mais arrecada no ano e o que menos arrecada”.

E-2: O ISS e o IPTU são as principais fontes de arrecadação, não sabemos afirmar o período que arrecada menos ou mais. Como na festa de Santana e carnaval tem muito serviços prestados é o mês que mais arrecadamos ISS.

Conforme análise das respostas dos entrevistados, as principais receitas próprias do município são o IPTU e o ISS. O ISS se mantém no mesmo patamar, com pequenas variações mensais, durante todo o ano. O IPTU dependerá do mês de lançamento; portanto, não temos como afirmar em que período se arrecada menos ou mais durante um exercício. Será o mês em que ocorrer o vencimento da cota única para recolhimento do IPTU.

Acredita-se que o período de carnaval e a festa de Santana têm uma maior prestação dos serviços por parte das empresas, e, portanto, são meses que mais arrecadam o ISS.

4.1.9 Inadimplência do município

Os entrevistados foram questionados na questão nove sobre o que é feito para diminuir a inadimplência dos impostos municipais.

E-1: “ Intimação fiscal e notificação”.

E-2: “ Dispensa de juros e multas(REFIS) e notificação”.

De acordo com a análise das respostas, para diminuir a inadimplência dos impostos municipais são aplicadas algumas ações, como: intimação fiscal, notificação, dispensa de juros e multas (REFIS) e, não menos importante, o trabalho de orientação ao contribuinte. A análise desta pesquisa corrobora com o achado da pesquisa de Bezerra e Borges (2016, p. 7) que diz:

Em razão desse planejamento, a Secretaria de Finanças do Município de Picos-PI vem aumentando de forma considerável a arrecadação dos tributos oriundos dessa esfera, com recolhimento de contribuintes do Imposto Sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), fazendo decretos de parcelamentos de débitos anteriores de contribuintes inadimplentes com descontos de juros e multas, além de aderir uma maior fiscalização por parte do recolhimento dessas receitas.

No entanto, para diminuir a inadimplência no âmbito municipal é necessário parcelamentos com descontos até cem por cento de juros e multas para aumentar a arrecadação municipal.

4.1.10 Distribuição dos impostos no município

A questão dez verificou como se dá a distribuição desses impostos no município com saúde, educação, saneamento, dentre outros setores.

E-1: “Constitucionalmente o município é obrigado a investir 15% na saúde e 25% em educação, saneamento não tem como precisar. Porém, em 2015 o município aplicou 26% em saúde e 37% em educação”.

E-2: “As receitas que ingressam nos cofres públicos municipais devem atender à distribuição prevista na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, o

município tem o dever de aplicar no mínimo 15% na saúde e 25% na educação, 7% são destinados ao duodécimo da câmara de vereadores, perfazendo um total de 47%. O restante, os 53%, podem ser utilizados de acordo com as necessidades do município, como: pagamento dos servidores municipais, pagamento de fornecedores, serviços de infraestrutura, ações sociais e demais necessários”.

4.1.11 População

Nessa questão onze foi perguntado aos entrevistados onde a população pode ter acesso em tempo real do que foi arrecadado no município e de como está sendo aplicado.

E-1: “ Portal da transparência, não sei”.

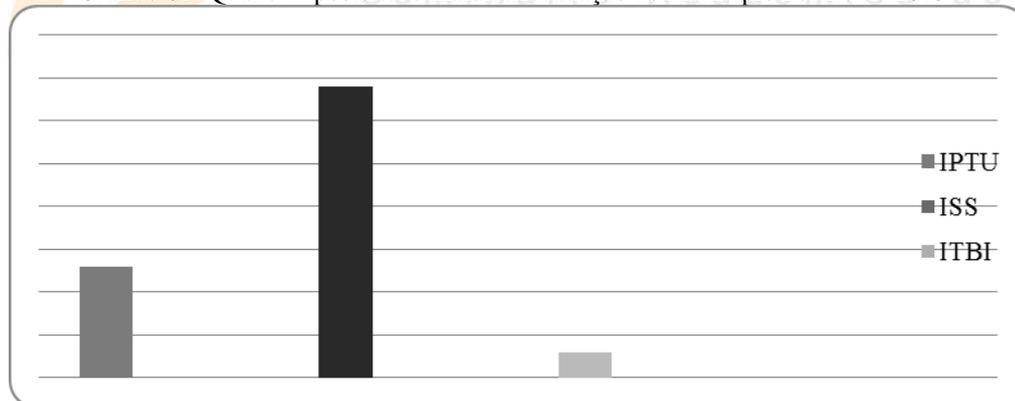
E-2: “ Portal da transparência municipal, não sei informar”.

Em conformidade com a análise das respostas a população pode ter acesso do que foi arrecadado pelo município no portal da transparência municipal, e os entrevistados disseram que não se sabe como esses impostos estão sendo aplicados no município.

4.2 Análise Documental

Por meio da análise documental foram obtidos os seguintes resultados, representados nos gráficos a seguir:

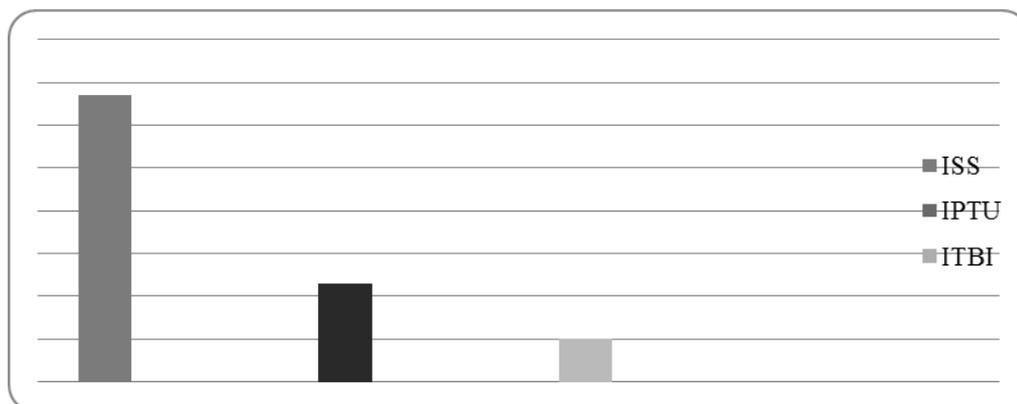
Gráfico 01: Qual o imposto teve maior arrecadação no município no ano de 2013?



Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme a pergunta e a resposta com a análise documental, cerca de 68% do imposto sobre serviço de qualquer natureza teve sua arrecadação no ano de 2013, por ter uma maior prestação dos serviços por parte das empresas. Sendo que o imposto predial e territorial urbano teve 26% de sua arrecadação, e já o imposto de transmissão de bens imóveis teve 6% da sua arrecadação no ano de 2013.

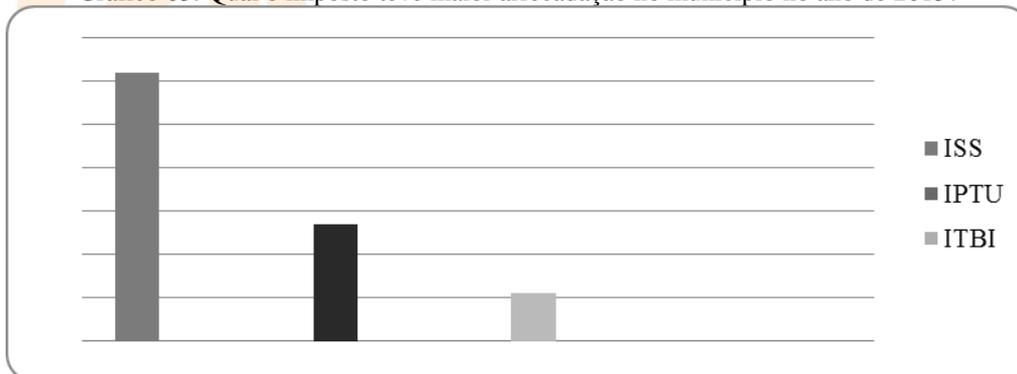
Gráfico 02: Qual o imposto que teve maior arrecadação no município no ano de 2014?



Fonte: Dados da Pesquisa

Mediante a questão e a resposta obtidas com o gráfico, percebe-se que com a análise de relatórios, cerca de 67% do imposto sobre serviço de qualquer natureza teve a sua arrecadação no ano de 2014, por ter uma maior prestação dos serviços por parte das empresas. Enquanto o imposto predial e territorial urbano teve 23% de sua arrecadação, e já o imposto de transmissão de bens imóveis teve 10% de sua arrecadação.

Gráfico 03: Qual o imposto teve maior arrecadação no município no ano de 2015?

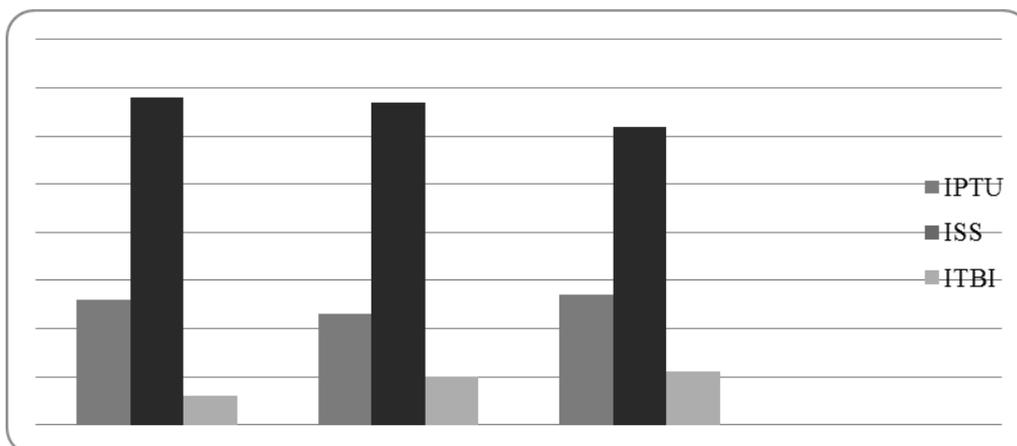


Fonte: Dados da Pesquisa

Com a pergunta e a resposta, no ano de 2015 o imposto sobre serviço de qualquer natureza é de 62% de sua arrecadação, por ter uma maior prestação dos serviços por parte das empresas. Enquanto o imposto predial e territorial urbano teve 27% de sua arrecadação, já o imposto de transmissão de bens imóveis é de 11% de sua arrecadação no ano 2015.

A seguir no gráfico 04 foi feito a comparação da arrecadação dos anos 2013, 2014 e 2015.

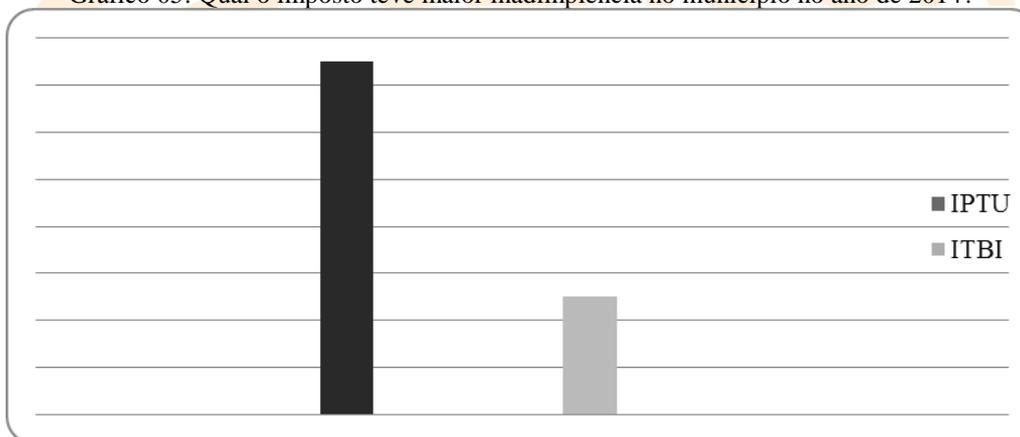
Gráfico 04: Comparação da arrecadação do ano de 2013, 2014 e 2015.



Fonte: Dados da Pesquisa

O gráfico mostra a comparação do que foi arrecadado no município entre o ano de 2013, 2014 e 2015. A arrecadação de 2013 referente ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza houve uma queda com relação aos anos de 2014 de 1%; já no ano de 2015 houve uma queda de 5% com relação ao ano de 2014 do ISS. Enquanto o Imposto Predial e Territorial Urbano no ano de 2013 teve uma queda com relação ao ano de 2014 de 3% na arrecadação, sendo que no ano de 2015 teve um aumento do IPTU de 4% com relação ao ano de 2014. Já o Imposto de Transmissão de bens móveis teve um aumento de sua arrecadação no ano de 2013, 2014 e 2015.

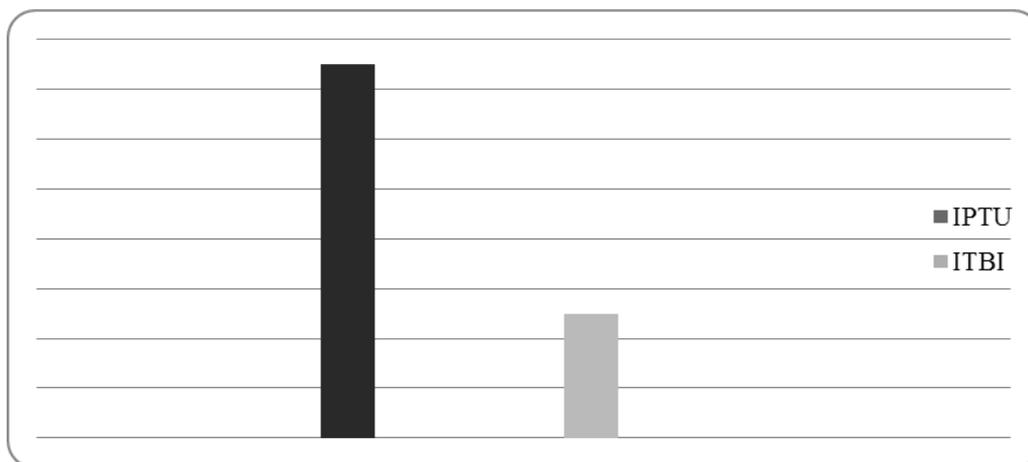
Gráfico 05: Qual o imposto teve maior inadimplência no município no ano de 2014?



Fonte: Dados da Pesquisa

Com a resposta, cerca de 75% do imposto predial e territorial urbano se encontra com inadimplência no ano de 2014 devido ao fato de que os contribuintes que possuem imóveis não estarem efetuando o pagamento do boleto que é gerado pela tributação. Enquanto o imposto de transmissão de bens imóveis é de 25% de sua inadimplência e o ISS não teve inadimplência.

Gráfico 06: Qual o imposto que teve maior inadimplência no município no ano de 2015?

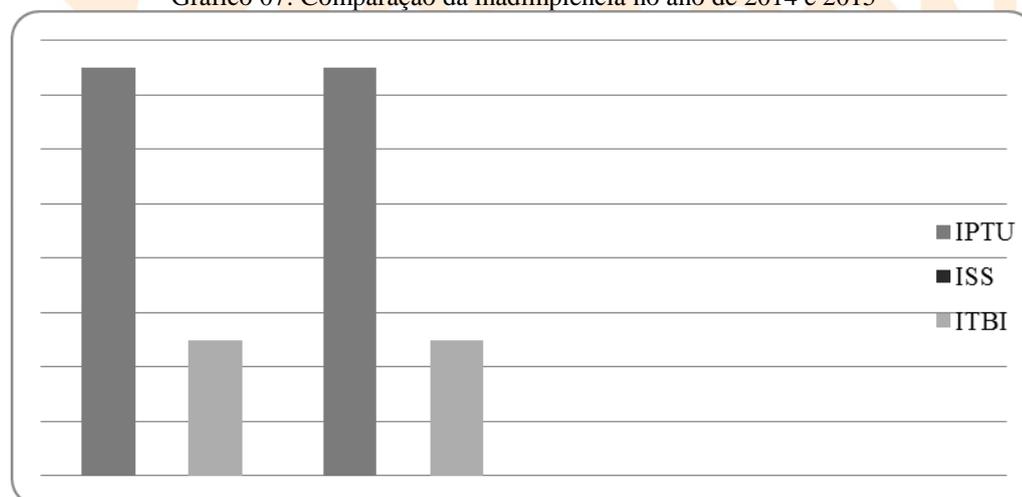


Fonte: Dados da Pesquisa

Foi diagnosticado, através da resposta, que a inadimplência do Imposto Predial e Territorial Urbano é de 75%. Enquanto o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis é de 25% e o ISS não teve inadimplência. Prevalendo a mesma porcentagem do ano de 2014, que, mesmo com tantos incentivos, os contribuintes não quiseram quitar suas dívidas.

No gráfico 07 foi feito a comparação da inadimplência dos anos de 2014 e 2015.

Gráfico 07: Comparação da inadimplência no ano de 2014 e 2015



Fonte: Dados da Pesquisa

O gráfico mostra a comparação da inadimplência entre os anos de 2014 e 2015, prevalecendo constante as porcentagens dos dois anos, que mesmo com tantas campanhas, incentivo e acordos, os contribuintes não quiseram pagar o imposto devido.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o objetivo central deste estudo, que buscou analisar a aplicabilidade do controle interno na eficiência da gestão tributária no município de Caicó/RN, restou clara a importância do controle interno na gestão dos tributos municipais. Para que haja eficiência na arrecadação desses tributos faz-se necessário um bom controle interno para auxiliar o

processo e evitar desperdícios no recolhimento destes, bem como prevenir possíveis erros, fraudes e desvios desses impostos recolhidos.

Por meio da pesquisa, verificou-se a existência de Controle Interno na entidade analisada, porém este atua com falhas e não é realizado de forma integrada. Pode-se averiguar também que a Secretaria de Tributação e Finanças não possui uma Unidade Setorial de controle interno ficando vinculada a Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura.

Constataram-se divergências nas respostas das pessoas entrevistadas, não havendo consenso sobre a cargo de quem fica o controle da arrecadação tributária municipal.

Com a entrevista foi também diagnosticada a importância do controle interno no monitoramento dos impostos recolhidos, porém houve divergências nas respostas, pois se obteve como resposta do responsável pelo controle que o setor do Controle Interno atua em todas as áreas da entidade, fazendo a supervisão e monitoramento dos seus atos. Já o responsável pela Secretaria de Finanças e Tributação afirmou que o controle interno não atua no monitoramento dos impostos recolhidos, apenas observa se o que foi recebido ou arrecadado foi aplicado dentro da legalidade.

Houve também divergências com relação à fiscalização do recolhimento dos tributos, uma vez que a pessoa responsável pelo controle interno afirmou que essa fiscalização fica sob a responsabilidade da Secretaria de Finanças e Tributação, porém, a pessoa responsável pela Secretaria de Finanças e Tributação disse que esse trabalho é realizado pela Secretaria de Infraestrutura, especificamente pelos agentes fiscais. Diante dessa situação, pode-se perceber que a Secretaria de Tributação faz apenas o recolhimento dos impostos e não atua na fiscalização destes, mesmo a prefeitura possuindo Auditores Fiscais no município que poderiam desempenhar esse trabalho.

Em conformidade com as análises das respostas o IPTU e o ISS são as principais fontes de arrecadação do município, mas não foi possível chegar a uma conclusão qual o mês que mais arrecada e o que menos arrecada. Como o período de carnaval e festa de Santana tem uma maior prestação de serviços é o mês que mais arrecada ISS.

Mediante a entrevista o que é arrecadado é aplicado na saúde, educação e outras necessidades do município.

Diante das análises apresentadas, verificam-se falhas na atuação do Controle Interno da entidade no tocante a gestão dos tributos municipais, o que pode acarretar ineficiência na arrecadação tributária, ocasionar prejuízos ao erário público e comprometer todo o processo de execução dos gastos públicos.

Por fim, é importante ressaltar a relevância do Controle Interno na gestão tributária municipal, no sentido de que este participe de forma efetiva em todas as etapas do processo de arrecadação, com o intuito de evitar possíveis irregularidades e garantir a eficiência no recolhimento dos tributos. Recomenda-se que os controles internos busquem atuar de forma eficiente e integrada, fornecendo informações fidedignas, tanto para o gestor quanto para quem exerce o controle social, tornando os processos mais ágeis e fáceis.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton De Aquino (2002). *Contabilidade Pública Na Gestão Municipal*. São Paulo: Atlas.

BARRETO, Aires F (2009). *Curso de Direito Tributário Municipal*/ Aires F. Barreto – São Paulo: Saraiva.

- BEUREN, Ilse Maria. *et al.* (2008). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. 3º Ed. São Paulo: Atlas.
- BEZERRA, Sônia Maria; & BORGES, Maria Valdélia Alves (2016). O controle interno e arrecadação da receita: um estudo de caso na secretária de finanças de Picos/ PI. X *Semana de Iniciação Científica Faculdade R. Sá*. Disponível em: <www.faculdadersa.com.br/arquivos/downloads/semana-cientifica/trabalho%202016/ciencias_contabeis/o_controle_interno_e_arrecadação_da_receita_municipal.pdf> Acesso em: 19 de setembro de 2016.
- BRASIL (2012). *Código tributário nacional*. – 2. ed. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas.
- _____ (2012). *Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1/92 a 77/2014 e pelo decreto legislativo nº186/2008*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas.
- _____ (2013). *Tribunal de Contas do RN, RESOLUÇÃO Nº 013/2013-TCE, DE 05 DE SETEMBRO DE 2013*. Disponível em:
<http://arearestrita.tce.rn.gov.br/as/Legislacao_site/download/resolucoes_tce_rn/RES013_2013.pdf> Acesso em: 19 de setembro de 2016.
- CASTRO, Domingo Poubel (2013). *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público*. 5. ed. São Paulo: atlas.
- CÓDIGO**, *Tributário Nacional* (2004). Anne Joyce Angher, coordenação – 10. Ed. – São Paulo: Rideel – (coleção de leis Rideel. Serie compacta).
- FLICK, Uwe (2009). *Introdução à pesquisa qualitativa*. Porto alegre: Artmed.
- GIL, Antônio Carlos (1999). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- KHAIR, Amir Antônio (2000). *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras* / Amir Antônio Khair. – Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES.
- KOHAMA, Heilio (2013). *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 13ªEd. São Paulo :Atlas.
- _____ (2008). *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 10ª ed. 2ª. Reimpressão. São Paulo: Atlas.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (2006). *Curso de Direito Administrativo*. 14ª. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- SOUZA, Corine Sumski de (2008). *O papel do controle interno na gestão dos gastos municipais*. Curitiba: FAE.
- SOUSA, Janinha Fátima Da Costa (2015). *Estudo sobre o controle interno na administração pública do município de Campos Borges RS com enfoque na lei de responsabilidade fiscal*. TCC (Graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro Socioeconômico. Curso de Ciências Contábeis. Disponível em:



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

<<https://repositorio.ufsc.r/xmlui/handle/123456789/163199>> Acesso em: 25 de novembro de 2016.

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



16. DESAFIOS NO PROCESSO DE ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS QUE ELABORAM E DIVULGAM AS DCASPS

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público

Autores: Alexsandra de Macedo Rodrigues, João Eudes de Souza Calado, Josaias Santana dos Santos & Maurinete Coelho de Aquino

RESUMO

A partir da publicação das NBCASPs diversas mudanças estão ocorrendo na contabilidade pública brasileira, diante das mudanças que ocorreram as demonstrações contábeis precisaram se adequar de modo que reflita essa nova realidade, diante dessa necessidade, dentro do elenco das primeiras normas ocorreu a publicação da NBC T 16.6, esta norma estabeleceu a estrutura e definiu os elementos que formam as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Diante desta realidade o profissional contábil precisou se adequar a esta nova contabilidade. Devido a esse cenário, a pesquisa teve por objetivo identificar as possíveis dificuldades ocorridas no processo de adequação aos novos padrões das demonstrações contábeis, e os benefícios que as mudanças proporcionaram a estes demonstrativos, na percepção dos profissionais que elaboram e divulgam as demonstrações contábeis das entidades públicas, dos municípios que formam a Região Integrada de Desenvolvimento Econômico – RIDE polo Petrolina-PE e Juazeiro-BA. A presente pesquisa é de natureza exploratória e descritiva, a abordagem predominante quantitativa. Foi utilizado questionário como instrumento de coleta de dados, o mesmo estruturado em uma escala *Likert* de 5 pontos, onde buscou conhecer o nível de concordância dos profissionais, sobre questões que possibilitasse responder o problema proposto. Os resultados demonstraram que as dificuldades ocorridas no processo de adequação das demonstrações aos padrões exigidos pelas NBC T 16.6, estão relacionadas com a falta de material didático e falta de treinamento para os profissionais que fazem parte das equipes. Segundo os profissionais pesquisados, as mudanças proporcionaram as demonstrações contábeis informações mais confiáveis, transparentes e comparáveis. Foi perceptível que os profissionais que realizaram mais de 41 horas em qualificação voltadas para as mudanças que ocorreram na contabilidade pública e os profissionais que tem entre 16 a 20 anos de atuação em contabilidade pública, demonstraram estar mais preparados, visto que estes profissionais demonstraram menos dificuldades no período de adequação aos padrões das NBCASP. Os profissionais que demonstraram ter mais dificuldades foram os profissionais que não realizaram nenhum tipo de qualificação e os profissionais que tem entre 6 a 10 anos de atuação. Diante dos resultados, foi perceptível que o tempo de atuação em contabilidade pública e qualificação profissional, contribuíram no processo de adequação, conforme demonstrado os profissionais que possuem mais anos de experiência e destinaram uma carga horária maior em qualificação perceberam os benefícios agregadas as demonstrações contábeis em maior proporção, demonstrando ser fundamental a conciliação da experiência e qualificação profissional.

Palavras-chaves: Contabilidade Pública; Demonstrações Contábeis; Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público; Profissionais.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil está vivenciando o processo de convergência as normas internacionais de contabilidade. Para que ocorra a convergência dos padrões locais aos padrões internacionais o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável por regulamentar os procedimentos contábeis no Brasil, criou o Comitê Gestor de Convergência, este comitê foi designado a elaborar as normas brasileiras em conformidades com as normas internacionais de contabilidade (DARÓS e PEREIRA, 2009).

No Brasil, a adesão às normas internacionais, ocorreu inicialmente na esfera privada, a partir da divulgação da lei 11.638/2007 e posteriormente alterada pela lei 11.941/2009 que realizou alterações na lei 6.404/1976 (FREIRE et al., 2012). Com as mudanças que ocorreram no setor privado, houve necessidade do setor público se adequar aos padrões estabelecidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC), órgão responsável por emitir as normas internacionais de contabilidade pública denominadas de IPSAS (PICCOLI e KLANN, 2013).

Diante dessa necessidade o CFC divulgou em 2008 as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A publicação das NBCASP representou o primeiro passo para o processo de adequação da contabilidade pública aos padrões internacionais e proporcionou a implantação de um novo padrão de contabilidade pública no Brasil (STN, 2012).

Desde a publicação destas normas, várias mudanças vêm ocorrendo na contabilidade pública e com isso diversos estudos vêm sendo publicados demonstrando as mudanças que estão ocorrendo (CAPIBERIBE E MARTINS, 2012; DARÓS e PEREIRA, 2009; SANCHEZ e MAES, 2013; MELO, PRIETO e ANDRARDE, 2014). Há também vários estudos voltados para opinião do profissional contábil sobre as mudanças que vem ocorrendo devido à adesão às normas internacionais (CALADO e TEIXEIRA, 2016; CALEGARI et al., 2016; GOULARTE et al., 2015; PICCOLI e KLANN, 2015).

Com o processo de adequação aos padrões internacionais, os demonstrativos contábeis precisaram evidenciar as mudanças que vem ocorrendo na contabilidade pública brasileira, sendo necessário realizar algumas mudanças na estrutura e nos elementos que formam as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) além das mudanças outros demonstrativos passaram a ser exigido, nesse processo de mudança o profissional contábil precisou se adaptar a esta nova realidade. Diante desse contexto a presente pesquisa busca investigar: Qual a percepção dos profissionais que elaboram e divulgam as demonstrações contábeis das entidades públicas nos municípios da Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento Econômico polo Petrolina-PE e Juazeiro-BA em relação ao processo de adequação aos padrões da NBC T 16.6?

A pesquisa tem por objetivo identificar as possíveis dificuldades enfrentadas pelos profissionais no período de adequação aos padrões exigidos pela NBC T 16.6 e verificar com estes profissionais as vantagens agregadas às demonstrações contábeis decorrente das mudanças ocorridas pela adesão da citada norma.

Com as mudanças que vem ocorrendo é essencial entender as dificuldades enfrentadas por parte dos contadores que estão diretamente envolvidos, visto que esses profissionais precisaram se adaptar há um novo padrão de contabilidade pública e sendo necessário o envolvimento e contribuição desses profissionais durante o processo de convergência as normas internacionais no Brasil.

O artigo está dividido em quatro seções, além da introdução. A primeira traz a fundamentação teórica elaborada com base em artigos científicos, livros, manuais e resoluções. A segunda apresenta os aspectos metodológicos da pesquisa. A terceira demonstra a análise de dados. A quarta apresenta a conclusão, demonstrando de modo resumido os resultados obtidos, as limitações e sugestões para novas pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Evolução da Contabilidade Pública Brasileira

A contabilidade pública teve origem com a chegada da família real no Brasil, onde uma das primeiras atividades de D. João VI foi criar o Erário Régio e instituir o Conselho da Fazenda por intermédio do alvará de 28 de junho de 1808, com intuito de estabelecer normas sobre o método de escrituração e normas de contabilidade (CFC; STN, 2009).

Veio evoluir visivelmente a partir do século XX, este século foi marcado pela publicação do Decreto Federal nº 4.536/1922, este decreto estabeleceu o Código da Contabilidade Pública da União e a publicação da Lei nº 4.320/1964 (FÉLIX, 2013).

Para Feijó (2013, p. 28) “a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, constitui-se em um marco importante para o ordenamento das finanças públicas brasileiras”. A referida Lei define como principal instrumento de planejamento da Administração Pública, o orçamento público. Esta Lei instituiu regras que permite o controle das finanças públicas e a criação de uma gestão financeira e contábil consolidada no país (STN, 2012).

Outro importante avanço na área das finanças públicas foi à publicação da Lei Complementar nº 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a finalidade da LRF é regulamentar assuntos voltados para o gerenciamento das entidades públicas, com o intuito de manter o equilíbrio financeiro das entidades públicas e demonstrar para a sociedade os procedimentos utilizados na administração da entidade pública por meio dos instrumentos de transparência (COLAUTO et al., 2013).

Em 2008 foi anunciado que a contabilidade do setor público passaria pelo processo de convergência às normas internacionais, através da divulgação da portaria do Ministério da Fazenda nº 184, que trata sobre as diretrizes que devem ser observadas pelas entidades públicas quanto aos procedimentos, elaboração e publicação das demonstrações contábeis, a fim de torná-las convergentes as IPSAS (MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011). Neste mesmo ano o CFC publicou as primeiras normas técnicas voltadas para a contabilidade pública.

2.2 Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs)

O CFC no exercício de suas atribuições legais emitiu em 2008 as dez primeiras normas voltadas para área pública a NBC T 16. Em 2011 mais uma norma foi divulgada, formando um conjunto de onze normas voltadas para área pública. Estas normas regulamentaram os principais conceitos e procedimentos a serem adotados na contabilidade pública.

Na busca da padronização com as normas internacionais o CFC aprovou em 2016 mais seis normas, dentre as normas aprovadas ocorreu à publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, esta norma revogou as NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4 e 16.5, além das normas supracitadas revogou a Resolução 1.111/2007 que abordava os princípios contábeis voltados para área pública. Com as alterações que ocorreram atualmente há um total de doze normas voltadas para a contabilidade pública, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1: Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo CFC

Resolução	NBC T	Descrição
DOU 4/10/16	NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público
DOU 28/10/16	NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação
DOU 28/10/16	NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação
DOU 28/10/16	NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
DOU 06/12/16	NBC TSP 04	Estoques
DOU 06/12/16	NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
DOU 31/10/14	NBC T 16.6 R1	Demonstrações Contábeis
1.134/2008	NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
1.135/2008	NBC T 16.8	Controle Interno
1.136/2008	NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
1.137/2008	NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
1.366/2011	NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: CFC – adaptado pelos autores (2017).

A publicação da NBC T 16, representou o primeiro passo para o processo de convergências da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais e um marco importante para a implantação de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público no Brasil (STN, 2012).

Conforme Darós e Pereira (2009, p. 10) “em sentido amplo as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal”.

A publicação das NBCASP provocou diversas modificações na contabilidade pública brasileira, sendo as principais mudanças à adoção do regime da competência para receitas e despesas, a contabilização da depreciação e a contabilização dos bens de uso comum (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Segundo Feijó (2012) entre todas as mudanças que ocorreram na contabilidade pública, a principal foi o resgate da contabilidade patrimonial, pois o patrimônio é objeto de estudo da contabilidade, com isso o orçamento deixa de ser o protagonista na contabilidade pública.

2.3 Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público (DCASPs)

Na busca do aprimoramento dos demonstrativos contábeis do setor público e às necessidades de informações por parte dos seus usuários e ao alinhamento com as normas internacionais e a legislação vigente no país, o CFC aprovou a NBC T 16.6 que trata das demonstrações contábeis voltadas para as entidades públicas (BEZERRA FILHO, 2014).

Segundo a NBC T 16.6 a demonstração contábil é “a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações”. Em conformidade com esta resolução, às entidades públicas devem elaborar e divulgar os seguintes demonstrativos contábeis: balanço patrimonial; balanço orçamentário; balanço financeiro; demonstração das variações patrimoniais; demonstração dos fluxos de caixa; demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Os demonstrativos contábeis devem ser acompanhados pelas respectivas notas explicativas, sendo “seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas” (STN, 2015).

Em conformidade com a NBC T 16.6 os demonstrativos contábeis e suas versões simplificadas devem ser disponibilizados para a sociedade por meio eletrônico, devendo ser publicado na imprensa oficial. As entidades públicas devem disponibilizar as DCASP para a sociedade em local e prazo estabelecidos.

Para que ocorra a padronização a STN publicou manuais onde são abordadas as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público com objetivo de padronizar a estrutura e as definições dos elementos que formam as DCASP. Estes padrões devem ser observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (STN, 2015).

Sanches e Maes (2013) em sua pesquisa buscaram mostrar uma análise comparativa das mudanças que ocorreram na estrutura dos demonstrativos contábeis em relação à Lei 4.320/64 e a NBC T 16.6, eles perceberam que as mudanças que ocorreram na estrutura das DCASP, a inclusão da DMPL e DFC aproximou a contabilidade pública da contabilidade societária, estas mudanças proporcionaram um maior nível de evidência contábil e transparência na gestão pública.

Segundo Feijó (2012) as mudanças ocorridas na contabilidade pública uniformizaram as formas de registro contábil. Com esta uniformização a sociedade poderá comparar os demonstrativos contábeis e avaliar melhor a gestão dos governantes.

A NBC T SP - Estrutura Conceitual estabelece que as demonstrações contábeis devam conter as características qualitativas, estas características estão relacionadas à relevância,

representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e a verificabilidade, contribuindo para informações mais úteis para fins de prestação de contas e tomada de decisão (CFC, 2016).

2.4 O Profissional Contábil e as Mudanças Ocorridas na Contabilidade Pública

A publicação das NBCASP provocou um movimento de mudanças de procedimentos e conceitos na contabilidade pública das entidades de todo o país (MACEDO; KLANN, 2012). Devido a estas mudanças as instituições públicas e seus profissionais de contabilidade deverão se adaptar à nova realidade (CALEGARI et al., 2015).

Para Capiberibe e Martins (2012) os profissionais contábeis das entidades públicas precisam estar preparados para os novos procedimentos e conceitos. No entanto os profissionais que atuam há mais tempo, terão mais dificuldades para se adaptarem aos novos procedimentos, pois estavam acostumados com a contabilidade somente orçamentária e a conceitos da contabilidade que não são mais utilizados.

Goularte et al. (2015) demonstraram em seu estudo que os municípios examinados não estão preparados para oferecer aos profissionais contábeis que atuam na área pública, a qualificação necessária para que estes profissionais possam compreender as mudanças ocorridas e se tornem profissionais aptos no exercício de sua função.

Melo, Prieto e Andrade (2014) concluíram em sua pesquisa que os funcionários públicos, sabem da importância da convergência as normas internacionais, possuem um nível básico de conhecimento sobre o assunto, no entanto, está ocorrendo falta de comprometimento por parte dos órgãos públicos para implantação das NBCASP.

Calado e Teixeira (2016) demonstraram a percepção dos profissionais que elaboram os demonstrativos contábeis nos estados e capitais brasileiras, em relação às possíveis dificuldades no processo de elaboração e divulgação das DCASP. Na pesquisa foi perceptível que o balanço orçamentário foi o demonstrativo que os profissionais sentiram menos dificuldade na elaboração, porém, ao analisar a DFC, demonstrativo que passou a ser exigido pela NBC T 16.6, nota-se que os profissionais sentiram mais dificuldades, evidenciando um forte enfoque orçamentário.

Para Feijó (2013) as mudanças ocorridas na contabilidade pública é uma grande oportunidade para os profissionais contábeis aperfeiçoarem seus conhecimentos. A adesão das normas internacionais foi um ganho para os profissionais da área pública, pois através desta adesão ocorreu a valorização do profissional contábil no Brasil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva com enfoque quantitativo. O levantamento dos dados ocorreu por meio da aplicação de um questionário estruturado em escala *Likert* de cinco pontos. A escala *Likert* é uma escala utilizada em pesquisa de opinião que permite medir os níveis de concordância por meio da escolha de um dos cinco, ou sete pontos de uma escala (MARTINS e THEÓPHILO, 2007).

O questionário aplicado é formado por 13 (treze) perguntas, sendo 8 (oito) voltadas para o perfil dos profissionais e 5 (cinco) questões objetivas estruturadas em escala *Likert* com a finalidade de verificar o nível de concordâncias dos profissionais sobre: as vantagens agregadas as DCASP decorrentes das mudanças; as possíveis dificuldades ocorridas no processo de adequação ao novo padrão das demonstrações contábeis; a utilização das informações fornecidas pelas demonstrações contábeis no processo de tomada de decisão e a compreensibilidade das informações contidas nos demonstrativos contábeis pelos os usuários internos e externos. O questionário foi elaborado por meio da ferramenta *Google Docs* e encontra-se no apêndice A.

As questões objetivas abordadas no questionário foram elaboradas com base na bibliografia utilizada, vale ressaltar que as questões relacionadas às dificuldades ocorridas no processo de adequação foram elaboradas com base nas variáveis utilizadas na pesquisa de Calegari et al. (2015). Antes da aplicação do questionário foi realizado um pré-teste com participação de cinco profissionais, onde foi verificada a viabilidade do questionário.

O contato inicial com os profissionais ocorreu por meio de telefone, onde foram coletadas as informações dos e-mails do contador responsável e membros da equipe. Foram encaminhados 30 (trinta) questionários por meio do *Google Docs* e 10 (dez) aplicados *in loco*, totalizando 40 (quarenta) questionários aplicados. Obteve-se o retorno de 21 (vinte e um) questionários representando 53% do total de questionários aplicados. O período amostral se deu entre 21/09/2016 à 04/11/2016.

Durante o processo de coleta dos dados foi constatado que a mesma equipe elabora e divulga as demonstrações contábeis das prefeituras municipais e câmaras das cidades de Santa Maria da Boa Vista e Orocó, foi constatado também que o contador responsável da prefeitura municipal e autarquias municipais da cidade de Petrolina é o mesmo, diante disso foi encaminhado apenas um questionário para cada profissional.

A amostra é formada por profissionais que atuam na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de 23 (vinte e três) entidades públicas, sendo dessas 20 (vinte) entidades municipais e 3 (três) entidades federais ambas localizadas nos 8 (oito) municípios da RIDE polo Petrolina e Juazeiro, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2: População e Amostra

Municípios	Prefeituras Municipais	Câmaras	Autarquias	Fundações	Total
Petrolina	1	1	3	2	7
Lagoa Grande	1	1	-	-	2
Santa Maria da Boa Vista	1	1	-	-	2
Orocó	1	1	-	-	2
Juazeiro	1	1	2	-	4
Casa Nova	1	1	-	-	2
Sobradinho	1	1	-	-	2
Curaçá	1	1	-	-	2
Total	8	8	5	2	23

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento do Polo Petrolina/PE e Juazeiro/BA foi criada através da Lei Complementar nº 113/2001 e regulamentada pelo Decreto nº 4.366/2002. É formada por oito cidades do semiárido nordestino, localizados às margens do Rio São Francisco, conforme apresentado na Tabela 2.

A escolha dessa região para realização da pesquisa se deu pela falta de pesquisas voltas para opinião dos contadores que atuam na elaboração e divulgação das DCASP aos padrões exigidos pela NBC T 16.6, visto que é fundamental conhecer a opinião dos profissionais que estão envolvidos no processo de adequação as normas internacionais de contabilidade em todas as regiões do país.

4 ANÁLISE E DISCURSÃO DOS RESULTADOS

A análise de dados está subdividida em três partes. A primeira aborda o perfil dos respondentes. A segunda a percepção dos profissionais em relação às mudanças ocorridas nas DCASP. A terceira parte demonstra a relação do perfil dos respondentes e as vantagens e dificuldades ocorridas no processo de adesão.

4.1 Perfis dos Respondentes

A Tabela 3 apresenta o perfil predominante dos respondentes, diante disso percebemos que 57% dos respondentes são do sexo masculino; 81% têm mais de 30 anos; 52% possuem apenas graduação; 85% são graduados em contabilidade, houve participação de profissionais graduados em outras áreas que atuam como membros das equipes de algumas entidades; 72% dos profissionais possuem mais de 6 anos em experiência em contabilidade pública; 42% atuam somente na contabilidade de prefeituras municipais; 48% destinaram mais de 21 horas em qualificação voltadas para as mudanças que ocorreram na contabilidade pública.

Tabela 3 - Perfil dos respondentes

Perfil	Percentual predominante
Gênero	57% masculino
Faixa Etária	81% mais de 30 anos
Grau de Instrução	52% somente graduação
Área de formação	85% graduados em contabilidade
Tempo de Experiência	72% mais de 6 anos em contabilidade pública
Entidade de atuação	42% atuam somente em prefeituras
Horas em qualificação	48% destinaram mais 21 horas

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

4.2 A Percepção dos Profissionais Sobre as DCASP

Foi verificado com os pesquisados, se as mudanças que ocorreram nos demonstrativos contábeis com a adesão a NBC T 16.6, agregaram benefícios voltados para qualidade da informação. Conforme apresentado na Tabela 4, para todos os respondentes as mudanças que ocorreram agregaram informações mais transparentes, outros benefícios agregados para a maioria dos respondentes foram informações mais confiáveis e comparáveis, sendo as variáveis alcançaram os maiores níveis de concordância. Benefícios demonstrados por Souza

e Gonçalves (2012), segundo eles as mudanças que ocorreram nos demonstrativos contábeis proporcionaram informações mais confiáveis e transparentes, contribuindo no processo da gestão pública e prestação de contas para a sociedade.

Tabela 4 - Vantagens agregadas as DCASP

Variáveis	Concordância	Indiferença	Discordância	Total
Transparência	100,0%	0,0%	0,0%	100%
Confiabilidade	95,2%	4,8%	0,0%	100%
Comparabilidade	85,7%	14,3%	0,0%	100%
Tempestividade	81,0%	19,0%	0,0%	100%
Compreensibilidade	76,2%	19,0%	4,8%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A Tabela 5 demonstra as dificuldades percebidas, pelos contadores e suas equipes no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis conforme os padrões exigido pela NBC T 16.6. As principais dificuldades ocorridas no processo de adequação estão relacionadas com a falta de material didático, treinamento para a equipe, mudança de cultura e mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, sendo as variáveis que alcançaram os maiores níveis de concordância. A falta de material didático que aborde as mudanças que ocorreram na contabilidade pública com adesão as NBCASP foi o que mais dificultou o processo de adequação das demonstrações contábeis aos padrões da NBC T 16.6, mesmo sendo a maior dificuldade apontada pelos profissionais, vale ressaltar que desde a divulgação das NBCASP a STN disponibiliza anualmente versões atualizadas do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), para Feijó (2013) o MCASP é a principal base didática que trabalha as mudanças que vem ocorrendo na contabilidade pública desde a divulgação das NBCASP, este manual trabalha a parte conceitual e operacional.

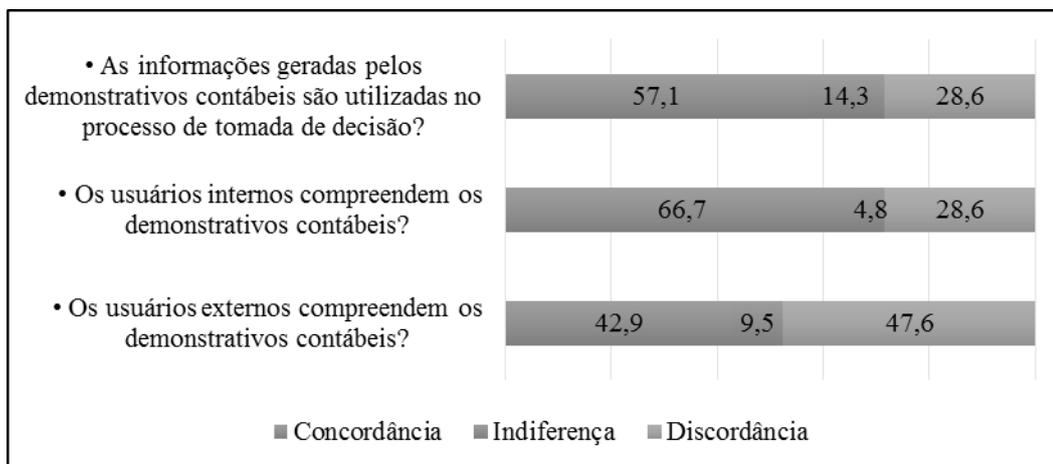
Tabela 5 - Dificuldade no processo de adequação das DCASP

Variáveis	Concordância	Indiferença	Discordância	Total
Escassez de material didático	81,0%	9,5%	9,5%	100%
Qualificação profissional para equipe	71,4%	19,0%	9,5%	100%
Mudança de cultura	71,4%	14,3%	14,3%	100%
Mudança de enfoque orçamentário para patrimonial	71,4%	9,5%	19,0%	100%
Mudança de regime caixa para competência	66,7%	4,8%	28,6%	100%
Plano de contas único	57,1%	19,0%	23,8%	100%
Custo para adaptação	52,4%	28,6%	19,0%	100%
Prazo estabelecido	47,6%	19,0%	33,3%	100%
Sistema (Software)	42,9%	14,3%	42,9%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O Gráfico 1, apresenta a opinião dos contadores e suas equipes sobre a utilização das informações fornecidas pelas demonstrações contábeis no processo de tomada de decisão e a compreensão dos demonstrativos contábeis pelos usuários internos e externos.

Gráfico 1 – A opinião dos profissionais sobre a utilização das DCASP



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme demonstrado no Gráfico 1, percebemos que 57,1% dos respondentes concordam que as informações geradas pelos demonstrativos são utilizadas no processo de tomada de decisão, os demais discordam ou se manteve indiferente, o que demonstra haver dúvidas sobre a utilização das informações contábeis na tomada de decisão. Para Bezerra Filho (2014) é essencial a utilização dos demonstrativos contábeis no processo de gestão pública, pois os mesmos fornecem informações relacionadas as variações que ocorreram no patrimônio público, proporcionando informações relevantes para o processo de tomada de decisão.

Em relação à compreensibilidade das informações pelos os usuários internos, podemos perceber que para 66,7% dos profissionais concordam que os usuários internos compreendem os demonstrativos contábeis. Ao analisar a compreensibilidade das informações para os usuários externos percebemos que 47,6% dos profissionais afirmam que os usuários externos não compreendem as informações contidas nos demonstrativos contábeis. Diante dos resultados, nota-se que mesmo com as mudanças que ocorreram, as demonstrações contábeis ainda não são compreendidas pelos usuários externos, isto na opinião do profissional responsável pela elaboração e divulgação.

4.3 Relação entre o Perfil dos Respondentes e as Dificuldades e Vantagens Percebidas no Processo de Adequação das DCASP aos Padrões da NBC T 16.6

Buscou-se verificar se há uma relação entre as horas que cada profissional destinou em qualificação com as dificuldades demonstradas no processo de adequação das demonstrações contábeis aos padrões da NBC T 16.6 e os benefícios percebidos por cada profissional. Diante disso as respostas relacionadas a dificuldades e vantagens, foram distribuídas em uma escala que mede desde nenhum aperfeiçoamento, até mais de 60 horas destinado em qualificação, de acordo com o tempo de cada respondente informou que destinou em qualificação.

Conforme demonstrado na Tabela 6, podemos perceber que os profissionais que dedicaram mais de 41 horas e mais de 60 horas em qualificação apontaram em menor proporção as

dificuldades ocorridas no processo de adequação visto que estes dois grupos alcançaram as menores médias, em contrapartida os profissionais que não realizaram nenhuma qualificação ou destinaram até 40 horas em aperfeiçoamento foram os grupos de profissionais que mais demonstraram dificuldades no processo de adequação, visto que estes grupos alcançaram as maiores médias. Em relação às vantagens que as mudanças proporcionaram, podemos notar que os profissionais que destinaram mais de 41 horas e mais de 60 horas foram os profissionais que mais perceberam os benefícios que o processo agregou as DCASP, visto que estes dois grupos alcançaram as maiores médias, os demais grupos perceberam as vantagens em menor proporção.

Tabela 6 - Relação entre qualificação e dificuldades e vantagens

Horas em qualificação	Dificuldades		Vantagens	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão
Nenhum aperfeiçoamento	3,93	0,78	4,13	0,52
1 a 20 horas	3,40	1,29	4,27	0,84
21 a 40 horas	3,76	1,33	4,24	0,66
41 a 60 horas	3,11	0,93	4,60	0,55
Mais de 60 horas	3,37	1,33	4,60	0,51

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Diante dos resultados apresentados, percebemos ser essencial a qualificação profissional, visto que os profissionais que mais se qualificaram demonstraram estar mais preparados no período que ocorreu às mudanças. Para Feijó (2013) as mudanças que ocorreram na contabilidade pública é uma oportunidade para os profissionais renovar seus conhecimentos e se especializar, contribuindo para o avanço da contabilidade pública no Brasil.

Foi verificado se o tempo de atuação em contabilidade pública foi um fator que contribuiu positivamente ou negativamente para andamento do processo de adequação. Diante disso as respostas relacionadas com dificuldades e vantagens foram distribuídas em cinco grupos, onde as respostas foram agrupadas de acordo com o tempo de atuação de cada respondente, conforme apresentado na Tabela 7.

Diante dos resultados apresentados, percebemos que os profissionais que tem entre 16 a 20 anos de atuação apontaram menos dificuldade durante o processo de adequação às mudanças ocorridas nas DCASP, sendo o grupo que atingiu a menor média. Ao analisar os profissionais que tem mais de 20 anos de experiência podemos perceber que estes profissionais alçaram a segunda menor média, ou seja, apontaram mais dificuldades ao comparar com os profissionais que estão na faixa de 16 a 20 anos experiência, situação demonstrada na pesquisa de Capiberibe e Martins (2012) os mesmos destacaram que os profissionais contábeis que atuam há mais tempo, teriam mais dificuldades. Em relação aos profissionais que demonstraram ter mais dificuldades, percebemos que foram os profissionais que começaram a atuar na área pública no período de transição, sendo representados pelo grupo de profissionais que estão na faixa de 6 a 10 anos de experiência. Em relação às vantagens que as mudanças proporcionaram as DCASP, pode-se notar que os profissionais atuam nas faixas mais de 20 anos de experiência foram os que mais perceberam as vantagens que as mudanças proporcionaram aos demonstrativos contábeis.

Tabela 7 - Relação entre tempo de atuação e dificuldades e vantagens

Tempo de experiência em contabilidade pública	Dificuldades		Vantagens	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão
1 a 5 anos	3,70	1,22	4,27	0,69
6 a 10 anos	3,93	0,89	4,23	0,68
11 a 15 anos	3,67	1,36	4,40	0,51
16 a 20 anos	2,26	1,40	4,20	0,94
Mais de 20 anos	3,59	0,80	4,53	0,74

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

5 CONCLUSÃO

A adesão as NBCASP foi um marco importante para a contabilidade pública brasileira, visto que proporcionando o alinhamento da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. Esta adesão vem provocando diversas mudanças na contabilidade pública brasileira, diante desse cenário houve a necessidade dos demonstrativos contábeis também se adequarem a esta nova realidade, diante desse contexto foi publicada a NBC T 16.6, que aborda as demonstrações contábeis estabelecendo os padrões a serem seguidos por todas as entidades públicas brasileiras.

Através da análise de dados, pode-se notar que para 81% dos profissionais, o que mais dificultou o processo de adequação das DCASP foi à falta de material didático que aborde as mudanças que ocorreram na contabilidade pública brasileira após adesão as NBCASP, outros fatores que dificultaram o processo para 71% dos profissionais estão relacionados com a ausência de qualificação profissional para toda a equipe voltada para as mudanças proporcionadas pelas NBCASP, à mudança de cultura e a mudança de enfoque orçamentário para patrimonial.

Para os profissionais as modificações proporcionaram as DCASP benefícios voltados para uma melhor qualidade da informação contábil, visto para estes profissionais as informações estão mais transparentes, confiáveis e comparáveis. Mesmo com os benefícios agregados pode se perceber que apenas 57% dos profissionais concordam que os demonstrativos são utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisões, e mesmo com as alterações que ocorreram os demonstrativos contábeis ainda não é compreendido em sua totalidade pelos os usuários internos e externos.

Ao relacionar qualificação profissional com as dificuldades e benefícios agregados, pode-se perceber que os profissionais que destinaram mais de 41 horas em qualificação foram os demonstraram dificuldades em menor proporção durante o processo de harmonização e também os que mais identificaram as vantagens que este processo agregou aos demonstrativos contábeis.

Pode-se notar uma tendência dos profissionais que atuam há mais tempo ter mais dificuldades, sendo perceptível ao comparar os profissionais que tem entre 16 a 20 anos de



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

atuação e os que têm mais de 20 anos, visto que o ultimo citado apresentou mais dificuldades. Em relação às vantagens percebidas, foram notórios que os profissionais que atuam a mais de 20 anos foram os que mais perceberam os benefícios agregados aos demonstrativos.

Diante dos resultados, foi perceptível que o tempo de experiência em contabilidade pública e qualificação profissional, contribuíram positivamente no processo de adequação, uma vez, que os profissionais que possuem mais de 16 anos de experiência e destinaram mais de 41 horas em qualificação evidenciaram estar mais preparados, forma os profissionais que demonstraram as dificuldades em menor proporção e os que mais perceberam os benefícios agregadas as demonstrações contábeis. Mostrando ser fundamental a união da qualificação com a experiência profissional, contribuindo em maior proporção ao processo de adequação aos padrões estabelecidos pelas NBCASP de modo eficiente e eficaz.

O objetivo desta pesquisa foi alcançado, em razão de que foi possível identificar as principais dificuldades ocorridas no processo de adequação das demonstrações contábeis aos padrões NBCASP, e as principais vantagens que este processo agregou aos demonstrativos contábeis, para os profissionais que atuam nas entidades públicas das cidades que fazem parte da RIDE polo Petrolina e Juazeiro.

As dificuldades encontradas no processo de coleta de dados estão relacionadas com os profissionais se disporem a contribuir com a pesquisa, visto que 21 profissionais participaram em um total de 40, o estudo apresentou como limitações o reduzido número da amostra, onde as prefeituras e câmaras municipais estão representadas por um único respondente em sua maioria, apenas dois municípios retornaram respostas em autarquias e um município apresentou respondentes de uma fundação, o que se recomenda a ampliação da amostra em pesquisas futuras. Os resultados alcançados limitam-se apenas a essa região, não deve ser generalizado para outras regiões.

Como sugestão para pesquisas futuras recomenda-se identificar junto aos gestores as dificuldades para o treinamento dos profissionais e o acesso aos materiais didáticos para a compreensão das mudanças; verificar o nível de convergência das demonstrações contábeis; realizar outras pesquisas sobre a percepção do profissional contábil em relação às outras NBC T SP e realizar esta pesquisa em outras regiões do país a fim de comparar os resultados.

REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva.** São Paulo: Atlas, 2014

CALADO, João Eudes de Souza; TEIXEIRA, Arilda Magna Campagnaro. Demonstrações contábeis no setor público brasileiro: a percepção dos profissionais que elaboram as informações. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília**, v. 19, n. 3, p. 485-503, set./dez. 2016.

CALEGARI, Priscila. et al. Adesão, vantagens e dificuldades na adequação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) nos municípios da região



sudoeste do Paraná. In: Congresso de contabilidade, 2015, Santa Catarina. **Anais**. Santa Catarina: UFSC, 2015. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça; MARTINS, Mário de Souza. **Considerações sobre as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e os principais impactos**. TCE-MS 2012. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/lista>> Acesso em: 08 jun. 2016.

COLAUTO, Romualdo Douglas, et al. Reflexão sobre as normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas. **Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade**, v.7, n.1, art. 4, p. 58-72, jan./mar. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP – do Setor Público**. Disponível em: < http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_04012017.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2016.

_____, **Norma brasileira de contabilidade – NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual- Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Recuperado de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 29 dez. 2016.

_____, **NBC T 16.6 (R1), de 24 de outubro de 2014, altera a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 jun. 2016.

_____, SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Curso de contabilidade aplicada ao setor público: teoria da Contabilidade**. Uberlândia. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: Congresso de Contabilidade e Controladoria, 2009, São Paulo. **Anais**. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Entrevista. **Revista TCEMG**, v. 85, n.4, pp. 15-27, ano 2012. Belo Horizonte: Rona, out./dez. 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br>>. Acesso: em 16 mar. 2016.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

FÉLIX, Leonardo Pedro. **Evolução da contabilidade pública no Brasil**. Trabalho de conclusão de curso, PR, 2014: Disponível em: <<http://repositorio.uniceub.br>>. Acesso em 16 fev. 2017.

FREIRE, *Mac Daves de Moraes*, et al. Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações, Ribeirão Preto**, v. 6 n. 15, p. 3-22, mai./ago. 2012.

GOULARTE, Jeferson Luís Lopes, et al. Novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo de campo nos Municípios da região da Campanha e Fronteira Oeste. XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul 2015, Bento Gonçalves/RS. **Anais**. Rio Grande do Sul: CRC, 2015. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

MACÊDO, *Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro*; KLANN, *Roberto Carlos*. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. In Encontro de Administração Pública e Governo- ENAPG, 2012, Salvador. **Anais**. Salvador, nov. 2012.

MAPURUNGA, *Patrícia Vasconcelos Rocha*; MENESES, *Anelise Florêncio*; PETER, *Maria da Glória Arrais*. O Processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle**, v. 9, n. 1, p. 87-107 Jan./Jun. 2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sócias aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MELO, Kamila Batista; PRIETO, Marina Freitas; ANDRARDE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho. Convergência das normas brasileiras aplicadas ao setor público: um estudo exploratório no Município de Uberlândia – MG. **Revista Contabilidade UFBA**, Salvador-Ba, v. 8, n. 2, p. 21 - 35, mai./ago. 2014

PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Carlos. A percepção dos contadores públicos em relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 66, n. 3, p.425-448, jul./set. 2015.

SANCHEZ, *André Felipe de Carvalho*; MAES, *Laurie Larrea*. Uma análise das principais mudanças nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. **Revista Linceu On-line**, São Paulo, v.3, n.3, p.6-32, jan./jun. 2013

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 6. Ed. - Brasília, 2015. Disponível em:<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 abr. 2016.

____, **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 5. Ed. - Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 abr. 2016.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

SOUZA, Daiana; GONÇALVES, Uildaque. Os impactos das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro. **Revista científica semana acadêmica.** Fortaleza, ano MMXII, Nº. 000020, 10/07/2013. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br>>. Acesso em: 12 jun. 2016.



17. A ESTRUTURA DOS PORTAIS ELETRÔNICOS DAS CÂMARAS MUNICIPAIS EM UMA MICRORREGIÃO DO NORDESTE BRASILEIRO SOB A ÓTICA DA ACCOUNTABILITY

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público

Autores: Salmo Batista de Araújo, Samid Saullo Alves de Azevedo Mota & Willian Anderson Silva Diniz

RESUMO

Este trabalho analisa historicamente e sinteticamente os discursos criadores dos processos básicos ao exercício da cidadania especificamente em uma microrregião do Nordeste do Brasil. Busca-se em um cenário que começou a mudar a partir da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/11), e a Lei da Responsabilidade Fiscal oficialmente Lei Complementar nº 101/2000, que tem como objetivo a normatização do controle dos gastos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Exploram-se aqui os pressupostos dos princípios básicos de publicidade no que tange à prestação de contas, transparência e participação em portais eletrônicos de transparências de câmaras municipais. Trazendo como objetivo principal investigar quais as condições desses portais eletrônicos em promover aos cidadãos comuns ferramentas de acesso à transparência em relação aos gastos públicos municipais. Quanto aos objetivos específicos tem-se: Investigar a prestação de contas das Câmaras Municipais por meio dos portais eletrônicos; Verificar nos portais eletrônicos ações que possam evidenciar transparência por parte das Câmaras Municipais; e Analisar as possibilidades criadas nos portais eletrônicos das Câmaras Municipais para a participação popular. Para tanto, na construção do referencial teórico, o patrimonialismo como dominação tradicional constituiu-se na corrente teórica predominante. Trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada por meio de um estudo de levantamento, com abordagem qualitativa. O protocolo de observação e análise descritiva foi o instrumento para coleta e tratamento de dados. Concluiu-se que a maioria dos portais eletrônicos de transparência das câmaras municipais localizadas na região seridoense foi criada, porém, mostram ausência de capacidade em viabilizar a construção das dimensões de *accountability*.

Palavras-chave: *Accountability*. Prestação de contas. Transparência. Participação

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o País tem se defrontado com inúmeros casos de desvios e impropriedades na execução do gasto público através de práticas neopatrimoniais. Ou seja, Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI's) foram criadas a fim de esclarecer casos de corrupção e desmandos na Administração Pública. No entanto, esses fatos impõem urgência quanto ao estabelecimento de um padrão de comportamento dos políticos brasileiros relacionado às suas condutas frente à corrupção e as suas próprias ações. Visto que, no cenário atual, diante da ampla disputa política terem exposto as fragilidades dos modelos existentes no final do século XX e início do século XXI. O controle social na aplicação dos recursos públicos colocados à disposição do Estado é um tema extremamente importante para ser discutido.

Trazendo uma visão sistemática e objetiva de todo o contexto que envolve o mundo globalizado e tecnológico, mas, com características ainda visíveis, “patrimonialista”, vê-se inexpressivo o desenvolvimento de novos métodos e processos operacionais mais eficazes, destinados à identificação dos objetivos gerenciais quanto aos pontos fortes e fracos ao exercício de *accountability*. Uma vez que as transformações decorrentes de reformas administrativas têm caminhado na direção de ampliação do controle social, todavia ainda é tímido o uso desses meios disponíveis para a sociedade, além do despreparo do cidadão.

Diante da atual complexidade da economia e a crescente importância da contabilidade, cujo controle interno e externo é fator fundamental para que a sociedade possa se inserir neste novo momento econômico, político e social, a prestação de contas e a transparência de ações praticadas pelos entes governamentais apresentam-se como instrumento fornecedor de informações necessárias para análises de gastos de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Considerando não só os fatos apresentados como aspectos da administração pública, mas, principalmente, os aspectos políticos e sociais envolvidos nos termos de *accountability*, este trabalho tem como justificativa caminhar na direção central de verificar as probabilidades pertinentes à responsabilização por parte do poder legislativo municipal, quanto ao uso de portais eletrônicos de transparência, em cumprimento ao que diz a Lei de Acesso à Informação - LAI e a Lei de Responsabilidade Fiscal LRF.

A microrregião objeto de estudo é formada por vinte e cinco municípios. Portanto, é neste contexto e sem a pretensão de exaustão ao tema proposto que se desenvolve a presente pesquisa, tendo como objeto de estudo as Câmaras Municipais que possuem ou não portal eletrônico. Assim, criando um pensamento crítico e propondo medidas concretas busca-se investigar os pressupostos a partir da formulação da seguinte questão:

Como estão estruturados os portais eletrônicos das câmaras municipais da microrregião objeto do estudo, que disponibilizam a prestação de contas de gastos públicos ao cidadão?

A relevância da questão decorre do entendimento de que o poder legislativo municipal local representado e exercido pelo executivo e seus vereadores são agentes legalmente investidos e responsáveis por estabelecer parte das regras para administração do executivo. Havendo ainda outros motivos que contribuem para os resultados em tela, como por exemplo, a existência de cidadãos passivos, que não exigem dos poderes instituídos o exercício de prestar contas das ações legislativas nos princípios de publicidade. Visto que, quando da criação de um portal eletrônico, corre-se o risco de que o mesmo sirva apenas de mural eletrônico e que não haja transparência, prestação de contas e participação dos atos praticados à população.

Diante dessa expertise, o objetivo geral da pesquisa consiste em investigar a capacidade dos portais eletrônicos de Câmaras Municipais de alguns municípios do Estado do Rio Grande do Norte para a construção de *accountability*. No que concerne aos objetivos específicos busca-se: Investigar a prestação de contas das Câmaras Municipais por meio dos portais eletrônicos; Verificar nos portais eletrônicos ações que possam evidenciar transparência por parte das Câmaras Municipais; e Analisar as possibilidades criadas nos portais eletrônicos das Câmaras Municipais para a participação popular. Esta pesquisa utilizou-se além de livros, revistas e documentos legais sobre o tema, arquivos disponibilizados na rede mundial de computadores onde as observações em endereços eletrônicos ocorrem em caráter qualitativo e sintético a partir da interpretação dos fatos mediante o olhar de um estudante de Ciências Contábeis.

Por fim, considerando que a tecnologia existe, mas não é utilizada com objetivo de interação entre o cidadão e o ente governamental, mesmo com toda estrutura tecnológica os portais eletrônicos das câmaras municipais existentes foram implantados em resposta a um impulso da modernidade expresso por um imperativo tecnológico dominante.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a promover a seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade com relação a entidades objeto da contabilização. Fica nítido que esse conceito se torna mais abrangente e obviamente na qualidade de sistema de informação é preciso técnica de regras e de conversões e ainda de princípios para alimentá-lo.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a contabilidade aplicada ao setor público “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”. Nesse contexto entra a Constituição Federal de 1988, por meio da Lei nº 12.527, 18 de novembro de 2011 – Lei de Acesso à Informação que visa dar orientação à sociedade trazendo em sua redação que todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de interesse particular ou coletivo, pelas quais serão prestadas no prazo da lei.

2.2 PATRIMONIALISMO

O patrimonialismo constitui um sistema de dominação persistente em nossa administração. Sua estrutura organizacional decorre do exercício do poder efetuado por uma autoridade senhorial, a qual está legitimada pela tradição, cujas características principais repousam no poder individual do governante que, amparado por seu aparato administrativo recrutado com base em critérios unicamente pessoais, exerce o poder político sobre um determinado território. Por entender que a teoria de dominação em Max Weber também se encontra ligada ao Estado, neste trabalho segue-se o referencial weberiano.

Para WEBER (1999a), “a dominação é um estado de coisas pelo qual uma vontade manifesta do dominador ou dos dominadores influi sobre os atos dos outros (do dominado ou dos dominados)”. O autor atenta para o fato de que dependendo da natureza da legitimidade pretendida, diferem o tipo da obediência. Ou seja, chamamos “dominação” à probabilidade de encontrar obediência para ordens específicas dentro de um determinado grupo de pessoas. Não significa, portanto toda espécie de possibilidade de exercer “poder” ou “influência” sobre outras pessoas.

2.3 ACCOUNTABILITY

Continuando com a incursão teórica da pesquisa, esta seção abre espaço para discutir as dimensões de *accountability* no contexto da prestação de serviços comunitários e sociais e, conseqüentemente, sua contribuição para o processo democrático. Considera-se que não só o termo, mas também as práticas dessa dimensão, apesar de serem questões ainda muito novas para a sociedade brasileira, vêm ganhando destaque no que concerne às discussões de pessoas e organizações a serem responsáveis e transparentes em processo de *accountability*.

Inicialmente ao explorar teoricamente os requisitos essenciais de “*accountability*” – palavra segundo Campos (1990) ainda sem tradução para o português. Busca-se renomados estudiosos pretendendo mostrar, principalmente na esfera administrativa e pública, que os modelos de *accountability* não são apenas uma questão de desenvolvimento organizacional ou de reformas administrativas, seu fortalecimento e aperfeiçoamento ainda recente no Brasil estão interligados e andam juntos. Portanto, logo de início, evidencia-se que os conceitos aqui tratados salientam os limites dos mecanismos de controle formal gerados no interior da burocracia.

A *accountability* política acontece quando os responsáveis por desenhar ou conduzir políticas públicas prestam contas de seus atos aos cidadãos. Para os autores acima, este tipo de *accountability* é definido sob o paradigma tradicional da administração pública e deve ser entendido como uma das condições fundamentais do sistema político-democrático. Percebe-se, assim, que na tentativa de buscar uma maneira correta para compreender a questão de *accountability* é essencial que o pesquisador entenda o que está subjacente em sua definição, pois, dependendo dos objetivos e da forma de seus modelos sua inserção na arena política, além de recente na realidade brasileira, pouco se sabe sobre o termo.

2.3.1 Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

Há tempo que se nota muito mais a existência de um discurso favorável à prestação de contas do que medidas efetivas para a sua promoção nas reformas avaliadas. Sendo a *accountability* um dos mecanismos fundamentais da democracia, sua existência pode ser entendida como um pressuposto para as reformas da gestão pública, na medida em que estas só ocorrem em condições democráticas.

A tendência desta nova administração pública é basear-se na profissionalização do modelo burocrático, em diferentes técnicas gerenciais fundadas na flexibilidade administrativa e controle por resultados, delegação de serviços e implantação de mecanismos de regulação e transformação e ampliação do conceito do público, mediante mecanismo de responsabilização da administração pública incapaz de atender às crescentes demandas sociais e ao movimento de globalização. Além disso, nos países em desenvolvimento, a crise fiscal fez com que o modelo de desenvolvimentismo baseado no financiamento e intervenção estatal se esgotasse (BRESSER-PEREIRA, 2004).

Acredita-se que o atendimento às exigências impostas por atuais leis extrai do administrador público maior controle sobre os gastos, a fim de evitar o endividamento excessivo dos governos e seus entes. Nesse cenário torna-se importante saber que a (LRF) não trouxe mudanças apenas no modo de fazer ou mostrar a contabilidade em si, mas sim na exigência da extração da contabilidade em um maior volume de informações ao cliente cidadão.

Então, visto como saída, após a Reforma Administrativa de 1995 – o chamado “Plano Diretor” – foi criada uma lei que uniu tudo que já existia em termos de normatização em relação aos gastos públicos. Ou seja, com intuito de regulamentar as finanças do Brasil, foi criada precisamente em 2001 uma nova lei – a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Sancionada e acrescida de mudanças, o inciso V do art. 1º da Constituição Federal muda e passa a vigorar com a redação dada pela Emenda constitucional de nº 40, de 2003. (V-fiscalização financeira da administração pública direta e indireta). O principal objetivo da (LRF), de acordo com o caput do art. 1º, consiste em estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Por sua vez, o parágrafo primeiro desse

mesmo artigo procura definir o que se entende como “responsabilidade na gestão fiscal”, estabelecendo segundo os seguintes postulados:

Ação planejada e transparente; prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas; garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar; (NASCIMENTO E DEBUS, 2001, p. 10).

Essa ação planejada que trata o autor, nada mais é do que aquela baseada em planos previamente traçados e, no caso do serviço público, sujeitos à apreciação e aprovação da instância legislativa, garantindo-lhes a necessária legitimidade, característica do regime democrático de governo.

De acordo com a Constituição Federal – “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais a União responda em nome desta ou assuma obrigações de natureza pecuniária”. Tudo isso foi assegurado à sociedade perante a Lei complementar de nº 12.527, de 18 de novembro de 2011). E ainda assegura outros direitos como: “direito de petição” aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e “direito à obtenção de certidões” em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal e pelos quais serão disponibilizados independentemente de pagamento de quaisquer taxas.

No que concerne aos fins legais, a Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, alterou a redação da (LRF) ao tempo que inova a transparência da gestão fiscal através do inciso LXXII. Determinando que o acesso à informação ao tempo que consiste como uma ferramenta de conhecimento deve levar ao cidadão aquilo que o governo planeja, executa ou arrecada e onde estão sendo aplicados tais recursos.

2.3.2 Lei de Acesso à Informação - LAI

Sujeita à pena aplicável, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, a Lei de Acesso à Informação conceder-se-á *habeas data*: para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do solicitante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público, para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo.

Chega-se, pois, a um divisor de águas. O *habeas data*, “é o remédio constitucional para promover a publicidade dos atos de governo e administrativos que gerem armazenamento de informações privadas e íntimas do cidadão” (DI PIETRO, 2002, p. 159). Para a autora, a publicidade, restringe-se à informação do próprio requerente, mas pode ter como conteúdo informações de interesse coletivo. Ou seja, esse “remédio” segundo ela, seria em última, um rateio à divisão e/ou extensão do princípio geral de controle que se entende na legalidade de atos públicos.

Assim, esse vislumbre entre a forma e a essência para esta pesquisa está muito bem explícito no Art. 3º da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, pela qual enfatiza que os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à

informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
- IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;
- V - desenvolvimento do controle social da administração pública.

Desse modo, e entendendo que o povo é o titular do poder e como todo poder emana do povo, portanto a sociedade deverá ter o controle dessa administração pública. Subordinam-se ao regime da lei os órgãos públicos integrantes da função administrativa direta e indireta dos poderes executivo, legislativo e judiciário, incluindo os tribunais de contas, os ministérios públicos e as sociedades de economia mista. E, como já foi enfatizado antes, quanto aos procedimentos básicos de transparência nos termos da publicidade previstos na Lei Complementar 131, a informação pode ser sigilosa e pessoal.

Dessa forma, a partir de 27 de maio de 2010, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios brasileiros com mais de 100.000 (cem mil) habitantes precisam atender aos ditames preconizados, já que passou a vigorar a Lei da Transparência a medida passa a valer para todas as cidades do país. Houve, portanto, uma ampliação no processo de prestação de contas das Câmaras Municipais que, na perspectiva legal, restringia-se aos Anexos I, V, VI e VII do Relatório de Gestão Fiscal. Contudo, diferentemente dos anexos, na Lei da Transparência há uma ausência do detalhamento das datas para cumprimento das exigências.

2.3.2.1 Transparência, prestação de contas e participação.

Ainda não sendo possível afirmar se as forças que pugnam pela democracia se sobreporão àquelas que se ancoram no atraso e no conservadorismo, a questão para construção de *accountability* e/ou responsabilização, como foi visto nos tópicos anteriores, é um processo em marcha na sociedade brasileira. Contudo, acredita-se que mecanismos tecnológicos usados para prestar contas e dar transparência dos gastos no setor público contribuem, isoladamente e em conjunto, nesta construção. Nesse intento, buscam-se destacar algumas das contribuições de cada um destas dimensões nos princípios de responsabilização.

Prado e Pó (2007) ao sintetizarem estas considerações, entendem a *accountability* avaliada dentro dos paradigmas da nova administração pública aonde refere-se à prestação de contas dos gerentes em relação à consecução dos objetivos e metas definidos e/ou acordados nas políticas públicas, em especial à alocação de recursos.

Tais mecanismos institucionais devem garantir o controle público das ações dos governantes, permitindo aos cidadãos não só serem informados sobre aquelas ações, mas também possibilitando a eles influir na definição das metas coletivas, não somente por meio das eleições, mas ao longo dos mandatos dos seus representantes, garantindo a responsabilização ininterrupta dos governos.

Segundo os autores acima citados, sendo a democracia um sistema político inteiramente ou quase inteiramente responsivo aos cidadãos, estes devem ter a oportunidade

de formular suas preferências, expressá-las por meio da ação individual e/ou coletiva, o que torna necessário aprofundamento e pesquisas empíricas que possam afirmar ou refutar suas contribuições. Ou seja, atuais desafios exigem novas formas de agir e de pensar – como dizem alguns grandes teóricos, “na política, primeiro vem o poder, em seguida, a necessidade de controlá-lo”.

Nesse cenário, a dimensão de *accountability* é avaliada dentro dos paradigmas da nova administração pública como já foi enfatizado anteriormente sendo que, a responsabilidade recai, principalmente, sobre a eficiência e a efetividade no uso dos recursos alocados aos programas considerados (PRADO; PÓ, 2007 apud RAUPP, 2011, p. 56).

A prestação de contas, constituída pelo próprio gestor ou sujeitos a quem este delegar competência, deverá abranger os componentes essenciais, que permitam que os entes responsáveis pelo controle externo e interno acompanhem e fiscalizem aspectos orçamentários e financeiros. Ou seja, a prestação de contas é vista como “o processo pelo qual, dentro dos prazos estipulados, o responsável está obrigado, por iniciativa pessoal, a comprovar, perante o órgão competente, o uso, o emprego ou a movimentação dos bens, numerários e valores que lhe foram adjudicados” (SILVA, 2008, p. 8).

Elenca-se como eixos estratégicos que: para implementação das demandas por reformas e pelo aprofundamento das esferas as quais se veem inserida os mecanismos de *accountability*, faz-se necessário além de prestação de contas, e transparência de ações do Estado diante da sociedade, à criação de mecanismos eficientes de acesso a tais registros, pois entende-se que somente com a participação ativa dos cidadãos a política de transparência acontece.

3 METODOLOGIA

Obviamente, não existe nenhum método melhor ou pior que algum outro, o que se deve é procurar uma melhor adequação entre o método, o objetivo e as condições nas quais uma pesquisa está sendo realizada. Para tanto, a pesquisa será delineada como descritiva quanto aos objetivos; com protocolo de observação quanto à coleta de dados e quali-quantitativa quanto à abordagem do problema. No tocante à tipologia relacionada aos objetivos, trata-se de uma investigação descritiva. Configurado como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a pesquisa explicativa. O estudo descritivo segundo Triviños (2007, p. 34) exige do pesquisador “uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias” que orientarão a coleta e análise dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa. Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p. 39) entendem que “pesquisas que procuram descrever com exatidão algumas características de populações designadas são tipicamente representadas por estudos de *survey*”.

Sendo a Internet um evento contemporâneo, é preciso que seja estabelecido um delineamento crítico de seus princípios e aplicação no ambiente virtual. Não obstante a peculiaridade de cada forma de tratamento torna-se possível, na concepção de (Teixeira 2003, apud Raupp 2011), tratar os dados recolhidos quantitativa e qualitativamente ao mesmo tempo, isto é, de forma quali-quantitativa.

A investigação qualitativa emprega diferentes alegações de conhecimento, estratégias de investigação e métodos de coleta e análise de dados (CRESWELL, 2007). Para esse autor, “o método quantitativo emprega instrumentos estatísticos como base no processo de análise de um problema, bem como há intenção de numerar ou medir unidades ou categorias

homogêneas”. Ou seja, as pesquisas de levantamento utilizam, de maneira recorrente, o método quantitativo.

O protocolo de observação foi utilizado com o objetivo de identificar a ocorrência ou não de indicadores quanto à capacidade dos portais de transparência em promover prestação de contas, transparência e participação. Segundo Creswell (2007), é utilizado para registrar dados de observações múltiplas durante a realização de um estudo qualitativo e usam o protocolo ou formulário para registrar as informações. Este protocolo pode ser uma única página com uma linha divisória no meio para separar as notas descritivas e relato das notas reflexivas

Assim, foram feitas visitas aos portais eletrônicos seguindo-se os itens do protocolo de observação, o qual serviu para que a pesquisa tomasse o norte necessário principalmente quanto à disponibilização do Modelo de Análise, o qual para melhor estruturação do trabalho será apresentado na página seguinte.

As etapas para identificação dos portais das câmaras municipais dos 25 municípios pesquisados foram realizadas nos dias 03 a 06 de janeiro de 2017. Quanto às observações para verificação de haver ou não prestação de contas nos portais foi realizada nos dias 16, 17, 19 e 20 de janeiro de 2017. Quanto à verificação sobre a transparência nos portais foram realizadas nos dias 06, 07, 09 e 10 de fevereiro de 2017. E as observações quanto à participação da sociedade por meio dos portais foram realizadas nos dias 14 e 15 de fevereiro, 28 e 29 de março de 2017.

PRESTAÇÃO DE CONTAS	
CAPACIDADE	INDICADORES
NULA	Inexistência de qualquer tipo de Relatório e/ou impossibilidade de sua localização
BAIXA	Divulgação parcial e/ou após o prazo do conjunto de Relatórios Legais dos gastos incorridos
MÉDIA	Divulgação do conjunto de Relatórios Legais dos gastos incorridos no prazo
ALTA	Divulgação, além do conjunto de Relatórios Legais no prazo, de Relatórios complementares dos gastos incorridos.
TRANSPARÊNCIA	
CAPACIDADE	INDICADORES
NULA	Inexistência de qualquer tipo de indicador de transparência das atividades dos vereadores
BAIXA	Detalhamento das seções (ordem do dia, atas das seções)
	Notícias da câmara municipal sobre as atividades dos vereadores Disponibilização da legislação
MÉDIA	Disponibilização de legislação com possibilidade de download
	Vídeos das sessões legislativas
ALTA	Divulgação das matérias nas fases de tramitação
	Vídeos das sessões legislativas ao vivo
	TV Câmara
	Rádio Câmara

PARTICIPAÇÃO	
CAPACIDADE	INDICADORES
NULA	Inexistência de qualquer tipo de canal para a participação dos cidadãos
BAIXA	E-mail da câmara
	E-mail de setores da câmara
	E-mail do vereador
	Formulário eletrônico
MÉDIA	Home Page do vereador
	Twitter
	Vídeo YouTube
	Monitoramento das ações dos usuários
ALTA	Ouvidoria
	Indicativo de retorno

QUADRO 1: Modelo de análise
Fonte: RAUPP e PINHO, 2012.

De acordo com o Modelo de análise apresentado, em relação ao processo de prestação de contas, será considerado como capacidade nula o portal no qual for observada a inexistência de qualquer tipo de Relatório e/ou impossibilidade de sua localização. Caso haja uma divulgação parcial e/ou após o prazo do conjunto de Relatórios Legais dos gastos incorridos, o portal eletrônico indicará como capacidade baixa em prestar contas. A média indicação será dada a partir da divulgação do conjunto de Relatórios Legais dos gastos incorridos no prazo e a alta capacidade será identificada se houver divulgação, além do conjunto de Relatórios Legais no prazo, de Relatórios complementares dos gastos incorridos.

No tocante à transparência, o portal terá como indicador nulo, a inexistência de qualquer tipo de publicação das atividades dos vereadores. A baixa indicação será definida pela presença de pelo menos um dos seguintes indicantes: detalhamento das sessões (ordem do dia, atas das sessões); notícias da câmara municipal sobre as atividades dos vereadores; disponibilização da legislação. Já a média capacidade será identificada nos portais que apresentarem, de forma cumulativa, pelo menos um dos indicadores de baixa capacidade e um dos seguintes indicadores: disponibilização de legislação com possibilidade de download, vídeos das sessões legislativas. A alta aptidão será identificada caso o portal apresente, de forma cumulativa, pelo menos um dos indicadores como baixa, e pelo menos um dos indicadores como média capacidade dos seguintes indicadores: divulgação das matérias nas fases de tramitação; vídeos das sessões legislativas ao vivo; TV Câmara; Rádio Câmara.

Em se tratando de participação, será considerado como nula o portal no qual for observada a inexistência de qualquer tipo de canal para a participação dos cidadãos. A baixa será identificada caso o portal apresente pelo menos um dos seguintes indicadores: E-mail da câmara; E-mail de setores da câmara; E-mail do vereador; Formulário eletrônico e com média capacidade o portal que apresentar, de forma cumulativa, pelos menos um dos indicadores de baixa capacidade e um dos seguintes indicadores: Home Page do vereador; Twitter; Vídeo YouTube; Monitoramento das ações dos usuários.

Por fim, para que o portal obtenha a indicação de alta capacidade, deverá apresentar, de forma cumulativa, pelo menos um dos indicadores da baixa, pelo menos um dos

indicadores da média capacidade e um dos seguintes indicadores: ouvidoria; indicativo de retorno.

4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Os dados obtidos nos portais das Câmaras Municipais do Seridó Potiguar foram organizados por classes populacionais. A divisão em classes de população foi escolhida, considerando o tamanho da população dos municípios, definidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2014). Seguindo as classes populacionais adotadas pelo IBGE foram analisados, primeiramente, os portais eletrônicos de câmaras municipais localizadas em municípios com até 5.000 habitantes. As demais classes foram agrupadas da seguinte forma: de 5.001 a 10.000 habitantes; de 10.001 a 15.000 habitantes; de 15.001 a 20.000 habitantes; e por fim a classe acima de 20.001 habitantes.

Classe Populacional	Quantidade de Municípios	Representatividade (%)
Até 5.000 habitantes	7	28
De 5.001 a 10.000 habitantes	8	32
De 10.001 a 15.000 habitantes	5	20
De 15.001 a 20.000 habitantes	2	8
Acima de 20.001 habitantes	3	12
TOTAL	25	100

QUADRO 2 – Municípios por classe populacional

Fonte: Elaborado a partir dos dados do Censo Demográfico (IBGE, 2014).

A análise por classe populacional mostra que a configuração da Região seridoense é formada por pequenos municípios. Verifica-se também que os municípios com população entre 5.001 e 10.000 habitantes representam maior índice do total. Apenas 03 municípios contam com mais de 20.001 habitantes, sendo que 01 deles, (Caicó) conhecido como a capital do Seridó Potiguar possui em sua contagem habitacional mais de 50.000 habitantes.

O protocolo de observação, segundo Creswell (2007), é utilizado para registrar dados de observações múltiplas durante a realização de um estudo qualitativo. Seguindo-se os itens do protocolo, foram feitas as visitas aos portais eletrônicos e anotadas as informações disponíveis. Os portais analisados, com os respectivos endereços eletrônicos e tamanho populacional de cada município são apresentados no quadro 3:

Nº	MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO	SITES DAS CAMARAS MUNICIPAIS
01	Câmara Municipal de Acari	11.349	http://www.acari.rn.leg.br/
02	Câmara Municipal de Bodó	2.385	-
03	Câmara Municipal de Caicó	66.759	http://carnaubadosdantas.rn.leg.br/
04	Câmara Municipal de Carnaúba dos Dantas	7.972	http://www.camaracaico.rn.gov.br/portal/
05	Câmara Municipal de Cerro Corá	11.305	http://www.portaldatransparenciamcc.com.br/
06	Câmara Municipal Cruzeta	8.173	http://www.cruzeta.rn.leg.br/
07	Câmara Municipal Currais Novos	44.710	http://www.camaradecurraisnovos.com.br/
08	Câmara Municipal Equador	6.070	http://camaradeequador.blogspot.com.br/
09	Câmara Municipal Florânia	9.250	http://www.camaradeflorania.com.br/
10	Câmara Municipal Ipueira	2.206	http://ipueira.rn.leg.br/site/
11	Câmara Municipal Jardim de Piranhas	14.476	http://cmjp.rn.gov.br/

12	Câmara Municipal de Jardim do Seridó	12.540	http://cmjs.rn.gov.br/
13	Câmara Municipal de Jucurutu	18.409	http://www.camaradejucurutu.rn.gov.br/
14	Câmara Municipal de Lagoa Nova	15.110	-
15	Câmara Municipal de Ouro Branco	4.866	http://www.camaraob.com.br/
16	Câmara Municipal de Parelhas	21.387	http://www.cmparelhasrn.com.br/
17	Câmara Municipal Santana do Matos	13.768	http://santanadomatos.rn.leg.br/
18	Câmara Municipal Santana do Seridó	2.661	-
19	Câmara Municipal São Fernando	3.572	-
20	Câmara Municipal São João do Sabugi	6.196	-
21	Câmara Municipal São José do Seridó	4.528	http://saojosedoserido.rn.leg.br:8180/portal
22	Câmara Municipal São Vicente	6.364	-
23	Câmara Municipal Serra Negra do Norte	8.106	http://www.cmvsnn.com.br/
24	Câmara Municipal Tenente Laurentino Cruz	5.677	http://cmtenentelaurentinocruz.rn.gov.br/
25	Câmara Municipal Timbaúba dos Batistas	2.480	-

QUADRO 3 – Câmaras Municipais, população e endereços eletrônicos.

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa (2017) e IBGE, estimativa (2014).

A região do Seridó potiguar consta de 25 municípios totalizando uma superfície terrestre de 10.796,62 km², (IBGE 2014). O que corresponde a um percentual de 20,45% do Estado do Rio Grande do Norte. Vive na região um total geral de 310.319 habitantes. Desse modo, assume-se aqui o pressuposto de que, pelo porte populacional, os municípios devem ter suas câmaras com menores condições (financeiras, tecnológicas e recursos humanos) de construir portais mais desenvolvidos, contemplando inclusive o quesito da *accountability*.

A ocorrência geral dos indicadores de prestação de contas, transparência e participação nos portais selecionados é sintetizada no quadro 4.

Nº	MUNICÍPIOS	PRESTAÇÃO	TRANSPARÊNCIA	PARTICIPAÇÃO
01	Acari	Média	Média	Baixa
02	Bodó	Nula	Nula	Nula
03	Caicó	Média	Baixa	Baixa
04	Carnaúba dos Dantas	Média	Baixa	Baixa
05	Cerro Corá	Média	Média	Baixa
06	Cruzeta	Baixa	Baixa	Baixa
07	Currais Novos	Alta	Média	Média
08	Equador	Nula	Nula	Nula
09	Florânia	Nula	Nula	Baixa
10	Ipueira	Nula	Nula	Nula
11	Jardim de Piranhas	Baixa	Baixa	Nula
12	Jardim do Seridó	Média	Média	Alta
13	Jucurutu	Nula	Nula	Baixa
14	Lagoa Nova	Nula	Nula	Nula
15	Ouro Branco	Baixa	Baixa	Nula
16	Parelhas	Baixa	Média	Baixa

17	Santana do Seridó	Nula	Nula	Nula
18	Santana dos Matos	Nula	Nula	Nula
19	São Fernando	Nula	Nula	Nula
20	São João do Sabugi	Baixa	Baixa	Nula
21	São Jose do Seridó	Nula	Nula	Nula
22	São Vicente	Nula	Nula	Nula
23	Serra Negra do Norte	Baixa	Baixa	Baixa
24	Tenente Laurentino Cruz	Nula	Nula	Nula
25	Timbaúba dos Batistas	Nula	Nula	Nula

QUADRO 4: Ocorrência Geral de Indicadores.

Fonte: Elaboração própria - Dados da Pesquisa (2017).

Considerando a visão geral sintetizada no quadro acima, verifica-se uma predominância de portais com “nula” e “baixa” capacidade, pelos quais indica que os mesmos não atendem nem mesmo ao mínimo exigido pela Constituição. Ou seja, as “exigências legais”, os componentes essenciais que permitem que os entes responsáveis pelo controle externo e interno acompanhem e fiscalizem aspectos orçamentários e financeiros.

Ao tempo que se percebe, há uma leve evolução de indicadores à medida que se consideram municípios com maior população. Para melhor entendimento das ocorrências dos níveis de capacidade dos portais, a análise será apresentada a partir desse ponto em síntese por classes populacionais através de gráficos. A ocorrência dos indicadores de prestação de contas nos portais selecionados é sintetizada no gráfico 1.

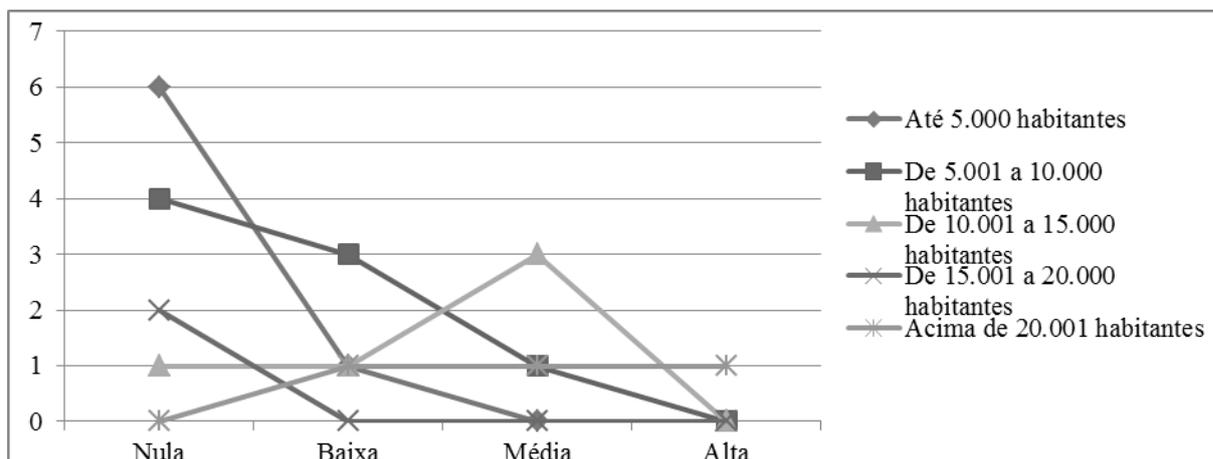


Gráfico 1 – Síntese da Prestação de Contas do Seridó Potiguar.

Fonte: Elaboração própria - Dados da Pesquisa (2017).

De acordo com o gráfico 1, foi observado que no total dos 25 portais pesquisados existe uma grande concentração dos níveis nula e baixa. Com exceção da classe de 15.001 a 20.000 habitantes que apresenta capacidade nula em todos os portais. A divulgação de relatórios, identificada na minoria dos portais, ocorre de forma parcial e/ou após o prazo definido pela legislação pertinente. Isso mostra que a maioria das câmaras municipais

apresenta em seus portais eletrônicos uma inexistência de qualquer tipo de relatório e/ou impossibilidade de sua localização.

Foi observado que apenas um portal possui capacidade alta, sendo este na classe acima de 20.001 habitantes. Assim 76% dos portais apresentam capacidade nula ou baixa, apresentando nula capacidade para prestar contas dos gastos incorridos pelos vereadores, sintetizando ocorrências entre 13 e 6 portais respectivamente. No entanto, salienta-se que não foi observada iniciativa pessoal do legislativo (vereadores) em publicar os gastos incorridos. O que, para Silva (2008), é a partir da “iniciativa pessoal” que o responsável deveria comprovar o uso, o emprego ou a movimentação dos bens, numerários e valores que lhe foram adjudicados ou confiados.

A ocorrência dos indicadores de transparência nos portais selecionados é sintetizada no gráfico 2.

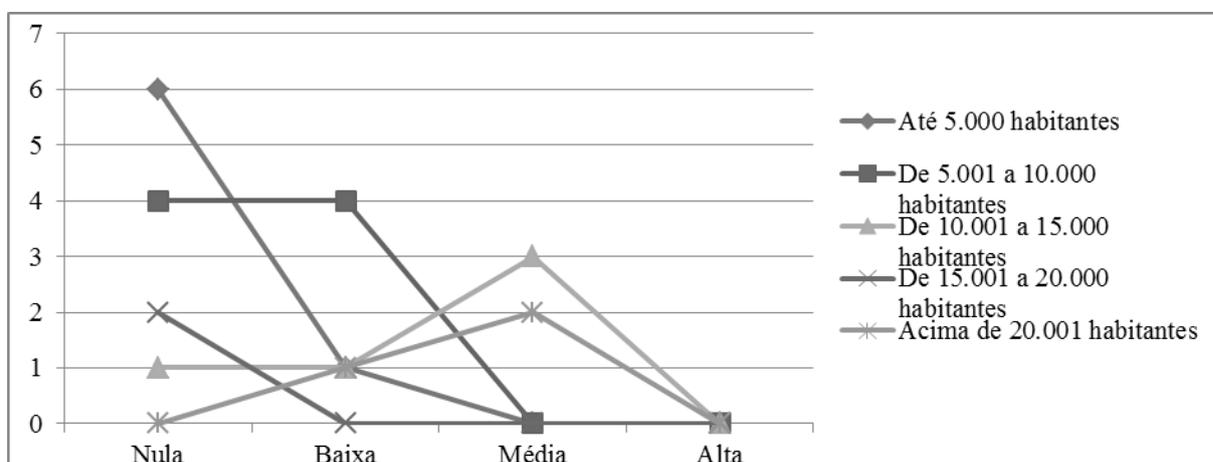


Gráfico 2 – Síntese da Transparência do Seridó Potiguar.

Fonte: Elaboração própria - Dados da Pesquisa (2017).

Observou-se a predominância de portais eletrônicos com nula capacidade em promover a transparência, representando 52% do conjunto analisado. Na sequência aparecem os com baixa e média capacidade, com 28% e 20%, respectivamente. Através desses índices, entende-se que não há uma busca de transparência pelos vereadores que conforme Albuquerque, Medeiros & Feijó (2008), significa desenvolver e implantar mecanismos que permitam à sociedade de ter o conhecimento oportuno e suficiente das ações adotadas pelos governantes, das políticas implementadas e dos recursos mobilizados. Tal processo pouco evolui com a mudança para classes com maiores populações.

No conjunto, a dimensão transparência mostra-se igual à dimensão prestação de contas. Contudo, em ambas as dimensões parece se confirmar o pressuposto de que os municípios com menor tamanho populacional possuem portais dos seus Legislativos menos aperfeiçoados. Em relação às dimensões Alta e Nula as ocorrências com 0,% levam a crê que não só as dimensões consideradas não estão presentes, como pode indicar também (somente com hipótese neste trabalho) que os recursos digitais necessários ainda não chegaram a esses locais. Ou seja, dos indicadores utilizados para mensurar essa dimensão da *accountability*, vídeos das sessões legislativas, vídeos das sessões legislativas ao vivo, TV Câmara e Rádio Câmara não foram identificados nos portais. Portanto, pode-se observar que o processo não

evolui com a mudança para as classes populacionais maiores, indicando que esse processo ainda se encontra em construção.

A ocorrência dos indicadores de participação da população nos portais selecionados é sintetizada no gráfico 3.

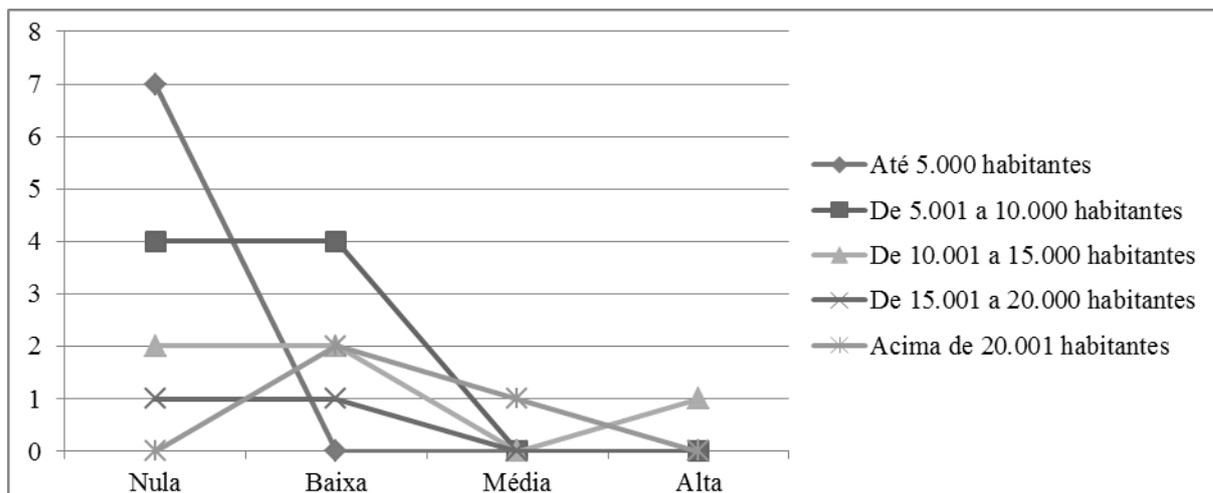


Gráfico 3 – Síntese da Participação do Seridó Potiguar.
Fonte: Elaboração própria - Dados da Pesquisa (2017).

No tocante à participação, a maioria dos portais apresenta nula capacidade, correspondendo a 56% do conjunto do objeto de estudo. Do total de ocorrências 36%, 4% e 4%, aparecem respectivamente, como portais com baixa, média e alta capacidades. A Tecnologia para que exista essa comunicação existe, porém poucos foram os portais que indicaram que a interatividade realmente ocorre.

Constata-se, assim, uma participação bastante frágil nos portais analisados, sem condições de contribuir efetivamente para a construção da *accountability*.

5 CONCLUSÕES

Considerando o pressuposto que embasou o agrupamento dos municípios em classes populacionais, havia uma expectativa de que à medida que o porte populacional dos municípios crescesse, seriam identificados portais mais estruturados em termos de prestação de contas, podendo contemplar, inclusive, características potencializadoras de construção de *accountability*. Tal expectativa decorre do entendimento de que o aumento no porte populacional poderia ser acompanhado pelo aumento de condições de recursos tecnológicos, financeiros e recursos humanos para construir os portais (RAUPP, PINHO, 2013b).

Dessa maneira, constata-se que a maioria das câmaras municipais não atende às exigências legais de prestação de contas (BRASIL, 2000; BRASIL, 2009; BRASIL, 2011). Deve-se ressaltar que a *accountability* remete à obrigatoriedade de membros dos órgãos administrativos a prestarem contas dos gastos públicos aos cidadãos.

Desse modo, conclui-se ao que concerne à contabilidade gerencial que essa se revela parte fundamental da administração gerencial. Ou seja, com a utilização de seus recursos pode-se prever muitos problemas ou antecipar soluções. Pois, se a perspectiva ampliada de prestação de contas não é uma preocupação, as sanções legais, previstas em caso de

descumprimento, deveriam ser. Talvez a culpa não esteja apenas com o administrar público, e certamente não está. Há outros motivos que contribuem para os resultados em tela, como por exemplo, a existência de cidadãos passivos, que não exigem dos poderes instituídos o exercício da prestação de contas.

Em relação ao processo de prestação de contas, percebe-se que o conjunto de portais eletrônicos tende a uma nula capacidade e que os legislativos locais, objeto de estudo, não estão dispensando importância a essa dimensão da *accountability*. Infere-se que os portais eletrônicos observados, na forma como estão, não possuem condições para a construção de uma efetiva prestação de contas.

A dimensão transparência mostra-se um pouco mais ativa que a dimensão prestação de contas no conjunto de portais eletrônicos. Visto que, os portais apresentam, na sua maioria, média e baixa capacidade para promover a transparência dos atos públicos. O portal eletrônico é considerado uma tecnologia capaz de possibilitar condições para a construção da *accountability* dos atos públicos. Essa confirmação de utilização do portal eletrônico com esse propósito carece de pesquisas empíricas, particularmente em relação às câmaras municipais, haja vista que a literatura apresenta pesquisas com o Poder Executivo. Em tese, esta dimensão apresenta-se bastante frágil nos portais analisados.

Quanto aos canais de participação existentes constituem-se basicamente de formulários eletrônicos. Esta dimensão apresenta-se bastante frágil nos portais analisados. A tecnologia existe, mas não é utilizada com objetivo de interação entre o cidadão e o ente governamental.

Conclui-se, pela evidência empírica coletada, que os objetivos dessa pesquisa foram alcançados tendo em vista que o conjunto dos portais eletrônicos de câmaras municipais localizadas em pequenos municípios do Seridó norte-rio-grandense, considerando aqueles com um porte populacional inferior a 5.000 habitantes, têm baixa ou nula capacidade de viabilizar a construção das dimensões da *accountability* analisadas. E, como resposta à indagação do próprio título, os portais analisados configuram muito mais a existência de murais eletrônicos do que espaços de interação entre poder legislativo e sociedade. Conclui-se ainda que os portais foram implantados em resposta a um impulso da modernidade expresso por um imperativo tecnológico dominante.

REFERÊNCIAS

AGOSTINETO, Raquel; RAUPP, Fabiano Maury. **Prestação de contas por meio eletrônico: um estudo em câmaras municipais da Grande Florianópolis/SC.** Revista Universa Contábil. Blumenau, v. 6, n. 3, p. 64-79, jul./set., 2010.

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

_____. **Lei da Transparência.** Lei Complementar nº 131, de 27 de Maio de 2009.

CAMPOS, A. M. *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, ano 24, n.2, p.30-50, fev./abr. 1990.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Contagem da população 2014**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 20 dez. 2016.

MDA. Ministério de Desenvolvimento Territorial. **Plano Territorial de Desenvolvimento Rural Sustentável: Guia para o Planejamento**. Brasília, DF: Novembro, 2005.

PINHO, José Antônio Gomes de. **Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, ano 42, n.3, p.471-493, maio./jun. 2008.

RAUPP, Fabiano Maury. **Construindo a accountability em câmaras municipais do estado de Santa Catarina: uma investigação nos portais eletrônicos**. 2011/ Fabiano Maury Raupp. 193 f. Tese (doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, 2011.

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José Antônio Gomes de. **Portal Eletrônico de Câmaras Localizadas em Pequenos Municípios Catarinenses: Murais Eletrônicos ou Promotores de Construção da Prestação de Contas, Transparência e Participação?** Revista de Administração Pública - Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 14, n. 53, p. 5 - 15, jan./abr. 2012.

_____. **Construindo a accountability em portais eletrônicos de câmaras municipais: um estudo de caso em Santa Catarina**. Cadernos EBAPE. BR, Rio de Janeiro, v. 9, n. 1, p. 116-138, mar. 2012.

WEBER, M. **A política como vocação**. In: Ensaios de sociologia. Rio de Janeiro: Zahar, 1982.



18. A EFICIÊNCIA NOS PROCESSOS DE IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS: O CASO DA UNIVASF

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público

Autores: Leone Coelho Bagagi & Vera Lúcia Peixoto Mendes

RESUMO

Este trabalho objetiva descrever e analisar o fluxo administrativo dos processos de importação de equipamentos na UNIVASF, considerando o princípio da eficiência administrativa. Foi realizada pesquisa qualitativa, do tipo estudo de caso único, procedendo-se análise levantamento e análise de acordo com as ações e atos administrativos desenvolvidos nos processos de importação de equipamentos, entre 2004 a 2014, para fomentar e apoiar a pesquisa científica, tecnológica e inovação na UNIVASF. Os resultados demonstram que o princípio da eficiência, promessa da abordagem do novo gerencialismo não encontra ressonância com as evidências apontadas nesta pesquisa, em função do maior dispêndio de tempo para realizar a fases, destacando-se a fiscal, devido aos entraves nos sistemas administrativos e jurídicos legais.

Palavras-chave: Eficiência. Importação de equipamentos. Pesquisa Científica, Tecnológica e Inovação.

INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro tem estimulado e fomentado a geração e a difusão de novas tecnologias, objetivando reverter o cenário atual brasileiro de defasagem tecnológica e projetar a nação no cenário da competitividade internacional (REZENDE; CORRÊA; DANIEL, 2013). A inibida participação da iniciativa privada nesse processo de desenvolvimento científico nacional, aliada às exigências legais na execução dos recursos, à transparência dos atos e à prestação de contas dos resultados auferidos, são fatores estruturantes que transformam as ações de pesquisa em um árduo processo burocrático.

Mesmo com a autonomia didática, administrativa e financeira constitucional conferida às universidades, essas instituições estão submetidas a tais meandros, que em muito pouco contribuem para o avanço científico e tecnológico. Pelo contrário, tem-se o caso do processo de importação de equipamentos para fomentar a pesquisa científica nas universidades que se tornou uma odisséia burocrática. A restrição nos orçamentos destinados ao financiamento das pesquisas, especialmente a pesquisa básica, que no Brasil o seu maior agente financiador são as instituições públicas de fomento. Por isso a gestão eficiente dos recursos é um desafio que instiga a pesquisa no Brasil.

No cerne dessa problemática, encontram-se as novas universidades federais com características peculiares em relação às mais antigas: interiorização e regionalização do cumprimento de sua missão institucional. A UNIVASF é caracterizada pela sua atuação abrangendo o interior de três entes federados: Bahia, Pernambuco e Piauí. Assim, vislumbra-se nesse fenômeno uma situação peculiar e capaz de ser objeto de análise científica objetivando explicar essa limitação aos avanços da nova gestão pública, em tornar eficiente o

processo de contratação pública no âmbito da importação. Assim, apresenta-se como problema de pesquisa: como se caracteriza o processo de importação de equipamentos na UNIVASF, considerando o princípio da eficiência administrativa?

1 POLÍTICA PÚBLICA DE INCENTIVO À PESQUISA CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

O marco legal dessa política pública foi o artigo 218, da Constituição Federal brasileira que estabeleceu as diretrizes e incumbiu ao Estado à competência de incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico, por meio do fomento à capacitação, ao financiamento, ao apoio e à desburocratização da gestão pública. No âmbito das contratações públicas, a Lei nº 8.666/93 (BRASIL, 1993) preceitua algumas dessas ações através da compra de bens por meio do processo de importação de equipamentos destinados com exclusividade à pesquisa científica e tecnológica, financiadas pelos organismos de fomento como a CAPES, FINEP e CNPq, como também, a contratação de Instituição Científica e Tecnológica (ICT) ou por agência de fomento, objetivando a transferência de tecnologia e para o licenciamento do direito de uso ou de exploração de criação protegida, conforme disposições contidas no artigo 24, incisos XXI e XXV (JUSTEN FILHO, 2009; FURTADO, 2013; DI PIETRO, 2014).

Todavia, mesmo com o estabelecimento das políticas públicas de incentivo à pesquisa científica nacional, o processo de importação de equipamento enfrenta prazos exorbitantes para cumprir fases posteriores às de instrução processual e submetidas à tramitação processual em vários órgãos e instâncias públicas nacionais, quais sejam: autorização de importação, pagamento em moeda estrangeira e desembaraço aduaneiro (LIMA, 2014). A legislação mais atual nesse sentido foi a aprovação e o sancionamento do projeto de lei denominado marco legal da ciência, tecnologia e inovação, convertida na Lei nº 13.243 (BRASIL, 2016), que estabelece medidas para incentivar a pesquisa científica, tecnológica e a inovação no país e, mais uma vez, promove alterações no sistema de contratação pública. As normas legais e infralegais, os controles exercidos pelo legislativo, além do princípio da transparência e da prestação de contas pelos agentes públicos não são instrumentos hábeis para atender de maneira eficiente essas demandas (CARVALHO, 2013; ENSSLIN et al., 2014).

Nesse sentido, pode-se destacar que a contratação pública, por meio do processo de importação de equipamentos para incentivar a pesquisa nacional, está diante de entraves em seu arcabouço normativo e burocrático, pois o dinamismo social e político é um desafio para os sistemas administrativos e jurídicos legais presentes em todas as esferas da administração pública. Assim, é importante destacar os avanços dessas políticas para a promoção do desenvolvimento da pesquisa científica e tecnológica nacional, mas a cautela recomenda caracterizar esse movimento como inicial no sentido de desarticular os entraves nos sistemas administrativos e jurídicos legais. Pois, os resultados dessas políticas ainda são incipientes, tendo em vista que tais limitações persistem e transformam a gestão de projetos de pesquisas numa odisséia.

2 EFICIÊNCIA NO NOVO GERENCIALISMO E SUA INSTITUCIONALIZAÇÃO NA GESTÃO PÚBLICA BRASILEIRA

O termo “eficiência” destacou-se como o mais usual na abordagem do novo gerencialismo, de acordo com as referências pesquisadas. Essa tendência visa a implementar

ações no sentido de maximizar o uso racional dos recursos e alcance dos resultados. Essa tendência foi estimulada a partir da dissonância entre os fatos sociais e a atuação da gestão em relação às normas, deságua numa total falta de coerência entre as necessidades públicas e o fim social almejado pelo legislador (CARVALHO, 2013).

Assim, o principal objetivo do novo gerencialismo na utilização de mecanismos e procedimentos das organizações privadas para modernizar a administração pública, foi tornar a organização mais eficiente na relação custo/benefício, orientada para o mercado, construindo redes e parcerias com instituições com ou sem fins lucrativos para a prestação de serviços públicos (MENDES, 2000). Essa nova abordagem objetiva melhorar a qualidade e ampliar o acesso e o grau de satisfação dos usuários dos serviços, como também, maximizar os recursos de capital por meio da gestão eficiente dos processos, produtos, serviços e, em destaque, os resultados financeiros (LUKE; KEARINS; VERREYNNE, 2011; MONOBAYEVA; HOWARD, 2015).

Nesse sentido, pode-se inferir que o desafio organizacional é promover a gestão estratégica com eficiência e eficácia, fazendo sempre mais com menos (VERMA; SINHA, 2002). Diante desse cenário, estudos da ciência da administração revelam que os movimentos da administração pública gerencial, do movimento de reformas do aparelho do estado e do novo gerencialismo, estão fundamentados no termo “eficácia” e “eficiência”, conceituando a eficácia como o alcance dos objetivos esperados e a eficiência como o desenvolvimento das ações com o menor dispêndio de energia, ou seja, desenvolver e alcançar os objetivos democráticos do Estado com o menor gasto de recursos públicos (BATISTA JÚNIOR, 2012).

Posteriormente, por meio de emenda à constituição, tal princípio foi elevado ao mais alto posto normativo do país, a Constituição Federal de 1988, que o prevê como diretriz reitora da administração pública brasileira (BATISTA JÚNIOR, 2012; FURTADO, 2013). O termo “eficiência” seria composto pelos termos da administração pública de “eficácia” e “eficiência”, como bem explicita Bandeira de Mello, é o dever da boa administração (MELLO, 2006).

Assim, pode-se destacar que o sistema normativo nacional institucionalizou a eficiência como princípio norteador da administração pública e, com a prerrogativa de abarcar em seu corpo conceitual, agregou a eficácia por meio do alcance dos resultados, a produtividade, a economicidade, a qualidade na prestação dos serviços, agilidade, manutenção da continuidade dos serviços públicos e, especialmente, a desburocratização da administração pública. Tais atributos caracterizam-se pela atuação estatal por meio da maximização dos resultados na relação custo/benefício quando da prestação de serviços públicos à sociedade.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Essa é uma pesquisa qualitativa, do tipo estudo de caso único (YIN, 2010), realizado na Fundação Universidade Federal do Vale do Francisco (UNIVASF), autarquia de direito público, criada em 2002 com objetivo de promover o ensino superior, desenvolver pesquisas nas diversas áreas do conhecimento e promover a extensão universitária, inserida no semiárido nordestino e com atuação multicampi. Tal seleção deve-se ao fato da posição estratégica da UNIVASF no desenvolvimento do semiárido nordestino (incluindo os Estados da Ba, Pe e Pi) e seu compromisso com o progresso científico e tecnológico, cujo foco na pesquisa e inovação desencadeou a necessidade de uma estrutura político-institucional, remodelando estrategicamente a Pró-Reitora de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação na promoção tridimensional dessas ações. Foi realizada pesquisa documental por meio do

levantamento e análise de acordo com as ações e atos administrativos desenvolvidos nos processos de importação de equipamentos para fomentar e apoiar a pesquisa científica, tecnológica e inovação na UNIVASF. Os tipos de documentos foram definidos pelo critério relacionado com os processos de importação formalizados no período de 2004 a 2014. O foco é descrever o fluxo administrativo dos processos de importação de equipamentos da Pró-Reitoria de Orçamento e Gestão (PROGEST), considerando o princípio da eficiência administrativa. A análise foi realizada de acordo com o estudo realizada por Almeida et al (2013) sobre a “Experiência de importação de equipamentos para a pesquisa no ELSA-BRASIL”. Esta pesquisa obedece à Resolução nº 466/12 do Conselho Nacional de Saúde (BRASIL, 2012) e foi autorizada mediante parecer do Comitê de Ética e Deontologia em Estudos e Pesquisas nº 1.406.593.

4 RESULTADOS

4.1 Análise dos Processos de Importação na UNIVASF

Nessa fase foi realizado um levantamento junto ao Departamento de Compras e Licitação da Pró-Reitoria de Orçamento e Gestão da UNIVASF sobre todos os processos de importação abertos e disponíveis para a consulta no período entre 2004 e 2014. Em seguida foram descritas as fases do fluxo administrativo, conforme destacado no Quadro 1, de acordo com as características da instrução processual e atos administrativos específicos do caso da UNIVASF, objeto desse estudo, e, por conseguinte, classificou as atividades em fases, conforme apresentada na pesquisa sobre a experiência de importação de equipamentos para pesquisa no ELSA-BRASIL (ALMEIDA et al., 2013), quais sejam: fase administrativo-operacional, fase cambial e fase fiscal.

Quadro 4 – Fases e atividades para importação de equipamentos. UNIVASF, 2016.

Fase	Atividades
Administrativa-operacional	1. Especificação técnica do equipamento.
	2. Contatos com fornecedor para negociação de valores, garantias e assistência técnica.
	3. Solicitação e Recebimento de <i>Profoma Invoice</i> (Proposta e condições de aquisição).
	4. Abertura de processo, emissão de memorandos e outros documentos e autorização do Reitor.
	5. Juntada dos documentos relacionados ao projeto (convênio, nota de crédito, plano de trabalho, e outros).
	6. Manifestação da Procuradoria Federal Junto à UNIVASF.
	7. Justificativa e comprovação da compatibilidade com os preços praticados no mercado.
	8. Departamento de Compras e Licitações registra no sistema de divulgação de compras do Governo Federal para publicação no Diário Oficial da União.
	9. PROGEST emite empenho de acordo com a cotação do dólar e reforço em função da variação cambial.
Cambial	10. PROGEST emissão de ordem bancária para fechamento do câmbio
	11. Ofício requerendo ao Banco do Brasil o fechamento do câmbio, relacionada às faturas, na modalidade de pagamento antecipado.
	12. Emissão e assinatura do contrato de câmbio entre o Banco do Brasil e UNIVASF.
Fiscal	13. UNIVASF emite ofícios aos órgãos fazendários dos Estados e União

	requerendo a concessão de isenções.
	14. Empresa contratada pela UNIVASF providencia os demais atos de desembaraço junto à Receita Federal, pagamento e liberação junto à Infraero e ANVISA, pagamentos dos serviços de transporte internacional e local, serviços de armazenagem e carreto, e outras taxas para posterior reembolso.
	15. Recebimento, conferência do equipamento e atestado de recebimento.

Fonte: Adaptado de Almeida et al (2013).

Após a análise dos processos de importação, foram identificados nove processos de importação entre os períodos de 2004-2014, pode-se evidenciar que a instrução é realizada pelo professor-pesquisador de um grande projeto envolvendo diversas áreas e especialidades ou pelo Coordenador do Curso de Pós-Graduação. Os equipamentos adquiridos atendem ao conjunto de professores-pesquisadores envolvidos na pesquisa e nos programas de Pós-Graduação em laboratórios multiuso.

Identificaram-se dez processos abertos no âmbito da UNIVASF, sendo oito com registro de início da instrução processual no ano de 2008 e dois realizados à autuação em 2013. Destaca-se que esses procedimentos estão vinculados aos Programas de Pós-Graduação e financiados tanto pela UNIVASF quanto por órgãos de fomento, de acordo com os processos de importação estudados, destacam-se: FINEP e CAPES.

O resultado do levantamento dos processos de importação da UNIVASF foi descrito e apresentam as seguintes características: Os processos de importação são analisados e processados pela equipe do Departamento de Compras e Licitações (DCL), vinculada à Pró-Reitoria de Orçamento e Gestão (PROGEST), antes denominada de Secretaria de Gestão e Orçamento (SGO). Na fase administrativa-operacional, a fase de instrução processual é realizada a cargo do professor/pesquisador demandante, em seguida, a PROGEST e o DCL analisam, requerem manifestação da procuradoria, registram no sistema de divulgação de compras do Governo Federal para Publicação no Diário Oficial da União e, por fim, emitem o empenho. Na fase cambial, a PROGEST e DCL providenciam a emissão do Ofício e da ordem bancária para fechamento do câmbio junto ao Banco do Brasil, por conseguinte, a emissão e assinatura do contrato de câmbio e pagamento antecipado.

Já na fase fiscal a UNIVASF ficou evidenciado que não possui equipe especializada e suficiente para providenciar o despacho aduaneiro e desembaraço alfandegários nos processos de importação para aquisição dos bens. Em função disso, por meio do processo nº 23402.001630/2008-30, foi realizada a licitação na modalidade Pregão Eletrônico nº 84/2008, objetivando a contratação de uma empresa especializada para o desenvolvimento dessas atividades por meio do reembolso das despesas e do pagamento das taxas de honorários para prestação desses serviços.

3.2 Descrição do fluxo administrativo do processo de importação de equipamentos da Pró-Reitoria de Orçamento e Gestão da UNIVASF (PROGEST)

Essa descrição caracteriza o fluxo administrativo do processo de importação de equipamentos com a **fase Administrativa-operacional** que se destacam as seguintes atividades: especificações técnicas dos equipamentos; contatos com o fornecedor para negociação de valores, garantias e assistências técnicas; solicitação e recebimento do *proforma invoice* (proposta e condições de aquisição); abertura do processo, emissão de memorandos e outros documentos e autorização do Reitor; juntada dos documentos relacionados ao projeto (convênio, notas de crédito, plano de trabalho e outros); manifestação da Procuradoria Federal junto à UNIVASF; Departamento de Compras e Licitações registra

no sistema de divulgação de compras do Governo Federal para publicação no Diário Oficial da União; PROGEST emite empenho de acordo com a cotação do dólar e possível reforço em função da variação cambial.

A **fase Cambial** está relacionada com as seguintes atividades: PROGEST emite ordem bancária para fechamento do câmbio; emite ofício requerendo ao Banco do Brasil o fechamento do câmbio na modalidade de pagamento antecipado; emissão e assinatura do contrato de câmbio entre o Banco do Brasil e a UNIVASF.

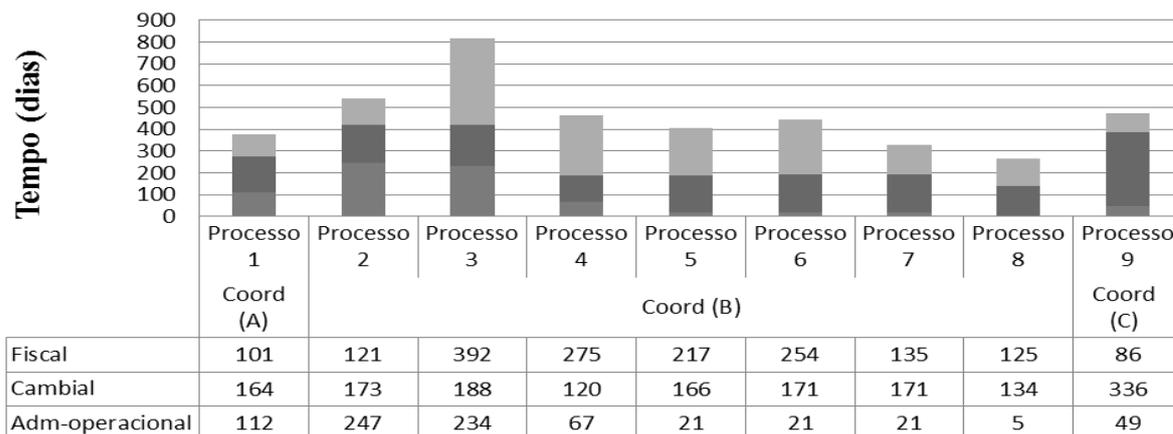
A **fase Fiscal** consiste em: a UNIVASF emite ofícios aos órgãos fazendários dos Estados e União requerendo a concessão de isenções; a empresa contratada pela UNIVASF providencia os demais atos de desembaraço junto à Receita Federal, também o pagamento e a liberação junto à Infraero e ANVISA, quitação dos serviços de transporte internacional e local, além disso, os serviços de armazenagem e carreto, além de outras taxa para posterior desembolso; e, ao final, o recebimento, conferência dos equipamentos e ateste do recebimento desses itens.

Estas fases descrevem as atividades necessárias para a contratação pública de um equipamento importado, caracterizado de acordo com os processos realizados na UNIVASF entre o período de 2004 a 2014. Analisaram-se dez processos, sendo que um não estava concluso e, por isso, foi desconsiderado e nove foram objeto dessa análise. Os processos foram coordenados por professores/pesquisadores, denominados de Coordenador (A), (B) e (C). Nesse sentido, analisou-se o tempo necessário para o deslinde de cada fase, considerando o início do processo de importação com a autuação do processo até o recebimento do equipamento no setor de patrimônio da UNIVASF.

Na fase administrativa-operacional, conforme destacado no Gráfico 1, identificou-se que os processos dois e três, tiveram o maior tempo para execução, respectivamente, o prazo de 247 e 234 dias. Já o menor tempo observou-se no processo oito, referente a cinco dias. O prazo médio para cumprimento dessa fase processual na UNIVASF foi de 86 dias. A fase cambial observou-se que o seu maior tempo foi identificado no processo nove, com prazo igual a 336 dias. O menor tempo foi registrado no processo quatro, com 120 dias. O tempo médio dessa fase foi de 180 dias. A última fase ou fiscal registrou o maior tempo para início e conclusão das atividades no processo três, com o respectivo prazo de 392 dias. O menor prazo foi identificado no processo nove, com prazo igual a 86 dias. O prazo médio para a execução dessa fase foi de 190 dias.

Gráfico 1 – Tempo de importação por fase e professor/pesquisador responsável pela coordenação do processo de importação. UNIVASF, 2016.

Gráfico



Fonte: dados de campo.

Nesse sentido, pode-se concluir que os processos de importação na fase administrativa-operacional, em relação às demais fases apresenta o menor tempo para sua execução, mesmo considerando o maior, menor e a média de tempo para o desenvolvimento das atividades. Assim, diante dessas constatações, conclui-se que mesmo com um prazo médio de quase noventa dias para processar essa primeira fase, que depende exclusivamente das ações internas da instituição, as fases cambial e fiscal concentram o maior prazo para sua conclusão. Isso significa que existe uma relação entre essas fases e as principais limitações identificadas e categorizadas, quais sejam: entraves no sistema administrativo e jurídico legal e com os recursos. O Gráfico 1 ilustra o entendimento dessa análise.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A descrição do fluxo administrativo do processo de importação de equipamentos junto à Pró-Reitoria de Orçamento e Gestão da UNIVASF (PROGEST), considerando o princípio da eficiência administrativa, destaca as atividades necessárias para a contratação pública por meio da importação de equipamentos. Nessa análise constatou-se que o menor prazo de execução das atividades está na fase administrativo-operacional, com o menor prazo de cinco dias, tem-se o tempo médio de 86 dias e o maior de 247 dias. A fase cambial registrou o menor prazo em 120 dias, o tempo médio é de 180 dias e o maior tempo é de 336 dias. A última fase ou fiscal registra o menor prazo em 86 dias, o tempo médio de 190 dias e o maior tempo com 392 dias.

A análise do fluxo administrativo do processo de importação de equipamentos apresenta um tempo máximo de 392 dias, sendo a fase fiscal a mais longa e a fase administrativa-operacional a mais breve, chegando até cinco dias. Esses prazos revelam a ineficiência no processo de importação de equipamentos para a realização de pesquisa. Essas constatações destacam que as fases cambial e fiscal possuem a maior duração em dias para sua execução. A fase administrativa-operacional teve a menor duração, apesar das variações nos prazos de execução de suas atividades.

A partir da análise dos processos de importação dos equipamentos na UNIVASF, observa-se que o princípio da eficiência, promessa da abordagem do novo gerencialismo, não encontra ressonância nos resultados obtidos neste trabalho, constando-se que estes estão de acordo com os pressupostos estabelecidos, assim, confirmam-se os resultados obtidos na pesquisa de Almeida et al (2013), quando evidencia a duração variada na fase administrativa-operacional, mas com o menor tempo de duração e a fase fiscal com a maior duração, ambas, constatadas nesta pesquisa e apresentada no Gráfico 1, como também as limitações relacionadas com os sistemas administrativos e jurídicos legais evidenciadas nas pesquisa realizadas por Almeida et al (2013) e Lima (2014).

Na perspectiva teórica esse trabalho busca contribuir, a partir da caracterização e na gestão de recursos públicos de apoio e fomento a pesquisa científica, tecnológica e inovação, para a ampliação do objeto desta investigação e analisar os se o princípio da eficiência está contribuindo para elidir os desafios dos entres nos sistemas administrativos e jurídicos legais no processo de importação de equipamentos. No âmbito prático, os resultados obtidos podem contribuir para subsidiar as decisões estratégicas na gestão desses recursos e nos processos de importação. Reconhecem-se as limitações deste estudo, principalmente no que se

refere ao não tratamento do aspecto gerencial da universidade estudada, relacionada à cultura organizacional e da opção pelo estudo de caso único. Tais limitações sugerem a proposição de estudos futuros aplicados em diversas organizações financiadas com recursos públicos de apoio a pesquisa, como universidades privadas, instituições científicas e tecnológicas e empresas privadas de C&T.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Cristiana Paula Matos de et al. Experiência de importação de equipamentos para pesquisa no ELSA-Brasil. **Rev. Saúde Pública**, São Paulo, v. 47, supl. 2, jun.2013. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/14257>>. Acesso em: 05 abr. 2015.
- BATISTA JÚNIOR, O. A. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 fev. 2016.
- BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos na Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 de junho de 1993, retificado em 6 de julho de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 01 fev. 2016.
- BRASIL. Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012. Diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisa envolvendo seres humanos. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 jun. 2013, Seção 1, p. 59. Disponível em: <<http://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2012/Reso466.pdf>>. Acesso em: 09 ago. 2016.
- CARVALHO, Walter Weider de. **Alterações em contratos administrativos de natureza continuada**: uma discussão da determinação do valor inicial do contrato. 2013. 85 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Programa de Pós-Graduação do Mestrado Profissional em Administração Pública, Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/jspui/handle/1/1013>> Acesso em: 02 jan. 2016.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014.
- FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. 4. ed., rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 13. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- LIMA, M. L. **Estudo exploratório das dificuldades do desenvolvimento de pesquisas científicas financiadas com recursos não reembolsáveis na modalidade convênio com foco na FINEP**. 2014. 133 f. Dissertação (Mestrado) – Escola de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e de Pesquisa, Fundação Getúlio Vargas. 2014. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11821>>. Acesso em: 03 jan. 2016.

LUKE, Belinda; KEARINS, Kate; VERREYNNE, Martie-Louise. The risks and returns of new public management: political business. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, nº 4, p. 325-355, 2011. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/09513551111133489>>. Acesso em: 02 jan. 2011.

MELLO, C. B. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2006.

MENDES, V. L. **Inovação gerencial na administração pública**: um estudo na esfera Municipal no Brasil. 2000. 325 f. Tese (Doutorado em Administração) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2000.

MONOBAYEVA, Agipa; HOWARD, Cosmo. Are Post-Soviet Republics Ready for the New Public Management? The Case of Educational Modernization in Kazakhstan° **International Journal of Public Sector Management**, v. 28, nº 2, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/IJPSM-08-2014-0102>>. Acesso em: 02 jan. 2016.

REZENDE, Adriano Alves de; CORRÊA, Carolina Rodrigues; DANIEL, Lindomar Pegorini. Os impactos da política de inovação tecnológica nas universidades federais: uma análise das instituições mineiras. **Revista de Economia e Administração**, São Paulo, v. 12, nº 1, p.100-131, 2013.

VERMA, Devesh; SINHA, Kingshuk K. Toward a theory of project interdependencies in high tech R&D environments. **Journal of Operations Management**, v. 20, nº 5, p. 451-468, 2002. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0272696302000244>>. Acesso em: 25 out. 2015.

YIN, R. k. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman: 2010.

19. CONTROLE MUNICIPAL DO MODELO TEÓRICO À PRÁTICA: UM ESTUDO DA REALIDADE DAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS NO TERRITÓRIO DE IDENTIDADE ITAPARICA-BA

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público

Autores: Fabiana Ângelo Ferreira da Silva & Jorge Alberto Santana de Jesus

RESUMO

Este artigo faz uma análise sobre os pontos críticos da gestão municipal e trazendo sugestões sobre como resolvê-los, pois se percebe que, de modo geral, os administradores e ou gestores públicos desconhecem ou ignoram a importância de um Controle Interno atuante. O presente trabalho traz sugestões, de entendimento simples e eficaz nos procedimentos rotineiros que nortearão as ações da Administração Municipal no seu aspecto de economicidade, fazendo com que todos os atos sejam previamente analisados.

Palavras Chaves: Auditoria. Controladoria. Controle Interno. Qualidade da Gestão.

ABSTRACT

This article made an analysis of the critical points of municipal management and made a number of suggestions on how to solve because it is perceived that in general administrators and public managers or unaware of or ignore the importance of an active internal control. This work brings suggestions, simple and effective understanding in routine procedures that will guide the actions of the Municipal Administration in its aspect of economy, causing all acts are previously analyzed.

Key Words: Audit. Controller. Internal Control Manager. Quality Management.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, uma proporção expressiva da gestão pública municipal enfrenta diversos tipos de problemas: contas rejeitadas sistematicamente pelos tribunais de contas municipais, completa desqualificação da controladoria, desmando na contabilidade, ilegalidades nas licitações, atos propositadamente ilegítimos, e descumprimentos de percentuais estabelecidos em leis da União entre outros, só para mencionar os mais evidentes.

Diante disso, se torna absolutamente necessário que se faça uma reflexão crítica sobre uma série de contextos interligados a fim de pensar tais problemas mais minuciosamente e se ter como oferecer alguma solução. Assim, este ensaio pretende: estudar a realidade das controladorias municipais no Território de Identidade Itaparica-BA.

Para delinear este estudo, foi definida a seguinte hipótese: os gestores municipais estão distantes do controle interno em sua realidade concreta, em virtude da falta de conhecimento.

Escrever um ensaio pensando em problemas tão graves a toda a população do interior revela um preocupar-se com o outro, mostra as falhas da administração municipal, apresenta maneiras como ela pode ser aprimorada e, também, identifica algumas características do que poderia ser considerado um legado de conhecimento para as futuras gerações.

Diante disso, este ensaio é importante porque ele busca identificar os problemas da gestão municipal em sua origem; ele é útil porque desce às raízes das dificuldades apontando onde elas podem e precisam ser alteradas; ele é relevante porque seus achados servem de base para outras pesquisas teóricas ou empíricas mais aprofundadas, mais longas ou mais abrangentes; ele é aplicável porque as soluções propostas aqui servem como diretrizes dos novos conceitos a serem pensados, seja no controle, na tecnologia, na contabilidade ou no direito; e, ele é generalizável porque, no interior do Brasil, especialmente nos pequenos municípios, os problemas de um município não diferem substancialmente de um outro. Por tudo isso, o que for proposto para um, em geral, serve para outro, numa grande medida, sendo que muitas soluções não precisam sequer de adaptações, arremates ou ajustes.

A opção, neste estudo, será a abordagem teórica do tema, também classificada por alguns autores como pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (2001, p. 48) ela “[...] é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Diante disso, tem-se então um ensaio qualitativo, cuja amostra empírica teve origem nas entrevistas semi-estruturadas concedidas por controladores municipais no Território de Identidade Itaparica, Bahia, que é composto pelos municípios: Abaré, Chorrochó, Glória, Macururé, Rodelas e Paulo Afonso. Na entrevista semi-estruturada, o roteiro de questões versou sobre experiências, conquistas, insatisfações e percepções individuais sobre o controle interno nos respectivos municípios de atuação.

2 DISCUTINDO OS PROBLEMAS

As contas dos gestores municipais têm sido rejeitadas por motivos recorrentes, sejam da mesma prefeitura ou não. Inegavelmente, isso revela falhas gritantes no Controle Interno do Município. A Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 estabelece regras de conduta fiscal que se aplicam à União, Estados e Municípios sem restrição.¹ De fato, sendo o Controle Interno Municipal realmente ativo, ele estuda várias minúcias de cada ato e revela opções coerentes com o cumprimento da lei.

Isso significa que cada prefeitura ou cada contabilidade não é de fato uma cópia ou um espelho uma da outra. Contudo, o gestor municipal consciente de que "ele é o único que responde por seus atos" usa do poder (mas, sobretudo de sua autoridade e soberania) de sua função para enfrentar os seus subordinados, desafiar as auditorias superiores. Esta situação deixa o Controle Interno Municipal que o assessora numa posição e condição bem delicada. Isto porque, por um lado se o Controlador desobedece corre o risco de ser sumariamente demitido, mas não tem como deixar registros expostos porque tal ato tenha ocorrido.

Além disso, os vestígios e as provas desaparecem em sua ausência e quem se propuser a apresentar indícios da ilegalidade do gestor será igualmente demitido. O Controlador também está consciente das mazelas de seu município, sabe por outros meios que as prioridades são outras, mas é totalmente impotente diante da situação que vivencia. Não consegue soltar-se das amarras, não pode dar sugestões, não tem como insinuar o correto, não vê outra saída senão calar-se para garantir seu emprego e, o sustento de sua família. O

¹ Exemplo, no caso do percentual de aplicação de recursos com o pessoal, o município deve cumprir o limite de 54% da Receita Corrente Líquida. Porém, a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 vem sendo descumprida sistematicamente ao longo do tempo, por boa parte das prefeituras, independentemente do nome do gestor, do partido que ele pertença ou do período que ele permaneça como gestor.

Controlador também sabe que se arriscar e for demitido, o próximo que for seu substituto também enfrentará um quadro semelhante. Tudo aquilo ocorre não é por ser ele o Controlador, não se trata de nada pessoal, mas por um sistema autoritário indevido e inadequado instaurado neste nível de poder que se perpetua há muito tempo na história deste país.

A questão que emerge desta discussão é: "por que isso acontece ou permanece desta maneira, mesmo existindo uma lei maior?" Ocorre que, em boa parte dos casos a palavra final sobre a decisão como devem ser registrados os atos vem sempre da orientação do gestor municipal. Este se vale sempre de contar com o eventual descuido do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia de não observar essas irregularidades, ficando livre de quaisquer outras sanções. De fato isso não ocorre assim. O TCM tem muitos municípios para verificar a situação numa lista de detalhes que pode alcançar milhares se forem devidamente listados.

O TCM não tem obrigação de refazer o trabalho da Controladoria ou da Contabilidade Municipal, mas de apontar erros, onde deve e precisam ser corrigidos. Por isso, em seu esforço de estar presente em todo o universo dos municípios do seu estado, o TCM com muito boa vontade faz uma auditoria por amostragem. Ora uma amostra difere de outra e, um processo de amostragem trabalha com chances de probabilidades e, por isso, há sempre a possibilidade de não conseguir enxergar, notar, detectar ou informar todos os pontos percebidos na auditoria ou na análise que fizer.

Em realidade, tal tarefa seria um trabalho insondável ou hercúleo, para ser minimamente realista. O TCM teria que ter um corpo de profissionais muitas vezes maior e, os seus gastos com técnicos, contadores, advogados, motoristas, encargos sociais, combustíveis, viagens, estadas e segurança, multiplicaria os seus custos de uma maneira brutal sem de fato acrescentar resultados expressivos no final.

Assim, do ponto de vista do prefeito, há sempre a chance e sobretudo a expectativa de que a prefeitura dele não revele as suas mazelas principais, apenas as minúcias de somenos importância, de tal sorte que os desvios maiores passem de forma despercebida, sobretudo porque, quando é o caso, envolve profissionais mais qualificados para seguir os passos previstos em lei ou que a auditoria do TCM normalmente os apanharia no flagrante. Além disso, a Câmara Municipal não tem como forçar o gestor a ter uma conduta legal como é esperada pelo TCM porque nesta discussão junto com ela entram em cena outros aspectos ocultos: interesses, partidos políticos, relações de amizade ou de parentesco, possibilidades de permutas, visão estratégica do município, prioridades pessoais, compromissos de campanha e, promessas a empresários que o ajudaram a eleger, entre outros itens. Em realidade, existem normas e procedimentos que ajudam a administração municipal a caminhar com mais eficiência e eficácia, porém dificilmente são obedecidas. O Controle Interno analisa todos os processos administrativos que englobam: compras, de pessoal, licitação; e seguindo as fases da despesa que são: Empenho, Liquidação e Pagamento. Entretanto, essas fases são ignoradas por muitos da administração que acaba acarretando em erros futuros não corrigíveis, tornando-se até uma irregularidade quando chega ao analista externo do TCM².

O valor da Controladoria municipal foi idealizado como algo essencial ao cumprimento da lei para evitar os desvios financeiros, ocorrer

² TCM = Tribunal de Contas dos Municípios, relativos a cada estado da federação.

privilégios e atrasos no desenvolvimento regional e nacional. Por isso, a controladoria é muito importante não só apenas se o gestor atentar para as recomendações do TCM que é o órgão fiscalizador, mas que só pode intervir ocasionalmente em visitas esporádicas ou sob denúncia pública ou anônima. (BOTELHO, 2014, p. 61).

A Controladoria tem o papel de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial plena do Poder Executivo Municipal, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas e é um órgão independente, pelo menos na teoria. Contudo, se o gestor resolve interferir na sua autonomia o gestor gera para si problemas adicionais, transformando esta secretaria chave em mais uma das secretarias municipais como as outras, fugindo totalmente finalidade, perdendo seu valor intrínseco, funcional e razão de existência.

O art. 31 da Constituição Federal³ deixa claro que no âmbito municipal, diferente às demais esferas do governo, o Sistema de Controle Interno é único, abrangendo os Poderes Legislativo e Executivo, sendo este último o responsável pela sua implantação e manutenção. Portanto, a Unidade Central de Controle Interno, poderá atuar de forma ampla no âmbito do Município, nos atos orçamentários e patrimoniais da administração indireta, institutos de previdência dos Servidores, Câmara Municipal e entidades que receberam recursos dos cofres municipais.

Além disso, emergem outras dificuldades porque as pessoas subordinadas à controladoria são postas pelo gestor como interesse dele e, assim, não colaboram para que a própria estrutura da prefeitura seja isenta de erros, fraudes, vícios ou críticas. Desse modo, é frequente a desqualificação profissional, a má vontade e até mesmo a negligência porque simplesmente alegam que sempre fizeram a mesma coisa da mesma maneira e ninguém nunca lhe chamou a atenção.

No Brasil, como foi concebido a noção de controladoria municipal ou Secretaria do Controle Interno Municipal ela deve ser: estritamente técnica, completamente independente de quem quer que seja, e possuidor de autoridade para auditorias e investigações. Por isso a controladoria precisa ter e ser um quadro de profissionais devidamente qualificados especialmente com treinamentos oferecidos pelo TCM ou instituições que promovam a seriedade e custeados pela prefeitura, o cumprimento da lei, a ética, o respeito e a ordem.

Isso porque qualquer processo administrativo deve antes de ser pago, ser analisado e autorizado por sua equipe. A presunção legal aqui é que o controlador municipal responda por todos os atos administrativos solidariamente com o prefeito. Conforme a Constituição Federal de 1988, explicita em seu art. 74º, § 1º.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

³ Art. 31 da Constituição Federal: Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da Lei.

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
- § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

De fato esta é uma enorme responsabilidade, mas funciona como um peso excessivo sobre uma corda fraca que não tem como sustentar. Isso implica necessariamente, que o quadro do Controle Interno precisa ser devidamente qualificado e custeado pela própria prefeitura e mais os auxiliares do Controle Interno devem ser pessoas escolhidas pelo Controlador ou pessoas concursadas. Ocorre que, não sendo um emprego fácil de ser recolocado (ou outras vezes por raízes locais no interior) tal profissional sente-se impedido de aceitar facilmente uma demissão. Por isso, muitos preferem a submissão ao enfrentamento. Muitos não sabem o peso da responsabilidade deste setor, pois o Controlador responde de fato por todos os atos solidariamente com o prefeito. Por isso não pode admitir que seu quadro seja desqualificado.

O a falta de conhecimento técnico por parte de uma grande maioria de gestores, servidores comissionados e até mesmo ou efetivos é de tamanha afronta. No sentido de exercer bem a sua função talvez, as contas rejeitadas se transformassem em aprovadas, que é o principal objetivo de um Controle Interno operante. Desse modo, desenvolver metas, esboçar cronogramas de ações, produzir organogramas de funcionamento, elaborar leis ou normativos e, sobretudo, acompanhar licitações, perde um pouco seu efeito se não for levado a sério pelo gestor e demais servidores.

Assim, em cada prefeitura do interior que se visite percebe-se logo o despreparo no atendimento de prioridades, outras que não os interesses das pessoas que estão ali para serem atendidas. Ora, isso gera atrasos nos pagamentos das contas, completo desinteresse pela coisa pública e pelo coletividade. Como disse George Orwell em *Animal Farm* (1945), em sua crítica à burocracia "todos têm direito, mas alguns têm mais direitos que outros!" Desse modo, é generalizada a noção de que em nenhum momento o gestor municipal, como tal experimenta uma situação de "dar carta branca" por um instante sequer para as suas equipes, nem que seja para propor, para pensarem melhor ou diferente, ainda que ele continuasse a ser o único tomador de decisão.

QUADRO ANALÍTICO SOBRE A CONTROLADORIA

Item Analisado	O Que é Esperado	O Que de Fato se Verificou
Formação do Controlador	Que o Controlador possua formação em	A amostra revelou que apenas 80% tem a formação esperada, o

	contabilidade, direito, Economia ou Administração.	restante tem formação mais distante, fazendo com que o controlador de fato não possua o devido conhecimento específico requerido. ⁴
Curso de Aperfeiçoamento	Para ser um Controlador adequado é absolutamente necessário que ele(a) faça cursos de especialização, participe de oficinas e outros treinamentos, para que tenha como acompanhar as mudanças da legislação e procedimentos específicos da área com mais propriedade.	Da amostra analisada, cerca de 78% tem curso feito apenas de extensão. E, que 95% tem curso de pós-graduação concluídos há pelo menos 18 meses. Isso revela uma forte desatualização com o <i>metier</i> ⁵ , fazendo com que haja incidências e reincidências de erros diante do TCM.
Custeio dos Cursos	Que cada prefeitura cubra os custos mínimos dos treinamentos, deslocamentos, combustíveis e hospedagens	Praticamente 100% dos entrevistados informaram que o gestor não tem interesse em qualificar melhor os seus subordinados por não achar necessário. Cada profissional procura desenvolver suas próprias capacidades sozinho e às suas custas como pode, usando seus próprios recursos, entendendo que seria um investimento em si próprio
Experiência do Profissional	Que o profissional tivesse tido alguma experiência na área de Controladoria, Auditoria ou Perícia para poder orientar sua equipe e demais servidores	Notou-se que os respondentes não foram pessoas de fato selecionadas entre candidatos, mas simplesmente convidadas por relações de amizade ou parentesco com o gestor ou indicadas por pessoas próximo a ele ou ainda de interesses do partido a que abraçou

⁴ Lei nº 115/05, de 18 de Novembro de 2005, § 1º. - O provimento do cargo criado no caput deste artigo de livre nomeação e exoneração do Chefe do Poder Executivo Municipal, será provido por profissional graduado em nível universitário das áreas de administração, ciências contábeis, economia ou direito, sendo equiparado ao cargo de Secretário Municipal, como todos as prerrogativas inerentes deste último.

⁵ substantivo masculino, área de trabalho, de atuação; ofício, profissão, ocupação.

<p>Equipe da Controladoria</p>	<p>Que a Controladoria tenha auxiliar(es) tão bem qualificado(s) quanto o Controlador oficial, para que possa delegar as tarefas com mais segurança e confiança, não sendo necessário ter o re-trabalho de revisar o trabalho por ele feito. Assim, fica o Controlador com mais tempo para auditorias in loco e outras tarefas complexas que só cabe à sua pasta desempenhar.</p>	<p>Pelo menos 25% dos informantes revelaram que trabalham só. Eventualmente, em momentos de pico, nos finais de cada mês a contabilidade empresta uma pessoa por um turno em 1 ou 2 dias por semana para auxiliar o Controlador. Nesta situação o Controlador não tem como vistoriar com precisão e acuidade todos os muitos processos diários. Se adoecer ou tiver de se ausentar certamente a continuidade ocorrerá sem a sua aprovação. Isso acarreta em um esgotamento físico e mental sobrenatural que torna a atividade extremamente desgastante e estressante. Diante disso, é natural se esperar que o TCM acabe por identificar falhas em processos.</p>
--------------------------------	---	---

Fonte: Elaborado pela autora com base em pesquisa empírica.

O profissional de Controle Interno se distingue dos demais secretários quando ele se propõe a estar sempre pronto a aprender, inovar, estudar, se especializar, adquirir novas experiências. Isso porque, cada dia há mudanças significativas no modo de se fazer, proceder ou realizar certas tarefas.

E, quando estas regras mudam tudo muda, uma vez que a legislação inova e a fiscalização busca atuar em aspectos antes inalcançados, tornando a atividade mais restrita e estreita às normas estabelecidas. Então, mesmo que o custeamento dos cursos tenha origem no próprio bolso os custos de aperfeiçoamento profissional, terá de alguma forma valias importantes no futuro. Elas podem até servir de motivo para uma remuneração maior pela qualificação desejada. No entanto, a realidade observada é bem diferente.

Esse ramo da Contabilidade, Controladoria, ainda é uma área bastante escassa no sentido de profissionais atualizados, com conhecimentos específicos, preparados para auditoria, liderança, e capaz de iniciar ou revitalizar situações reais de controles inexistentes.

É comum se encontrar nas prefeituras do interior discussões acaloradas sobre politicagem local, a forma de indicar um Controlador Interno Municipal pelo gestor. Um dado amigo de confiança do gestor achou o nome do cargo atraente, embora não tenha a menor idéia do que se trata, sugeriu ao gestor a sua indicação para tal cargo. Em realidade, é fundamental que o Controlador tenha uma ou mais formação nas seguintes áreas: Ciências Contábeis, Administração, Direito ou Economia. Pois, torna-se realmente difícil de entender o que é que um pedagogo ou engenheiro por exemplo, terá para fazer com tamanha responsabilidade de cumprir as várias etapas necessárias e, ainda, ter que interpretar e agir corretamente conforme as diversas leis que nunca viu em sua formação acadêmica. É de bom alvitre que tal cargo tenha formação específica para se evitar tamanhos disparates.

Os demais colaboradores do Controle Interno, que formam uma equipe de total consonância devem também ter necessariamente qualificação específica e de preferência em uma dessas áreas previstas. É importante a investidora de cursos e atualizações dessa equipe para que possa ser delegada tarefas importantes e seguramente o Controlador possa averiguar outras atribuições e programar auditorias internas. Mas se o Controlador não for um *expert* no assunto, como pode sugerir auditorias? No caso de denúncias não sabe o que fazer, e muito menos, está preparado para atuar.

QUADRO ANALÍTICO SOBRE A INTERAÇÃO ENTRE A CONTROLADORIA E DEMAIS ÓRGÃOS

Item	O Que é Esperado	O Que De Fato Está Ocorrendo
Setor de Contratos	Este setor deve elaborar cada contrato com primor uma vez que estabelecem ali as relações de serviços, produtos, prazos, especificações, expectativas entre outros itens	A amostra tomada mostrou que este é um setor reincidente em erros sistemáticos, que os contratos estão sempre precisando serem refeitos, que de fato não há uma revisão ortográfica e sequer de conteúdo. A razão é que nem um advogado ou contador é convidado a elaborar o contrato ou rever o texto final. E, mais, percebeu-se que, quem elabora os contratos não internalizam os erros cometidos no caso de correções, e, assim, os problemas persistem nos próximos. Cabe a gestão promover a qualificação do pessoal, pois o custo das falhas de procedimento ao erário são muito altos. Profissionais qualificados ficam constantemente motivados e tem alta produtividade. Além disso, a desorganização do setor atrapalha no curso dos afazeres, tendo o Controlador que refazer cada contrato ou escrever um novo quando não existe um modelo a ser seguido.
Qualidade dos Contratos	Os contratos devem ser padronizados a fim de se evitar deslizes, concessões ou situações imprevistas, detectadas apenas em auditorias minuciosas ou causas trabalhistas, ou serviços	Os respondentes informaram que, como regra, os contratos não recebem uma atenção especial e assim não percebem a gravidade do que ele pode trazer futuramente. O contratado quase nunca traz seus documentos solicitados. É comum se, assinar o contrato antes, porém

	não executados conforme esperado	ele inicia as atividades sem assinar qualquer outro documento de autorização das obras ou serviços. Alguns responderam que muitos contratados não lêem de fato o contrato que assinam, mas os poucos que lêem exigem clareza ou direitos adicionais, o que implica alterar o padrão existente. De fato, causando contínuos danos a administração pública por absoluto despreparo dos colaboradores investidos nos cargos de confiança, entre outros
Preparo da Licitação	A comissão de licitação é criada pela administração e pode ser permanente ou especial. E, pelo menos um deles deve ser do quadro efetivo	O entrevistados revelaram que a preocupação comum é a de que pelo menos alguém faça o Curso de Pregoeiro, que é requerido pela Lei Federal 10.520/2002. Mas, os demais que fazem parte da equipe nem sempre estão presentes e, sequer fizeram tal curso. Tudo isso acarreta excesso de trabalho para apenas um servidor: o Controlador.
Ocorrência de Licitações	Compete ao setor de licitação proceder com a execução dos processos de compra conforme solicitação dos setores da administração. Ou seja, o referido setor será responsável pela compra do que for solicitado pelas secretarias e seus respectivos serviços, em conformidade a lei 8.666/93.	Os controladores entrevistados revelaram que sem uma equipe qualificada, é difícil cumprir essa tarefa, mediante o volume de licitações. Sem mencionar o cumprimento dos prazos para enviar a documentação necessária em pasta separada ao TCM ao final de cada mês. Ou seja, como regra parece não haver cumprimento minimamente do esperado
Forma de Pagamento	A Lei Federal 4320/64 estabelece que se deva obedecer aos estágios da despesa, que são: Empenho, Liquidação e Pagamento.	Qualquer fornecimento no serviço público só deverá ser realizado se houver prévia dotação orçamentária, que deverá ser informada durante a instrução processual. A contratação só poderá ser efetivada após a emissão de nota de empenho. O pagamento da nota fiscal, somente deverá ser realizado após atesto (ratificação do fiscal do serviço ou responsável pelo recebimento do

		<p>bem, através de assinatura e carimbo). O desrespeito a estas regras implicam em responsabilização administrativa e penal a todos que deram causa.</p>
<p>Interação entre Contador & Controlador</p>	<p>A comunicação entre essas áreas é imprescindível, uma depende da informação da outra, trabalham como irmãs siamesas</p>	<p>Os respondentes disseram que existe vários tipos de entraves. Ademais, em várias situações a questão foge do profissionalismo técnico e acaba influenciando negativamente no fazer dos dois. Ambos são destituídos do mesmo treinamento, assim, sequer trabalham em prol dos mesmos interesses. Em muitas ocasiões a Contabilidade da prefeitura é feita em outro município e o efetivo Contador é absolutamente ausente nas orientações diárias necessárias</p>
<p>Regras estabelecidas pela Controladoria</p>	<p>Fiscalizar o cumprimento do disposto na Lei Federal Complementar 101/2000; promover medidas de orientação e educação com vistas a dar efetividade ao Controle Social e à Transparência da Gestão nos órgãos Administração Pública Municipal</p>	<p>A amostra revelou que os controladores enfrentam uma tremenda resistência quanto ao cumprimento ou as cobranças relativas à fiscalização. E, nem sempre as orientações dadas são bem aceitas ou sequer cumpridas, gerando sempre um descompasso, ou dificuldades nos tratamentos. Percebe-se ai pois uma resistência e uma recusa declarada a mudar os hábitos pessoais profissionais e vícios anteriores, provocando constantes re-trabalhos, discussões e desentendimentos pessoais, alterações de humor, declarações públicas de insatisfação e para se dizer o mínimo. O foco do trabalho muda completamente do cumprimento necessário estabelecido, para a eventual impressão percebida ou causada pelo comportamento.</p>

Fonte: Elaborado pela autora com base em pesquisa empírica.

Visto a partir de uma concepção teórica ideal o cerne da prefeitura é o setor de Licitações e Contratos, pois é ali onde se tem o maior volume trabalho. Assim, necessário se faz entender que o responsável pelo setor de Contratos, deve ter em mente que seu local de



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

trabalho deve ser reservado, muito organizado. Se isso não for assim gerar-se-á outros problemas, como por exemplo, não encontrar um contrato e ter que refazê-lo outras vezes e, até ter que se deslocar da cidade para colher todas as assinaturas faltantes. Isso requer tempo, interesse e disponibilidade requisitos nem sempre companheiros deste colaborador. Claro que todo setor deve ser organizado, mas como existe uma gama expressiva de contratos mensais, este setor requer uma atenção bem especial.

Todo contrato deve passar por uma vistoria jurídica e outra pela controladoria, em ambos ou quaisquer delas pode apontar erros a serem corrigidos, se houver, antes das assinaturas. No entanto, em muitos casos o que acontece é a completa falta de atenção na confecção do contrato. Erros ortográficos, ausências de cláusulas essenciais, inclusão de cláusulas espúrias, períodos de vigências incorretos, imprecisos, contraditórios ou indefinidos, ordem equivocada do acontecer dos fatos e, vigências de contratos fora do prazo do gestor, entre outros itens. Isso torna o processo administrativo excessivamente demorado, burocrático, causando por vezes re-trabalhos, no Controle Interno para evitar que, se pedir para corrigir no setor de origem, possa demorar ainda mais. Pois, nem sempre há boa vontade, agilidade e ordem no fazer. Ou seja, a demora nas correções, pode, novamente se tornar empecilho para travar e ou agravar os atrasos.

Todas essas causas são frequentes em várias prefeituras do interior. Como se percebe, muitos dos erros ou dificuldades têm origem, sobretudo, nos profissionais envolvidos que não são devidamente qualificados ou até mesmo portadores de qualificação insuficiente, sem experiência, com forte resistência em não inovar, a aprender, se atualizar, organizar-se ou até, aceitar sugestões qualitativas que poderiam oferecer uma contribuição significativa no modo de executar suas tarefas. Tudo isso, quer dizer que a Controladoria requer um treinamento para mestres, pois tem uma ocupação chave e de liderança, em que os aprendizes desinteressados não deveriam fazer parte da equipe, não importa se as pessoas indicadas são de interesse do gestor. Ao fazer isso o andamento da administração pública seria bastante diferente.

Além disso, as licitações também devem receber um tratamento diferenciado. A equipe de licitação precisa ser formada por pessoas, igualmente qualificadas, treinadas e capazes de executar suas tarefas com primazia e competência. Algumas prefeituras publicam uma equipe de fachada, em que de fato, o Setor de Licitação funciona tão somente com um funcionário, dificultando o fazer das licitações, sem mencionar a sua a qualidade intrínseca.

Vale frisar, que toda e qualquer licitação deve passar pelo crivo do Controlador. Porém, isso nem sempre é possível por fatores diversos como: ausência de compromisso com seu trabalho, prioridades pessoais ou de outros setores, excessiva carga de trabalho, atendimento ao público, negligência por falta de conhecimento ou interesse em fazer o correto, só para citar alguns que foram mencionados. Problemas como esses fazem com que o Tribunal de Contas identifique erros em licitações que poderiam ser solucionados antes mesmo de irem para a corte de contas. Irregularidade numa licitação significa em muitos, Conta Rejeitada pelo TCM, conforme Resolução 1120/2005 – TCM/BA.

Outro entrave na administração pública é a Contabilidade. Esta precisa estar separada da Secretaria de Finanças, mas em alguns municípios funcionam como uma só. A presença de um Contador na contabilidade é extremamente importante porque ele faz o seu papel e o Secretário de Finanças o dele. Quando o Setor de Contabilidade só existe de aparência e este é sobrecarregado e como se trata de um setor de muita responsabilidade, o estresse é contínuo a todos. Percebe-se que acaba acarretando muitos erros como: empenhos *a posteriori*, pagamento antes da liquidação e boa parte dos papéis sem o visto (ou autorização oficial) do



Controlador. Por isso é tão importante o contato amigável entre esses órgãos ou setores. A parceria, o respeito e o empenho entre os servidores é algo fundamental. Todos têm a ganhar se esta união e harmonia existirem.

QUADRO ANALÍTICO DA INTERFERÊNCIA DO GESTOR NA CONTROLADORIA

Item Considerado	O Que é Esperado, Estabelecido em Lei e Determinado pelo TCM	O Que de Fato Ocorre
Interferência do Gestor na Controladoria	Um controle interno, totalmente centrado nos valores éticos e princípios morais, que priorize pela estrita observância à legislação, a fim de auxiliar os gestores públicos	Gestores têm convicção irreal de que a existência de um Controle Interno é apenas um pretexto, que é uma Secretaria que pode ser deixada num plano secundário, para não atrapalhar as “boas intenções” da administração pública. Pois, ela aparenta tentar burocratizar o máximo possível, porque o que se faz bem intencionado não precisa ser fiscalizado
Qualidade dos Servidores da Controladoria	Que a equipe de auxiliares da controladoria deve ser composta por técnicos nas áreas afins como: Direito, Contabilidade, Administração e Economia	Os respondentes citaram que dificilmente tal expectativa é preenchida. Alegam que ainda que é por causa política, do partido, dos profissionais habilitados escassos no mercado da região, com pouca experiência ou nenhuma. E não dá para desempenhar de forma eficaz e eficiente as atividades desse setor com a desenvoltura que o órgão de controle externo (TCM) espera. Profissionais mais bem qualificados só trabalham por salários maiores, mas mesmo se isso fosse do interesse do gestor, os tetos ou condições legais impostas o impediriam de empregá-los de modo permanente; e, esporadicamente se torna ainda mais custoso, mas nem por isso, reduz a sua necessidade ou forma de tentar auditorias ou aconselhamentos periódicos

Fonte: Elaborado pela autora com base em pesquisa empírica.

No Brasil, numa prefeitura municipal, o Controlador é tão somente um subordinado ao prefeito e é por isso que algumas vezes ele se sente à vontade para interferir em suas ações e decisões. Muitas atitudes do gestor refletem boas intenções para com a população, mas que geram problemas contínuos na gestão interna futura. Como o Controlador é técnico e trabalha embasado nas leis, fica mais fácil dele orientar seu gestor, evitando transtornos. Este pressuposto é fundamental quando o gestor está aberto a ouvir e seguir tais regras.

Assim, de um lado, o Controlador além de ser visto como um inoportuno, que cobra demais, se transforma logo num dedo duro numa pessoa que atrapalha as pretensas fraudes, muitas vezes arquitetadas pelos próprios gestores em seus períodos de campanha. De outro lado, os servidores estão atentos ao menor descuido do gestor para obterem vantagens pessoais. E são justamente os procedimentos de auditoria e Controle Interno que barram estas práticas inadmissíveis na administração pública, com o erário público.

3 COMO ESSA SITUAÇÃO PODERIA MUDAR

No Brasil, quando se inicia uma nova gestão municipal, independentemente do partido político ou das promessas de palanque, chega junto com ela um conjunto de novas expectativas boas e ruins para os colaboradores municipais. Entre as expectativas boas estão as noções de que o gestor será capaz de refazer para melhor tudo que todas as gestões passadas tenham produzido de desagradável, inoperante, ineficiente e equivocado. E, entre as expectativas ruins surge as imaginações e, também, os desejos de que o prefeito use de sua sensatez, sobriedade e sabedoria para saber selecionar os seus assessores mais próximos e mais poderosos. Há por assim dizer, um cruzar os dedos para que ele não entre no nepotismo dos outros, não seja descuidado, desatencioso ou desastrado como tantos outros são.

Em realidade, após os resultados das novas eleições, os servidores municipais locais ficam bastante ansiosos pois passa-se a enfrentar um problema que persiste por anos na administração pública municipal: a escolha do Secretário do Controle Interno. Trata-se de um do cargo comissionado de muita responsabilidade e que incomoda a todos os outros de muitos modos.

Para o novo prefeito, na lista de sugestões, indicações e insinuações e de tantos pedidos e favores encontra-se um fator bastante grave. O gestor nem sempre tem experiência política. E mais, a sua inexperiência em lidar com o novo, com a pressão e com a necessidade e a urgência de montar a sua nova administração pública pode acabar por forçá-lo, inadvertidamente, a fazer escolhas equivocadas, comprometendo um setor que é totalmente técnico e não político, mas colocando pessoas que são completamente políticas e nada possuem de técnicas.

O bom alvitre e a devida sensibilidade suscitam que seria bastante interessante tornar mandatório que cada novo prefeito eleito antes e assumir o cargo, passasse por uma bateria de oficinas e cursos especializados em administração pública. Tais seminários, cursos e oficinas deveriam ser intensivas de muitas maneiras e, sob um amplo e variado conjunto de aspectos. A expectativa aqui é a de que a vivência com outros "colegas" igualmente novos, inexperientes e que enfrentarão situações semelhantes proximamente o ajudaria a avaliar melhor, com mais frieza e realidade, o grau de conhecimento específico que ele tem e precisaria ter, o preparo para o lidar com as dificuldades, as promessas e as limitações da coisa pública que é requerido.

Tudo isso seria temperado e saboreado com as dificuldades contadas ou demandas dos outros "colegas". Como nenhum deles chega ali completamente preparado esta comparação,

um diante do outro, ofereceria de fato a cada indivíduo, um novo jeito de se colocar diante da responsabilidade, das promessas, das limitações, do engessamento jurídico, do que é esperado que seja cumprido minimamente diante da coisa pública. Presenciando as dificuldades do outro colega que alguns dias mais também assumirão o poder, o gestor passa a sentir com maior acuidade o peso da responsabilidade que está por enfrentar. Apesar de alguns órgãos como o TCM-BA, IMAP, UPB incentivarem e proporcionarem alguns cursos específicos e relevantes para ajudar o desempenho apropriado da gestão pública, em realidade poucos deles são os que de fato se disponibilizam a fazer esses cursos. Todos se acham PhD em gestão pública, sem de fato saber, sequer, o que isso significa.

Ademais, para desempenhar com precisão e preparo o papel de Controlador público municipal, este cargo deveria ser proveniente de um Concurso Público e, se possível até com sabor e rigor federal. Assim, acredita-se que realmente se melhoraria e muito o objetivo final da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00 que é justamente o de auxiliar a Câmara Municipal com seu apoio na fiscalização do cumprimento das normas da dita lei. Entretanto, sabe-se que mesmo que isso viesse a ocorrer, em boa parte das prefeituras do interior ou não teria como pagar tal profissional, ou, poucos se habilitariam a ir morar muito distante dos atrativos que a capital ou uma cidade maior naturalmente oferece.

Finalmente, o TCM talvez pudesse sugerir critérios mínimos para se contratar uma equipe de secretários de um governo municipal, incluindo formação mínima em cada área que irá atuar e, também, alguma experiência ou vivência. De fato, já existe cursos para cada área distinta de cada secretaria. Contudo, cabe a cada secretário trazer para si a responsabilidade de assumir um cargo totalmente qualificado, para que sua contribuição seja a mais adequada possível aos munícipes.

Segundo a Bíblia Sagrada no Livro de Provérbios 15-32: "O que rejeita a instrução menospreza a própria alma, o que escuta a repreensão adquire conhecimento." Neste livro, o rei Salomão com sua sabedoria chama a atenção para aqueles que dispensam instruções valiosas, tornando-se um tolo, porém aquele que dá valor, enriquece ainda mais seus conhecimentos, tornando-se um sábio.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse ensaio apontou a falta de conhecimento, ausência de treinamento adequado por parte da administração em todos os processos de responsabilidade do Controle Interno. A primeira falha é a ausência de entendimento por parte do gestor acerca da legislação que trata do controle interno, o que tende a desencadear no recrutamento de técnicos, com capacidade aquém do que é exigido, resultando uma serie de falhas operacionais.

No entanto, percebeu-se que o não cumprimento dos requisitos tem diversas origens: incapacidade do gestor tomar a decisão correta quanto à qualificação dos seus secretários, promessas e interesses de campanha do gestor às pessoas, empresários ou ao partido e, situação de desorganização e abandono em que encontra a prefeitura quando assume a nova gestão, entre outros itens. Ademais, o despreparo dos secretários, a falta de cumprimento da gestão em ter e manter os setores de forma organizada multiplicam as dificuldades de forma exponencial.

Contudo, mostrou-se também que tudo isso tem pelo menos uma solução: numa boa medida estas dificuldades poderiam ser paulatinamente reduzidas com o treinamento intensivo do gestor. Sugeriu-se então um conjunto de oficinas prévias ao gestor de boa qualidade sobre a coisa pública.

Neste pacote estão incluídos itens sobre como criar as equipes para auxiliá-lo e como ele pode e deve apoiá-las. Assim, havendo boa vontade de seus gestores a gestão passa a ter uma visão diferenciada das anteriores. Com efeito, não é fácil administrar um município com equipe desqualificada, sem ter propósito comum, sem falar a mesma língua, sem ter os mesmos valores e princípios. Mostrou-se aqui que administração pública não é sinônimo de caos, de desordem, de descaso ou é o lugar privilegiado dos incompetentes ou dos menos preparados.

Ao contrário, defendeu-se aqui claramente a noção de que a mudança começa pelo gestor, em sua mente, em sua visão, em sua assessoria, nos valores que a ele for passado como úteis, importantes e de impactos significativos. Contudo, isso só será assim, ou só produzirão os efeitos previstos se o próprio gestor se propuser a ver a sua administração de uma outra perspectiva. Desse modo, sua visão e sua liderança e seu apoio proverão colaboradores com conhecimentos mais adequados e preparados para a prática que enfrentam quotidianamente. Se isso for feito, então será muito mais fácil enquadrar os demais servidores, aqueles que ainda não seguiam esta linha. Entre estes desviados estão os rebeldes que resistiam por negligência ou, por que não desejavam mudar.

Em síntese, os erros mostrados aqui não são novos, mas persistem por ausência de investidas mais ousadas, de novos interesses, de novas crenças, de um outro olhar que em realidade começa antes do novo gestor assumir o seu posto. O novo gestor possuidor destes novos atributos conseguirá avanços substantivos se algo for feito na direção do que foi mostrado aqui. Isso porque, nem sempre um mesmo figurino se adequa a outro corpo com a mesma justeza. Ou seja, municípios grandes e/ou ricos não têm o mesmo poder ou agilidade em rever os seus erros muito menos poder de re-estabelecer novas rotas ou metas como os municípios mais pobres, mais secos, mais distantes, isolados, fora de grandes estradas e, destituídos de atributos que os tornem mais iguais aos melhores.

Enfim, toda esta reflexão resulta na especulação de que por anos os mesmos erros se repetem na administração municipal do Brasil, mas, estes mesmos erros podem servir de exemplo para se criar um novo modelo de administração em que os parâmetros mínimos desejados e necessários sejam alcançados de forma natural. E, que daí, se produza uma sociedade em que todas tenham direitos iguais, mas também oportunidades iguais. Com isso, estar-se-ia promovendo um jeito novo de governar o município com responsabilidade e transparência às gerações atuais e às futuras.

REFERÊNCIAS

BÍBLIA SAGRADA. **Livro dos Provérbios**. 161 ed, Editora Ave Maria, 1971, 1632 p + 68 p.

CARMO-NETO, Dionísio *Metodologia Científica para Principiantes*. 3rd ed, American World University Press, Salvador-BA, 1996, 574 p.

_____; SILVA, Ivanlucia O & COSTA, Ester S. "**Dimensões da Auditoria em Saúde**", *Revista Sul Americana de Auditoria em Saude*, 2(2): 133-48. Jul/2009.

ORWELL, George. *Animal Farm* (versão online)

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública** – Um enfoque na Contabilidade Municipal. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. 3. Ed. São Paulo: Juruá, 2014.

Manual IF - ver páginas **52, 54, 59, 60, 69 e 70**, disponível em:

<http://docente.ifrn.edu.br/valcinetemacedo/disciplinas/metodologia-do-trabalho-cientifico/e-book-mtc>

Historia de Abaré. Disponível em: <http://governodeabare.com.br/?pag=dados&acao=departamentos>. Acesso em 13 jul. 2014.

Município de Abaré. Disponível em: <http://www2.cidade-brasil.com.br/municipio-abare.html>. Acesso em 13 jul. 2014.

TOMAR, M. S.: **A Entrevista semi-estruturada Mestrado em Supervisão Pedagógica**" (Edição 2007/2009) da Universidade Aberta. Disponível em: mariosantos700904.blogspot.com/2008/05/matriz-do-guio-de-uma-entrevista-semi.html - 100k

ABARÉ. Lei Orgânica do Município de Abaré Bahia, 1990 – com as seguintes alterações: Resolução nº 003 de 28 de novembro de 2007 e a Emenda nº 01 de 12 de maio de 2010.

MATTOS, P.; LINCOLN, C. L.: **A entrevista não-estruturada como forma de conversação: razões e sugestões para sua análise.** *Rev. adm. publica*;39(4):823-847, jul.-ago. 2005

20. O PAPEL DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE SANTANA DO SERIDÓ/RN

Área Temática: IV. Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público

Autores: Liliane Morais De Oliveira, Clara Monise Silva & Salmo Batista De Araújo

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade apresentar através de um estudo de caso qual o papel da contabilidade aplicada ao setor público no processo de tomada de decisão. O estudo da Contabilidade Pública torna-se relevante por apresentar aos gestores a importância da informação gerada pelas demonstrações que influenciará diretamente no processo decisório, bem como auxiliar na execução das ações previstas no plano de governo, respeitando o que se pede a legislação vigente. Tendo como objeto de estudo a Prefeitura Municipal de Santana do Seridó/RN. Objetivou-se analisar a influência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no processo de tomada de decisão dos gestores do município objeto de estudo dessa pesquisa. A bibliografia utilizada para o desenvolvimento desse trabalho foi baseada em assuntos pertinentes a contabilidade pública subsidiando a análise do resultado da pesquisa realizada. Como forma de alcance do objetivo utilizou-se de técnicas como a pesquisa qualitativa e o estudo de caso. Para a coleta dos dados foram realizadas entrevistas com o Prefeito Constitucional e o servidor responsável pela contabilidade da entidade analisada neste trabalho. Com base nos resultados pode-se constatar o quanto a contabilidade é fundamental na entidade dentro do processo decisório da gestão Municipal, sempre buscando subsidiar os gestores com informações tempestivas e úteis. Foi identificado também que no município estudado a informação contábil possui total relevância, pois o gestor as utiliza não apenas em obediências aos princípios legais, mas também para fins gerenciais.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública. Informações Contábeis. Tomada de Decisão.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública é uma das ramificações da Ciência Contábil que visa apresentar perante a Fazenda pública toda situação econômica, contábil e financeira das entidades públicas das esferas diretas e indiretas, bem como prestar contas à sociedade proporcionando o efetivo controle social.

O processo decisório também sofrerá influência de acordo com as informações geradas pela contabilidade por meio de seus demonstrativos, notas explicativas e relatórios contábeis que visam auxiliar os gestores ao apresentarem a real situação da entidade.

A contabilidade é peça fundamental no acompanhamento da execução das ações previamente planejadas e conseqüentemente a aplicabilidade do erário público se ambos estão sendo empregados de forma correta sem que haja desperdícios (KOHAMA, 2013). Isso porque a contabilidade pública possui o conhecimento necessário sobre o patrimônio público, analisar e interpretar os resultados econômicos e financeiros da entidade.

Diante do exposto tem-se a seguinte indagação: Qual a influência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no processo de tomada de decisão dos gestores do município de Santana do Seridó/RN?

Objetivou-se analisar a influência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no processo de tomada de decisão dos gestores do município de Santana do Seridó/RN, e sendo mais específico, identificar como as informações contábeis são repassadas para os gestores, definir quais informações são relevantes para o processo de decisão, identificar como a contabilidade pública contribui nas decisões do gestor público.

O estudo da Contabilidade Pública torna-se relevante por apresentar aos gestores a importância da informação gerada pelas demonstrações que influenciará diretamente no processo decisório, bem como auxiliar na execução das ações previstas no plano de governo, respeitando o que se pede a legislação vigente.

Para a instituição de ensino, este estudo apresenta papel importante por apresentar o que realmente se vê na prática, é a oportunidade de confrontar o que se discute no meio acadêmico com o que é praticado no campo de atuação da contabilidade pública.

Enquanto ciência social, a Contabilidade Pública desempenha o papel de prestar contas à sociedade, assim o trabalho a seguir justifica-se por apresentar informações à população de como a gestão pública municipal trata a relevância das informações geradas pela contabilidade.

A metodologia do estudo será feita através de fontes bibliográficas, estudo de caso e como forma de apresentar confiabilidade nos resultados obtidos através de entrevista com perguntas abertas ao gestor, bem como aos responsáveis pela contabilidade, proporcionando o confronto do ponto de vista sobre o grau de relevância com que se tratam as informações contábeis.

Para efeitos de entendimento deste trabalho divide-se nas seguintes partes, a saber: primeiramente foi exposto quanto a parte introdutória do trabalho e em seguida apresentado no embasamento literário os assuntos pertinentes a informação contábil no setor público; no terceiro momento apresentou-se as técnicas metodológicas utilizadas para a coleta de dados da pesquisa; em seguida a explanação dos resultados obtidos com base em entrevista realizada com o setor contábil, concomitante a outra entrevista feita com o gestor do município; e por fim as considerações finais seguida dos referenciais bibliográficos e os questionários como anexos.

Portanto, uma entidade, seja ela pública ou privada, não percorrerá um caminho de sucesso sem que não haja o auxílio da contabilidade, afinal esta não é responsável apenas pelos dados numéricos, mas também por apresentar, através de suas análises, subsídios para a tomada de decisão por parte de seus gestores.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno na Administração Pública

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Ao iniciar os estudos da Contabilidade aplicada ao setor Público é importante fazer menção ao que se configura o Serviço e Administração Pública, uma vez que ambos objetivam atender o bem comum da sociedade.

A definição dada por Kohama (2013) diz que o serviço público é disponibilizado através de um Estado organizado com o objetivo de conciliar suas ações de modo a promover e satisfazer o bem comum da sociedade. E a Administração além de gerir, prestar e executar os serviços públicos, é também responsável por governar, direcionar e exercer suas funções objetivando alcançar resultados uteis.

O caput. I, art. 83 da Lei nº 4.320/64, trata das disposições gerais da Contabilidade aplicada ao setor público que apresenta como sendo a contabilidade responsável perante a Fazenda Pública “a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. O art. 85 desta lei expõe como serão organizados os serviços contábeis ao setor público “serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.128/2008 que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade T 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação das informações contábeis direcionadas ao setor público e diz que a função da Contabilidade aplicada ao setor público deve refletir, através de sistema integralizado, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

A Contabilidade Pública como sendo um componente relacionado a Administração pública apresenta-se como um dos ramos da contabilidade geral que se aplica as entidades de direito público. Regulamentada pela Lei Complementar nº 4.320/64, que estabelece como normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e elaborações dos balanços da União, Estados e Municípios.

Sua atuação está diretamente relacionada as Pessoa Jurídicas de Direito Público interno, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seus fundos, suas autarquias e suas fundações.

As informações contábeis no setor público se faz necessária pela transparência a qual os recursos deverão ser aplicados. É através destas informações que se tem a seguridade de que o atendimento as necessidades da população estão sendo executados corretamente.

Como forma de apresentar a complexidade da Contabilidade direcionada ao setor Público, Kohama (2014) em sua obra diz que:

A Contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de metodologia especialmente concebida para tal, que utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público.

O estudo da Contabilidade Pública promove a transparência como respostas das ações praticadas pela gestão a sociedade. Por ser a sociedade um dos principais usuários dessas informações se faz necessário a utilização de linguagem e metodologia acessíveis para aqueles que buscam as respostas imediatas das ações desempenhadas e da aplicabilidade dos recursos públicos.

A Contabilidade Pública através de seus registros possibilita a Gestão o controle e as análises dos fatos ocorridos como arrecadação de receitas, realização da despesa, administração e guarda de bens pertencentes a Fazenda Pública, bem como, a seguridade da aplicação correta dos recursos e o atendimento as necessidades da população.

2.2 QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

As entidades que estão vinculadas direta ou indiretamente a administração pública são obrigadas segundo a Constituição Federal - CF de 88 a apresentarem as informações relacionadas ao uso dos recursos públicos e principalmente a respeitar o princípio da publicidade, assim como segue no art. 37:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (BRASIL, 1988).

A CF 88 resguarda à sociedade o direito de tomar ciência do que ocorre na gestão, principalmente porque a execução das ações e o bom andamento das atividades em uma administração pública só podem ser realizados através de recursos públicos, oriundos da arrecadação de impostos, taxas, entre outros encargos, que a própria sociedade está sujeita a pagar ao governo.

Portanto, as entidades de domínio público, independentemente de serem de vínculo direto ou indireto da administração pública, estão obrigadas a publicizar e proporcionar livre a acesso a sociedade sobre as informações pertinentes a gestão dos recursos públicos, bem como, possibilitar a interação população nas ações desenvolvidas pela administração.

2.2.1 Características qualitativas da informação contábil

A informação contábil é o principal meio de interação entre os seus usuários, principalmente os externos. É através da contabilidade que se tem o controle patrimonial e financeiro de uma organização independente se a entidade seja pública ou privada. A informação apresentada através de relatórios contábeis servirá sempre de instrumento no processo decisório destas organizações.

Os procedimentos contábeis instruídos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC de 2008, especificamente pelo CPC 00 lista como sendo as quatro principais características qualitativas a Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade.

O MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, (2017) acrescenta as características qualitativas aquelas que são fundamentais, como: a relevância e a representação fidedigna da informação. E ainda como sendo as características de melhorias compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e a verificabilidade.

As características qualitativas apresentam-se de forma integrada e funciona em conjunto, as mesmas estão presentes nas Demonstrações Contábeis emitidas pela contabilidade fornecendo informações com a finalidade de prestar contas, responsabilização e de participação direta no processo decisório e, atendendo sempre as necessidades que os

usuários, internos e externos, tenham sobre os assuntos pertinentes a qualidade das informações apresentadas.

As características qualitativas da informação contábil são aspectos importantes a serem apresentados de forma a possibilitar aos usuário a realidade financeira na qual a gestão se encontra de modo a auxiliá-los no processo decisório.

Deste modo, podem ser divididas em dois grupos: características qualitativas fundamentais e de melhorias.

As características qualitativas fundamentais da informação contábil são classificadas como a relevância e representação fidedigna, e estas podem ser definidas conforme o quadro a seguir:

Quadro 01 - Características Qualitativas Fundamentais

Característica	Definição
Relevância	As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. A Relevância depende da natureza e também da materialidade (tamanho) do item em discussão (CPC, 2008, p.14).
Representação Fidedigna	A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. Assim a informação quanto mais apresentar dados reais, melhor será para a gestão por proporcionar maior seguridade nas informações fornecidas (MCASP, 2017).

Fonte: Adaptado CPC (2008), MCASP (2017).

Os aspectos relevantes da informação contábil auxiliam aos usuários na avaliação dos eventos e os impactos que estes poderão ocasionar de acordo com a natureza e materialidade do que esteja sendo evidenciado.

A representação Fidedigna permite que a informação apresentada seja livre de vieses, tornando-a mais confiável.

As características qualitativas de melhoria da informação contábil são classificadas como compreensibilidade, comparabilidade, verificabilidade e tempestividade, e estas podem ser definidas conforme o quadro 02:

Quadro 02 - Características Qualitativas de Melhoria

Característica	Definição
Compreensibilidade	Se fundamenta no objetivo do pronto entendimento por parte do usuário mas a complexidade de qualquer matéria não deve levar à falta de registro adequado ou de evidenciação sob o argumento de eventual dificuldade de entendimento por parte desses usuários (CPC, 2008, p.14).

Comparabilidade	É a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens. (NBC TG, 2011. Cap. 03, p. 18).
Verificabilidade	Essa característica implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, em que a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés. (MCASP, 2017, p.26)
Tempestividade	A informação tempestiva estará disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões”. Os registros dos fatos ocorridos deverão ser efetuados no momento do fato gerador e a informação será apresentada em tempo hábil aos seus usuários, possibilitando a estes acesso rápido as informações (NBC TG, 2011).

Fonte: Adaptado CPC (2008), MCASP (2017), NBC TG (2011).

As características qualitativas são aspectos importantes a serem apresentados nos relatórios contábeis por permitirem aos usuários maior confiabilidade, conformidade e uniformidade da informação apresentada o que servirá de fundamental auxílio na tomada de decisão.

2.2.2 Legislação a luz da qualidade da informação

A necessidade de evidenciar o uso correto dos recursos públicos é notória por estes reportarem a sociedade informações fidedignas sobre a gestão do patrimônio público e suas mutações no decorrer do tempo. E para isso é que legalmente os portais da transparência de todas as esferas governamentais terão que publicizar suas ações.

No art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que trata da transparência da gestão obriga aos gestores a publicidade dos atos ocorridos tais como:

Os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (LRF, 2000, p. 44).

A transparência das informações pertinentes ao setor público ocorre através da apresentação dos balanços consolidados e dos relatórios contábeis emitidos pelo setor de contabilidade da gestão.

A LRF de 04 de maio de 2000 garante ainda o direito de participação da sociedade, através de audiências públicas, durante todo o processo de elaboração e de discussão dos planos, leis e de diretrizes orçamentárias e orçamento.

O art. 48 da LRF reforça que a informação sobre as ações de uma gestão devem ser publicadas de modo a possibilitar a sociedade compreensibilidade dos atos ocorridos e, ainda que toda a sociedade tem o poder e o dever de participação no planejamento dessas ações, tendo como papel principal o auxílio aos gestores na forma de aplicar e executar o serviços público em uma gestão da melhor forma possível.

Ainda dentro da LRF o art. 49 ampara os assuntos relacionados a disponibilidade da prestação de contas apresentadas pelos Chefes do Poder Executivo:

As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. (LRF,2000, p. 46).

A publicidades das ações é tão importante quanto a publicidade da alocação dos recursos gastos para realização dos projetos da gestão. Assim torna relevante a apresentação, especificamente, destes artigos da LRF por eles fazerem menção a relevância da transparência e clareza da informação através da prestação das contas públicas.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 METODOLOGIA DA PESQUISA

Como forma de apresentar confiabilidade nos resultados obtidos através de pesquisa aplicada ao gestor, bem como aos responsáveis pela contabilidade, como confronto de pontos de vistas sobre o grau de relevância com que se tratam as informações contábeis.

A pesquisa a ser apresentada utilizou métodos de modo a subsidiar os resultados que serão obtidos. As técnicas utilizadas na pesquisa a seguir são: pesquisa qualitativa e estudo de caso.

Quanto à caracterização, o procedimento utilizado foi da pesquisa qualitativa que segundo Pinheiro (2010), apresenta-se como experiências para compreensão mais detalhada do que significa e de como se caracteriza a situação que o entrevistado apresenta.

A pesquisa qualitativa por não depender de métodos específicos permite que o entrevistado expresse livremente seu ponto de vista.

Quanto ao aspecto técnico o procedimento escolhido foi o estudo de caso que, ainda como Pinheiro (2010), é uma técnica que proporciona um estudo arraigado e um tanto exaustivo de uma ou poucas partes de modo a permitir o seu amplo e detalhado conhecimento das informações.

A obtenção dos resultados busca identificar a forma como a gestão releva as informações apresentadas pela contabilidade e o quanto estas influenciam no processo decisório de modo a proporcionar o bem comum para toda a população.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

A pesquisa foi realizada na Prefeitura Municipal de Santana do Seridó/RN, baseando-se no confronto entre as informações geradas pela contabilidade e a relevância dispendida pela gestão no processo decisório.

O objeto analisado, neste caso a prefeitura, está localizada na Av. Zezé Aprígio, nº 173, Centro, Santana do Seridó/RN. O atual gestor, eleito para assumir o pleito 2017-2020, é o Sr. Hudson Pereira de Brito, a equipe gestora é composta por oito secretarias que contribuem com a administração municipal, a saber: Secretaria Municipal de Administração, Secretaria Municipal Agricultura e Recursos Hídricos, Secretaria Municipal Assistência Social, Secretaria Municipal Educação e Cultura, Secretaria Municipal Esporte e Lazer, Secretaria Municipal Finanças, Secretaria Municipal Obras e Serviços Urbanos e Secretaria Municipal Saúde.

Foram selecionados para responder a entrevista o Prefeito Municipal, por ser responsável pelo processo de tomada de decisão, bem como o Contador do município, por ser o responsável por fornecer as informações do setor de contabilidade da entidade.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E SELEÇÃO DOS DADOS

As informações a serem apresentados na seguinte pesquisa utilizou-se como técnica para coleta de dados entrevista com o Prefeito Constitucional e o servidor responsável pela contabilidade da entidade a qual é objeto de estudo.

As questões aplicadas se fazem necessárias quanto à evidenciação de dados relevantes para obtenção dos resultados pretendidos nesse estudo, bem como, atender as necessidades da sociedade quanto ao controle social.

A entrevista é estruturalmente apresentada de acordo com Marconi (2003) por meio de um roteiro previamente planejado pelo agente entrevistador, onde as perguntas realizadas com o indivíduo serão predeterminadas.

Assim a entrevista será realizada de modo a identificar, através de seus questionamentos, resultados fidedignos quanto à objetividade dessa pesquisa.

3.4 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Após a realização das entrevistas, a etapa seguinte compreendeu a transcrição dos dados coletados. As respostas obtidas por meio das entrevistas foram agrupadas e elencadas de acordo com sua temática, e em seguida foi realizada a análise de conteúdo, pelo fato da pesquisa buscar entender melhor o discurso do entrevistado, extraindo os seus momentos mais importantes.

Em seguida foi realizada a análise qualitativa dessas respostas com a finalidade de investigar o problema de pesquisa proposto.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os questionários aplicados nesta pesquisa buscaram atender os objetivos previamente estabelecidos neste trabalho. Foram utilizados duas estruturas para aplicação destes questionários em etapas distintas.

A pesquisa realizada com o gestor utilizou cinco perguntas relacionadas diretamente a relevância em que a administração dá a informação contábil e até que ponto esta influencia no processo decisório.

O outro questionário, aplicado ao servidor responsável pela contabilidade, seguiu uma estrutura adaptada do trabalho monográfico com o tema “A influência da contabilidade aplicada ao setor público no controle dos gastos públicos: um estudo de caso no município de Serra Negra do Norte/RN”, Silva (2015), este evidenciou pontos que são necessários para o tratamento dos dados obtidos para o fornecimento das informações contábeis da administração, a saber: quanto ao planejamento da execução orçamentária; ao acompanhamento da execução orçamentária; ao controle patrimonial; a prestação de contas da execução orçamentária; e quanto à modernidade da contabilidade pública.

Em virtude da objetividade deste trabalho em analisar a influência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no processo de tomada de decisão do gestor municipal, assim como a relevância da contabilidade como peça fundamental na elaboração das informações fornecidas, pode-se interpretar e analisar as informações a partir da obtenção das respostas a seguir.

4.1 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO PONTO DE VISTA DO GESTOR

A segunda etapa da pesquisa aplicou-se ao atual gestor do município de Santana do Seridó/RN. Com cinco perguntas subjetivas, buscou-se analisar a forma como o mesmo trata as informações contábeis de acordo com a sua posição enquanto gestor deste município.

Inicialmente foi questionado se o gestor tinha conhecimento da importância que a informação gerada pela Contabilidade pública possui no que diz respeito a melhor decisão a ser tomada, a resposta obtida foi que tem o conhecimento e que utiliza as informações geradas pelos relatórios contábeis no processo decisório. O que tem-se como resultado neste quesito é que a gestão caminha junto com a contabilidade buscando sempre alcançar sucesso em seus objetivos.

Na segunda questão foi pesquisado sobre a forma de apresentação dos relatórios contábeis, se os mesmos facilitam a interpretação das informações, o gestor afirmou que são apresentados de forma facilitada e que proporciona informações oportunas quanto a realidade da administração.

O quesito três da pesquisa buscou identificar qual a influência que as informações geradas pela contabilidade possui no processo decisório da gestão, o qual obteve resposta positiva, ressaltando ainda que as decisões são sempre tomadas baseadas nas informações dos relatórios contábeis.

Na questão quatro pesquisou-se dentre os demonstrativos apresentados pela contabilidade quais possuem informações mais relevantes, o gestor classifica todos como importantes, uma vez que cada um analisa sobre uma visão diferente os aspectos influenciáveis nas decisões a serem tomadas.

No último quesito questionou-se como a contabilidade contribui com o processo decisório da gestão municipal, o gestor ressaltou a importância dos relatórios internos gerados contendo informações em consonância com a LRF, como exemplo o RREO e o RGF.

4.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO PONTO DE VISTA CONTÁBIL

Como descrito acima, a pesquisa seguiu etapas distintas. A primeira etapa desenvolveu-se no setor contábil da administração municipal de Santana do Seridó/RN dividido em seis pontos estratégicos a serem apresentados a seguir.

4.2.1 Planejamento da execução orçamentária

Questionou-se quanto ao planejamento e execução orçamentária se a contabilidade participa da elaboração do PPA, da LDO e da LOA, foi constatado que o setor contábil é participante efetivo e ainda é o responsável pela elaboração desses instrumentos juntamente ao Executivo, demonstrando parceria entre os serviços realizados pela Contabilidade e o Poder Executivo, diminuindo assim, as falhas quanto ao que foi preestabelecido de acordo com os princípios legais.

Ainda na análise do planejamento e execução orçamentária, questionou-se se a gestão consegue realizar e alcançar o que foi incluído na LDO quanto as metas e riscos fiscais e as prioridades da administração, sem que haja algum tipo de alteração na LOA. Obteve-se como respostas que nem sempre são alcançadas e realizadas sem que ocorra alterações na LOA. Assim mesmo sendo realizado um trabalho em conjunto não isenta que ajustes sejam feitos na LOA, isso pode ocorrer desde que a possibilidade dessa alterações feitas nesses parâmetros ocorrerem estejam previamente registrados na LDO.

E quanto a utilização das informações contábeis para fins gerenciais na gestão, constatou-se que são necessárias para o bom andamento da execução das ações estabelecidas nos instrumentos orçamentários. As informações fornecidas pela contabilidade subsidiam a gestão no processo decisório, bem como, na execução das ações da administração, o que configura ponto positivo para a gestão.

4.2.2 Acompanhamento da execução orçamentária

Verificou-se como a contabilidade acompanha a execução orçamentária no que diz respeito a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros do município para fins gerenciais e nesse sentido foi obtido resposta positiva, pois a contabilidade se preocupa em emitir nos relatórios informações que subsidiem os gestores quanto aos aspectos gerenciais, como visto anteriormente que estes utilizam dessas informações para o bom andamento da administração.

E no que diz respeito ao controle das despesas estabelecidas no orçamento, se a contabilidade é participante ativa, também foi obtido resposta positiva. A contabilidade é fundamental na elaboração dos relatórios que apresentam o cumprimento dos percentuais mínimos estabelecidos na aplicabilidade dos recursos próprios destinados as despesas fundamentais numa gestão que são as ações direcionadas as áreas de saúde e educação.

4.2.3 Controle e avaliação da execução orçamentária

Ao tratar do controle e avaliação da execução orçamentária quanto a participação da contabilidade na elaboração e apresentação dos relatórios bimestrais e trimestrais obrigatórios, como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, constatou-se que a contabilidade participa diretamente, pois é ela a responsável principal pela elaboração e apresentação deste relatórios, obedecendo aos princípios legais que estabelecem a sua participação. Ao observar esse quesito percebe-se o quanto a gestão busca eficiência e eficácia no desenvolver de suas ações por caminhar sempre em parceria com os relatórios contábeis e por estar atenta ao que a LRF estabelece quanto a divulgação dessas informações.

4.2.4 Controle patrimonial

Neste ponto questionou-se como a contabilidade atua no controle patrimonial, como são realizados os registros nas demonstrações quanto a aquisição ou depreciação dos bens moveis e imóveis, observou-se de acordo com a pesquisa que a contabilidade busca evidenciar esses parâmetros fielmente com a realidade, o que configura um ponto positivo para a administração municipal, uma vez que essas informações servem para o controle da gestão sobre os bens que o município possui.

4.2.5 Prestação de contas da execução orçamentária

Foram abordados assuntos pertinentes a prestação de contas da execução orçamentária, verificou-se que a contabilidade é responsável pela elaboração e apresentação dos relatórios obrigatórios periodicamente. Em obediência a LRF de acordo com a publicação das informações da administração, o setor preocupa-se em tornar público as informações através do site institucional e portal da transparência. E ainda busca participar de audiências sempre que necessário. Nesta análise pode-se observar o quanto a gestão preocupa-se em demonstrar clareza de suas ações de modo a proporcionar a efetiva prestação de contas ao controle social do município.

4.2.6 Modernização da contabilidade pública

O sexto e último ponto analisado, apresentou aspectos relacionados a modernização da Contabilidade Pública no que diz respeito a adaptação em que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP impõem aos municípios, o que pode ser verificado é que a administração municipal encontra-se preparada quanto a essa modernidade, e ainda busca, cada vez mais, aperfeiçoar os servidores através de encontros regionais e cursos que abordem este tema. Porém, quando questionado quanto ao conhecimento que os gestores tem em relação as melhorias proporcionadas pela implantação das NBCASP, a resposta obtida foi de que esse conhecimento está chegando aos poucos aos gestores principalmente aqueles que buscam conhecer todos os aspectos que compõem a administração municipal.

Assim, pode-se identificar que a administração está caminhando sempre em conformidade com o que os princípios legais impõem aos gestores, ou seja, gerando qualidade na eficiência e eficácia das ações administrativas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o trabalho apresentado, com o embasamento teórico, o estudo de caso e as análises a partir de entrevistas realizadas com o atual gestor do município e com o setor contábil, buscou-se identificar o papel da contabilidade aplicada ao setor público no processo de tomada de decisão, como forma de identificar a relevância que possui o estudo da Contabilidade Pública, principalmente por esta apresentar em seus relatórios informações que influenciam diretamente o processo decisório da administração, bem como auxiliar na execução das ações previstas no plano de governo, respeitando o que se pede a legislação vigente.

Diante do que foi pesquisado, buscou-se responder as indagações feitas no início deste trabalho, bem como dar autenticidade ao que foi objetivado a partir da realização de entrevista dividida em duas partes, ambas realizadas de forma subjetiva, porém, com questionamentos distintos, permitindo o confronto entre o ponto de vista que a contabilidade e o gestor possuem sobre o assunto exposto.

Com base na pesquisa realizada foi possível analisar quão influente a contabilidade é dentro do processo decisório da gestão Municipal, sempre buscando subsidiar os gestores com informações tempestivas, principalmente por estar presente em toda as fases de planejamento e execução das despesas e, ainda na elaboração, apresentação e execução dos instrumentos orçamentários.

Pode-se observar que a contabilidade é responsável por auxiliar aos gestores na obediência dos princípios legais aplicáveis ao setor público. É responsável também pela elaboração do relatórios obrigatórios, como por exemplo, o RREO e o RGF, dos quais pode-se identificar informações relevantes quanto ao controle dos gastos realizados na administração.

Segundo os dados obtidos nas etapas apresentadas nesta pesquisa identificou-se que a gestão dá total relevância as informações fornecidas pela contabilidade tanto como obediência legal, quanto para fins gerenciais, o que configura ponto positivo e, que deve ser mantido com o cuidado de aperfeiçoarem-se cada vez mais.

De acordo com a modernização da contabilidade pública, observou-se que a administração tem a preocupação de aperfeiçoar os servidores do setor, de modo a proporcionar conhecimento suficiente a cerca deste assunto, bem como o cuidado que o gestor possui de buscar esses conhecimentos mesmo que de forma superficial. Mas que de certa forma buscam proporcionar o conhecimento para todas as partes envolvidas no processo de modernização imposta pela NBCASP.

Pode-se observar também que a ramificação contábil na área pública é ferramenta essencial numa gestão. É uma peça chave, e que necessita de conhecimento e domínio elevado para que seja desempenhada, atingindo seus objetivos de forma eficiente eficaz.

Portanto, o que se pode identificar quanto a indagação inicial foi que a resposta obtida na pesquisa apresenta dados positivos quanto a influência da contabilidade aplicada ao setor público no processo decisório dos gestores do município de Santana do Seridó/RN, uma vez que a gestão busca dentre as informações, fornecidas pela contabilidade, embasamento para tomar suas decisões de acordo com os aspectos legais e gerenciais.

Essa pesquisa não teve o propósito de esgotar o tema estudado, mas de estimular o conhecimento na área estudada, verificara importância das informações contábeis no processo de tomada de decisão dos gestores públicos, possibilitando dessa maneira que novos estudos sejam feitos tendo como base esse assunto.

Deste modo, como sugestões para pesquisas futuras recomenda-se um o aprofundamento do tema abordado, buscando estender a análise desta problemática em outras entidades públicas municipais com o intuito de comparar os resultados desse trabalho.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino (2013). Contabilidade Pública na Gestão Municipal. 5.ed. São Paulo, Atlas.

BRASIL. Presidência da República. Subchefia de Assunto Jurídico. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 mai. 2017.

_____. Presidência da República. Subchefia de Assunto Jurídico. Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000: estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 08 mai. 2017.

_____. Presidência da República. Subchefia de Assunto Jurídico. Lei Federal nº 4.320 de 17 de Março de 1964: estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal 1964. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.compilado>. Acesso em 17 mai. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 2008. Pronunciamentos técnicos contábeis 2008. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009. Disponível em: <static.cpc.mediagroup.com.br/Imagens/pronunciamentos_tecnicos_contabeis_2008.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2017.

KOHAMA, Heilio (2013). Contabilidade Pública: teoria e Prática. São Paulo: Atlas.

_____, Heilio. Contabilidade Pública (2014). Teoria e Prática. São Paulo: Atlas.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria (2003). Fundamentos de Metodologia Científica. 5º ed. São Paulo. Editora Atlas S.A. Disponível em <https://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india>. Acesso em: 20 de Maio de 2017.

MINISTERIO DA FAZENDA (2011). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. In: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público para o exercício de 2017. 7. ed. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 22 mai. 2017.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (2016). NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 23 DE SETEMBRO DE 2016: Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2017.

PINHEIRO, Jose Mauricio dos Santos (2010). Dainiciação científica ao TCC. Rio de Janeiro: Ciência Moderna.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2008). Resolução do CFC nº 1.128/08: aprovação da NBC T 16.1. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1128.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2017.

_____. (2011). Resolução do CFC nº 1.374/11: dar nova redação à NBC TG estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

SILVA, Josilene Marques da (2015). A Influência Da Contabilidade Aplicada Ao Setor Público No Controle Dos Gastos Públicos: um estudo de caso no município de Serra Negra do Norte/RN. Caicó, 2015. 53f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caicó.



21. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DO DECRETO 23.377/16: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA COMERCIAL DE PERFUMES E COSMÉTICOS

Área Temática: V. Contabilidade e Planejamento Tributário.

Autores: Salmo Batista de Araújo, Ruan Pablo Medeiros Dantas, Francisco Wagner de Sousa & Clara Monise Silva

RESUMO

Este trabalho foi realizado em uma empresa comercial, que atua no segmento de perfumaria e cosméticos, e investiga as alterações trazidas pelo Decreto 26.377/16. Este trabalho busca uma possível redução do ônus tributário, aplicando a legislação vigente e as ferramentas do planejamento tributário. Desta forma, uma alternativa para suportar o alto ônus tributário existente hoje em nosso país é o planejamento tributário, uma ferramenta que auxilia na obtenção de uma economia de tributos e garante o correto cumprimento das obrigações fiscais. Então, surge a problemática que é verificar se a alteração tributária do decreto 26.377/16 foi benéfica para a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo? Neste contexto, o objetivo geral é analisar o impacto tributário através do decreto 26.377/16 sobre a empresa comercial de perfumes e cosméticos. Foram traçados os seguintes objetivos específicos: Apurar o simples antes e depois do decreto; verificar as compras de mercadoria com CFOP 2.102; e apreciar se o decreto estadual beneficia ou prejudica na apuração do simples na empresa. Foi realizado um planejamento tributário na empresa onde foram analisadas suas demonstrações contábeis, referentes à apuração do Simples Nacional do exercício de 2015 para verificar a alteração tributária do decreto em análise, que tornou a empresa em estudo credenciada a substituição tributária dos seus produtos era benéfica ou não. Conclui-se que a alteração trazida pelo decreto analisado trouxe benefícios para empresa comercial de perfumes e cosméticos, onde passou a utilizar da substituição tributária em seus produtos proporcionando uma redução na apuração do Simples Nacional.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Substituição Tributária; Decreto 26.377/16.

1 INTRODUÇÃO

Ao começar um empreendimento ou já no decorrer das atividades da empresa, os gestores definem metas e objetivos com a finalidade de obter bons resultados. Na busca de equilibrar-se no mercado e enfrentar a concorrência às empresas buscam criar alternativas para alcançar uma redução nos seus custos para que com isto obtenham o lucro almejado. A alta carga tributária não é a única e nem a maior dificuldade de uma empresa em nosso país, mas também o desconhecimento desta carga. O empresário, muitas vezes, não detém, nem quer que seja, um mínimo possível de conhecimento da responsabilidade fiscal e, quando se depara com tais conhecimentos, perde o controle da situação.

Na tomada de decisão gerencial nas empresas a contabilidade possui um papel importante e fundamental nesta decisão, pois tem em seus conceitos basilares a finalidade de coletar, sistematizar e registrar fatos contábeis praticados pela empresa, podendo assim transmitir a real situação econômico-financeira e patrimonial da empresa, baseando-se nos princípios e nas normas de contabilidade.

O planejamento tributário equivale a um conjunto de sistemas legais que visam à diminuição do pagamento de tributos e é o planejamento tributário que auxilia na escolha da melhor alternativa de tributação para a empresa. O contribuinte pode utilizar desta ferramenta visando estruturar o seu negócio de forma jurídica e lícita, observando as práticas e regras fiscais amparadas por lei, para obtenção do melhor resultado na redução do ônus fiscal.

O planejamento tributário transfigura-se em um dos principais fatores para a redução dos custos tributários, intervindo diretamente no resultado da empresa, não afetando sua sobrevivência e assegurando condições de competitividade no mercado no qual a empresa está inserida.

O presente trabalho tem como tema Planejamento Tributário: substituição tributária à luz do decreto 26.377/16 – um estudo de caso em uma empresa comercial de perfumes e cosméticos. Diante do tema proposto, tendo em vista que a empresa em estudo é optante pelo regime de tributação Simples Nacional, daí surge a questão que é a alteração tributária do decreto 26.377/16 foi benéfica para a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo?

Com a intenção de responder a indagação apresentada na problemática, o presente trabalho tem o seguinte objetivo geral que é analisar o impacto tributário através do decreto 26.377/16 sobre a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo. Diante deste objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos, para auxiliar em uma melhor resposta do problema mencionado: Apurar o simples antes e depois do decreto; verificar as compras de mercadoria com CFOP 2.102; e apreciar se o decreto beneficia ou prejudica na apuração do simples na empresa em estudo.

Esta pesquisa se justifica trazendo uma breve contextualização sobre a importância do planejamento tributário em uma empresa optante pelo simples nacional, com vistas à redução dos encargos e dos tributos que podem incidir diretamente no resultado das empresas, como também traz um assunto novo que é o decreto 26.377/16 que reflete na tributação da empresa em estudo. Nesse sentido, o presente trabalho tende de pegar os resultados obtidos na pesquisa e no resultado e a partir disto apresentar qual o impacto tributário ocasionado pelo decreto 26.377/16 sobre a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo.

O trabalho realizado se torna de suma importância para a empresa na qual é o objetivo de estudo, pois será através dos conhecimentos e resultados obtidos neste trabalho, que a empresa poderá verificar se este decreto trouxe alguma benfeitoria para a empresa.

Busca ainda, proporcionar um conteúdo de estudo que sirva para profissionais e estudantes interessados em planejamento tributário e no decreto 26.377/16, através do material produzido.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Almejando a maximização do lucro das empresas os profissionais estão sendo cada vez mais exigido na abordagem de minimizar as despesas e os custos da organização, isso vem acontecendo devido à evolução econômica e tecnológica que passamos nos dias de hoje. No Brasil por ter uma alta carga tributária que reflete de forma significativa no montante financeiro, os gestores estão dando maior ênfase na gestão tributária, interferindo assim economicamente no resultado da empresa de forma direta.

Neste caso não se pode confundir de forma alguma o planejamento tributário com a sonegação ou a fraude fiscal, pois este último utiliza-se de meios ilícitos para diminuição do

ônus fiscal, enquanto o planejamento tributário só utiliza meios lícitos em sua realização. Planejar é escolher entre duas ou mais opções qual é a mais vantajosa para o contribuinte. O planejamento instrui o contribuinte a realizar uma redução ou extinção do pagamento de suas obrigações, o foco do planejamento é a economia do pagamento de tributos, segundo OLIVEIRA (2013) “o objetivo primordial do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos”.

2.2 TRIBUTOS

Os tributos são obrigações criadas por lei e cobradas de forma obrigatória aos indivíduos, devendo ser pagos em dinheiro. Na legislação brasileira os tributos são divididos em termos gerais em 5 espécies: Impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

2.2.1 Impostos

O imposto é um tipo de tributo. Segundo o artigo 16 do Código Tributário Nacional "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Como pode ser observado o imposto é um tributo de característica genérica no qual não há uma destinação específica para os recursos obtidos por meio de seu recolhimento, o Imposto é simplesmente exigido.

Este tributo por ter característica de não ser vinculado, como no art. 5º da constituição dar esta ideia, o mesmo é sem contraprestação e fica sem a obrigatoriedade de prévia indicação de sua destinação.

2.2.2 Taxas

A taxa, são valores que quando é pago pelo contribuinte, tem como contrapartida a prestação de um serviço público, assim a taxa diferencia-se do imposto.

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (Art. 77, do CTN)

As taxas têm seu fato gerador configurado por uma estatal específica, que consiste no exercício regular do poder de polícia, ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à deste.

2.2.3 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria é uma das espécies de tributo existente no Brasil e o Código Tributário Nacional traz em seu art. 81 uma definição sobre as contribuições de melhorias que é a seguinte:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (Art. 81 do CTN)

Cobra-se esta contribuição quando realiza uma obra pública e entende-se que houve uma melhoria resultando em um benefício ao contribuinte, a partir desta obra pública. Apesar de que muitas vezes a Administração Pública arque com todo o custeio de suas obras com seus próprios recursos, mas fica ela resguardada de forma legítima caso cobre do contribuinte o custo da obra, que na qual beneficiou os contribuintes, pois estes adquiriram benefícios de forma direta devido à obra pública.

2.2.4 Empréstimos Compulsórios

É considerado como uma espécie particular de tributo, o empréstimo compulsório, este possui autorização em situações próprias e qualificado pela promessa da restituição, sendo devolvido ao sujeito passivo que tenha suportado. No texto da Constituição Federal no seu artigo 148 dispõe:

Art. 148 – CF/1988. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O empréstimo compulsório é uma prestação pecuniária somente instituída mediante lei complementar. A competência para criação desta espécie de tributo é de responsabilidade privativa da União, esse empréstimo somente acontecerá em ocasiões excepcionais, de acordo com casos que são estabelecidos em lei.

2.2.5 Contribuições Especiais

Esta modalidade de tributo foi trazida pela Constituição Federal de 1988, onde difere da teoria utilizada para catalogar os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. As contribuições especiais estão discriminadas nos art. 149 e 149-A da Constituição Federal.

Art. 149. Compete exclusivamente à união instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – Incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base de cálculo a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e II.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Este tributo, contribuição especial, caracteriza-se por sua destinação específica, cujo fruto da arrecadação é atribuído ao financiamento da seguridade social, de programas que impliquem intervenções de domínios econômicos, ou ao atendimento de interesses de classes profissionais ou categorias de pessoas, servindo-os de benefícios econômicos ou assistências.

2.3 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

A Elisão Fiscal é um planejamento tributário, pois estes são realizados antes da concretização do fato gerador e utiliza-se de meios lícitos para elaboração e execução no qual têm o objetivo de obter uma carga tributária menor. O administrador realiza escolhas prévias, onde permite que os impactos tributários nos gastos do ente administrado serão minorados.

Para Oliveira (2013, p.193) a Elisão Fiscal “pode ser definida como todo procedimento lícito realizado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador com o objetivo de eliminar ou postergar a obrigação tributária ou reduzir o montante”. Assim afirma que a Elisão Fiscal é a melhor forma que as empresas têm a sua disposição para redução dos gastos com tributos.

Já a Evasão Fiscal que diferencia da Elisão Fiscal por utilizar-se de meios ilícitos, infringindo assim a lei, utilizando-se de métodos para esquivar-se dos tributos como: falsas declarações, produção de documentos que contenha informações distorcidas ou falsas e a omissão para omitir ou fugir da obrigação.

Como relata FABRETTI (2005, p.144) que a Evasão fiscal “está na prática a qual infringe a lei e que este ato é cometido após a existência do fato gerador da obrigação tributária, visando reduzi-la ou ocultá-la”.

Posteriormente foi disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/95 que:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Sendo assim descaracterizado o crime de evasão fiscal quando o agente cumpre com sua obrigação antes de receber a denúncia sobre a irregularidade, ou seja, o contribuinte pagando o seu débito antes que tenha recebido a denúncia este estará livre de punições.

Convenientemente conceituada elisão fiscal e evasão fiscal, que a primeira é realizada por ato legítimo e lícito, realizado antecedente o surgimento do fato gerador, com o fim de evitar a incidência tributária plena ou diminuir o tributo e onde a segunda é o ato de lapso praticado após a ocorrência do fato gerador assim evitando, reduzindo ou retardando a quitação da obrigação.

Dessa maneira, a diferença constatada entre elisão e evasão fiscais está na legalidade da primeira e na ilegalidade da segunda, bem como se houve o fato gerador ou não a apuração pelo Fisco da ocorrência do fato descrito na lei: caracteriza-se elisão fiscal quando o contribuinte busca exonerar-se do tributo antes da verificação do fato gerador, enquanto

evadir-se dessa obrigação, omitindo ou falsificando atos ou informações com vistas a usurpar o fisco e assim impedir a cobrança do tributo, configurando a evasão.

2.4 SONEGAÇÃO FISCAL E FRAUDE

A sonegação fiscal e a fraude fiscal são procedimentos utilizados pelas empresas, nos quais, infringem de forma direta o regulamento fiscal ou a lei fiscal. Desta forma um contribuinte, conscientemente, pratica estes procedimentos de atos ilícitos tributários com o único intuito que é de se beneficiar ou beneficiar terceiros na redução de pagamento de tributos.

2.4.1 Sonegação Fiscal

A Sonegação Fiscal acontece a partir de atos simulados após a ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido à obrigação tributária específica. O contribuinte adota de meios ilícitos como para que com isto esconda, impeça ou retarde, de forma total ou parcial a ocorrência da Obrigação tributária assim reduzindo o montante da obrigação devida.

A sonegação é caracterizada como toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir, ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, da natureza ou circunstâncias materiais desse fato ou das condições pessoais do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente” OLIVEIRA (2013, p.196)

O planejamento tributário quando feito de forma fidedigna, pode diminuir os encargos tributários de forma lícita. É preciso que o contribuinte tenha seus procedimentos e atividades organizadas, tendo em vista excluir de suas condutas qualquer ato considerado como sonegação. É importante ter conhecimento sobre a legislação tributária, visando obedecê-la de forma correta.

Na lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seus art. 1º e 2º encontra-se o rol de condutas que podem constituir crime contra a ordem tributária.

Art. 1o. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

- IV - Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

É significativo salientar que a sonegação fiscal não condiz como um planejamento tributário, pois este se utiliza de ilicitude tributária para diminuição do ônus tributário. Sonegação fiscal, além de multa prevista, é crime e está prevista na Lei 4.729/65, art. 1º. O crime de sonegação fiscal cabe às pessoas que tem a intenção de fraudar ou esconder a verdade, falsificando ou adulterando documentos e informações prestadas.

2.4.1 Fraude

A fraude consiste em omissão intencional realizada pelo contribuinte para impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação fiscal, da autoridade fazendária. A fraude é definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 como:

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou diferir o seu pagamento.

Desta forma por utilizar de ato ilícito para evitar a ocorrência do fato gerador esta modalidade não pode ser usada como instrumento de um planejamento tributário, pois o mesmo utiliza-se de procedimentos permitidos pela Legislação. Como relata OLIVEIRA (2013, p.197) “A fraude não é ato lícito; o contribuinte age de modo deliberado contra os ditames legais, com o objetivo de fugir do ônus tributário”.

Assim pode verificar que a fraude fiscal é uma artimanha ou o ato que é feito em violação da lei fiscal. É uma violação de um dever jurídico na vontade de falsear, ocultar um fato ou um ato em prejuízo do fisco. Ou seja, a fraude à lei fiscal é toda ação que tem por fim violar indiretamente a norma tributária.

2.5 SIMPLES NACIONAL

Regime tributário estabelecido pela Lei complementar nº 123 de 14 dezembro de 2006, lei esta que estabelece normas nas quais traz tratamento diferenciado e favorecimentos a ser dispensadas as microempresas e as empresas de pequeno porte. O simples nacional substituiu, a partir de 01.07.2007, o Simples Federal (Lei 9.317/1996), que foi revogado a partir daquela data.

As empresas optantes pelo Simples nacional recolhem de forma unificada e simplificada em um único documento, chamado documento de arrecadação do simples (DAS), os seguintes impostos e contribuições: (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS, INSS, IPI e ISS). O valor a ser pago mensalmente pela empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional será mediante tabelas específicas com base no ramo de atividade da empresa com observância na receita bruta acumulada nos últimos doze meses para ver qual a alíquota será utilizada para geração do DAS.

2.5.1 Abrangência do Simples Nacional

Nos termos desta lei o seu art. 3º traz qual abrangência do Simples Nacional no que se diz microempresa e empresa de pequeno porte

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - No caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - No caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

O Simples Nacional traz algumas restrições para que as empresas possam optar por este regime de tributação que são: não pode possuir participação no capital de outra pessoa jurídica; não pode se filial, sucursal, agência ou representação, no país, de empresa estrangeira; também não é permitido que o titular ou sócio participasse com mais de 10% do capital de outra empresa não optante pelo Simples Nacional (obedecendo ao limite de R\$ 3.600.000,00 de receita bruta global); entre outras regras.

Na própria redação da Lei Complementar nº 123/2006 ela apresenta uma listagem de empresas que podem ou que não podem optar pelo regime de tributação do Simples Nacional. Apresenta-se o rol das empresas que não podem optar pelo Simples Nacional no anexo D.

A empresa se enquadrando em uma das atividades permitidas, anteriormente citadas, após optar pelo regime de tributação Simples Nacional o seu valor mensalmente de pagamento do DAS será apurado aplicando-se a alíquota na tabela onde a atividade da empresa se enquadra, sobre a receita bruta do período em apuração.

2.5.2 Exclusão do Simples Nacional

A empresa optante pelo regime do simples nacional que exceder o limite de receita bruta anual prevista de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), terá seu registro excluído do regime diferenciado e favorecido previsto pelo Simples Nacional. Caso o excesso ultrapasse 20% do limite, o seu desligamento será imediato, e no ano-calendário seguinte, caso o excesso seja inferior a 20%, bem como também a migração do simples para qualquer outro regime de tributação também pode ser de forma voluntária.

2.6 DECRETO 26.377/16

O RICMS - Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS), no artigo 104 do traz as seguintes alíquotas:

Art. 104. As alíquotas do imposto são as seguintes:

I- Nas operações e prestações internas 17% (dezesete por cento), para:

- a) mercadorias, bens e serviços não incluídos no inciso II;
- b) serviços de transporte;
- c) aguardente de cana ou de melaço; (NR dada pelo Decreto 17.353, de 05/02/2004)

II- Nas operações e prestações internas 25% (vinte e cinco por cento), com:

- a) bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;
- b) armas e munições;
- c) fogos de artifício;
- d) perfumes e cosméticos

O art. 2º do decreto 26.377/16 em uma de suas alterações traz uma nova alíquota para ser aplicada modificando o artigo 104 do RICMS.

§ 2º A base de cálculo, para fins de retenção e recolhimento do imposto relativo às saídas subsequentes das mercadorias a que se refere o caput deste artigo, será o preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, carro, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado a seguir indicado, observado o disposto no § 5º deste artigo:

- I - 30% (trinta por cento), de 1º de abril de 2015 até 31 de dezembro de 2016;
- II - 40% (quarenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2017.

O art. 2º do decreto nº 26.377/16 traz alterações sobre o art. 104, § 5º, do RICMS, que é o aumento da alíquota a ser aplicada a produtos de perfumes e cosméticos em operações e prestações internas, de 25% para 30% até o fim do ano de 2016 e a partir de janeiro de 2017 está alíquota aumentará para 40%. Este efeito de aplicação é de exclusividade aos produtos xampus para o cabelo (NCM 3305.10.00), preparações para barbear (NCM 3307.10.00) e desodorantes corporais e antitranspirantes (NCM 3307.20).

3 SÍNTESE DOS RESULTADOS

A partir deste capítulo será evidenciado a realização prática do estudo elaborado baseando-se na fundamentação teórica e nos conhecimentos adquiridos no desenvolvimento deste trabalho.

Foi analisada, neste trabalho de planejamento tributário, a alteração tributária trazida pelo decreto 26.377/16 que atinge a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo, com alteração tornando as empresas deste seguimento credenciadas a substituição tributária dos seus produtos.

O Regime de Tributação do Simples Nacional é diferenciado, simplificado e admissível às Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte. Este regime recolhe de forma unificada os seguintes impostos e contribuições: Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, COFINS, PIS/Pasep, IPI, Contribuição Patronal Previdenciária, ICMS e ISS.

Para que a empresa se enquadre no Regime do Simples Nacional, deve-se observar o limite de faturamento auferido pela empresa período dos últimos doze meses. O seu faturamento acumulado não ultrapassar os limites estabelecidos no Simples Nacional, desta forma, a empresa poderá recolher seus impostos por este regime de tributação.

Para realização da apuração do Simples Nacional utilizou-se o faturamento da empresa no período analisado, aplicando a tabela da Lei nº 123/2006 constantes no Anexo A deste trabalho, apresentando o seguinte resultado, conforme Tabela 1.

TABELA 01 – IMPOSTO A PAGAR ANTES DO DECRETO 26.377/16

COMPETÊNCIA – 2015	VALOR A PAGAR
JANEIRO	10.349,16
FEVEREIRO	6.612,83
MARÇO	5.786,69
ABRIL	6.986,04
MAIO	9.965,92
JUNHO	9.132,10
JULHO	9.337,73
AGOSTO	7.225,34
SETEMBRO	7.722,83
OUTUBRO	8.679,71
NOVEMBRO	12.975,81
DEZEMBRO	13.261,72
TOTAL	108.035,88

Fonte: O Autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

A empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo é atualmente tributada pelo Regime do Simples Nacional, como citado anteriormente, pode ser verificado que foi aplicado duas alíquotas no ano de 2015, em função de seu faturamento, com alíquota de 9,03% dos meses de janeiro até abril, e a partir do mês de maio até o final do período analisado foi aplicada a alíquota de 9,12%.

No ano de 2015, a empresa em estudo, teve um total a pagar de tributo no montante de R\$ 108.035,88 (cento e oito mil, trinta e cinco reais e oitenta e oito centavos) como consta na tabela 1.

Com as alterações trazidas pelo decreto 26.377/16 as empresas do seguimento de perfumes e cosméticos tiveram seus produtos credenciados à substituição tributária, facilitando assim o recolhimento do imposto devido. E com isso houve uma modificação na apuração do imposto devido pela empresa em estudo como demonstra a tabela 02.

TABELA 02 – IMPOSTO A PAGAR APÓS O DECRETO 26.377/16

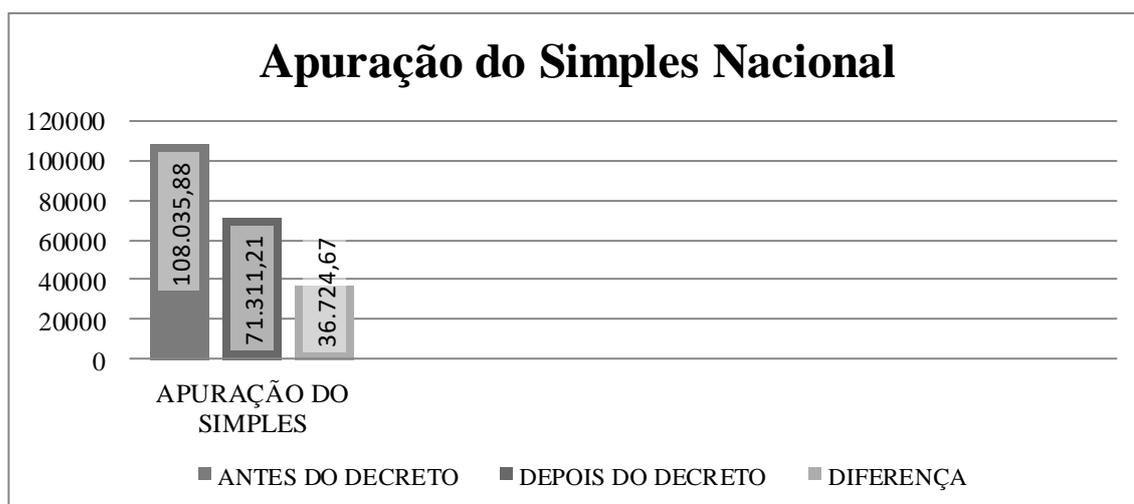
COMPETÊNCIA – 2015	VALOR A PAGAR
JANEIRO	6.830,68
FEVEREIRO	4.364,61
MARÇO	3.819,35
ABRIL	4.610,94
MAIO	6.578,38
JUNHO	6.027,98
JULHO	6.163,72
AGOSTO	4.769,36
SETEMBRO	5.097,75
OUTUBRO	5.729,37
NOVEMBRO	8.565,17
DEZEMBRO	8.753,90
TOTAL	71.311,21

Fonte: O Autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

Com as alterações propostas pelo Decreto 26.377/16 a empresa em estudo, teria uma redução no valor de tributo a pagar de R\$ 108.035,88 (cento e oito mil, trinta e cinco reais e oitenta e oito centavos) para R\$ 71.311,21 (setenta e um mil, trezentos e onze reais e vinte e um centavos).

Observa-se que a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo obteve uma redução de R\$ 36.724,67 (trinta e seis mil, setecentos e vinte quatro reais e sessenta e sete centavos) na apuração do imposto do Simples Nacional a pagar que equivale a 34% (trinta e quatro por cento) devido à alteração tributária ocasionada pelo Decreto 26.377/16. Alteração que tornou os produtos habilitados à substituição tributária da empresa comercial de perfumes e cosméticos. Como exemplifica o gráfico 01 a seguir.

GRÁFICO 01 – COMPARATIVO IMPOSTO A PAGAR ANTES E DEPOIS DO DECRETO 26.377/16



Fonte: O autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

A empresa em estudo antes do decreto 26.377/16 realizava o recolhimento do antecipado do ICMS que é a mesma técnica utilizada na substituição tributária. A diferença é que a antecipação se calcula a diferença de alíquota e o agregado. Após o decreto analisado a empresa comercial de perfumes e cosméticos agora só se utilizam da substituição tributária onde a antecipação do tributo é resultante do fato gerador a ser realizado por terceiros. Como mostra a Tabela 03:

TABELA 03 – COMPRA DE MERCADORIAS CFOP 2.102

COMPETÊNCIA - 2015	VALOR DAS COMPRAS	DIFERENÇA DE ALIQUOTA
JANEIRO	51.674,46	2.583,72
FEVEREIRO	313,57	15,68
MARÇO	26.337,07	1.316,85
ABRIL	27.977,78	1.398,89
MAIO	41.016,23	2.050,81
JUNHO	12.331,07	616,55
JULHO	37.950,37	1.897,52
AGOSTO	37.274,86	1.863,74
SETEMBRO	17.215,95	860,80
OUTUBRO	10.181,56	509,08
NOVEMBRO	83.033,19	4.151,66
DEZEMBRO	39.164,22	1.958,21
TOTAL		19.223,52

Fonte: O Autor, com base nos dados fornecidos pela empresa.

O Decreto 26.377/16 credenciou a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo a utilizar a substituição tributária sobre os seus produtos. Sendo assim, a empresa

calculara somente a diferença de alíquota, desconsiderando o agregado como realizava antes da aplicação do Decreto analisado.

4 CONCLUSÕES

O planejamento tributário, diante das progressivas mudanças na legislação tributária, a partir da elisão fiscal que é o método mais eficaz em resultar uma real economia dos tributos para as empresas fazendo que essa pague menos tributos, de forma licita assim evitando preocupações futuras com o fisco.

Desta maneira o presente estudo realizado teve por objetivo principal verificar se a alteração tributária do decreto 26.377/16 foi benéfica para a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo. Para realizar este estudo foi necessário verificar o impacto tributário ocasionado pelo decreto 26.377/16 sobre a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo e a realização de um planejamento tributário, a partir de documentos e relatórios contábeis fornecidos pela empresa. Foram feitos os cálculos na apuração da guia de pagamento do Simples Nacional, onde o decreto trouxe alterações, como também a realização das comparações e análises. Para apreciar se o decreto 26.377/16 beneficia ou prejudica na apuração do simples na empresa em estudo.

Conclui-se que a alteração trazida pelo decreto analisado trouxe benefícios para empresa comercial de perfumes e cosméticos, pois ao credenciar a empresa deste seguimento a utilizar-se da substituição tributária em seus produtos proporcionou uma redução na apuração do Simples Nacional. Desta forma, a empresa conseguiu diminuir o seu ônus tributário em 1/3 (um terço) do valor anteriormente calculado antes do decreto. Com os recursos economizados podem ser utilizados para manutenção da empresa ou realização de investimentos pela empresa.

Desta maneira, o presente trabalho conseguiu alcançar o seu objetivo que era o de Analisar o impacto tributário através do decreto 26.377/16 sobre a empresa comercial de perfumes e cosméticos em estudo, proporcionando assim a identificação que o decreto trouxe uma benfeitoria que foi a redução pagamento dos tributos após a vigência do decreto.

Para a vida acadêmica ao realizar este planejamento tributário foi muito importante, principalmente pela oportunidade de aprimoramento dos conhecimentos na área tributária, e a partir das informações obtidas no presente trabalho contribuírem para o desenvolvimento da empresa em estudo.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acessado em 27/04/2016.

_____, Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acessado em 20/05/2016.

_____, Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acessado em 10/05/2016.

_____, Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/>>. Acessado em 25/04/2016.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

_____, Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/>>. Acessado em 30/04/2016.

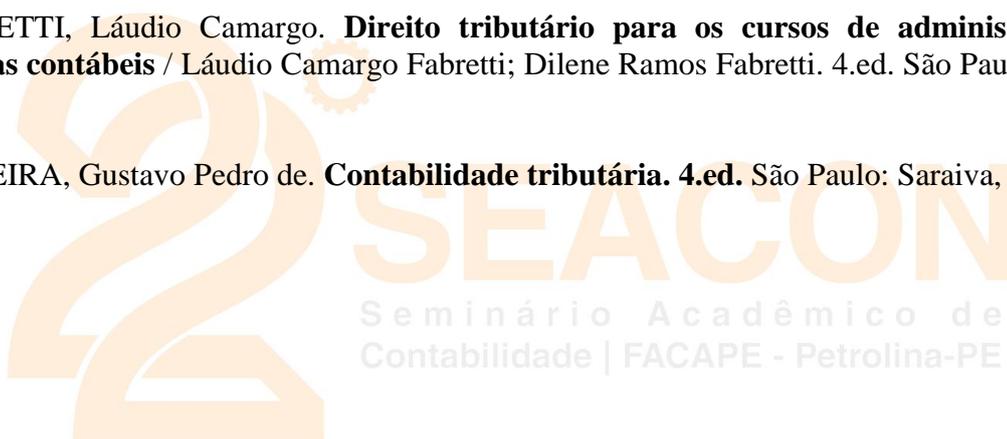
_____, Decreto Nº 26.377 de 29 de setembro de 2016. Disponível em:
<<http://adcon.rn.gov.br/ACERVO/gac/DOC/DOC000000000129089.PDF/>>. Acessado em:
05/10/2016.

_____, Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/>>. Acessado em 22/05/2016.

_____, Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS). Disponível em:
<http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/regulamentos/icms/RICMS-CONSOLIDADO-DEC-23.967-2013.pdf>. Acessado em 08/10/2016.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis** / Láudio Camargo Fabretti; Dilene Ramos Fabretti. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária. 4.ed.** São Paulo: Saraiva, 2013.



22. A TRIBUTAÇÃO DA CLASSE ADVOCATÍCIA À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO DO BRASIL

Área Temática: VI. Contabilidade e Planejamento Tributário

Autores: Salmo Batista de Araújo, Camila Soares Diniz Dantas, Patricia Luciana Pereira da Silva, Niédson Araujo Rosa & Samid Saullo Alves de Azevedo Mota

RESUMO

O Planejamento Tributário nos dias atuais, com a elevada carga tributária, os brasileiros estão se adaptando cada vez mais com os tributos cobrados no Brasil. Os contadores têm uma grande importância nesse âmbito, tendo que estar sempre atualizados para atenderem as necessidades dos contribuintes, mas é o cliente que faz a opção pelo melhor regime tributário. Os contribuintes têm algumas formas de pagarem menos encargos tributários, sendo ela a elisão fiscal (método legal) e a sonegação fiscal (método ilícito) e alguns usam o método não de diminuir, mas sim o da inadimplência fiscal, portanto é necessário analisar todas as formas para que seja feita a melhor opção para a empresa, ou pessoa física. O planejamento tributário está sendo bem utilizado nos dias de hoje, para que possa ajudar aos contribuintes na escolha do regime tributário mais adequado para sua empresa, fazendo com que o mesmo possa obter lucro e manter-se por mais tempo no mercado. O objetivo desse trabalho é desenvolver um estudo de caso com o intuito de mostrar o melhor regime tributário a ser utilizado por um advogado, podendo ser pessoa física ou jurídica. Com o estudo surgiu a indagação: Qual a melhor forma de tributação para um profissional da área do direito no exercício da profissão de advogado, física ou jurídica? Para ajudar a resolver esse problema foram utilizadas algumas metas, para alcançar os objetivos propostos foram feitas pesquisas bibliográficas, quantitativas e comparativas para que as pesquisas e resultados fossem realizados com veracidade. Com o estudo foi possível apontar que para esse advogado o melhor regime a ser utilizado é sendo Pessoa Física, e se o mesmo quisesse optar por ser Pessoa Jurídica o preferível seria Simples Nacional, visto que com essa nova lei o mesmo poderia se enquadrar.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Lei do Simples Nacional. Advogados.

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, com a elevada carga tributária, os brasileiros estão se adaptando cada vez mais com os tributos cobrados no Brasil. Os contadores têm uma grande importância nesse âmbito, tendo que estar sempre atualizados para atenderem as necessidades dos contribuintes, mas é o cliente que faz a opção pelo melhor regime tributário. Os contribuintes têm algumas formas de pagarem menos encargos tributários, sendo ela a elisão fiscal (método legal) e a sonegação fiscal (método ilícito) e alguns usam o método não de diminuir, mas sim o da inadimplência fiscal, portanto é necessário analisar todas as formas para que seja feita a melhor opção para a empresa.

Esse estudo mostra a tributação dos advogados antes e depois do benefício que a lei do simples nacional propõe, visto que houve mudanças e assim havendo melhorias para o mesmo. A seguir apresenta-se o problema da pesquisa, seguidamente o objetivo geral e os

específicos, a justificativa, metodologia utilizada para desenvolver o trabalho e a fundamentação teórica.

É notório o descontentamento da população quando se fala que há tributos para ser pagos. O profissional que está em constante modernização é o contador, já que os empresários recorrem a esses para encontrar uma maneira de diminuir, de forma legal a carga tributária cobrada. Além dos profissionais estarem sempre atualizados, é necessário que estejam atualizados e cientes das mudanças que existem.

Sabe-se que nos dias de hoje todas as profissões são de suma importância, a área advocatícia e a contábil não poderiam ser diferentes, com isso os advogados conseguiram um grande avanço para sua área, que foi poder se enquadrar no Simples Nacional como sociedade unipessoal, trazendo vantagens também para área contábil, visto que os advogados vão precisar de um contador para ajudá-los no planejamento tributário ajudando assim em qual regime melhor se enquadrar.

Após o estudo das formas de tributação que norteiam a área jurídica, que envolve os advogados pretende-se responder a seguinte indagação: Qual a melhor forma de tributação para um profissional da área do direito no exercício da profissão de advogado, física ou jurídica? Foram estabelecidos os objetivos para resolver o problema da seção à cima.

Desenvolver um estudo de caso com o intuito de mostrar o melhor regime tributário a ser utilizado por um advogado, podendo ser pessoa física ou jurídica.

Os objetivos específicos irão ajudar a atingir o objetivo geral: Apresentar os regimes tributários: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real e ainda a tributação da Pessoa Física; Confrontar as formas de tributação, envolvendo pessoa física e jurídica; Analisar o melhor regime tributário a ser utilizado por um advogado.

É importante lembrar que não são só as pessoas jurídicas que sofrem com o aumento dos tributos cobrados, as pessoas físicas também são atingidas, pois muitos profissionais liberais pagam tributos como pessoa física.

O planejamento tributário contribui para que os contadores estudem e possam sempre estar em constante atualização, para assim poder ajudar nas decisões que os contribuintes devem tomar.

O trabalho mostra um estudo aos advogados, para que os mesmos possam tomar decisões que os ajudem no desenvolvimento socioeconômico. Para seguir com a pesquisa o discente deve conseguir dados, e esses podem ser considerados como uma pesquisa bibliográfica. Após a pesquisa bibliográfica que foi utilizada para fornecer dados teóricos, irá ser feito um questionário que é o método de pesquisa quantitativa e comparativa, pois foi preciso explorar os dados dos advogados, construir tabelas para que a teoria se unisse com a prática e os fatos tivessem veracidade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é basicamente uma metodologia para que possa ser pago menos tributos utilizando o meio legal.

Para ZANLUCA (2012):

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu

empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

As empresas e os prestadores de serviços utilizam do planejamento tributário com o intuito de encontrar uma melhor forma de tributação para que possa ser pago menos tributos ao governo. Há duas formas de executar, sendo elas a elisão, que é o método legal e a evasão ou sonegação, que é o método ilegal.

A Evasão Fiscal é aplicada para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos, escondendo compras ou vendas para que assim não pague o imposto referente a tal produto.

A elisão fiscal ou planejamento tributário é o meio legal do empresário diminuir sua carga tributária.

Com o planejamento tributário os contribuintes podem se organizar reduzindo a carga tributária e consequentemente, aumentando o seu lucro, entrando com mais facilidade ao mercado e fazendo com que a prestação de serviço permaneça por mais tempo no mercado.

2.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Para que a contabilidade possa ser melhor explicada e entendida, seja para empresas ou prestadores de serviços, a mesma é dividida em diferentes regimes, visto que, cada um tem uma particularidade para que possa ser exercida. Mais adiante vai ser explicado os tributos, quem pode ou não participar de cada regime tributário, para que assim possa ser feita análise tributária, mostrando qual o melhor a ser utilizado.

Uma área que está em alta no Brasil, é a advocatícia, com isso o interesse de fazer pesquisas nessa área, utilizando o planejamento tributário e podendo vê em qual regime melhor se enquadra.

2.2.1 Lucro Real

Como o próprio nome já diz lucro real é o verdadeiro lucro que a empresa/serviço obteve.

De acordo com o Art 247 do RIR/99: “O lucro real corresponde ao lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação do Imposto de Renda .”

Algumas empresas não podem optar por outro regime, estão obrigadas a optarem pelo lucro real.

Conforme Art. 14 da Lei nº 9.718/88 estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

Assim como existe as obrigações da opção, tem alguns detalhes que é preciso entender sobre o Lucro Real, tais como quando devem ser apurados, os impostos a serem apurados e a forma de apurar.

2.2.2 Lucro Presumido

Lucro Presumido é a forma de tributação simplificada do IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), da para perceber através do nome, que é o lucro pelo qual a empresa presume ter.

Para optar pelo regime de tributação do Lucro Presumido é necessário seguir duas regras sendo elas, não ser obrigada a seguir o regime de tributação do Lucro Real e ter tido uma receita bruta total no ano calendário anterior igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00, ou R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses.

Os tributos do Lucro Presumido têm o mesmo seguimento do Lucro Real, sendo eles o PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, mas existe a diferença nas alíquotas.

De acordo com HAUTPLI (2007):

A Receita Federal tem estabelecido em seus manuais de orientação que integram a receita total:

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias.

Através do faturamento é calculado o PIS, COFINS, IRPJ e a CSLL, porém o PIS e o COFINS são calculados todos os meses, já o IRPJ e a CSLL é apurado trimestralmente, como já mencionado no Lucro Real.

2.2.3 Simples Nacional

Esse regime tem um tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado as ME (microempresas) e as EPP (empresas de pequeno porte), mediante regime único de arrecadação.

De acordo com SEBRAE-SC apud SANTOS (2008, p. 01):

O SIMPLES NACIONAL foi criado com o objetivo de unificar a arrecadação dos tributos e contribuições devidos pelas micro e pequenas empresas brasileiras, nos âmbitos dos governos federal, estaduais e municipais. O regime especial de arrecadação não é um tributo ou um sistema tributário, mas uma forma de arrecadação unificada dos seguintes tributos e contribuições (...).

O governo criou o Simples Nacional com o intuito de ajudar as empresas, com uma melhor forma de tributação e uma arrecadação de imposto simplificada, mediante uma única via de pagamento.

3 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Com as constantes mudanças nas legislações tributárias, é importante se manter atualizado, portanto com base em materiais, livros e conhecimentos adquiridos nos períodos acadêmicos, vai ser analisada qual a melhor forma de tributação para um profissional da área do direito no exercício da profissão de advogado, física ou jurídica, fazendo a análise de faturamento do ano de 2016, abordando aspectos tributários nos regimes tributários, Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Pessoa Física.

Pretende-se com essa análise mostrar o melhor regime a ser utilizado por um advogado, visto que, houve mudança na lei do Simples Nacional e o mesmo agora pode se enquadrar. Por meio de questionário realizado aos advogados da cidade de Caicó/RN, mas precisamente 20 advogados, pode-se apontar o que os advogados acham dessa Lei e o conhecimento sobre a área tributária.

Tabela 3: Faturamento 2015 (Janeiro a Dezembro) e Faturamento 2016 (Janeiro a Dezembro*)

MESES	FATURAMENTO 2015 (R\$)	MESES	FATURAMENTO 2016 (R\$)
JAN/15	R\$ 11.000,00	JAN/16	R\$ 13.000,00
FEV/15	R\$ 11.000,00	FEV/16	R\$ 12.000,00
MAR/15	R\$ 13.000,00	MAR/16	R\$ 14.000,00
ABR/15	R\$ 12.000,00	ABR/16	R\$ 13.000,00
MAI/15	R\$ 12.000,00	MAI/16	R\$ 11.000,00
JUN/15	R\$ 14.000,00	JUN/16	R\$ 15.000,00
JUL/15	R\$ 15.000,00	JUL/16	R\$ 15.000,00
AGO/15	R\$ 15.000,00	AGO/16	R\$ 14.000,00
SET/15	R\$ 11.000,00	SET/16	R\$ 11.000,00
OUT/15	R\$ 11.000,00	OUT/16	R\$ 12.000,00
NOV/15	R\$ 14.000,00	NOV/16	R\$ 15.000,00
DEZ/15	R\$ 14.000,00	DEZ/16*	R\$ 15.000,00
TOTAL	R\$ 153.000,00	TOTAL	R\$ 160.000,00

Fonte: a autora, 2016.

A tabela a cima mostra o faturamento de dois anos de Janeiro a Dezembro, como o ano de 2016 não chegou ao término, foi feita uma projeção de faturamento para o mês de Dezembro desse referido ano, é considerável enfatizar que esses faturamentos são fictícios, baseado no questionário aplicado aos advogados da cidade.

Visto que são dados planejados, vai ser explanado como o mesmo ganha, esse advogado ganha R\$ 3.000,00 fixo por mês da prefeitura para sempre atender os casos existentes na mesma e o restante do faturamento, é de trabalhos feitos para pessoas físicas, ou

seja, caso ele não trabalhe para pessoa física o mesmo já ganha fixo da prefeitura, mas não é o caso desse profissional.

Esses faturamentos vão servir de base para calcular o imposto do Simples Nacional, sendo seguido o Anexo V - A, que corresponde ao anexo para advogados.

Tabela 4: Apuração do Simples Nacional – 2016

MÊS	REC. ACUMULADA	ALÍQUOTA	REC. MENSAL	DAS
01/16	R\$ 153.000,00	16,93%	R\$ 13.000,00	R\$ 2.200,90
02/16	R\$ 155.000,00	16,93%	R\$ 12.000,00	R\$ 2.031,60
03/16	R\$ 156.000,00	16,93%	R\$ 14.000,00	R\$ 2.370,20
04/16	R\$ 157.000,00	16,93%	R\$ 13.000,00	R\$ 2.200,90
05/16	R\$ 158.000,00	16,93%	R\$ 11.000,00	R\$ 1.862,30
06/16	R\$ 157.000,00	16,93%	R\$ 15.000,00	R\$ 2.539,50
07/16	R\$ 158.000,00	16,93%	R\$ 15.000,00	R\$ 2.539,50
08/16	R\$ 158.000,00	16,93%	R\$ 14.000,00	R\$ 2.370,20
09/16	R\$ 157.000,00	16,93%	R\$ 11.000,00	R\$ 1.862,30
10/16	R\$ 157.000,00	16,93%	R\$ 12.000,00	R\$ 2.031,60
11/16	R\$ 158.000,00	16,93%	R\$ 15.000,00	R\$ 2.539,50
12/16	R\$ 159.000,00	16,93%	R\$ 15.000,00*	R\$ 2.539,50
TOT	-----	-----	R\$ 160.000,00	R\$ 27.088,00

Fonte: a autora, 2016.

Nota-se que para todos os meses foi utilizada a mesma alíquota, mas isso é devido o faturamento, visto que todos se enquadram na alíquota de 16,93%, caso o faturamento aumente, conseqüentemente, a alíquota irá aumentar na proporção do faturamento. Para que pudesse achar a alíquota foram necessárias as receitas do ano anterior.

Sabendo o valor da Receita e da alíquota, calcula-se o imposto devido, ao término da análise pode-se obter o valor total do ano de 2016, que corresponde a R\$ 27.088,00 (vinte e sete mil, e oitenta e oito reais).

Não pode esquecer que como o pró-labore do advogado é alto, deve-se calcular também o Imposto de Renda Retido na Fonte, que pega o pró-labore diminui os 11% do INSS, com o resultado olha a tabela do IRRF multiplica pela alíquota, faz a dedução que também está na tabela referente a alíquota que se enquadrou, para poder o ter o resultado do imposto.

Como o advogado possui uma secretária o mesmo tem que pagar o FGTS, que corresponde a 8% do salário da mesma, contribui também com o INSS do mesmo, que é 11% em cima do pró-labore, que esse tem o valor de R\$ 5.000,00.

Tabela 5: Total pago no Regime Simples Nacional – 2016

MÊS	DAS	IRRF	FGTS	INSS	TOTAL
01/16	R\$ 2.200,90	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.256,82
02/16	R\$ 2.031,60	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.087,52
03/16	R\$ 2.370,20	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.426,12
04/16	R\$ 2.200,90	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.256,82
05/16	R\$ 1.862,30	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 2.918,22
06/16	R\$ 2.539,50	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.595,42

07/16	R\$ 2.539,50	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.595,42
08/16	R\$ 2.370,20	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.426,12
09/16	R\$ 1.862,30	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 2.918,22
10/16	R\$ 2.031,60	R\$ 365,12	R\$ 70,40	R\$ 620,40	R\$ 3.087,52
11/16	R\$ 2.539,50	R\$ 365,12	R\$ 105,60	R\$ 620,40	R\$ 3.630,62
12/16	R\$ 2.539,50	R\$ 365,12	R\$ 105,60	R\$ 690,80	R\$ 3.701,02
TOT	R\$ 27.088,00	R\$ 4.381,44	R\$ 915,20	R\$ 7.515,20	R\$ 39.899,84

Fonte: a autora, 2016.

Após essa tabela vê-se que no ano de 2016 o advogado irá pagar um total de R\$ 39.899,84 (trinta e nove mil, oitocentos e noventa e nove reais e oitenta e quatro centavos), referente ao imposto gerado mensalmente, ao IRRF, FGTS da colaboradora e o INSS da colaboradora e do advogado.

Dando continuidade, irá ser abordado o Lucro Presumido do ano de 2016.

Tabela 6: Apuração do Lucro Presumido – 2016

MÊS	FATURAM	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	ISS	TOTAL
01/16	R\$ 13.000,00	R\$ 84,50	R\$ 390,00	R\$ 624,00	R\$ 374,40	R\$ 650,00	R\$ 2.122,90
02/16	R\$ 12.000,00	R\$ 78,00	R\$ 360,00	R\$ 576,00	R\$ 345,60	R\$ 600,00	R\$ 1.959,60
03/16	R\$ 14.000,00	R\$ 91,00	R\$ 420,00	R\$ 672,00	R\$ 403,20	R\$ 700,00	R\$ 2.286,20
04/16	R\$ 13.000,00	R\$ 84,50	R\$ 390,00	R\$ 624,00	R\$ 374,40	R\$ 650,00	R\$ 2.122,90
05/16	R\$ 11.000,00	R\$ 71,50	R\$ 330,00	R\$ 528,00	R\$ 316,80	R\$ 550,00	R\$ 1.796,30
06/16	R\$ 15.000,00	R\$ 97,50	R\$ 450,00	R\$ 720,00	R\$ 432,00	R\$ 750,00	R\$ 2.449,50
07/16	R\$ 15.000,00	R\$ 97,50	R\$ 450,00	R\$ 720,00	R\$ 432,00	R\$ 750,00	R\$ 2.449,50
08/16	R\$ 14.000,00	R\$ 91,00	R\$ 420,00	R\$ 672,00	R\$ 403,20	R\$ 700,00	R\$ 2.286,20
09/16	R\$ 11.000,00	R\$ 71,50	R\$ 330,00	R\$ 528,00	R\$ 316,80	R\$ 550,00	R\$ 1.796,30
10/16	R\$ 12.000,00	R\$ 78,00	R\$ 360,00	R\$ 576,00	R\$ 345,60	R\$ 600,00	R\$ 1.959,60
11/16	R\$ 15.000,00	R\$ 97,50	R\$ 450,00	R\$ 720,00	R\$ 432,00	R\$ 750,00	R\$ 2.449,50
12/16	R\$ 15.000,00	R\$ 97,50	R\$ 450,00	R\$ 720,00	R\$ 432,00	R\$ 750,00	R\$ 2.449,50
TOT	R\$ 160.000,00	R\$ 1.040,00	R\$ 4.800,00	R\$ 7.680,00	R\$ 4.608,00	R\$ 8.000,00	R\$ 26.128,00

Fonte: a autora, 2016.

Nota-se que no regime do Lucro Presumido os tributos são calculados de forma separada, porém os tributos são calculados em cima do faturamento, cada tributo tem sua alíquota. O PIS é na alíquota de 0,65%, o COFINS são 3,00%, o CSLL é em cima de 9,00%, o IRPJ é 15,00% e o ISS é 5,00%. Ao término dos cálculos obteve o valor de R\$ 26.128,00 (vinte e seis mil cento e vinte e oito reais) de tributos para serem pagos, esse valor é total anual.

Outra despesa que o advogado tem é com o INSS, que difere bastante do Simples Nacional. Quando se refere ao INSS Patronal esse é calculado em cima do valor bruto, tanto da colaboradora quando do advogado, e a alíquota a ser utilizada é 20%, no último mês do ano é diferente devido ao décimo da secretária.

Para as Outras Entidades é utilizada a alíquota de 5,8%, em cima do salário bruto da colaboradora, como já mencionado a cima no último mês é mais alto devido ao décimo da mesma.

Se tratando do RAT a alíquota a ser usada é 2%, também calculado em cima do salário da secretária, a mesma observação para o último mês do ano.

O INSS do advogado como no Simples Nacional é 11% em cima do pró-labore, que é de R\$ 5.000,00 reais.

Mencionando o FGTS é mesmo valor correspondente ao Simples Nacional, 8% em cima do salário da colaboradora.

Tabela 7: Total pago no Regime Lucro Presumido – 2016

MÊS	TRIBUT	IRRF	INSS PATR	ENTID	RAT	INSS ADVO E COLAB	FGTS	TOTAL
01/16	R\$ 2.122,90	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.423,46
02/16	R\$ 1.959,60	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.260,16
03/16	R\$ 2.286,20	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.586,76
04/16	R\$ 2.122,90	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.423,46
05/16	R\$ 1.796,30	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.096,86
06/16	R\$ 2.449,50	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.750,06
07/16	R\$ 2.449,50	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.750,06
08/16	R\$ 2.286,20	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.586,76
09/16	R\$ 1.796,30	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.096,86
10/16	R\$ 1.959,60	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 70,40	R\$ 4.260,16
11/16	R\$ 2.449,50	R\$ 365,12	R\$ 1.176,00	R\$ 51,04	R\$ 17,60	R\$ 620,40	R\$ 105,60	R\$ 4.785,26
12/16	R\$ 2.449,50	R\$ 365,12	R\$ 1.352,00	R\$ 102,08	R\$ 35,20	R\$ 690,80	R\$ 105,60	R\$ 5.100,30
TOT	R\$ 26.128,00	R\$ 4.381,44	R\$ 14.288,00	R\$ 663,52	R\$ 228,80	R\$ 7.515,20	R\$ 915,20	R\$ 54.120,16

Fonte: a autora, 2016.

Após essa tabela vê-se que no ano de 2016 o advogado irá pagar um total de R\$ 54.120,16 (Cinquenta e quatro mil cento e vinte reais e dezesseis centavos), referente ao imposto gerado mensalmente, ao IRRF, INSS e o FGTS.

Dando continuidade ao planejamento tributário, irá ser abordado agora o Regime Lucro Real do ano de 2016.

Para que possam ser feitos os cálculos nesse regime, primeiro é preciso ter um livro onde contenha todas as despesas do mesmo, também conhecido como Livro Caixa.

Tabela 8: Livro Caixa – Lucro Real - 2016

MÊS	A/LT	ALUG/INT	D. DIV	SECRET	FGTS	INSS	PROLAB	INSS ADVO E COLAB	TOTAL
1/16	R\$ 275,00	R\$ 1060,00	R\$ 200,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.730,04
2/16	R\$ 300,00	R\$ 1060,00	R\$ 230,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.785,04
3/16	R\$ 316,00	R\$ 1060,00	R\$ 222,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.793,04
4/16	R\$ 333,00	R\$ 1060,00	R\$ 207,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.795,04
5/16	R\$ 327,00	R\$ 1060,00	R\$ 247,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.829,04
6/16	R\$ 340,00	R\$ 1060,00	R\$ 253,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.848,04
7/16	R\$ 298,00	R\$ 1060,00	R\$ 260,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.813,04
8/16	R\$ 324,00	R\$ 1060,00	R\$ 213,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.792,04
9/16	R\$ 309,00	R\$ 1060,00	R\$ 229,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.793,04
10/16	R\$ 331,00	R\$ 1060,00	R\$ 218,00	R\$ 809,60	R\$ 70,40	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 8.804,04
11/16	R\$ 352,00	R\$ 1060,00	R\$ 227,00	R\$ 1.249,60	R\$ 105,60	R\$ 1.244,64	R\$ 4.450,00	R\$ 620,40	R\$ 9.309,24
12/16	R\$ 301,00	R\$ 1060,00	R\$ 235,00	R\$ 1.179,12	R\$ 105,60	R\$ 1.489,28	R\$ 4.450,00	R\$ 690,80	R\$ 9.510,80
TOT	R\$ 3806,0	R\$ 12720,00	R\$ 2741,00	R\$ 10524,72	R\$ 915,20	R\$ 15.180,32	R\$ 53.400,00	R\$ 7.515,20	R\$ 106.802,44

Fonte: a autora, 2016.

Ao analisar o livro caixa, percebe-se que a secretária, INSS que o mesmo paga devido à colaboradora, o FGTS, o Pró-labore e o INSS do advogado e da secretária, visto que são 11% sobre o pró-labore, as demais são despesas que o advogado tem para manter seu estabelecimento aberto e que influência nos tributos.

Para saber qual o valor a pagar dos impostos, foi pegado o faturamento menos as despesas, visto que, no Lucro Real os tributos são incidentes sobre o verdadeiro valor.

Tabela 9: Apuração do Lucro Real – 2016

MÊS	FAT LIQ	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	ISS	TOTAL
01/16	R\$ 4.269,96	R\$70,45	R\$324,52	R\$640,49	R\$384,30	R\$213,50	R\$ 1.633,26
02/16	R\$ 3.214,96	R\$53,05	R\$244,34	R\$482,24	R\$289,35	R\$160,75	R\$ 1.229,73
03/16	R\$ 5.206,96	R\$85,91	R\$396,49	R\$781,04	R\$468,63	R\$260,85	R\$ 1.992,92
04/16	R\$ 4.204,96	R\$69,38	R\$319,58	R\$630,44	R\$378,45	R\$210,25	R\$ 1.608,10
05/16	R\$ 2.170,96	R\$35,82	R\$164,99	R\$325,64	R\$195,39	R\$108,55	R\$ 830,39
06/16	R\$ 6.151,96	R\$101,51	R\$467,55	R\$922,79	R\$553,68	R\$307,60	R\$ 2.353,13
07/16	R\$ 6.186,96	R\$102,08	R\$470,21	R\$928,04	R\$556,83	R\$309,35	R\$ 2.372,51
08/16	R\$ 5.207,96	R\$85,93	R\$395,80	R\$781,19	R\$468,72	R\$260,40	R\$ 1.992,04
09/16	R\$ 2.206,96	R\$36,41	R\$167,73	R\$331,04	R\$198,63	R\$110,35	R\$ 844,16
10/16	R\$ 3.195,96	R\$52,73	R\$242,89	R\$479,39	R\$287,64	R\$159,80	R\$ 1.222,45
11/16	R\$ 5.690,76	R\$93,90	R\$432,50	R\$853,61	R\$512,17	R\$284,54	R\$ 2.176,72
12/16	R\$ 5.489,20	R\$90,57	R\$417,18	R\$823,38	R\$494,03	R\$274,46	R\$ 2.099,62
TOT	R\$ 53.197,56	R\$ 877,74	R\$ 4.043,78	R\$ 7.979,29	R\$ 4.787,82	R\$ 2.660,40	R\$ 20.355,03

Fonte: a autora, 2016.

No regime do Lucro Real os tributos são calculados separadamente, porém os tributos são calculados em cima do lucro líquido, cada tributo tem sua alíquota. O PIS é na alíquota de 1,65%, o COFINS são 7,60%, o CSLL é em cima de 9,00%, o IRPJ é 15,00% e o ISS é 5,00%. Ao término dos cálculos obteve-se o valor de R\$ 20.355,03 (vinte mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e três centavos) de tributos para ser pago, valor anual.

Tabela 10: Total pago no Regime Lucro Real – 2016

MÊS	TRIBUTOS	IRRF	TOTAL
01/16	R\$ 1.633,26	R\$ 365,12	R\$ 1.998,38
02/16	R\$ 1.229,73	R\$ 365,12	R\$ 1.594,85
03/16	R\$ 1.992,92	R\$ 365,12	R\$ 2.358,04
04/16	R\$ 1.608,10	R\$ 365,12	R\$ 1.973,22
05/16	R\$ 830,39	R\$ 365,12	R\$ 1.195,51
06/16	R\$ 2.353,13	R\$ 365,12	R\$ 2.718,25
07/16	R\$ 2.372,51	R\$ 365,12	R\$ 2.737,63
08/16	R\$ 1.992,04	R\$ 365,12	R\$ 2.357,16
09/16	R\$ 844,16	R\$ 365,12	R\$ 1.209,28
10/16	R\$ 1.222,45	R\$ 365,12	R\$ 1.587,57
11/16	R\$ 2.176,72	R\$ 365,12	R\$ 2.541,84
12/16	R\$ 2.099,62	R\$ 365,12	R\$ 2.464,74
TOT	R\$ 20.355,03	R\$ 4.381,44	R\$ 24.736,47

Fonte: a autora, 2016.

Após essa tabela vê-se que no ano de 2016 o advogado irá pagar um total de R\$ 24.736,47 (vinte e quatro mil, setecentos e trinta e seis reais e quarenta e sete centavos) referentes ao imposto gerado mensalmente, e ao imposto retido na fonte.

Dando continuidade, irá ser abordado o Regime de Pessoa Física ano 2016.

Como está se tratando de pessoa física, o mesmo paga como tributos o ISS, que o imposto Municipal, e como o mesmo retira alto o pró-labore é preciso fazer também o Imposto de Renda.

Tabela 11: Total parcial na Pessoa Física – 2016

MÊS	FATURAME	PREVSOCIA	CARNÊ	ISS	TOTAL
-----	----------	-----------	-------	-----	-------

	N	L	LEÃO		
01/16	R\$ 13.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.022,15	R\$ 650,00	R\$ 3.710,11
02/16	R\$ 12.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 1.732,03	R\$ 600,00	R\$ 3.369,99
03/16	R\$ 14.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.279,83	R\$ 700,00	R\$ 4.017,79
04/16	R\$ 13.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.004,28	R\$ 650,00	R\$ 3.692,24
05/16	R\$ 11.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 1.444,93	R\$ 550,00	R\$ 3.032,89
06/16	R\$ 15.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.539,70	R\$ 750,00	R\$ 4.327,66
07/16	R\$ 15.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.549,33	R\$ 750,00	R\$ 4.337,29
08/16	R\$ 14.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.280,10	R\$ 700,00	R\$ 1.737,96
09/16	R\$ 11.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 1.454,83	R\$ 550,00	R\$ 3.042,79
10/16	R\$ 12.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 1.726,80	R\$ 600,00	R\$ 3.364,76
11/16	R\$ 15.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.412,87	R\$ 750,00	R\$ 4.200,83
12/16	R\$ 15.000,00	R\$ 1.037,96	R\$ 2.015,17	R\$ 750,00	R\$ 3.803,13
TOT	R\$ 160.000,00	R\$ 12.455,52	R\$ 24.462,02	R\$ 8.000,00	R\$ 44.917,54

Fonte: a autora, 2016.

Após essa tabela vê-se que no ano de 2016 o advogado irá pagar um total de R\$ 44.917,54 (quarenta e quatro mil novecentos e dezessete reais e cinquenta e quatro centavos), referentes a previdência social do advogado que é 20% em cima do teto máximo, ao carnê leão que é feito mensal, devido ao alto faturamento e poucas despesas e ao tributo estadual que é o ISS.

Foi preciso fazer a Declaração de Imposto de Renda do advogado, ao final foi visto que o mesmo teve um valor de R\$ 4.627,83 a pagar, visto que, no carnê leão ele pagou menos do que devia em relação ao faturamento dele.

Tabela 12: Total na Pessoa Física – 2016

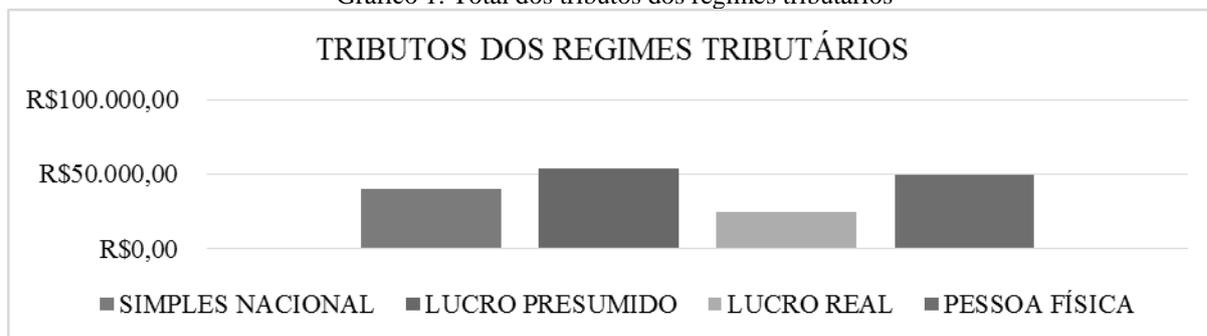
TOTAL	R\$ 44.917,54 + 4.627,83	R\$ 49.545,37
--------------	---------------------------------	----------------------

Fonte: a autora, 2016.

Vendo assim que o total ao final do ano de 2016 pagos pelo advogado na pessoa física é R\$ 49.545,37 (quarenta e nove mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e trinta e sete centavos).

Para que possa ficar um melhor entendimento, no gráfico a baixo está sendo feito a comparação dos tributos que cada regime pagou, para que assim possa ver o melhor a se usar.

Gráfico 1: Total dos tributos dos regimes tributários



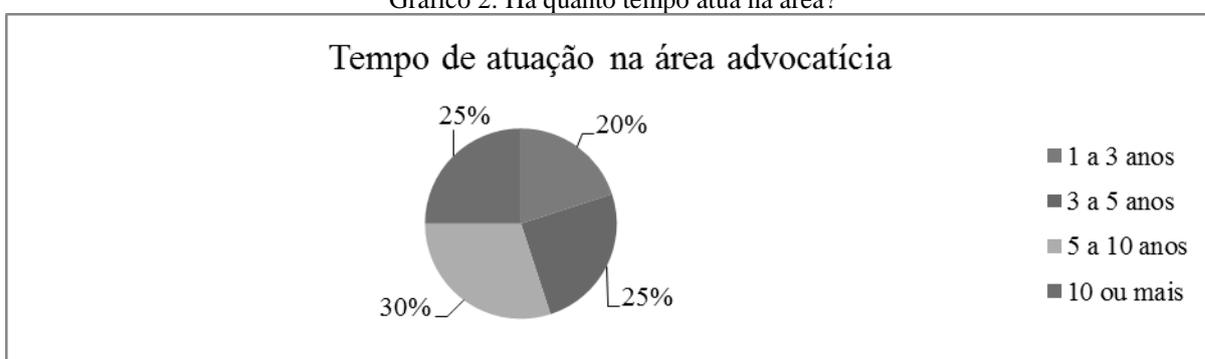
Fonte: a autora, 2016.

Ao analisar esse gráfico, percebe-se que o regime Simples Nacional é o segundo regime a pagar menos tributos, em primeiro ficou o Lucro Real, seguido da Pessoa Física e por último e que paga mais tributos o Lucro Presumido.

Essa nova Lei, onde os advogados podem ser do Simples Nacional, é um grande avanço, visto que, olhando pelos regimes jurídicos ele pode até não pagar a menos, mas é o mais prático, rápido e fácil de fazer, uma vez que o Lucro Real tem todo um livro caixa a ser feito e analisado.

Após a análise dos quatros regimes vai ser redigida a entrevista feita aos advogados na cidade de Caicó-RN, que foi graças a ela que surgiu a curiosidade de fazer um planejamento tributário, para que assim possa ajudar aos mesmos em um desenvolvimento profissional.

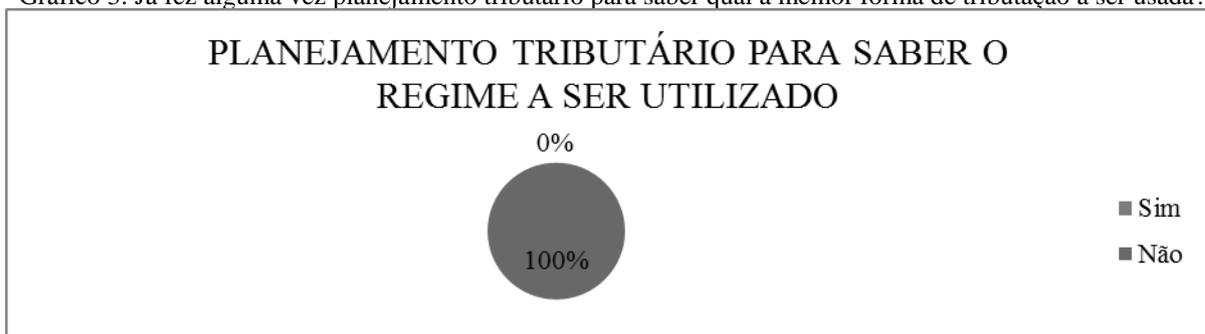
Gráfico 2: Há quanto tempo atua na área?



Fonte: a autora, 2016.

Questionário aplicado a 20 advogados da cidade de Caicó/RN, com o intuito de entender um pouco a realidade da área e que assim tomasse como base para o estudo, nesse gráfico vê-se um pouco a diversidade de tempo de atuação, tendo 20% que trabalha há pouco tempo, de 1 a 3 anos, de 3 a 5 anos já houve um aumento sendo 25%, de 5 a 10 anos já foi 30% e com 10 ou mais deu 25%, vendo assim que foi aplicado tanto aos que atuam a pouco tempo, quanto aos que atuam a um tempo significativo no ramo.

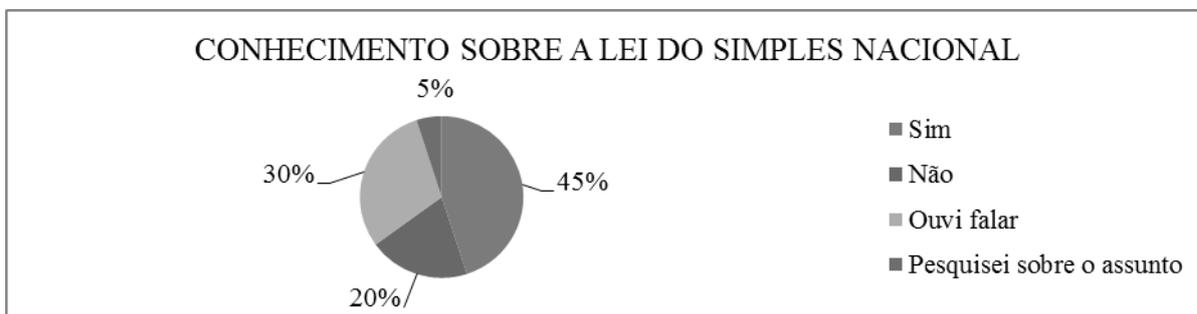
Gráfico 3: Já fez alguma vez planejamento tributário para saber qual a melhor forma de tributação a ser usada?



Fonte: a autora, 2016.

Ao ver esse gráfico percebe-se que nenhum dos entrevistados fez um planejamento tributário, por tanto dando 100% dos entrevistados. Vendo assim que eles não se preocupam muito em fazer um planejamento para saber o melhor regime a ser utilizado, podendo prejudicar ou não o mesmo.

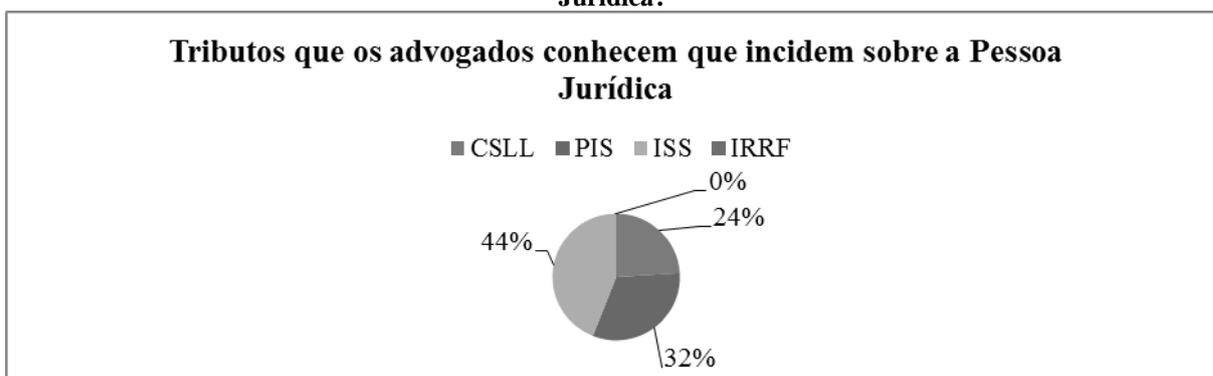
Gráfico 4: Tem conhecimento sobre a Lei nº 13.247, de 12 de janeiro de 2016) cuja lei traz benefícios tributários para advogados?



Fonte: a autora, 2016.

Ao analisar esse gráfico, percebe-se um pouco do interesse dos advogados sobre conhecer essa nova Lei, porém apenas 5% dos entrevistados que pesquisou sobre, e 20% ainda não ouviu falar, fazendo assim com que confirmasse ainda mais que essa área não leva muito a sério o planejamento tributário.

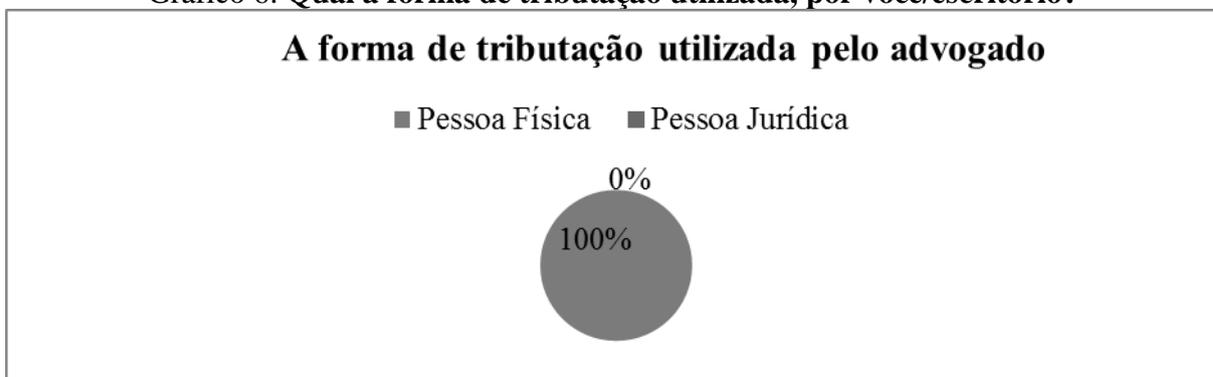
Gráfico 5: Quais os tributos, que você tem noção, que incidem sobre o faturamento, no caso de Pessoa Jurídica?



Fonte: a autora, 2016.

Essa pergunta é de múltipla escolha, para saber se os mesmos têm conhecimento sobre os tributos que incidem na pessoa jurídica, o tributo que eles mais têm conhecimento é o ISS, visto que, esse é um tributo que pessoa física também tem que pagar, vindo assim que eles não possuem muita informação quando não se trata da área que eles escolhem, dificultando ainda mais que eles optem por fazer um planejamento tributário.

Gráfico 6: Qual a forma de tributação utilizada, por você/escritório?



Fonte: a autora, 2016.

Nesse gráfico percebe-se que dos entrevistados, nenhum é optante pelo regime de Pessoa Jurídica, todos atuam como Pessoa Física, vindo assim o porquê deles não conhecerem os tributos utilizados na Pessoa Jurídica. Com esses dados surgiu mais ainda o interesse de fazer essa pesquisa, para que assim visse o melhor a ser utilizado.

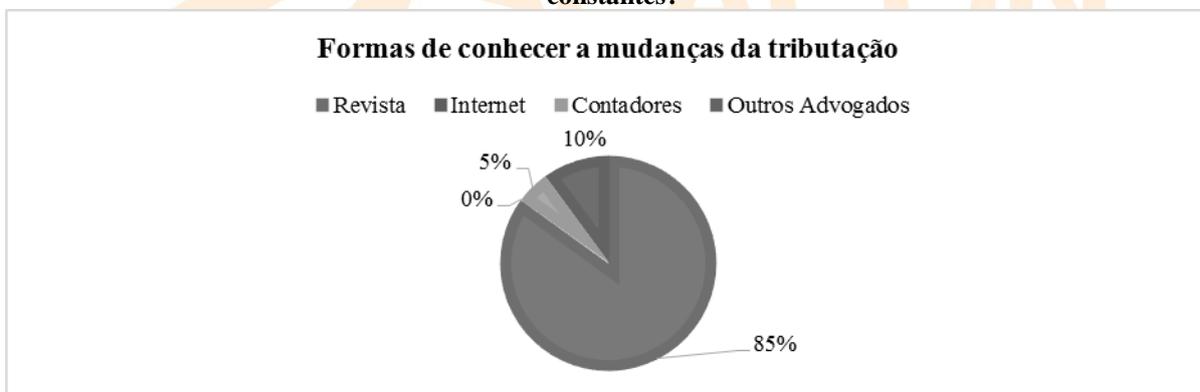
Gráfico 7: A OAB proporciona conhecimento sobre a forma de tributação para que possa ser feita a melhor escolha?



Fonte: a autora, 2016.

Pelo gráfico percebe-se que houve um empate na resposta, 50% dos advogados disseram que a OAB disponibiliza informações para a melhor forma de tributação a ser utilizada e 50% disseram que não a disponibilização por parte da OAB. Vendo assim que a OAB pode até disponibilizar, mas nem todos sabem ou entendem o que a mesma quis colocar.

Gráfico 8: Como faz para ficar informado sobre as formas de tributação, visto que há mudanças constantes?

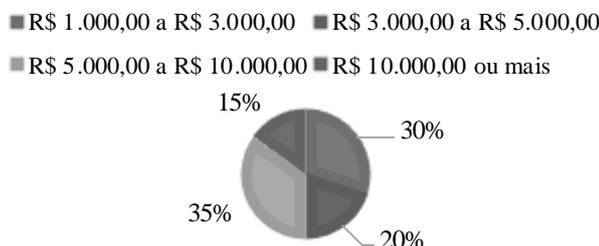


Fonte: a autora, 2016.

Como visto no gráfico, a internet é o local de maior procura para se informar sobre as tributações, seguindo de outros profissionais da área advocatícia, seguido de contadores e nos dias atuais as revistas ficaram para trás, não tendo ninguém que a utiliza para se manter informado. Mesmo que os mesmos procurem se informar, eles não fizeram um planejamento tributário, vindo assim que só existe a procura para o conhecimento e não para a prática.

Gráfico 9: Qual a faixa média de faturamento mensal, seja ela autônomo ou escritório?

Média de faturamento recebido pelos advogados

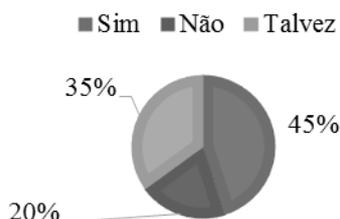


Fonte: a autora, 2016.

Como visto no gráfico, 35% dos advogados ganham de R\$ 5.000,00 a R\$ 10.000,00, seguido dos que ganham de R\$ 1.000,00 a R\$ 3.000,00, depois dos que ganham de R\$ 3.000,00 a R\$ 5.000,00 e por fim os que ganham de R\$ 10.000,00 ou mais, vendo assim que existem mudanças sim nos honorários de cada advogado, pois tudo é questão de causa e a importância que cada uma venha a ter.

Gráfico 10: Caso não seja do Simples Nacional, já pensou em aderir esse sistema tributário?

Aderir ao Simples Nacional

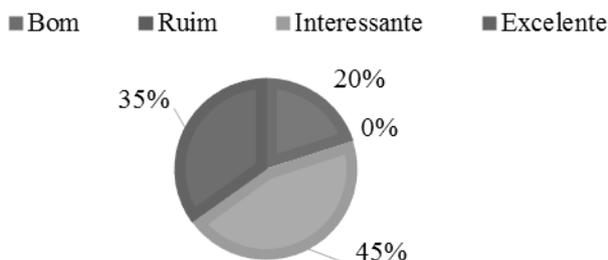


Fonte: a autora, 2016.

Pelo gráfico percebe-se que 45% dos advogados entrevistados, têm interesse de aderir ao Simples Nacional, isso se for vantajoso para o mesmo, seguido de 35% dos que disseram talvez devidos não tiver pensado ainda e 20% disseram que não têm interesse em aderir, vendo assim que uns gostam da forma de tributação utilizada, outros nem pensaram ainda e outros que se for bom, eles aderem. Surgindo ainda mais o interesse de fazer um planejamento tributário para saber qual o melhor a ser utilizado.

Gráfico 11: O que achou sobre a classe advocatória poder aderir ao Simples Nacional?

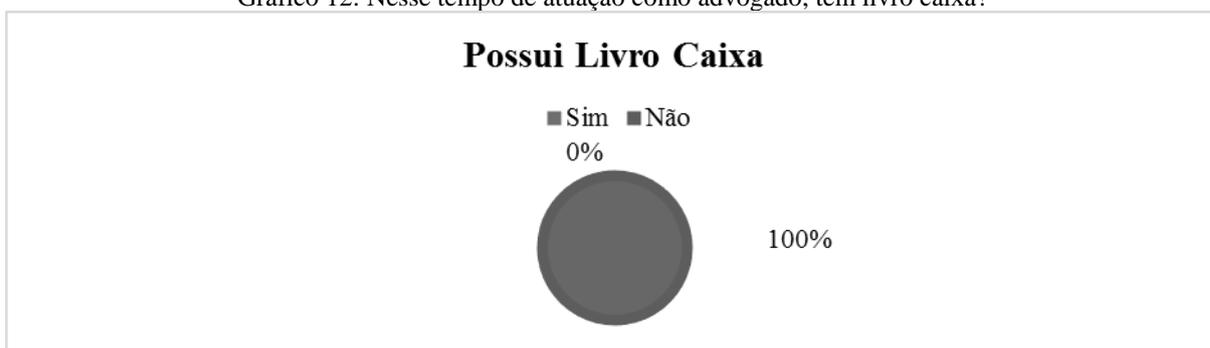
Classe advocatória poder aderir ao Simples Nacional



Fonte: a autora, 2016.

Quando foi perguntado o que eles acharam da classe poder aderir ao Simples Nacional, 45% acharam interessantes, seguindo de excelente, depois de bom e ruim sendo 0%, vendo assim que os mesmos ficaram um pouco satisfeitos com a mudança para com a classe advocatícia.

Gráfico 12: Nesse tempo de atuação como advogado, tem livro caixa?



Fonte: a autora, 2016.

Nesse gráfico percebe-se que nenhum dos advogados entrevistados fazem livro caixa, dificultando assim um planejamento tributário para os mesmos, com essa resposta só confirma o gráfico 4 que nenhum também fez planejamento tributário. Podendo assim analisar, que não existe um controle de receitas e despesas.

Gráfico 13: Tem algum profissional contábil que o orienta?



Fonte: a autora, 2016.

Com esse gráfico vê-se que 45% dos advogados procuram às vezes o profissional contábil, seguido de 30% que não procuram, depois 15% que procura às vezes e 10% que sim, são orientados por contadores. Vendo assim que só procuram quando têm alguma dúvida e muitos nem procuram fazem por si só, confirmando mais ainda que essa área não faz um planejamento tributário para assim ver em qual regime melhor se identifica.

Ao término dessa pesquisa, percebe-se que o planejamento tributário é de suma importância para que assim não se pague mais tributos, apesar desse resultado ser mais favorável para o Lucro Real, e o Simples Nacional em segundo com uma diferença de R\$ 8.668,24 (oito mil seiscentos e sessenta e oito reais e vinte e quatro centavos), no ano de 2016.

4 CONCLUSÕES

Conforme foi exibido, pode-se perceber o quanto um planejamento tributário é essencial não só para uma empresa, mas para a sociedade em si, ajudando assim a todos os

empresários a pagar menos imposto de forma legal e assim ajudando-o a crescer de forma justa.

Com o surgimento dessa nova Lei, onde os advogados podem aderir uma personalidade jurídica unipessoal é importante, visto que, não é mais preciso forma uma sociedade para poder abrir um escritório, mas é fundamental que o mesmo faça um planejamento tributário para saber em qual regime se enquadra melhor.

Percebe-se que todo o trabalho foi feito através de um planejamento tributário, fazendo comparações nos regimes tributários de pessoa jurídica e pessoa física durante todo o ano de 2016, explanando tributos seja eles federais e municipais mostrando tributos do Lucro Presumido e Lucro Real os federais que são o PIS, COFINS, IPRJ e a CSLL, o municipal que é o ISS mostrando também o tributo do Simples Nacional, vale ressaltar que não foram analisados só tributos, mas como o INSS e também elaborado Livro Caixa e Declarações para que a pesquisa fosse realizada e com o resultado pudesse responder a pergunta inicial do trabalho: Qual a melhor forma de tributação para um profissional da área do direito no exercício da profissão de advogado, física ou jurídica?

Com o desenvolvimento do trabalho pode-se responder a indagação com a ajuda dos objetivos explanados no início, o geral sendo, desenvolver um estudo de caso com o intuito de mostrar o melhor regime tributário a ser utilizado por um advogado, podendo ser pessoa física ou jurídica e os objetivos específicos sendo: Apresentar os regimes tributários, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real e ainda a tributação da Pessoa Física; Confrontar as formas de tributação, envolvendo pessoa física e jurídica; Analisar o melhor regime tributário a ser utilizado por um advogado.

Chegado ao fim do trabalho, percebe-se que os objetivos foram alcançados e por sinal com resultados satisfatórios, pois foi feito o planejamento de um advogado obtendo o resultado que, para esse advogado, o melhor regime a ser enquadrado é sendo do Lucro Real, visto que, esse foi o que paga menos tributos, acompanhado do Simples Nacional, depois Pessoa Física e por fim o Lucro Presumido.

Conclui-se por tanto que planejamento tributário é essencial sendo tanto para pessoa jurídica quanto para pessoa física, pois assim pode ver todas as despesas e receitas existentes na sua opção de tributação.

Esse trabalho foi de suma importância para o crescimento acadêmico e profissional, estimulando assim mais aprendizado.

REFERÊNCIAS

A Origem da Tributação no Brasil – Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/39319/a-origem-da-tributacao-no-brasil> Acesso em 24 de Abril de 2016.

Brasil. Lei nº 7.689, de 15 DE Dezembro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm Acesso em 13 de Maio de 2016.

GREGÓRIO, André Campos. A Elisão fiscal como planejamento. Disponível em: <http://www.camposegregorio.com.br/artigos/view/a-elisao-fiscal-como-planejamento-tributario.html> Acesso 03 de Maio de 2016.

HAUPTLI, Emanuelle Brito. Lucro Presumido x Simples Nacional: **Um Comparativo em uma empresa prestadora de serviços contábeis**. Ano 2007. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291620> Acesso 21 de Março de 2016.

PORTAL DA CONTABILIDADE. Contabilidade Tributária: O que é. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contabilidadetributaria.htm> Acesso 01 de Junho de 2016.

_____. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributario/creditoicms.htm> Acesso 24 de Maio de 2016.

_____. Opção pelo Simples – Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoocgsn4_2007.htm Acesso 16 de Maio de 2016.

_____. Planejamento Tributário: Luxo ou Necessidade. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm> Acesso 31 de Março de 2016.

_____. Planejamento Tributário de acordo com a Legislação Brasileira – Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/ICCF/22_2.pdf Acesso 22 de Abril de 2016.

_____. Simples Nacional ou Super Simples. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/guia/simplesnacional.html> Acesso 16 de Maio de 2016.

SANTOS, Cláudio Gerson. Lucro Presumido versus Simples Nacional para indústria comércio e serviços. 2008. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291620> Acesso 15 de Março de 2016.

_____. Tabela do Comércio Simples Nacional – Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexoI.html> Acesso 17 de Maio de 2016.

TIBÚRCIO, Henrique. **Cartilha da Tributação na Advocacia**. Disponível em: http://www.oabgo.org.br/oab/arquivos/downloads/Cartilha_da_Tributacao_na_Advocacia_78574.pdf Acesso 05 de Agosto de 2016.

ZANLUCA, Júlio César. **Demonstrações Contábeis** – Ano 2012 - Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/demonstracoescontabeis.htm> Acesso em 01 de Junho de 2016.

23. DIREITOS TRABALHISTAS E SUA APLICAÇÃO EM UMA INDÚSTRIA TÊXTIL

Área Temática: VII. Contabilidade Financeira e Gerencial

Autores: Salmo Batista de Araújo, Ruan Pablo Medeiros Dantas, Wilma Saraiva de Souza & Samid Saullo Alves de Azevedo Mota

RESUMO

Muitas vezes os empregadores estão suscetíveis a sofrerem multas por não conhecerem, nem respeitarem a legislação trabalhista. Nessa percepção surge a seguinte problemática: será que a informação obtida por parte do empregador é suficiente para que ele possa avaliar corretamente os direitos e obrigações na relação trabalhista? Pode-se dizer que o surgimento dos Direitos Trabalhistas se deu com a obrigação de normatizar as relações de trabalho em todos os países independente da organização política ou econômica (ser capitalista ou socialista). Seu objetivo principal é proteger o empregado e minimizar a desigualdade social. Diante disso destaca-se a importância do empregador ter conhecimento das normas firmadas pela Consolidação das Leis do Trabalho, para que assim evite indesejáveis ações trabalhistas. Com o objetivo de analisar se as obrigações estabelecidas na legislação trabalhista são efetivamente cumpridas na referida empresa. Tendo como objetivos específicos: relatar as principais características dos direitos trabalhistas; verificar se os empregados conhecem os seus direitos e se os mesmos estão assegurados; descrever os direitos e deveres entre empregador e empregado após o registro do empregado. A metodologia aplicada para a realização deste trabalho fundamenta-se em observação “*in loco*” pesquisas bibliográficas especializadas no tema proposto, para obter o conhecimento mais aprofundado foi feito o estudo de caso tendo como objeto de pesquisa questionário com os funcionários e a empresária. Ao término deste trabalho foi constatado que a empresa em questão não realiza todos os procedimentos obrigatórios da legislação trabalhista, em decorrência do alto custo de encargos sobre a folha de pagamento como também pela falta de conhecimento por parte da empresária.

Palavras-chave: Direitos Trabalhistas. Direitos e Deveres. Empregados. Folha de Pagamento.

1 INTRODUÇÃO

O trabalho surgiu desde a existência humana, a partir daí o homem desenvolveu ferramentas para buscar a sua própria sobrevivência, o homem era explorado pela sua força física através do trabalho escravo. Com a Revolução Industrial, ocorrida no século XVIII, criou-se a demanda pelos direitos trabalhistas, devido à descoberta da máquina a vapor que substituiu a força humana. A necessidade de pessoas para operar as máquinas impôs a mudança do trabalho escravo pelo trabalho assalariado.

No período da Primeira Guerra Mundial, houve incentivo à criação de normas trabalhistas em nosso país. No Brasil existiam imigrantes que deram origem a movimentos operários reivindicando melhores condições de trabalho e melhores salários. Na época do governo de Getúlio Vargas, em 1930, existiam leis ordinárias que tratavam de trabalho dos menores de idade, da organização dos sindicatos rurais e urbanos, de férias etc. A

Constituição Federal de 1934 foi a primeira a tratar especificamente do Direito do Trabalho. Ela garantia a liberdade sindical, o salário mínimo, a isonomia salarial, a proteção do trabalho de mulheres e de menores, o repouso semanal e as férias anuais.

Pode-se dizer que o surgimento dos Direitos Trabalhistas se deu com a obrigação de normatizar as relações de trabalho em todos os países independente da organização política ou econômica (ser capitalista ou socialista). Seu objetivo principal é proteger o empregado e minimizar a desigualdade social.

As Leis Trabalhistas e a Constituição Federal são adequadas e primordiais para direcionar a relação de emprego, porém o seu conteúdo não é rigorosamente praticado, isso acontece pela falta de conhecimento por parte do empregador. As empresas ao admitirem o funcionário têm a obrigatoriedade de cumprir as exigências legais especificadas pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a qual foi criada para regulamentar a relação entre empregado e empregador.

Nesse sentido, chega-se ao seguinte problema: Será que a informação obtida por parte do empregador é suficiente para que ele possa avaliar corretamente os direitos e obrigações na relação trabalhista?

Uma vez que a legislação trabalhista é muito complexa, faz-se necessário que o empregador tenha conhecimento das normas firmadas pela Consolidação das Leis do Trabalho, podendo assim evitar indesejáveis ações trabalhistas por parte do empregado, o qual poderá solicitar essa ação exigindo direitos que antes eram inexistentes ou omitidos pelo empregador. O fato de os empresários não terem um profissional especializado, nem tampouco uma consultoria efetiva para assessorá-lo no decorrer do vínculo empregado com empregador, em virtude de limitações financeiras da empresa, isso pode gerar demandas judiciais com valor muito elevado.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar se as obrigações estabelecidas na legislação trabalhista são efetivamente cumpridas na empresa.

Para alcançar o objetivo geral têm-se como finalidade específica os seguintes itens: Relatar as principais características dos direitos trabalhistas; Verificar se os empregados conhecem os seus direitos e se os mesmos estão assegurados; Descrever os direitos e deveres entre empregador e empregado após o registro do empregado; Proporcionar à proprietária da empresa o conhecimento sobre a legislação trabalhista, evitando possíveis infrações.

Nessa perspectiva, faz-se necessário explicar a importância dos métodos efetuados para se fazer o registro do empregado, assim como os seus direitos e as obrigações que a ele são concedidas. Pelo fato de haver mudanças frequentes na legislação trabalhista estas se tornam incompreendidas, pelo micro e pequeno empreendedor, por conseguinte, eles acabam aplicando-a de forma errônea, por isso é necessário um acompanhamento constante nesses métodos referente ao setor pessoal. E para se obter sucesso são necessários profissionais qualificados sendo como componente primordial na estrutura organizacional deste setor, proporcionando assim melhor êxito para empresa.

A relação entre empregado e empregador muitas vezes é leiga por parte do empresário devido à falta de conhecimento técnico.

Desse modo, o mérito desta pesquisa é constatar se a empresa atende ou não às normas estabelecidas pela legislação trabalhista. Este trabalho tem como finalidade informar a empresa a importância dos procedimentos trabalhista, como também prevenir contra possíveis ações trabalhistas.

A metodologia aplicada para a realização deste trabalho fundamenta-se em pesquisas bibliográficas, sites especializados no tema proposto, para obter o conhecimento mais

aprofundado foi feito o estudo de caso tendo como objeto de pesquisa questionário com os funcionários e a empresária.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 RELAÇÕES TRABALHISTAS

No tempo antigo o homem era explorado pela sua força física através do trabalho escravo, que duraram milhares de anos, até mesmo em nosso país. Logo após a Revolução Industrial, surgiram diversas máquinas que transformaram a forma de trabalho manual arcaica. Com isso, passou-se a usar a mão-de-obra na operação dessas máquinas em vários setores, a partir de então os trabalhadores passaram a condição de assalariados. Pode-se dizer de uma maneira geral que a conquista dos trabalhadores por um salário se deu com a Revolução Industrial, pois a mesma transformou o trabalho em emprego.

O setor que iniciou a mão-de-obra assalariada foi o setor têxtil, na Inglaterra no século XVIII. De acordo com Martins (2006, p. 06) “havia necessidade de que as pessoas viessem, também, operar as máquinas não só a vapor, mas as máquinas têxteis, o que fez surgir o trabalho assalariado”.

Tendo em vista os fatos apresentados, se inicia a relação entre empregador e empregado.

A princípio os empregados assalariados eram explorados submetendo-se a condições desumanas de trabalho, não tinham nenhum direito, ou seja, não tinham férias, nem folga semanal, quem ditava as regras era o empregador. A jornada de trabalho era excessivamente prolongada (mais de 14 horas diárias).

Com isso, fez-se necessário a intervenção do Estado em tais relações, surgindo os primeiros direitos relacionados à jornada de trabalho, intervalos, protegendo a saúde do trabalhador e outros.

2.1.1 Empregado

O empregado tornou-se importante a partir do momento que as normas protetoras que constituíram os seus direitos, a eles foram destinadas. Empregada é uma pessoa física que presta serviços à outra pessoa, seja jurídica ou física de caráter contínuo e não ocasional, mediante salário.

Conforme dispõe o artigo 3º da CLT, “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário” (BRASIL, 2013, p. 08).

Algumas formalidades devem ser identificadas para especificar a relação entre empregador e empregado como caracteriza Cassar (2015, p. 715).

Para que um trabalhador urbano ou rural seja considerado como empregado, basta que preencha, ao mesmo tempo, todos os requisitos abaixo: Pessoalidade; Subordinação; Onerosidade; Não eventualidade; O empregado não corre o risco do empreendimento.

Pessoalidade significa que o empregado que foi contratado para uma determinada função, deve executar o serviço pessoalmente, não podendo ele ser substituído por outro.

Subordinação que dizer que o empregado deve atender a ordem estabelecida pelo empregador.

Onerosidade significa pagamento feito pelo empregador através do serviço prestado pelo empregado.

Não eventualidade se refere que o empregado preste serviço permanente, ou seja, contínuo e não eventual.

O empregado não corre o risco do empreendimento, quer dizer que o empregado não é responsável por negócios mal sucedidos na empresa, ou seja, o empregado não é responsável pelas dívidas adquiridas pela empresa.

2.2.2 Empregador

Costumeiramente denomina-se empregador de patrão, ele é o dono da empresa que é o local onde acontece a prestação de serviços e as atividades econômicas. Neste sentido, o empregador é a pessoa com personalidade jurídica (empresa individual ou coletiva), que é responsável pelos riscos da atividade econômica. No ponto de vista de Gonçalves (2005, p. 71) “empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação de serviços é empregador”.

A definição do empregador estabelecida pelo artigo 2º da CLT que diz:

Art. 2º: Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§1º Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados (BRASIL, 2013, p. 08).

Portanto, considera-se empregador, aquela pessoa que vende bens ou serviços, que assalaria, ordena e é responsável pelo empreendimento.

2.2 FÉRIAS

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) afirma no seu art. 129: “*Todo* empregado terá direito anualmente ao gozo de um período sem prejuízo da remuneração” (BRASIL, 2013, p. 14). Nesse sentido, férias é o direito adquirido pelo empregado, após 12 meses consecutivos de vínculo com a instituição. Com a finalidade de proporcionar ao empregado descanso físico e mental.

Portanto, a partir do contrato de trabalho os doze primeiros meses são chamados de período aquisitivo, período este que dará ao empregado o direito a um período de férias, conforme aborda Gomes e Gottschalk (2001, p. 298) “o empregado adquire direito a férias, normalmente, vencido o período aquisitivo, que é constituído pelos primeiros doze meses de vigência do contrato de trabalho”. Entende-se que o empregado só poderá gozar as férias após ter concluído o período aquisitivo. Após o término do período aquisitivo inicia-se o período concessivo, é neste período que o empregador tem o prazo de onze meses para dar a concessão de férias ao empregado após ter adquirido o direito, caso ocorra após os onze meses o empregador pagará o dobro da remuneração.

O período de férias deve ser de trinta dias corridos, em caso do empregado ter faltado cinco vezes ao trabalho, mas não justificou sua falta será descontado no período de férias.

Conforme são tratados no art.130 da CLT:

- I – 30 (trinta) dias corridos, quando não houver faltado ao serviço mais de 5 (cinco) vezes;
- II – 24 (vinte e quatro) dias corridos, quando houver tido de 6 (seis) a 14 (quatorze) faltas;
- III – 18 (dezoito) dias corridos, quando houver tido de 15 (quinze) a 23 (vinte três) falta;
- IV – 12 (doze) dias corridos, quando houver tido de 24 (vinte e quatro) a 32 (trinta e dois) falta (BRASIL, 2013, p. 14).

A empresa deve comunicar ao empregado o aviso de férias trinta dias que antecede o gozo, o recebimento da remuneração do mês e mais 1/3, deve ocorrer dois dias antes de o empregado sair de férias.

2.3 DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO

O décimo terceiro salário, também conhecido como gratificação natalina, foi criado pela Lei nº 4.090/62, a qual estabelece que todo empregado seja ele temporário, rural, urbano, avulso e doméstico, receba o benefício correspondente a 1/12 avos da remuneração por cada mês trabalhado ou fração igual ou superior a quinze dias, conforme cita Zenni e Rafael (2006, p. 67):

A parcela nominada décimo terceiro salário é também conhecida como gratificação natalina, tendo sido criada por mera liberalidade pelos empregadores, que, imbuídos do espírito natalino e das festas de final de ano, distribuíam valores aos empregados em tal época. Posteriormente, o legislador normatizou referida gratificação que passou a ser de pagamento obrigatório.

O décimo terceiro deve ser pago pelo empregador até o dia 20 de dezembro. Conforme adverte Martins (2006, p. 251).

Que por razão da Lei nº 4.749/65, o décimo terceiro foi dividido em duas parcelas. A primeira parcela deverá ser paga entre os meses de fevereiro e novembro (30/11) de cada ano ou por razão das férias se o empregado solicitar por escrito e a segunda até o dia 20 de dezembro.

A quinta cláusula da convenção coletiva do trabalho, a qual a empresa em estudo é integrada, especifica que o décimo terceiro salário pode ser pago antecipadamente entre os meses de fevereiro e novembro com o valor integral, confirmando assim o que diz a lei trabalhista que determina que o décimo terceiro salário possa ser pago em duas parcelas ou em uma única, desde que o empregador pague até o final de novembro.

O empregado recebe na primeira parcela a metade do seu salário sem deduções de encargos. Vale ressaltar ainda que o empregador deve efetuar o depósito do FGTS referente a este adiantamento do décimo. Portanto o restante, isto é, a segunda parcela, que será paga em 20 de dezembro do ano em curso incidirão os encargos de INSS e IR sobre o pagamento total do décimo. O empregador fará o pagamento do FGTS referente à segunda parcela junto com a

guia do FGTS do mês de dezembro, pois não há uma guia separada para o recolhimento do mesmo.

Referente à segunda parcela do 13º salário, Oliveira (2012, p. 413), afirma que “quando houver salário variável faz-se a média mensal de janeiro a novembro. Neste caso a empresa tem até o dia 10 de janeiro do ano seguinte para acertar a diferença de dezembro”.

2.4 AVISO PRÉVIO

O aviso prévio é um comunicado que deve ser feito tanto pelo empregado quanto pelo empregador, isso ocorre quando uma das partes decide extingui-lo o contrato de trabalho.

Martins (2006, p. 382) conceitua o aviso prévio ao declarar que ele é:

[...] a comunicação que uma parte do contrato de trabalho deve fazer a outra de que pretende rescindir o referido pacto sem justa causa, de acordo com o prazo previsto em lei, sob pena de pagar indenização substitutiva. O aviso prévio é o ato praticado por uma das partes, comunicando a outra parte a sua pretensão em rescindir o contrato de trabalho.

A finalidade do aviso é não causar surpresa a parte que receberá o comunicado da rescisão, nesse período respectivo o empregador pode procurar um novo funcionário, como também, o empregado deve buscar um novo emprego.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 7º, XXI, retrata que o empregado tem direito ao aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei.

Disso resultam que, quando a empresa pretende dispensar o funcionário sem justa causa, ela deve avisar ao funcionário com no mínimo 30 dias de antecedência, dando o direito ao trabalhador de ter sua jornada de trabalho diária reduzida em duas horas durante o aviso, ou sete dias no final do período, vale ressaltar que quando a decisão da dispensa partir do empregado, ele também deve comunicar a empresa com 30 dias de antecedência, neste caso o mesmo perderá a redução de horas e sete dias no final.

O aviso prévio pode ocorrer de duas formas: trabalhado ou indenizado.

Trabalhado: Quando o aviso for concedido pelo empregado, e deste período ele trabalhar, o empregador é obrigado a pagar o salário relacionado ao aviso prévio, mas quando o empregado optar por não trabalhar, o patrão tem o direito de descontar o salário relacionado ao aviso prévio.

Indenizado: É quando a empresa ou funcionário deseja cancelar o contrato de trabalho imediatamente, sem cumprir o aviso prévio, se esta decisão partir da empresa ela deve indenizar o empregado com respectivo pagamento, um mês de salário, férias e 13º salário, relativo ao período, já que o aviso indenizado é contado como tempo de serviço. Se a decisão partir do empregado, dá direito a empresa descontar o salário proporcional ao período.

Vale salientar que o aviso prévio não é cabível em toda finalização do contrato de trabalho, exemplo disso são os contratos de trabalho por tempo determinado.

2.5 RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO

A Rescisão do Contrato de Trabalho é o termo usado na terminação da relação de trabalho. Para que este ato ocorra de forma eficaz faz-se necessário o documento o qual é chamado de Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho, nele consta a identificação do

empregador, identificação do trabalhador, dados do contrato, formalização da rescisão, discriminação das verbas rescisórias, ou seja, as verbas que serão pagas por conta da rescisão como férias e 13º proporcionais, aviso prévio e outras, com isso, comprova o fim das obrigações existentes entre empregado e empregador.

Portanto, a rescisão do contrato de trabalho pode partir tanto do empregado quanto do empregador, caso a decisão ocorra por iniciativa do empregador, o mesmo deve verificar se o empregado está resguardado pelo direito a estabilidade, pois existem situações em que a empresa não pode demiti-lo, exemplo disso seria funcionária grávida, ou em caso de acidente de trabalho e outros.

No entanto existem diferentes tipos de rescisão de contrato de trabalho, e para cada situação, a legislação trabalhista determina quais os direitos que o empregado possui. Abaixo citarei as mais comuns como:

Rescisão sem justa causa: Esta dispensa se dá por iniciativa do empregador, não necessariamente que o empregado tenha dado motivo para tanto. Neste caso, o empregado demitido tem direito a receber, férias vencidas acrescida de 1/3, férias proporcionais, aviso prévio, 13º salário proporcional, saldo de salário e multa de 40% sobre o montante do FGTS.

Rescisão por justa causa: Neste caso, a rescisão acontece quando o empregado pratica atos desonestos, age de má fé, causando prejuízo à empresa, o empregador deve comprovar as atitudes do funcionário, com isso, ele só receberá de direito, o saldo de salário e as férias vencidas perdendo a maior parte dos seus benefícios.

Pedido de dispensa: Neste caso, é quando o empregado pede o afastamento da empresa. Segundo Oliveira (2009) o mesmo não terá direito ao aviso prévio e nem a multa sobre o FGTS. Com isso faz jus ao empregado o recebimento do saldo do salário, 13º salário proporcional, férias vencidas (se ainda não as tiver gozado), férias proporcionais.

Rescisão indireta: Quando o empregador comete atos abusivos como assédio moral, descumprimento da obrigação do contrato dar-se o direito ao empregado demitir-se, mas para que esse ato torne-se legal, é necessário o funcionário comunicar ao patrão dos motivos que ocasionaram seu afastamento da empresa, para que o mesmo entenda que não é abandono de trabalho. Desta maneira o trabalhador terá o direito às mesmas verbas trabalhistas como sendo dispensado sem justa causa.

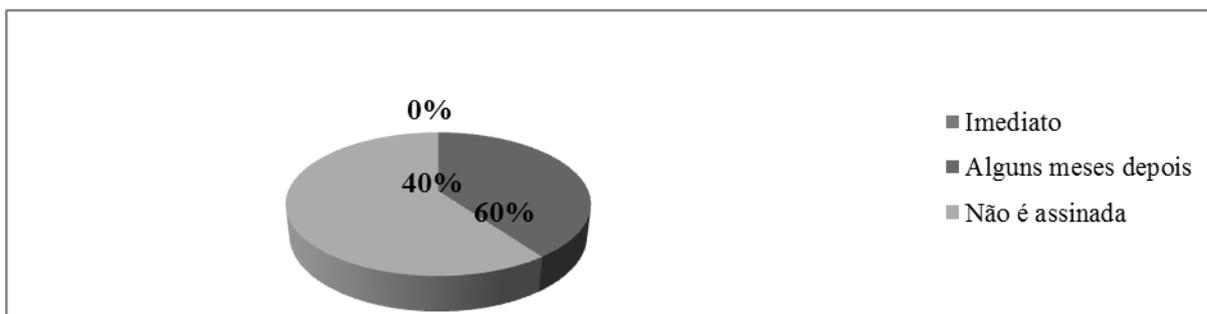
Rescisão por culpa recíproca: Ocorre por motivos de faltas cometidas entre empregado e empregador, ou seja, são infrações trabalhistas praticadas entre ambas as partes, de acordo com Martins (2006, p. 377), a culpa recíproca na rescisão do contrato de trabalho envolve o fato de que ambas as partes dão causa à cessação do pacto laboral por justo motivo. Neste caso de rescisão, as verbas rescisórias são divididas pela metade como, férias proporcionais acrescidas 1/3, aviso prévio, 13º salário e a multa do FGTS.

Conforme a CLT no seu art. 484: “Havendo culpa recíproca no ato que determinou a rescisão do contrato de trabalho, o tribunal do trabalho reduzirá a indenização a ser paga, em caso de culpa exclusiva do empregador, por metade” (BRASIL, 2013, p. 65).

3 SÍNTESE DOS RESULTADOS

As informações a seguir são resultados de uma pesquisa realizada numa indústria têxtil do município de Jardim de Piranhas/RN, através de um questionário aplicado aos funcionários (20 funcionários).

GRÁFICO 01 - Ao iniciar suas atividades na empresa, sua carteira de trabalho foi assinada de imediato?



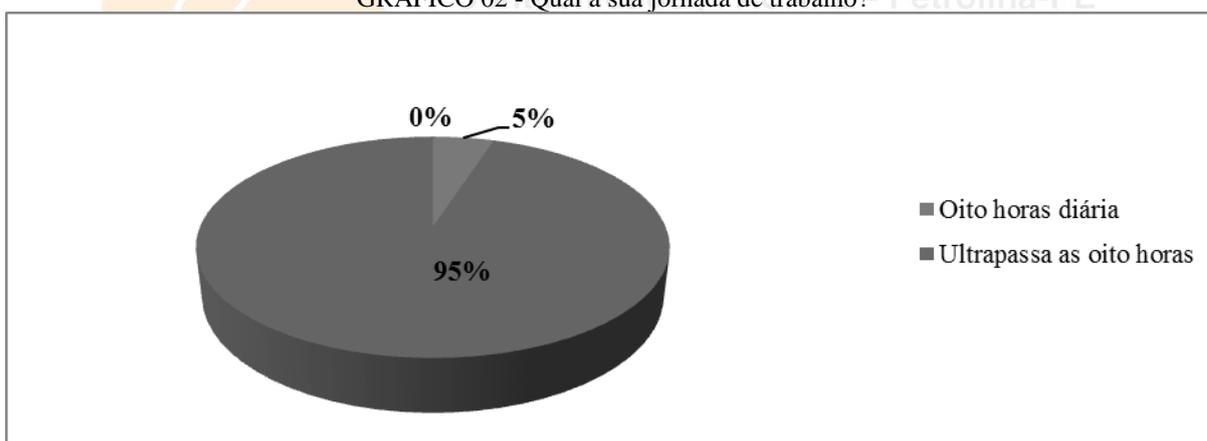
Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

O gráfico acima aponta um percentual, que 60% dos empregados não têm a carteira de trabalho assinada, esse dado é gravíssimo, pois acarreta varias consequências tanto para o empregado quanto ao empregador.

A CLT no seu art.29 assegura que a Carteira de Trabalho e Previdência Social será obrigatoriamente apresentada, contra recibo, pelo trabalhador ao empregador que o admitir, o qual terá o prazo de 48 horas (quarenta e oito horas) para nela anotar, especificamente, a data de admissão, a remuneração e as condições especiais, se houver, sendo facultada a adoção de sistema manual, mecânico ou eletrônico, conforme instruções a serem expedidas pelo Ministério do Trabalho.

Os funcionários que não têm sua carteira de trabalho assinada estão sujeitos a prejuízos futuros, pois não poderão buscar seus direitos perante o INSS, como também a perda de vários direitos como: auxílio doença, auxílio acidente de trabalho, férias, FGTS, 13º salário, seguro desemprego, e outros. Quanto à empresa, ela poderá sofrer multas por parte do Ministério do Trabalho como também ação trabalhista por parte do empregado.

GRÁFICO 02 - Qual a sua jornada de trabalho?

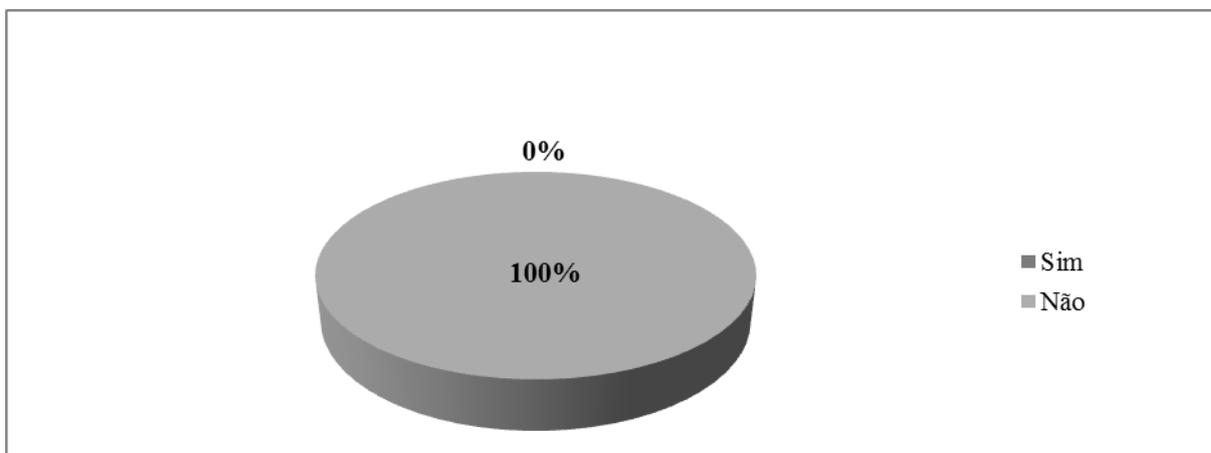


Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Quanto às horas trabalhadas percebe-se que 95% dos funcionários trabalham mais de oito horas diárias. O que significa um fator negativo, em razão de a empresa estar violando a lei trabalhista.

Tanto a Constituição Federal afirma que a jornada de trabalho não deve ultrapassar oito horas diárias, como a CLT reforça ainda mais dizendo que a duração normal de trabalho, não excederá oito horas diárias, a não ser que seja feito um acordo entre as partes.

GRÁFICO 03 – As horas extras são pagas com acréscimo de 50% do valor normal?



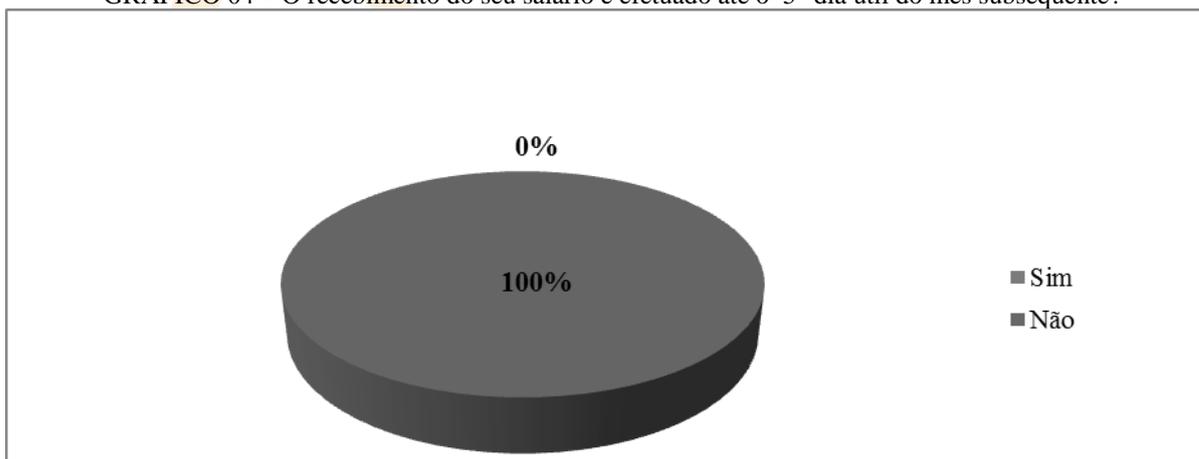
Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

O resultado obtido nesse gráfico torna-se preocupante, quando comparado ao gráfico anterior, onde os 95% que afirmaram que trabalham mais de oito horas, até então se entende que pela a regularidade da lei essas horas devem ser pagas como horas extras ou compensadas. No entanto, deparando com a resposta desse gráfico, exceto de um que trabalha às oito horas, os 95% dos funcionários afirmam que trabalham nove horas diárias, desta maneira a empresa esta violando a lei trabalhista.

Conforme previsto no art. 59. da CLT:

A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de duas, mediante acordo escrito entre empregador e empregado, ou mediante contrato coletivo de trabalho (BRASIL, 2013, p. 08).

GRÁFICO 04 – O recebimento do seu salário é efetuado até o 5º dia útil do mês subsequente?

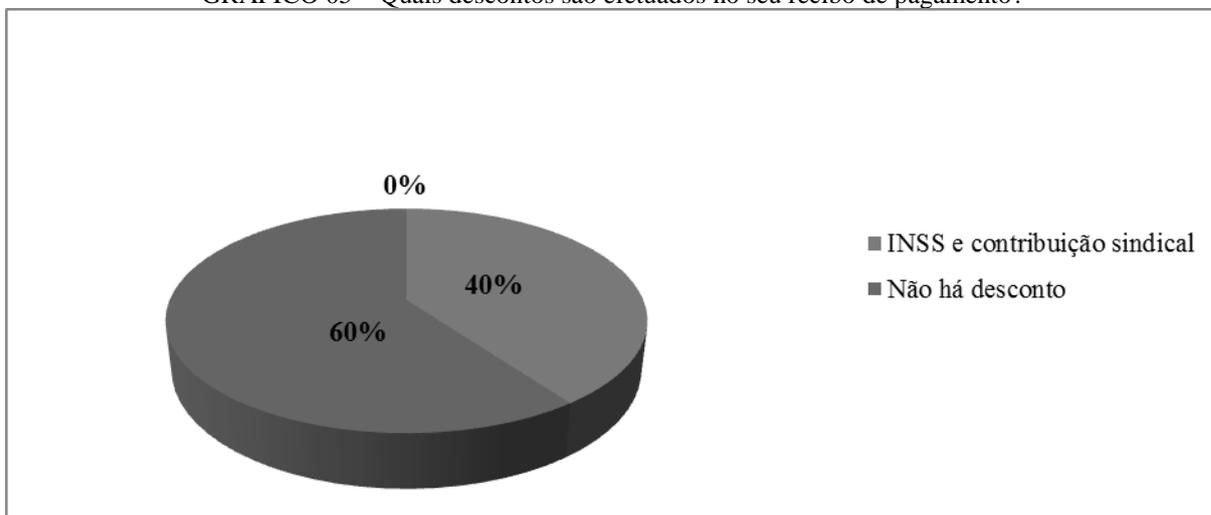


Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Através desse resultado percebe-se que a empresa encontra-se irregular com relação aos pagamentos de salário dos seus funcionários. Por conseguinte, os mesmos reclamam, pois, conforme pudemos observar “*in loco*” o recebimento não tem data exata para ocorrer, há meses que se estende até o dia vinte.

A CLT (Consolidação das Leis do Trabalho) afirma no seu art. 459: “que o pagamento dos funcionários não deve ultrapassar o quinto dia útil do mês subsequente”.

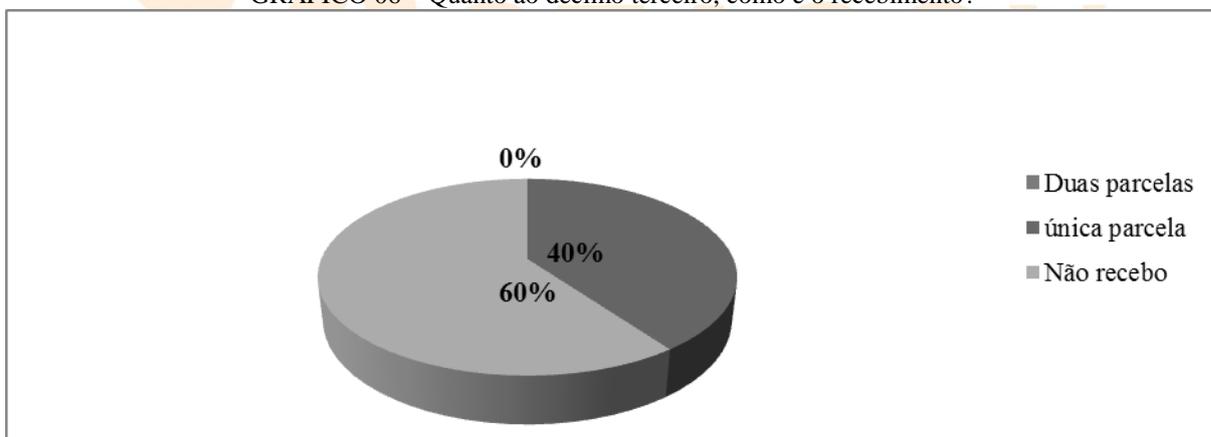
GRÁFICO 05 – Quais descontos são efetuados no seu recibo de pagamento?



Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Quanto aos descontos no recibo de pagamento, os 40% afirmaram que descontam mensalmente 8% no valor do salário para a contribuição do INSS e anualmente paga uma contribuição sindical. Enquanto os 60% não contribuem, pois a sua carteira não é assinada.

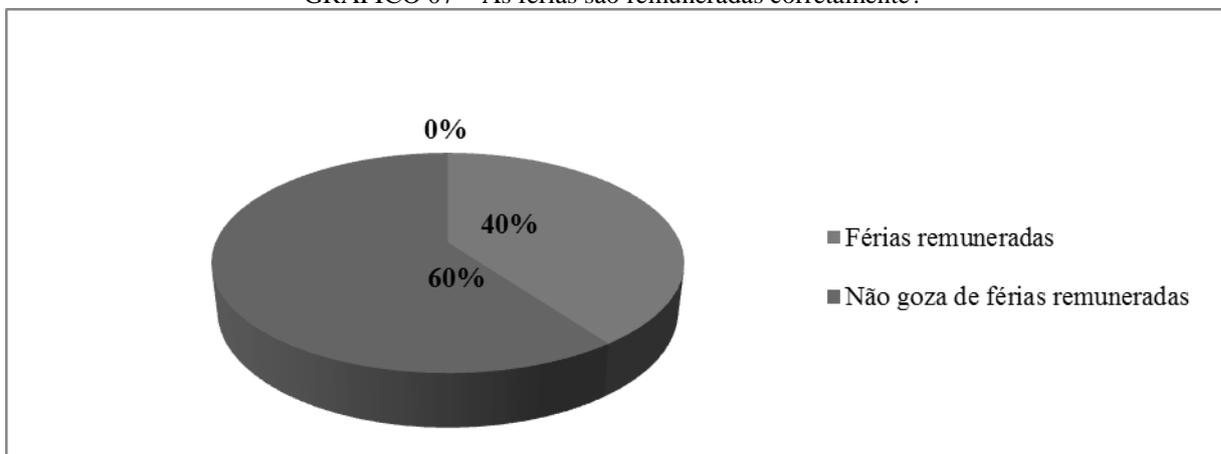
GRÁFICO 06 – Quanto ao décimo terceiro, como é o recebimento?



Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Com relação a esse resultado apresentado no gráfico acima, os 40% corresponde aos funcionários de carteira assinada e os mesmos recebem o décimo terceiro salário em única parcela no dia 20 de dezembro, os demais funcionários que equivale aos 60% não recebem o décimo terceiro, os mesmos explicaram que o não pagamento do décimo se dá pelo fato de não terem a carteira assinada. Desta forma, percebe-se que a empresa está descumprido totalmente a Lei 4090/62 da CF/88 onde afirma em seu art.1º. No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

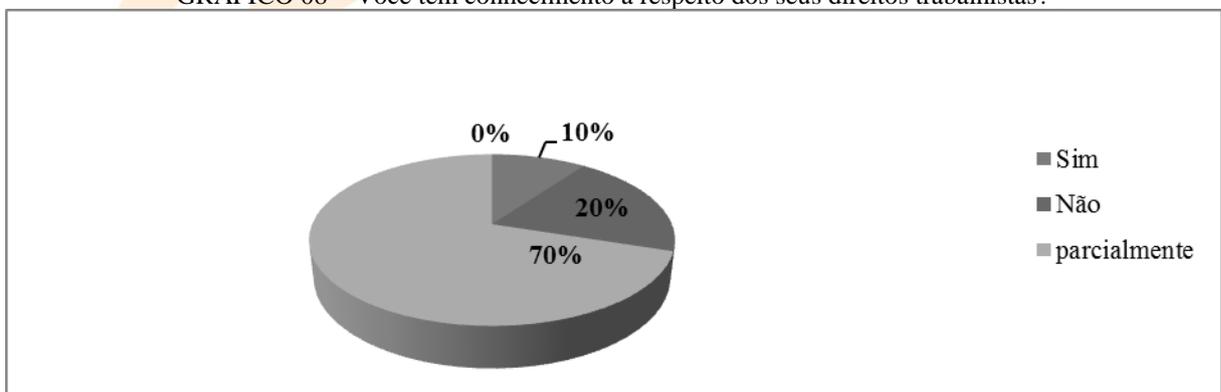
GRÁFICO 07 – As férias são remuneradas corretamente?



Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Mediante essa resposta, pode-se observar que a empresa está cumprindo com a lei em relação às férias remuneradas dos 40% dos funcionários. Em contrapartida, a empresa está desobedecendo totalmente à lei, ocasionando aos 60% dos colaboradores uma grande perda de seus direitos trabalhistas, como consta na CF/88 em seu art. 7º no inciso XVII desse artigo: “São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal”.

GRÁFICO 08 – Você tem conhecimento a respeito dos seus direitos trabalhistas?

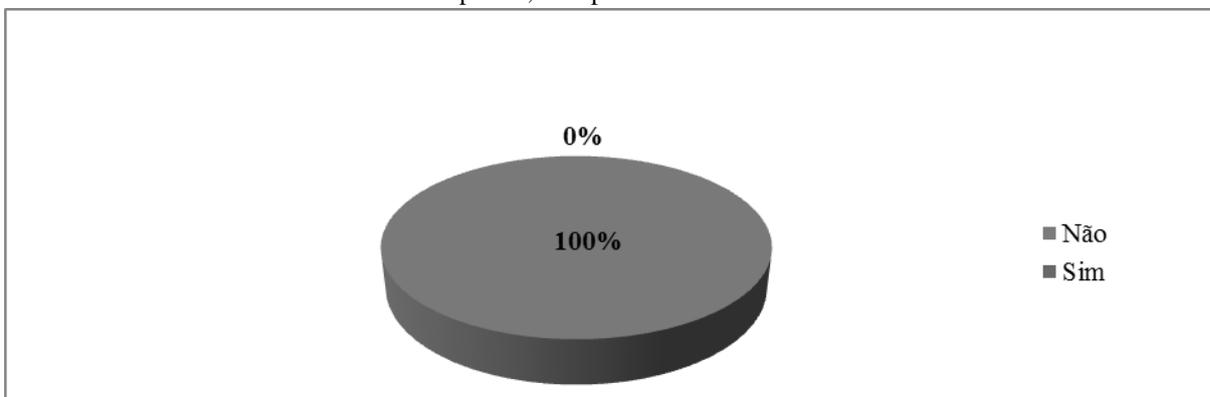


Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Através deste gráfico o resultado obtido é um tanto satisfatório, pois 70% conhecem parcialmente seus direitos, enquanto 20% desconhecem e apenas 10% têm conhecimento dos seus direitos, foi percebido diante destes funcionários que têm o conhecimento parcial, que eles buscam informações no Ministério do Trabalho no momento de dúvidas, mas os mesmos não exigem da empresa os devidos direitos.

Eles acreditam que se exigissem seus direitos seriam demitidos e o medo de não encontrar outro trabalho, pois a cultura da cidade é se o trabalhador exigir o que é de direito ele encontrará dificuldade em obter um novo emprego, fato este observado durante as entrevistas com os mesmos e por eles relatado.

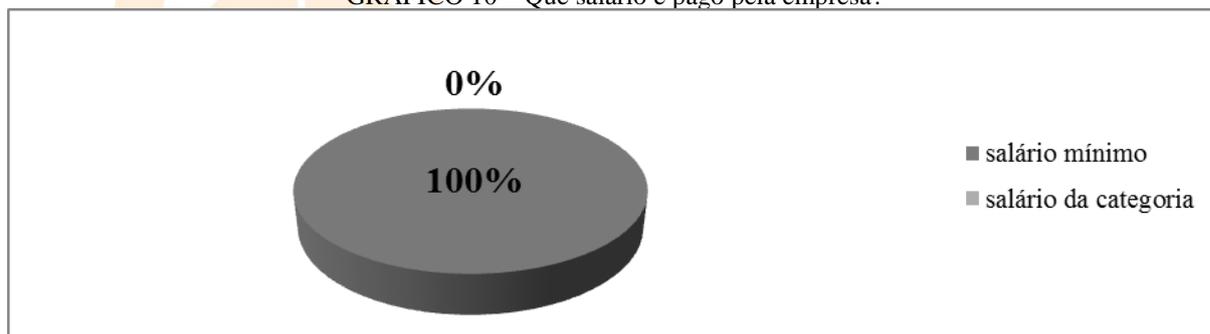
GRÁFICO 09 – Em sua opinião, a empresa atende todos os direitos trabalhistas?



Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Com relação a este gráfico, pode-se observar que na opinião de todos os colaboradores, a empresa deixa a desejar no que diz respeito aos direitos trabalhista dos mesmos, parte dos entrevistados, afirmam que mesmo com a carteira assinada à empresa não segue totalmente as leis trabalhistas.

GRÁFICO 10 – Que salário é pago pela empresa?



Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Através desse resultado, percebe-se que a empresa paga aos seus funcionários o valor do salário inferior ao piso salarial da categoria, os que são registrados afirmaram que na folha de pagamento o valor é de acordo com o que estipula a convenção coletiva do trabalho.

Analisando essa resposta, defronta-se com mais uma irregularidade cometida pela empresa. Pois diante da convenção coletiva de trabalho que abrange essa categoria, em sua terceira cláusula determina que nenhum empregado abrangido por esta convenção deve receber salário inferior a 895,00 (oitocentos e noventa e cinco reais).

A seguir será exposta, uma conversa com a proprietária da indústria onde ela informa o porquê de não garantir os direitos trabalhistas assegurados na CLT, o qual foi questionado para ela durante a conversa: “Quais são as dificuldades que você como empregador tem para assinar as carteiras dos seus funcionários?” a mesma informou que devido os direitos dos trabalhadores que são muitos, como, décimo terceiro, férias remuneradas e outros, ainda tem os imposto que são muito altos, e a empresa não tem condição financeira para assinar as carteiras de todos.

Caso a empresa venha ser fiscalizada poderá pagar multa no valor de R\$ 402,53 (quatrocentos e dois reais e cinquenta e três centavos) por cada funcionário devido ter infringido o art. 41 da CLT com base legal no art. 47 da CLT.

Pode-se perceber que a empresa estudada não cumpre com as exigências da legislação, diante disso, outro questionamento foi feito a mesma. “Você tem conhecimento sobre as leis trabalhista?” ela respondeu que o conhecimento que tem é o básico, pois o pouco que sabe é devido à contabilidade que orienta a mesma, no que deve ser feito ou como fazer, mas é ciente que comete muitos erros com relação aos seus colaboradores.

Quanto ao pagamento dos funcionários, o qual estes afirmam não ter data exata para ocorrer, ela explica que devido aos pagamentos dos clientes que se inicia a partir do dia dez, só pode efetuar o pagamento a partir desta data. Pode-se observar que a proprietária precisa fazer um planejamento a respeito dos recebimentos de contas como também das contas a pagar da sua empresa. Caso a empresa vier ser autuada pela fiscalização pagará uma multa no valor de R\$ 170,26 (cento e setenta reais e vinte seis centavos) correspondente a cada funcionário por ter descumprido o art. 459 da CLT.

De acordo com a teoria estudada pôde-se observar que a empresária não cumpre com o prazo estabelecido pela CLT, a respeito da devolução dos documentos dos funcionários, a mesma alega que por motivo da contabilidade ser feita em uma cidade vizinha, dificulta o prazo para a devolução dos mesmos. No entanto, se a empresa for fiscalizada acarretará uma multa no valor de R\$ 201,27 (duzentos e um reais e vinte sete centavos) conforme o art. 53 da CLT.

Os impostos incidentes sobre a folha de pagamento é cumprido legalmente, conforme relata à empresária, todo dia sete do mês efetua o pagamento do FGTS e no dia vinte o pagamento do INSS.

No decorrer dessa conversa com a empresária pôde-se verificar diversas irregularidades na empresa, no que diz respeito ao décimo terceiro dos funcionários, ela afirma que o pagamento é feito no dia vinte de dezembro, apenas aos funcionários de carteira assinada, ou seja, os demais que não tem sua carteira assinada não recebem décimo. Fator preocupante, pois se a empresa for fiscalizada pagará uma multa no valor de R\$ 170,26 (cento e setenta reais e vinte seis centavos) por cada funcionário, ocasionado pela não legalidade da Lei 4.090/62 com base legal no art. 3. da Lei 7.855/89.

A empresária ainda informou que a jornada de trabalho da sua empresa é de nove horas diárias sendo 49 horas (quarenta e nove) semanais. Ela argumentou que quando eles precisam sair para resolver problemas particulares, caso que acontece com frequência, não se põe nenhum impedimento a sua saída, ou seja, essas horas são compensadas. Conforme o art. 59 da CLT no inciso 2º, a empresa esta irregular, isso acarretará uma multa caso a empresa venha ser fiscalizada no valor de R\$ 170,26 (cento e setenta reais e vinte seis centavos) por cada empregado.

Ao questionar a empresária sobre o valor do salário dos seus funcionários, a mesma informou que não paga o valor correspondente a convenção coletiva de trabalho por falta de conhecimento sobre a mesma, e relatou que ao contratar um colaborador fica ajustado o valor da remuneração no valor de um salário mínimo. Ao analisar a convenção coletiva de trabalho, constata-se que a empresa comete mais uma irregularidade, a respeito do valor do salário. Entretanto, se a empresa hoje fosse fiscalizada a empresária seria autuada pelo descumprimento da terceira cláusula da convenção coletiva de trabalho, com base legal da trigésima terceira cláusula pagaria uma multa equivalente a 16,00 (dezesesseis reais) por cada empregado.

Com base no estudo realizado dentro da indústria têxtil, é necessário mostrar a proprietária às multas que ela poderá vir a sofrer em relação às infrações ocorridas dentro da empresa, caso a empresa seja fiscalizada pelo Ministério do Trabalho ou se algum funcionário

a denunciar. O quadro a seguir mostrará o valor das multas e as infrações cometidas com o resultado total.

Quadro 1- Infrações por Empregado

Tipo de Infração	Multa	Nº de Empregado	Valor total
Falta de registro dos empregados	402,53	12	4.830,36
Pagamento de salário em atraso	170,26	20	3.405,20
Atraso na devolução de documento	201,27	8	1.610,16
Falta de pagamento do 13º salário	170,26	12	2.043,12
Jornada de trabalho irregular	170,26	19	3.234,94
Falta de pagamento das férias	170,26	12	2.043,12
Irregularidade no valor do salário	16,00	20	320,00
Total			17.486,90

Fonte: Elaborada pela autora. (2016)

Diante desse quadro acima, a indústria têxtil executa 07 (sete) tipos de infrações as quais poderão constituir multas no valor total de R\$17.486,90 (dezessete mil quatrocentos e oitenta e seis reais e noventa centavos). Esse levantamento foi feito sobre os 20 (vinte) funcionários da empresa, onde apenas 08 (oito) têm a carteira assinada.

5 CONCLUSÕES

O direito trabalhista foi conquistado pelos operários ao longo da história, ao tomar consciência de sua importância para as indústrias que necessitavam de trabalhadores para operar as máquinas, e como a forma que trabalhavam era desumana, a partir daí, foram em busca de melhores condições de trabalho, estas lutas resultaram em conquistas como: jornada de trabalho de oito horas diárias, carteira de trabalho assinada, férias remuneradas, décimo terceiro e outros, além da criação da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho) que foi criada para proteger o empregado e minimizar a desigualdade social. A legislação trabalhista devido ser muito complexa faz-se necessário que os micros e pequenos empreendedores tenham um conhecimento mais minucioso sobre a mesma, para que eles possam evitar indesejáveis ações trabalhistas, como também de cumprir com a sua obrigatoriedade perante os seus funcionários e a Lei.

Ao iniciar a pesquisa na indústria têxtil na cidade de Jardim de Piranhas/RN observar as indignações dos funcionários da empresa, por não terem seus direitos trabalhistas assegurados conforme a Lei. Foi diante disso que surgiu o tema deste trabalho, na qual foi feito um estudo de caso com intuito de verificar se tal indignação era verídica. A partir deste consenso, foram explorados, através do referencial teórico, alguns conhecimentos básicos sobre os direitos dos trabalhadores. Com a ideia de proporcionar à proprietária da empresa estudada informações a respeito da legislação trabalhista. Nesse sentido, este trabalho servirá como uma cartilha para o seu uso diário. Os resultados da pesquisa contribuirão para constatar a violação dos direitos trabalhistas por parte do empregador.

Tendo em vista que os objetivos e a metodologia deram auxílio para os resultados da pesquisa, o tema atendeu as expectativas. A pesquisa realizada identificou pontos positivos e negativos, os quais serão expostos a seguir.

Como ponto positivo foi identificado durante a entrevista com a proprietária da empresa quando ela afirma que os tributos que incidem na folha de pagamento são pagos em dia, quanto à jornada de trabalho ela disse que são de nove horas diárias, mas no decorrer do trabalho pôde-se perceber que os funcionários têm essas horas compensadas, ao iniciar os trabalhos às 6h da manhã eles têm um intervalo das 8h às 9h, sendo assim, a sua jornada de trabalho esta dentro das normas estabelecida pela legislação.

O ponto negativo, pode-se até chamar de gravíssimo da empresa, foi identificado no momento da entrevista com os vinte funcionários dos quais apenas oito têm sua carteira assinada, os demais afirmam que são privados de seus direitos sendo submetidos às imposições dos seus patrões. Outro exemplo de irregularidade dentro da empresa são os atrasos com o pagamento de salário que não têm data certa para ser efetuado. Assim como o valor do salário que é pago inferior ao da categoria.

No decorrer deste trabalho foi constatado que a empresa estudada tem um alto número de empregados não registrados legalmente, ou seja, a empresa não realiza todo o procedimento obrigatório previsto na legislação vigente, isso custaria para a empresa, caso ela fosse denunciada por algum colaborador ou fiscalizada pelo Ministério do Trabalho, a pagar multa no valor de R\$ 17.486,90, pelas irregularidades, e ainda seria obrigada a regularizar a situação da empresa.

Portanto, recomenda-se à proprietária da indústria a refazer um controle financeiro referente às suas receitas, para que ela possa efetuar em dia o pagamento dos seus funcionários e atribuir a cada um deles os direitos e deveres que a eles são concedidos, adquirir informações no que diz respeito ao cumprimento das normas e leis trabalhista evitando assim indesejáveis ações trabalhistas no futuro, pois, de acordo com os resultados da pesquisa, percebe-se que a empresa deixa os seus colaboradores em segundo plano.

O intuito da realização deste trabalho é de proporcionar a proprietária da empresa o conhecimento claro sobre a legislação trabalhista, pois a mesma não tinha consciência das multas, que acarretaria a respeito de tais irregularidades. Dessa maneira, este estudo auxiliará a empresária a seguir as regras estabelecidas pela Lei. Tornando-se como um instrumento de informações útil, relacionados aos vínculos empregatícios.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 Set. 2016.

_____. **Decreto-Lei N.º 5.452, de 1º de Maio de 1943.** 2013. Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. Disponível em: http://www.stj.pt/ficheiros/fpstjptlp/brasil_leistrabalho.pdf. Acesso em: 02 set. 2016.

_____. **NR 15 - Norma Regulamentadora: Atividades e Operações Insalubres.** Disponível em: <http://www.guiatrabalhista.com.br/legislacao/nr/nr15.htm>. Acesso em: 02 set. 2016.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

_____. Tabelas das Multas Administrativas de Valor Fixo (em reais) Disponível em: https://www.mte.gov.br/fisca_trab/tabela_fixa_2009.pdf. Acesso em: 12 Set. 2016.

CARRION, Valentin. **Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho**. São Paulo: Saraiva. ed. 28, 2003.

CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do Trabalho**. ed. 11. São Paulo: Método, 2015.

GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Élson. **Curso de Direito do Trabalho**. ed. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GONÇALVES, Gilson. **Resumo Prático de Direito do Trabalho**. ed. 7. Curitiba: Juruá, 2005.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. ed. 22. São Paulo: Atlas, 2006.

MARRAS, Jean Pierre. **Administração de Recursos Humanos: do operacional ao estratégico**. ed. 11. São Paulo: Futura, 2005.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. ed. 20. São Paulo: Saraiva, 2005.

NUNES, Luciano dos Santos. **Rotina de Pessoal**. Teresina: Gráfica do povo, ed. 2. 2014.

OLIVEIRA, Aristeu. **Rescisão do Contrato de Trabalho: manual prático**. ed. 10. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Aristeu. **Cálculos Trabalhistas**. São Paulo: Atlas, ed.24, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. ed. 14. São Paulo: Saraiva, 1999.

SAAD, Eduardo Gabriel; SAAD, José Eduardo Duarte; CASTELLO BRANCO, Ana Maria Saad. **Consolidação das Leis do Trabalho Comentada**. ed. 41. São Paulo: LTR, 2013.

SINDCONFECÇÕES/RN. **Convenção Coletiva de Trabalho 2015/2016**: Sindicato do Trabalho das Indústrias de Fiação e Tecelagem do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em:

http://meusalario.uol.com.br/main/trabalho-decente/acordos-colectivos-no-brasil/conven-coletiva-de-trabalho-2013-2014-sind-trabalho-ind-fiacao-e-tecelagem-do-estado-do-rio-g-n#CLÁUSULA_PRIMEIRA_-_VIGÊNCIA_E_DATA-BASE. Acesso em: 10 set. 2016.

ZENNI, Alessandro Severino Váller, RAFAEL, Márcia Cristina. **Remuneração e jornada de Trabalho**. Curitiba: Juruá ed. 1, 2006.



24. A CONTABILIDADE DE CUSTOS COM ENFOQUE NO RESULTADO FINANCEIRO NA EMPRESA DE GASTRONOMIA LULA GULA

Área Temática: VII. Contabilidade Financeira e Gerencial

Autores: Salmo Batista de Araújo, Bruno Cesar Ferreira De Oliveira, Willian Anderson Silva Diniz & Isaias Lopes Dantas

RESUMO

O respectivo trabalho tem como objetivo geral desenvolver os custos do prato – Filé a Parmegiana de Carne, como medidor de lucro na Empresa de gastronomia Lula Gula. Para atingir tal objetivo geral foi necessário desenvolver as seguintes ações como objetivos específicos: mostrar o tipo de custeio para a empresa; diferenciar custo de despesa e mostrar qual dos filés, nos seus diversos tamanhos, qual apresenta maior lucro. Diante desse contexto, foi levantada a seguinte problemática: dentre os pratos de filé à parmegiana, nos seus diferentes tamanhos, a empresa de gastronomia Lula Gula sabe qual deles deixa maior lucro? Esta pesquisa configura-se como estudo de caso de forma descritiva e quantitativa, sendo fundamental realizar como metodologia dois tipos de pesquisa, a bibliográfica, com discussão do tema por meio de autores como Iudicibus, Crepaldi, Lunkes, dentre outros, e a pesquisa de campo, com aplicação de entrevista com o responsável pela empresa como coleta de dados, e a análise dessas informações aparecem contextualizadas. Frente ao resultado encontrado é percebido que no prato filé à parmegiana de carne em seus diversos tamanhos apenas o “G” apresentou um lucro bruto de R\$ 6,50 deixado para a empresa a cada unidade deste referido tamanho que é vendido em comparação com seu valor estabelecido no cardápio. Os demais tamanhos “P”, “M”, e “I” do filé à parmegiana de carne apresentaram um resultado negativo, ou seja, fazendo a relação entre custo x lucro bruto, estes, por mais que tenham alta demanda não traz lucro, pelo contrário, as despesas com sua fabricação é maior do que o valor que é ofertado em suas vendas no cardápio.

Palavras-chave: Contabilidade. Financeiro. Custos.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente é essencial que, os gestores das empresas utilizem de técnicas cientificamente corretas para ter o máximo de exatidão em sua tomada de decisão. Como por exemplo, na formação de preço de venda de determinado produto na área na qual se deseja atuar.

No entanto, a contabilidade de custo está diretamente ligada às entidades patrimoniais em cima do preço de venda de um produto ou serviço que ela venha a oferecer. Uma entidade precisa conhecer bem a contabilidade de custos para que atinja os objetivos esperados por todo o lucro, e assim tomar as melhores decisões para a sua empresa.

Sob este prisma, a contabilidade de custo surge como uma relevante fonte de informação para auxiliar os gestores das organizações através de seus instrumentos. O respectivo trabalho com o tema “a contabilidade de custos com enfoque no resultado financeiro na empresa de gastronomia Lula Gula na cidade de Caicó/RN” tem como objetivo geral desenvolver os custos do prato – Filé à Parmegiana de Carne, como medidor de lucro na Empresa de gastronomia Lula Gula.

Para atingir tal objetivo geral foi necessário desenvolver as seguintes ações como objetivos específicos: mostrar o tipo de custeio para a empresa; diferenciar custo de despesa e mostrar qual dos filés, nos seus diversos tamanhos, apresenta maior lucro.

Diante desse contexto, foi levantada a seguinte problemática: dentre os pratos de filé à parmegiana, nos seus diferentes tamanhos, a empresa de gastronomia Lula Gula sabe qual deles deixa maior lucro? A hipótese segue, os gestores sabem qual o lucro advindo da venda dos filés à parmegiana, em seus diversos tamanhos, para a empresa em questão.

O tema abordado justifica-se pelo fato de considerar as frequentes mudanças no mercado e a necessidade das empresas de melhorar seu desempenho, sendo indispensável o uso de instrumentos da contabilidade gerencial, como suporte à tomada de decisões dos gestores. E sob esta percepção, a gestão dos custos necessita ser tratados e estudados com importância na intenção de atingir os resultados operacionais desejados pela organização.

Esta pesquisa configura-se como estudo de caso de forma descritiva e qualitativa, sendo fundamental realizar como metodologia dois tipos de pesquisa, a bibliográfica, com discussão do tema por meio de autores como Iudícibus, Crepaldi, Lunkes, dentre outros, e a pesquisa de campo, com aplicação de entrevista com o responsável pela empresa como coleta de dados, e a análise dessas informações aparecem contextualizadas,

É esperado que tal estudo venha a contribuir para o trabalho dos gestores da empresa de gastronomia Lula Gula, já que a gestão dos custos destes serviços tende a ser um fator decisivo do lucro, pois a gestão estratégica de custos, por ser um instrumento da contabilidade gerencial proporciona vantagem competitiva, e agrega valor positivo à organização.

Para fins científicos, é relevante para os docentes e discentes, pois este trabalho permite ampliar os conhecimentos sobre a gestão das empresas do setor de gastronomia no que concerne a busca pela obtenção de lucro mediante os valores certo de seus produtos, e neste caso, filé a parmegiana.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Pode-se dizer que a contabilidade gerencial é um ramo da contabilidade que se destina ao estudo de procedimentos e técnicas contábeis necessárias à utilização da administração, tendo como primórdio objetivo, a análise do planejamento, o estudo do seu desempenho e por fim o controle da organização, que consiste na alocação de recursos necessários, produzindo informações a todos os seus usuários (administradores, funcionários).

Lunkes (2007, p.07) cita que:

O IMA (*Institute of Management Accountants*) definiu contabilidade gerencial como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras e não financeiras usadas pela gestão para planejar, avaliar e controlar a empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.

Desenvolver uma gestão voltada à contabilidade gerencial é uma ferramenta bastante importante para que seja definidas estratégias como diferencias daquela empresa frente a seus concorrentes, sendo este um ato até obrigatório do próprio mercado competitivo em que as empresas estão inseridas, e como prova disso, o autor Lunkes (2007) citado acima bem complementa o que a contabilidade gerencial provoca numa empresa, ou seja, é algo muito

amplo, um pouco complexo por envolver uma gama de informações de todos os setores, mas que se desenvolvido de forma efetiva beneficia o alcance das metas e objetivos estabelecidos pelo gestor.

Neste contexto, Crepaldi (2004, p.20) diz que surge a contabilidade gerencial “que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais”. O autor define ainda que a contabilidade gerencial “é voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial”.

Portanto a contabilidade gerencial está intimamente ligada ao gerenciamento de empresas, trazendo informações necessárias que se encaixem no modelo decisório do administrador.

Nota-se que a contabilidade gerencial é a primordial fonte para o fornecimento de informações gerenciais para os administradores e para as estratégias traçadas pelos mesmos que dependem de informações precisas e oportunas sobre o desempenho das empresas. Para Shank e Govindarajan (1997, p.6) “um conhecimento operacional de contabilidade gerencial envolve, assim, o conhecimento da multiplicidade de papéis que a informação contábil pode desempenhar”.

Neste sentido, sabe-se que a contabilidade gerencial faz uso de diversos instrumentos para a geração de informações sendo que dentre eles está à gestão estratégica de custos serve para apoiar a tomada de decisão, com o objetivo de fornecer instrumentos aos gestores da empresa, o contador gerencial é um profissional na qual ele mede, identifica, analisa, planeja e avalia para assegurar que a empresa tome as melhores decisões tanto em curto prazo quanto principalmente em longo prazo não só limitado às informações contábeis e sim a toda informação gerencial para ter uma relevante rapidez nas decisões.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Como em toda ciência, o uso de termos técnicos se faz necessário para um melhor estudo e compreensão dos temas discutidos, sendo assim, a Contabilidade de Custos também possui terminologia própria, a qual se faz imprescindível para sua concepção e especialidade, diante de outros ramos da contabilidade. Martins (2003) orienta o uso de termos técnicos, originários da contabilidade de custos, para que se possa estudar a formação dos custos e preços.

Resumidamente, esses termos são: gastos, desembolsos, investimentos, custo, despesa e perda.

2.2.1 Gastos

O gasto representa a compra de um produto ou serviço qualquer, o qual gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (geralmente dinheiro). Isso significa que a contrapartida de um gasto pode ser à vista ou a prazo, dependendo da transação a ser realizada.

Gasto enfatizando o compromisso financeiro que a entidade assume na transação (obtenção de um bem ou serviço) e a variação patrimonial resultando. Leone (2000, p. 53) conceitua: “Vamos entender por gasto o compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens ou serviços, o que sempre resultará em uma variação patrimonial [...]”.

O conceito é amplo, podendo aplicar a um universo de transações tais como: compra de mercadorias para revenda, contratações de serviços diversos, aquisição de máquinas e

equipamentos, compra de material de escritório em uso imediato etc. Todas essas situações representam gastos.

2.2.2 Desembolso

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. É um evento financeiro que independe do momento do consumo. Aqui cabe destacar que esses eventos são contabilizados pelo regime de competência, isto é, como consequência, as despesas são registradas, independente, do pagamento.

2.2.3 Investimentos

São gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Ou seja, investimentos é um conjunto de meios disponíveis institucionais. Desta forma, são aqueles elementos patrimoniais que se traduzem em benefícios futuros, esperados, direitos adquiridos. Por exemplo, compra de matéria-prima e aquisição de máquinas e equipamentos.

2.2.4 Custos

O custo representa o gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços; trata-se do consumo de bens ou utilização de serviços necessários ao processo produtivo, isto é, são recursos empregados visando a produção de outros bens ou serviços.

De acordo com Nascimento, “custo é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias.” (NASCIMENTO, 2001, p.26). Já Bornia (2009) apresenta alguns exemplos de custos de fabricação utilizados para fabricar os produtos da empresa, como por exemplo, a mão-de-obra, matérias primas, energia elétrica e também as máquinas utilizadas, entre outros.

Os custos para serem bem definidos dentro do processo de produção de uma empresa, seja ela de qualquer segmento, são necessários que seja feita uma classificação desses custos quanto ao número limitado de contas dentro de uma lista estabelecida pela própria empresa. Os custos podem ser diretos, indiretos, fixos e variáveis.

2.2.4.1 Custos Diretos

Os custos diretos podem ser entendidos como todos os elementos que estão diretamente ligados à fabricação do produto e que podem ser mensurados, como exemplo disso pode ser o custo da mão-de-obra direta, matéria-prima utilizada na fabricação dos produtos, entre outros.

2.2.4.2 Custos Indiretos

Os custos indiretos são mais complexos por envolver elementos indiretos que também se ligam diretamente com a produção ou fabricação do produto, como por exemplo, energia utilizada, a hora trabalhada da máquina usada, etc. Ainda segundo o portal de contabilidade estes custos podem ser mais bem definidos:

Indireto é o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. Os custos indiretos são apropriados aos portadores finais mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a causas correlatas, como mão-de-obra indireta, rateada por horas/homem da mão de obra direta, gastos com energia, com base em horas/máquinas utilizadas, etc.

Para defini-lo é necessário um minucioso estudo de rateio para determinar ou mensurar o seu valor junto ao custo total do produto, complementando QUEIROZ FILHO (2008, p. 5) diz que “Custo Indireto - é aquele não identificado no produto. Necessita de critérios de rateios para locação. Ex.: depreciação, mão-de-obra indireta, seguros e etc”. É preciso, neste caso, de um profissional com melhor conhecimento a respeito para sua formação.

2.2.4.3 Custos Fixos

Neste tipo de custo o cálculo é bastante simples de ser entendido, e os valores são os mesmos, independente da produção ser grande ou pequena. Seguindo o conceito do portal de contabilidade, disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custo-fixo-variavel.htm>, “despesas ou custos fixos são aqueles que não sofrem alteração de valor em caso de aumento ou diminuição da produção. Independem, portanto, do nível de atividade, conhecidos também como custo de estrutura”.

Para exemplificar a respectiva conceituação pode ser falado que os custos com limpeza, aluguel de maquinário, salários, segurança, entre outros, fazem parte dos custos fixos. QUEIROZ FILHO (2008, p. 6) define “Custo Fixo - independe da quantidade produzida. Ex.: aluguel, depreciação e etc”. Frente a esta ressalva fica claro seu entendimento quanto ao âmbito dos custos fixos.

2.2.4.4 Custos Variáveis

Neste caso, pode ser entendido que seja o oposto dos custos fixos, ou seja, cabe aqui dizer que seu valor depende da quantidade de produtos fabricados. O portal de contabilidade, diz o seguinte:

Classificamos como custos ou despesas variáveis aqueles que variam proporcionalmente de acordo com o nível de produção ou atividades. Seus valores dependem diretamente do volume produzido ou volume de vendas efetivado num determinado período.

Como exemplo pra isso pode ser citado os custos ou despesas com comissões de vendas, insumos produtivos, matérias-primas, etc. e finalizando QUEIROZ FILHO (2008, p. 6) classifica dizendo “Custo Variável - depende da quantidade produzida”. Ou seja, o referido autor apenas reforça mais o conceito que foi citado anteriormente.

Para tanto se faz importante realizar o processo para determinar os custos que cada produto tem para a empresa, e dessa forma, poder ampliar os recursos advindos dos lucros deixados por esses mesmos produtos.

2.2.5 Despesas

A despesa é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita. Ou seja, trata-se de um gasto intencional o qual visa à rentabilidade. São exemplos de despesas: a taxa cobrada pelas administradoras de cartões de créditos; gastos de distribuição; gasto com salários do pessoal da área administrativa; gasto com promoção do produto; juros passivos etc.

As despesas são necessárias à perpetuação dos negócios da empresa. Caracterizam-se por não estarem relacionadas ao processo produtivo, na verdade, estão sempre relacionadas a gastos administrativos.

2.2.6 Perda

A perda se caracteriza quando há o consumo atípico de um bem ou serviço. Esse consumo também deve ser involuntário. Pode acontecer de duas formas: normal e extraordinária.

A perda normal é sempre esperada, isto é, são inerentes ao processo. Já a perda extraordinária (ou anormal), é eventual, involuntária e contribui para a ocorrência de prejuízo.

São exemplos de eventos que causam perdas: deterioração de itens de estoque; ocorrência de defeitos irreversíveis no maquinário/equipamentos; destruição de bens por incêndio ou outra causa natural etc.

2.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A formação do preço de venda é a principal aplicação da Contabilidade de Custos. Apesar de o preço de venda não ser determinado unicamente em função do custo, estes continua sendo uma importante forma de controle, isto é, devem ser considerados outros fatores, mas o custo constitui um piso abaixo do qual o preço não pode ser definido.

Toda empresa precisa determinar precisamente seu preço de venda, pois, caso não o faça, poderá perder mercados ou sofrer prejuízos, tanto por praticar preços acima da concorrência, quanto pela venda de seus produtos, mercadorias e serviços abaixo do custo. Basicamente, a formação do preço de venda pode ser simplificada pela equação: $\text{Custo} + \text{Lucro} + \text{Despesas Variáveis} = \text{Preço de Venda}$. Para Bruni e Famá (2008 p. 267-268):

Além dos custos, o processo de formação de preço está ligado às condições do mercado, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido. Dessa forma, o cálculo do preço de venda deve chegar a um valor que permita trazer à empresa a maximização dos lucros, se possível manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado e melhor aproveitar os níveis de produção.

Para que o preço de venda seja calculado corretamente é necessário que se faça a separação do que são custos fixos, custos variáveis, custos indiretos, custos diretos, despesas e investimentos.

Furtado (2008 p. 20) define detalhadamente custos, despesas e investimento:

Custos Diretos – São aqueles que podem ser associados diretamente ao produto ou serviço, como por exemplo, a farinha de trigo na fabricação do pão no caso da indústria, o produto que é vendido num supermercado no caso do comércio ou a mão-de-obra no caso do serviço.

Custos Indiretos – São aqueles que não se vinculam diretamente ao produto ou serviço, mas são necessários na produção, comercialização ou prestação de serviços, como por exemplo a embalagem do pão no caso da indústria a sacola de supermercado no caso do comércio ou os materiais de apoio no caso de serviço.

Custos Fixos – São aqueles cuja variação não é afetada pelo volume total de produção ou vendas da empresa. Isso significa que, não importa se a empresa está vendendo pouco ou muito, eles permanecem os mesmos.

Custos Variáveis – Os custos variáveis são aqueles que variam com a venda de produtos e, por consequência, com as receitas.

Despesas – São bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Investimentos – É toda aplicação de recursos financeiros ou não, direcionados a um empreendimento com o objetivo de geração de lucros e retorno, em geral a médio e longo prazos.

2.3.1 Método de formação de preços

O preço de venda deve ser configurado segundo uma série de fatores, os quais podem ser modificados para melhor se adaptar a situação econômica e social disponível. Segundo Furtado (2008) O preço de venda das mercadorias deve ser definido com base em três fatores: baseado na concorrência, baseado em dados técnicos e aleatórios.

São três os possíveis métodos de análise e uso no processo de definição de preços, a saber: método baseado na concorrência; método baseado no valor percebido pelo consumidor e método baseado nos custos.

2.3.2 Método baseado na concorrência

Nesse caso os custos ou a demanda são colocados em segundo plano, pois se tem na concorrência o principal referencial de preço. Este é o método mais simples, consiste basicamente em observar os preços praticados por concorrentes diretos e segui-los, ou não, de acordo com os objetivos traçados para a empresa.

Segundo Bruni e Famá (2002, p.313) os preços definidos por este método podem ser de “oferta ou de proposta”, onde os preços de oferta consistem no fato de a empresa cobrar acima ou abaixo dos preços praticados pela concorrência e os preços de proposta ocorre quando a empresa fixa seu preço a partir de um julgamento de como os concorrentes fixarão seu preço.

Embora a concorrência, dever ser constantemente monitorada e levada em consideração quando da definição dos preços, segui-la indiscriminadamente não constitui comportamento estratégico por parte da empresa que assim define seus preços, visto que muitos questionamentos vitais à própria gestão e operação da empresa ficarão sem resposta satisfatória.

2.3.3 Método baseado no consumidor

Através deste método o valor percebido pelo consumidor é tomado como parâmetro balizador do preço a ser cobrado pelo produto ou serviço. O preço assim definido tem como característica principal o fato de ser ajustado/adequado ao valor percebido pelo seu público-alvo.

2.3.4 Método de formação de preços baseado em custos

Quando os preços são formados baseados nos custos diz-se que são preços definidos “de dentro para fora”. Neste modelo de precificação, os custos exercem papel fundamental na tomada de decisão para formação do preço de venda devendo estar claros três itens para a formação do preço de venda, a saber: custo unitário, encargos tributários e margem de ganho desejado. Na opinião de Assef (2005, p.58-59) “formar preço pelo custo implica repassar ao cliente seus custos de produção, distribuição e comercialização, além das margens propostas para o produto”. Martins (2003, p. 219) por sua vez coloca que algumas das deficiências de se formar preço com base em custos é “não considerar, pelo menos inicialmente, as adições de mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária”.

4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Esta pesquisa sendo de cunho quantitativo foi realizada nas dependências da empresa objeto de estudo, a Lula Gula na cidade de Caicó/RN entre os dias 01 e 02 de novembro de 2016 com responsável pelo empreendimento. Nesta ocasião foram compilados todos os custos

como matéria-prima e mão de obra que envolve a fabricação do prato filé a parmegiana de carne em seus diversos tamanhos.

Frente a isso foram feitas as tabelas com os respectivos elementos pesquisados com seus valores que podem ser analisadas abaixo.

Tabela 01 – Custos do filé a parmegiana de carne “G”

INGREDIENTES PRINCIPAIS	TIPO DE CUSTO	R\$
Carne	MP	R\$ 27,00
Macarrão	MP	R\$ 1,70
Farinha de rosca	MP	R\$ 1,20
Farinha de trigo	MP	R\$ 0,19
Ovos	MP	R\$ 1,33
Tempero da carne	MP	R\$ 0,40
Queijo Mussarela	MP	R\$ 8,70
Molho para macarrão	MP	R\$ 2,49
Batata	MP	R\$ 1,17
FRITURAS		
Óleo gasto no file	CD	R\$ 0,60
Óleo gasto na batata	CD	R\$ 0,76
GÁS DE COZINHA		
Filé	CD	R\$ 0,22
Batata frita	CD	R\$ 0,66
COZIMENTO (GÁS DE COZINHA)		
Macarrão	CD	R\$ 0,07
Molho para macarrão	CD	R\$ 0,07
Mão de obra direta	CD	R\$ 5,95
Garçom	CI	R\$ 0,49
Outros (maionese, ketchup, guardanapo, canudo, palito e queijo parmesão ralado)	CI	R\$ 0,50
CUSTO TOTAL - FILÉ PARMEGIANA G”		R\$ 53,50

Fonte: o autor, 2016.

Diante dessa Tabela 01 fica entendido que existem diversos elementos que são incluídos neste tipo de cálculo para definir o valor do custo do produto. Neste caso há a necessidade de também incluir o gasto com o óleo e o gás de cozinha que são essenciais para o preparo do filé a parmegiana de carne.

Tabela 02 – Custos do filé a parmegiana “M”

INGREDIENTES PRINCIPAIS	TIPO DE CUSTO	R\$
Carne	MP	R\$ 18,90

Macarrão	MP	R\$ 0,85
Farinha de rosca	MP	R\$ 0,60
Farinha de trigo	MP	R\$ 0,10
Ovos	MP	R\$ 0,99
Tempero da carne	MP	R\$ 0,28
Queijo Mussarela	MP	R\$ 4,35
Molho para macarrão	MP	R\$ 1,24
Batata	MP	R\$ 0,84
FRITURAS		
Óleo gasto no file	CD	R\$ 0,60
Óleo gasto na batata	CD	R\$ 0,76
GÁS DE COZINHA		
Filé	CD	R\$ 0,22
Batata frita	CD	R\$ 0,66
COZIMENTO (GÁS DE COZINHA)		
Macarrão	CD	R\$ 0,07
Molho para macarrão	CD	R\$ 0,07
Mão de obra direta	CD	R\$ 5,95
Garçom	CI	R\$ 0,49
Outros (maionese, ketchup, guardanapo, canudo, palito e queijo parmesão ralado)	CI	R\$ 0,50
CUSTO TOTAL - FILÉ PARMEGIANA “M”		R\$ 37,47

Fonte: o autor, 2016.

Na Tabela 02 é visto que são utilizados os mesmo elementos por se tratar do mesmo prato, ou seja, do filé a parmegiana de carne, o que muda são os valores da matéria-prima pelo fato das quantidades serem diferentes da usada no filé tamanho “G”. O procedimento de cálculo para determinar os valores é o mesmo do quadro anterior.

Tabela 03 – Custos do filé a parmegiana de carne “P”

INGREDIENTES PRINCIPAIS	TIPO DE CUSTO	R\$
Carne	MP	R\$ 10,80
Macarrão	MP	R\$ 0,42
Farinha de rosca	MP	R\$ 0,30
Farinha de trigo	MP	R\$ 0,04
Ovos	MP	R\$ 0,66
Tempero da carne	MP	R\$ 0,16
Queijo Mussarela	MP	R\$ 2,18
Molho para macarrão	MP	R\$ 0,62
Batata	MP	R\$ 0,47
FRITURAS		
Óleo gasto no file	CD	R\$ 0,60

Óleo gasto na batata	CD	R\$ 0,76
GÁS DE COZINHA		
Filé	CD	R\$ 0,22
Batata frita	CD	R\$ 0,66
COZIMENTO (GÁS DE COZINHA)		
Macarrão	CD	R\$ 0,07
Molho para macarrão	CD	R\$ 0,07
Mão de obra direta	CD	R\$ 5,95
Garçom	CI	R\$ 0,49
Outros (maionese, ketchup, guardanapo, canudo, palito e queijo parmesão ralado)	CI	R\$ 0,50
CUSTO TOTAL - FILÉ PARMEGIANA “P”		R\$ 24,97

Fonte: o autor, 2016.

Na Tabela 03 é visto que são utilizados os mesmo elementos por se tratar do mesmo prato, ou seja, do filé a parmegiana de carne, o que muda são os valores da matéria-prima pelo fato das quantidades serem diferentes usada no filé tamanho “M”. O procedimento de cálculo para determinar os valores é o mesmo do quadro anterior

Tabela 04 – Custos do filé a parmegiana de carne “I”

INGREDIENTES PRINCIPAIS	TIPO DE CUSTO	R\$
Carne	MP	R\$ 5,40
Macarrão	MP	R\$ 0,28
Farinha de rosca	MP	R\$ 0,20
Farinha de trigo	MP	R\$ 0,03
Ovos	MP	R\$ 0,33
Tempero da carne	MP	R\$ 0,08
Queijo Mussarela	MP	R\$ 1,45
Molho para macarrão	MP	R\$ 0,42
Batata	MP	R\$ 0,37
FRITURAS		
Óleo gasto no file	CD	R\$ 0,60
Óleo gasto na batata	CD	R\$ 0,76
GÁS DE COZINHA		
Filé	CD	R\$ 0,22
Batata frita	CD	R\$ 0,66
COZIMENTO (GÁS DE COZINHA)		
Macarrão	CD	R\$ 0,07
Molho para macarrão	CD	R\$ 0,07

Mão de obra direta	CD	R\$ 5,95
Garçom	CI	R\$ 0,49
Outros (maionese, ketchup, guardanapo, canudo, palito e queijo parmesão ralado)	CI	R\$ 0,50
CUSTO TOTAL - FILÉ PARMEGIANA I		R\$ 17,88

Fonte: o autor, 2016.

Na Tabela 04 em comparação com as demais é entendido que os valores vão aumentando à medida que a quantidade também aumenta, ou seja, o valor dos custos do filé “I” é menor que o do “P” que por sua vez é menor que o do “M” que já será menor do que o “G”, justamente pelas quantidades utilizadas em cada tamanho, que vai do menor para o maior.

Tabela 05 – Quadro comparativo dos valores dos filés “G”, “M”, “P” e “I”.

TAMANHO DO FILÉ	VALOR DE VENDA	VALOR DE CUSTO	LÚCRO BRUTO / PREJUÍZO BRUTO
G	R\$ 60,00	R\$ 53,50	R\$ 6,50
M	R\$ 34,00	R\$ 37,47	R\$ -3,74
P	R\$ 22,00	R\$ 24,97	R\$ -2,97
I	R\$ 16,00	R\$ 17,88	R\$ -1,88

Fonte: o autor, 2016.

Diante das tabelas apresentadas anteriormente fica percebido na Tabela 05 onde mostra os resultados que os valores pesquisados com relação aos custos de fabricação dos filés em seus diversos tamanhos apresentados na coluna “valor de custo” é verificado que em comparação com o valor de venda, ou seja, o valor que cada um é vendido no estabelecimento, apenas o filé tamanho “G” apresentou lucro bruto, e os demais prejuízo bruto.

5 CONCLUSÕES

Nos moldes em que as empresas estão inseridas atualmente em relação à exigência que o mercado tem mediante sua dinamicidade, desenvolver uma administração voltada para o planejamento financeiro da organização se torna um diferencial frente aos concorrentes. Desenvolver o planejamento de custos da uma maior dimensão tanto e principalmente do lucro quanto do valor de fabricação de cada produto, possibilitando uma melhor gestão por parte dos gestores em seu negócio, fazendo com que estes saibam quais produtos trazem lucro ou déficit.

Frente ao resultado encontrado é percebido que no prato filé à parmegiana de carne em seus diversos tamanhos apenas o “G” apresentou um lucro bruto de R\$ 6,50 deixado para a empresa a cada unidade deste referido tamanho que é vendido em comparação com seu valor estabelecido no cardápio.

Os demais tamanhos “P”, “M”, e “I” do filé a parmegiana de carne apresentaram um resultado negativo, ou seja, fazendo a relação entre custo x lucro bruto, estes, por mais que

tenham alta demanda não traz lucro, pelo contrário, as despesas com sua fabricação é maior do que o valor que é ofertado em suas vendas no cardápio.

No entanto, vale ressaltar a importância em desenvolver um planejamento de custos para determinar de forma correta o preço de cada produto para que a empresa obtenha lucro no que se presta a fazer, pois não importa simplesmente vender em grande quantidade, mas sim, calcular os custos e saber ofertar pelo preço justo.

De acordo com a pesquisa levantada deste trabalho e diante do objetivo geral que é desenvolver os custos do prato – Filé à Parmegiana de Carne, como indicador de lucro na Empresa de gastronomia Lula Gula é verificado que o resultado alcançado está dentro do que o respectivo objetivo pede.

Diante desse contexto, foi levantada a seguinte problemática: dentre os pratos de filés a parmegiana, nos seus diferentes tamanhos, a empresa de gastronomia Lula Gula sabe qual deles deixa maior lucro? A hipótese segue, os gestores sabem qual o lucro advindo da venda dos filés à parmegiana, em seus diversos tamanhos, para a empresa em questão.

A pesquisa ora apresentada mostra diante da problemática levantada que a empresa em estudo mediante seus gestores não desenvolveram nenhuma espécie de planejamento com relação aos custos de fabricação dos seus produtos, em especial os filés à parmegiana de carne em seus diversos tamanhos, concluindo que estes não sabiam que apenas o de tamanho “G” traz lucro e os demais deixam resultado negativo. Diante dessa perspectiva a hipótese está respondida.

O resultado atingido respondeu a toda estrutura levantada neste trabalho, sendo de suma importância realizar pesquisas nesses sentidos por se tratar de um assunto latente para qualquer empresa que ofereça produtos a seus clientes. Como sugestão deixada aos gestores da empresa Lula Gula é seguir esta pesquisa como parâmetro dos custos e conseqüentemente dos valores de venda dos filé à parmegiana ou desenvolver um novo planejamento neste sentido.

Espera-se que futuros acadêmicos possam se interessar sobre este assunto e realizar novas pesquisas de planejamento de custo para engrandecer os conhecimentos, tanto dos discentes como dos proprietários das empresas que se prestarem as pesquisas.

REFERÊNCIAS

ASSEF, Roberto. **Manual de gerência de preços: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP 12C**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP 12C**. São Paulo: Atlas, 2008.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo código civil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FACULDADE CATÓLICA SANTA TERESINHA. **Bacharelado em ciências contábeis: projeto pedagógico**. Caicó, 2009. (Mimeografado).

FURTADO, Luís Antônio. **Formação de preços de venda: saiba apurar seu custo e calcular seu preço: manual do participante / Luís Antônio Furtado; atualizado por Joaquim José Fagundes da Rocha** – Brasília: SEBRAE, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
_____, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável também às demais sociedades)**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visualbooks, 2007.

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

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. São Paulo: Atlas, 2001.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Custos diretos e indiretos – apuração**. Parte da obra CONTABILIDADE DE CUSTOS de Júlio César Zanluca. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/custos_direitos.htm>. Acesso em 14 de dezembro de 2016.

_____. **Custos fixos e variáveis**. Texto de Jonatan de Sousa Zanluca. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custo-fixo-variavel.htm>>. Acesso em 14 de dezembro de 2016.

QUEIROZ FILHO, João Edson F. de. **Contabilidade de custos e formação de preços**. Fortaleza: Conselho Regional de Contabilidade – CRC/CE, 2008.

SHANK, John. GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos custos - como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

25. INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DE ALUNOS DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO VALE DO SÃO FRANCISCO

Área Temática: VII. Contabilidade Financeira e Gerencial

Autores: Jonathan Gabriel Brune de Jesus, João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, Juliana Reis Bernardes, Ricardo Ferreira da Costa & Wellington Dantas de Sousa

RESUMO

As *International Financial Reporting Standards* (IFRS) para Pequenas e Médias empresas (PMEs) foram adaptadas e introduzidas, no Brasil no ano de 2010, com o intuito de melhorar o nível de qualidade das informações produzidas por essas firmas, tão importantes para a economia brasileira. Desde então, se tornou imprescindível, para as universidades, propagar o ensino desses conteúdos nos cursos de Ciências Contábeis. Diante do exposto, o presente estudo buscou investigar a percepção dos alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Vale do São Francisco, em relação à convergência às IFRS PMEs, divulgadas no Brasil através da Norma Brasileira de Contabilidade – Técnicas Gerais nº 1000. Através da coleta de dados via questionário aplicado a uma amostra composta de 119 respondentes, notou-se que a maior parte dos alunos percebe possuir baixo nível de conhecimento em relação às IFRS PMEs. Quanto à crença em relação à aplicação da norma técnica pelos contabilistas, metade dos alunos optou por não responder alegando desconhecimento, porém, 17% destes acreditam na preocupação dos contadores em oferecer informações precisas para tomada de decisões. Relativamente ao maior obstáculo para aplicação plena, quase 40% percebem que os contadores não estão preparados, como também sentem falta de divulgação e treinamento pelos órgãos reguladores da profissão. Quanto à percepção acerca da importância da adequação das normas nas PMEs, apesar do baixo nível de conhecimento acerca da norma técnica vigente, mais de um terço deles acreditam que a implementação trará uma melhoria na qualidade das informações produzidas.

Palavras-chave: IFRS; Pequenas e Médias Empresas; Alunos.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos tem sido unânime a percepção, no âmbito profissional, acadêmico e da sociedade em geral de que a Contabilidade no Brasil mudou (ANTUNES *et al.*, 2012). Nesse sentido, de acordo com Shimamoto e Reis (2010), a partir da aprovação da Lei 11.638/07 que alterou a Lei 6.404/76, o Brasil passou a prever, em seu sistema legal, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, denominado *Internacional Financial Reporting Standard* (IFRS) no arcabouço normativo, iniciando, então, o processo de convergência para normas que são emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB).

A princípio, as alterações introduzidas pela Lei 11.638/07 atingiram somente as empresas com valores cotados em bolsa do país, bem como as empresas de grande porte,

classificação esta criada a partir dessa alteração da legislação. No entanto, no ano de 2009, com o propósito de melhorar as informações contábeis produzidas pelas Pequenas e Médias Empresas (PMEs), o IASB publicou o normativo denominado *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs)*. O passo seminal para a inserção das PMEs à normatização internacional no Brasil foi dado em dezembro de 2009, quando o país adotou a resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1255/09, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - Técnicas Gerais nº 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, tornando-se vigente desde 1º de janeiro de 2010.

Armond, Avelino e Nascimento (2014) destacam que, a partir dessa nova realidade, estudar e aprender a essência do IFRS tornou-se fundamental para todos os alunos de Ciências Contábeis das universidades brasileiras. Nesse sentido, logo após a divulgação da referida resolução normativa brasileira para as PMEs, o professor Valcemiro Nossa (2010), em entrevista à Revista Brasileira de Contabilidade, reforçou a importância de uma rápida adequação dos cursos de Ciências Contábeis nacionais, tendo em vista a necessidade da disseminação da nova norma técnica entre os alunos, para que a academia possa oferecer uma base mais sólida aos futuros profissionais de contabilidade.

Nessa perspectiva, esforços acadêmicos têm sido direcionados a investigar a percepção de alguns *stakeholders* acerca das IFRS aplicadas às PMEs, sendo, no entanto, a maior parte dos estudos dirigidos aos profissionais de contabilidade que, via de regra, têm demonstrado uma percepção razoável acerca dessa nova realidade contábil para as PMEs (e.g., ALVES *et al.*, 2013; JESUS *et al.*, 2015; entre outros).

Especificamente relativo aos alunos, futuros profissionais de contabilidade, poucos estudos foram encontrados, condição esta que também justifica a realização e relevância do presente estudo.

Neste contexto, emerge a questão incentivadora dessa pesquisa: qual a percepção dos alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Vale do São Francisco, em relação à convergência das IFRS PMEs, suportada no Brasil pela NBC TG 1000?

Tomando por base essa questão de pesquisa, delinea-se o seguinte objetivo geral: investigar a percepção dos alunos em relação à convergência das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas.

Considerando que as PMEs representam cerca de 95% dos empreendimentos em atividade no Brasil, com cerca de 9 milhões de empreendimentos e contribuindo com, aproximadamente, 27% do Produto Interno Bruto (PIB) (SEBRAE/MT, 2014), além de, muito provavelmente serem o tipo de empresas que mais demandam os serviços contábeis em todo o país, a presente pesquisa se justifica por conta da abrangência dessas empresas no cenário nacional e por conseguinte, pelas oportunidades de atuação dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis como os futuros profissionais à frente da contabilidade desse relevante tecido empresarial brasileiro.

Além do mais, os resultados da presente pesquisa têm potencial de contribuir para IES do Vale do São Francisco que ofertam o curso de Ciências Contábeis, como referência para análise e atualização de suas ementas curriculares com a inclusão e desenvolvimento de conteúdos voltados para as novas exigências acerca da adoção das IFRS PMEs.

Este artigo, está estruturado, em quatro seções, além desta introdução. Inicialmente, na seção dois, reporta-se a revisão da literatura, onde contextualizam-se as IFRS para PMEs, apresentam-se os estudos empíricos nacionais mais recentes sobre a percepção acerca da adoção das IFRS PMEs e, por fim, discutem-se os desafios para o ensino da contabilidade internacional no Brasil. Na terceira seção, apresentam-se os procedimentos metodológicos. A

quarta contempla os procedimentos adotados na coleta e análise dos dados. Por fim, na última seção evidencia as principais conclusões, limitações e pistas para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 IFRS para Pequenas e Médias Empresas

Face à integração dos mercados e à necessidade de ofertar melhores informações por meio de relatórios contábeis que possam ser analisados e comparados, surgiram as IFRS que têm como propósito, através da sua adoção, agregar, através, das demonstrações contábeis, informações consistentes, fidedignas e relevantes ao usuário externo de forma comparativa, mesmo que sejam oriundas de empresas instaladas em países distintos (CARÍSSIMO; PINHEIRO, 2012).

A partir das necessidades e da consequente busca por informações mais confiáveis e transparentes, tornou-se relevante o processo de convergência contábil que tem como organismos responsáveis o IASB, a nível internacional e, no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que emite os pronunciamentos de acordo com as IFRS (SÁ; MALAQUIAS, 2012).

Alves *et al.* (2013) destacam que as IFRS surgiram diante de um contexto em que a contabilidade necessitava de normas globais unificadas, principalmente após as sucessivas crises financeiras no mercado de valores mobiliários a nível mundial. Dessa forma, o IASB tem realizado esforços na perspectiva de promover a convergência internacional das práticas contábeis adotadas pelas empresas, a fim de proporcionar maior transparência das informações, bem como permitir sua comparabilidade (ARMOND; AVELINO; NASCIMENTO, 2014).

De acordo com Caríssimo e Pinheiro (2012), a busca pela implantação das IFRS foi um processo longo, com mais de 25 anos, liderado pelo IASB que, no Brasil, com a adoção das leis 11.638/07 e 11.941/09, tornou obrigatória a sua aplicação para as empresas de capital aberto e de grande porte, alterando a antiga lei 6.404/76 (Lei das S.A), depois de mais de 30 anos de sua vigência.

Após a efetivação da tendência global em convergir para um modelo comum de normas contábeis, o Brasil passou a ser um dos países que aderiu ao novo padrão emitido pelo IASB, em consonância com outros países da União Europeia, China, Rússia, Austrália e África do Sul (ARMOND; AVELINO; NASCIMENTO, 2014).

Nascimento, Dornelles e Szuster (2016) ressaltam que, muito embora o IASB seja o organismo emissor do padrão contábil internacional, suas decisões não têm poder impositivo, cabendo, portanto, a cada país a definição pela adoção e legitimação das normas sugeridas pelo IASB.

Neste contexto, o Brasil vem modificando suas práticas para o padrão IFRS, com destaque mundial, face a ter realizado o processo de convergência conjuntamente para as sociedades anônimas de capital aberto, empresas do setor público e micro, pequenas e médias empresas (NASCIMENTO *et al.*, 2014).

Diante dessa abrangência, o IASB emitiu as IFRS para as PMEs em Julho de 2009 que foram adaptadas no Brasil pelo CPC e incorporado às normas já existentes por intermédio do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, legitimada através da resolução do CFC nº 1255/2009, que aprovou a NBC TG 1000. Para o CFC (2009), são consideradas PMEs àquelas que apresentam as seguintes características: (a) não tem

obrigação pública de prestação de contas; e (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais (usuários externos).

O IFRS PME foi publicado no *site* do IASB em 2009, sendo esta norma obtida através da exclusão de conteúdos e/ou simplificação de tratamentos contábeis contidos nas IFRS completas desenvolvidas para as empresas de grande porte (MASCA, 2012).

Nesse sentido, para a Deloitte (2013) as IFRS PME mostram-se independentes do conjunto completo das IFRS (IFRS *full*) e totalmente adaptadas às necessidades e características das empresas de menor porte, bem como são redigidas em linguagem clara e de fácil compreensão, sendo esse novo padrão contábil benéfico não somente para tais empresas, mas, sobretudo, para os usuários de suas demonstrações financeiras.

Na opinião de Perera e Chand (2015), a adoção das IFRS PME poderá contribuir para melhorias na qualidade e comparabilidade de demonstrações financeiras de diferentes empresas em todo o mundo, permitindo a diminuição da assimetria de informação, bem como a facilitação do acesso competitivo a financiamentos internacionais.

Nesta perspectiva, o CFC (2009) destaca que os demonstrativos financeiros das PME, produzidos de acordo com as normas contábeis internacionais, podem oferecer suporte aos usuários das informações contábeis, auxiliando-os para uma tomada de decisão mais acertada, melhorando o acesso aos mercados internacionais, traduzindo efeitos favoráveis nas relações públicas e possibilitando a redução dos custos de capital da economia como um todo.

Desta forma, a partir da adoção das IFRS, as PME tendem a ter acesso a informações de melhor qualidade, podendo, esse cenário, fomentar a tomada de decisões mais acertadas a respeito do futuro da empresa (GIROTTI, 2010). Além do mais, Vânia Borgeth, chefe do Departamento de Contabilidade do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), observa que as IFRS PME apresentam um papel fundamental na redução do custo de captação de recursos, uma vez que a informação preparada de acordo tal padrão contábil é mais ampla e transparente, o que permitirá ao analista de crédito ter uma visão mais confiável sobre o negócio (GIROTTI, 2010).

Reforçando a ideia, Ricardo Rodil, membro *Small and Medium-Sized Entities Implementation Group* (SMEIG), grupo que trata da integração para implantação e auxílio das novas práticas nas PME, justifica que as empresas que resolverem seguir à risca as IFRS PME estarão em vantagem competitiva em relação àquelas que não as adotarem, porque, para as primeiras, será mais fácil conseguir financiamentos a juros menores e, dentre outras vantagens, terão suas demonstrações contábeis mais facilmente interpretadas por investidores estrangeiros, também tendo, como reflexo disso, a redução do custo de capital (GIROTTI, 2010).

Entretanto, na visão de Martins, Cunha e Garcia (2013), um dos obstáculos para a convergência internacional das normas de contabilidade tem sido o aspecto cultural de cada país, principalmente em se tratando de PME no Brasil, que, em geral, não têm o hábito de cumprir à risca as normas contábeis, sendo comum uma visão limitada da contabilidade que é utilizada apenas para cumprir as exigências do fisco.

Por outro lado, para Masca (2012) as IFRS PME são desenvolvidas com base nas IFRS completas e que diante do mundo globalizado, trata-se de algo que não pode mais ser renunciado. Apesar do exposto, ainda existe um grande desafio para as pequenas entidades, pois esse tipo de empresa é influenciado diretamente pela cultura contábil existente na área geográfica em que operam.

Nesse sentido, Meirelles (2012) destaca que, apesar da NBC TG 1000 ser exigida pelo CFC desde 1º de janeiro de 2010, grande parte das PMES ainda não procedeu à convergência

de sua contabilidade para a referida norma contábil. Portanto, tal situação sugere que os profissionais da área contábil busquem se aperfeiçoar e atuem como agentes incentivadores e auxiliares para convergência contábil das PMEs, pois, segundo Armond, Avelino e Nascimento (2014), a busca pela harmonização das normas de contabilidade, representa um grande desafio para essas empresas.

2.2 Estudos anteriores sobre a percepção acerca da adoção das IFRS PMEs

O processo de convergência da contabilidade das PMEs brasileiras ao padrão internacional tem motivado a condução de alguns estudos empíricos no Brasil. Assim, apresenta-se no Quadro 1, um resumo dos estudos empíricos mais recentes realizados em diferentes regiões brasileiras, que analisam a percepção desse processo de convergência das PMEs:

Quadro 1 – Resumo dos principais estudos anteriores sobre as IFRS PMEs

Autor/Ano	Objetivo	Principais conclusões
Martins, Cunha e García (2013)	Investigar a percepção de alunos, professores e profissionais da área contábil sobre a importância e a aplicabilidade do CPC para as PMEs no Estado da Paraíba.	Os pesquisados não possuem nível de conhecimento necessário e adequado para total aplicação da convergência das IFRS. Professores e profissionais revelaram ter um nível médio de conhecimento acerca do conteúdo do CPC-PME, enquanto os alunos demonstraram baixo nível de conhecimento de tais normas. De modo geral, a maioria dos pesquisados não acredita na completa aplicação dessas normas para as PMEs porque os contadores não estão preparados e consideram que o procedimento técnico mais difícil de ser aplicado é o reconhecimento, mensuração e a evidenciação de instrumentos financeiros.
Silva (2014)	Analisar a percepção dos alunos concluintes do curso de ciências contábeis da cidade de Campinha Grande/PB, acerca do CPC-PME.	Os resultados demonstraram um baixo nível de conhecimento dos alunos concluintes de contabilidade de Campina Grande-PB sobre o conteúdo do CPC-PME.
Jesus <i>et al.</i> (2015)	Investigar a percepção dos contabilistas do município de Juazeiro-BA, em relação à convergência das normas internacionais de contabilidade para as PMEs.	Os respondentes consideram que as IFRS PMEs apresentam conteúdo de difícil compreensão, porém acreditam que adoção seria importante para melhoria da qualidade das informações contábeis das PMEs. A maioria dos respondentes também demonstrou desconhecimento sobre a obrigatoriedade de elaboração de demonstrações contábeis, tais como: DRA, DMPL e Notas Explicativas,
Pinto, Costa e Santos (2013)	Analisar a percepção dos profissionais de contabilidade frente aos custos e benefícios de adoção do CPC PME.	Para os participantes da pesquisa, o principal benefício da adoção das IFRS PMES, é a melhoria da qualidade da informação contábil através da sua comparabilidade, utilidade e transparência. Os custos de implementação, a falta de profissionais treinados e a necessidade de ajustes dos sistemas de informática, são os principais entraves para completa adoção da IFRS-PMES.
Caríssimo e Pinheiro (2012)	Analisar a adoção da Resolução CFC nº 1.255/09 pelas PMEs por meio dos escritórios contábeis do estado de Minas Gerais.	Os resultados revelam que 49% dos respondentes consideram que a adoção das IFRS PMEs como uma melhoria para a divulgação e análise das informações contábeis, entretanto, 32% entendem como desnecessária a padronização. 70% dos pesquisados afirmou conhecer a resolução CFC nº 1.255/09 e 76% deles consideraram a condução do processo de convergência, fracos ou regular,

		incluindo a divulgação e treinamento dos profissionais de contabilidade.
Alves <i>et al.</i> (2013)	Investigar quais serviços contábeis estão sendo ofertados pelos escritórios de contabilidade que atendem as PMEs e analisar o grau de utilização das <i>IFRS for SMEs</i> de seus clientes (Recife-PE).	Constatou-se a não utilização das IFRS pelos escritórios de contabilidade analisados, bem como que alguns profissionais não têm conhecimento sobre a convergência contábil. Além do mais, os resultados evidenciaram que a maioria dos contabilistas não consideraram necessária a adoção das IFRS PMEs.

Fonte: adaptado de Jesus *et al.* (2015)

Conforme pode ser observado no Quadro 1, em geral, os estudos conduzidos no contexto brasileiro têm focado na investigação da percepção dos profissionais de contabilidade, concluindo pela existência de nível comedido de conhecimento acerca da nova realidade contábil com a adoção das IFRS para as PMEs, sendo notado, inclusive, o descrédito, por parte dos profissionais, acerca da adoção efetiva das IFRS para as PMEs por parte das empresas, devendo ocorrer a sua adoção de forma incompleta.

Relativamente aos alunos de graduação em contabilidade, mesmo tratados secundariamente, os resultados evidenciaram um baixo nível de conhecimento dos respondentes em relação ao tema, resultados que, de acordo com Silva (2014), podem ser utilizados como referencial para avaliação das instituições de ensino superior de contabilidade, além de professores e alunos.

2.3 Desafio para o ensino da contabilidade internacional no Brasil

A partir da introdução das normas internacionais a nível mundial, o ambiente empresarial passou a exigir um profissional capaz de interpretar os novos mecanismos incorporados pela convergência das normas internacionais de contabilidade, tais como, o arcabouço teórico que introduziu novos conceitos, normas baseadas em princípios, valor justo e essência sobre a forma (PEREIRA, 2011).

A nova Lei das S/A nº 11.638/2007 introduziu a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade e, portanto, esse processo tem sido acompanhado de conjunto de alterações normativas, inclusive aplicadas às PMEs conforme já mencionado.

Naturalmente, essas alterações introduzidas pela nova Lei das S/A têm reflexo na formação acadêmica. Ao propiciar um incremento na grade curricular do curso de Ciências Contábeis, uma mudança substancial no currículo disciplinar das IES é realizada, com especial ênfase na abordagem da disciplina Contabilidade Internacional (REIS; NOGUEIRA; BIM, 2010).

Diante do exposto, as IES formadoras dos bacharéis em Ciências Contábeis possuem um grande desafio: preparar os estudantes para enfrentar e dar respostas às exigências acerca da nova realidade relacionadas às normas internacionais de contabilidade.

Bemfica *et al.* (2016) ressaltam que, diante das mudanças impostas pela contabilidade em âmbito global, as funções do contador passaram a ser encaradas com maior prestígio. É indiscutível que essas mudanças acarretaram no incremento do *status* profissional nos três fatores preponderantes propostos por Abbott (1988): complexidade, subjetividade e relevância.

Assim sendo, a profissão passou a ter mais visibilidade e maior valorização pelo mercado, o que impacta diretamente na procura pelo ingresso no curso, motivos pelos quais, segundo o CRC-SP (2014), o curso de ciências contábeis foi um dos mais procurados no país em 2013, ocupando a quarta colocação do *ranking* nacional, com cerca de 320 mil ingressantes.

Desse modo, o ensino de contabilidade se constitui num fator primordial para o processo de convergência contábil das normas internacionais, demandando atenção e investimentos, tendo em vista que o Brasil ainda enfrenta diversos entraves para a consolidação desse processo, sendo a dificuldade do ensino superior de contabilidade em formar mão-de-obra especializada um dos que mais preocupam (BEMFICA *et al.*, 2016).

Armond, Avelino e Nascimento (2014) lembram que, nos cursos de graduação oferecidos nas universidades brasileiras, nem sempre a disciplina contabilidade internacional é alocada na grade curricular, havendo, portanto, uma diferença em relação ao conteúdo e a maneira como a disciplina é retratada. Para Antunes *et al.* (2012), o ambiente acadêmico tem como obrigação acompanhar as transformações no mercado, com o objetivo principal de qualificar os estudantes para o novo momento vivido pela contabilidade no país.

Nessa perspectiva, Costa *et al.* (2013) reforçam que, nesse processo, os professores são imprescindíveis, sendo indispensável a busca constante pela atualização de seus conhecimentos e práticas, pois, assim, será possível garantir ao discente estímulo para buscar o aprendizado. Entretanto, os autores lembram ainda que a incumbência de incentivo aos alunos não é tarefa única e exclusiva dos docentes, mas, também, da estrutura física do ambiente de ensino e de fatores externos ao contexto físico da IES, como o ambiente familiar e situação financeira.

Relativamente aos alunos de Ciências Contábeis, o aprendizado efetivo da essência contábil e das novidades introduzidas pela convergência das normas internacionais, contribuirá para o crescimento e valorização da ciência contábil a longo prazo, tornando-a robusta e com profissionais capacitados, atualizados e preparados para lidar com as situações do dia-a-dia (COSTA *et al.*, 2013).

Como uma Ciência Social, a contabilidade avança à medida que a sociedade evolui social e economicamente, e sendo assim, Bemfica *et al.* (2016) reiteram que o ensino superior é, sem dúvida, essencial para o desenvolvimento das ciências contábeis. Diante do exposto, faz-se necessário que o ensino adote postura proativa na busca por melhorias e maiores avanços no processo de convergência contábil das PMEs.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quando se realiza uma pesquisa, o objetivo é buscar respostas para os questionamentos propostos. Assim, diante dos objetivos e da problemática que incentiva a execução dessa pesquisa, o estudo classifica-se como Descritivo, que, de acordo com Gil (2008), tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população. Na opinião de Beuren (2008), esse tipo de estudo caracteriza-se como intermediário entre a pesquisa Exploratória e a Explicativa, não sendo tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda.

Tendo em vista que o objetivo geral do estudo é investigar a percepção dos alunos em relação à convergência das normas internacionais de contabilidade para as PMEs, divulgadas no Brasil através da NBC TG 1000, quanto aos procedimentos metodológicos, foi utilizada a

técnica de levantamento ou *Survey* que, conforme Gil (2008), operacionaliza-se através da interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

Em relação à abordagem metodológica do problema, o presente estudo caracteriza-se predominantemente como Quantitativo, que, conforme Beuren (2008), tem por característica fundamental o emprego de instrumentos estatísticos no tratamento dos dados. Essa classificação justifica-se pelo emprego da técnica *Test t Student* para avaliar a existência de diferenças significativas nas respostas entre os IES, gêneros, experiência profissional e os períodos do curso de ciências contábeis.

Centralizou-se o estudo exclusivamente nas IES que ofertam o curso de Ciências Contábeis de forma presencial nas cidades de Juazeiro-BA e Petrolina-PE e para os alunos que estavam matriculados a partir do quinto semestre, tendo em vista que já cursaram boa parte dos conteúdos oferecidos pela grade curricular das instituições e estão mais próximos de ofertarem ao mercado, os seus serviços enquanto profissionais. Inclusive, ressalta-se o fato de que alguns apesar de estudantes, já trabalham na área contábil, condição que também motiva avaliar a percepção desses discentes.

As duas cidades contempladas no estudo foram escolhidas pelo fato de se apresentarem economicamente como os dois municípios mais importantes e desenvolvidos da região do Vale do São Francisco, sendo um centro de atração populacional consolidado que exerce a função de líder na região concentrando os principais serviços (ARAÚJO; SILVA, 2013).

Na região do Vale do São Francisco, atualmente existem três instituições que promovem o ensino de forma presencial. Na cidade baiana, está a Faculdade São Francisco de Juazeiro (FASJ) e no município pernambucano, estão a Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina (FACAPE) e Faculdade Maurício de Nassau. Essa última, porém, não foi contemplada na presente pesquisa por oferecer o curso apenas recentemente, não apresentando, portanto, turmas com alunos pós quinto período.

O questionário da pesquisa foi composto de 12 questões, tendo sido aplicado de forma presencial e não probabilística junto aos alunos das duas instituições, entre os meses de Março e Abril de 2017. Foi alcançado um total de 119 respostas, sendo na FASJ 56 e 63 na FACAPE.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Apresenta-se nesse tópico a análise e discussão dos resultados do estudo, sendo reportado, inicialmente, o perfil dos Respondentes e, a seguir, o objeto do estudo, isto é, a percepção dos Respondentes em relação às IFRS PMEs.

4.1 Perfil dos Respondentes

Conforme apresentado anteriormente, participaram da presente pesquisa um total de 119 respondentes, sendo 60% do gênero feminino e 40% do masculino. Analisando a distribuição de gênero por instituição, notou-se que dos 56 alunos da FASJ, 33 deles (ou 59%) são do gênero feminino e 23 masculino. Na FACAPE, dos 63 respondentes, o gênero feminino também representa a maioria absoluta (60% de participação). Tal resultado ratifica a tendência verificada nas pesquisas recentes que apontam o crescimento do interesse e procura das mulheres pelo curso de Ciências Contábeis. Esse resultado, inclusive, pode indicar que

dentro de futuro próximo, o gênero feminino poderá ser maioria entre os profissionais de contabilidade da região.

Acerca da faixa etária dos respondentes da pesquisa, 53% dos respondentes têm até 23 anos, 34% tem entre 24 e 28 anos, outros 9% tem entre 29 e 33 anos e por fim, 5% tem entre 34 e 41 anos. Assim, percebe-se que existe uma faixa etária diversificada entre os estudantes contemplados na presente pesquisa.

Outra questão importante para a caracterização dos estudantes pesquisados ocorre no período no qual cursavam. Dos 56 alunos pesquisados na FASJ, 44 estavam matriculados entre o 5º ou 6º semestre do curso de Ciências Contábeis e 12 dos respondentes entre o 7º e 8º período. Já na FACAPE, 36 estudantes cursavam 5º ou 6º semestre e 27 no 7º ou 8º semestre.

Também buscou-se caracterizar os respondentes pelo nível de experiência na área contábil. Nesse sentido, do total de participantes, 60 deles afirmaram trabalhar na área, sendo que 40% destes estão no mercado há menos de 1 ano, 27% está entre 1 e 3 anos, cerca de 22% tem entre 3 e 5 anos de experiência, 8% tem entre 5 e 10 anos e 3% tem mais de 10 anos de atuação no mercado de trabalho.

4.2 Percepção dos Respondentes em relação às IFRS PMEs

No que diz respeito à aplicação dos pronunciamentos contábeis completos emitidos de acordo com o CPC completo ou *full IFRS*, inicialmente buscou-se investigar a auto percepção dos respondentes a respeito de seus níveis de conhecimento sobre essas normas. As respostas coletadas nas duas instituições são reportadas na Tabela 1:

Tabela 1 – Auto percepção do nível de conhecimento sobre o CPC completo (*full IFRS*)

Opções	Frequência	Frequência	Percentual (%)
	Juazeiro	Petrolina	
Nenhum	9	5	12%
Baixo	27	35	52%
Médio	20	20	34%
Alto	0	3	3%
Pleno	0	0	0%
Total	56	63	100%

Fonte: elaborado pelos autores (2017)

Os resultados evidenciam que a maioria dos estudantes das duas instituições (52%), reconhece deter baixo nível de conhecimento em relação às normas contábeis emitidas com base nos pronunciamentos contábeis do CPC, sendo que, aproximadamente, 34% destes admitiram ter conhecimento em nível médio; 12% afirmaram desconhecer totalmente; e apenas 3% responderam deter alto nível de conhecimento no que diz respeito aos pronunciamentos.

Em questionamento semelhante em estudo realizado com profissionais e estudantes no Estado da Paraíba, Martins, Cunha e Garcia (2013), identificaram que cerca de 67,5% dos respondentes declararam ter um conhecimento considerado médio sobre o conjunto de CPC e 25,7%, um conhecimento considerado baixo. Assim, pode-se concluir que, quando confrontado com a amostra compreendida no estudo realizado na Paraíba, os futuros profissionais do Vale do São Francisco demonstram perceber possuir menor nível de conhecimento sobre o CPC completo, podendo implicar na existência de profissionais despreparados para implementação da norma técnica, dentro de um futuro próximo.

Conforme apresentado anteriormente, buscou-se, exploratoriamente, investigar a eventual existência de padrões distintos de percepção entre grupos, sendo utilizada, para tal, a técnica *Test t Student*. Diante do exposto, não foram notadas diferenças significativas no padrão de respostas entre gêneros ($t=1,54^{ns}$) e IES ($t=-0,56^{ns}$), no entanto, observou-se diferenças estatisticamente significativas no padrão de respostas entre os períodos do curso ($t=3,78^{***}$), indicando, assim, que alunos concluintes apresentam percepção de deter maior nível de conhecimento acerca dos pronunciamentos contábeis completos emitidos de acordo com o CPC completo ou *full IFRS*. Esse achado pode ser justificado pelo fato dos alunos concluintes estarem tendo contato com a disciplina Contabilidade Internacional que somente é oferecida nos últimos períodos da graduação e que, na sua ementa, contempla conteúdos específicos das IFRS.

Também foi notada a existência de diferença significativa, acerca da percepção de maior nível de conhecimento a respeito dos pronunciamentos contábeis completos emitidos de acordo com o CPC completo ou *full IFRS*, entre os grupos que apresentavam experiência profissional frente àqueles que reportaram não ter exercido tal atividade até então ($t=1,64^*$). Esse resultado, especificamente, mostra-se relevante ao indicar que, para aqueles que estão atuando na prática, o grau de percepção é maior, porque, apesar do lento processo de harmonização, as alterações propostas pelas IFRS têm se mostrado presentes e aos poucos transformado o dia a dia e as rotinas contábeis das empresas.

Em se tratando da NBC TG 1000, norma emitida com base no CPC PME e de acordo com as IFRS PMEs, foi realizado um questionamento semelhante ao anterior, sendo os achados apresentados na Tabela 2:

Tabela 2 – Nível de conhecimento em relação à NBC TG 1000 (IFRS PMEs)

Opções	Frequência	Frequência	Percentual (%)
	Juazeiro	Petrolina	
Nenhum	20	18	32%
Baixo	22	31	45%
Médio	14	12	22%
Alto	0	2	2%
Pleno	0	0	0%
Total	56	63	100%

Fonte: elaborado pelos autores (2017)

Conforme reportado na Tabela 2, pode-se notar que 45% dos respondentes percebem possuir baixo nível de conhecimento em relação à norma e cerca de 32% confessou não deter nenhum conhecimento. Considerando que a economia do Vale do São Francisco é formada, na sua maior parte por PMEs, esses resultados indicam um cenário pessimista, revelando que os futuros contabilistas tem pouquíssima ou nenhuma familiaridade com a norma.

Os resultados encontrados entre os discentes de Juazeiro-BA e Petrolina-PE se aproximam dos achados de Martins, Cunha e Garcia (2013) que puderam averiguar que, entre os estudantes, o nível de conhecimento que mais predominou entre as respostas foi o baixo (com frequência de 41%).

Relativo aos testes de diferenças de médias, não foram notadas diferenças significativas no padrão de respostas entre gêneros ($t=1,15^{ns}$), IES ($t=-0,045^{ns}$), período do curso ($t=-0,89^{ns}$) e experiência ($t=-0,34^{ns}$). Torna-se relevante ressaltar que, ao contrário do que ocorreu com a percepção de maior nível de conhecimento acerca dos pronunciamentos contábeis completos emitidos de acordo com o CPC completo ou *full IFRS*, não foi notada a

existência de diferença significativa de percepção de conhecimento, entre períodos e experiência profissional, no tocante à NBC TG 1000, sinalizando a necessidade, eventualmente, de um maior reforço, por parte das IES, no ensino e reprodução dos conteúdos relacionados às IFRS PMEs.

Outra questão importante para o estudo ocorre relativa à crença dos discentes em relação à aplicação das IFRS PMEs pelos profissionais contábeis. Nesse sentido, foi realizado tal questionamento sendo os resultados reportados na Tabela 3:

Tabela 3 – Crença em relação à aplicação da norma

Opções	Frequência	Frequência	Percentual (%)
	Juazeiro	Petrolina	
Não, porque os contadores não estão preparados.	4	9	11%
Não, porque os empresários não consideram a Contabilidade uma boa fonte de informação.	7	7	12%
Sim, porque os contadores estão se preparando para prestar uma melhor informação.	12	8	17%
Sim, porque os empresários estão precisando de informação para suas tomadas de decisões.	9	6	13%
Não sei por que não conheço a norma.	24	33	48%
Total	56	63	100%

Fonte: elaborado pelos autores (2017).

Observando as respostas, chama atenção o fato de 48% dos alunos não souberam opinar por desconhecimento da referida norma, constatando um resultado que ratifica o alerta para as instituições da região, pois, para a maioria dos discentes que está frequentando o curso de Ciências Contábeis há pelo menos dois anos, afirmou desconhecer totalmente a norma responsável pela regulamentação da contabilidade das PMEs.

Para cerca de 17%, a norma vem sendo aplicada porque os contadores estão preocupados com as novidades trazidas pela normatização internacional e conseqüentemente, buscando se preparar para prestar informações precisas. Para 12% dos respondentes, os profissionais vêm seguindo a norma à risca, para atender a demanda dos empresários que estão precisando de informações para melhores tomadas de decisões. Oposto a isso, aproximadamente 12% julga que os empresários não consideram a contabilidade como uma fonte de informação importante para o seu negócio e por isso, os profissionais não tem aplicado de forma plena. Os 11% restante crêem que a norma não vem sendo cumprida, porque os contadores atuantes no mercado não estão suficientemente preparados para aplicação.

Relativamente à percepção quanto aos obstáculos inerentes à aplicação prática da NBC TG 1000, conforme Tabela 4, repetidamente uma parcela relevante dos discentes (50%), que dentro de alguns anos serão futuros profissionais de contabilidade disponíveis no mercado da região, afirmou não saber opinar, por não conhecer a referida norma que encontra-se em vigência no país desde 2010.

Aproximadamente 20% percebem que existe uma carência de profissionais qualificados no mercado para aplicação integral, bem como 18% acreditam que a falta de treinamentos pelos órgãos responsáveis pela profissão, se porta como o maior obstáculo para implementação. Além do mais, é importante ressaltar que, para 8%, a falta de exigibilidade por parte da Receita Federal do Brasil (RFB) é o obstáculo principal para o não cumprimento.

A percepção sobre os obstáculos à aplicação prática da NBC TG 1000 é reportada na Tabela 4:

Tabela 4 – Maior obstáculo para aplicação da NBC TG 1000

Opções	Frequência	Frequência	Percentual (%)
	Juazeiro	Petrolina	
Falta de profissionais preparados no mercado.	12	12	20%
Falta de exigibilidade por parte da Receita Federal do Brasil.	6	4	8%
Falta de divulgação e treinamento pelos órgãos responsáveis pela profissão contábil.	10	12	18%
Aumento do volume de serviço exigido do contador sem equivalente aumento dos honorários.	2	2	3%
Não sei, por que não conheço a norma.	26	32	50%
Total	56	62	100%

Fonte: elaborado pelos autores (2017).

Em uma pergunta similar, em estudo realizado com profissionais contábeis do município de Juazeiro-BA, Jesus *et al.* (2015), puderam constatar que 39% deles se apoiam na falta de exigibilidade, sanções e previsão legal para justificar a não aplicação e ainda, para 25% dos respondentes, a adoção completa não ocorre pela falta de preparo e consequente insegurança para executar o conteúdo previsto pelas IFRS PMEs. Já no estudo de Martins, Cunha e Garcia (2013), que contemplou a participação de estudantes do estado da Paraíba, os respondentes afirmaram que os maiores obstáculos são a falta de profissionais preparados (33%), para 24% a falta de treinamento e divulgação e 14% apontam a falta de exigibilidade por parte da RFB. Comparando os resultados, fica evidente que os respondentes da região do Vale do São Francisco, apresentam grau de percepção diferenciado, quanto aos obstáculos para aplicação das IFRS PMEs.

No que diz respeito à adequação das IFRS PMEs estar diretamente ligada à existência de leis que obriguem empresários e profissionais à efetiva aplicação, cerca de 55% dos respondentes afirmaram não saber opinar por desconhecem a norma técnica. Entretanto, para 32%, a previsão legal é necessária, pois os contadores só estão preocupados em seguir o que a lei determina.

Quando questionados acerca do procedimento técnico mais difícil de ser implementado, a grande parcela dos respondentes (57%) afirmou não saber, por não conhecer a NBC TG 1000 ou CPC PME. Em segundo lugar, 14% dos participantes, responderam que o mais difícil de ser implementado é o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos instrumentos financeiros; para 12% dos discentes, o reconhecimento e mensuração de receitas e despesas; para 9% o reconhecimento e mensuração de estoques é o ponto mais complexo; para 5%, a depreciação do ativo imobilizado é o mais dificultoso; enquanto para os 3% restantes, o conceito de valor justo para reavaliação de ativos e passivos é o maior desafio.

Por fim, a percepção dos discentes acerca da relevância da adequação da contabilidade das PMEs para as IFRS é reportada na Tabela 5:

Tabela 5 – Importância da adequação para as IFRS PMEs

Opções	Frequência	Frequência	Percentual (%)
	Juazeiro	Petrolina	
Porque terão acesso facilitado a fontes de financiamentos.	5	2	6%

Porque poderão adquirir informações de maior qualidade e consequentemente, tomar melhores decisões.	19	27	39%
Poderão atrair investimentos estrangeiros.	2	2	3%
Outros.	0	0	0%
Não sei porque não conheço a norma.	30	32	52%
Total	56	63	100%

Fonte: elaborado pelos autores (2017).

Observa-se que 52% deles, acompanhando a tendência notada nos questionamentos anteriores, não souberam responder por assumirem desconhecer a normatização, mas 39% deles, acreditam que a partir da adequação da contabilidade os gestores poderão ter em mãos informações de maior qualidade e, portanto, utilizá-las para melhores decisões. Além do mais, para 6% deles, a adequação facilitaria o acesso a fontes de financiamentos, e 3% considera que a partir da implementação integral, essas empresas poderão atrair investimentos estrangeiros.

Na última questão, não foram apresentadas alternativas, sendo o espaço deixado em aberto para que os respondentes fizessem comentários adicionais em relação à importância, utilidade, aplicabilidade, dentre outros fatores referente às IFRS PMEs. Entretanto, apenas 3 participantes o fizeram, sendo 1 da FASJ e outros 2 da FACAPE, e em seus comentários, basicamente reiteraram o ganho de qualidade de informação que essas empresas teriam se a aplicação se desse de forma efetiva, e um dos discentes da FACAPE, expôs que na sua visão, esse processo de convergência ainda vai requerer muito tempo, em função da dificuldade de se alterar as práticas contábeis na região, que acompanha a cultura existente na contabilidade nacional, limitando-se em atender exigências fiscais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do estudo realizado, buscou-se investigar a percepção dos alunos em relação à convergência das IFRS PMEs, divulgadas no Brasil através da NBC TG 1000. Durante a realização do levantamento bibliográfico, foi possível reparar a carência de pesquisas sobre a temática, cujo foco principal fosse estudantes de Ciências Contábeis, pois a maior parte dos estudos era relativa à percepção dos contabilistas.

De modo geral, notou-se que os estudantes do Vale do São Francisco têm a percepção de deterem baixo nível de conhecimento em relação ao conjunto de CPC, elaborado com base nas normas internacionais do IASB. Relativamente a NBC TG 1000 ou CPC PME, que se encontra em vigência no país há mais de sete anos, os resultados são um tanto quanto preocupantes, pois, cerca de 77% deles admitiram deter nenhum ou baixo conhecimento acerca da norma responsável por regular a contabilidade dessas empresas em conformidade com as IFRS PMEs. Dessa forma, considerando que esses respondentes vivem numa região onde há predominância de PMEs, é possível que, num futuro próximo, exista no mercado profissionais com limitações de conhecimento das IFRS PMEs, visto que os achados sugerem que os discentes estão saindo da graduação com restrição de conhecimentos acerca da temática.

Referente à percepção quanto crença e obstáculos para aplicação da NBC TG 1000, quase metade dos estudantes ratificaram o fato de não conhecerem a norma. Ressalta-se, porém, que, 17% acreditam na preocupação e responsabilidades dos contabilistas em produzir melhores informações e 12% julgam que os empresários não usufruem das informações para tomada de decisões, não utilizando a contabilidade como boa fonte de informação. E como

justificativa para os obstáculos que impedem a aplicação plena da norma técnica, 38% indicaram o fato de os contabilistas se encontrarem despreparados para execução plena da norma e a falta de treinamento e divulgação por parte dos órgãos reguladores da profissão.

A partir dessas evidências, conclui-se que os estudantes manifestam apresentar baixo grau de percepção acerca das IFRS PMEs, revelando a necessidade de reforço, por parte das IES do Vale do São Francisco, da ênfase dada à norma, sobretudo, de forma que estas sejam trabalhadas de forma mais abrangente e variada durante os períodos do curso. Além disto, o fato de não acreditarem completamente na aplicação da norma pelos profissionais que já atuam no mercado, demanda a realização de reflexão, tanto das IES, quanto dos órgãos da classe, de modo a desenvolverem ações efetivas no sentido de contribuir na capacitação e atualização dos futuros e atuais profissionais de contabilidade.

Como fator positivo, destaca-se a percepção dos alunos quanto à importância da adequação para as IFRS PMEs, pois, cerca de 39% deles têm ciência que a implementação trará uma evolução na qualidade das informações produzidas pelas PMEs, e por consequência, serão grandes aliadas dos gestores no processo de tomada de decisões.

Por fim, destaca-se que os achados deste estudo não podem ser generalizados para todos os estudantes do curso de Ciências Contábeis e para outros municípios do Vale do São Francisco, pois se limitam à amostra pesquisada. Para pesquisas futuras, sugere-se a ampliação do estudo incluindo os discentes das IES que oferecem o curso na modalidade à distância, como também os professores desses cursos, o que permitiria realizar uma análise mais abrangente.

REFERÊNCIAS

ABBOTT, A. **The system of professions: an essay on the division of expert labor.** Chicago: University of Chicago Press, 1988.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa; GRECCO, Cristina Pelucio; FORMIGONI, Henrique; MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de. A adoção no Brasil das normas internacionais IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais.** São Paulo, v. 10, n.20, jan. 2012.

ALVES, Fernando Lins; MIRANDA, Luiz Carlos; MEIRA, Juliana Matos de; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Uma análise dos escritórios de contabilidade sobre a necessidade de aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão.** Rio de Janeiro, v. 8, n.3, set/dez 2013.

ARAÚJO, Guilherme José Ferreira de; SILVA, Marlene Maria da. Crescimento econômico no semiárido brasileiro: o caso do polo frutícola Petrolina/Juazeiro. **Caminhos de Geografia.** Uberlândia, v. 14, n.46, p. 246-264, jun. 2013.

ARMOND, Mácio Castellan; AVELINO, Bruna Camargos; NASCIMENTO, Eduardo Mendes. A percepção de estudantes de cursos de ciências contábeis em relação ao ensino da disciplina contabilidade internacional e à adoção das Normas Internacionais no Brasil. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais eletrônicos...** São Paulo: 2014. Disponível em: <<http://www.congressusp.fipecafi.org/anais/artigos142014/38.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2016.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008

BEMFICA, Melina França Cabral; ARAÚJO, Ricardo Henrique Miranda de; SANTOS NETO, Eugênio Matias dos; BEMFICA, Eduardo Andrade; Convergência às Normas Internacionais e o Ensino da Contabilidade: Uma Análise sob a Ótica dos Coordenadores dos Cursos de Ciências Contábeis de Pernambuco. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 4, n. 12, p.44-59, 2016.

CARÍSSIMO, Claudio Roberto; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. IFRS para pequenas e médias empresas: um estudo através dos escritórios contábeis de Minas Gerais. **Revista Mineira de Contabilidade**, ano 13, n. 48, p. 6-15, out./nov./dez. 2012.

CRC-SP - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Ciências Contábeis é o quarto curso mais procurado**. Disponível em: <<http://crc-sp.jusbrasil.com.br/noticias/138758656/ciencias-contabeis-e-o-quarto-curso-mais-procurado-segundo-o-mec>>. Acesso em: 23 dez. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.255 de 17 de dezembro de 2009. **Aprova a NBC TG 1000 (NBC T 19.41) - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255>. Acesso em: 05 dez. 2016.

COSTA, Leonardo da; NASCIMENTO, Suênia; LAGIOIA, Umbelina; ARAÚJO, Juliana de; LEMOS, Lívia. Uma Investigação acerca das Percepções dos Discentes do Brasil e de Portugal sobre a Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais. **R. Cont. Ufba**, Salvador, v. 7, n. 1, p. 55-68, jan./abr. 2013.

DELOITTE. **IFRS para PMEs ao seu alcance 2013/2014**. Disponível em: <http://www.deloitte.com/assets/DcomBrazil/Local%20Assets/Documents/Servi%C3%A7os/IFRS/IFRSPME_2013.pdf>. Acesso em: 03 Jan 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIROTTTO, Maristela. Reportagem: Brasil começa a adotar o IFRS na contabilidade de PMEs. **RBC: Revista Brasileira De Contabilidade**. Brasília, n. 186, p.7-19, set./ out. 2010.

JESUS, Jonathan Gabriel Brune de; COSTA, Ricardo Ferreira da; SILVA, Agnaldo Batista da; MENEGOTO, Margarete Luisa Arbuseri. *International Financial Reporting Standards (IFRS) para Pequenas e Médias Empresas: a Percepção dos Contabilistas de Juazeiro-BA*. 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. **Anais eletrônicos...** Florianópolis, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/30_16.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Orleans Silva; CUNHA, Amanda Santos Lima da; GARCIA, Inajá Allane Santos. Um estudo perceptivo sobre a aplicação do CPC para pequenas e médias empresas no estado da Paraíba. **ReCont – Ufal**, Maceió, v. 4, n. 3, p. 19-38, set./dez. 2013.

MASCA, Ema. Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs. **Procedia Economics and Finance**. v. 3, p. 567-575, 2012.

MEIRELLES, Guilherme. **Adoção do padrão IFRS anda a passos lentos entre PMEs**. Valor Econômico, 31 out. 2012. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/2886918/adocao-dopadrao-ifrs-anda-passos-lentos-entre-pmes>>. Acesso em: 03 Dez. 2016.

NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes; REIS, Juliana da Silva; SOUSA, Wellington Dantas de; SILVA, Adriano Marcos Dantas da. BR-GAAP e IFRS uma análise do processo de convergência na perspectiva do functional illiteracy. **RBC: Revista Brasileira de Contabilidade**, v. __, p. 76-89, 2014.

NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes; DORNELLES, Olivia Maurício; SZUSTER, Natan. *Ouviu o que eu disse?! Uma análise de conteúdo da influência das cartas comentários nas alterações da seção 6 – mensuração da estrutura conceitual proposta pelo IASB*. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 8, n. 2, p. 309-334, jul./dez. 2016.

SHIMAMOTO, Leila Sayuri; REIS, Luciano Gomes dos. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: uma análise sob a perspectiva dos profissionais contabilistas. **Revista de Estudo Contábeis**, Londrina, v.1, n.1, jul./dez. 2010. - Petrolina-PE

PERERA, Dinuja; CHAND, Parmod. Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**. v. 31, p. 165-178. jun. 2015.

PEREIRA, Edinei Moraes. **Avaliação do nível de conhecimento dos discentes sobre normas contábeis internacionais face ao processo de convergência do IASB – uma análise nas instituições de ensino do Distrito Federal**. 2011. 96 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional Inter-Regional em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília. 2011.

PINTO, Larissa Gomes; COSTA, Patrícia de Souza; SANTOS, Cassius Klay Silva. Custos e benefícios da adoção do CPC PME. Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais Eletrônicos...** Florianópolis: 2013. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/1052/20140416041438.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2017.

PWC. **Pequenas e Médias Empresas Private Company Services**. 2013. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/assets/pcs/private-compay-services-pcs-13-pt.pdf>>. Acesso em 15 dez. 2016.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

REIS, Luciano Gomes dos; NOGUEIRA, Daniel Ramos; BIM, Elvis Antonio. Convergência às normas internacionais de contabilidade: uma análise sob a perspectiva docente e discente. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace – RACEF**, Ribeirão Preto, ed. 09, maio. 2014.

SEBRAE/MT – SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO ESTADO DO MATO GROSSO. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. 2014. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/uf_s/mt/noticias/micro-e-pequenasempresas-geram-27-do-pib-dobrasil,ad0fc706464_67410V_gnVCM2000003c74010aRCRD>. Acesso em: 02 dez. 2016.

SILVA, Bruno Jader Bias. **Percepção dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis da cidade de Campina Grande/PB acerca do CPC-PME**. 2014, 20f. Trabalho de Conclusão de Curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.



26. A IMPORTÂNCIA DOS REGISTROS FINANCEIROS PARA O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO SOBRE A GESTÃO FINANCEIRA PRATICADA EM UM SUPERMERCADO

Área Temática: VII. Contabilidade Financeira e Gerencial

Autores: Eloisa Samara Fernandes da Costa, Adaildo Pereira de Sousa & Tatiane de Lourdes Azevedo da Cunha Bezerra

RESUMO

Este estudo irá abordar a importância da utilização dos registros financeiros para o processo de tomada de decisão, o referido tema foi escolhido por se tratar de um assunto importante para todos os tipos de empresa, independente do seu ramo de atividade, pois uma análise financeira é capaz de demonstrar a real situação financeira e econômica da empresa e auxiliar o gestor na tomada de decisão. A pesquisa se propõe a responder de que forma a empresa utiliza os registros financeiros para tomar decisões. Vislumbra-se como objetivo geral verificar a utilização dos registros financeiros como instrumento de apoio na tomada de decisões e como objetivos específicos conhecer e conceituar as formas de controle financeiro disponíveis; identificar as ferramentas de registros financeiros e analisar a utilização desses registros como auxílio para a tomada de decisões. Sua relevância científica se encontra no fato de que servirá como fonte de pesquisa para estudantes e demais pesquisadores em busca de novas ideias e conhecimentos acerca desta temática. Foi realizada uma pesquisa de caráter qualitativo em uma empresa do ramo de supermercado, visando avaliar a importância e utilização dos registros financeiros na referida instituição, onde foi aplicada uma entrevista com o gestor da empresa a fim de obter informações que pudessem embasar os resultados para o estudo desenvolvido. Para este trabalho foram realizadas pesquisas baseadas em grandes autores como Assaf Neto e Silva (2002), Padoveze (2012) e Oliveira (2005), tendo como principais aspectos o estudo do controle financeiro, sua utilização e importância para o processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: Controle. Registros financeiros. Tomada de decisão.

1 INTRODUÇÃO

A análise financeira é de suma importância para avaliar a saúde financeira da empresa, como também para auxiliar os gestores na tomada de decisões. No supermercado analisado, essa prática de controle financeiro não é muito utilizada devido à falta de conhecimento do gestor por não entender o quanto ela é importante para norteá-lo em suas decisões.

Desenvolver um controle financeiro eficiente se faz necessário tendo em vista que todos os dados contábeis e financeiros, coletados corretamente, contribuem como instrumento de apoio na tomada de decisões. Diante disso, a presente pesquisa se propõe a responder de que forma são utilizados os registros financeiros como auxílio no processo de tomada de decisão no Supermercado?

A presente pesquisa teve como objetivo geral verificar a utilização dos registros financeiros como instrumento de apoio na tomada de decisões no Supermercado. E tem como objetivos específicos conhecer e conceituar as formas de controle financeiro disponíveis para utilização pelas empresas, identificar as ferramentas de registros financeiros utilizadas pela empresa, como também, analisar a utilização dos registros financeiros como auxílio para tomar suas decisões.

Considera-se a pesquisa significativa por se tratar de uma temática de grande importância para todas as empresas, independentemente do seu ramo de atividade e do seu porte, pois uma análise financeira é realizada com o objetivo de indicar as condições da empresa, como também de disponibilizar aos gestores uma série de dados que serão utilizados para a tomada de decisões, fazendo com que se mantenha competitiva no mercado, intensificando assim o seu potencial.

O estudo apresenta-se importante para o Supermercado, pois destaca a importância em se ter um controle financeiro eficiente, demonstrando a sua relevância em fornecer informações consistentes e úteis para que o gestor possa desenvolver um controle financeiro e com isso detenha conhecimento da real situação financeira da empresa. Sua relevância científica se encontra no fato de que será capaz de servir como fonte de pesquisa para estudantes e demais pesquisadores em busca de novas ideias e conhecimentos acerca da temática aqui apresentada.

O trabalho que ora se apresenta foi desenvolvido na tentativa de verificar os registros financeiros da empresa, fazendo uma análise sobre a sua utilização enquanto ferramenta de apoio à tomada de decisões, já que se faz necessário um conhecimento sobre a importância e a finalidade dos registros financeiros para as empresas de modo que possa corrigir erros existentes e aperfeiçoar seu planejamento de recursos.

Em se tratando da abordagem do problema, a pesquisa desenvolvida se caracteriza por ser qualitativa, pois trata do objetivo e da subjetividade, que não pode ser traduzida em números, e interpreta os fenômenos e a atribuição de significados que são básicos e não requerem o uso de métodos e técnicas estatísticas. Onde o respectivo resultado desta pesquisa se deu de modo Explicativa a qual visou identificar fatores de importância determinante para o caso estudado.

Se tratando dos procedimentos técnicos (GIL, 2010), esta pesquisa foi fundamentada de conteúdos bibliográficos já publicados, onde as principais fontes, foram livros específicos da área contábil financeira.

A pesquisa aconteceu em um supermercado, cujas atividades foram iniciadas em maio de 2000, trata-se de uma empresa familiar que atua no seguimento de comercialização de mercadorias em geral com predominância em produtos alimentícios.

A pesquisa foi elaborada com o proprietário da empresa que sempre esteve à frente, e é responsável por executar as atividades voltadas para a parte financeira da empresa, as quais envolvem as receitas, despesas, cobranças e atendimento aos clientes. Tendo como instrumento de pesquisa utilizado a entrevista, pois se trata de um método flexível de obtenção de informações qualitativas, requer um tempo maior, e pode fornecer uma quantidade de informações muito maior do que o questionário.

2 CONTROLE FINANCEIRO: CONCEITO E EVOLUÇÃO

Vem sendo confirmado através dos tempos a necessidade das empresas em desenvolver uma gestão financeira para que possa obter bons resultados e se manter no

mercado, fazendo uso das informações disponibilizadas pela contabilidade financeira, cujo objetivo, segundo Padoveze (2012, p. 15), “é permitir aos usuários avaliar a situação econômica e financeira da empresa”. Aliado a isso, tem-se a contabilidade gerencial que, além das avaliações recebidas pela contabilidade financeira, traz aos usuários “informações para o planejamento financeiro, projeções de lucros e fluxos de caixas, criação de modelos de análises para tomadas de decisão em vários níveis, etc.” (PADOVEZE, 2012, p. 15).

No cenário atual, podemos ver a necessidade das empresas em ter controles precisos e informações estratégicas, que tornem possível a tomada de decisões seguras, sempre com o objetivo de obter lucro e enriquecer a elaboração de futuros projetos estratégicos da entidade. Para isso a empresa deverá manter um controle financeiro bem elaborado que traga uma boa organização e administração das finanças.

O controle financeiro é uma ferramenta essencial para chegarmos às informações relevantes que ajudam a empresa a controlar o dinheiro investido, os gastos, as dívidas, estoques, contas a receber, entre outros, fazendo com que a mesma consiga manter um bom equilíbrio de suas contas.

Independentemente do porte da empresa é necessário que se tenha um controle financeiro. Em empresas de pequeno porte não há necessidade de se ter sistemas poderosos e caros, pois uma simples planilha do Excel é capaz de ajudar a controlar e organizar suas finanças; já em se tratando de uma empresa de grande porte, serão necessários controles mais sofisticados, como a contratação de um profissional especializado em sistemas de informação, para que possa elaborar um sistema adequado às necessidades da empresa.

Um dos motivos do alto índice de falência é a má administração dos recursos e a falta de gestão financeira nas entidades. No Brasil, mais da metade das empresas fundadas fecham suas portas após 4 anos de atividade. Com isso fica evidente a necessidade das empresas em fazer um planejamento e conhecer a sua real situação para que possa tomar decisões corretamente, pois “à medida que as decisões empresariais são todas com base em planejamento e informações confiáveis, o empresário pode solucionar ou minimizar seus problemas” (OLIVEIRA, 2005, p. 10), evitando assim que a empresa feche suas portas.

2.1 Ferramentas necessárias ao controle financeiro

Para que seja feito um controle financeiro a empresa deverá se organizar coletando informações constantemente, sempre com o objetivo de reunir dados que venham servir para a elaboração de relatórios; com isso, destacam-se algumas das ferramentas que poderão ser utilizadas pela gestão para que ela possa fazer uma coleta eficiente de dados na empresa, como a organização e coleta de dados, controle de caixa, controle bancário, controle de vendas diárias, controles de contas a receber, controle de contas a pagar e controle de estoques (OLIVEIRA, 2005).

A primeira ferramenta utilizada pela empresa é a organização e coleta de dados. Neste momento a empresa deverá fazer planejamentos, criar estratégias de como coletar e organizar os dados, seja em tabelas ou através de outros meios, para que possa ter segurança e confiança nos dados levantados, fornecendo assim informações em tempo hábil que virão a ser utilizadas para preparar futuros demonstrativos financeiros.

No controle diário de caixa, a empresa deve sempre manter o caixa organizado e estar sempre acompanhando as entradas e saídas de dinheiro, como também apurar os saldos existentes, evitando assim desvios de recursos e erros; com esses procedimentos, poderá

analisar os valores que serão depositados em bancos e resolver problemas de diferenças de caixa diariamente.

A ferramenta de controle bancário serve para que a empresa registre as movimentações de depósitos, controle os saldos existentes, os pagamentos efetuados, os créditos e débitos feitos diariamente na conta bancária. Ainda de acordo com Oliveira (2005, p.18):

O controle bancário tem duas finalidades: a primeira consiste em confrontar os registros da empresa e os lançamentos gerados pelo banco, além de apurar as diferenças nos registros se isso ocorrer; a segunda é gerar informações sobre os saldos bancários existentes, inclusive se não são suficientes para pagar os compromissos do dia.

Essas finalidades são essenciais para que a empresa possa controlar os valores mantidos no banco e melhorar seu fluxo financeiro, sempre mantendo controles rígidos, pois o banco representa o disponível da empresa. Segundo Marion (2009, p. 68), o disponível “são contas que estão constantemente em giro, em movimento, circulando”, utilizadas para saldar seus compromissos.

O Controle das vendas diárias fornece ao gestor a possibilidade de controlar os prazos de recebimento das vendas, sejam elas à vista ou a prazo, saber a margem de lucro sobre as vendas, ter um controle diário das mesmas, controlar as contas a receber, fornecer dados para conferência de caixa, saber o saldo mensal de vendas, ter controle sobre elas a prazo e à vista, como também gerir informações para compras.

Utilizando a ferramenta de controle das contas a receber, o empresário tem a possibilidade de levantar informações sobre as contas a receber de clientes, controlar os valores das vendas a prazo, manter informações sobre vencimentos dos compromissos, programar suas cobranças, conhecer o perfil de seus clientes, fornecer informações para elaboração do fluxo de caixa. De acordo com Assaf Neto e Silva (2002, p. 151), “O controle dos valores a receber envolve a criação de mecanismos que permitam a redução das perdas potenciais da empresa com a venda a prazo”.

O controle de contas a receber também serve para que a empresa tome decisões relacionadas a um dos mais importantes ativos, os créditos a receber, que são originados das vendas a prazo devendo ser elaborado e bem estruturado, evitando riscos financeiros para a empresa.

Para elaboração dessa ferramenta de controle de contas a pagar, o empresário deverá ter sempre em mãos os dados relativos as suas obrigações, deve organizar suas contas a pagar catalogando em tabelas o dia do vencimento, nome do fornecedor, descrição de compra ou despesas, e data para pagamentos, com isso irá conhecer quanto deverá desembolsar para honrar seus compromissos e também fornecer informações importantes para o fluxo de caixa.

Uma das mais importantes ferramentas é o controle de estoques, pois mantendo um controle adequado de estoque a empresa disponibilizará informações sobre a quantidade de mercadorias existentes, o valor de custo das mercadorias vendidas - CMV, terá uma visão das mercadorias que têm pouca saída, e quanto ela irá precisar comprar para suprir a necessidade de venda de seu estabelecimento. Segundo Assaf Neto e Silva (2002, p.160)

Analisando as vantagens de possuir estoques, deve-se compará-las com seus custos para decidir quanto deve ter de estoque e quando deve solicitar a reposição dos produtos que estão sendo vendidos ou consumidos no processo de produção. A

decisão de quando e quando comprar é uma das mais importantes a serem tomadas na gestão de estoques.

Manter o estoque da empresa equilibrado é fundamental para que ela não tenha prejuízos, pois muitas vezes a empresa não controla o fluxo de mercadorias, comprando além do necessário, podendo trazer perdas para si mesma; se o controle de estoque for feito corretamente, permitirá à empresa obter informações precisas sobre volume de compras, qual a rotatividade de cada item, conhecer a sua sazonalidade, quais mercadorias representam boas oportunidades de vendas.

Além de todas essas ferramentas também contamos com os informes contábeis que geram relatórios essenciais para tomada de decisões que são indispensáveis para se fazer uma boa gestão, tais como: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do resultado do exercício (DRE), Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPAc), demonstração dos fluxos de caixa (DFC), Demonstração do valor adicionado (DVA), (MARION, 2009), em casos de companhia aberta, e, além dessas demonstrações financeiras, existem também as notas explicativas que são postas às demonstrações financeiras.

3 OS REGISTROS FINANCEIROS A PARTIR DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A contabilidade permite a seus usuários uma análise acerca dos relatórios contábeis demonstrando índices que ajudarão a empresa a ter conhecimento de como se encontra sua saúde financeira, como também atender às exigências legais. Os relatórios contábeis permitem uma visão mais abrangente, refletindo os objetivos financeiros da empresa. Iudícibus (2013, p. 26) define relatório contábil como “a exposição resumida e ordenada dos principais fatos registrados pela contabilidade, em determinado período”.

Os registros contábeis são uma importante ferramenta de gestão, pois fornecem dados econômicos e financeiros para a empresa, como também a possibilidade de verificar o total de seus bens, o patrimônio líquido apurado, o valor dos dividendos disponíveis para retirada, saber se ela obteve o lucro que almejava no período, e muitas outras informações, tornando-se indispensável para que se mantenha o bom controle e gestão do patrimônio da empresa.

As demonstrações contábeis, como o BP, DRE, DLPA, DFC, DVA e as notas explicativas apresentam relevantes informações que podem ser utilizadas pela gestão para análise da posição econômica e financeira da empresa. De acordo com Cruz (2015, p.27)

Analisar as demonstrações contábeis é buscar verificar ou descobrir os motivos de suas variações positivas ou negativas, de forma que possa identificar se o desempenho econômico-financeiro da empresa está melhorando ou piorando.

A análise das demonstrações financeiras serve como um canal de comunicação, que fornece ao gestor dados e informações que o ajudam a identificar as mudanças ocorridas no patrimônio, e possíveis erros que possam estar ocorrendo na empresa.

De acordo com Iudícibus (2013), o BP é a principal demonstração contábil, sendo composto por duas colunas, sendo que na coluna do lado direito está o passivo e o patrimônio líquido e na coluna esquerda está o ativo. O ativo retrata todos os bens e direitos da empresa, que correspondem aos benefícios presentes ou futuros; o passivo representa todas as

obrigações que a empresa tem com terceiros, e o patrimônio líquido evidencia os recursos que foram aplicados pelos proprietários da organização.

Ao analisar o balanço patrimonial a empresa poderá obter informações sobre sua situação financeira e econômica, comparar resultados anteriores com os atuais para fazer estimativas futuras, como também utilizar de vários quocientes e índices que demonstram a rentabilidade da empresa, sua capacidade de pagamento e outras informações que são úteis para tomar decisões. Segundo Iudícibus (2013, p.92), “a finalidade da análise é, mais do que retratar o que aconteceu no passado, fornecer algumas bases para inferir o que poderá acontecer no futuro”.

Para se fazer uma análise são utilizados diversos métodos que nos trazem a possibilidade de examinar o risco e o potencial de retorno da empresa, entre eles os mais utilizados são a análise horizontal e análise vertical de balanços, a análise através de índices e os relatórios de avaliação.

A análise horizontal é feita para se obter índices sobre a evolução da empresa, sempre tomando como base os saldos das contas ao longo dos anos; portanto, aconselha-se utilizar dados de pelo menos três anos para que se consiga fazer uma comparação dos componentes patrimoniais apresentando a evolução de cada conta nas demonstrações financeiras. Segundo Silva (2006, p. 232), “o propósito da análise horizontal é permitir o exame da evolução histórica de cada uma das contas que compõem as demonstrações contábeis”.

Quadro 1: A fórmula utilizada para se calcular a análise horizontal:

$$\text{Conta do ano atual} / \text{Conta do ano base} - 1 \times 100$$

Fonte: Cruz, (2015, p.72)

A análise vertical revela para a empresa a importância de uma conta ou grupo total de contas, tanto do ativo quanto do passivo. Para se fazer a análise vertical calcula-se o valor percentual de cada conta em relação ao total da mesma. Podemos citar como exemplo a fórmula abaixo:

Quadro 2: As fórmulas utilizadas para se calcular a análise Vertical:

$$\begin{aligned} &\text{Conta do ativo} / \text{Ativo total} \times 100; \\ &\text{Conta do passivo} / \text{Passivo total} \times 100 \\ &\text{Conta DRE} / \text{Receita Líquida de vendas} \times 100 \end{aligned}$$

Fonte: Cruz, (2015, p.75)

A análise através de índices fornece à empresa a possibilidade de um melhor entendimento sobre a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade. Os índices de liquidez estão relacionados à capacidade de pagamento da empresa; os índices de rentabilidade evidenciam o quanto os investidores e sócios terão de retorno em relação ao capital investido; os índices de estrutura de capital estão relacionados à distribuição dos capitais próprios e de terceiros perante os investimentos da empresa, e os índices de

rotatividade demonstram o ciclo financeiro da empresa, ou seja, quantos dias em média a organização leva para receber de seus clientes referente as suas vendas e pagar suas obrigações junto aos fornecedores, como também fazer a renovação do seu estoque. A tabela abaixo mostra as fórmulas e os tipos de índices mais utilizados para o processo de análise de balanço.

Quadro 3: Fórmulas e tipos de índices mais utilizados

ÍNDICES DE LIQUIDEZ	
Índices de Liquidez Geral (LG)	$AC + RLP / PC + ELP$
Índices de Liquidez Corrente (LC)	AC / PC
Índices de Liquidez Seca (LS)	$AC - estoques / PC$
Índices de Liquidez imediata (LI)	$Disponibilidades / PC$
ÍNDICES DE RENTABILIDADE	
Giro do ativo (GA)	$Receita Líquida / AT$
Margem Líquida (ML)	$Lucro Liq. \times 100 / Rec. Liq. de Vendas$
Rentabilidade do ativo (RA)	$Lucro Líquido \times 100 / AT$
Rentabilidade do PL (RPL)	$Lucro Líquido \times 100 / PL$
ÍNDICES DE ESTRUTURA DE CAPITAL	
Participação de capital de terc. PCT)	$(PC + EXIG. LP) \times 100 / PL$
Composição do Endiv. (CE)	$PC \times 100 / PC + ELP$
Imobilização do patrimônio líquido (IPL)	$(Investimento + imobilizado + intangível) \times 100 / PL$
ÍNDICES DE ROTATIVIDADE	
Prazo médio de rotação de Estoques (PMRE)	$Estoques / custo dos bens \times dias do período$
Prazo médio de recebimento das vendas (PMRV)	$Contas a receber / Rec. Liq. De vendas \times dias do período$
Prazo médio de pagamentos de compras (PMPC)	$Fornecedores / compras estimadas \times dias do período$
Ciclo financeiro (CF)	$PMRE + PMRV - PMPC$

Fonte: Cruz (2015).

A demonstração do resultado do exercício (DRE) mostra o resultado obtido pela empresa em determinado período (normalmente 12 meses) indicando se ela teve lucro ou prejuízo. A DRE inicia do zero a cada período, não acumulando despesas e receitas de um ano para outro, demonstrando um resumo econômico das atividades operacionais e não operacionais da empresa.

Segundo Silva (2006, p. 95), “a demonstração do resultado do exercício, conforme o próprio nome sugere, demonstra o resultado obtido pela empresa em determinado período, isto é, o lucro ou prejuízo”. Este demonstrativo é apresentado de forma vertical, subtraindo as despesas da receita para se chegar ao resultado (lucro ou prejuízo). É um demonstrativo obrigatório, tanto para as empresas Sociedades Anônimas (S.A), quanto para as Limitadas (Ltda.), sendo que no caso das S/A elas devem publicar suas demonstrações tornando público seus resultados; já as Ltda., ao término do exercício de 12 meses, deverão imprimir e encadernar suas demonstrações mantendo-as arquivadas para apresentar ao governo em caso de fiscalização.

Com a elaboração da DRE são detalhados todos os caminhos que compõem o resultado líquido da empresa, através do confronto das receitas, custos e despesas apurados,

produzindo informações essenciais para tomada de decisões, entender como está sendo apurado o resultado da organização.

A Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) demonstra a variação entre o saldo inicial e o saldo final da conta lucros ou prejuízos acumulados contidas no PL. Quando se faz a apuração do lucro líquido da empresa no encerramento da DRE, esse lucro é transportado para conta lucros ou prejuízos acumulados para que seja feita a sua distribuição para os sócios, sendo que a parte que ficar retida na empresa é reinvestida no negócio, trazendo mais uma origem de recursos para a entidade, que é aplicada no ativo (MARION, 2009).

Toda destinação do lucro líquido para os sócios, como também os valores retidos para a empresa, é evidenciado na DLPA. Antes de serem indicados no Balanço Patrimonial, os dividendos e os lucros da empresa são os principais fatores utilizados para realizar fusões com o objetivo de aumentarem os seus lucros.

Em se tratando de sociedades anônimas ou sociedades limitadas de grande porte, o saldo da DLPA deverá ser zero, e no caso de sociedades anônimas de capital aberto a DLPA deverá ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio líquido (DMPL), com a conta lucros acumulada e zerada.

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) é utilizada para demonstrar a origem e a aplicação dos recursos que foram movimentados no caixa e equivalente de caixa da empresa em determinado período. Essas alterações são separadas em 3 atividades: a operacional, a de investimento e a de financiamento.

A DFC é uma demonstração obrigatória para as empresas que possuem o patrimônio líquido acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), sendo que nada impede que as empresas de pequeno porte elaborem essa demonstração uma vez que sua análise é de suma importância para se fazer um planejamento financeiro na empresa.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) mostra a riqueza criada pela empresa e sua distribuição de forma sucinta em um determinado período, tendo que ser elaborada baseando-se nas normas contábeis vigentes e no princípio contábil da competência. De acordo com Silva (2006, p. 102):

A DVA mostra a geração de valor e sua distribuição, para pagamento de insumos, para pagamentos de salários aos empregados, impostos ao governo, dividendos e juros sobre o capital próprio aos acionistas e reinvestimento na empresa.

A DVA também evidencia um leque de informações que permite uma análise do desempenho econômico da empresa, demonstrando a geração de riqueza e os efeitos sociais produzidos com a sua distribuição. Apenas as companhias abertas estão obrigadas a publicar a DVA.

As Notas Explicativas servem para complementar as demonstrações contábeis, esclarecendo a situação patrimonial da empresa como também o resultado do exercício com o objetivo de levar um melhor entendimento sobre as demonstrações aos seus usuários.

Tendo como principais evidências das notas explicativas, os quadros analíticos suplementares, as informações entre parênteses, os comentários do auditor e os relatórios da diretoria, além de outras evidenciações (IUDICIBUS, 2013). Essas evidências são utilizadas para demonstrar de forma mais clara o conteúdo das notas explicativas, facilitando a compreensão dos usuários.

4 OS REGISTROS FINANCEIROS COMO APOIO À TOMADA DE DECISÃO

Tomar decisões na empresa não é uma tarefa fácil, ainda mais nos tempos de hoje, que a competitividade requer um cuidado maior devido às grandes exigências do mercado e os objetivos das empresas em sempre alcançarem o sucesso do negócio; portanto, para que a empresa tome decisões corretas deve utilizar informações úteis, tempestivas e confiáveis.

Apesar de a contabilidade ser vista por muitos apenas como uma obrigatoriedade exigida por lei, ela é considerada uma das principais ferramentas utilizadas pelos gestores para o processo de tomada de decisão. Marion (2009, p.26) afirma que “a Contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomadas de decisão”.

Através da contabilidade a empresa pode tomar decisões sobre custos, rentabilidade, retorno de investimentos, fluxo de caixa, planejamento tributário, gestão de estoques e tantas outras decisões que ajudam a empresa em sua continuidade tornando-se um sistema de informação indispensável à gestão.

Para alcançar seus objetivos a empresa também poderá fazer uso da contabilidade gerencial que é muito utilizada para fazer o controle, planejamento e para tomar decisões nas empresas. Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.4) reforçam que: “A contabilidade gerencial se preocupa com o fornecimento de informações aos administradores – ou seja, a indivíduos no interior de uma organização, que dirigem e controlam suas operações”.

As demonstrações financeiras são consideradas documentos históricos, pois demonstram o que aconteceu em determinado período, servindo como fonte de análise para a maioria dos usuários interessados em saber o que irá acontecer no futuro. Os investidores em ações, por exemplo, querem saber sobre os lucros e dividendos, pois desejam obter informações sobre qual a empresa paga melhores dividendos aos seus acionistas, utilizando esses dados para escolher qual a empresa é mais vantajosa para investir, já os credores se preocupam com a capacidade de pagamento futuro das dívidas da empresa, tendo em vista que as demonstrações financeiras fornecem informações preciosas relativas às questões financeiras (GARRISON, NOREEN, BREWER, 2007).

Os usuários das demonstrações contábeis recorrem à análise das demonstrações financeiras para ter um melhor entendimento sobre as demonstrações e poder tomar suas decisões de forma assertiva. Eles podem obter informações sobre a tendência dos dados financeiros, fazer comparação em relação a períodos anteriores e também analisar os indicadores de desempenho da empresa.

Ao utilizar o Balanço patrimonial para tomar decisões o gestor precisa primeiramente transformar os dados em informações e saber interpretá-los, através da análise de balanço. Para Matarazzo (2003, p.15):

As demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, de acordo com regras contábeis. A análise de Balanços transforma esses dados em informações e será tanto mais eficiente quanto melhores informações produzir.

Através da análise de balanços a empresa poderá extrair das demonstrações financeiras informações úteis para avaliar os efeitos de eventos sobre a situação financeira da empresa, apresentando relatórios com base em indicadores, visando concluir se a empresa está sendo bem administrada, se está tendo lucro ou prejuízo, se tem condições de pagar suas dívidas, entre outras informações relevantes.

Os índices de liquidez, índices de rentabilidade, índices de estrutura de capital e índices de rotatividade podem ser utilizados pelas empresas para avaliar seu desempenho e tomar decisões, porém nem sempre são adequados à utilização de todos os índices, pois eles devem ser utilizados de acordo com as necessidades da empresa e seus objetivos. Em se tratando de acionistas, esses se preocupam em analisar o lucro líquido da empresa, os dividendos e o patrimônio líquido, pois investem na empresa com o objetivo de receber um retorno em forma de dividendos e com a perspectiva de aumento das ações.

Já para tomar decisões relacionadas ao ciclo operacional da empresa, que de acordo com Assaf Neto (2006, p. 195) “as fases operacionais existentes no interior da empresa, que vão desde a aquisição de materiais para a produção até o recebimento das vendas efetuadas”. É possível citar como exemplo os índices de rotatividade, que trazem indicadores úteis para analisar a atividade operacional da empresa, identificar o prazo médio de estocagem de matéria prima, o tempo médio de fabricação, o prazo médio de vendas, o prazo médio de pagamento a fornecedores, entre outras informações importantes que ajudam a empresa em seu planejamento. Ainda segundo Matarazzo (2003, p.150)

Certos índices, como Participação de Capitais de Terceiros, Liquidez Corrente e Rentabilidade do Patrimônio Líquido, são usados por praticamente todos os analistas. Outros, porém, como Composição do Endividamento, Liquidez Seca, Rentabilidade do Ativo, Margem Líquida de Lucro, nem sempre fazem parte dos modelos de análise.

A utilização de índices é uma das técnicas mais utilizadas pelas empresas para evidenciar sua situação econômica ou financeira, por isso se deve ter cautela na hora de utilizá-los, pois existem índices que são interessantes para determinadas empresas e usuários e para outros não. Sendo assim, a empresa deve analisar bem e verificar quais os índices se adequam as suas necessidades.

5 METODOLOGIA

A pesquisa realizada, foi elaborada com criação de perguntas subjetivas específicas, utilizando-se de aplicação de entrevista com o administrador da entidade, afim de coletar informações acerca de suas técnicas para gerenciamento das finanças do supermercado. “As entrevistas podem ser consideradas conversas com finalidade e se caracterizam pela sua forma de organização.” (DESLANDES, 2012 p. 64).

Juntamente com uma pesquisa bibliográfica, que foi desenvolvida a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos periódicos e atualmente material disponibilizado na internet e também pesquisa documental, (GIL, 1991). Onde estão inclusos conteúdos escritos por autores específicos da área contábil financeira, os quais foram indispensáveis para respaldar a pesquisa realizada.

Além da coleta de dados mediante entrevista, houve também a reunião de informações mediante observações realizadas no ambiente interno da empresa no que tange às técnicas administrativas financeiras, com ênfase em conhecer quais os registros utilizados pela empresa, além de verificar como são elaborados os registros e verificar de que maneira são utilizados os registros realizados na empresa no processo de tomada de decisões. Onde as respectivas informações obtidas estão organizadas no decorrer do trabalho de maneira Explicativa afim de proporcionar ampla compreensão acerca do caso estudado.

6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Foi aplicada uma pesquisa de caráter qualitativo em um supermercado, que teve como objetivo avaliar a importância e utilização dos registros financeiros na empresa. Foram elaboradas 6 perguntas subjetivas com as quais os pesquisadores fizeram uma entrevista com o gestor da empresa.

Primeiramente foi questionado sobre a importância da utilização dos registros financeiros para a empresa, que teve como resposta:

É importante para saber como a empresa está, quanto entrou de dinheiro, saber se a empresa está tendo lucro ou prejuízo, saber quanto eu tenho de mercadoria no estoque.

Pôde-se perceber que a empresa considera os registros financeiros importantes, porém pode ser visto que o gestor não tem muito conhecimento sobre a grande quantidade de ferramentas de controle financeiro que podem ser utilizadas para obter informações relevantes e necessárias para tomar decisões na empresa.

Indagou-se na segunda pergunta se a empresa utiliza os registros financeiros para tomar decisão e como. Obteve-se como resposta:

Utilizo, pra saber quanto eu estou apurando de dinheiro no mês, quantas são minhas despesas no mês, quais os cheques que eu tenho para pagar, quais as duplicatas que tem para pagar.

Diante da resposta pode ser visto que o gestor acredita tomar decisões a partir dos registros financeiros, porém pode-se observar que os registros estão sendo mal utilizados, pois a empresa não faz uso adequado dos dados registrados, o que dificulta a empresa a chegar em informações relevantes que poderiam ajudá-la a controlar melhor seu dinheiro, saber como está a saúde financeira e econômica da empresa.

Na terceira questão buscou-se identificar quais as formas de controle Financeiro utilizado pela empresa, e obteve-se como resposta:

Eu anoto no caderno todo o dinheiro que entra na empresa, e as contas que eu tenho para pagar, as datas dos cheques que eu dou para as empresas, anoto em fichas as contas dos clientes que compram a prazo, e o que coloca no computador são as notas fiscais de compra que dá entrada quando chega a mercadoria e saída quando eu vendo.

Foi possível identificar que a empresa ainda utiliza controles financeiros precários, pois ainda faz uso de anotações importantes, em cadernos, de forma desorganizada e inadequada, quando poderia coletar esses dados em planilhas no computador, ficando mais organizados e fáceis de manusear para tomar decisões.

Fica também evidente a necessidade que tem a empresa em ter controles financeiros mais adequados que possam lhe ajudar na administração, como organizar o controle de caixa, ter um controle das contas bancárias, das vendas diárias, das contas a receber e de estoques, o que poderia trazer melhorias contínuas e ajudar a empresa a alcançar melhores resultados.

Em seguida, na quarta pergunta foi questionado acerca da utilização dos registros financeiros serem frequentes na empresa, e obteve-se como resposta:

É sim, todo dia eu anoto, todo dinheiro que recebo, todos os pagamentos que eu faço, e quando chega as mercadorias é colocado no sistema do computador, e na hora que vende eu dou saída, e também tiro os extratos das contas todo dia para conferir os cheques que foram compensados.

Foi possível perceber que apesar de se ter poucos controles financeiros na empresa, os que são realizados são feitos diariamente; pode ser visto também um cuidado para que todos os registros sejam alimentados na hora que acontece o fato gerador, pois assim que recebem as mercadorias eles cadastram no sistema, e todas as vendas também são efetuadas no momento que ocorrem, fazendo com que os registros estejam sempre atualizados.

A quinta pergunta foi a respeito das vantagens percebidas a partir da utilização do controle financeiro para a empresa, tendo nesse caso como resposta:

Tem vantagens sim em utilizar os registros, porque eu tenho como saber quanto eu apurei de dinheiro todo dia, na semana, quais foram os dias que eu vendi mais, eu tenho como saber o que eu tenho para pagar no mês, os cheques que tem para entrar na conta.

Percebeu-se com a resposta que a empresa obtém poucas vantagens dos registros financeiros que possui, pois através dos dados coletados, ela poderia fazer muitas projeções e análises que a ajudariam em suas decisões, como também visualizar a real situação econômica e financeira da mesma. Observou-se também a falta de profissionais qualificados para aplicar as ferramentas de controle financeiro na empresa, uma vez que o conhecimento traz a possibilidade de corrigir erros existentes, controlando e impulsionando a entidade com informações corretas.

A sexta pergunta diz respeito às demonstrações contábeis, como o BP, DRE, DLPA, DFC, DVA e as notas explicativas, que apresentam relevantes informações que podem ser utilizadas pela gestão para análise da posição econômica e financeira da empresa, quais dessas demonstrações a empresa utiliza? e por quê? A questão teve como resposta:

Não uso nenhuma, essas demonstrações contábeis, são feitas no escritório de contabilidade, o contador faz tudo lá, o balanço da empresa e essas outras demonstrações, e eu não uso nenhuma para tomar decisão na empresa.

Verificou-se que a empresa não utiliza nenhuma das demonstrações contábeis para tomar decisões, e demonstra um certo desinteresse e falta de conhecimento sobre a utilização das mesmas. O gestor coloca em evidência um problema muito visto nas pequenas empresas, de ver as demonstrações contábeis apenas como uma obrigatoriedade do fisco, não dando a importância que realmente deveria e deixando de fazer uso de uma ferramenta tão importante para tomar decisões.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No processo de obtenção de resultados foi aplicada uma entrevista com o gestor da empresa, proporcionando dados necessários para o conhecimento quanto às formas de controle financeiro disponíveis pela empresa, identificando as ferramentas de registros utilizados e analisando a utilização desses registros como auxílio para tomar suas decisões.

Após análise das respostas obtidas na entrevista, foi possível perceber uma certa dificuldade da empresa em fazer uso das ferramentas de controle financeiro disponíveis, pelo

fato de que o responsável por executar essa tarefa não tem um conhecimento adequado dos benefícios que estes podem trazer para a empresa.

Por meio deste estudo foi visto que a empresa tem uma coleta de dados satisfatória, porém não faz uso adequado desses dados, devido à falta de pessoas capacitadas para executar tais tarefas, fazendo com que a organização perca a vantagem em relação às outras do mesmo seguimento, enfraquecendo-se no mercado, perdendo competitividade.

A falta de controle financeiro eficiente gera dificuldades na hora de colher resultados práticos para a pesquisa, porém os estudos teóricos fizeram com que os pesquisadores pudessem identificar possibilidades de melhoria para a gestão financeira da empresa, sugerindo a utilização das ferramentas de controle financeiro para a tomada de decisões.

A empresa faz pouquíssimo uso dos registros financeiros como auxílio para tomar decisões, não há um uso adequado das informações coletadas, pois o empresário acredita que as coisas estão boas do jeito que estão, e que contratar uma pessoa especializada para cuidar do controle financeiro da empresa seria um custo desnecessário; ele não considera que com um controle financeiro adequado poderia proporcionar resultados positivos, como melhoria na organização de suas finanças, levando a empresa a aumentar o valor de seu patrimônio.

O controle financeiro envolve uma diversidade de atividades que deverão ser executadas através da elaboração de um planejamento, análise e controle das atividades, para que a empresa possa entender quais recursos estão disponíveis e poder ter melhores ferramentas para tomar decisões em novos investimentos, diminuindo os riscos e aumentando as chances de sucesso do negócio.

A falta de utilização das demonstrações contábeis como ferramenta de apoio também impede que a empresa obtenha informações relevantes, uma vez que as demonstrações contábeis oferecem uma visão da real da situação econômico-financeira da empresa e, através da utilização dos relatórios gerados, há possibilidade de fazer análises da estrutura e composição do patrimônio e utilizar os índices e indicadores para chegar a conclusões sobre a situação da empresa.

Diante deste estudo verificou-se a importância que uma gestão financeira pode trazer para a empresa, uma vez que a mesma já está no mercado há 17 anos e ainda passa por dificuldades financeiras recorrentes, como também a importância em se ter um profissional capacitado, já que a empresa tem vários dados que poderiam ser utilizados para fazer projeções e análises, mas por falta de conhecimento e utilização, não fazem a correta utilização dos mesmos, não considerando a importância que realmente merecem.

Concluiu-se com isso que a pesquisa demonstrou a importância em se ter um controle financeiro e que o gestor não deve tomar decisões baseado no senso comum, dispensando o uso das ferramentas de controle financeiro, pois estas são muito importantes para que a empresa consiga obter resultados fundamentados em informações precisas, viabilizem projetos e façam projeções de suas ações, já que são ferramentas primordiais para a continuidade da empresa e auxílio quanto a sua manutenção no mercado de forma competitiva.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico – financeiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

_____, Alexandre; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, José Sótenes Silva. **Análise financeira de balanços**. São Paulo: Rêspel, 2015.

DESLANDES, Suely Ferreira. **Pesquisa Social: Teoria, método e criatividade**. 32. ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATARRAZO, Dante Carmine, **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Dilson Campos. **Como elaborar controles financeiros**. Belo Horizonte: Sebrae/MG, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. Curitiba: Iesd Brasil, 2012.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira das empresas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.



27. A PERCEPÇÃO DOS EMPREGADORES DIANTE DA LEI COMPLEMENTAR Nº150/2015 DO CONTRATO DE TRABALHO DOMÉSTICO

Área Temática: VIII. Contabilidade Social e Contabilidade Agrícola e Ambiental.

Autores: Aurea Falchetto Casagrande, Mônica de Oliveira Costa, Farana de Oliveira Mariano, Sabrina Pereira Uliana Pianzoli & Jéssica Ramos Gomes

RESUMO

O trabalho doméstico é uma das atividades mais antigas deste país, com início ainda no período da escravidão. Apesar do seu pioneirismo apenas após muitos anos obtiveram-se normas para dispor sobre esta modalidade de trabalho, que foi publicada no dia 1º de junho de 2015, pela Presidente em exercício, Dilma Rousseff, sob Lei Complementar Nº 150. Devido à publicação da lei dos empregados domésticos ser relativamente recente, pouco conhecimento ainda se direciona a essa problemática e existem muitos questionamentos e dúvidas dos envolvidos nessa cadeia de vínculos empregatícios. Entretanto, este trabalho é importante para proporcionar melhor entendimento aos empregados e empregadores domésticos sobre esta lei que abrange uma faixa de empregados que ainda são desvalorizados e engloba um assunto pouco discutido. O objetivo do presente artigo foi demonstrar o posicionamento dos empregadores diante da lei dos empregados domésticos e apresentar se teve algum impacto de tal na prática. Neste sentido, foi desenvolvida uma pesquisa quantitativa descritiva por meio de aplicação de questionário com perguntas objetivas aos empregadores domésticos. Os resultados mostraram que a percepção dos empregadores em relação à lei, foi de que a categoria profissional obteve a devida valorização e aumento dos benefícios, e os empregadores obtiveram aumento dos custos para manter os serviços dos empregados domésticos e com isso notou-se que ocorreu uma queda de vínculos empregatícios e aumentou a tendência da modalidade de diarista. De forma geral, pode-se notar que ocorreu uma queda de vínculos empregatícios regulares indicados pelos cancelamentos dos contratos, e aumento de tendência para a modalidade de diarista, ambos devido à elevação dos custos. Este aumento financeiro se deu para originar muitas conquistas para as domésticas, proporcionando uma redução das desigualdades de direitos diante dos demais trabalhadores, mas na prática observamos queda de empregos.

Palavras-chave: Empregada Doméstica. Empregador Doméstico. Lei 150/2015.

1 INTRODUÇÃO

Os trabalhadores domésticos, anteriormente regidos principalmente pela Lei Nº 5859 de 11 de dezembro de 1972, foram contemplados pela Lei Complementar Nº 150 de 1º de junho de 2015, que alterou também as Leis Nº 8.212 de 24 de julho de 1991; Nº 8.213 de 24 de julho de 1991; e Nº 11.196 de 21 de novembro de 2005; e revogou o inciso I do art. 3º da Lei Nº 8.009 de 29 de março de 1990; o art. 36 da Lei Nº 8.213 de 24 de julho de 1991; e o inciso VII do art. 12 da Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro 1995.

O Congresso Nacional decretou e a Presidente da República sancionou a Lei Complementar Nº 150/2015 sobre o contrato de trabalho doméstico. A lei regulamentou e atualizou as condições desta modalidade de trabalho, que em resumo tende o aumento dos benefícios do empregado doméstico, com o objetivo de igualar-se aos demais empregados (BRASIL, 2015).

Embora passado muito tempo, mais de quarenta anos da Lei Nº 5859 e mais de setenta anos da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), que regulamenta as relações individuais e coletivas de trabalho em ocasião aprovada no Governo de Getúlio Vargas, enfim a classe dos domésticos pode comemorar uma conquista de igualdade de direitos e valorização de sua categoria (BRASIL, 1953).

Contudo, essas melhorias foram colocadas em prática pelo empregador doméstico, que é quem teve que se adequar a essas mudanças e assumir as contas. Essa implantação altera, além do tratamento da relação de trabalho, o aspecto financeiro. Assim, existem aqueles que defendem e outros que criticam essas imposições (BRASIL, 2015).

Para tanto, os ganhos conquistados a essa categoria de trabalhadores (as), serão custeados pelo empregador, e nesse com base nesse raciocínio busca-se saber: Qual a percepção dos empregadores em relação a nova lei das empregadas domésticas?

Deste modo o objetivo geral da pesquisa foi demonstrar o posicionamento dos empregadores diante da Lei Complementar Nº150/2015 e apresentar como foi o impacto de tal, na prática.

Para se atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Proporcionar o entendimento sobre a nova lei dos empregados domésticos.
- Listar as principais vantagens obtidas para os empregados domésticos.
- Apresentar as novas obrigações dos empregadores domésticos.
- Apresentar como foi a aceitação da nova lei na opinião dos empregadores e como impactou nos contratos de trabalhos já existentes (se houveram muitos casos de demissão ou admissão).

Devido à publicação da lei dos empregados domésticos ser relativamente recente, pouco conhecimento ainda se direciona a essa problemática e existem muitos questionamentos e dúvidas dos envolvidos nessa cadeia de vínculos empregatícios. Entretanto, este trabalho é importante para proporcionar melhor entendimento aos empregados e empregadores domésticos sobre esta lei que abrange uma faixa de empregados que ainda são desvalorizados e engloba um assunto pouco discutido. Cabe ainda com este trabalho listar os principais direitos adquiridos pelos domésticos e como está o comportamento da aplicação desta lei.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 INÍCIO DO TRABALHO DOMÉSTICO

O trabalho doméstico é uma das modalidades de trabalho mais antigas, no Brasil, teve início no período de escravidão através do trabalho escravo, que em sua maioria eram desempenhados por negros, homens, mulheres e até mesmo crianças. Devido à falta de condições de sobrevivência, eles trabalhavam durante extensas horas em troca de alimentação e moradia, e possuíam uma qualidade precária de vida (CALVET, 2013).

Este trabalho era composto por diversas atividades, como: lavadeiras, cozinheiras, babas, amas de leite, jardineiras, entre outras. Sendo forçados a aguentar toda exploração que lhes fossem impostas (CALVET, 2013).

Não havia nenhuma lei trabalhista que regulamentasse esse tipo de trabalho nem ao menos respeito por essa atividade, o que permitia o trabalho forçado, ilimitado e sem qualquer perspectiva de melhores condições de vida para quem os exercia. Assim os escravos se sujeitavam as excessivas horas de trabalho em troca de condições mínimas de sobrevivência e precárias (ROSE, 2017).

A primeira regra a ser imposta aos empregados domésticos foi a Lei de 13 de setembro de 1830, vigente antes da abolição da escravatura que abordava sobre o contrato escrito sobre prestação de serviços feitos por brasileiros ou estrangeiros dentro ou fora do Império.

Com a abolição da escravatura, através da Lei Áurea (Lei imperial nº 3.353), em 13 de maio de 1888, homens e mulheres deixaram de serem escravos e passaram a ter direitos e deveres como cidadãos comuns, além de adquirirem direito a remuneração pelo trabalho desempenhado. Foi considerado como o marco inicial da História do Direito do Trabalho no Brasil (BRASIL, 1988).

Diante disso, devido a distorção na proporção “empregador X empregado”, uma nova controvérsia se instaurou, pois já que os ex-escravos não tinham onde morar e nem uma forma diferente de trabalho para desempenhar, só lhes restaram os trabalhos já exercidos em troca de moradia e alimentação, foi aí que muitos deles decidiram permanecer com suas atividades (ROSE, 2017).

Desse modo, os trabalhadores ficaram submetidos a trabalhar de forma informal, sem nenhum direito de qualquer trabalhador comum, acarretando em um labor sem valorização. A partir daí o trabalho escravo passou a ser considerado como trabalho doméstico (ROSE, 2017).

2.2 O TRABALHO DOMÉSTICO

O empregado doméstico para ser considerado como tal, deve possuir algumas características que são prontamente indicadas segundo o Art. 1º da Lei Complementar 150:

Art. 1º Ao empregado doméstico, assim considerado aquele que presta serviços de forma contínua, subordinada, onerosa e pessoal e de finalidade não lucrativa à pessoa ou à família, no âmbito residencial destas, por mais de 2 (dois) dias por semana, aplica-se o disposto nesta Lei.

Diante do exposto, para ser considerado o vínculo empregatício deve-se obedecer aos critérios clássicos da relação de emprego, como a continuidade, ou seja, característica de não eventualidade que se confirma pelo fato do trabalho ser prestado de forma habitual. A título de exemplo, o empregado que trabalha toda segunda, quarta e sexta caracteriza a habitualidade, pois a prestação de serviços nesses dias é contínua. E para sanar qualquer discussão quanto a eventualidade da doméstica, a lei esclarece que o vínculo é considerado a partir da existência do trabalho por mais de dois dias por semana (BRASIL, 1943).

A subordinação, que é caracterizada pelo recebimento de ordens de forma hierárquica, desse modo o empregado estará sujeito aos comandos do empregador, obedecendo a este sobre o serviço que deve ser executado, o horário trabalhado, e outras ordens. A condição de onerosidade, que determina que os serviços prestados precisem ser pagos, ou seja, não devem ser realizados de forma gratuita (BRASIL, 1943).

O requisito da pessoalidade, em que somente a pessoa contratada poderá exercer a atividade imposta, impedindo a possibilidade de uma terceira pessoa realizar o trabalho em seu lugar. Esses pressupostos são cumulativos e ausência de algum deles inexistente a relação de emprego (MENDES, 2016).

Diante das características do trabalho, devemos destacar que além do empregado que desempenha as tarefas de casa, como limpar e arrumar a casa, outras atividades são classificadas como trabalho doméstico, podemos citar: o jardineiro que apenas cuida das plantas do quintal, o motorista particular, mordomos e governantas, cozinheiros, camareiros, roupeiros e afins, cuidadores de crianças e idosos, lavadores e passadores de roupa, vigilantes e guardas de segurança, dentre outros que desempenhe qualquer atividade sem finalidade econômica (CALVET, 2013).

Segundo a OIT 2013 (Organização Mundial do Trabalho) o país que possui a maior população de empregadas domésticas do mundo é o Brasil, em comparação com um estudo realizado entre outros 117 países. Em números, de 7,2 milhões de trabalhadores domésticos no Brasil, 6,7 milhões são do sexo feminino e 504 mil são do sexo masculino.

Ainda, muitos destes trabalham na informalidade, cerca de menos de 30% dos domésticos possuem carteira assinada e a jornada de trabalho normalmente excede às 44 horas semanais.

2.3 ALTERAÇÕES A PARTIR DA LEI 150/15

Com a Lei Complementar nº 150 de junho de 2015, aprovada pela Presidente da República Dilma Rousseff, as empregadas domésticas adquiriram novos direitos trabalhistas e previdenciários. As principais mudanças iniciaram no FGTS, que anteriormente era opcional para pagamento pelo empregador, e hoje tornou-se obrigatório o recolhimento do FGTS por parte do mesmo. O cálculo é sobre o salário bruto, com alíquota de 8%. Também passou a ser obrigatório recolher 0,8% por seguro contra acidentes e 3,2% referentes à rescisão contratual (MENDES, 2016).

A jornada de trabalho era feita através de acordo, ou seja, diretamente entre empregado e o empregador, com o advento da nova lei, deve ser composta por 8 horas diárias, totalizando 44 horas semanais, com 4 horas de trabalho aos sábados. A lei permite compensar as horas de trabalho do sábado divididas durante a semana, deve ser feito um intervalo de pelo menos 1 hora e de no máximo 2 horas para quem trabalha 8 horas por dia. O intervalo deve ser de 15 minutos para as jornadas de até 6 horas diárias. Os funcionários que trabalham no período noturno, entre 22h e 5h, devem receber um acréscimo sobre a hora trabalhada de adicional noturno de 20%. A hora noturna é considerada com duração de 52 minutos e 30 segundos (BRASIL, 2015).

Anteriormente não existia regulamentação sobre o pagamento de horas adicionais, as conhecidas horas extras. Hoje existe o adicional de 50% sobre o valor da hora normal ou poderá ser compensado com folgas. Entretanto, as primeiras 40 horas extras terão que ser obrigatoriamente remuneradas, e as demais horas extras possuem um prazo máximo de até um ano para serem compensadas. A carga horária diária não pode extrapolar 10 horas, considerando na soma as horas extras (BRASIL, 2015).

O aviso prévio foi um direito mantido e sem alterações, em que, quando uma das partes desejar encerrar o contrato, esta deverá comunicar à outra com antecedência mínima de 30 dias e ambos deverão arcar com a indenização em caso de descumprimento (MENDES, 2016).

O empregado doméstico passa a ter direito ao seguro desemprego, e para receber é necessário que o empregado tenha um vínculo de trabalho durante no mínimo 15 meses com recolhimento de FGTS. Além disso, passou a ter benefícios previdenciários, como o salário família para filhos com até 14 anos ou qualquer idade para filhos com invalidez; seguro contra acidentes de trabalho, que possam vir a acontecer durante o trabalho; auxílio pré-escola para filhos de até 5 anos de idade; indenização por demissão sem justa causa, que o empregador irá recolher mensalmente na conta do FGTS 3,2% do salário como indenização de perda de emprego (BRASIL, 2015).

Além das mudanças relativas ao Direito do Trabalho, a nova LC 150/2015 também trouxe mudanças em relação ao Direito Civil e Processual Civil. Com a revogação de inciso I do art. 3º da Lei 8.009/90 pela LC 150/2015, não será mais possível penhorar o bem de

família do empregador por dívidas trabalhistas que este tenha com sua empregada doméstica ou por débitos com a contribuição previdenciária desta doméstica. Vale ressaltar, no entanto, que, se o empregador devedor tiver mais de um bem imóvel, somente um deles irá ser considerado bem de família e os demais poderão ser penhorados. De igual forma, poderão ser penhorados bens móveis do empregador executado, como por exemplo, os carros, motocicletas, joias, além, é claro, da possibilidade de penhora online, que se refere a quantias monetárias que estejam depositadas em instituições financeiras (MENDES, 2016).

Antes da aprovação da lei complementar o empregador pagava 12% (doze por cento) de INSS, e não pagava as alíquotas para seguro acidente e fundo compensatório, também não retinha o imposto de renda do empregado doméstico. Em relação ao FGTS, com a nova lei, este tornou obrigatório (ALENCAR, 2016).

Diante destas mudanças o custo mensal do trabalhador para o empregador será, além do salário acordado, um montante de 20% (vinte por cento) sobre esta remuneração, que se referem a 8% de FGTS, 8% de INSS, 3,2% de provisão de multa e 0,8% de seguro contra acidente. Ocasionalmente um aumento direto de 8% em relação ao montante pago antes da nova lei vigente (ALENCAR, 2016).

Descontados em folha na faixa de 8% (oito por cento) a 11% (onze por cento) de INSS. Além disso, outras despesas deverão ser apuradas para chegarmos ao custo total com o empregado, tais como: férias e 1/3 de férias, 13º salário, vale-transporte, vale-alimentação, vestuário, despesas com honorários contábeis, entre outros (serviços online ou eletrônicos de controle de horas trabalhadas, por exemplo). Estima-se que o custo mensal global será de 50% (cinquenta por cento) em relação ao salário pago (ALENCAR, 2016).

3 METODOLOGIA

Para entender como a nova lei dos empregados domésticos impactou nos contratos de trabalho doméstico e qual o posicionamento dos empregadores diante de tal mudança, foram utilizados alguns métodos para embasar a pesquisa.

Foi desenvolvida uma pesquisa através de aplicação de questionário fechado, no mês de abril de 2017, com empregadores da cidade de Venda Nova do Imigrante - Espírito Santo, que possuem empregados domésticos registrados ou não, com a finalidade de analisar, segundo a opinião deles, qual foi a percepção em relação à aplicação dessa nova lei. A aplicação dos questionários respeitou a qualidade de anonimato dos empregadores.

A modalidade de questionário é uma forma de obtenção de respostas através de perguntas em que o próprio informante responde, na ausência do pesquisador. Por isso, possui alguns inconvenientes: o fato de manter o anonimato não garante sinceridade nas respostas obtidas; envolve a capacidade dos interrogados, como competência, franqueza e boa vontade; a interpretação das perguntas é por conta do informante; o tema proposto pode incomodar algumas pessoas; e além disso, o retorno dos questionários respondido pode ser baixo (LAVILLE; DIONNE, 1999; MALHOTRA, 2001).

O método de amostragem utilizado foi o não-probabilística. De acordo com Malhotra (2001), a amostragem não-probabilística confia no julgamento pessoal do pesquisador. A amostragem não probabilística se dá de acordo com o julgamento do pesquisador sendo que este pode selecionar a amostra baseando-se pela conveniência, acessibilidade, ou uma decisão consciente dos elementos para compor a amostra. Como não há maneira de determinar a probabilidade de escolha de qualquer elemento em particular para inclusão na amostra, as estimativas obtidas não são estatisticamente projetáveis para a população.

Os resultados provenientes da pesquisa foram analisados de modo a identificar pontos importantes que direta ou indiretamente relacionam-se com o objetivo do presente trabalho. Como também buscar se a lei complementar N°150 está sendo cumprida pelos empregadores ou se dificultou a contratação de domésticos.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

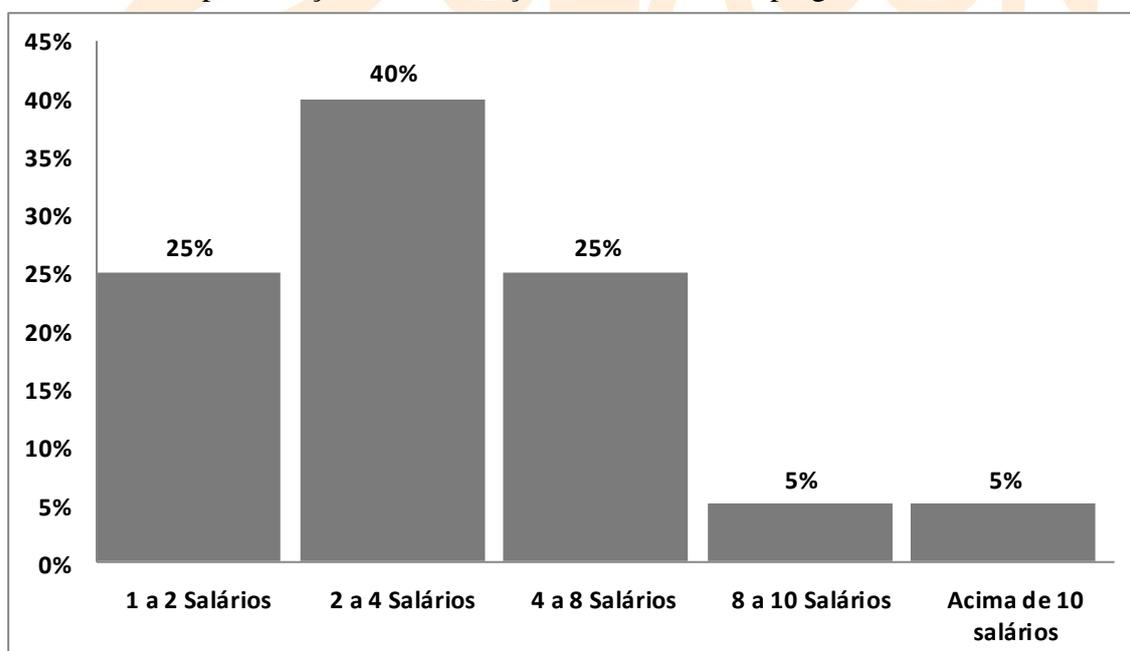
Foi desenvolvida uma pesquisa através de aplicação de questionário fechado, no mês de abril de 2017, com empregadores da cidade de Venda Nova do Imigrante - Espírito Santo, que possuem empregados domésticos registrados ou não, com a finalidade de analisar, segundo a opinião deles, qual foi a percepção em relação à aplicação dessa nova lei. A aplicação dos questionários respeitou a qualidade de anonimato dos empregadores.

A aplicação dos questionários se deu principalmente em um ambiente acadêmico de ensino superior, diante disso, o grau de instrução dos respondentes apresentou-se elevado, podendo notar que os entrevistados possuem maior capacidade de entendimento da lei e consequentemente a aplicação.

Assim, obteve-se 55% que possuem ensino superior completo, 30% fundamental completo, os outros 15% divididos igualmente entre ensino médio incompleto, ensino médio completo e ensino superior incompleto.

Todos os entrevistados residem no município de Venda Nova do Imigrante, sendo destes 04 de sexo masculino e 16 do sexo feminino.

GRÁFICO 1: Apresentação da distribuição da renda dos empregadores.



Fonte: Dados da Pesquisa

Segundo Oliveira, a renda per capita média do brasileiro em 2015 chegou a R\$1.113,00 (um mil cento e treze reais), enquanto no Estado do Espírito Santo foi de R\$1.074,00 (um mil e setenta e quatro reais). Apesar de ser um dado do ano de 2015,

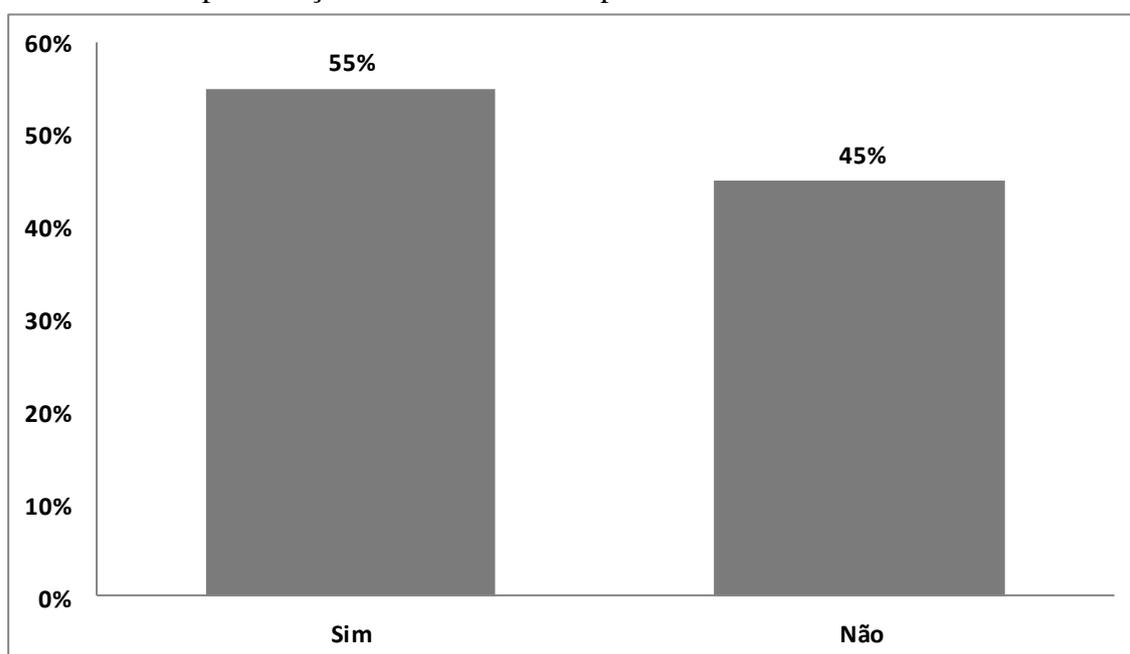
percebeu-se que a renda dos respondentes se encontra, na sua maioria, acima do valor per capita médio dos brasileiros.

Em relação à idade, 15% possuíam entre 18 a 25 anos, 35% entre 26 e 35 anos, 25% de 36 a 45 anos, 15% de 46 a 55 anos, 5% de 56 a 65 anos e 5% acima de 66 anos.

Verificou-se que do estado civil dos respondentes são de 35% solteiros, 60% casados e 5% divorciados.

Quanto a necessidade de possuir um contador para emitir as guias de pagamento e manter um contador para cuidar das exigências, e o resultado se deu conforme apresentado no gráfico 02.

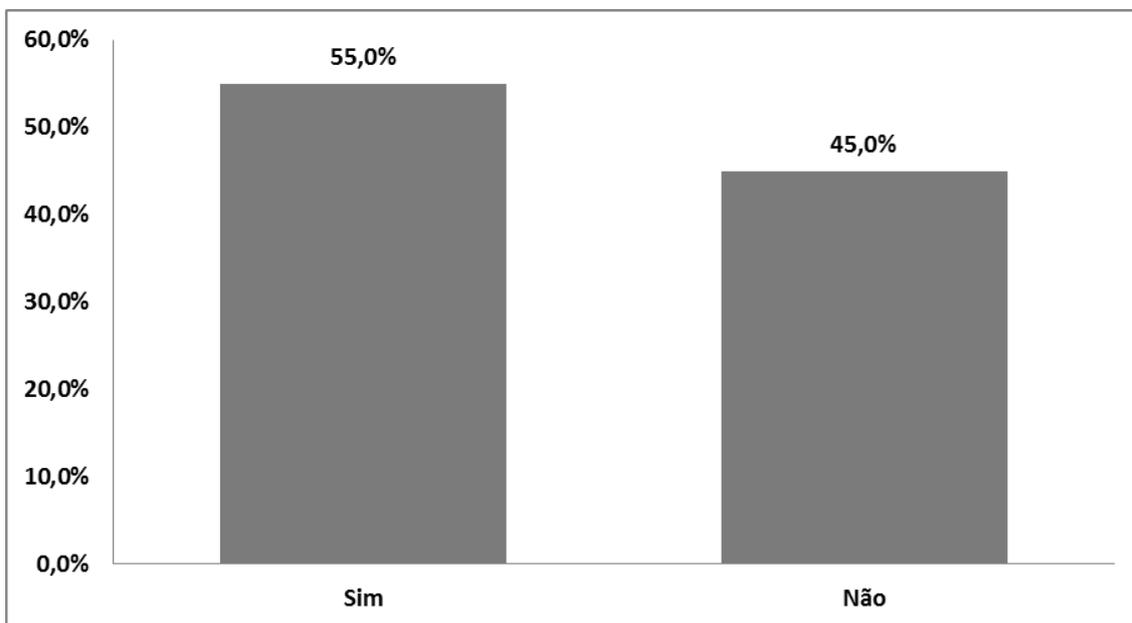
GRÁFICO 2: Apresentação da necessidade de possuir e manter um contador.



Fonte: Dados da Pesquisa

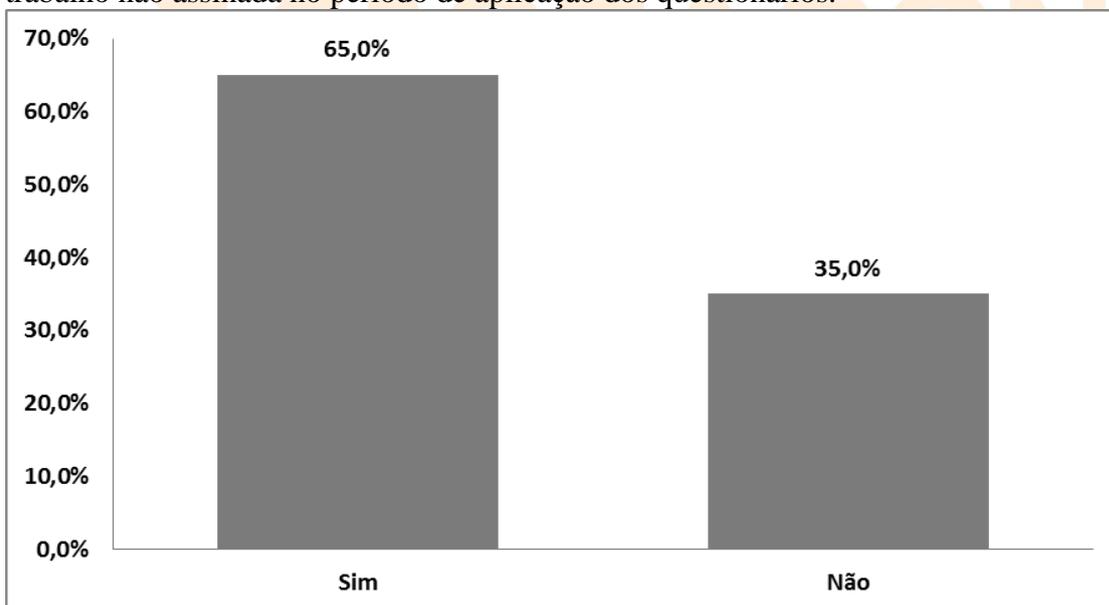
Sobre o controle de ponto e pagamento de horas extras obtivemos que 35% dos empregadores mantêm controle de horário e 40% efetuam pagamento de horas extraordinárias.

GRÁFICO 3: Apresentação da disposição entre carteira de trabalho assinada e carteira de trabalho não assinada antes da Lei 150/2015.



Fonte: Dados da Pesquisa

GRÁFICO 4: Apresentação da disposição entre carteira de trabalho assinada e carteira de trabalho não assinada no período de aplicação dos questionários.



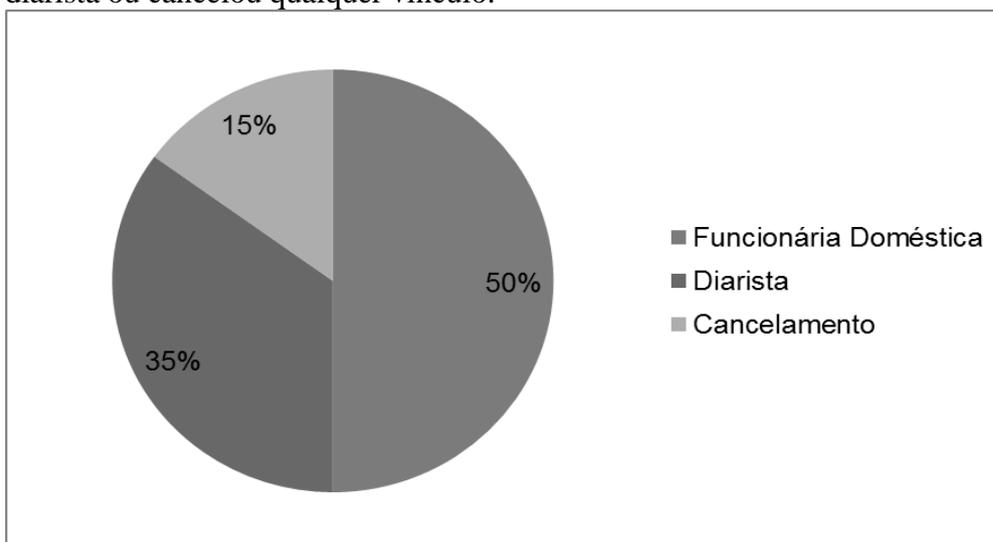
Fonte: Dados da Pesquisa

Dado os gráficos 3 e 4, podemos correlacionar e apontar um aumento de 10% de crescimento de regularidade no vínculo empregatício doméstico após a nova lei. Embora não fosse opcional a assinatura da carteira antes da lei, podemos dizer que a publicação da mesma proporcionou uma conscientização a respeito da situação das domésticas.

De modo geral, a publicação da Lei Nº150/15 trouxe muitas conquistas para as domésticas, já para os empregadores foi necessário um aumento no desembolso financeiro. Diante disso, apurou-se a percepção das empregadoras sobre o quesito financeiro, em que 65% dos respondentes achou que a nova lei aumentou as despesas com a empregada

doméstica e em consequência disso, 55% afirmou que comprometeu ou atrapalhou a renda da família.

GRÁFICO 5: Apresentação da situação dos resultados dos vínculos após as exigências da nova lei, se após a lei 150/15 a funcionária doméstica foi mantida, houve substituição por diarista ou cancelou qualquer vínculo.



Fonte: Dados da Pesquisa

Assim, teve-se a necessidade de conhecer qual foi o desfecho relacionado à conservação do vínculo empregatício entre a empregadora e a empregada doméstica, representado conforme o gráfico 5, em que 50% das relações de emprego foram mantidas, 35% optaram por substituir a doméstica pela diarista e, 15% cancelaram, ou seja, não possuem mais empregada doméstica.

De forma abrangente e direta, indagou-se para o fato: se não fosse obrigatório, teria assinado a carteira de trabalho? E não surpreendentemente, 60% alegou que não teria assinado. Visto isso, confirmou a necessidade de fixar uma lei para melhorar os direitos desta classe ou estes permaneceriam negados diante da não obrigatoriedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar os resultados da aplicação dos questionários e relacionar com o embasamento teórico, de modo geral, vimos que a publicação da Lei Complementar Nº150 de 2015 não acarretou mudanças apenas para os empregados domésticos, mas ocasionou um impacto financeiro para os empregadores. Após a Lei estes sofreram um aumento no recolhimento de encargos diretos sobre a folha na casa de 8%, que antes eram de 12% e passaram a ser de 20%. Além do aumento direto, pode-se apontar um acréscimo de despesas secundárias, como necessidade de possuir um contador para manter as exigências, possíveis custos para manter serviços de controle de ponto, entre outros.

De forma geral, pode-se notar que ocorreu uma queda de vínculos empregatícios regulares indicados pelos cancelamentos dos contratos, e aumento de tendência para a modalidade de diarista, ambos devido à elevação dos custos. Este aumento financeiro se deu para originar muitas conquistas para as domésticas, proporcionando uma redução das

desigualdades de direitos diante dos demais trabalhadores, mas na prática observamos queda de empregos.

Apesar das limitações de pesquisa envolvidas na aplicação dos questionários, como a realização em um ambiente tendencioso e a existência de poucos respondentes, pode-se assinalar que a percepção dos empregadores em relação nova lei das empregadas domésticas foi de que ocorreu um aumento nas despesas para manter esse empregado, despesa em que os patrões deverão custear com a possibilidade de comprometer a renda da família e até mesmo ter que abrir mão dos serviços dos domésticos. Já por outro ângulo, assume-se a valorização dessa categoria de trabalhadores através do aumento dos benefícios para estes.

Para estudos futuros, as possibilidades de aprofundar os conhecimentos sobre a lei dos empregados domésticos após as alterações com as exigências da Lei Complementar Nº150/2015 são vastas, podendo conhecer o perfil das domésticas e sua satisfação, levantar a informalidade ainda existente para esses trabalhadores, apurar a existência de fiscalização no cumprimento das leis trabalhistas para esta categoria profissional, pelas instituições competentes.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALENCAR, R. J. **Análise da lei complementar nº 150/2015 e o novo paradigma do empregado doméstico no Brasil**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/41907/analise-da-lei-complementar-n-150-2015-e-o-novo-paradigma-do-empregado-domestico-no-brasil#ixzz3q6GqPham>>. Acesso em: 04 jul. 2016.

Brasil tem o maior número de domésticas do mundo, diz OIT. Disponível em: <<http://g1.globo.com/concursos-e-emprego/noticia/2013/01/brasil-tem-o-maior-numero-de-domesticas-do-mundo-diz-oit.html>> Acesso em: jun. 2016.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Benefícios do trabalhador - FGTS**. Disponível em: <<http://www.caixa.gov.br/beneficios-trabalhador/fgts/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: mai. 2016.

BRASIL. **Consolidação das Leis do Trabalho (1943)**: Senado: 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 16 abr. 2017.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 16 abr. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso em: abr. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 72, de 2 de abril de 2013**. Altera a redação do parágrafo único do art. 7º da Constituição Federal para estabelecer a igualdade de direitos trabalhistas entre os trabalhadores domésticos e os demais trabalhadores urbanos e rurais. Disponível em:



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc72.htm>. Acesso em: abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar Nº 150, De 1º De Junho De 2015. Dispõe sobre o contrato de trabalho doméstico. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp150.htm>. Acesso em: abr. 2016.

BRASIL. LEI DE 13 DE SETEMBRO DE 1830. Disponível em:
http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei_sn/1824-1899/lei-37984-13-setembro-1830-565648-publicacaooriginal-89398-pl.html. Acessado em: 16 abr. 2017.

BRASIL. LEI Nº 3.353, DE 13 DE MAIO DE 1888. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM3353.htm>. Acesso em: 16 abr. 2017.

CALVET, Felipe. **A evolução da legislação do trabalhador doméstico.** In: BUSNARDO, Juliana Cristina; VILLATORE, Marco Antônio César Villatore (org.). **Trabalho doméstico. Teoria e prática da Emenda Constitucional 72**, de 2013. Curitiba; Juruá, 2013.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas.** Belo Horizonte: UFMG, 1999.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing.** 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MENDES, A. **LC 150/2015 - Empregados Domésticos - Alterações Relativas ao Direito do Trabalho e Direito.** Disponível em:
<<http://alyxandrap.jusbrasil.com.br/artigos/195323341/lc-150-2015-empregados-domesticos-alteracoes-relativas-ao-direito-do-trabalho-e-direito-civil>>. Acesso em: jun. 2016.

OLIVEIRA, Nielmar. **IBGE: renda per capita média do brasileiro atinge R\$ 1.113 em 2015** Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-02/ibge-renda-capita-media-do-brasileiro-atinge-r-1113-em-2015>>. Acesso em: 28 mai. 2017.

ROSE, Dayane. **Trabalho Doméstico no Brasil: Os avanços trazidos pela Lei Complementar 150/15.** Disponível em:
<<https://dayanerose.jusbrasil.com.br/artigos/206890453/trabalho-domestico-no-brasil-os-avancos-trazidos-pela-lei-complementar-150-15>>. Acesso em: 16 abr. 2017.



28. SUBVENÇÕES ECONÔMICAS NA ATIVIDADE AGRÍCOLA: ANÁLISE DOS CUSTOS E DA EFETIVIDADE DA LEI 13.340 DE 2016 NA REGIÃO DO VALE DO SÃO FRANCISCO

Área Temática: VIII. Contabilidade Social e Contabilidade Agrícola e Ambiental.

Autores: Luciana Reges de Oliveira, Josaias Santana dos Santos, Clarissa Vanssem Campos, Waldenir Sidney Fagundes Britto & João Eudes de Souza Calado

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar os efeitos da aplicação da Lei nº 13.340 de 2016 quanto à subvenção econômica e social na região do Vale do São Francisco. As subvenções podem ser compreendidas de maneira simples como os incentivos concedidos pelo Estado, com a finalidade de auxiliar pessoas físicas ou jurídicas no desenvolvimento das suas atividades. Podem ser de dois tipos: sociais e econômicas. Denominam-se sociais destinam-se à prestação de serviços essenciais em relação a assistência social, médica, educacional e cultural. Por sua vez, as subvenções econômicas referem-se aos auxílios que o Governo concede a fim de intervir diretamente na economia ou auxiliar empresas estatais. É importante identificar se a relação custo-benefício dessa relação se justifica sob o aspecto social. A metodologia empregada consistiu em pesquisa descritiva e exploratória, com estudo documental, utilizando-se como instrumento de coleta de dados um questionário enviado às agências bancárias, com fundamento na lei de Acesso à Informação. As agências do Banco do Nordeste do Brasil (BNB) em Juazeiro no estado da Bahia e em Petrolina no estado de Pernambuco disponibilizaram as informações através de e-mail solicitado ao Serviços de Informação ao Cidadão (SIC). A pesquisa concluiu que os valores dos benefícios concedidos pela lei, são em termos absolutos, concentrado para os grandes devedores ou grandes produtores, enquanto os micros e pequenos produtores, embora seja em maior número, apresentam valores pouco expressivos diante das benesses da referida lei. Como impacto social, as subvenções representam uma oportunidade para agricultores de pequeno, médio, grande porte regularizarem sua situação com instituições financeiras, evitando restrições de crédito, ao tempo em que auxilia uma grande faixa de agricultores. No entanto, observou-se que, muitos agricultores não tiveram condições de enquadramento ao dispositivo legal e outros não tiveram condições financeiras de quitar seus débitos.

Palavras-chave: Política de Pública de Desenvolvimento Agrícola. Subvenção Econômica e Social. Lei nº 13.340/2016.

1 INTRODUÇÃO

A subvenção pode ser definida como uma transferência destinada a cobrir uma despesa de custeio de determinadas entidades. As subvenções compreendem valores dispensados em relação a dívidas contraídas junto aos bancos públicos de fomentos, onde se busca a renegociação ou a liquidação dessas dívidas (BRASIL, 1964). Dessa forma, a União por meio da subvenção dispensa uma parte do débito, em troca, esperando que o produtor regularize sua situação e efetue o pagamento do restante da dívida. A subvenção implica numa perda de receita para a União, para que possa incentivar o devedor a quitar a dívida,

assim é como se o Governo assumisse parte do custo para receber o restante inadimplente (BRASIL, 1964).

A noção de subvenção foi apresentada inicialmente por meio do artigo 12, parágrafo 3º da Lei nº 4.320 de 1964 que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. A despesa é dividida em duas categorias: correntes e de capital. Segundo Oliveira (2012), dentro das despesas correntes tem-se as despesas de custeio, utilizadas para manutenção de serviços criados anteriormente, inclusive destinados a atender obras de conservação e adaptação de bens imóveis; e transferências correntes, que são dotações para despesas onde não haja contraprestação direta de bens ou serviços, inclusive contribuições e subvenções destinadas a atender outras entidades de direito público ou privado.

Um exemplo comum de subvenção reside na questão dos programas de recuperação tributária em nível de impostos federais. Assim, se um contribuinte tem uma dívida correspondente a um determinado valor, que capitalizada esteja três vezes maior, mas o governo isenta multa e reduz juros e a dívida diminui para duas vezes menos, assim o valor que se perdeu será coberto como uma subvenção, o que importa saber é até que ponto a relação custo benefício entre aquilo que se dispensa e aquilo que deveria ser cobrado é benéfica para ambas as partes.

A Lei nº 13.340 de 2016, que autoriza a liquidação e a renegociação de dívidas de crédito rural, altera a Lei nº 10.177 de 2001 e dá outras providências. Será tratada neste estudo, que abordará informações básicas referentes ao crédito rural que servirão de direcionamento para a importância da Lei nº 13.340, abordará referências aos gastos da União em subvenções à agricultura no Brasil, com foco no crédito agrícola no contexto do Sistema Nacional de Crédito Rural (SNCR), onde estão inseridos tanto os gastos da União, quanto o crédito agrícola oferecido pelos bancos oficiais, privados, caixas econômicas, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e cooperativas de crédito.

Fundamentado no que foi discutido anteriormente, apresenta-se a seguinte questão-problema: **Qual a efetividade da Lei nº 13.340 de 2016 para o subvencionamento econômico e social na região do Vale do São Francisco?** Para responder a presente pergunta, revela-se o objetivo geral deste artigo: Analisar os efeitos da aplicação da Lei nº 13.340 de 2016 quanto à subvenção econômica e social na região do Vale do São Francisco.

A metodologia empregada consistiu em pesquisa bibliográfica realizada em livros, teses, dissertações, monografias, artigos e na legislação vigente. Fez-se também pesquisa de campo a fim de levantar informações sobre o tema. A pesquisa de campo utilizou questionário direcionado às agências do Banco do Nordeste do Brasil situados na cidade de Juazeiro-BA e Petrolina-PE.

O trabalho encontra-se dividido em três capítulos. O segundo capítulo aborda a questão do crédito rural como instrumento de política agrícola bem como as subvenções econômicas nas políticas agrícolas. O terceiro capítulo apresenta o procedimento metodológico empregado, no quarto capítulo trata-se da análise e discussão dos resultados onde se apresentam gráficos e tabelas construídos a partir da pesquisa realizada e no quinto capítulos as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O CRÉDITO RURAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA

Cardoso (1983) observa que o processo de desenvolvimento geralmente acarreta o declínio relativa da agricultura em relação à economia, porém isso não significa que o setor

rural perca sua importância à medida que as etapas do processo de desenvolvimento são ultrapassadas, visto que a inércia do setor primário pode ter um impacto em toda a economia do país.

Via de regra há uma sobrecarga das funções do setor rural, fato que frequentemente acarreta na necessidade de um acréscimo da produtividade agrícola, e em tais condições a interação da agricultura com outros setores (especialmente a indústria) aumenta. Nesse ponto, a agricultura torna-se dependente de bens e serviços que vem do setor industrial e das vendas a este setor. Dessa forma há a necessidade de investimentos necessários no setor primário, visto que nem sempre a poupança rural é suficiente. Surge aqui a necessidade de utilização do crédito agrícola (CARDOSO, 1983).

Medeiros et al. (2012) define crédito como uma palavra que dá ideia de confiança, de confiabilidade em alguém. O crédito pode ser definido como ato de dispor a um terceiro determinado valor, por meio da promessa que esse valor será recebido futuramente de volta. Busca-se por meio dele fazer com que as pessoas sem recursos possam consumir hoje e pagar no futuro, sua essência é a promessa de pagamento em uma data futura (MEDEIROS et al., 2012).

Costa e Jorge Neto (2011) acreditam que o crédito rural se constituiu em um dos principais pontos do processo de modernização da agricultura brasileira, pois desde 1949 a política agrícola do país já reconhecia a importância do crédito como instrumento de fomento para alavancar a agricultura e o meio rural. O Plano de Metas (1956-1960), o Plano Trienal (1963-1965) e o Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG) (1964-1966) consideravam o crédito rural como peça chave das políticas de desenvolvimento do país.

O crédito rural foi criado por meio da Lei nº 4.829 de 1965, regulamentada pelo Decreto nº 58.380 de 1966. Era função do sistema prover condições de pagamento compatíveis com as especificidades do setor rural, por meio da aplicação de taxas de juros favorecidas, portanto, buscava-se assim viabilizar a rentabilidade rural, por meio de uma lógica da inserção da agricultura brasileira nos padrões da chamada revolução verde (SILVA, 2006).

Posteriormente, na década de 1980, o crédito rural foi inserido dentro da lógica de um sistema financeiro geral, e torna-se atrativo para outros setores, como o financeiro e o bancário. Com a crise econômica dos anos seguintes, chega um ponto onde os bancos comerciais passam a ter uma participação mínima na concessão de crédito rural, momento em que a estatização do crédito rural se acentua, especialmente por meio da participação do Banco do Brasil, com recursos do Tesouro Nacional (SILVA, 2006).

A Resolução nº1.268 de 1987 do Banco Central (BACEN) apresentou a definição de crédito rural “[...] considera-se crédito rural o suprimento de recursos financeiros, por instituições do Sistema Nacional de Crédito Rural (SNCR), para aplicação exclusiva nas finalidades e condições estabelecidas na norma” (BACEN, 2006).

Silva (2006) destaca algumas fontes de financiamento para o crédito rural ao que se chamou de compulsórias, pois tem previsão em dispositivos legais, sendo as principais:

- a) Fundos constitucionais de financiamento – criados com a Constituição de 1988 tem percentual de 3% a 47% da arrecadação do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do Imposto de renda (IR) para ser aplicado nas regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste. São fundos que priorizam os pequenos produtores/empresários rurais e industriais.
- b) Finaime agrícola – instituído pela circular 95 do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, ficando a cargo deste. Constitui-se de recursos do Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)

e do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), e se objetiva a financiar aquisições de máquinas e implementos agrícolas novos, de fabricação nacional.

c) Fundo de amparo ao trabalhador – é um fundo contábil de natureza financeira, vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego, regulamentado pela Constituição Federal e que apresenta como recursos: o produto de arrecadação devidas ao PIS e ao PASEP; o produto dos encargos devidos pelos contribuintes, em decorrência da inobservância de suas obrigações; a correção monetária e os juros devidos pelo agente aplicador dos recursos do fundo, bem como pelos agentes pagadores, incidentes sobre o saldo dos repasses parcelados; o produto da arrecadação da contribuição adicional pelo índice de rotatividade conforme se define no artigo 239 da Constituição Federal.

Medeiros et al. (2012) afirma que o Governo Federal criou, por meio do Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA), em 1996, o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (PRONAF) onde se busca apoiar o desenvolvimento sustentável da agricultura familiar, com financiamento da infraestrutura e da produção e apoio à profissionalização dos agricultores, de forma a lhes propiciar aumento da capacidade produtiva, geração de empregos e melhoria da renda.

Assim, o BACEN considera o PRONAF como destinado ao apoio financeiro das atividades agropecuárias e não agropecuárias, exploradas por meio do emprego direto da força de trabalho do produto rural e de sua família.

Silva (2006) acrescenta que as principais fontes liberadoras de recursos continuam sendo as que são captadas de forma compulsória. Dessa forma se destacam os fundos constitucionais e os recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador, canalizados principalmente para o PRONAF.

Medeiros et al (2012) cita que as modalidades de crédito contempladas no PRONAF foram classificadas em diferentes categorias que possuem especificidades no que se refere às taxas de juros, limites de financiamento, bônus de adimplência, público-alvo e finalidades, dentre outros. A fim de classificar os beneficiários nos grupos do PRONAF, excluem-se os benefícios sociais e os proventos da previdência rural, na composição da renda familiar. Dessa forma, pode-se classificar diferentes modalidades, tais como:

a) Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – crédito para beneficiários do Programa Nacional de Crédito Fundiário e do Programa Nacional de Reforma Agrária (PRONAF-Grupo A);

b) Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – microcrédito produtivo rural (PRONAF-Grupo B);

O BNB (2017) apresenta ainda um outro programa denominado Agroamigo que é um Programa de Microfinança Rural que tem como objetivo melhorar o perfil social e econômico do agricultor familiar do Nordeste e norte de Minas Gerais e Espírito Santo. Caracteriza-se por colocar agentes de microcrédito nas comunidades rurais de forma a atender milhares de agricultores familiares enquadrados no PRONAF com exceção dos grupos A e A/C.

Além dessas modalidades existem muitas outras também citadas por BNB (2017) tais como: PRONAF mulher, PRONAF mais alimentos, PRONAF custeio, PRONAF semiárido, PRONAF agroindústria, PRONAF jovem, PRONAF custeio de agricultura familiar, PRONAF floresta, PRONAF agroecologia, PRONAF eco, PRONAF produtivo orientado, PRONAF microcrédito produtivo grupo A. Todas as modalidades citadas diferenciam-se em relação ao público-alvo, finalidade, limite de crédito, juros e condições referentes a prazo, carência, bônus de adimplência e outras condições.

Costa e Jorge Neto (2011) explicam a questão da inadimplência rural, que compreende o não pagamento por parte dos tomadores de empréstimos. A concentração dos empréstimos rurais entre grandes propriedades agrícolas e em culturas comerciais (mais dinâmicas ou de exportação) pode ser explicado em função da natureza das operações bancárias e financeiras em geral, de forma que operações bancárias envolvendo pequenos agricultores familiares envolvem um elevado custo operacional para o banco em decorrência do baixo valor individual do empréstimo.

Carvalho e Predes Junior (2016) consideram que sob a ótica das instituições financeiras, os empréstimos concedidos por meio da linha do PRONAF não diferem de qualquer outra operação de crédito e tem assim um determinado risco associado.

O risco de inadimplência é um dos principais riscos a que as instituições financeiras estão sujeitas, de forma que tal risco representa a perda pela incapacidade de pagamento do tomador de um empréstimo, contratante de um contrato ou o emissor de um título.

2.2 DAS SUBVENÇÕES ECONÔMICAS NAS POLÍTICAS AGRÍCOLAS

As subvenções podem ser sociais e econômicas. As subvenções sociais se destinam a prestação de serviços essenciais de assistência social, média, educacional e cultural e, as subvenções sociais se referem a ações de controle/fomento econômico, ou seja, auxílio a empresas estatais ou intervenção direta na economia. No entanto, é vedada a concessão de subvenções econômicas a empresas privadas (com fins lucrativos, por exemplo), exceto nas hipóteses definidas em lei (SANTOS, 2014).

Quanto as subvenções sociais, Lima (2017), afirma que são repasses de recursos públicos destinados à cobertura de despesas de custeio das entidades do terceiro setor, de caráter governamental ou não governamental, assim, são trabalhos realizados com o objetivo de complementar os serviços públicos já implantadas e desenvolvidos pela administração. Os valores das subvenções devem ser calculados de acordo com indicadores e metas de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados e obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados, comparado na prestação de contas junto ao poder executivo.

Harada (2011) considera que as subvenções sociais visam fundamentalmente custear as despesas concernentes à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional. De acordo com o artigo 16 da Lei nº 4.320 de 1964 existem alguns requisitos para a concessão da subvenção, tais como a entidade política de ver ter disponibilidade de recursos financeiros; deve haver um direcionamento de recursos apenas para serviços de assistência social, serviços médicos e educacionais e a subvenção social deve ser motivada por entidade política a fim de limitar o direcionamento da despesa pública às hipóteses onde haja efetiva utilidade à entidade contemplada.

Santos (2014) acrescenta que o valor destinado as subvenções sociais deve ser calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados, obedecendo-se padrões mínimos de eficiência fixados assim, deve ser submetido a uma avaliação qualitativa (obediência a padrões mínimos de eficiência), e quantitativa (definição de unidades de serviços) para sua definição. Tal diretriz pode não ser utilizada (ou seja, o valor pode ser desvinculado dessas referências), desde que hajam motivos razoáveis e que sejam justificados.

Goulart (2010) observa que as subvenções econômicas se dividem em: para investimentos e para custeio ou operação, sendo que a subvenção para investimentos possui

características marcantes, tendo que haver aplicações nos investimentos previstos na implantação ou expansão de um determinado projeto.

Santos (2014) considera que as subvenções têm algumas características comuns como a necessidade de prévia base orçamentária legal, a não lucratividade e a inadmissibilidade de serem utilizadas como mera forma de afetar o princípio da livre concorrência.

O artigo 33 da Lei nº 4.320 de 1964 veda a concessão de dotações superiores aos quantitativos fixados previamente pelo Poder Legislativo no que se refere a concessão de auxílios e subvenções.

Um dos principais investimentos federais na área de subvenção é o Prêmio do Seguro Rural (PSR) que tem função estratégica no âmbito do Governo Federal, sendo um dos pontos mais altos da política agrícola brasileira. O programa criado em 2005 fez que com que a subvenção econômica concedida pelo governo federal auxiliasse milhares de produtores a contratar o seguro, como forma de se precaver contra as perdas financeiras decorrentes das adversidades climáticas (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, 2016).

Segundo dados do Ministério da Agricultura (2016), o programa contou no ano de 2016 com orçamento de R\$ 400 milhões, essa maior dotação permitiu a recomposição de alguns indicadores do programa: 48 mil produtores beneficiados, 5,6 milhões de hectares segurados resultando numa importância segurada de R\$ 13,26 bilhões. O governo intervém no sistema de crédito rural em políticas que deseja priorizar. Nesse sentido, os gastos públicos não englobam despesas apenas com subsídios à agricultura, mas outros tipos como segurança e qualidade de alimentos ou reforma agrária.

Távora (2014) observa que a renegociação de dívidas rurais no Brasil tomou grandes dimensões desde a redemocratização do país com a nova Constituição de 1988, havendo a aprovação de ampla legislação sobre o tema. Assim, o Estado tem procedido quase anualmente a renegociações dessas dívidas, sem que isso represente uma solução definitiva para o problema, ao mesmo tempo em que cria alto custo fiscal.

Pode-se citar a Lei nº 9.138 de 1995 que tratou da securitização, ou seja, alongamento da dívida rural. A seguir, a Resolução do BACEN nº 2.471 de 1998 que permitiu a renegociação de dívidas rurais por meio do Programa Especial de Saneamento de Ativos (PESA). A Resolução do BACEN nº 2.666 de 1999 que implantou o Programa de Revitalização de Cooperativas de Produção Agropecuária (RECOOP).

A Lei nº 10.177 de 2001 que autorizou a renegociação das operações com fundos constitucionais, a Lei nº 10.437 de 2002 a securitização e pesa, já a Lei nº 10.696 de 2003 referente ao Programa Especial de Crédito para a Reforma Agrária (PROCERA) e Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (PRONAF). Depois dessas legislações houveram outros referentes ao PRONAF que culminaram com a Medida Provisória nº 636 de 2013 refere a dívida agrária (TAVORA, 2014).

Em 28 de setembro de 2016 foi editada a Lei nº 13.340 que autoriza a liquidação e a renegociação de dívidas de crédito rural, tal dispositivo autoriza a concessão de rebates para liquidação, até 29 de dezembro de 2017 das operações de crédito rural referentes a uma ou mais operações do mesmo mutuário contratadas até 31 de dezembro de 2011 com o Banco do Nordeste do Brasil ou Banco da Amazônia (BRASIL, 2016).

O artigo 1º da Lei nº 13.340/16 refere-se as operações de crédito referentes a uma ou mais operações do mesmo mutuário contratadas até 31 de dezembro de 2011 com o Banco do Nordeste ou Banco da Amazônia nas seguintes condições:

a) Fonte de recurso seja o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE) ou Fundo Constitucional do Norte (FNO);

b) Empreendimento localizados na área de abrangência da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) ou Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM).

Em seu artigo terceiro se refere as operações de crédito referente a uma ou mais operações do mesmo mutuário contratadas até 31 de dezembro de 2011 com bancos oficiais federais sob as seguintes condições:

- a) Fontes de recursos não podem ser oriundos dos fundos constitucionais;
- b) Empreendimento deve estar localizado na área de abrangência da SUDENE.

A Lei nº 13.340 de 2016 tem como origem a Medida Provisória nº 733 de 2016 e autoriza a liquidação e a renegociação de dívidas de crédito rural, alterando a Lei nº 10.177 de 12 de janeiro de 2001. Luz (2017) explica que nem todos os financiamentos rurais são abrangidos pela lei, visto que a mesma abrange somente alguns financiamentos da área da SUDENE ou da SUDAM, operações cujo credor seja a União e uma situação específica do PRONAF, assim não abrange outras situações.

Em seu artigo quarto a Lei nº 13.340 de 2016 autoriza a concessão de descontos para liquidação até 29 de dezembro de 2017, de dívidas originárias de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária – Banco da Terra e do acordo de empréstimo 4.147-BR, inscritas ou encaminhadas para inscrição em dívida ativa da união até a data da publicação da lei.

O artigo 16 da Lei nº 13.340 de 2016 dispõe especificamente sobre as dívidas das cooperativas de produção agropecuária com o PRONAF contraídas até 31 de dezembro de 2010.

Luz (2017) acredita que são poucas as operações citadas anteriormente em que a União seja credora. Isso porque ainda que a fonte de recursos do financiamento sejam recursos subsidiados como BNDES, Finame, FAT-giro, ou outros isso não significa que o credor seja a União. Da mesma forma, se o Banco credor for a Caixa Econômica Federal ou o Banco do Brasil, isso não indica que as dívidas serão remetidas a União ou inscritas em dívida ativa. Dessa forma, o produtor deverá avaliar se dentro das condições citadas na lei, o seu financiamento enquadra-se nos critérios exigidos, para a partir daí verificar se pode desenvolver a operação.

3 METODOLOGIA

O presente trabalho proporciona uma reflexão sobre o tema subvenções econômicas de natureza social, analisando os custos e a efetividade da Lei nº 13.340 de 2016. Com relação ao objetivo geral é possível classificar esta pesquisa como descritiva e exploratória.

Essa pesquisa é **descritiva** porque realizou-se um estudo, análise, o registro e a interpretação dos fatos do mundo físico sem a interferência do pesquisador. A finalidade da pesquisa descritiva é observar, registrar e analisar os fenômenos ou sistemas técnicos, sem, contudo, entrar no mérito dos conteúdos (GIL, 2002).

Oliveira (2011) afirma que se classificam na categoria dos estudos exploratórios todos aqueles que buscam descobrir ideias e intuições na tentativa de adquirir maior familiaridade com o fenômeno pesquisado. Possibilita-se aumentar o conhecimento do pesquisador em relação a fatos, permitindo a formulação mais precisa de problemas, criando novas hipóteses e realizando novas pesquisas mais estruturadas.

Essa pesquisa é quantitativa, Fonseca (2002) afirma que tal pesquisa se centra na objetividade influenciada pelo positivismo, considerando que a realidade só pode ser

compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. Assim, a pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre as variáveis etc.

A pesquisa caracteriza-se como documental, tendo em vista a revisão das informações sobre o assunto, artigos científicos, além da utilização da Lei nº 13.340 de 2016 e da legislação relacionada ao tema. Para Gil (2007, p. 42): “A pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa” e ainda segundo Gil (2002) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Quanto aos procedimentos para coleta de dados efetuou-se questionário enviado às agências do Banco do Nordeste nas cidades de Juazeiro-BA e Petrolina-PE, com fundamento na Lei de Acesso à Informação, o Banco disponibilizou as informações através de e-mail solicitado ao SIC. Também foi entregue pessoalmente ofício nas agências de Petrolina e Juazeiro, a pesquisa foi realizada no mês de maio de 2017.

3.1 DESCRIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

A atividade principal no Vale do rio São Francisco é a produção de uva e manga, com foco em Petrolina e Juazeiro, essa produção ocupa mais de 35 mil hectares em área plantada, exportando cerca de 700 mil toneladas durante o ano, sendo possível graças aos projetos de irrigação e o rio São Francisco, que colaboraram para que paisagens áridas e secas virassem grandes áreas verdes da riqueza agrícola (CBHSF, 2017).

Para Wonnacott e Wonnacott (1994), a vantagem comparativa de um país é o produto que ele pode produzir relativamente mais barato do que outros países no comércio internacional. No caso específico do Vale do São Francisco, se consegue produzir frutas de alta qualidade (CBHSF, 2017).

A região semiárida do Nordeste brasileiro, pela baixa produção agrícola ou de subsistência, sempre se caracterizou como uma região subdesenvolvida, a implantação dos projetos irrigados públicos tem modificado a paisagem de um sertão desolador para uma região produtiva, que gera empregos e melhora a condição de vida dos agricultores de baixa renda (CBHSF, 2017).

Queiroz e Sampaio (2001, p. 1) afirmam que “Desde a instalação da agricultura irrigada no polo Petrolina/Juazeiro nos anos 1960 que o referido polo vem sofrendo enormes mudanças com o crescimento e o desenvolvimento da região”.

Os investimentos feitos nesta região criaram boas condições para que as empresas e famílias se interessassem no local pelo cultivo em larga escala de produtos de alta rentabilidade, a fruticultura irrigada proporcionou uma grande alavancagem na economia na cidade de Petrolina e região, formando uma população urbana mais próspera no Vale do São Francisco (CBHSF, 2017).

A agricultura irrigada tem contribuído para o desenvolvimento da região do Vale, principalmente para o pequeno agricultor, ela gera emprego, qualidade de vida e incentiva os agricultores a produzirem de forma mais eficiente sem alterações no solo e com qualidade (CBHSF, 2017).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

A pesquisa permitiu levantar o número de clientes aptos a aderir ao artigo 2º na cidade de Juazeiro-BA e Petrolina-PE, e a partir das informações dos clientes que já aderiram foi possível construir a tabela 1.

Tabela 1: Número total de operações que atendem ao artigo 2º da Lei nº 13.304 de 2016

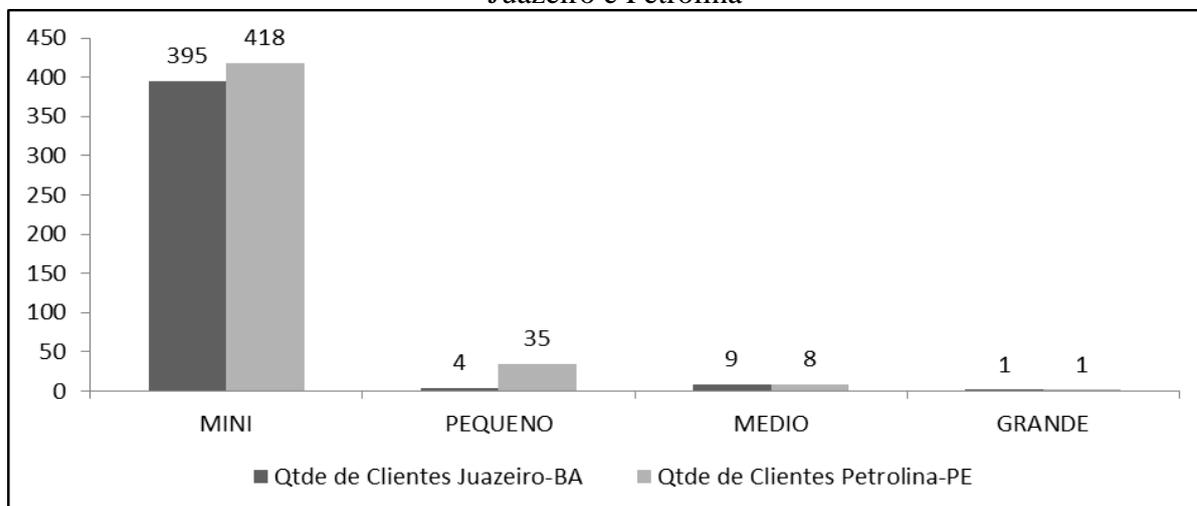
Artigo 2º da Lei (renegociação) - Petrolina-PE					
Categoria	Quantidade de operações enquadra-se	Faltam renegociar		Renegociaram	Total Regularizado
		Total	%		
MINI	6683	6672	94,99%	11	208.803,52
PEQUENO	286	276	3,93%	10	2.260.236,15
MEDIO	45	30	0,43%	15	7.114.984,22
GRANDE	10	7	0,10%	3	6.404.771,82
Total geral	7024	6985	99,44%	39	15.988.795,71

Artigo 2º da Lei (renegociação) - Juazeiro-BA					
Categoria	Quantidade de operações enquadra-se	Faltam renegociar		Renegociaram	Total Regularizado
		Total	%		
MINI	7465	7363	95,45%	102	432.204,00
PEQUENO	208	207	2,68%	1	143.724,00
MEDIO	33	30	0,39%	3	1.828.364,00
GRANDE	8	7	0,09%	1	12.482.845,00
Total geral	7714	7607	98,61%	107	14.887.137,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

No gráfico 1, pode se observar o quantitativo de clientes para os efeitos de enquadramento da lei 13.340 de 2016, por município.

Gráfico 1: Clientes que aderiram aos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016 BNB Juazeiro e Petrolina



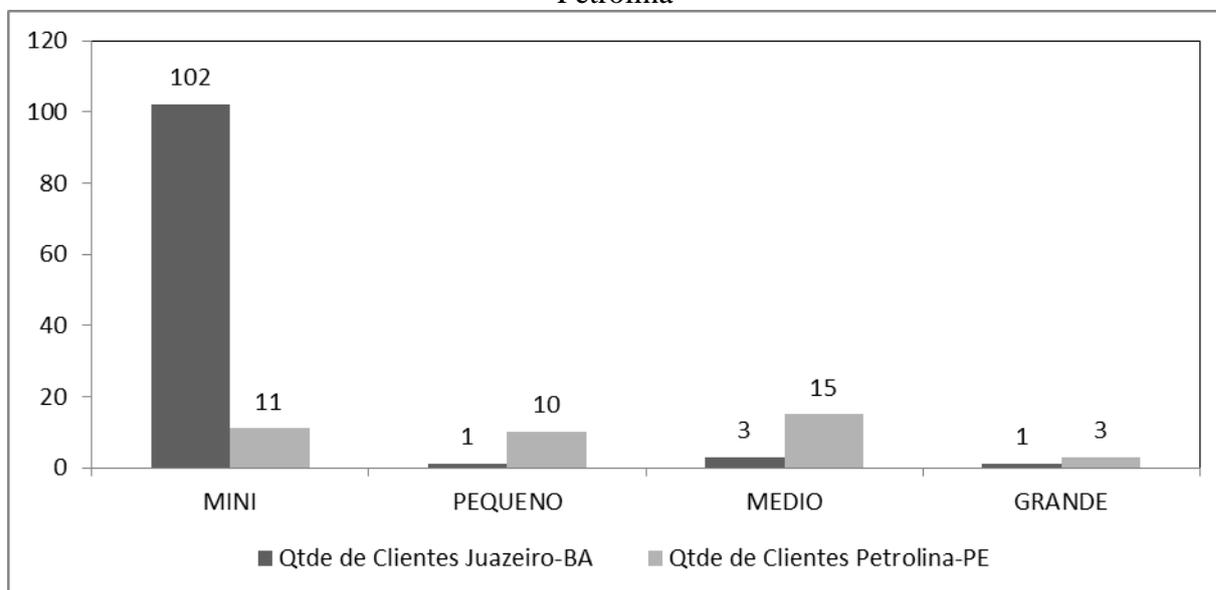
Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

O gráfico 1 deixa claro que a maior parte das operações são referentes ao mini produtores, tanto no que diz respeito a agência de Juazeiro-BA, como Petrolina-PE. O número de produtores de grande, médio e pequeno porte é muito inferior se comparado aos produtores de mini porte.

Quanto a questão da renegociação, tratado no artigo 2º da Lei nº 13.340/2016, observa-se que a mesma se refere a contratos feitos até 31 de dezembro de 2011 com o Banco do Nordeste do Brasil S.A. ou Banco da Amazônia S.A. com recursos oriundos do FNE ou FNO, ou com recursos mistos dos referidos fundos com outras fontes, referentes a empreendimentos localizados na área de abrangência da SUDENE ou SUDAM.

O gráfico 2 apresenta o número de clientes que se enquadraram nessa condição de acordo com a pesquisa.

Gráfico 2: Clientes enquadrados nos artigos 2º da Lei nº 13.340 de 2016 de Juazeiro e Petrolina



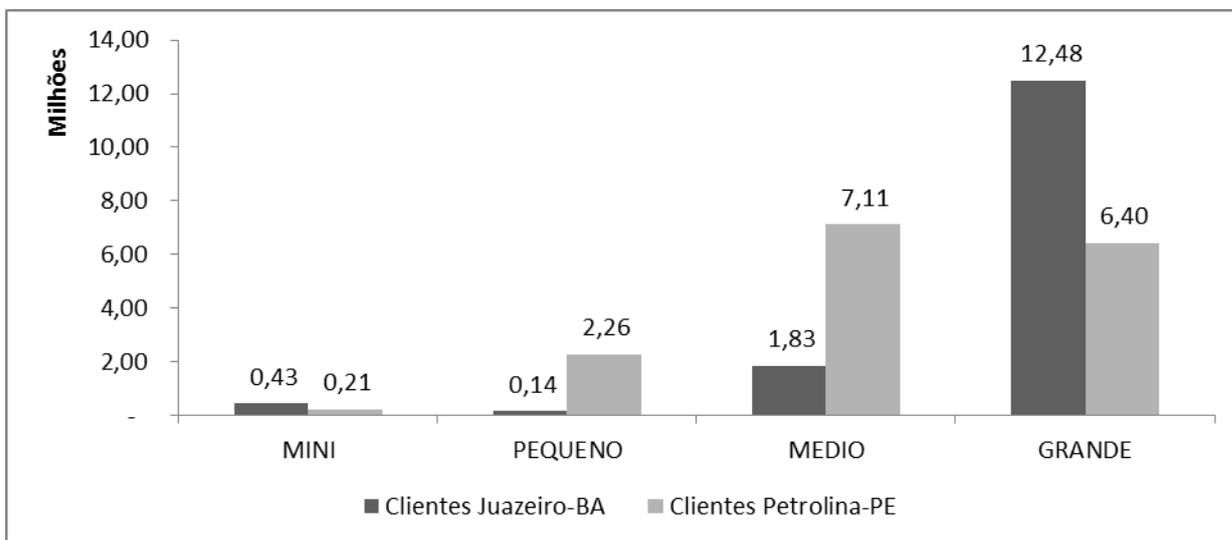
Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

O gráfico 2 apresenta um número bem menor quando comparado com o número de clientes que aderiram, segundo o gráfico 1 enquadrando-se nas hipóteses dos artigos 1º a 3º. Nesse caso, tratando-se de renegociação de dívidas observa-se que o número de clientes em Petrolina foi muito menor que os clientes da cidade de Juazeiro, especialmente quando se observa os que se encaixam na condição de mini cliente, que na cidade de Juazeiro correspondem a 102 clientes.

4.2 DAS RENEGOCIAÇÕES E DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS

Quanto à questão da renegociação de dívidas, de acordo com o artigo 2º da Lei nº 13.340 de 2016 os montantes obtidos encontram-se apresentados no gráfico 3.

Gráfico 3: Volume renegociado na forma do artigo 2º da Lei nº 13.340 de 2016 em Juazeiro e Petrolina



Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

O gráfico 3 permite observar que o montante renegociado em Petrolina foi de R\$ 15.988.795,71, enquanto em Juazeiro o valor foi de R\$ 14.887.137,00, o maior volume negociado na cidade de Juazeiro foi pelo contribuinte de grande porte totalizando R\$ 12.482.845,00, por sua vez na cidade de Petrolina, o maior valor global foi dos contribuintes de grande porte foi de R\$ 6.404.771,82 e os de médio porte, totalizaram R\$ 7.114.984,22. Vale ressaltar que tal valor se refere a 15 contribuinte (gráfico 2) o que corresponde a um valor médio de apenas R\$ 474.332 por contribuinte nessa categoria.

Diante das informações apresentadas anteriormente é possível identificar algumas situações referentes a lei nº 13.340 de 2016:

a) Inicialmente, as condições e particularidades existentes em lei, não viabilizam a inclusão de todos os produtores rurais que possuam débitos, ou com instituições bancárias ou com a própria União, dessa forma é importante o produtor identificar se há, ou não, viabilidade em aderir à lei, ou buscar outras possibilidades de financiamento.

b) Em relação à renegociação, incluindo-se o artigo 2º da Lei, até o dia 31 de maio de 2017, Foram renegociadas 107 clientes em Juazeiro e apenas 39 clientes em Petrolina.

c) O montante referente ao artigo 2º da Lei nº 13.340 de 2016 do que foi renegociado chegar próximo de 14,9 milhões em Juazeiro e de R\$ 16 milhões em Petrolina, desse valor deve-se ressaltar a contribuição única do grupo de grande porte, visto que em Juazeiro, um único cliente renegociou R\$ 12,4 milhões e em Petrolina, o maior valor renegociado também por um único cliente foi de R\$ 6,4 milhão.

Os dados permitem identificar que houve uma adesão satisfatória de clientes das duas cidades em relação ao Programa de regularização proposto em Lei, no entanto é importante frisar que não houve informação acerca da dívida original a fim de identificar quais os valores de descontos que os clientes tiveram ao realizar as negociações.

Em relação às subvenções as planilhas apresentadas pelo Banco não permitem identificar efetivamente o valor das subvenções, objeto deste estudo. Dessa forma, buscou-se determinar matematicamente um valor médio que correspondesse a tais valores. Inicialmente, trabalhou-se com a tabela referente ao artigo 2º renegociação. Conforme consta na Lei nº 13.340/2016, no seu artigo 2º, inciso I:

I - empreendimentos localizados nos Municípios do semiárido, do norte do Estado do Espírito Santo, do norte do Estado de Minas

Gerais, do Vale do Jequitinhonha e do Vale do Mucuri, compreendidos na área de atuação da Sudene: bônus a serem aplicados sobre a amortização prévia definida no inciso VI do caput deste artigo e sobre as parcelas repactuadas de que trata o inciso III do caput deste artigo, ambos na forma definida no Anexo I desta Lei

Dessa forma utilizou-se os valores constante do anexo I da lei citado na tabela 2.

Tabela 2: Bônus aplicado aos empreendimentos de que trata o inciso I do artigo 2º em caso de renegociação

Valor originalmente contratado em uma ou mais operações do mesmo mutuário	Operações contratadas até 31/12/2006	Operações contratadas entre 1º/1/2007 e 31/12/2011
Até R\$ 15.000,00	80%	40%
De R\$ 15.000,01 até R\$ 35.000,00	75%	30%
De R\$ 35.000,01 até R\$ 100.000,00	70%	25%
De R\$ 100.000,01 até R\$ 500.000,00	65%	15%
Acima de R\$ 500.000,00	45%	5%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

A partir dos valores citados na tabela 2 foi possível elaborar a tabela 3 que indica o valor da subvenção. Elaborou-se então a tabela 3 que indica o valor da subvenção.

Tabela 3: Valor da subvenção
Artigo 2º da Lei (renegociação):

Categoria	Total regularizado	Cientes Juazeiro-BA	Valor médio por cliente (1)	% de redução	Valor Original (2)	Subvenção (2-1)
GRANDE	12.482.845,00	1	12.482.845,00	5%	13.139.836,84	656.991,84
MEDIO	1.828.364,00	3	609.454,67	5%	641.531,23	32.076,56
MINI	432.204,00	102	4.237,29	40%	7.062,16	2.824,86
PEQUENO	143.724,00	1	143.724,00	15%	169.087,06	25.363,06
Total Geral	14.887.137,00	107			13.957.517,29	717.256,33

Artigo 2º da Lei (renegociação):

Categoria	Total regularizado	Cientes Petrolina-PE	Valor médio por cliente (1)	% de redução	Valor Original (2)	Subvenção (2-1)
GRANDE	6.404.771,82	3	2.134.923,94	5%	2.247.288,36	112.364,42
MEDIO	7.114.984,22	15	474.332,28	15%	558.037,98	83.705,70
MINI	208.803,52	11	18.982,14	30%	27.117,34	8.135,20
PEQUENO	2.260.236,15	10	226.023,62	15%	265.910,14	39.886,52
Total Geral	15.988.795,71	39			3.098.353,81	244.091,84
Total Geral					17.055.871,10	961.348,16

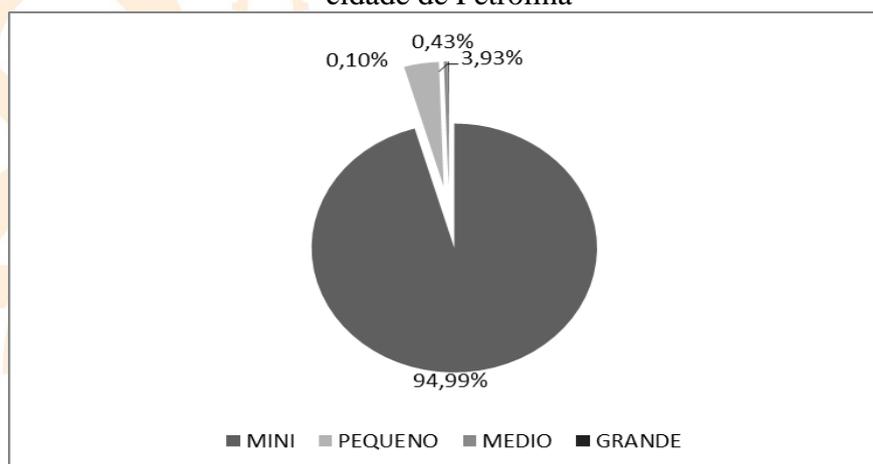
Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Na construção da tabela 3 considerou-se o valor médio por cliente a razão entre o total regularizado e o número de clientes. A partir daí utilizou-se as faixas constantes da tabela 2, considerando-se que as operações foram contratadas entre 1º/01/2007 e 31/12/2011. Optou-se por utilizar essa faixa em virtude do Banco não haver passado a origem das dívidas e dessa forma utilizou-se uma faixa com descontos menores que indicara menor valor de subvenção que pudesse ser encontrado.

Pode-se observar que de um montante total em torno de 17 milhões de dívidas, houve uma subvenção mínima de quase R\$ 1 milhão de reais. Tais valores foram de forma indireta custeados com recursos públicos a fim de que se concedesse os descontos estabelecidos na lei. Outro ponto a que se considerar é que tal valor é mínimo, isso porque se utilizou uma faixa de desconto mais elevada da tabela 2, por não se ter tido a informação acerca da data original das dívidas renegociadas.

O gráfico 4, elaborado a partir da tabela 1, compreende o percentual de clientes que não aderiram ao artigo 2º da Lei nº 13.340 de 2016 na cidade de Petrolina-PE.

Gráfico 4: Número de clientes que não aderiram aos artigos 2º da Lei nº 13.340 de 2016 na cidade de Petrolina

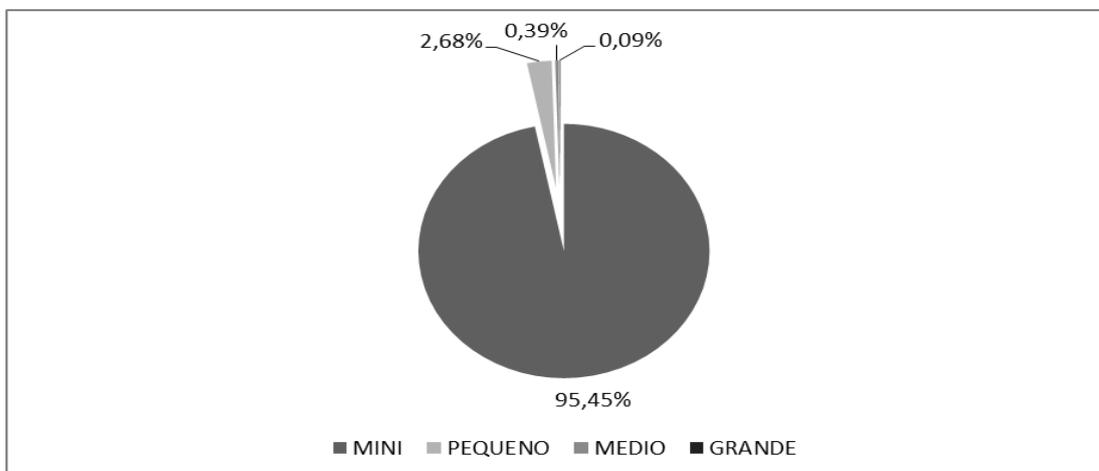


Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

O gráfico 4 permite observar que 99,44% dos clientes da cidade de Petrolina-PE, aptos a renegociar suas dívidas de acordo com o artigo 2º ainda não o fizeram e dentro desse percentual tem-se 94,99% de clientes de mini porte, 3,93% de clientes de pequeno porte, 0,43% de clientes de médio porte e 0,10% de clientes de grande porte.

E, o gráfico 5, apresenta o número de clientes da cidade de Juazeiro-BA que não aderiram ao artigo 2º da Lei nº 13.340 de 2016.

Gráfico 5: Número de clientes que não aderiram ao artigo 2º da Lei nº 13.340 de 2016 na cidade de Juazeiro



Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

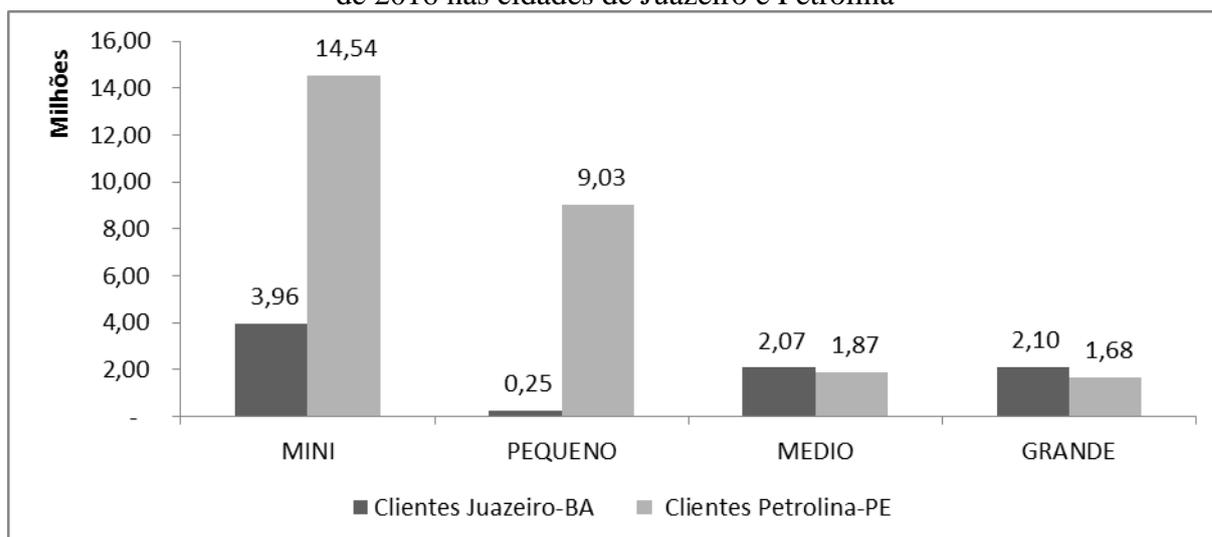
No gráfico 5, tem-se que 98,61% dos clientes da cidade de Juazeiro-BA aptos a renegociar suas dívidas de acordo com o artigo 2º ainda não o fizeram e dentro desse percentual existem 95,45% de clientes de mini porte, 2,68% de clientes de pequeno porte, 0,39% de clientes de médio porte e 0,09% de clientes de grande porte.

4.3 DAS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS POR LIQUIDAÇÃO

A cidade de Petrolina teve um volume de débitos quitados de mais de três vezes o volume quitado na cidade de Juazeiro-BA, ou seja R\$ 27.123.985 em Petrolina contra R\$ 8.379.503 em Juazeiro. Em relação às categorias os maiores valores foram obtidos junto aos mini produtores, que em Juazeiro representam um montante de R\$ 3.956.032 contra R\$ 14.538.921 em Petrolina.

O volume Liquidado pelos clientes de Juazeiro e Petrolina optantes pelos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016 é visualizado no gráfico 6.

Gráfico 6: Volume Liquidado pelos Clientes optantes pelos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016 nas cidades de Juazeiro e Petrolina



Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

A tabela 4 apresenta um resumo obtido nos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016 visto que em relação aos mesmos não há nenhum tipo de anexo específico na lei.

Tabela 4: Bônus aplicado aos empreendimentos de que trata os artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340/2016

ARTIGO 1		
Valor originalmente contratado em uma ou mais operações do mesmo mutuário	Operações contratadas até 31/12/2006	Operações contratadas entre 1º/1/2007 e 31/12/2011
Até R\$ 15.000,00	95%	50%
De R\$ 15.000,01 até R\$ 35.000,00	90%	40%
De R\$ 35.000,01 até R\$ 100.000,00	85%	35%
De R\$ 100.000,01 até R\$ 500.000,00	80%	25%
Acima de R\$ 500.000,00	60%	15%

ARTIGO 3		
Valor originalmente contratado em uma ou mais operações do mesmo mutuário	Operações contratadas até 31/12/2006	Operações contratadas entre 1º/1/2007 e 31/12/2011
Até R\$ 15.000,00	95%	50%
De R\$ 15.000,01 até R\$ 35.000,00	90%	40%
De R\$ 35.000,01 até R\$ 100.000,00	85%	35%
De R\$ 100.000,01 até R\$ 200.000,00	80%	25%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Os valores apresentados anteriormente referem-se em relação ao artigo 1º a percentuais aplicados ao semiárido nordestino e em que houve a utilização do FNE ou FNO. Quanto aos percentuais apresentados em relação ao artigo 3º consideraram-se também as áreas do semiárido nordestino e a não utilização dos fundos citados anteriormente.

Aplicaram-se os percentuais anteriores em relação a operações contratadas entre 1º/01/2007 e 31/12/2011, visto que não houve indicação na pesquisa realizada acerca da data dos débitos que estavam sendo apresentadas, onde se optou por utilizar essa faixa de percentuais em virtude de serem os menores valores de subvenção que poderiam ser obtidos pelos agricultores. Além disso, para efeito de cálculo considerou-se os financiamentos que se enquadravam apenas no artigo 1º isso porque o artigo 3º não admite dívidas maiores que 200.000 reais. Os dados encontram-se na tabela 5.

Tabela 5: Valor da subvenção calculado a partir dos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016
Artigo 1º e 3º da Lei (liquidação)

Categoria	Total regularizado	Clientes Juazeiro-BA	Valor médio por cliente (1)	% de redução	Valor Original (2)	Subvenção (2-1)
GRANDE	2.104.743,00	1	2.104.743,00	15%	2.476.168,24	371.425,24
MEDIO	2.070.201,00	9	230.022,33	25%	306.696,44	76.674,11
MINI	3.956.032,00	395	10.015,27	50%	20.030,54	10.015,27
PEQUENO		4	62.131,75	35%		

	248.527,00		95.587,31	33.455,56		
Total Geral	8.379.503,00	409		2.898.482,53	491.570,17	
Artigo 1º e 3º da Lei (liquidação)						
Categoria	Total regularizado	Cientes Petrolina-PE	Valor médio por cliente (1)	% de redução	Valor Original (2)	Subvenção (2-1)
GRANDE	1.683.558,00	1	1.683.558,00	15%	1.980.656,47	297.098,47
MEDIO	1.868.628,00	8	233.578,50	25%	311.438,00	77.859,50
MINI	14.538.921,00	418	34.782,11	40%	57.970,18	23.188,07
PEQUENO	9.032.878,00	35	258.082,23	25%	344.109,64	86.027,41
Total Geral	27.123.985,00	462			2.694.174,29	484.173,45
Total Geral					5.592.656,82	975.743,63

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Observa-se na tabela 5 que mais a projeção de débitos das duas cidades pesquisadas encontra-se em torno de 5,6 milhões de reais e que houve uma subvenção de quase 1 milhão de reais. Dessa forma pode-se afirmar que em relação a dívidas incluídas nos artigos 1º e 3º houve um total de 17% de subvenção em relação ao valor original.

A pesquisa permitiu levantar o número de clientes aptos a aderir aos artigos 1º e 3º na cidade de Juazeiro-BA e Petrolina-PE, e a partir das informações dos clientes que já aderiram foi possível construir a tabela 6.

Tabela 6: Número total de operações que atendem ao artigo 2º da Lei nº 13.304 de 2016

Artigo 1º e 3º da Lei (liquidação) - Petrolina-PE					
Categoria	Qtde de oper. enquadra-se	Faltam renegociar		Total	
		Total	%	Renegociaram	Regularizado
MINI	6683	6265	89,19%	418	14.538.921,85
PEQUENO	286	251	3,57%	35	9.032.878,29
MEDIO	45	37	0,53%	8	1.868.628,89
GRANDE	10	9	0,13%	1	1.683.558,60
Total geral	7024	6562	93,42%	462	27.123.987,63

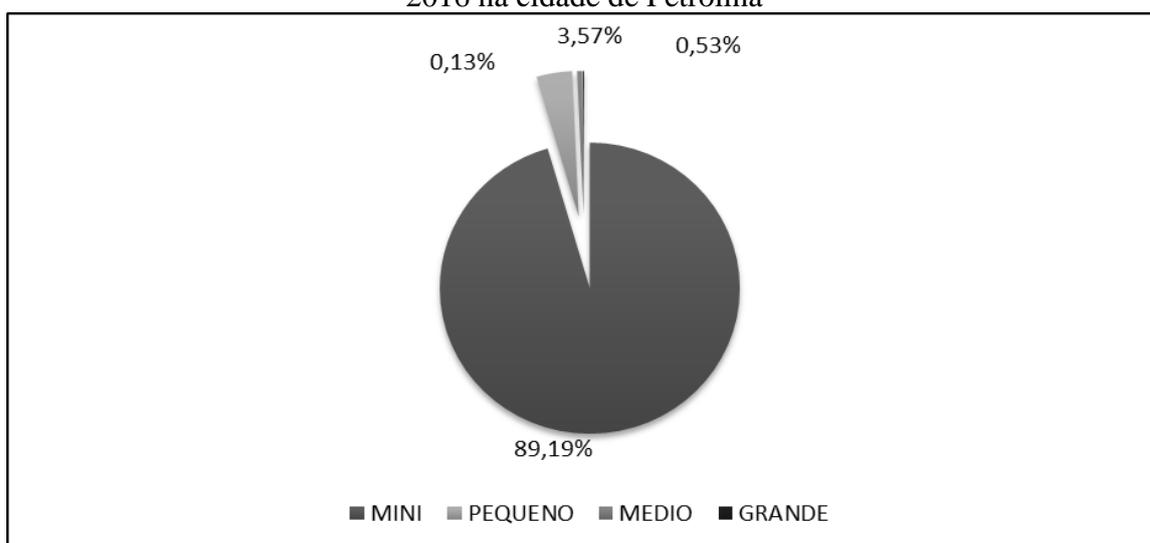
Artigo 1º e 3º da Lei (liquidação) - Juazeiro-BA					
Categoria	Qtde de oper. enquadra-se	Faltam renegociar		Total	
		Total	%	Renegociaram	Regularizado
MINI	7465	7070	91,65%	395	3.956.032,00
PEQUENO	208	204	2,64%	4	248.527,00
MEDIO	33	24	0,31%	9	2.070.201,00
GRANDE	8	7	0,09%	1	2.104.743,00

Total geral	7714	7305	94,70%	409	8.379.503,00
--------------------	-------------	-------------	---------------	------------	---------------------

Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

A partir do levantamento realizado com a tabela 6, foi possível confeccionar o gráfico 07 representando apenas os clientes que, apesar de aptos, não aderiram aos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340/2016.

Gráfico 7: Número de clientes que ainda não aderiram aos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016 na cidade de Petrolina

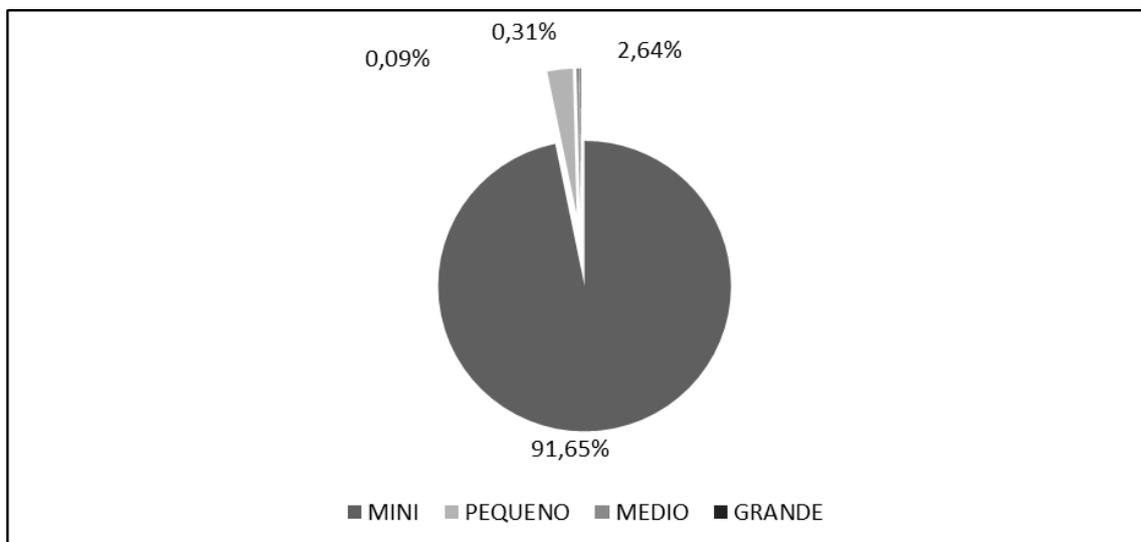


Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Conforme se observa no gráfico 7, do total de clientes que poderiam liquidar suas dívidas na cidade de Petrolina-PE, 93% ainda não o fizeram e dentro desse percentual tem-se 89,19% classificados como mini, 3,57% classificados como pequeno, 0,53% classificados como médio e 0,13% classificados como grande porte.

De forma similar o gráfico 8 refere-se ao percentual de clientes que não aderiram à Lei na cidade de Juazeiro-BA, em relação ao artigo 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016.

Gráfico 8: Número de clientes que não aderiram aos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016 na cidade de Juazeiro



Fonte: Dados da Pesquisa (2017). Elaborado pelos autores.

Observa-se no gráfico 8 que 94,70% dos clientes da cidade de Juazeiro-BA aptos a liquidar suas dívidas não o fizeram, e dentro desse percentual tem-se 91,65% dos clientes classificados como mini porte, 2,64% classificados como pequeno porte, 0,31% classificados como médio porte e 0,09% classificados como grande porte. A partir do material apresentado, constatou-se que:

a) Até o dia 31 de maio de 2017, em média 409 clientes quitou suas contas nas agências do Banco Nordeste em Juazeiro-BA e 462 em Petrolina-PE, os mesmos enquadraram-se nos artigos 1º e 3º da Lei.

b) Em relação ao financiamento previsto nos artigos 1º e 3º da lei, a cidade de Petrolina teve uma movimentação maior de recursos, na ordem de R\$ 27,1 milhões, enquanto na cidade de Juazeiro-BA, o valor foi em torno de R\$ 8,4 milhões.

c) O valor médio quitado de acordo com os artigos 1º e 3º foi maior no grupo grande porte (2,1 milhão em Juazeiro e 1,7 milhão em Petrolina), atingindo os menores valores no grupo de mini porte (cerca de 10 mil em Juazeiro e 34 mil em Petrolina) devido ao valor do montante e ao número de clientes que aderiram ao programa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo esta pesquisa como objetivo analisar os efeitos da aplicação da Lei nº 13.340 de 2016 quanto à subvenção econômica e social na região do Vale do São Francisco. Observou-se a partir dos dados colhidos que a Lei nº 13.340 de 2016 não se destina efetivamente a todos os agricultores, visto que nos seus artigos 1º a 3º apresentam exclusões que direcionam as subvenções para grupos específicos, tanto pessoas físicas quanto jurídicas. Também se verificou na construção das tabelas que o legislador ofereceu descontos que variaram de 60 a 95% para dívidas contraídas antes de 2006, no que se refere a liquidação. Quanto a renegociação a Lei trata de bônus que variam de 5% a 40%.

Considerando que a tabela entregue pela agência bancária constou apenas o valor da dívida, não indicando os valores originais, utilizou-se o valor do bônus constante para o grupo de dívidas do artigo 2º e as condições apresentadas em Lei para se encontrar os valores originais referentes aos artigos 1º e 3º da Lei.

Conforme se observou a subvenção foi em torno de 17% no sentido de liquidação das dívidas. Por sua vez, em relação a renegociação, de acordo com o percentual de bonificação a



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

subvenção seria em torno de 6%, isso devido aos percentuais aplicados serem inferiores aos das outras situações.

Em relação ao impacto social das subvenções é importante destacar que é uma oportunidade para agricultores de pequeno, médio, grande porte regularizarem sua situação com instituições financeiras, evitando os pontos negativos relacionados aos débitos, tais como inclusão do CPF em programas de proteção ao crédito, bloqueio de novos financiamentos e outras restrições. Sob esse aspecto é importante destacar que a subvenção econômica de cunho social cumpriu seu papel de auxiliar uma imensa faixa de agricultores, mas deve-se ressaltar que muitos outros agricultores não tiveram condições de se enquadrar no dispositivo legal e outros não tiveram condições financeiras de quitar seus débitos. Dessa forma, acredita-se que a subvenção possa ser considerada necessária, no sentido de viabilizar o desenvolvimento econômico e social do país, devendo-se buscar fontes que efetivamente possam suprir esses benefícios gerados pelo ente governamental.

Coelho (2001) afirma que são várias as razões econômicas que levam os governos a intervirem nos mercados agropecuários por meio das políticas públicas. Entre elas, a melhoria na alocação de recursos, a redução da flutuação na renda e a segurança alimentar.

Observa-se de forma sucinta, que um conjunto de agentes econômicos e políticos age direcionando recursos orçamentários para renegociações de dívidas rurais em nível mais amplo do que o estritamente necessário para atender ao agente em situação de fragilidade social. Com isso, em vez de se construírem soluções perenes, constrói medidas paliativas para que possam garantir renda econômica para determinados segmentos em detrimento de criação de soluções agregadora. Alguns agentes gastam tempo e dinheiro não na produção real de bens e serviços, mas sim tentando fazer o Estado mudar ou criar regras para fazer seus negócios mais lucrativos. No caso de dívidas rurais, demanda-se a extensão de subsídios a produtores de maior porte.

Portanto trata-se, tipicamente, de uma política que beneficia um grupo específico da sociedade (produtores rurais) e cujo custo é pago por toda a sociedade (contribuintes, beneficiários de outras políticas públicas que não podem ser expandidas devido à falta de verbas, etc.). Nesses casos, como ensina Olson e Fernandez (1999), as pessoas que pagam o custo da política estão dispersas, não conhecem exatamente quanto do custo é pago por cada uma delas e enfrentam grandes obstáculos para se organizarem e resistirem à implantação da política. Já os grupos favorecidos pela política têm muito a ganhar e, portanto, têm incentivos a se organizar para pleitear a implantação das renegociações de dívidas.

Note-se, ainda, que há interesse tanto dos pequenos quanto dos grandes agricultores no sentido de que as renegociações sejam amplas. Os pequenos agricultores contribuem para o processo de renegociação com a sua imagem política de fragilidade social, o que dá início ao processo político do refinanciamento das dívidas, sempre que há um fenômeno social desfavorável. Já os grandes agricultores contribuem com o peso político de suas organizações e sua capacidade de mobilizar a bancada ruralista no Congresso Nacional. Pequenos e grandes têm papel complementar e é do interesse de ambos que essa aliança tácita seja mantida ao longo do tempo.

A pesquisa permitiu identificar que a Lei nº 13.340 de 2016 trouxe benefícios às pessoas físicas e jurídicas que aderissem à Lei, mas deve-se considerar que existem restrições que impedem que todos os agricultores que possuem dívidas pudessem realizar a regularização das mesmas. Por exemplo, em relação a renegociação o limite máximo seria de 200.000 reais e em relação a outras dívidas as mesmas teriam que ser incluídas em áreas de atuação da SUDENE ou SUDAM e outras operações específicas com a União ou PRONAF.



Em relação a subvenção verifica-se que a mesma ficou em torno de 17% em relação aos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340 de 2016 e quanto a renegociação o percentual de subvenção ficou em torno de 6%. Observa-se que tais valores poderiam ser muito superiores caso houvesse uma maior adesão à Lei. Até a data da pesquisa em relação a renegociação 99,44% dos contribuintes aptos a realizar a operação na de Petrolina-PE não o tinham feito, em Juazeiro-BA tal valor é próximo pois fica em 98,61% dos clientes.

Quanto aos artigos 1º e 3º da Lei nº 13.340/16 observa-se que há 93,42% de clientes de Petrolina-PE que estariam aptos a aderir aos artigos e que ainda não o fizeram. Tal valor é de 94,70% dos clientes aptos na cidade de Juazeiro-BA.

6 REFERÊNCIAS

BACEN. BANCO CENTRAL. **Manual de Crédito Rural**. 2006.

BACEN. BANCO CENTRAL. **Resolução nº 2.471, de 26 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre renegociação de dívidas originárias do crédito rural, de que tratam o art. 5º, parágrafo 6º, da Lei nº 9.138, de 29.11.95, e a Resolução nº 2.238, de 31.01.96. Disponível: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/45419/Res_2471_v1_O.pdf>. Acesso em: 13 mai. 2017.

BACEN. BANCO CENTRAL. **Resolução nº 2.666, de 11 de novembro de 1999**. Dispõe sobre os critérios e as condições aplicáveis às operações de crédito rural alongadas/securitizadas ao amparo da Lei nº 9.138, de 1995, ou renegociadas com base na Resolução nº 2.471, de 1998. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/44991/Res_2666_v1_O.pdf>. Acesso em: 13 mai. 2017.

BNB. BANCO DO NORDESTE DO BRASIL. **Grupos e linhas de Crédito PRONAF – Quadro resumo**. 2016. Disponível em: <<https://www.bnb.gov.br/documents/165130/165145/Grupos+e+Linhas+do+Pronaf/61d93d88-fb39-e5d3-ef01-c87662087250>> Acesso em: 20 mai. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 58.380, de 10 de maio de 1966**. Aprova o Regulamento da Lei que Institucionaliza o Crédito Rural. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/D58380.htm>. Acesso em: 13 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 20 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.829 de 5 de novembro de 1965**. Institucionaliza o crédito rural. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4829.htm> Acesso em: 15 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995**. Dispõe sobre o crédito rural, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9138.htm> Acesso em: 15 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.437, de 25 de abril de 2002**. Dispõe sobre o alongamento de dívidas originárias de crédito rural, de que trata a Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995, e dá

outras providências. Disponível: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10437.htm>. Acesso em: 08 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.696, de 2 de julho de 2003**. Dispõe sobre a repactuação e o alongamento de dívidas oriundas de operações de crédito rural, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.696.htm>. Acesso em: 15 mai. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.340 de 28 de setembro de 2016**. Autoriza a liquidação e a renegociação de dívidas de crédito rural; altera a Lei no 10.177, de 12 de janeiro de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13340.htm> Acesso em 20 mai. 2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Lei nº 10.177, de 12 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre as operações com recursos dos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte, do Nordeste e do Centro-Oeste, de que trata a Lei nº 7827, de 27 de setembro de 1989, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2001/lei-10177-12-janeiro-2001-357937-norma-actualizada-pl.html>>. Acesso em: 16 mai. 2017.

CARDOSO, João Luiz. Crédito rural no contexto do desenvolvimento. **Perspectivas**, v. 6, p 109-114, São Paulo, 1983.

CARVALHO, Rodrigo Salvador; PRADES JUNIOR, Ademir Rodrigues. Inadimplência no Crédito Rural: um estudo de caso do financiamento público no âmbito da agricultura familiar do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (PRONAF). **XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade**. Rio de Janeiro, 2016.

CAVALCANTI, Isabel Machado. **Crédito rural e produto agropecuário municipal: uma análise de causalidade**, 2008, Dissertação (Mestrado em Economia), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

CBHSF. COMITÊ BACIA HIDROGRÁFICA DO RIO SÃO FRANCISCO. Disponível em: <<http://cbhsaofrancisco.org.br/fruticultura-no-vale-do-rio-sao-francisco>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

COELHO, Carlos Nayro. 70 anos de política agrícola no Brasil (1931 – 2001). In **Revista de Política Agrícola. Brasília: SPA/MAPA**, ano X, (Edição Especial), jul/ago/ser/2001.

COSTA, Célio José Pereira da; JORGE NETO, Paulo de Melo. Fatores determinantes da inadimplência do crédito rural PRONAF em área de assentamento de reforma agrária no Nordeste do Estado do Pará. **Economia e desenvolvimento**, V. 10, n. 1, Recife, PE, 2011.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002, Apostila.

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

GOULART, Thiago Gonçalves. **A divulgação das informações sobre a subvenção econômica pelas companhias abertas: uma análise das demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) dos anos de 2008 e 2009, 2010**, Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

HARADA, Kiyoshi. [Subvenções sociais](#). **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2939, 2011.

LIMA, Luciano Aparecido de. **Subvenções econômicas e sociais**. 2017, Disponível em: <<http://www.pauliniavip.com.br/colunistas/2563-subvencoes-economicas-e-sociais>> Acesso em 20 mai. 2017.

LUZ, Tobias Marini de Salles. **Lei nº 13.340 – hipóteses de enquadramento**. Disponível em: <<http://direitorural.com.br/blog/lei-13-340-hipoteses-de-enquadramento/>> Acesso em: 20 mai. 2017.

MEDEIROS, Jefferson Bruno Soares de; LIMA, Cesar Emanuel Barbosa de; LIMA, Robson Antônio Miranda; NASCIMENTO, Felipe Ferreira do; AZEVEDO, *Melquisedec Clementino Pereira de*. Política de concessão de crédito rural: os mecanismos do agroamigo do Nordeste. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 3, p. 683-704, 2012.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, **Seguro rural – Programa de Subvenção ao Prêmio do Seguro Rural (PSR)**. Relatório Estatístico 2016, Secretaria de Política Agrícola, Departamento de Gestão de Riscos, Coordenação-geral de Seguro Rural, 2016.

OLIVEIRA, Rafael Fernandes Machado de. **Sebrae e a concessão de subvenção econômica na lei de inovação**. Brasília, 2012. 20f. - Artigo (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia científica**: um manual para a realização de pesquisas em administração. Catalão: UFG, 2011.

OLSON, Mancur; FERNANDEZ, Fábio. **A lógica da ação coletiva: os benefícios públicos e uma teoria dos grupos sociais**. Edusp, 1999.

QUEIROZ, E.; SAMPAIO, Yony. Diferenciais de produtividade e rentabilidade entre colonos no pólo irrigado Petrolina/Juazeiro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 39, 2000, Recife. **Anais**, SOBER. 2000.

SANTOS, Izabel Cristina Moreira dos. As subvenções no direito brasileiro. **Anape online**, 2014. Disponível em: <<http://anape.org.br/site/subvencoes-direito-brasileiro/>> Acesso em: 20 mai. 2017.

SILVA, Fernanda Faria. **Distribuição de crédito para agricultura familiar**: um estudo do PRONAF a partir de um indicador de desenvolvimento rural. 2006, Dissertação (Mestrado em Economia), Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2006.

TAVORA, Fernando Lagares. **Renegociação de Dívida Rural: reflexões sobre o financiamento da agricultura brasileira**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, abr./2014.

WONNACOTT, Poul; WONNACOTT, Ronald. **Economia**. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1994.



41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

COMISSÃO ORGANIZADORA

Prof. MSc. Josaias Santana dos Santos
Prof. Dr. Agnaldo Batista da Silva
Prof. MSc. Wilson Rolin dos Santos

COMISSÃO CIENTÍFICA

Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho
Prof. MSc. Waldenir Sidney Fagundes
Prof. MSc. Luiz Magno de Menezes

EQUIPE DE APOIO

Alessandra Glayser P. Santos
Almiro de Brito Gomes
Amanda Duarte Pereira Silva
Ana Paula Alves Castro
Ana Pereira Avelino
André Luiz de Macedo Pereira
André Nunes de Sá
Bruno Cesar Barros de Carvalho
Carla Zaitamara da Silva
Denise de Macêdo Gonçalves
Denise Passos de Sá
Djanda Coêlho de Assis
Igor Peixoto Silva
Jesika Rodrigues Frade
João Gabriel Vieira da Silva Bezerra
Juliana de Oliveira Sousa
Jussara dos Santos Lopes
Lilith Rayane Pereira da Silva
Luiz Henrique de Lima Santos
Manoela Lima de Almeida
Maria Águida B. de Sá
Natália Passos de Sá
Natany Naira Silva Seixas
Samara Christine Gomes Martins
Siler da Silva Rodrigues
Verlândia Godoi Nunes
Virna Mariano da Silva
Vitória Libório Dias Nunes





41
anos
FORMANDO TALENTOS

FACULDADE DE CIÊNCIAS APLICADAS E SOCIAIS DE PETROLINA
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCC
22º Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco
de 28 a 30 de Setembro de 2017 – Petrolina - Pernambuco

REALIZAÇÃO



APOIO

