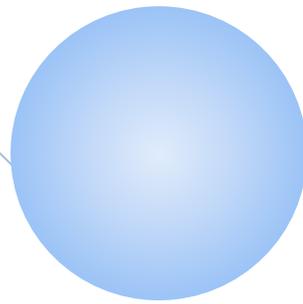




III CONGRESSO UFERSA DE CONTABILIDADE

De 03 a 04 de Junho

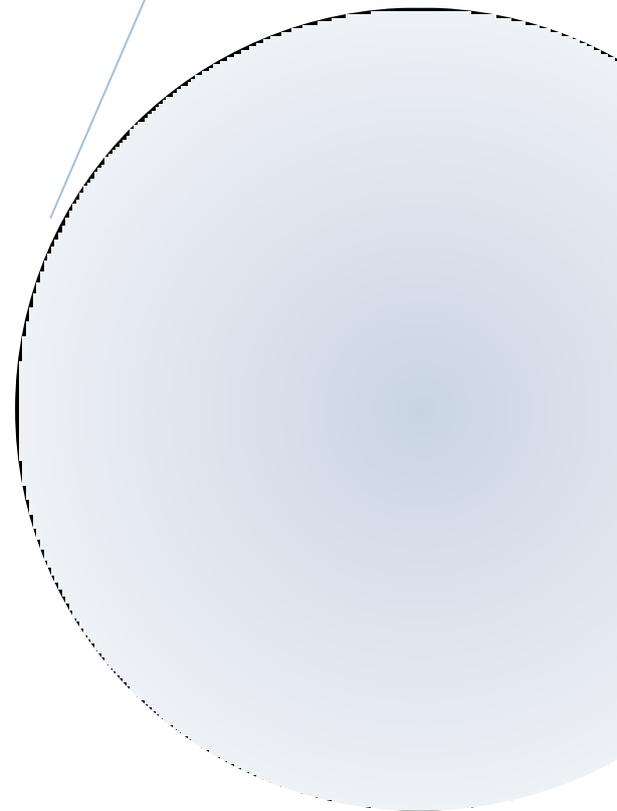
Local: Ufersa - Lado Oeste - Bloco de Aulas DCAN



ANAIS 2016

Mossoró/RN

ISSN 2357-9404



MENSAGEM DE BOAS VINDAS

A terceira edição do Congresso Ufersa de Contabilidade apresentará temas voltados ao meio acadêmico e empresarial. Contará com palestras, minicursos e apresentação de trabalhos científicos. O evento já conta com a experiência da primeira edição e seguirá fomentando a discussão contábil no oeste potiguar.

A cerimônia de abertura contará com a palestra do professor Dr. José Carlos Marion com o tema **Das Partidas Dobradas ao SPED e IFRS**. Trata-se de assunto relevante na prática contábil, cuja demanda abrange interesse de instituições públicas e privadas.

No segundo dia de evento serão apresentados artigos científicos dentro de quatro áreas identificadas pela Comissão Científica: Ensino, Contabilidade para usuários externos, Contabilidade Gerencial e Aspectos Especiais. Os trabalhos serão apresentados em formato de grupos e, ao final da sessão, debatidos entre os professores das bancas, autores de artigos e a plenária.

No âmbito mais prático, serão ministrados quatro minicursos: a) **FRAUDES TRIBUTÁRIAS – Abordagens Práticas Para A Prevenção**, com Wyllo Marques Ferreira Júnior (Delegado da Receita Federal em Mossoró/RN); b) **Formação de Consultores Empresariais**, com Rafael Demetrius R. de Sousa (Docente da Ufersa; Consultor Empresarial do SEBRAE e Sistema FIERN.); c) **A Perícia Contábil No Mundo Contemporâneo**, com o José Jeová Soares (Contador, Presidente da Associação dos Peritos e Auditores do RN – ASPARN), e; d) **Matemática Com HP 12c**, com o Edílúcio Rodrigues Veras da Costa (Contador, Consultor Empresarial pela Avanço Consultoria.).

No encerramento teremos a premiação dos melhores artigos e banners com entrega de certificados, além de momentos de interação entre os participantes e espaço para discussão sobre a próxima edição do congresso.

Contamos com a colaboração de professores e alunos engajados com a disseminação do conhecimento na área contábil, aos quais enviamos nossa gratidão. Nossos patrocinadores também se fizeram presentes e interessados na realização dessa segunda edição. Agradecemos a todos!

Sejam Bem Vindos!

Moisés Ozório de Souza Neto Comissão Organizadora	Kléber Formiga Miranda Comissão Científica
--	---

CORPO DIRETIVO

Prof. José de Arimatea de Matos (Reitor)

Prof. Augusto Carlos Pavão (Pró-Reitor de Graduação)

Prof. Felipe de Azevedo Silva Ribeiro (Pró-Reitor de Extensão e Cultura)

Profa. Ana Lúcia Brenner Barreto Miranda (Chefe do DACS)

Prof. Thaiseany de Freitas Rego (Coordenador do Curso de Ciências Contábeis)

COMISSÃO ORGANIZADORA

Prof. Moisés Ozório de Souza Neto

Prof. Kléber Formiga Miranda

COMISSÃO CIENTÍFICA / AVALIADORES

Adriana Martins de Oliveira

Alexsandro Gonçalves Da Silva Prado (UFERSA)

Álvaro Fabiano Pereira De Macedo (UFERSA)

AntônioErivando Xavier Júnior (UFERSA)

Carlos Alberto de Souza Soares (Mater Christi)

Francisco Assis da Cunha Neto (Contador)

Francisco Tavares Filho (UERN)

Francisco Igo Leite Soares (UERN)

Hugo Azevedo Rangel de Moraes (UERN)

Jane-Elly Nunes da Costa (UnP)

João Matheus França Bezerra (UFERSA)

João Maria Xavier da Silva (Contador)

John Pablo Cândido Dantas Silva (UFERSA)

Marcleide Maria Macedo Pederneiras (UFPB)

Mário César Sousa de Oliveira (UERN)

Miguel Carioca Neto (UFERSA)

Moisés Ozório de Souza Neto (UFERSA)

Rafael Ramon Fonsêca Rodrigues

Rondinelli Batista Cândido (UFERSA)

Rosângela Queiroz Souza Valdevino (UERN)

Salmo Batista de Araújo (Contador)

Tarso Rocha Lula Pereira (UNIFACEX)

Thaiseany de Freitas Rêgo (UFERSA)

Sumário

ANÁLISE DA PARTICIPAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO EM PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO CONTINUADA: um estudo de caso com contadores no município de Mossoró-RN	5
ANALISANDO A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA DA RENTABILIDADE: UM ESTUDO NO SETOR BANCÁRIO	16
CONTABILIDADE GERENCIAL: Uma Análise do Sistema de Controle Interno de uma Empresa de Pré-Moldados em João Pessoa-PB	31
EVIDENCIAÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS AMBIENTAIS: UM ESTUDO ACERCA DOS INDICADORES DE DESEMPENHO AMBIENTAL NAS CAPITAIS DOS ESTADOS DO NORDESTE BRASILEIRO.....	43
Fundo de Participação dos Municípios (FPM): uma análise acerca do seu reflexo no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH-M) dos municípios da região do Alto Oeste Potiguar.....	56
GESTÃO SUSTENTÁVEL: UM ESTUDO DE CASO NO GRUPO NEOENERGIA.....	68
Impactos da operação “Lava Jato” nos índices financeiros da Petrobras: um estudo de caso nos anos de 2014 e 2015.....	78
AUDITORIA INTERNA: Um estudo da função por ela desempenhada em empresas de pequeno porte	89
Contabilidade Ambiental e a Eficiência do Relatório de Sustentabilidade: Uma Contribuição à Discussão com Base na Divulgação do Relatório da OI S.A.	100
A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO VISTA SOB O ENFOQUE ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ.....	113
PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO DIFERENCIAL COMPETITIVO: um estudo comparativo entre empresas do ramo de colchões no município de Mossoró-RN	122
A CONTABILIDADE RURAL COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE NA PLANTAÇÃO DE ABACAXI NO MUNICÍPIO DE CURRAL DE CIMA-PB.....	134
O custo das perdas técnicas e não técnicas na distribuição de energia elétrica: um estudo nas distribuidoras da região nordeste do Brasil.	148
A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO PÚBLICA: um estudo multi caso em Prefeituras Municipais do Oeste Potiguar.....	160
FORMAÇÃO E ESTRATÉGIAS DE ENSINO DO PROFESSOR DE CONTABILIDADE: uma visão dos discentes do curso de Ciências Contábeis das IES de Mossoró/RN.....	172
Perfil e formação dos professores como fatores impactantes no desempenho acadêmico:....	184
Uma análise no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido.	184
OS ADMINISTRADORES E OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS Qual o nível de conhecimento contábil dos futuros gestores empresariais?	196
A PERCEPÇÃO DOS ADVOGADOS DE CAICÓ/RN ACERCA DA ADESÃO AO	

SIMPLES NACIONAL.....	207
GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA E RENTABILIDADE: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA	218
ASPECTOS COMPORTAMENTAIS INTEGRADOS ÀS REAÇÕES DO MERCADO DE CAPITAIS: Um estudo sobre o caso da Petrobras	233
AS DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO: ANALISANDO PREFEITURAS DA REGIÃO SERIDOENSE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE.....	245

ANÁLISE DA PARTICIPAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO EM PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO CONTINUADA: um estudo de caso com contadores no município de Mossoró-RN

Antônio Rafael Holanda da Silva
Larissa Karoline Souza Silva
RailsonMiran Moura de Oliveira
Rosângela Queiroz Souza Valdevino (Orientadora)

RESUMO

Os contadores são profissionais que necessitam estar sempre atualizados de acordo com as mudanças que a área apresenta, com isso a educação continuada aparece como fator relevante, uma vez que desenvolve atividades e programas para melhor capacitação dos profissionais que cotidianamente realizam com ética as tarefas exigidas. O desempenho do exercício ao longo do tempo vai possuindo mais influência do ensino que deve ser repassado, assim como também do interesse despertado pelos profissionais. Dessa forma o objetivo do estudo é identificar a participação dos profissionais da contabilidade do setor público em programas de educação continuada, assim como também verificar métodos, identificar perfis e especificar o exercício profissional. Para tanto, foi efetuado uma pesquisa bibliográfica, sendo utilizado como fonte de coleta um questionário com perguntas abertas direcionadas a contadores da cidade de Mossoró-RN, com a finalidade de verificar a existência e disponibilidade da educação continuada, os benefícios explorados, e também avaliar sobre as exigências do mercado. Os resultados obtidos demonstram que estão sendo desenvolvidos exercícios relacionados à educação continuada através de palestras, seminários e treinamentos, onde os contadores se beneficiam com a constante atualização nos processos contábeis, onde atuarão com mais segurança e qualidade, respondendo assim as oportunidades de trabalho.

Palavras-chave: Contabilidade. Educação Continuada. Setor Público.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade no mercado contemporâneo vem apresentando um desempenho de destaque significativo perante a globalização, principalmente por possuir a necessidade de estar preparada de forma eficiente e flexível para acompanhar as mudanças que ocorre com o mercado empresarial. Nesse contexto, o aprimoramento profissional dos contadores passa a ser uma necessidade fundamental determinada pela sociedade, governo e pelas empresas privadas.

A educação continuada tem sido pauta de diálogo e estudo nas diversas áreas do conhecimento, uma vez que a formação dos profissionais vem passando por transformações. Na área contábil a educação continuada para os profissionais se posiciona de forma a proporcionar um diferencial no trabalho a ser exercido, além de fortalecer e valorizar o mesmo.

A presente pesquisa tem como problemática: como acontece a participação dos profissionais da contabilidade do setor público em programas de educação continuada? Conforme este questionamento delimita-se como objetivo geral identificar a participação dos profissionais da contabilidade do setor público em programas de educação continuada. Como objetivos específicos: verificar os métodos de educação continuada frente à evolução da contabilidade pública; identificar o perfil dos profissionais da contabilidade pública e especificar o exercício profissional diante das exigências do mercado de trabalho.

Dessa forma, a educação continuada contribui de forma relevante para os profissionais, buscando dentro das possibilidades apresentar o cenário atual e as competências necessárias para o exercício da atividade contábil, além de contribuir no melhor desempenho dos mesmos com relação às mudanças que o ambiente vem apresentando. Gabriel (2010, p. 44) ressalta que:

O desafio dos profissionais atualmente é estarem atentos às novas exigências e investindo frequentemente em educação continuada, tendo em vista que a excelência profissional se tornou primordial no competitivo mercado de trabalho e apenas os profissionais qualificados e preparados para esta nova realidade que terão espaço no mercado.

Para tanto, foi efetuado um estudo de campo com profissionais da área, através da aplicação de questionários, com o intuito de verificar as perspectivas destes voltada para sua participação na educação continuada, assim como também identificar de que forma estes são capazes de contribuir tanto para profissão como também para a comunidade em que é prestado o serviço. O estudo divide-se em mais três sessões. A primeira faz referência à evolução da contabilidade, destaca a formação do contador, a educação continuada e sua competência profissional, programas e aspectos da mesma, e também levanta pontos referentes ao setor público; a segunda especifica a metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa; e a última relata a análise dos dados e os resultados obtidos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

Com os diversos registros sobre o esboço de técnicas contábeis que as civilizações já possuíam, entende-se que o início da evolução da contabilidade aconteceu conforme a precisão e as tendências do mundo. Conforme Iudícibus et al. (2010) a contabilidade teve como razão para seu devido progresso a necessidade de seguir a transformação dos patrimônios, sendo assim tão remota quanto o homem que pensa e conta.

A contabilidade é tão antiga quanto a própria origem da civilização. Sua origem está atrelada a necessidade de se registrar quantitativamente fatos negociais que ocorriam entre o homem primitivo, com o intuito de proteger a posse, obter inventário das riquezas, bem como o controle do seu patrimônio. Fora desenvolvida através de técnicas primitivas que ao passar dos anos foram se aperfeiçoando e se especializando, com algumas delas praticadas até hoje. Cada vez que o homem obtinha mais riqueza sentia-se a necessidade de elaborar técnicas para controlar e preservar os seus bens (MULATINHO, 2005, p. 17).

Para Favero et al. (2006) no estudo da evolução contábil, constata-se que seu desenvolvimento esteve continuamente atrelado às modificações nas relações mercantis, sociais e econômicas. Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) acrescentam que a contabilidade inicialmente, antes de ser posicionada como ciência, era compreendida como um sistema de escrituração por partidas dobradas, possuindo os primeiros registros por volta de 1299-1300, e posteriormente, de maneira mais completa em 1340, na cidade de Gênova. Assegurar sobre quem criou o método das partidas dobradas não é possível, porém, o destaque do método apareceu com a obra de Luca Pacioli.

A contabilidade conforme seu surgimento é considerado mutante, onde antes de se transformar em contabilidade gerencial e suas derivações, possuía a finalidade primeiramente gerencial com alguns aspectos financeiros (IUDÍCIBUS, 2004).

Com o passar do tempo, a globalização fez com que a contabilidade passasse por mudanças, Hansen (2002) comenta que a contabilidade carece estar do lado das novidades tecnológicas, implantando dimensões inovadoras que não é só a conta. Na finalidade de satisfazer os usuários, em várias dimensões, é interessante que novos caminhos sejam escolhidos, avançando para um projeto de banco de dados que será responsável por extrair relatórios.

Nessas constantes alterações, a área fica mais propícia a atender as expectativas, além de tornar o trabalho mais eficaz e transparente. A qualidade nas informações contábeis é um dos objetivos que influencia na busca por melhores resultados, fazendo assim com que a contabilidade esteja sempre em evolução.

2.2 A FORMAÇÃO DO CONTADOR

Atrelado ao ensino comercial foi iniciado o curso de Ciências Contábeis, onde o desenvolvimento da área comercial fez surgir a necessidade de qualificar profissionais do ramo da contabilidade. Dessa forma a criação de instituições que se voltassem ao ensino na área contábil tornou-se imprescindível.

De acordo com Peleias et. al. (2007), o curso de Ciências Contábeis e Atuariais surgiu diante de um cenário em que exigia o desenvolvimento das forças produtivas locais em toda sua extensão técnica e administrativa, esse foi instituído pelo Decreto nº 7988, de 20.09.1945 com duração de quatro anos, concedendo após sua conclusão o título de Bacharel em Ciências Contábeis, contando com disciplinas como: Contabilidade Geral, Organização, Contabilidade Bancária, Contabilidade Pública, Contabilidade Industrial e Agrícola, entre outras.

A partir disso, o ensino superior de contabilidade possibilitou profissionais capacitados para atuar a nível tanto teórico como prático, onde este pudesse aplicar os conhecimentos adquiridos em aula à realidade, assumindo uma postura responsável e competente.

Formar um profissional da área contábil significa inferir a atribuição de capacitação

técnica e instrumental, onde este terá discernimento suficiente para tratar dos fenômenos da organização.

Conforme o Art. 3º da Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004:

- I - compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;
- II - apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;
- III - revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

A formação em seus devidos padrões proporciona aos futuros contadores o preparo e discernimento para lidar com desafios, formando profissionais aptos a acompanhar o processo político e socioeconômico.

Na concepção de Souza, Barbosa e Silva (2006), no contexto brasileiro, as Instituições de Ensino Superior (IES) de Ciências Contábeis de cunho federal, estadual e particular, tem por missão preparar profissionais ao conhecimento e ao manuseio dos sistemas de informações e com competência para realizar análise crítica nos mais variados campos de atuação do contador, tendo como compromisso, trabalhar com recursos que retratem a prática contábil, construindo conhecimento e viabilizando habilidades e atitudes.

A instrução que é atribuída aos discentes do curso de contabilidade a nível superior envolve um conjunto de fatores como: conhecimentos, habilidades e atitudes, aos quais serão levados pelo futuro contador mesmo com o fim da graduação, sendo essências para sua carreira profissional.

2.3 EDUCAÇÃO CONTINUADA

Por conta das mudanças e atualizações existentes nas normas e leis que regem a contabilidade, faz-se necessário que o profissional da contabilidade esteja em constante atualização, e que desenvolva um processo natural de educação continuada, além de ser exigido esse processo para alguns profissionais que atuam nessa área.

Segundo a NBC PG12 (2014, p. 2), o programa de educação profissional continuada tem as seguintes diretrizes básicas:

- (a) fomentar a EPC dos profissionais da contabilidade;
- (b) criar cadastros de qualificação técnica como forma de incentivar a Educação Profissional Continuada;
- (c) ampliar parcerias com entidades regulatórias e fiscalizatórias com o objetivo de apoio ao PEPC;
- (d) estabelecer uniformidade de critérios para a estrutura das atividades de qualificação profissional no âmbito do Sistema CFC/CRCs;
- (e) estabelecer que a capacitação pode ser executada pelo próprio Sistema CFC/CRCs, por entidades capacitadoras reconhecidas ou pelo próprio profissional em atividades previstas nesta Norma;
- (f) fomentar a ampliação do universo de capacitadoras credenciadas para possibilitar o atendimento das necessidades de eventos de educação continuada.

A educação continuada voltada a área contábil foi normatizada no ano de 2002, a partir da NBC P 4 - normas para educação profissional continuada, e começou a ser cobrada com intuito de se manter o registro do contador como auditor independente, devendo este

também possuir registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) na região em que atua.

Entretanto, a norma que esta em vigor atualmente é a NBC PG 12 (2014), que conceitua educação profissional continuada como: a atividade que é formalizada e legitimada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que procura atualizar, conservar e ampliar as aprendizagens e informações profissionais e técnicas, as habilidades e a conduta dos profissionais da contabilidade, atributos esses vitais ao atendimento às normas que regem a profissão e para a qualidade dos serviços prestados.

Contudo para Niveiros, Nascimento e Arenhardt (2009) a educação profissional continuada, pode ser vista como um recurso para se manter a aptidão técnica que pode ser articulado para satisfazer a procurado mercado e as necessidades que o profissional constata em meio aos acontecimentos que provocam mudanças nos métodos de trabalho. Independente do campo de atuação dos profissionais, a educação continuada torna-se essencial ao bom desempenho destes.

Ressalta-se a ideia de um processo contínuo, tendo em vista que o mercado necessita que o profissional esteja em permanente atualização, pois é preciso qualificação e aprendizado constante, diante das inovações do mercado. Sendo que é desta forma que o profissional conseguirá destaque frente aos demais e sobrevivência no mercado competitivo.

O programa de educação continuada criado pelo CFC, através da resolução CFC nº 945, de 27 de setembro de 2002, revogada por outras resoluções posteriores, entrou em vigor em janeiro de 2003 e cumpre-se de forma rígida suas normas aplicáveis atualmente, de tal forma que o CFC propõe garantir que esses profissionais adquiram e mantenham o nível de capacitação necessário e exigido pelo mercado para o exercício regular dessas atividades.

Contudo, segundo Gabriel (2010) é exigido pela norma que os contadores cumpram um número mínimo de horas em cursos certificados, aperfeiçoamento, conferências, cursos de pós-graduação, seminários, congressos, fóruns ou treinamentos por ano, além de especificar quais órgãos estão credenciados para realizar eventos e capacitações, dentre eles tem-se: conselho federal de contabilidade - CFC, conselhos regionais de contabilidade - CRCs, fundação brasileira de contabilidade - FBC, academia brasileira de ciências contábeis - Abracicon, instituições de ensino superior - IES credenciadas pelo MEC, instituto dos auditores independentes do Brasil - IBRACON, entre outras.

Mediante tudo isto, deve-se atentar ainda se tais eventos e cursos são realizados por órgãos credenciados, para que estes sirvam como pontuação para o programa de educação continuada. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em conjunto com CFC/CRCs exige um número mínimo de horas/pontos anuais para alguns profissionais da contabilidade. Sendo estes, de acordo com a NBC PG 12 (2014, p. 2), os seguintes:

- (a) estejam inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), exercendo, ou não, a atividade de auditoria independente;
- (b) estejam registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), inclusive sócios, exercendo, ou não, atividade de auditoria independente, responsáveis técnicos e demais profissionais que exerçam cargos de direção ou gerência técnica, nas firmas de auditoria registradas na CVM;
- (c) exercem atividades de auditoria independente nas instituições financeiras e nas demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB);
- (d) exercem atividades de auditoria independente nas sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep);
- (e) exercem atividades de auditoria independente de entidades não mencionadas nas

alíneas (b), (c) e (d) como sócios, responsáveis técnicos ou em cargo de direção ou gerência técnica de firmas de auditoria;
(f) que sejam responsáveis técnicos pelas demonstrações contábeis, ou que exerçam funções de gerência/chefia na área contábil das empresas sujeitas à contratação de auditoria independente pela (CVM), pelo (BCB), pela (SUSEP) ou consideradas de grande porte nos termos da Lei n.º 11.638/07 (sociedades de grande porte).

Tais profissionais mencionados acima, devem cumprir um total de 40 pontos de por ano em educação profissional continuada, observa-se ainda, que desses 40 pontos, conforme NBC PG 12 (2014) é necessário que 20% seja cumprido com relação às atividades de aquisição de conhecimento, se estas e outras disposições não forem cumpridas, serão passíveis de sanções cabíveis dispostas na norma.

2.4 SETOR PÚBLICO E A CONTABILIDADE

A Contabilidade pública funciona como uma ciência contábil aplicada ao processo gerador de informações, associando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as normas contábeis atreladas ao controle patrimonial de entidades do setor público.

A contabilidade pública consiste em um instrumento de auxílio na administração pública. Carvalho (2010, p. 192) afirma que esta contabilidade:

É o ramo da ciência contábil que tem como objetivo aplicar os conceitos, os princípios e as normas contábeis nos atos e fatos de gestões orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação, nos órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta e ainda fornecer informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos.

Ainda de acordo com Carvalho (2010) é um ramo da Contabilidade que tem o objetivo de demonstrar o patrimônio da administração pública, assim como suas variações. E para isso estuda, orienta, registra e controla seus atos e fatos, como também acompanha e demonstra a execução do orçamento.

Em síntese, a Contabilidade Pública registra, controla e demonstra os fenômenos que possam afetar a execução orçamentária, devido as suas variações e seus atos e fatos contábeis, ou seja, conhecer as despesas fixadas e as receitas realmente arrecadadas. É esta mesma contabilidade que se utiliza de um conjunto de sistemas contábeis, que segundo o CFC (2012, p. 10-11) são divididos nos seguintes sistemas de informações:

Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
Custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11;
Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Tais sistemas se comportam interagindo entre si, de modo a prestar auxílio à administração pública de maneiras como: funcionamento da contabilidade em prol do cumprimento da missão, análise das metas determinadas pelo planejamento e mensuração dos resultados que são obtidos conforme as formas de trabalho.

Ainda com relação à contabilidade aplicada ao setor público, segundo Silva, Bianchi e

Vendruscolo (2014) suas normas gerais estão instituídas pela Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que dispõe sobre a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Estas são complementadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo CFC e pelos padrões internacionais definidos pelas normas internacionais editadas pelo International Federation of Accountants (IFAC).

Assim, verifica-se que a contabilidade aplicada ao setor público exerce sua função social, dando suporte ao ciclo administrativo público, no que se refere à sua capacidade de proporcionar auxílio no processo de tomada de decisões, prestação de contas e instrumentalização do controle social.

3. METODOLOGIA

Como enquadramento metodológico, a pesquisa é de caráter descritivo, pois tem como principal objetivo descrever características de uma determinada população. Gil (1996) conceitua a pesquisa descritiva como aquela que busca descrever as características de uma população ou fenômeno específico, com intuito de colher opiniões, atitudes e crenças de um determinado grupo.

Corresponde a um estudo de caso realizado na área pública, com seis profissionais da contabilidade, tendo abordagem de natureza qualitativa. Dentre as qualidades que uma pesquisa com essa natureza tem, Godoy (1995) destaca: a existência de um ambiente natural como fonte direta de dados e um pesquisador como instrumento fundamental, enfoque indutivo e descritivo, assim como um significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida como preocupação do próprio investigador. Esta pesquisa tem a característica da não utilização de instrumentos estatísticos.

Quanto aos procedimentos, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, na qual é feito um estudo teórico publicado em livros, artigos, periódicos, monografias e outros, na busca por respostas à problemática com base no referencial. Ainda com relação à pesquisa bibliográfica, Fonseca (2002, p. 32) descreve que "a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites". Tendo sido aplicado um questionário com oito perguntas abertas, dirigidas aos contadores que trabalham em órgãos públicos na cidade de Mossoró/RN.

De acordo com Bardin (2011) a análise de conteúdo funciona de modo a realizar uma análise de material e tratamento dos dados, uma conclusão e a interpretação, correspondendo à um conjunto de instrumentos e técnicas de aspecto metodológico que se aplicam à diversos conteúdos, associando a superfície dos textos, descrita e analisada e os fatores que determinam elementos característicos, deduzidos de maneira lógica.

Dessa forma, os dados serão tratados de modo a descrever os resultados obtidos em relação ao objeto de estudo, estabelecendo um confronto entre a teoria, vista no referencial teórico e as respostas dos entrevistados.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Conforme dados obtidos quanto a atuação como profissional da contabilidade pública e seu grau acadêmico, pode-se identificar que os profissionais que colaboraram com a pesquisa, em sua maioria atuam ou já atuaram com a contabilidade pública, seja como professor, auditor, contador ou perito. E estes profissionais possuem especialização ou mestrado na área contábil ou afim. De acordo com Araujo (2008) "não se trata de formar um

super profissional, capaz de agrupar todos os predicativos possíveis para desempenhar suas funções de maneira ideal, mas de valorizar a busca pelo conhecimento e desenvolvimento pessoal em benefício do profissional." É neste aspecto que se observa a relevância da busca contínua por participação em projetos que desenvolvam novas habilidades, assim como possibilitem a manutenção de conhecimentos já adquiridos em sua jornada acadêmica.

No que se refere à frequência dos profissionais questionados em congressos contábeis e áreas afins, nota-se que existe uma participação ativa em palestras, cursos e congressos, principalmente quando há a modificação nas normas e legislação contábil, além da participação em bancas de apresentação e orientação em artigos publicados. Constata-se que a frequência de participação é maior em eventos realizados em Mossoró e região. Para Alves et al. (2005) além da valorização do trabalho do contador, ainda pode-se aperfeiçoar a qualidade dos serviços prestados à comunidade, através da realização de cursos certificados, palestras, congressos, seminários, convenções, conferências, cursos de pós-graduação, painéis e simpósios.

Quanto às fontes que são utilizadas para manter-se atualizado frente às normas que regem a contabilidade aplicada ao setor público, verifica-se que os profissionais utilizam-se de meios como: a lei de responsabilidade fiscal, manuais de contabilidade aplicada ao setor público, materiais publicados na área, normas internacionais e também a legislação vigente. Associando-se a concepção de Silva, Bianchi e Vendruscolo (2014) suas normas gerais estão instituídas pela Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que dispõe sobre a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Estas são complementadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo CFC e pelos padrões internacionais definidos pelas normas internacionais editadas pelo IFAC. Desta forma compreende-se que é essencial utilizar materiais que embasam a contabilidade pública, no intuito de atender as exigências legais, possibilitando a execução do serviço de forma transparente.

Em si tratando dos métodos de educação continuada que estão sendo desenvolvidos diante do atual progresso da contabilidade pública, foram citadas as atividades presenciais e à distância como: palestras, seminários, treinamentos internos e conteúdo, com o programa de educação profissional continuada, ofertados por órgãos como CFC, CRCs, FIPECAFI, IBRACON, entre outros. Corroborando com o entendimento de Gabriel (2010) são exigidos pela norma que os contadores cumpram um número mínimo de horas em cursos certificados, aperfeiçoamento, conferências, seminários, fóruns ou treinamentos por ano, além de especificar quais órgãos estão credenciados para realizar eventos e capacitações, dentre eles tem-se: CFC, CRCs, FBC, Abracicon, instituições de ensino superior - IES credenciadas pelo MEC, instituto dos auditores independentes do Brasil - IBRACON, entre outras. Tais métodos contribuíram para que os profissionais adquirissem novos conhecimentos e atualizassem os já existentes.

Considerando os benefícios proporcionados pela educação continuada aos profissionais da contabilidade, constatou-se como primordial a constante atualização este profissional nos processos contábeis, estando apto a atuar com segurança e proporcionando trabalhos de qualidade superior, tendo em vista o cenário promissor com muitas oportunidades de trabalho. Relacionando-se com a abordagem dos autores Niveiros, Nascimento e Arenhardt (2009) a educação profissional continuada, pode ser vista como um recurso para se manter a aptidão técnica que pode ser articulado para satisfazer a procura do mercado e as necessidades que o profissional constata em meio aos acontecimentos que

provocam mudanças nos métodos de trabalho. Independente do campo de atuação dos profissionais, a educação continuada torna-se essencial ao bom desempenho destes. É relevante inferir que aqueles profissionais que não estiveram devidamente qualificados dentro deste contexto, correm o risco de ficarem fora do mercado e sem acesso as melhores oportunidades.

O comportamento do profissional da contabilidade pública, em si tratando das exigências de mercado, funciona de modo a buscar constantemente um maior grau de profissionalização e eficiência, trazendo em seus demonstrativos uma determinada clareza e transparência, uma vez que estes são demonstrados à sociedade acerca da composição do patrimônio público. De acordo com o art. 3º da resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, o profissional da área contábil necessita compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras nos diferentes modelos de organização; deter o domínio das responsabilidades funcionais inerentes a apurações, auditorias, perícias, entre outras atividades relacionadas às informações financeiras, patrimoniais e governamentais; e com capacitação crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais. Nessa perspectiva, os futuros profissionais da contabilidade pública terão o preparo e discernimento para lidar com a questão orçamentária e a prestação de contas à sociedade.

Quanto ao desempenho da educação continuada, constatou-se que estão sempre se atualizando e a participação nos eventos ocorre em sua maioria de maneira assídua. Ressaltase a ideia de um processo contínuo, tendo em vista que o mercado necessita que o profissional esteja em permanente atualização, pois é preciso qualificação e aprendizado constante, diante das inovações do mercado. Sendo que é desta forma que o profissional conseguirá destaque frente aos demais e sobrevivência no mercado competitivo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo evidencia a imprescindibilidade por uma mudança no perfil do profissional contábil da área pública, ao qual precisa manter-se continuamente atualizado, em se tratando de seu conhecimento científico. Com a globalização, o setor público passou a exigir da contabilidade, soluções, alternativas e informações transparentes e qualificadas aos seus usuários, e nisto, o profissional contábil passou a buscar por novos conhecimentos.

Como recurso de fundamental relevância, a educação funciona como elo de ligação entre a busca pelo conhecimento e o mercado de trabalho, onde a teoria associada à prática se complementa, proporcionando uma visão de caráter mais crítico aos profissionais conferindo o interesse por conhecimento e aprendizado constantemente.

A educação continuada é vista como uma metodologia de aperfeiçoamento de conhecimentos que reforça o embasamento teórico do profissional, dando competência ao mesmo para exercício de suas funções, ampliando as oportunidades de trabalho.

Assim sendo, essa afirmativa associa-se ao objetivo do trabalho de identificar a participação de profissionais da contabilidade do setor público em programas de educação continuada, onde os resultados apontaram um consenso entre os respondentes, visto que os seis que colaboraram para realizar a pesquisa, participam ativamente de projetos que desenvolvam habilidades em prol da manutenção de seus conhecimentos obtidos em experiência acadêmica, como: palestras, congressos, cursos ou mesmo publicando materiais que envolvam a contabilidade pública, e conseqüentemente são dotados da capacidade de prestar um serviço com maior segurança e de qualidade superior, pois buscam a contínua atualização dos procedimentos contábeis.

Como limitação da pesquisa, tem-se o fato de que para a obtenção de resultados mais

aprofundados, sugere-se que o estudo seja aplicado com um maior número de profissionais da contabilidade do setor público que estão engajados em programas de educação continuada no município de Mossoró-RN, possibilitando uma visão mais ampla da participação desses nos programas em questão.

REFERÊNCIAS

- ALVES, A. J. et al. Profissional Contábil: educação continuada X suspensão do exame de suficiência. **Revista do CRCPR**. Paraná, p. 47-48, 2º quadrimestre. 2005. Disponível em: <http://revista.crcpr.org.br/index.php?pag=exibe_edicao&edicao=142>. Acesso em: 11 de nov. 2015.
- ARAUJO, K. S. de. A implantação da educação continuada na profissão contábil: um estudo de caso no CRC/SE. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado/RS. **Anais eletrônicos...** Gramado: 2008. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/290.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2015.
- BRASIL. Decreto-Lei no 7.988, de 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 set. 1945. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-7988-22-setembro-1945-417334-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 02 dez. 2015.
- CARVALHO, D. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=mGSSk6Bf770C&oi=fnd&pg=PP1&dq=contabilidade+p%C3%BAblica&ots=M0mwy1JhP&sig=UD774sleez7YN9upwGed0fdNVpk#v=onepage&q=contabilidade%20p%C3%BAblica&f=false>>. Acesso em: 28 nov. 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC PG 12**. Educação profissional continuada. Brasília: CFC, 2014. Disponível em: <[Http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPG12](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPG12)>. Acesso em: 03 dez. 2015.
- _____. **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público - NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2015.
- CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2015.
- FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade: teoria e prática**. 4. ed. v. 1 São Paulo: Atlas, 2006. 282p.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- GABRIEL, J. D. B. **As perspectivas dos profissionais da contabilidade atuantes no município de Içara-SC em relação ao exercício profissional**. 2010. 97 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2010. Disponível em: <<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/00004C/00004C7E.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2015.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai/jun 1995.

HANSEN, J. E. **A Evolução da Contabilidade:** da Idade Média a Regulamentação Americana. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, DF, ano. XXXI. n.134, p. 79-91, mar/abr. 2002.

IUDÍCIBUS, S. de. et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade Financeira – USP**. São Paulo, n. 38, p. 7-19, maio/agosto 2005.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MULATINHO, C. E. S. **A educação continuada e a qualificação profissional dos contadores:** um enfoque no modelo desenvolvido pela Organização das Nações Unidas na formação do Contador Global. 2005. 47 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2005. Disponível em: <[https://www.ufpe.br/gepec/exemplos/04_monografia01\(caiomulatiho_gepec\).pdf](https://www.ufpe.br/gepec/exemplos/04_monografia01(caiomulatiho_gepec).pdf)>. Acesso em: 14 out. 2015.

NIVEIROS, S. I.; NASCIMENTO, L. F. do; ARENHARDT, R. L. Educação continuada como instrumento de atualização permanente do profissional contábil em Rondonópolis – MT. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 3, 2009, Florianópolis/SC. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: 2009. Disponível em: 15 <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/585/20090816211052.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2015.

PELEIAS, I. R. et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, p.19-32, jun. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a03v18sp.pdf>>. Acesso em: 11 de nov. 2015.

SILVA, L. M.; BIANCHI, M.; VENDRUSCOLO, M. I. Contabilidade no setor público: gestão, controle e apoio às políticas de desenvolvimento. In: HENKIN, Hélio. (Org.). **Política industrial e internacionalização**. Porto Alegre: UFRGS/CEGOV, 2014. p. 178-199. Disponível em: <https://www.ufrgs.br/cegov/files/pub_46.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2015.

SOUZA, L. H.; BARBOSA, P. M.; SILVA, V. P. **Educação continuada e obrigatoriedade de competências na formação e desempenho da profissão contábil**. 2006. 43 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente, 2006. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/viewFile/503/499>>. Acesso em: 29 out. 2015.

ANALISANDO A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA DA RENTABILIDADE: UM ESTUDO NO SETOR BANCÁRIO

Jeferson Jânio de Oliveira Costa
CaritsaScartaty Moreira
João Matheus França Bezerra

RESUMO

Esse estudo tem como objetivo verificar se as empresas que apresentam um melhor desempenho no que tange ao gerenciamento tributário, evidenciam indicadores de rentabilidade mais eficientes. A análise foi realizada nas empresas do setor bancário da BM&FBOVESPA, pertencentes ao Nível e Novo Mercado 1 de Governança Corporativa no período de 2005 a 2014. Para tanto, identificou-se o gerenciamento tributário nas empresas brasileiras por meio dos três *proxies* ETR, CashETR e BTM. Foram calculados também os índices de rentabilidade ROA, ROE, ROI, MB, MO, ML e GA. Para o cálculo dos *proxies* e dos índices de rentabilidade os dados foram extraídos das demonstrações contábeis disponíveis no site da BM&FBOVESPA, compilando-os em uma planilha do *Software Microsoft Excel (Office 2010)*. Como resultado, pela ETR e CashETR, identificou-se que as empresas brasileiras do setor bancário não ignoram os benefícios do gerenciamento tributário, pois obtiveram percentuais inferiores a alíquota nominal de tributos (34%). Porém, pelo BTM não foi identificado a presença do gerenciamento tributário, pois os resultados obtidos mostraram que o lucro tributável foi maior que o lucro contábil. Quanto a análise do gerenciamento tributário por nível de Governança Corporativa, esta evidenciou que pela ETR o NM apresentou um melhor gerenciamento tributário, já pela CashETR, o N1 apresentou uma melhor gestão tributária, e quanto ao BTM, a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável, foi menor para o NM. Por último, não foi possível provar que melhores indicadores de gerenciamento tributário resultam em índices de rentabilidade mais eficientes.

Palavras-chave: Governança Corporativa. Gerenciamento Tributário. Rentabilidade.

1. INTRODUÇÃO

Diante do atual cenário competitivo em que as empresas estão inseridas, buscar transparência, confiança e, sobretudo aumento do desempenho empresarial, têm levado as empresas adotarem práticas que tenham estes valores como base, e com base nessa perspectiva, surge a disseminação das boas práticas da governança corporativa, que nada mais é do que um modelo de gestão que envolve todos os interessados na companhia, como proprietários, investidores, diretores e os demais relacionados com a empresa.

A governança tributária é uma parte fundamental da governança corporativa, pois para que se consiga buscar o aumento do valor da empresa, é necessário atuar de acordo com o mercado tributário atual, aprimorando seu controle fiscal, e trazendo maior transparência e confiabilidade. Segundo Amaral (2012), a governança tributária busca reduzir o risco tributário a que as empresas possam estar sujeitas, trazendo assim, maior transparência para administradores, clientes, fornecedores, e ao mercado de uma forma geral.

Assim, a presente pesquisa levanta a seguinte problemática: Empresas que apresentam um melhor desempenho no que tange ao gerenciamento tributário, evidenciam indicadores de rentabilidade mais eficientes?

O objetivo geral desse estudo é verificar se as empresas que apresentam um melhor desempenho no que tange ao gerenciamento tributário, evidenciam indicadores de rentabilidade mais eficientes.

A pesquisa justifica-se porque irá fornecer informações para investidores, gestores e profissionais de contabilidade, para que estejam seguros de que seus investimentos estão sendo feitos em companhias que apresentam informações confiáveis, fidedignas e transparentes, principalmente no que se refere a relação entre governança tributária e rentabilidade. No que se refere à área acadêmica, o estudo irá contribuir para novas pesquisas sobre o gerenciamento dos tributos, bem como a análise da rentabilidade de empresas de outros segmentos e setores, agregando ainda mais importância a este estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

Desai e Dharmapala (2006) relatam que o gerenciamento tributário é uma transferência legal dos recursos do Estado para as empresas com o intuito de aumentar o seu desempenho através da redução de despesas tributárias. Sendo assim, o gerenciamento tributário busca através de formas legais, diminuir o valor presente dos tributos das empresas para assim, aumentar seu desempenho e, conseqüentemente, o seu valor de mercado (MACHADO, 2011).

Para que as empresas possam se manter em meio ao mercado cada vez mais competitivo, de acordo com Soares (2008), mostra-se necessária a utilização de medidas

inovadoras, métodos criativos e dinâmicos. E deve ser sob esse aspecto que a governança tributária deve ser vista pelos empresários e gestores de negócios.

Tax management, gerenciamento tributário, governança tributária e são todos definidos e apresentados por doutrinários, como formas legais de redução de despesas com tributos, sendo importantes, pois estas ferramentas permitem que sejam gerenciadas vertentes financeiras importantes de uma entidade. Assim, pelos termos utilizados compreende-se que governança tributária, gerenciamento tributário e planejamento tributário, são similares para o entendimento do estudo.

2.1.1 Alíquota Efetiva do Tributo – (*Effective Tax Rates* – ETR)

Uma das medidas com capacidade de investigar de forma empírica a governança tributária é a avaliação da alíquota efetiva do imposto. E de acordo com Guimarães, Macedo e Cruz (2015), ela é calculada pela divisão entre a despesa com os tributos pelo Lucro antes do Imposto de renda (LAIR).

$$ETR = \frac{DESPESA\ TRIBUTÁRIA}{LAIR}$$

Shackelford e Shevlin (2001), afirmam que a ETR pode ser apontado como um bom indicador da governança tributária, uma vez que revela o deslocamento entre a alíquota do tributo definida na legislação tributária vigente e a efetiva alíquota do tributo, expressa por meio das despesas com tributos sobre o lucro. É importante ressaltar que a ETR pode tanto conter informações de gerenciamento tributário como também de incentivos e de políticas fiscais. E que, de acordo com Tang (2005), embora haja esses fatores que influenciem nas estimativas de gerenciamento tributário parece difícil encontrar uma medida melhor para substituí-la.

2.1.2 *Cash Effective Tax Rate* – CashETR

Nesta pesquisa também será utilizada como forma de identificação do gerenciamento tributário a *Cash Effective Tax Rate* – CashETR que, de acordo com Dyreng, Hanlon e Maydew (2008), considera os tributos efetivamente pagos ou seja, quando ocorre o real desembolso, trazendo assim uma maior garantia, pois esta *proxie* é identificada quando ocorre o efetivo dispêndio dos recursos, uma vez que essa forma de identificação do gerenciamento tributário, segundo Ribeiro (2014), leva em conta, além do tributo devido, pagamentos extraordinários quanto às compensações realizadas.

A apuração da CashETR é realizada a longo prazo, ou seja, num período de 10 anos, e que para o cálculo da CashETR são desconsiderados os tributos diferidos em função das diferenças tributárias, pois o que se busca é a identificação do verdadeiro encargo pago de tributos sobre o lucro.

$$\text{CashETR} = \frac{\text{TRIBUTOS PAGOS}}{\text{LAIR}}$$

A fórmula consiste em todos os dispêndios ocorridos com o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), dividido pelo lucro antes do imposto de renda. Para que se possua uma maior garantia na identificação dos tributos

efetivamente pagos, deve-se considerar as despesas correntes com tributos, pois são essas despesas que representam as contrapartidas dos passivos tributários (GOMES, 2012).

2.1.3 *Book-TaxDifferences* – BT D

Além das formas de detecção do gerenciamento já vistas como *ETR* e *CashETR*, veremos outro *proxie* que também é utilizada para a detecção do gerenciamento tributário é o *Book TaxDifferences - BT D*, que de acordo com Gomes (2012), refere-se a diferença entre o lucro contábil reportado nas demonstrações contábeis e o lucro tributável reportado às autoridades fiscais através das obrigações acessórias.

No estudo de Tang (2005), a autora deixa claro que o *BT D* pode ser composto de dois fatores, sendo um deles as diferenças normais provenientes do desalinhamento dos conjuntos de regras contábeis e tributárias (*NBT D - normal book-taxdifference*), e o outro as diferenças anormais ocasionadas por práticas discricionárias realizadas pelos gestores (*ABT D – anormal book-taxdifference*), que a mesma diz que os *BT D*'s anormais são uma *proxie*, capaz de identificar as práticas oportunistas do gerenciamento tributário.

Destaca-se que o *BT D* está relacionado a qualidade do lucro, pois o grande interesse do mercado é sobre a performance dos administradores representado nas demonstrações contábeis. E que, segundo Weber (2009), no mercado atual o grande interesse dos investidores é o aumento do lucro contábil e não uma redução do lucro fiscal, com foco na possibilidade de se obter um lucro contábil maior que o lucro tributável. Por tratar-se de uma diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável, quanto maior for o resultado do *BT D* melhor o desempenho tributário.

2.2 INDICADORES DE RENTABILIDADE

Para que seja possível avaliar a situação econômica, financeira e patrimonial das organizações, pode-se utilizar diversos indicadores. Destacando-se dentre os mais utilizados, índices de liquidez, índices de atividade, índices de endividamento, índice de valor de mercado e índices de rentabilidade, onde as informações necessárias utilizadas para compor esses índices são oriundas das demonstrações contábeis tradicionais, que são emitidas anualmente pelas organizações.

Considerando que cada índice possui sua determinada importância e peculiaridade, neste referido estudo serão utilizados apenas os indicadores de rentabilidade, como ilustrado a seguir no Quadro 01. Estes indicadores buscam avaliar os resultados auferidos por uma empresa em relação a determinados parâmetros que melhor revelem suas dimensões (ASSAF NETO, 2007). Dessa forma tornará mais visível o desempenho econômico da entidade.

INDICADORES	FINALIDADE	FÓRMULA
Retorno sobre o ativo (ROA)	Mostrar o retorno produzido pelo total das aplicações realizadas por uma empresa em seus ativos.	$\text{Lucro Operacional} / \text{Ativo Total}$
Retorno sobre o investimento (ROI)	É o capital que rigorosamente deve ser remunerado.	$\text{Margem Líquida} / \text{Giro dos Ativos}$
Retorno sobre o patrimônio líquido (ROE)	Medir o retorno dos recursos investidos na empresa por seus proprietários.	$\text{Lucro Líquido} / \text{Patrimônio Líquido}$
Margem Bruta	Medir a rentabilidade das vendas, após dedução dos custos de	$\text{Lucro Bruto} / \text{Vendas Líquidas}$

	produção.	
Margem Operacional	Medir o percentual das vendas convertido em lucro.	LAJIR / Vendas Líquidas
Margem Líquida	Determinar o percentual de vendas restante após a dedução de todas as despesas, inclusive imposto de renda.	Lucro Líquido Disponível antes da distribuição de dividendos / Vendas Líquidas
Giro dos Ativos	Este índice relaciona as receitas operacionais com seu ativo total. Quanto a empresa vendeu para cada real investido.	Vendas Líquidas / Ativo Total

Fonte: Adaptado de Assaf Neto (2007).

3. METODOLOGIA

Quanto a classificação da pesquisa, de acordo com os objetivos classifica-se como descritiva, visto que busca-se descrever a relação entre os *proxies* ETR, CashETR e BTD utilizados para medir a governança tributária, e os indicadores de rentabilidade (ROA, ROE, ROI, ML, MB, MO e GA). Para Beuren (2004), este tipo de pesquisa tende a observar a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento da relação entre as variáveis.

Já em relação ao problema de pesquisa, classifica-se como qualitativa em virtude da não utilização de métodos estatísticos, buscando entender a relação do problema que ocasiona tal efeito. Neste tipo de pesquisa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo (BEUREN, 2004).

Ainda classifica-se como documental no que se refere aos procedimentos técnicos, uma vez que são relacionados os documentos das empresas pesquisadas, através das demonstrações e relatórios contábeis que serão coletados para a análise.

Esta pesquisa tem como universo de estudo as empresas do setor bancário listadas na BM&FBOVESPA, totalizando 12 empresas. Porém, durante a coleta de dados, sete empresas foram descartadas da amostra, pois não tiveram divulgação das demonstrações contábeis no período que se faz necessário para a análise da CashETR, visto a medição desta é feita dentro de um período mínimo de dez anos. Sob esta justificativa se mostra necessário o descarte das empresas citadas, totalizando assim, cinco empresas que compõem a amostra, sendo quatro pertencentes ao Nível 01 de Governança Corporativa e uma ao Novo Mercado.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANALISANDO O *EFFETIVE TAX RATE* - ETR

Apresenta-se a Tabela 1 das empresas que compõem a amostra da pesquisa entre os anos de 2005 a 2014, separadas pelos níveis de Governança Corporativa da BM&FBOVESPA, com o intuito de, apresentar o comportamento da *proxieEffectiveTax Rates* - ETR. **Tabela 1:** EffetiveTax Rate – ETR

NIVEL DE GC		N1		NM	
ANO/EMPRESA	BANRISUL	ITAU	ITAUSA	BRADESCO	BB

2005	28,94%	24,35%	31,11%	24,24%	23,77%
2006	32,30%	35,84%	16,45%	34,43%	28,90%
2007	24,23%	18,20%	33,78%	23,70%	27,32%
2008	21,67%	-481,74%	-100,00%	23,84%	21,81%
2009	21,33%	21,14%	35,81%	22,39%	21,59%
2010	18,09%	23,10%	23,50%	19,67%	31,54%
2011	16,97%	1,58%	25,35%	24,08%	28,43%
2012	22,29%	25,82%	27,76%	24,97%	25,09%
2013	26,38%	20,81%	2,42%	26,18%	12,21%
2014	41,46%	17,57%	1,91%	20,31%	14,49%
TOTAL	253,65%	-293,33%	98,09%	243,83%	235,14%
MÉDIA TOTAL	25,37%	-29,33%	9,81%	24,38%	23,51%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Com base na Tabela 1, nota-se que a empresa BANRISUL em 2006 apresentou a segunda maior ETR dentro do período analisado, seguindo em constante queda até o ano de 2011, em que neste ano foi reportada a menor ETR do período, justifica-se a menor taxa, pois a empresa apresentou um LAIR aproximadamente seis vezes maior que as despesas tributárias. Já no ano de 2014, a ETR aponta-se como a maior do período, chegando a ser 2,4 vezes maior que a menor taxa do período reportada em 2011. Levando em consideração a alíquota nominal de tributos que é de 34% (25% IR e 9% CSLL), verifica-se que há a presença da governança tributária, onde de 2005 a 2013 as ETR's encontradas ficaram abaixo da alíquota nominal de tributos.

Na empresa ITAU aponta-se em 2006 sua maior ETR seguida do ano de 2012. Observa-se também que no ano de 2008 foi apresentada uma ETR de valor negativo com bastante notoriedade, isso ocorreu, pois neste ano a empresa apresentou prejuízo em seus resultados contábeis, sendo assim, seu LAIR apresentou-se negativo, sendo 4,8 vezes menor que as despesas com tributos. Contudo, no ano de 2011 a ETR mostra-se a menor dentre os dez anos, em decorrência de uma grande redução de despesas tributárias. Dentro do período proposto pela pesquisa nota-se a presença da redução da carga tributária, exceto em 2006, onde a ETR apresentada foi maior que a alíquota nominal de tributos, e em 2008 por ter apresentado um prejuízo, assim uma ETR negativa e com bastante discrepância.

Quanto a ITAUSA, nos anos de 2005, 2007 e 2009 obteve as maiores alíquotas efetivas de tributos de forma crescente, isso se deu pelo aumento proporcional das despesas tributárias e do LAIR, nota-se que os valores de 2005 e 2007 foram bastante próximos da alíquota nominal dos tributos de 34%, sendo superior no ano de 2009 mostrando respectivamente uma governança tributária não tão eficiente bem como a ausência desta. No entanto, foram apresentadas nos anos de 2013 e 2014 as menores alíquotas efetivas de tributo em virtude de um decréscimo significativo das despesas tributárias. Verifica-se um valor negativo no ano de 2010, onde é justificado em virtude de um LAIR negativo em consequência de um prejuízo, onde as receitas obtidas foram superadas pelos custos e despesas.

A empresa BRADESCO apresentou no decorrer do período de 2005 a 2014 ETR's aproximadas, no entanto, no ano de 2006 foi visto a maior taxa dos resultados obtidos e sendo esta superior a alíquota nominal, o aumento se explica pelo fato de que no ano de 2006 o LAIR foi o menor dentre os dez anos analisados. No ano de 2010 observa-se a menor ETR, notando um maior distanciamento entre as despesas tributárias e o LAIR.

Numa análise geral, verifica-se que o BANCO DO BRASIL apresentou a menor média da ETR, seguido do BRADESCO e BANRISUL, respectivamente. As médias apresentadas pelas empresas ITAU e ITAUSA, foram bastante reduzidas devido a prejuízos apresentados, ambos em 2008, onde as despesas e custos se tornaram maiores do que suas receitas.

Os resultados encontrados foram de encontro ao estudo de Gomes (2012), onde mostrou em seu trabalho que as empresas brasileiras não ignoram os benefícios do gerenciamento tributário, uma vez que a alíquota efetiva da amostra entre 2001 e 2010 ficou em 25%. O autor buscou identificar a relação entre a governança corporativa e a governança tributária, através do cálculo da ETR.

4.2 DEMONSTRANDO A EVOLUÇÃO DA CashETR

Apresenta-se o comportamento da Cash Effective Tax Rates - CashETR, por meio da Tabela 2.

A empresa BANRISUL em 2014 apresentou uma CashETR superior a alíquota nominal de tributos, no entanto, nota-se que dentro do período em questão, exceto em 2014, a empresa alcançou taxas inferiores a alíquota nominal atual, sendo em 2011 a menor estimativa por decorrência de um maior distanciamento dos tributos efetivamente pagos em relação ao seu LAIR.

Verifica-se em 2008 que a empresa ITAU, apresentou uma taxa efetiva de tributos bem abaixo da apurada no decorrer dos anos, justificando-se em virtude de um prejuízo, reduzindo a taxa a um valor negativo. Em 2012 a empresa conseguiu sua menor estimativa, sendo ano com maior incidência de gerenciamento tributário, ao contrário, em 2011 a CashETR obtida ficou acima dos 34%, isso se deu por ter apresentada um LAIR inferior aos outros anos, exceto 2008 em virtude do prejuízo.

A empresa ITAUSA, evidenciou em 2014 a taxa mais distante da alíquota nominal de tributos, alcançado devido o menor valor referente a tributos pagos no período de 2005 a 2014, ou seja, no ano de 2014 a empresa conseguiu a maior redução de sua carga tributária. Quanto a maior taxa, sendo esta obtida em 2010, nota-se que neste ano o valor obtido com tributos pagos foi superior ao LAIR, fazendo com que a taxa se apresente numa estimativa maior que o valor total do LAIR deste ano. E quanto ao valor negativo da CashETR em 2008, justifica-se pelo prejuízo no período.

Tabela 2: Cash Effective Tax Rates – CashETR

ANO/EMPRESA	NIVEL DE GC		NM		
	BANRISUL	ITAU	ITAUSA	BRADESCO	BB
2005	28,70%	17,80%	26,37%	7,16%	20,29%
2006	28,53%	30,18%	28,60%	29,50%	27,24%
2007	28,70%	16,64%	10,08%	20,79%	24,16%
2008	21,78%	-520,14%	-163,65%	30,57%	17,08%
2009	17,88%	11,70%	14,41%	16,08%	17,07%
2010	16,14%	23,51%	106,41%	17,71%	20,14%
2011	14,90%	35,54%	25,03%	20,53%	29,34%
2012	20,06%	1,07%	25,34%	22,81%	33,13%
2013	24,40%	21,55%	29,45%	27,04%	29,80%
2014	36,23%	15,07%	1,83%	19,40%	10,06%
TOTAL	237,32%	-347,08%	103,87%	211,58%	228,30%

MÉDIA TOTAL	23,73%	-34,71%	10,39%	21,16%	22,83%
--------------------	---------------	----------------	---------------	---------------	---------------

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Levando em consideração a alíquota nominal dos tributos, a empresa BRADESCO continuou preocupada em manter os benefícios da governança tributária, pois obteve de 2005 a 2014 estimativas inferiores a 34%, mostrando redução dos dispêndios efetivos com despesas tributárias.

A empresa BANCO DO BRASIL evidenciou da mesma forma que o BRADESCO, que está inteirada com o gerenciamento tributário, visto que alcançou estimativas da CashETR nos dez anos analisados inferiores a alíquota nominal atual (34%), todavia, em 2014 foi a menor taxa apresentada, devido a maior redução no valor de tributos pagos, e no ano de 2012 obteve a maior alíquota, mostrando ser o ano em que mais se pagou tributos.

Conforme a Tabela 2, observada entre 2005 e 2014, os totais da CashETR apresentada pelas empresas ITAU e ITAUSA ficaram bastante reduzidas devido aos prejuízos apresentados em 2008 e fizeram com que os valores das taxas fossem negativos, no entanto, a empresa BRADESCO apresentou o menor total da CashETR, sendo entre as empresas da amostra a mais preocupada com os benefícios da governança tributária. O valor médio da CashETR obtido pelas empresas, mostrou-se inferior ao percentual de 34%, caracterizando a presença de medidas de redução da carga tributária.

Levando em consideração os estudos de Dyreng, Hanlon e Maydew (2008), que apresentou a CashETR de 29,6% das empresas norte-americanas listadas na amostra dos autores, vê-se que a estimativa obtida pelas empresas brasileiras do setor bancário listadas na BMF&BOVESPA do Nível 1 e do Novo Mercado, obtiveram uma CashETR menor, em consequência, uma governança tributária maior do que a apresentada pelo estudo dos autores norte-americanos.

4.3 AVALIANDO O BOOK TAX DIFFERENCES - BTD

A análise da Tabela 3 mostrará o comportamento da Book-TaxDifferences – BTD no período de 2005 a 2016. A empresa BANRISUL apenas em 2007 obteve um valor positivo, mostrando assim, que entre 2005 e 2014 o ano de 2007 foi único a apresentar um lucro contábil superior ao lucro tributável. O ano de 2008 alcançou a menor diferença, com valores contábeis mais próximos dos tributáveis, já em 2011 verificou-se o maior distanciamento do lucro contábil pelo tributável, alcançando o menor resultado do período analisado.

Tabela 3: Book -TaxDifferences – BTD

	NÍVEL DE GC		N1			NM
ANO/EMPRESA	BANRISUL	ITAU	ITAUSA	BRADESCO	BB	
2005	-202.683,00	-2.757.676,00	-5.953.592,00	-2.233.286,00	-3.086.961,00	
2006	-201.023,00	-2.151.475,00	-4.488.966,00	-1.312.939,00	-272.679,00	
2007	283.279,00	-5.445.189,00	-10.662.557,00	-2.534.451,00	-2.496.256,00	
2008	-113.366,00	8.290.399,00	5.724.067,00	-552.572,00	-3.279.149,00	
2009	-312.171,00	-9.980.601,00	-1.7058.540,00	-4.107.017,00	-5.287.907,00	
2010	-367.380,00	-5.536.000,00	-2.050.000,00	-5.271.924,00	-5.220.521,00	
2011	-434.856,00	175.261,00	-1.264.000,00	-3.594.027,00	-5.058.343,00	
2012	-324.395,00	-4.225.000,00	-1.593.000,00	-4.150.538,00	-3.831.692,00	
2013	-309.329,00	-4.343.000,00	-240.000,00	-1.833.031,00	-1.570.160,00	
2014	-149.525,00	-6.947.000,00	-102.000,00	-3.914.313,00	-2.261.021,00	
TOTAL	-2.131.449,00	-32.920.281,00	-37.688.588,00	-29.504.098,00	-32.364.689,00	
Média Total	-213.144,90	-3.292.028,10	-3.768.858,80	-2.950.409,80	-3.236.468,90	

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

O BANCO ITAU em 2008 e 2011 apresentou valores positivos de BTB, contudo, o resultado do BTB em 2008 não reporta um valor contábil maior que o tributável, pois está sendo mascarado um prejuízo que foi apresentado neste período. Já em 2011, pode-se observar que a empresa ITAU apresentou BTB positivo.

A empresa ITAUSA obteve em 2008 um resultado positivo, sendo que neste ano foi apresentado um prejuízo, acarretando em um BTB não condizente com a realidade. Foi obtido pela empresa em 2014 valores aproximados entre o lucro contábil e o tributável, acarretando a menor diferença do período. No ano de 2007 foi alcançada a maior diferença chegando a ser cem vezes maior que o valor apurado no ano de 2014.

Nos dez anos analisados a empresa BRADESCO não apresentou nenhum valor de BTB positivo. Verificou-se que no ano de 2008 apresentou a menor diferença, chegando a ser aproximadamente dez vezes menor do que o BTB reportado no ano de 2010.

A sequência de resultados apresentados pelo BANCO DO BRASIL não consistiu em nenhum valor positivo, sendo a maior diferença em 2009, tendo 2006 o ano com o resultado de menor distanciamento entre o lucro contábil pelo tributável, vê-se que o resultado mostrou-se dezenove vezes inferior do que o maior valor apurado, que foi o de 2009, que é justificado porque em 2006 apresentou o menor lucro tributável entre 2005 a 2014.

Tratando-se de uma análise isolada da BTB, não seria possível a confirmar da presença da governança tributária, pois conforme os resultados alcançados nos estudos de Shevlin (2002); Desai e Dharmapala (2006); e Tang (2005), permitiu-se mostrar evidências de gerenciamento tributário, uma vez que o lucro contábil foi maior que o lucro tributável. No qual os resultados deste estudo, demonstrou de forma predominante valores negativos do BTB, não permitindo identificar a presença da governança tributária.

4.4 EFFECTIVE TAX RATES - ETR E RENTABILIDADE

Tem-se a Tabela 4, que analisa o comportamento da proxieEffectiveTax Rates em comparação aos índices de rentabilidade.

Nos anos de 2006 e 2013 pode-se verificar a maior e menor alíquota efetiva de tributos respectivamente. Nota-se que em 2006, o ano com a maior ETR, os índices ROA e ROI foram inferiores a 2013, tendo em 2013 os percentuais do ROA 1,26% e do ROI 1,05% sido maiores que os mesmos índices obtidos em 2006, mostrando que o retorno sobre o capital investido, e sobre os ativos são maiores quando apresentada uma ETR menor.

Tabela 4 - EffectiveTax Rates – ETR e Índices de Rentabilidade

ANO/ Índice	ETR	ROA	ROI	ROE	MB	MO	ML	GA
2005	26,48%	4,22%	2,52%	28,23%	52,39%	36,89%	17,61%	14,34%
2006	29,58%	3,08%	2,41%	26,15%	49,09%	27,63%	17,67%	13,61%
2007	25,44%	3,58%	2,52%	26,95%	51,60%	36,11%	23,64%	10,66%
2008	-102,88%	1,27%	1,46%	21,00%	37,88%	6,36%	14,13%	10,34%
2009	24,45%	2,84%	1,59%	20,58%	46,89%	38,12%	15,30%	10,42%
2010	23,18%	2,62%	3,12%	19,01%	47,45%	31,14%	31,82%	9,80%
2011	19,28%	4,49%	10,09%	18,20%	48,48%	119,03%	120,61%	8,37%
2012	25,19%	1,87%	2,53%	16,28%	45,16%	27,94%	28,01%	9,03%
2013	17,60%	4,34%	3,46%	16,49%	41,36%	34,46%	33,50%	10,33%
2014	19,15%	4,83%	4,73%	17,22%	35,95%	42,60%	42,59%	11,11%

TOT	107,48%	33,14%	34,44%	210,10%	456,26%	400,28%	344,88%	108,01
AL								%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Analisando-se o ano em que se obteve maior ETR, 2006, e o ano que apresentou a maior alíquota, 2013, observa-se neste último ano, que quatro indicadores dos sete analisados, eles aumentaram em relação ao ano de 2006, no caso, ROA, ROI, MO e ML aumentaram quando o ETR diminuiu, porém, ROE, MB e GA apresentaram-se menores.

De forma geral, a análise permitiu verificar que a relação de que quando alcançada uma menor ETR obteria maiores índices de rentabilidade, não pôde ser confirmada, pois mostrou para alguns índices uma relação contrária, obtendo uma ETR menor e índices de rentabilidade menores, no mesmo sentido uma ETR maior e índices de rentabilidade maiores.

4.5 CASH EFFETIVE RATE - CASHETR E RENTABILIDADE

Por meio da Tabela 5 permite-se analisar o comportamento da proxie Cash EffectiveTax Rates - CashETR em relação aos índices de rentabilidade.

Tabela 5 - Cash EffectiveTax Rates - Cash ETR e Índices de Rentabilidade

ANO/ Índice	CASH ETR	ROA	ROI	ROE	MB	MO	ML	GA
2005	20,06%	4,22%	2,52%	28,23%	52,39%	36,89%	17,61%	14,34%
2006	28,81%	3,08%	2,41%	26,15%	49,09%	27,63%	17,67%	13,61%
2007	20,07%	3,58%	2,52%	26,95%	51,60%	36,11%	23,64%	10,66%
2008	-122,87%	1,27%	1,46%	21,00%	37,88%	6,36%	14,13%	10,34%
2009	15,43%	2,84%	1,59%	20,58%	46,89%	38,12%	15,30%	10,42%
2010	36,78%	2,62%	3,12%	19,01%	47,45%	31,14%	31,82%	9,80%
2011	25,07%	4,49%	10,09%	18,20%	48,48%	119,03%	120,61%	8,37%
2012	20,48%	1,87%	2,53%	16,28%	45,16%	27,94%	28,01%	9,03%
2013	26,45%	4,34%	3,46%	16,49%	41,36%	34,46%	33,50%	10,33%
2014	16,52%	4,83%	4,73%	17,22%	35,95%	42,60%	42,59%	11,11%
								(conclui)
TOTAL	86,80%	33,14%	34,44%	210,10%	456,26%	400,28%	344,88%	108,01%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Com base na Tabela 6, nota-se que 2009 foi o ano com a menor CashETR e 2010 o que apresentou maior percentual desse *proxie*. Fazendo uma comparação entre os dois anos, percebe-se que no ano de 2009 quando se obteve o menor ETR, apenas quatro dos sete indicadores analisados aumentaram, a saber, ROA, ROE, MO e GA, isto é, os demais diminuiram. Depreende-se da análise, de que a relação entre a CashETR e a rentabilidade, não pôde ser confirmada, pois mostrou para alguns índices uma relação contrária, obtendo uma ETR menor e índices de rentabilidade também menores.

4.6 DIFFERENCES BOOK TAX - BTD E RENTABILIDADE

A análise Tabela 6, permitirá mostrar a relação entre a *proxie Book TaxDifferences - BTD* e os índices de rentabilidade.

Tabela 6- Book-TaxDifferences - BTD e Índices de Rentabilidade

ANO	BTB	ROA	ROI	ROE	MB	MO	ML	GA
2005	- 2.846.839,60	4,22%	2,52%	28,23%	52,39%	36,89%	17,61%	14,34%
2006	- 1.685.416,40	3,08%	2,41%	26,15%	49,09%	27,63%	17,67%	13,61%

2007	- 4.171.034,80	3,58%	2,52%	26,95%	51,60%	36,11%	23,64%	10,66%
2008	2.013.875,80	1,27%	1,46%	21,00%	37,88%	6,36%	14,13%	10,34%
2009	- 7.349.247,20	2,84%	1,59%	20,58%	46,89%	38,12%	15,30%	10,42%
2010	- 3.689.165,00	2,62%	3,12%	19,01%	47,45%	31,14%	31,82%	9,80%
2011	- 2.035.193,00	4,49%	10,09%	18,20%	48,48%	119,03%	120,61%	8,37%
2012	- 2.824.925,00	1,87%	2,53%	16,28%	45,16%	27,94%	28,01%	9,03%
2013	- 1.659.104,00	4,34%	3,46%	16,49%	41,36%	34,46%	33,50%	10,33%
2014	- 2.674.771,80	4,83%	4,73%	17,22%	35,95%	42,60%	42,59%	11,11%
TOT	-2.692.182.100,00	33,14%	34,44%	210,10%	456,26%	400,28%	344,88%	108,01%
AL								

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De posse da análise, verifica-se que a média das empresas ao longo dos 10 anos para o BTD permaneceu negativa em virtude da maioria das empresas possuírem um lucro tributável superior ao contábil, visto que não se deve levar em consideração o ano de 2008 em virtude dos motivos já expostos. Desse modo, analisando-se a menor diferença negativa que foi no ano de 2013 e a maior, ano de 2009, verifica-se que apenas três dos sete indicadores analisados diminuíram no ano de 2009 comparando a 2013, que foi o ROA, ROI e ML, e a neste caso, os demais aumentaram a medida que a diferença negativa de BTD também aumentou. Portanto, confirmar se os índices de rentabilidade são maiores quando apresentados um BTD maior, não foi possível, pois a análise, de uma forma geral, não alcançou apenas resultados que mostrassem que a relação proposta fosse diretamente proporcional.

4.7 INDICADORES DE GESTÃO TRIBUTÁRIA POR NÍVEL DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

Com base na amostra da pesquisa, que é composta por empresas integrantes do Nível 1 e do Novo Mercado de Governança Corporativa, mostrou-se necessário comparar a governança tributária em relação a estes níveis, como será verificado a seguir por meio das tabelas 7, 8 e 9 que apresentam as *proxies* que medem a governança tributária separados pelos níveis de Governança Corporativa, que assim, permitirá compreender qual nível de Governança Corporativa possui uma governança tributária mais eficiente.

4.7.1 *Effective Tax Rates - ETR* por nível de Governança Corporativa

Por meio da Tabela 7 será possível avaliar o comportamento da *proxie Effective Tax Rate - ETR* por nível de governança corporativa.

Tabela 7 – ETR Por Nível de Governança Corporativa

ANO/NÍVEL DE GC	N1	NM
2005	27,16%	23,77%
2006	29,75%	28,90%
2007	24,98%	27,32%
2008	-134,06%	21,81%
2009	25,17%	21,59%
2010	21,09%	31,54%
2011	17,00%	28,43%
2012	25,21%	25,09%
2013	18,95%	12,21%

2014	20,31%	14,49%
TOTAL	75,56%	235,14%
MÉDIA TOTAL	7,56%	23,51%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Pela análise verificou-se que nos dois primeiros anos da pesquisa, 2005 e 2006, o Nível 1 de GC apresentou uma ETR superior ao Novo Mercado, mostrando para esses dois anos que as empresas inseridas no NM possuíram um planejamento tributário mais eficiente, contudo, em 2007 a alíquota efetiva do tributo foi menor para as empresas componentes do N1.

Pelo motivo das empresas ITAUA e ITAUSA do N1 terem apresentados prejuízos em ambos em 2008, a ETR foi negativa, sendo este o motivo da diferença discrepante da ETR entre os níveis de governança corporativa. Pôde-se verificar que em 2009 o N1 apresentou uma alíquota efetiva do imposto 3,58% maior do que o NM.

Constatou-se que em 2010 e 2011 as empresas do N1 alcançaram alíquotas efetivas inferiores as apresentadas pelo NM, onde, 2010 e 2011 a redução das despesas tributárias e o LAIR mais elevados foram apresentados pelo NM. Paras os três últimos anos do período analisado, 2012, 2013 e 2014, pode-se verificar que consecutivamente o NM apresentou sua ETR inferior ao N1.

Tabela 8 – Cash EffectiveTax Rates - CashETR Por Nivel de Governança Corporativa

ANO/NIVEL DE GC	N1	NM
2005	20,01%	20,29%
2006	29,20%	27,24%
2007	19,05%	24,16%
2008	-157,86%	17,08%
2009	15,02%	17,07%
2010	40,94%	20,14%
2011	24,00%	29,34%
2012	17,32%	33,13%
2013	25,61%	29,80%
2014	18,13%	10,06%
TOTAL	51,42%	228,30%
MÉDIA TOTAL	5,14%	22,83%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Por meio desta análise, notou-se que em todos os anos e em ambos os níveis de governança corporativa, foram obtidas alíquotas efetivas de imposto inferiores a alíquota nominal do tributo, mostrando a preocupação pela redução de tributos de ambos os níveis de GC. Contudo, o NM alcançou em número maior de anos, alíquotas efetivas de imposto inferiores ao N1, assim, pelo período analisado as empresas do NM mostrou levar em consideração a governança tributária de uma forma mais efetiva do que as empresas do N1.

4.7.2 Cash Effective Rate - CashETR por nível de Governança Corporativa

A Tabela 8 permitirá compreender o comportamento da Cash EffectiveTax Rates - CashETR em relação ao Nivel de Governança Corporativa.

Com base na Tabela 8, o N1 em 2005 apresentou uma CashETR inferior ao NM, assim, já o N1 apresentou neste ano uma redução maior do que o NM, visto no ano seguinte um comportamento contrário, mostrando que em 2006 o NM realizou menos gastos efetivos

com tributos.

Em 2007 com uma diferença de 5,11% maior para o NM, o N1 mostrou uma redução de impostos mais efetiva. O prejuízo apresentado pelas empresas do N1 influenciou na redução da CashETR em 2008 chegando a um valor negativo. No entanto, em 2009 mostrou o N1 alcançando uma estimativa inferior ao NM, conseqüentemente, o N1 conseguiu reduzir mais gastos com impostos se comparado ao NM.

A estimativa apresentada pelo N1 em 2010 foi o dobro da reportada pelo NM no mesmo ano, mostrando que as empresas que compõem o N1 pagaram mais tributos do que foi pago pelas empresas do NM em 2010. Vê-se que em 2011, 2012 e 2013 o N1 obteve alíquotas inferiores ao NM, assim, por três anos consecutivos, o N1 conseguiu realizar menos gastos com impostos comparando ao NM durante o mesmo período. Com uma diferença de 8,07% de sua CashETR, o NM mostrou em 2014 uma redução de gastos tributários mais efetiva do que o N1.

Durante os 10 anos, analisando a CashETR em relação ao nível de GC, apenas o N1 no ano de 2010 conseguiu uma estimativa superior a alíquota nominal atual de tributos, refutando a presença da governança tributária neste ano. Com as estimativas apresentadas por meio da Tabela 9, o N1 apresentou em sua maioria valores inferiores de CashETR em relação ao NM, evidenciando que o Nível 1 de Governança Corporativa tem uma preocupação maior com os benefícios trazidos pela governança tributária.

4.7.3 Book TaxDifferences - BTM por nível de Governança Corporativa

Por meio da Tabela 9 será realizado a análise do comportamento do Book TaxDifferences – BTM considerando o Nível de Governança Corporativa.

Por meio da Tabela 10, nota-se que em 2005 o N1 apresentou BTM maior que o NM, mostrando que as empresas do N1 possuem um lucro tributável menor que as empresas do NM. No entanto, 2006 e 2007, o NM apresentou BTM inferior ao N1, mostrando para esses dois anos que o NM obteve um menor distanciamento do lucro contábil em relação ao lucro tributável.

Notou-se em 2009 que o NM apresentou seu BTM maior que o N1, no entanto, para os três anos posteriores, 2010, 2011 e 2012, o BTM foi menor para o N1. Nos dois últimos da análise, 2013 e 2014, o NM mostrou por meio de seu maior BTM ter obtido um lucro tributável inferior aos apresentados pelas empresas que compõem o N1.

Tabela 9- Book-TaxDifferences - BTM Por Nível de Governança Corporativa

ANO/NÍVEL DE GC	N1	NM
2005	-2.786.809,25	-3.086.961,00
2006	-2.038.600,75	-272.679,00
2007	-4.589.729,50	-2.496.256,00
2008	3.337.132,00	-3.279.149,00
2009	-7.864.582,25	-5.287.907,00
2010	-3.306.326,00	-5.220.521,00
2011	-1.279.405,50	-5.058.343,00
2012	-2.573.233,25	-3.831.692,00
2013	-1.681.340,00	-1.570.160,00
2014	-2.778.209,50	-2.261.021,00
TOTAL	-25.561.104,00	-32.364.689,00
MÉDIA TOTAL	-2.556.110,40	-3.236.468,90

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A presença da governança tributária foi refutada por não ter sido apresentada nenhum valor de BTD positivo, e quanto a análise da *proxie* por nível de Governança Corporativa, desconsiderando 2008, o NM mostrou na maioria dos anos um BTD superior ao N1, compreende-se que a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável é menor para as empresas do Novo Mercado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho teve como objetivo principal verificar se as empresas que apresentam um melhor desempenho no que tange ao gerenciamento tributário evidenciam indicadores de rentabilidade mais eficientes. Para tanto, realizou-se o cálculo dos *proxies* de identificação do gerenciamento tributário e dos indicadores de rentabilidade.

Por meio da análise da ETR e CashETR, constatou-se que as empresas brasileiras de capital aberto do setor bancário, não ignoram os benefícios da governança tributária, pois tanto a ETR quanto a CashETR apresentaram alíquotas efetivas inferiores a alíquota nominal de tributos (34%). Contudo, diferente da ETR e da CashETR, a avaliação do BTD em sua maioria, não permitiu identificar a presença da governança tributária, pois os valores totais obtidos foram negativos.

A análise da governança tributária em relação ao nível de governança corporativa evidenciou que através da ETR o NM apresentou um melhor desempenho tributário, sendo que pela CashETR o N1 demonstrou que as medidas de redução tributária utilizadas são mais eficientes. A presença da governança tributária pelo BTD, como já visto, não pôde ser identificada, pois a análise desta *proxie* pelo nível de governança mostrou que a diferença entre lucro contábil e o lucro tributável foi menor para as empresas do NM.

Uma limitação da pesquisa seria a população estudada, uma vez que se tratou de apenas um setor da BMF&BOVESPA e utilizou-se de um método não probabilístico para a determinação da amostra. Desse modo, os resultados desta análise se tornam limitado às empresas estudadas, onde generalizar para outros grupos não seria possível.

Portanto, partindo dos achados deste estudo, recomenda-se utilizar outras propostas de relação do gerenciamento tributário com outros indicadores econômico-financeiros. Além disso, realizar estudos que busquem compreender as adições que acarretaram o lucro tributável ser superior ao contábil.

Por fim, comparando os indicadores de rentabilidade em relação aos *proxies* utilizados para medir o gerenciamento tributário, não foi possível afirmar que as empresas que apresentam um melhor desempenho no que tange ao gerenciamento tributário, evidenciam indicadores de rentabilidade mais eficientes, uma vez que os resultados apresentados não confirmaram essa relação.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, G. L. et al. Governança tributária nas empresas - Soluções estratégicas que evitam apuros com a fiscalização. **Revista de Governança Tributária IBPT**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 30-33, janeiro 2012.
- ASSAF NETO, A. **Estrutura e Análise de Balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BEUREN, I. M. (org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

- DESAI, M. 2002. **The divergence between book and tax income**. Poterba, J.M. (ed.), Tax Policy and the Economy, Volume 17, Cambridge, Mass.: NBER and MIT Press, 169-206, Abril 2006.
- DHARMAPALA, D. 2006. **Corporate tax avoidance and high-powered incentives**. Journal of Financial Economics 79: 145-179 Abril 2006.
- DYRENG, S., HANLON, M., e MAYDEW, E. 2008. **Long-run corporate tax avoidance**. The Accounting Review 83: 61-82 janeiro 2008.
- GUIMARÃES, G., MACEDO, M. A., CRUZ, C. F. **Análise da Alíquota Efetiva de Tributos Sobre o Lucro no Brasil: Um Estudo com foco na ETRt e na ETRc**. In CONGRESSO FIPECAFI – FIPECAFI, 2015. São Paulo/SP. Anais...São Paulo: Fipecafi, 2015.
- MACHADO, Antonio Paulo. **A verdadeira alíquota dos tributos incidentes sobre os lucros das empresas brasileiras**. XXXV Enanpad, 2011. Rio de Janeiro.
- RIBEIRO, A. C. **LEI SARBANES OXLEY E TRIBUTAÇÃO: um estudo sobre os efeitos da lei SarbanesOxley na gestão tributária das empresas brasileiras**. 2014. 44 f. Dissertação de mestrado (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), 2014.
- Shackelford, D. a., &Shevlin, T. (2001). Empirical tax research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 321–387. doi:10.1016/S0165-4101(01)0002. November, 2001.
- SOARES, J. M. **Gestão tributária um estudo sobre a prática de planejamento tributário adotada por industrias paranaenses**. 2008. 210 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.
- TANG, T. **Book-Tax differences, a function of accounting-tax misalignment, earnings management and tax management - empirical evidence from China**. Peking, 2005. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=872389>. Acesso em: 28/09/2015.

CONTABILIDADE GERENCIAL: Uma Análise do Sistema de Controle Interno de uma Empresa de Pré-Moldados em João Pessoa-PB

Laura Maria de Carvalho Falcão Neta
Josinaldo Ramos da Silva
Ms. Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa

RESUMO

Buscou através do presente artigo analisar a influência do sistema de controle interno para o processo decisório em uma empresa de pré-moldados. Dessa forma o estudo caracterizou-se como exploratório e descritivo realizado por meio de um estudo de caso em uma empresa de Pré-moldados localizada em João Pessoa, Capital da Paraíba. Para concretizar a coleta de dados foi realizada uma entrevista com o Diretor Sócio da empresa responsável pelo Departamento Financeiro, Administrativo e Operacional da mesma e funcionários que auxiliam na administração, com o intuito de verificar a opinião sobre o controle interno e sua importância para a tomada de decisão. Através da entrevista, usado como o instrumento de coleta, foi possível verificar os procedimentos que auxiliam na execução das atividades gerenciais rotineiras da empresa e a atuação de seu controle interno, ou seja, a sua influência na obtenção de seus efeitos. Como resultado da pesquisa constatou-se que a empresa possui uma enorme deficiência no uso da Contabilidade Gerencial e com relação ao Sistema de Controle Interno utilizado pela mesma, este por sua vez, necessita ser aperfeiçoado. Evidencia-se que a Administração da empresa de Pré-moldados não se utiliza da Contabilidade Gerencial de maneira formalizada a mesma se mostrou preocupada com a falta de informações relevantes e a ausência de dados para uma gestão eficiente e que possa auxiliar a administração no processo decisório.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Planejamento. Controle Interno

1. INTRODUÇÃO

Nos dias atuais as mudanças, as oscilações econômico-financeiras, as transformações nas estruturas empresariais vêm trazer significativas mudanças para os negócios, o mercado vem apresentar uma grande concorrência e exigências, estabelecendo desse modo a busca pelo desenvolvimento e eficiência nas atividades empresariais. Neste sentido, percebe-se que às organizações necessitam de novas metodologias, um novo sistema, e utilizar dos melhores recursos para a sua administração.

Para que a empresa permaneça no mercado em meio a tanta instabilidade e mudanças no ambiente econômico, manifesta-se de forma indispensável pela gestão das organizações a buscar pela melhor metodologia que lhe ofereça suporte, que possa ajudar nas projeções futuras do seu planejamento, na execução das suas atividades, na sua avaliação e a identificação da análise dos resultados. Desse modo podemos disponibilizar de instrumentos e ferramentas oferecidas pela contabilidade; como a ciência que compreende o controle e analisa o patrimônio da empresa.

Para Ribeiro (2003, p.19) “a contabilidade é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do patrimônio das empresas”. Sendo assim, entende-se que a Contabilidade coopera para que o gestor ou administrador tenha uma gestão empresarial bem sucedida. Surgem assim, ferramentas contribuintes de informações que são proporcionadas para que possamos superar e enfrentar os obstáculos que surgem no mercado globalizado.

Segundo Hansen e Mowen (1997), a Contabilidade Gerencial “é a parte do sistema contábil que se dedica às informações para os usuários internos da organização, ou seja, ao processo de coletar, identificar e fornecer informações importantes para dar apoio às necessidades dos gestores no planejamento, controle e processo decisório”. Assim sendo, os gestores podem diretamente se beneficiar da contabilidade gerencial, reproduzindo informações e dados úteis para contribuir, apoiando e assessorando a administração na elaboração, nos seus objetivos, no controle e no processo decisório das atividades organizacionais, gerando dessa forma rendimentos e resultados positivos para a empresa.

Nesse contexto surge um instrumento a disposição e ligado diretamente à administração empresarial, isto é, o Sistema de Controle Interno. Conforme é mencionado por

Meirelles (2004, p. 641) “controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração”. Dessa forma, fica evidente a necessidade no meio empresarial de ter uma ferramenta responsável por coordenar os planos da organização, oferecendo direcionamento as atividades diárias, buscando maior preservação dos bens da entidade e maior cuidado na identificação de erros na gestão.

Diante do exposto surge a seguinte problemática: **Qual a influência do controle interno para o processo decisório de uma empresa de pré-moldados?**

O objetivo principal é analisar a influência do sistema de controle interno para o processo decisório da empresa de pré-moldados. Como objetivos específicos vamos verificar que tipo de informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial é mais recomendado para a empresa, apresentar os benefícios do uso do controle interno, e as implicações da sua não utilização, investigar o método de custos utilizado na empresa e relatar as ferramentas de controle mais utilizadas na empresa de Pré-moldados em João Pessoa-PB.

O processo de controle interno e gerencial é fundamental para gerar informações necessárias para o desenvolvimento sadio da organização, seja ela de pequeno, médio ou grande porte. Dessa maneira, pesquisar sobre a realidade do controle interno dentro da empresa de pré-moldados, a análise da finalidade básica do controle interno para o auxílio da gestão da empresa, torna-se fundamental para fiscalizar, regulamentar e detectar os essenciais itens para a empresa exercer o seu trabalho com o aspecto favorável.

Com a crescente necessidade dessa adequação, surge adentrar ao mercado competitivo a contabilidade gerencial como importante influenciadora para o conhecimento, planejamento e para a tomada de decisão. Conforme é mencionado por Laudon e Laudon (1999, p. 10), “conhecimento é o conjunto de ferramentas conceituais e categorias usadas pelos seres humanos para criar, colecionar, armazenar e compartilhar a informação”.

Iudícibus (2008, p. 21) por sua vez considera que “a contabilidade gerencial está voltada exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do gestor”.

Portanto, este trabalho justifica-se pelo fato da análise do controle interno na empresa de pré-moldados contribuiu e agregar conhecimento sobre sua relevância nos benefícios alcançados com a utilização do controle interno e a contabilidade gerencial dentro da gestão das organizações, incentivando assim a padrões saudáveis e benéficos para a tomada de decisão.

A abrangência da contabilidade gerencial vem envolver as diversas áreas e setores empresariais gerando através disso, informações necessárias para os administradores de modo que essas informações sejam relevantes e auxiliem diretamente no desenvolvimento do planejamento, e conseqüentemente a gestão como um todo, influenciando e contribuindo no processo da tomada de decisão.

Neste sentido, este trabalho busca aprofundar e observar os procedimentos atualmente utilizados, do controle interno e contabilidade gerencial objetivando uma avaliação da sua atuação para proteger seus bens e averiguar e certificar veracidade de seus dados, sugerindo assim modernos procedimentos e métodos alternativos de atuação para a gestão diária da organização.

Almeida (2003), diz que o controle interno tende a apresentar à organização um conjunto de métodos utilizados, rotinas ou procedimentos contendo objetivo de proteção dos ativos da empresa, produzindo dados contábeis favoráveis a ajudar a administração na condução dos interesses da empresa.

Deste modo, controle interno bem sucedido e competente em suas atividades dentro da

empresa de pré-moldados, é compreensível a sua gestão, levando assim uma melhor administração, gestão dos bens patrimoniais, e clareza no processo decisório.

Esta pesquisa foi realizada no período de Outubro a Dezembro de 2015, em uma empresa de pré-moldado localizada em João Pessoa, Paraíba, a fim de verificar quais são as características da Contabilidade Gerencial e controle interno utilizado pela empresa de Pré-Moldados, através da investigação documental de relatórios internos e da realização de entrevista com o gestor responsável pela organização.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A CONTABILIDADE GERENCIAL

A utilização da contabilidade Gerencial vem para agregar a organização, maior amplitude, benefícios e dar relevância às informações financeiras geradas pela empresa. Sendo assim, entende-se que é determinante e indispensável o papel da Contabilidade Gerencial, pois a mesma vem extrair importantes dados e concretas informações que colaboram para tomada de decisão, resolução para melhor desempenho redução de custos e detectando a realidade administrativa e ajudando direcionamento organizacional.

Para Ubiratam e Schier (2008, p. 9):

A maioria das empresas nunca se preocupou efetivamente em desenvolver e utilizar modelos de gestão com base nas informações contábeis e gerenciais para a obtenção dos resultados almejados e, principalmente o setor de médias e pequenas empresas, se não decorrente dessa informação foi esquecido em termos de gestão de negócio, busca menos alternativas, talvez e administração por intuição dos empresários. (UBIRATAM e SCHIER, 2008, p. 9).

Desse modo, deve-se destacar que o setor das médias e pequenas empresas são as mais afetadas em não utilizar o conhecimento de dados contábeis e gerenciais e muitas dessas empresas se utiliza de forma não intencional ou sem um padrão, seus gestores são limitados, suas alternativas são insuficientes para administração de sua instituição.

Conforme Atkinson et al. (2000) a Contabilidade Gerencial é citada por vários autores como tendo uma grande participação na administração de qualquer entidade, principalmente para o resultado direto da administração, pois suas ferramentas permitem uma rápida e objetiva interpretação dos números da empresa. Portanto, é relevante mencionar que com a ampla concorrência e o mercado cada dia mais competitivo, as empresas têm que renovar e remodelar a sua gestão, de modo a desenvolver uma administração mais clara com resultados positivos para tomar decisões de forma mais confiável.

Segundo Ching (2003, p.4), “para poder trabalhar de maneira efetiva, as pessoas em uma organização precisam constantemente de informação a respeito do montante de recursos envolvidos e utilizados”. Hoje em dia, as empresas precisam de resultados e informações para dessa forma dar seguimento aos interesses empresariais, utilizar e gerenciar com maior exatidão surtindo assim efeitos significativos.

Desse modo, pode-se afirmar que a Contabilidade Gerencial possui atributos que podem ser utilizados métodos, e que a mesma vem auxiliar diretamente os administradores, transformando dados em informações de aspectos gerenciais dando versatilidade para adaptar-se a transformações e oscilações organizacionais, assim podendo contribuir facilitando no processo decisório.

Para Oliveira (2005, p.36) a “contabilidade gerencial fornece as informações claras,

preciosas e objetivas para a tomada de decisão”. Dessa forma podemos dizer que a Contabilidade Gerencial é de total relevância para qualquer processo dentro da organização.

Johnson e Kaplan (1996) descrevem e conceituam que o sistema de contabilidade gerencial trabalha como um elo de comunicação vital e bidirecional entre aqueles que compõem a entidade. Sendo assim, entende-se que o autor vem mencionar que, quando a contabilidade gerencial é utilizada de maneira correta e completa, a comunicação é amplificada tanto para os administradores quanto para os outros níveis que fazem parte da organização, trazendo assim propósitos em seus direcionamentos.

2.2 PLANEJAMENTO E CONTROLE

O planejamento organizacional é a base para o bom desempenho das atividades da empresa. Ou seja, é de suma importância que toda e qualquer empresa deva desenvolver o seu planejamento organizacional de modo a estabelecer as metas e os objetivos a serem alcançados.

Figueiredo (1997, p. 135) destaca que, "o planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro”. Ou seja, entende-se que o processo de planejamento é algo primordial dentro da empresa e essencial para que seus administradores tenham um direcionamento para o processo decisório, um futuro crescente e sucesso nos negócios. Além disso, pode-se dizer que por meio do planejamento os administradores conseguem desenvolver meios e práticas para atingir os objetivos organizacionais.

2.3 O CONTROLE INTERNO

O Controle interno de grande é importante para somar o crescimento e progresso da organização, onde atua de forma direta com o propósito de potencializar a capacidade das atividades empresariais, gerando eficiência nas informações da gestão, veracidade nas operações desenvolvidas e nos dados contábeis e operacionais.

Almeida (1996, p.50) conceitua controle interno como “conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.” Contudo, deve-se mencionar que o controle interno é usado como táticas, ampliando as estratégias, protegendo assim o seu patrimônio, produzindo informações verdadeiras e ordenando assim as operações empresariais.

Araújo (1998, p.5) por sua vez argumenta que:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia (ARAÚJO, 1998, p. 5).

Neste contexto, percebe-se que com o uso do controle interno a empresa pode desenvolver e se utilizar de procedimentos que levem a identificar os dados contábeis com maior precisão, abrangendo as devidas precauções, contribuindo com a transparência e detecção de fraudes, gerando segurança aos bens empresariais, dando relevância a um conflito direto ligado as margens lucrativas, para assim apresentar resultados positivos.

Ainda segundo, Araújo (1998, p. 5),

Com o uso do controle interno a empresa pode adquirir e explorar de procedimentos que levem a identificar os dados contábeis com maior precisão, abrangendo as devidas precauções, contribuindo com a transparência e detecção de fraudes, gerando segurança aos bens empresariais, dando relevância a um conflito direto ligado as margens lucrativas, para assim apresentar resultados positivos. (ARAÚJO, 1998, p.5).

Nesse sentido, percebe-se que os controles internos podem ser entendidos como todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio (FRANCO e MARRA, 2000). Além disso, se faz necessário enfatizar que a precaução, o cuidado e a revisão, são metodologias evidenciadas pela gestão da empresa que definem, esclarecem e possibilitam gerir os fatos ocorridos na organização, e assim é refletir os resultados nos investimentos, bens e patrimônio empresarial.

Lehman (2010, p. 741) descreve que “a finalidade de um forte sistema de controle interno é tranquilizar os usuários das informações, trazendo confiabilidade dos seus demonstrativos financeiros”. Desse modo, entende-se que os administradores que influenciam na gestão empresarial necessitam de convicção e segurança fortificando assim a sua administração que é gerado através do controle interno, com isso o processo de evolução administrativa é relativamente beneficiado e seu resultado financeiro vem se mostrar favorável. Para Oliveira (2005, p. 82) nos ajuda á compreender a importância do controle interno quando afirma que:

É pela coordenação dos métodos e medidas implantados pela empresa para proteger seu patrimônio, seus recursos líquidos e operacionais, por meio de atividades de fiscalização e verificação da fidedignidade dos administradores e da exatidão dos processos de manipulação de dados contábeis, promovendo, desta forma, a eficiência operacional e a adesão as políticas e estratégicas traçadas pela alta gestão (OLIVEIRA, 2005, p. 82).

Desse modo, entende-se que os administradores têm papel fundamental no controle interno, influenciando assim, para ser implantados métodos e praticas que são inseridos dentro da organização colaborando para as estratégias organizacionais, para que tenham maior autenticidade e competência no que se faz nas operações dos dados contábeis empresariais. Nos dias atuais qualquer prejuízo, mesmo sendo ele mínimo, pode ser decisivo dentro de uma organização.

Attie (1998) enfatiza que “é possível constatar a importância do controle interno, quando não se consegue sem ele dar continuidade em seguimentos administrativos ou contábeis”. Contudo, percebe-se que se faz necessário sempre que possível verificar o controle nos resultados em meio às modificações e desenvolvimento da empresa, desse modo relatar o crescimento do patrimônio empresarial é fundamental.

Santos et al (2006, p.88) destaca que “um bom sistema de controle interno funciona como uma ‘peneira’ na detecção de erros ou irregularidades nas demonstrações contábeis”. Portanto, conclui-se que o sistema de controle interno representa um grande aliado para a identificação das falhas, selecionando e separando imperfeições dentro do sistema contábil na gestão da organização.

2.4 PROCEDIMENTOS DE CONTROLES INTERNOS

Segundo Attie (2009, p.211), pela análise da definição dos procedimentos de controle interno é possível ressaltar a existência de vários fatores que precisam ser clara e objetivamente expostos.

Conforme citado pelo autor, pode-se considerar a importância da administração e gerenciamento dos negócios tendo metodologias e procedimentos a serem executados com eficiência nas operações, dando assim melhores resultados nos processos executados pela empresa, visando observar as ferramentas que a contabilidade gerencial oferece, encontrando assim proteção ao patrimônio e os bens da organização.

2.5 SISTEMA DE CUSTOS

Martins (2001, p. 28) comenta que “O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade”. Além disso, o sistema de custos possibilita também usar da melhor forma seus recursos.

Crepaldi (2004, p. 24) se referindo ao sistema de custeio analisa e classifica como um sistema capaz de gerenciar os custos e monitorar o desempenho. As empresas mais expressivas e competitivas do mercado estão utilizando sistemas de custeio para diversas finalidades. Neste contexto, é relevante ressaltar que o administrador ou responsável pela organização sempre tem um papel de destaque à frente da empresa, podendo-se utilizar e explorar da melhor maneira dessa ferramenta que é fundamental para a sua gestão e para aperfeiçoar seus resultados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa foi classificada com métodos qualitativo, empírica, documental e estudo de caso, com a realização de entrevista e análise de documentos repassados pela gestão da empresa de Pré-moldados localizada em João Pessoa, Paraíba, durante os meses de outubro a dezembro de 2015.

A coleta de dados foi feita através de uma entrevista realizada junto ao Sócio Diretor responsável pelo Departamento Financeiro, Administrativo e Operacional da empresa e funcionários que auxiliam na Administração. Por fim, foi realizada uma análise das informações obtidas, fazendo-se uma comparação da prática com a teoria contida nos livros e identificando os seus benefícios. Abordagem qualitativa, para examinar as características da utilização de informações fornecidas pelo sistema de controle no processo de gestão da organização.

Foi usada a pesquisa empírica, onde será embasado em experiências vividas e observadas da maneira na prática. Dessa forma esta relacionada a métodos de como será entendido, quais meios serão conduzidos, e caminhos para se interpretar essas realidades vividas. Dessa forma para que tenhamos um estudo desenvolvido e aperfeiçoado, fundamentaremos também o estudo por pesquisas bibliográficas. O estudo de caso vem direcionado a um espaço específico a ser analisado e pesquisado minuciosamente para que possa ser avaliadas características da metodologia envolvida no ambiente da gestão gerando assim informações relevantes no âmbito empresarial.

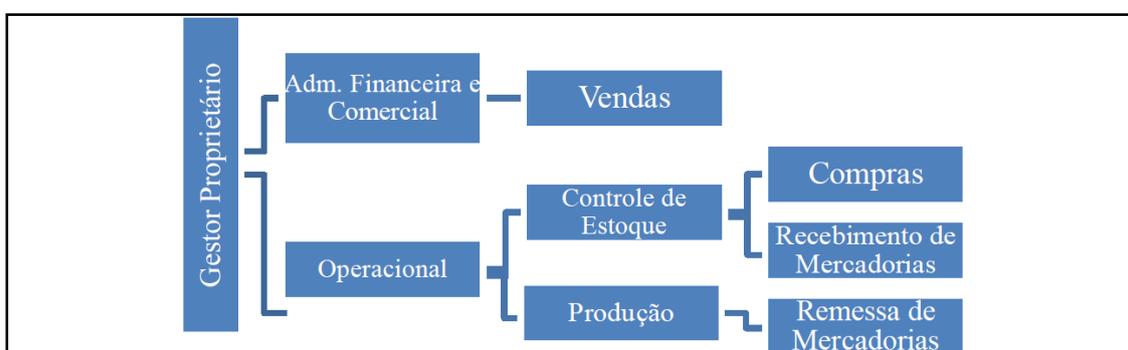
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A entrevista foi realizada com o intuito de evidenciar a metodologia aplicada e dirigida na empresa de pré-moldados, para assim tirar conclusões dos procedimentos caracterizando o controle interno. Iniciamos com um questionário fundamental para

identificar como a empresa se utiliza das ferramentas do controle interno facilitando assim sua gestão e conhecendo suas atividades rotineiras dentro da empresa.

Com o desígnio de obter os objetivos gerais e específicos do estudo, onde foi produzido e aplicado um questionário.

Com os dados obtidos conforme a administração da empresa, ela encontra-se inserida no regime tributário de Lucro Presumido, sendo caracterizada como uma Empresa de pequeno porte. Para entendermos um pouco da hierarquia da empresa estudada, foi desenvolvido um organograma utilizado para evidenciar como é sua estrutura organizacional, onde foi feita através desse mecanismo uma análise administrativa e estrutural do controle interno e identificado a melhor forma para desempenhar as atividades com base nesse conhecimento.



Fonte: Elaborado pelo autor, 2016.

a) Contabilidade Gerencial e Controle Interno

Foi realizada a entrevista para evidenciar a metodologia aplicada e dirigida na empresa de pré-moldados, para assim tirar conclusões dos procedimentos caracterizando o controle interno. Desenvolvemos a pesquisa com um questionário fundamental para identificar como a empresa se utiliza das ferramentas do controle interno facilitando assim sua gestão e conhecendo suas atividades rotineiras dentro da empresa. O questionário foi respondido pelo sócio diretor da empresa onde participa diariamente das atividades internas e pelos funcionários da administração.

Foram realizadas 8 questões, expostas no Quadro 1 Questões de 1 a 8 aplicadas aos funcionários da administração e sócio diretor, pertinentes ao funcionamento gerencial, organizacional e controle interno.

Quadro 1 - Avaliação Gerencial e Controle interno.

Contabilidade Gerencial e Controle Interno	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Nem Concordo Nem Discordo	Discordo parcialmente	Discordo totalmente
1. A empresa possui objetivos claros.	33,33%		66,66%		
2. Os métodos utilizados para controle interno ajudam no atingimento do objetivo		66,67%	33,33%		
3. São gerados relatórios				33,33%	66,67%
4. Os relatórios são analisados por alguém?			33,33%		66,67%
5. Faz-se controle das despesas, ou seja, acompanha os resultados (lucros/prejuízo) de sua		33,33%	33,33%		33,33%

empresa.					
6. São separadas finanças pessoais e finanças da empresa.				100%	
7. A empresa utiliza de ferramentas do controle interno			66,67%		33,33%
8. Consigo extrair importantes dados e concretas informações que colaboram para tomada de decisão, resolução para melhor desempenho redução de custos.			66,67%	33,33%	

Fonte:Elaboradopeloautor, 2016.

Foi observado inicialmente um erro na compreensão e clareza dos objetivos adotados pela empresa por parte dos funcionários, onde se contactou que a organização apenas acolher a demanda e não chega à finalidade dos seus objetivos, apresentando falhas nos métodos de planejamento organizacional gerando uma inadequada administração que são identificados defeitos rapidamente. A empresa não fornece relatórios claros e verídicos contábeis, mas realiza informações dos resultados de produção onde são gerados o seu desempenho e o cumprimento das metas estabelecidas pela organização da empresa gerando assim resultados diários e averiguado pelo gestor. O controle existente sobre as finanças pessoais e finanças da empresa não contribui para um funcionamento saudável da empresa, ao embaralhar e desordenar essa área de atuação a empresa encontra-se em descontrole e sem os controles as decisões resoluções e definições são auxiliadas por intuição,sem planejamento, levando assim a existência de muitos erros. Foi abordado procedimentos de controle interno existentes em alguns setores da empresa sendo de relevante destaque a interferência da participação do proprietário gestor quebrando as regras do princípio da Entidade.Há uma relevante hesitação nos dados obtidos sobre as concretas informações que colaboram para a tomada de decisão gerando ineficiência na arrecadação de informações e demonstrações contábeis.

b) Controle de Caixa

As questões correspondentes mostram a opinião dos colaboradores a este tema, qual controle que a empresa tem sobre o seu caixa. Identificando nas respostas que a organização se mostra a uma inadequação sobre o seu controle de recebimento e pagamentos.

Quadro 2 - Controle de Caixa.

Controle de Caixa	Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Nem Concordo Nem Discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente
9. É determinado algum valor máximo para pagamentos de despesas via caixa.					100%
10. O proprietário efetua algum tipo de controle sobre o saldo de caixa.	100%				
11. Há um efetivo controle interno de caixa.		66,67%	33,33%		
12. Existem procedimentos realizados para controle de contas a pagar e a receber.	100%				
13. Os extratos bancários são verificados diariamente.	100%				
14. Todas as despesas possuem Nota Fiscal ou duplicata que a comprove.			100%		

15. Considero o controle dos dados existentes confiáveis e eficientes.		66,67%	33,33%		
--	--	--------	--------	--	--

Fonte: elaborado pelo autor.

Observou-se que a empresa não determina nem estipula valores para pagamentos ou recebimentos via caixa, perdendo assim uma base estipulada pelo planejamento para essas atividades padronizadas dentro da empresa. Além disso, verificou-se que uma das grandes dificuldades e falhas é cometida pelo centralizado controle do proprietário sobre as finanças, gerando falta de transparência nos atos administrativos, ineficiência do controle de gastos e vulnerabilidade. As oscilações com relação aos comprovantes de despesas pagas nos levam a uma dúvida quanto ao controle dessas despesas nos levando a incertezas de dados confiáveis e eficientes.

c) Controle de Vendas

As questões apresentadas no Quadro 3 permitem observar se as vendas são feitas com veracidade e controle eficiente sobre suas operações. Foi verificado através das questões 16 a 21, onde verificamos a política de descontos condições de preço e outras observâncias de grande relevância.

Quadro 3 - Controle de vendas.

Controle de Vendas	Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Nem Concordo Nem Discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente
16. Existe segregação de funções entre o responsável pelos pedidos, faturamento, envio de mercadorias e recebimento.		33,33%		66,67%	
17. Todas as mercadorias são vendidas com Nota Fiscal.		66,67%	33,33%		
18. As condições de preço são autorizadas por mais de uma pessoa.				66,67%	33,33%
19. Existe política bem definida de descontos concedidos.	33,33%	66,67%			
20. Existe análise de crédito do cliente que compra mercadoria a prazo.	66,67%	33,33%			
21. São emitidos relatórios de vendas		33,33%	66,67%		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Relacionados à segregação de funções, não acontece esse distanciamento ou isolamento por parte dos setores da organização. Observou-se que o setor não possui um bom controle sobre as vendas relacionadas a Notas Fiscais, pois consequentemente o seu faturamento tributário acaba não sendo efetuado com veracidade. Existe uma política de descontos expressivo eficiente onde se aplica os 10% sobre o seu total deixando pertinente para os colaboradores. Os padrões para aprovação de compra de mercadoria a prazo são estabelecidos de maneira justa adquirida pela aplicação de atividades do dia a dia da empresa. São emitidos relatórios temporários até o momento da entrega do material, levando para a administração uma irrelevância a esses dados.

d) Contabilidade Externa

O Quadro 4 mostra questões pertinentes a Contabilidade externa da empresa, no qual evidenciamos que a empresa de pré-moldados não se beneficia das informações contábeis como ferramenta para auxiliar no controle interno e instrumento gerencial.

Quadro 4 - Contabilidade Externa.

Contabilidade Externa	Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Nem Concordo Nem Discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente
22. Os documentos enviados a contabilidade externa, são conferidos antes do envio.	66,67%	33,33%			
23. O proprietário verifica a documentação que será enviada a contabilidade.			33,33%	33,33%	33,33%
24. O proprietário mantém contato constante com o serviço de contabilidade.			33,33%	66,67%	
25. A contabilidade envia balancetes mensais para conferência.				100%	
26. Os saldos gerenciais são conferidos periodicamente com os saldos contábeis.				100%	

Fonte: Elaborada pelo autor.

Pode-se identificar através do questionamento que existe uma verificação e conferência da documentação contábil por parte dos colaboradores que auxiliam na administração, porém observou-se também que há uma relevante falha por parte do proprietário ou gestor em não averiguar e ratificar essa documentação enviada à contabilidade externa. Contatou-se também que a influência exercida pela contabilidade externa não se torna de fundamental importância dentro da organização, reconhecendo uma insatisfação gerencial, onde o gestor demonstrou não utilizar das informações contábeis e suas demonstrações para o desempenho de suas atividades operacionais, dessa forma podendo acontecer falhas administrativas por falta de informações de custos, financeira, gerencial e econômica. O seu atual contador opera meramente nas DARS e em tempo algum apresentou um sistema de contabilidade evoluída, onde podemos ter conhecimentos dessas importantes informações e esclarecimento da atuação administrativa financeira para assim possibilitar uma gestão ágil, eficiente e atrativa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo se propôs analisar a influência do sistema de controle interno para o processo decisório em uma empresa de pré-moldados em João Pessoa-PB, buscando demonstrar a importância da Contabilidade Gerencial e do Controle Interno no processo da tomada de decisões.

Através dos resultados obtidos por meio de uma entrevista realizada junto ao Diretor Sócio da empresa, objeto desta pesquisa, conclui-se que, a empresa é de pequeno porte e se utiliza de algumas ferramentas de controles internos, tanto relativos aos processos produtivos quanto operacionais. Entretanto, foi constatado que existe uma deficiência no método adotado

pela mesma, assim como também uma ausência de controle sobre as finanças, planejamento e de um sistema de informações contábil eficiente.

Além disso, observou-se que a organização necessita de programas que gerem um sistema que viabiliza e proporciona a empresa obter dados essenciais e indispensáveis para uma análise caracterizando e especificando essas informações. Sendo a organização não possuir essas características não terá a competência para averiguação da operacionalidade empresarial, para assim elaborar métodos e um planejamento estratégico que auxilia e dá total suporte para uma administração eficiente. A Contabilidade Gerencial juntamente com o Controle Interno visam utilizar os dados e informações gerados através de demonstrações e auxilia na interpretação de modo que simplifique o entendimento e compreensão desses dados fornecidos.

Portanto, conclui-se que a Contabilidade Gerencial e o Controle Interno representam importantes ferramentas de gestão e que é primordial que qualquer empresa ou organização desenvolva ou utilize um bom sistema de controle interno que possa gerar informações de caráter financeiro e gerencial de modo a auxiliar aos gestores ou administradores no processo da tomada de decisão. Tendo em vista que com a efetiva atuação dessa ferramenta, erros, falhas e possíveis fraudes deixarão de ser algo imperceptível e serão visualmente analisados e acompanhados para as alterações e correções, contribuindo desse modo para o aperfeiçoamento das atividades desenvolvidas pela gestão e o alcance dos objetivos organizacionais.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Editoria Atlas, 2003.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, **Auditoria: Um moderno Curso e Completo**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1996.
- ARAÚJO, Francisco José de. **A estruturação dos controles internos e a independência da auditoria interna**. Vitória-ES. COBRAI (Congresso Brasileiro de Auditoria Interna), 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3.ed.. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6.ed.. São Paulo. 2009.
- ATKINSON et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- CHING, Yuh Hong. MARQUES, Fernando. PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não especialistas**, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1988.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FIALHO, Francisco Antônio Pereira; SOUZA, Antônio Carlos; OTANI, Nilo. **TCC Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANNO, Paulo César. **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1997.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, Maryanne M. **Cost management**. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sergio. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de informação**. 4. ed. LTC: Rio de Janeiro, 1999.

- LEHMANN, Constance M. Internal Controls: **A Compendium of Short Cases**. Issues in Accounting Education. P. 741 – 751, Vol. 5, n° 04, Novembro de 2010.
- MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo brasileiro**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.641. 2004.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- OLIVEIRA, MarilisaMontoani de. **Contabilidade gerencial: a aplicação na gestão de microempresas e empresas de pequeno porte**. 2005. 71f. Monografia. Universidade de Taubaté. 2005.
- OLIVEIRA, Djalma de pinho Rebouças. **Sistemas de informações gerenciais**. 5. ed. São Paulo: Atlas: 2005.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial. Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva 2003.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SANTOS, José; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José. **Fundamentos de Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.
- UBIRATAN, Carlos; SCHIER, Costa,. **Controladoria: como instrumento de gestão**. 6° tiragem. Curitiba: Juruá, 2008.

EVIDENCIAÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS AMBIENTAIS: UM ESTUDO ACERCA DOS INDICADORES DE DESEMPENHO AMBIENTAL NAS CAPITAIS DOS ESTADOS DO NORDESTE BRASILEIRO.

GéisonCalyo Varela de Melo
Denise Matias Bezerra De Barros
Jandeson Dantas da Silva
Wênyka Preston Leite Batista da Costa

RESUMO

Esta pesquisa visa analisar a evidenciação dos gastos ambientais, de acordo com os indicadores de desempenho ambiental nas capitais dos estados do nordeste brasileiro, no exercício de 2014. Para isto utilizou-se como metodologia uma abordagem qualitativa, que envolve a pesquisa documental com a coleta de dados realizada através do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Com os dados obtidos, foram aplicados os Indicadores de Desempenho Ambiental para o Setor Público, relacionando-se variáveis financeiras e não financeiras. Os resultados mostram que a capital que obteve os maiores resultados foi a capital do Ceará, Fortaleza. Porém, no geral, os valores investidos pela administração das capitais nordestinas ainda são baixos. Conclui-se que é necessária uma norma específica definindo o valor mínimo a ser aplicados aos gastos ambientais dos municípios.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental. Indicadores de Desempenho Ambiental. Setor Público

1. INTRODUÇÃO

Há séculos o homem vem utilizando os recursos naturais para suprir suas necessidades, e devastando as florestas com objetivo de, por exemplo, comercializar madeira e expandir a atividade agropecuária. Porém, recentemente, isso se intensificou por motivos como, o crescimento econômico das cidades provocado pela modernidade, instalações de grandes indústrias e a expansão imobiliária. Como consequência, essas práticas tem acarretado diversos problemas ambientais, de acordo com Arraes, Mariano e Simonassi (2012) no caso das queimadas o processo do efeito estufa pode ser acelerado devido aos gases emitidos, o que provoca o aquecimento global, além disso a devastação reduz a ciclagem da água e a biodiversidade.

Por esse motivo cada vez mais se fala em sustentabilidade. As empresas são cada vez mais cobradas para que adotem medidas a favor da natureza. Segundo Dambrós, Senna e Alves (2014), para parte da população, principalmente do meio empresarial, o desenvolvimento sustentável era uma limitação a prosperidade econômica. Pensamento que só foi desfeito recentemente, quando constatou-se nas organizações que as boas práticas ambientais além de demonstrar consciência ambiental, contribuíam para a redução de custos.

Para contribuir com a adoção de medidas ambientais, tem sido cada vez mais utilizada uma ferramenta denominada de indicadores de desempenho ambiental. Esses indicadores podem ser entendidos como parâmetros que fornecem informações a respeito de uma atividade ou cenário, e que permite avaliar o desempenho ambiental de uma entidade com diferentes aspectos ambientais, como o consumo de água ou energia elétrica (FIRJAN, 2008).

Espelhando-se nos indicadores existentes, Almeida (2010) criou indicadores específicos para o setor público, baseado nas variáveis constantes no orçamento financeiro dos municípios. No estudo realizado por Almeida (2010) em prefeituras municipais nordestinas foi possível identificar que na maioria das entidades pesquisadas o investimento na área Gestão Ambiental não foi contínuo, ou seja, em alguns anos deixou-se de realizar gastos no setor, o que prejudica a eficiência e eficácia das ações voltadas para o meio ambiente. Porém houve algumas prefeituras que mantiveram a regularidade de investimentos ambientais durante todo o período investigado e de forma crescente, o que demonstra o comprometimento com as questões ambientais.

Diante disso, a pesquisa pretende resolver a seguinte problemática: quais os gastos em gestão ambiental, de acordo com os indicadores de desempenho ambiental, realizados nas capitais dos estados do nordeste brasileiro? Acredita-se que, por ser um assunto ainda recente e não ser considerado uma prioridade diante de outros problemas sociais, o nível de investimento em gestão ambiental seja baixo. Porém se não forem tomadas providências previamente, os efeitos podem ser mais drásticos e definitivos. Além disso, há o fator econômico, principalmente quando se trata de jogo de interesses.

O objetivo geral desse estudo é, portanto, analisar a evidenciação dos gastos ambientais, de acordo com os indicadores de desempenho ambiental nas capitais dos estados do nordeste brasileiro. Como objetivos específicos, essa pesquisa pretende: discriminar os custos com gastos ambientais despendidos pelas capitais do Nordeste; evidenciar qual a capital que possui melhor desempenho ambiental; e investigar o comportamento dos indicadores de desempenho ambiental propostos por Almeida (2010).

Logo, o presente trabalho se mostra relevante, pois visa despertar a população e o governo para um assunto pouco tratado no âmbito público, de modo que sejam evitados mais prejuízos futuros ao meio ambiente e sérias mudanças climáticas, além de buscadas soluções para minimizar os danos já causados, o que resultará na melhoria de qualidade de vida da sociedade.

A metodologia aplicada para alcançar tal finalidade foi através de uma pesquisa documental, com dados obtidos no Balanço Orçamentário dos municípios, por meio do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Portal da Transparência das suas respectivas prefeituras, do ano de 2014. As demais informações fundamentam-se no estudo bibliográfico, revistas, livros e pesquisas eletrônicas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 INDICADORES DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

Os indicadores de desempenho são ferramentas fundamentais para o processo de gestão da organização, contribuindo com o seu monitoramento e avaliação. O objetivo dos indicadores é: a mensuração dos resultados; o embasamento das análises críticas dos resultados e para o processo de tomada de decisão; melhorar continuamente os processos organizacionais; facilitar o planejamento; e viabilizar uma análise comparativa do desempenho da entidade, com outras organizações e com anos anteriores. Tudo isso facilita no acompanhamento do alcance das metas, verificar necessidade de mudanças, perceber os avanços, entre outras funcionalidades (MARTINS, 2004).

Os indicadores de desempenho são instrumentos essenciais por possibilitarem o monitoramento das variáveis de interesse da empresa, além de contribuírem para o planejamento de ações buscando por melhoria de funcionamento (RODRIGUES et al., 2003).

O monitoramento do desempenho é uma forma de administrar o andamento organizacional da entidade de acordo com a suas estratégias funcionais e seus objetivos (MARTINS, 2004).

2.1.1 Indicadores de desempenho ambiental no setor público

De acordo com a Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro tem como dever assegurar os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça. Com base nessa premissa, o equilíbrio do meio ambiente faz parte dessas obrigações, devendo, assim, estar incluído no orçamento atos de preservação e recuperação da natureza, além de ser objeto de registro e controle pela Contabilidade para que seja possível prestar contas à sociedade (CRUZ; MARQUES; FERREIRA, 2009).

Uma ferramenta que está em constante evolução para avaliar o comportamento das organizações para com o meio ambiente são os indicadores. A implementação dos indicadores permite que o desenvolvimento ambiental das entidades seja constantemente monitorado, proporcionando o conhecimento de dados que mostram o real impacto gerado pelas atividades das organizações sobre o meio ambiente (LEONARDO, 2003).

Os indicadores de desempenho ambiental foram criados como forma de parâmetro para conceder informações sobre o desempenho da entidade em diferentes aspectos, com relação ao meio ambiente, como o consumo de água, energia elétrica e geração de resíduos. Isso facilita a análise, conclusões e tomadas de decisões estratégicas (FIRJAN, 2008).

Assim como nas organizações do setor privado, as entidades públicas também podem se utilizar dos indicadores para verificar o nível de eficiência do seu gestor, isso pode ser feito através de informações extraídas dos relatórios financeiros produzidos pela Contabilidade Pública. Os gastos com meio ambiente combinados com outras variáveis financeiras e não financeiras dão origem aos indicadores, que dão a possibilidade de mensurar o desempenho ambiental, e a partir destes resultados comparar o desempenho relativo das políticas públicas voltadas a área ambiental entre as entidades públicas (MELO; SOUSA, 2015).

Apesar de já existirem indicadores de desempenho para o setor público, essa é uma área que ainda pode ser bem explorada, relacionando variáveis contidas nos demonstrativos financeiros das entidades. Baseado nisso, Almeida (2010) combinou os valores gastos na função Gestão Ambiental com outras variáveis financeiras, para medir o desempenho ambiental de cada entidade pública. Os indicadores de desempenho ambiental objetivam expressar, através dos números, informações que sirvam para avaliar o desempenho ambiental das organizações públicas. Além disso, é possível fazer comparativos com outras localidades, apontando qual investe mais em meio ambiente (ALMEIDA, 2010).

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa buscou investigar sobre o nível de investimento em Contabilidade Ambiental no setor público no ano de 2014, onde foi realizada nas prefeituras municipais das capitais dos estados do Nordeste. No total a pesquisa contou com uma população de 9 municípios, porém a amostra foi composta de apenas 8, devido a ausência do Balanço Orçamentário da capital do Piauí, Teresina, no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e, inclusive, na página da prefeitura do município. O contexto em que ocorreu a pesquisa foi durante o ano de 2014, já que as informações relacionadas ao ano de 2015 ainda não haviam sido publicadas. A seleção dos municípios justifica-se pela sua relevância econômica e o maior número de habitantes em seus respectivos estados.

Quanto a abordagem do problema trata-se de uma pesquisa qualitativa, onde este tipo de pesquisa considera que o vínculo entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito são inseparáveis e não pode ser traduzido em números, dessa forma, não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010). O embasamento teórico ocorreu por meio de pesquisa bibliográfica, e os dados utilizando-se de investigação documental. O documento utilizado para a coleta de informações foi o Balanço Orçamentário, encontrado através do site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), onde encontram-se dados como os valores das receitas e despesas, inclusive a sua destinação e os gastos realizados. Além disso também buscou-se no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) informações como produto interno bruto (PIB), número de habitantes e área total.

As pesquisas documental e bibliográfica apesar de assemelharem-se, diferenciam na natureza das fontes. A pesquisa bibliográfica é desenvolvida através de material já elaborado, utilizando-se de diversos autores sobre determinado assunto, sendo composto principalmente por livros e artigos científicos. Já na documental, as fontes são mais dispersas e diversificadas, como arquivos de órgãos públicos e instituições privadas, cartas pessoais, fotografias, ofícios (GIL, 2002).

Com relação aos objetivos, o estudo trata-se de uma pesquisa descritiva que, segundo Prodanov e Freitas (2013), no geral, assume a forma de levantamento, e tem como intuito relatar aspectos específicos de uma certa população, fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis, de modo que não haja interferência do autor nos fatos registrados.

O tratamento dos dados será feito através de planilhas do excel, relacionando as variáveis encontradas no Balanço Orçamentário dos municípios estudados, de acordo os indicadores de desempenho ambiental para o serviço público, propostos por Almeida (2010), como está demonstrado no quadro abaixo.

Quadro 01 - Indicadores de Desempenho Ambiental – Setor Público

ÍNDICE	FORMULAÇÃO
Desempenho verde das Receitas Totais	$\frac{\text{Gastos com Gestão Ambiental}}{\text{Receita Total}}$
Desempenho verde das Despesas Totais	$\frac{\text{Gastos com Gestão Ambiental}}{\text{Despesa Total}}$
Desempenho verde das Receitas Correntes	$\frac{\text{Gastos com Gestão Ambiental}}{\text{Receita Corrente}}$
Desempenho verde das Receitas Tributária	$\frac{\text{Gastos com Gestão Ambiental}}{\text{Receita Tributária}}$
Desempenho ambiental do PIB	$\frac{\text{Gastos com Gestão Ambiental}}{\text{PIB}}$

Fonte: Adaptado de Almeida (2010).

Os resultados serão analisados através de um confronto com a teoria e resultados de trabalhos anteriores, e serão demonstrados através de tabelas divididas por indicador.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir serão apresentados os resultados encontrados no estudo sobre a realização dos investimentos ambientais nas prefeituras das capitais do Nordeste. A princípio serão apresentadas características dos municípios que fazem parte da amostra da pesquisa, para uma

breve contextualização. Em seguida, serão evidenciados os gastos realizados por cada prefeitura. E por fim, a questão será analisada a partir da aplicação dos indicadores de desempenho ambiental propostos por Almeida (2010), nos municípios trabalhados.

4.1 INDICADORES DO DESEMPENHO VERDE

Os indicadores de desempenho verde é a relação entre determinada atividade ou cenário e os aspectos ambientais, fornecendo informações e, conseqüentemente, possibilitando a realização de análises (FIRJAN, 2008). Para atingir o objetivo da presente pesquisa, utilizaram-se os indicadores de desempenho ambiental propostos por Almeida (2010), os quais foram especificamente elaborados baseados nas variáveis que compõem os demonstrativos do setor público. Os dados financeiros utilizados para aplicação da ferramenta foram a Receita Total, Despesa Total, Receita Corrente e Receita Tributária. E os não financeiros foi a Área Total e o Número de Habitantes.

É relevante observar que não existe parâmetros para os resultados obtidos, não há uma escala padronizada que especifique se o valor obtido será classificado bom ou ruim (ALMEIDA, 2010), e nem norma definindo valor mínimo destinado ao meio ambiente, de modo que o que será observado é se houve ou não investimento e, de forma setorial, comparando os melhores e piores desempenhos entre as entidades pesquisadas no ano de 2014. A tabela 01, mostrado a seguir, apresenta a média geral do desempenho verde de todas as entidades da amostra em 2014.

Tabela 01 – Média do Desempenho Verde

MÉDIA DO DESEMPENHO VERDE	
MUNICÍPIO	FORMULAÇÃO
FORTALEZA	1,23%
JOÃO PESSOA	0,18%
MACEIO	0,15%
NATAL	0,15%
RECIFE	0,83%
SALVADOR	0,19%
SÃO LUIZ	0,13%
ARACAJU	0,89%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Observando a tabela 01, perceber-se, através das médias dos resultados das relações das variáveis financeiras, que entre as capitais do Nordeste que participaram da amostra, a que mais investe em meio ambiente é Fortaleza/CE, com o total percentual de 1,23%, diferença relevante se comparado com o de menor percentual, que foi 0,13% em São Luís, capital do Maranhão.

Sendo assim, os indicadores de desempenho verde são interessantes pois consideram diversos aspectos que podem influenciar direta ou indiretamente nos valores gastos. Almeida e Nunes (2014) acreditam que a utilização dos indicadores de desempenho é relevante pois permite conhecer efetivamente a situação do que se deseja modificar, acompanhar o desempenho da gestão e aplicar melhorias contínuas. Leonardo (2003) concorda, afirmando, sobre os indicadores ambientais, que apenas através de uma ferramenta formada por um conjunto de indicadores permite que o desempenho verde das entidades seja permanentemente monitorado e, conseqüentemente, observados os reais impactos que estão sendo exercidos sobre o meio ambiente.

4.3.1 Indicador de Desempenho Verde das Receitas Totais - Gastos com Gestão Ambiental sobre a Receita Total

O Indicador de Desempenho Verde das Receitas Totais é uma relação de grande relevância para a análise sobre os gastos ambientais, pois verifica o quanto da Receita Total foi investido em Gestão Ambiental. A seguir será apresentada a tabela com os resultados encontrados sobre os municípios da amostra.

Tabela 02 - Indicador de Desempenho Verde das Receitas Totais

DESEMPENHO VERDE DAS RECEITAS TOTAIS	
MUNICÍPIO	FORMULAÇÃO
FORTALEZA	1,47%
JOÃO PESSOA	0,41%
MACEIO	0,09%
NATAL	0,08%
RECIFE	0,55%
SALVADOR	0,14%
SÃO LUIZ	0,07%
ARACAJU	0,51%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Primeiramente, é possível observar que, no ano de 2014, em todos os municípios houve o mínimo de investimento no quesito meio ambiente, de modo que o maior investimento ocorreu na prefeitura de Fortaleza, valor que representou 1,47% do total da sua receita. Seguido da capital cearense, está a cidade de Recife, com 0,55%, e Aracaju, com 0,51%. Porém a diferença para o primeiro e segundo lugar é bem contrastante, Fortaleza investiu mais do que o dobro da capital pernambucana.

Já o menor valor investido foi do município de São Luís, que aplicou apenas 0,07% da sua receita em gastos ambientais. Posteriormente veio Natal, com percentual próximo, apenas 0,08%, e depois Maceió, com 0,09%. Valores praticamente irrisórios. A média geral do indicador das receitas totais das capitais nordestinas foi de 0,42%, o que mostra que a maioria das cidades ficaram abaixo da média.

No estudo feito por Almeida (2010), Fortaleza também foi a cidade que mais investiu entre as capitais nordestinas, em 2008, com o percentual de gastos ambientais sobre a receita de 2,046%. E o município que menos investiu no mesmo foi o de Aracaju, com percentual irrisório de 0,001% do total da receita. Nesse ano, São Luís apresentou um percentual um pouco maior do que em 2014, com 0,110%.

Os resultados expostos acima demonstram que a preocupação com o meio ambiente ainda é muito escassa, mesmo nos dias de hoje em que essa questão ambiental é tão debatida, é possível observar que ainda não é uma prioridade para as entidades públicas, pois, de acordo com os resultados da amostra da presente pesquisa, os percentuais da receita relacionados aos gastos com meio ambiente não chegaram a 2%, em nenhum município.

4.3.2 Indicador de Desempenho Verde das Despesas Totais - Gastos com Gestão Ambiental sobre a Despesa Total

O indicador em questão, segue o mesmo sentido do indicador da receita total, porém nesse caso os gastos com gestão ambiental são relacionados ao total das despesas, ou seja, tem

o objetivo de identificar o quanto das despesas realizadas corresponderam a investimentos em meio ambiente. A tabela 03, apresentado a seguir, sintetiza os resultados da relação dos gastos em gestão ambiental com o valor total da despesa, realizados pelos municípios da amostra, no ano de 2014.

Tabela 03 – Indicador de Desempenho Verde das Despesas Totais

DESEMPENHO VERDE DAS DESPESAS TOTAIS	
MUNICIPIO	FORMULAÇÃO
FORTALEZA	1,56%
JOÃO PESSOA	0,41%
MACEIO	0,09%
NATAL	0,09%
RECIFE	0,55%
SALVADOR	0,15%
SÃO LUIZ	0,08%
ARACAJU	0,52%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Verifica-se através da tabela que o melhor resultado, neste determinado ano, foi a capital cearense novamente, a qual o gasto com gestão ambiental representou 1,56% do total das despesas incorridas. Igualmente ao resultado anterior, Recife e Aracaju ficaram logo em seguida, aplicando 0,55% e 0,52% respectivamente.

O menor valor aplicado em gastos ambientais no ano de 2014 ficou por conta da prefeitura municipal de São Luís, com 0,08% sobre o todas as despesas. Maceió e Natal empataram, representando apenas 0,09% dos gastos da entidade no ano. A média geral do indicador de desempenho verde das despesas da amostra foi de 0,43%, de modo que dos 8 municípios da amostra, 4 ficaram na média.

Apesar do percentual que representa o gasto em Fortaleza ter sido o maior, ainda é um valor pouco relevante, se comparado com o potencial da cidade, que além de ser pólo econômico, também é turística. Na pesquisa realizada por Almeida (2010), a prefeitura municipal de Fortaleza foi a que também teve o maior valor aplicado no ano de 2008, com 2,293%, o que faz perceber que a cidade vem mantendo um certo ritmo de investimentos ambientais, porém que caiu entre 2008 e 2014. Quanto ao menor valor, o estudo de Almeida (2010) diferenciou-se da presente pesquisa, de modo que em 2008 o menor percentual das despesas com gestão ambiental sobre as despesas totais foi em Aracaju, com 0,002%.

4.3.3 Indicador de Desempenho Verde das Receitas Correntes - Gastos com Gestão Ambiental sobre a Receita Corrente

O presente indicador agora objetiva verificar quanto da receita corrente foi aplicado aos gastos ambientais. A tabela 04 demonstra de forma sucinta o resultado das operações realizadas:

Tabela 04 – Indicador de Desempenho Verde das Receitas Correntes

DESEMPENHO VERDE DAS RECEITAS CORRENTE	
MUNICIPIO	FORMULAÇÃO
FORTALEZA	1,70%
JOÃO PESSOA	0,42%

MACEIO	0,10%
NATAL	0,09%
RECIFE	0,59%
SALVADOR	0,14%
SÃO LUIZ	0,08%
ARACAJU	0,58%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Diante do resultado da tabela 12, observa-se que Fortaleza destacou-se outra vez como maior percentual de investimento sobre as receitas correntes. Recife ficou em segundo lugar, com 0,59%, e Aracaju com 0,58%.

Os percentuais mais baixos foram das cidades São Luís, 0,08%, Natal, 0,09%, e Maceió. A média geral dos investimentos foi de 0,46% de modo que as únicas cidades que ficaram acima da média foi Fortaleza, Recife e Aracaju. O que mais uma vez demonstra a falta de preocupação dos governos com a questão ambiental.

Na pesquisa de Almeida (2010), baseado nos dados de 2008, o percentual da cidade de Fortaleza também foi o maior entre as capitais nordestinas, com 2,138%, seguida de Recife, 0,531%, e João Pessoa, 0,295%. E os menores valores foram das prefeituras dos municípios de Aracaju, 0,002%, Salvador, 0,042%, e Maceió, 0,049%. De acordo com a média calculada por Almeida em seu estudo, também foram poucos os municípios que ficaram acima dela, o que enfatiza essa falta de zelo da administração das prefeituras para com o meio ambiente, e que o problema não é recente.

4.3.4 Indicador de Desempenho Verde das Receitas Tributárias - Gastos com Gestão Ambiental sobre a Receita Tributária

Foi relacionado também os gastos ambientais com as receitas tributárias, para verificar o quanto das receitas tributárias foi aplicado ao meio ambiente. A seguir serão demonstrados os resultados dessa relação, a partir do quadro 05.

Tabela 05 – Indicador de Desempenho Verde das Receitas Tributárias

DESEMPENHO VERDE DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	
MUNICÍPIO	FORMULAÇÃO
FORTALEZA	6,32%
JOÃO PESSOA	1,85%
MACEIO	0,42%
NATAL	0,35%
RECIFE	1,65%
SALVADOR	0,35%
SÃO LUIZ	0,32%
ARACAJU	1,97%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

De acordo com a tabela 05, igualmente aos indicadores anteriores, o percentual que se sobressaiu foi o da capital cearense, onde os gastos com benefícios ambientais representaram 6,32% do total das receitas tributárias. As cidades de Aracaju e João Pessoa ficaram em segundo e terceiro lugar, com 1,97% e 1,85%, respectivamente. Os piores percentuais foram das prefeituras municipais de São Luís, 0,32%, Salvador e Natal, os dois com 0,35%.

Na pesquisa realizada por Almeida (2010), as cidades que obtiveram melhor desempenho sobre as receitas tributárias foram Fortaleza, com percentual de 12,475%, Recife, 1,800%, e João Pessoa, 1,722%. É perceptível que entre 2008 e 2014, Fortaleza reduziu seu percentual para quase metade, assim como Recife também deu uma certa reduzida, porém Aracaju e João Pessoa aumentaram um pouco seus percentuais de participação.

As que aplicaram menor valor na função gestão ambiental foram as capitais nordestinas de Aracaju, com a participação irrisória de 0,007%. Em seguida, com o resultado um pouco melhor, mais ainda baixo ficou Salvador, com 0,138%, e depois Maceió, 0,285%. A média geral dos resultados dos gastos ambientais sobre a receita tributária do presente trabalho foi de 1,654%, valor que pode ser considerado muito baixo, tendo a vista a importância do meio ambiente para uma melhor qualidade de vida. Na opinião de Almeida (2010), baseada na média de 5,987%, encontrada a partir da amostra do seu trabalho, os resultados são irrelevantes se comparados aos que são exigidos pela LRF: 25% da arrecadação para a educação e 15% para a saúde.

4.3.5 Gastos ambientais médios por área (km²)

Os resultados demonstrados agora foram obtidos a partir de variáveis não financeiras. A relação foi realizada entre os gastos ambientais e a área total do município para saber o valor médio aplicado em gastos ambientais por quilômetro quadrado. A tabela a seguir apresenta os resultados obtidos em cada cidade, no exercício de 2014.

Tabela 06 – Indicador de Desempenho Verde por Área (km²)

DESEMPENHO VERDE POR ÁREA (km ²)	
MUNICÍPIO	FORMULAÇÃO (R\$)
FORTALEZA	252.970,99
JOÃO PESSOA	34.951,41
MACEIO	3.254,40
NATAL	10.230,68
RECIFE	103.069,31
SALAVADOR	10.067,10
SÃO LUIZ	2.033,30
ARACAJU	44.705,97

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Nota-se que a cidade de Fortaleza continua destacando-se, apresentando o maior valor investido em gestão ambiental, com R\$ 252.970,99/km². A capital pernambucana ficou em segundo, onde aplicou em 2014 R\$ 103.069,31/km². E em seguida, com valor bem menor, Aracaju com R\$ 44.705/km².

O município que demonstrou menor valor foi São Luís, com apenas R\$ 2.033,30 investidos por quilômetro quadrado. Depois Maceió quem exibiu valor pequeno, tendo sido R\$ 3.254,40. O terceiro lugar apontou número bem maior do que o segundo, Salvador com R\$ 10.067,10 investidos, porém ainda muito baixo em relação as demais capitais nordestinas.

A média geral dos investimentos na função gestão ambiental por quilômetro quadrado foi de R\$ 57.660,40. Dois 8 municípios participantes da amostra, apenas dois municípios ficaram acima da média, em 2014.

Em comparação com o estudo realizado por Almeida (2010), apenas o município de Natal teve uma queda de investimentos entre os anos de 2008 e 2014, todas as outras capitais

nordestinas aplicaram mais gastos ambientais por quilômetros quadrados entre os anos mencionados. De acordo com o autor da pesquisa, para uma análise mais completa nesse indicador, o ideal seria verificar a área urbana, rural e a preservada, mas isso não quer dizer que isso danifica a sua relevância.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa consistiu em analisar a evidenciação dos gastos ambientais, de acordo com os indicadores de desempenho ambiental nas capitais dos estados do nordeste brasileiro, no exercício de 2014. Os estudos mostraram que os investimentos em gestão ambiental nas capitais nordestinas são baixos. Mesmo o assunto sobre a preservação ambiental sendo tão debatido há algum tempo, ainda não se tornou comum investir em meio ambiente, e não foi diferente nos municípios estudados na presente pesquisa.

Segundo os dados coletados no Balanço Orçamentário de cada município da amostra, as subfunções que mais receberam investimentos foram “Preservação e Conservação Ambiental”, “Controle Ambiental” e “Demais Subfunções da Gestão Ambiental”. É possível perceber a má distribuição de recursos na função Gestão Ambiental, de modo destaca-se o pouco que se investe na Recuperação de Áreas Degradadas, o que deveria ser uma das prioridades da administração pública, já que há muitos locais em que sua área ecológica já foi demasiadamente afetada, e não precisa apenas ser conservada. Outras áreas em que praticamente não houve investimento foi em Meteorologia e Recursos Hídricos.

De acordo com Indicadores de Desempenho Ambiental, a capital nordestina que mais investe em meio ambiente é Fortaleza, capital do Ceará. A cidade destacou-se de longe em todas as relações realizadas na pesquisa. Em seguida, esteve na maior parte dos resultados a capital pernambucana, Recife, e Aracaju, capital de Sergipe. Porém, não quer dizer que estejam investindo o suficiente. Mesmo não havendo parâmetros de classificação para os indicadores de desempenho ambiental no setor público, é perceptível o potencial das cidades em recursos para investir mais nessa área.

São relevantes os investimentos em gestão ambiental pela administração pública, e, conseqüentemente, a utilização dos indicadores de desempenho ambiental nesse setor para auxiliar na análise dos investimentos. Já é de conhecimento de todos que o meio ambiente degradado pode influenciar indiretamente o ser humano. O ideal seria a definição de um percentual mínimo de gastos na função gestão ambiental, afinal qualidade de vida também é direito de todos.

A limitação do presente estudo destaca-se por ter sido realizado apenas um estudo com as capitais do Nordeste brasileiro, fato este que não se pode generalizar os resultados. Dessa forma, sugere-se que para futuros trabalhos, a pesquisa seja aplicada em outras regiões para que possa haver comparações entre si, e possivelmente soluções para o baixo investimento.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Thiago Alexandre das Neves. Evidenciação dos Gastos com Gestão Ambiental em Municípios Nordestinos no Período de 2005 à 2008. 2010. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Pós-Graduação Multiinstitucional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília; Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2010.

ALMEIDA, Clarissa Lima; NUNES, A. B. D. A. Proposta de indicadores para avaliação de desempenho dos Sistemas de Gestão Ambiental e de Segurança e Saúde no Trabalho de Empresas do ramo de engenharia consultiva. **Gestão & Produção**, v. 21, n. 4, p. 810-820,

2014.

ARRAES, Ronaldo de Albuquerque; MARIANO, Francisca Zilania; SIMONASSI, Andrei Gomes. Causas do desmatamento no Brasil e seu ordenamento no contexto mundial. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 50, n. 1, p. 119-140, 2012.

BEUREN, Ilse Maria; DO NASCIMENTO, Sabrina; ROCHA, Irani. Nível de evidência ambiental e desempenho econômico de empresas: aplicando a análise envoltória de dados. **Future Studies Research Journal: Trends and Strategies**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 198-226, 2013.

BLEIL, Claudécir *et al.* Balanço Social no Setor Público: um estudo de caso em uma prefeitura municipal. **Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU**, v. 6, n. 12, 2011.

BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de novembro de 1976.

CARVALHO, Rossane Cardoso. Método para identificação de custos ambientais na cadeia produtiva de papel e celulose. 2001. 127 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade – T 15.

DAMBRÓS, Marianne Macedo Goulart; ALVES, Ricardo Ribeiro; SENNA, Ana Júlia Teixeira. Gestão ambiental no setor público: percepção dos servidores da prefeitura municipal de São Gabriel (RS). **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental**, v. 18, n. 2, p. 674-689, 2014.

FERREIRA, Araceli Cristina de Sousa. **Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FIRJAN. **Manual de Indicadores Ambientais**. DIM/GTM. Rio de Janeiro, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) <www.ibge.gov.br> 01 de abr de 2016.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa: um guia prático**. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

MARTINS, Denise Maria; GONÇALVES, Marilson Alves. Eficácia dos indicadores de desempenho na cadeia de fornecimento automotivo. **Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Industriais (Simpoi)**, v. 7, 2004.

MELO, Janaína Ferreira Marques de; SOUSA, Alecvan de França. Indicadores de desempenho ambiental no setor público: uma análise nos gastos ambientais e no desempenho verde de municípios. In: ENCONTRO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIAL E MEIO AMBIENTE, 16, 2014, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2014.

MELO, Janaína Ferreira Marques de; SOUSA, Alecvan de França; LEITE, Adriano Menino. A gestão dos gastos ambientais no setor público: Uma análise em municípios paraibanos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.

Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999 <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>> 02 de abril de 2016

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**. 2ª ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

- RIBEIRO, Máisa de Souza. **Contabilidade Ambiental**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SEIFFERT, M. E. B. **Gestão ambiental: instrumentos, esferas de ação e educação ambiental**. São Paulo: Atlas, 2009. 310p.
- STN, **Sistema de Coleta de dados contábeis dos Estados e Municípios – SISTM**.
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp> 25 de jan de 2016

Fundo de Participação dos Municípios (FPM): uma análise acerca do seu reflexo no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH-M) dos municípios da região do Alto Oeste Potiguar

Hugo Azevedo Rangel de Moraes
Iaslan Regis de Oliveira Moraes
Janielly Nara da Silva Bonifácio

RESUMO

Com o intuito de reduzir as desigualdades econômicas e financeiras entre as regiões brasileiras, as transferências constitucionais são destinadas a compatibilizar os recursos necessários para manutenção dos serviços básicos dos municípios. O trabalho teve por objetivo analisar o reflexo do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) nos Índices de Desenvolvimento Humano dos municípios do Alto Oeste Potiguar. O estudo caracterizou-se por ser uma pesquisa descritiva, bibliográfica e documental, foi realizada com os municípios pertencentes ao Alto Oeste Potiguar, os dados foram colhidos no banco de dados do FINBRA (Finanças dos Municípios), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) disponível no sítio do Tesouro Nacional (TN), do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e das informações do índice de desenvolvimento humano dos municípios (IDH-M) disponível no sítio do programa das nações unidas (PNDU), como base os dados referentes ao ano de 2015 e do censo demográfico 2010. Utilizou-se para o tratamento das informações a Análise Envoltória de Dados (DEA) para medir a eficiência dos municípios na relação com as variáveis FPM *per capita* e IDH-M, bem como a correlação de Pearson para determinar a correlação entre essas variáveis. Os resultados demonstram que não há correlação entre os municípios que possuem maior repasse de FPM per capita com a aplicação que resulte em melhores índices de desenvolvimento humano média. Foi constatado que o Município de Pau dos Ferros apresenta a melhor eficiência na relação das variáveis pesquisadas.

Palavras-chave: Transferências Constitucionais. Receitas Públicas. Fundo de Participação dos Municípios.

1. INTRODUÇÃO

Os municípios brasileiros com o advento da Constituição Federal de 1988 passaram a ter maior autonomia, conseqüentemente às obrigações e responsabilidades aumentaram na mesma proporção. No entanto, a equação receitas e despesas nem sempre equivalem, as receitas próprias do município e os serviços básicos inerentes ao mesmo, na maioria das vezes, não correspondem, por isso as transferências constitucionais são de cunho essencial para a economia desses entes federativos, objetivando assim a redução das desigualdades entre as regiões.

As transferências constitucionais referem-se à repartição da arrecadação tributária federal e estadual repassada aos Municípios, Distrito Federal e Estados, conforme expresso na Constituição Federal (CF) de 1988, que são partilhados na forma de FPM, Fundo de Participação dos Estados (FPE), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Combustíveis), Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional ao valor das exportações (IPI-Exportação). Sendo o FPM enfoque central desse trabalho.

O FPM foi instituído pela Emenda Constitucional (EC) nº 18 de 1965, feita a CF de 1946, que também dizia que a regulamentação do mesmo, fosse feita através de Lei Complementar. Com o intuito de redução das desigualdades entre os municípios, tendo em vista que quanto maior a proporcionalidade no número de habitantes, maior será a arrecadação, para tanto essa transferência se torna, em alguns municípios, receita principal, Veloso (2008), um dos principais objetivos das transferências constitucionais está na redução dos desequilíbrios.

Em seu estudo, Bremaeker (2010), diz que a região Nordeste é a que recebe o maior valor per capita do FPM, sendo que os valores dos municípios com até 2 mil habitantes e os municípios com mais de 10 mil habitantes superam os valores médios de todas as demais regiões, a partir dessa afirmativa e levando em consideração o cenário econômico do estado do Rio Grande do Norte, a pesquisa se mostra relevante, logo, traz informações a futuros pesquisadores, e contribui a disseminar quanto ao reconhecimento da complexidade do sistema de repasse do governo e entender o seu funcionamento.

Diante desse contexto tem-se como objetivo geral da pesquisa analisar o reflexo do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) nos Índices de Desenvolvimento Humano dos municípios do Alto Oeste Potiguar, e para alcançá-lo, definiram-se como objetivos específicos: discorrer acerca das transferências governamentais, identificar a dependência financeira dos municípios do alto oeste potiguar quanto ao repasse do FPM e, verificar os municípios mais eficientes na relação com as variáveis FPM *per capita* e IDH-M.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TRANSFERÊNCIAS GOVERNAMENTAIS

A Constituição Federal de 1988 versa sobre a partilha de impostos de recolhimento federal ou estadual através de transferências para os Estados, Distrito Federal e Municípios, com o intuito de reduzir as desigualdades territoriais, já que a arrecadação tributária, às vezes, não é suficiente para manutenção dos serviços básicos inerentes à Administração Pública. Em sua pesquisa, Gasparini e Miranda, (2006, p.10) concluíram que “as transferências são uma das formas de tornar o setor público mais bem desenhado, sendo seu uso destinado a compatibilizar as ações públicas com os recursos necessários para atendê-las, de forma que possa maximizar o bem-estar da população”.

Veloso (2008, p.18), traz que “Os sistemas de transferências intergovernamentais são

dispositivos inerentes aos regimes federativos, considerados umas das formas de compatibilização dos interesses antagônicos dos diferentes níveis de governo”.

É importante salientar que para equalizar despesas e receitas a administração pública se utiliza das transferências fiscais para equilibrar, Gasparini e Miranda (2006, p.7) dizem que:

A atribuição das responsabilidades não necessariamente se ajusta à distribuição específica das bases tributárias. Pelo contrário, a coincidência entre ambas é rara. Surge então a primeira das razões para a criação das transferências: adequação entre capacidade arrecadatória e necessidade dos gastos públicos diante das suas melhores distribuições entre as esferas de governo.

Os desequilíbrios entre arrecadação e atribuições é fator primordial pra necessidade evidente da repartição dos recursos entre as esferas do governo como forma de redistribuição de recursos, o sistema federativo brasileiro que nasceu de maneira fragilizada, que apesar dos entes autônomos, União, Estado e Municípios, estes, principalmente não tem as condições necessárias para manutenção do *status* de ente federativo autônomo (COSTA, 2010).

Em síntese, observam-se a partir das classificações acima descritas que há dois grupamentos básicos das transferências, as de equalização das desigualdades entre arrecadação e gastos públicos e, as de caráter voluntário. Souza (2006) divide as transferências intergovernamentais em Constitucionais, Legais ou Voluntárias e para melhor entendimento, tratemos as partilhas tributárias como Constitucionais, já que são previstas na carta magna de 1988.

As transferências constitucionais são as parcelas arrecadadas pela União e partilhadas entre os Estados, Municípios e Distrito Federal por meio das transferências versadas pela Constituição Federal e são compostas pelo Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Imposto sobre Produtos Industrializados proporcional ao valor das exportações (IPI-Exportação) e Compensações Financeiras.

O FPE é uma das modalidades de repartição tributária e está previsto no art. 159 da CF de 88, inciso I, alínea “a” corresponde a 21,5% da arrecadação líquida do IR e do IPI. Conforme Tribunal de Contas da União – TCU (2008) esse fundo constitui um importante instrumento de redistribuição de recursos nacionais tendo em vista a transferência de arrecadação em regiões menos favorecidas das regiões mais desenvolvidas do Brasil: 85% dos recursos são destinados aos Estados das Regiões Norte (25,37%), Nordeste (52,46%) e Centro-Oeste (7,17%) e 15% aos Estados das Regiões Sul (6,52%) e Sudeste (8,48%).

O FPM, por sua vez, está previsto no art. 159, inciso I, alíneas “b e d” é constituído de 23,5% da arrecadação líquida do IR e do IPI. O montante do FPM é equacionado entre as regiões de acordo com critério estabelecido no Código Tributário Nacional (CTN), sendo 10% para as capitais, 86,4% para os municípios intitulados interior, e 3,6% para os demais municípios, que são os que possuem população superior a 156.216 habitantes.

O FUNDEB foi instituído pela EC. Nº 53 de 19 de dezembro de 2006, e é regulamentado pela lei nº 11.494 de 20 de junho de 2007, seus recursos são distribuídos proporcionais a quantidade de alunos da educação básica matriculados. Compõe o FUNDEB, o FPE, o FPM, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o IPI – Exportação; Desoneração de Exportações, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Quota

Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios (ITR) ou 100% do valor do imposto, caso seja arrecadado pelo próprio Município e receitas da dívida ativa e de juros e multas, incidentes sobre as fontes acima relacionadas. (STN, 2013).

CIDE está prevista no art. 177, §4º da CF, regulamentada pela Lei nº 10.336/2001 que dispõe sobre a aplicação da CIDE:

Art 1º §1º, o produto da arrecadação da CIDE será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:

I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;

II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

III - financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. (BRASIL,2001)

Sendo, portanto os recursos destinados a programas relacionados a investimentos de transportes.

O IPI Exportação está previsto no art. 159 da CF de 88 e corresponde a 10% da arrecadação líquida do IPI, sendo esses valores repassados aos Estados e ao Distrito Federal, observados os coeficientes fixados pelo TCU.

O Tesouro Nacional é responsável pelo repasse dos valores a quem é de direito, como também divulgar aos Estados e Municípios a receita prevista dos recursos, e os coeficientes para cálculo do repasses, como o enfoque desta pesquisa é o FPM, segue a seguir capítulo com aprofundamento do FPM.

2.2 IDH – ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO

De acordo com PNUB o índice de desenvolvimento humano (IDH) é uma medida resumida do progresso em longo prazo em três dimensões básicas do desenvolvimento humano: renda, educação e saúde. O objetivo da criação do IDH foi o de oferecer um contraponto a outro indicador muito utilizado, o Produto Interno Bruto (PIB) per capita, que considera apenas a dimensão econômica do desenvolvimento.

O PNUB relata que o IDH-M é um ajuste metodológico ao IDH Global, indicador pode ser consultado nas respectivas edições do Atlas do Desenvolvimento Humano do Brasil, que compreende um banco de dados eletrônico com informações socioeconômicas sobre todos os municípios e estados do país e Distrito Federal.

2.3 FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

O Fundo de Participação dos Municípios foi instituído em 1965, através da Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, feita à Constituição de 1946, porém regulamentado apenas em 1966 com o Código Tributário Nacional de 1966. Sua composição é feita através da arrecadação do Imposto de Renda – IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

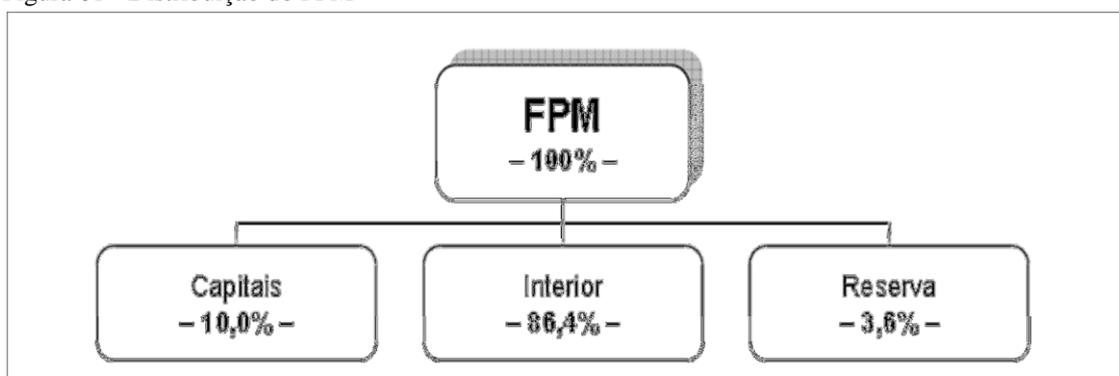
O IR foi instituído na Constituição de 1946, no entanto somente em 1965 foi instituído o IPI e o FPM, a regulamentação do FPM veio com o CTN, o critério de distribuição era baseado apenas no número de habitantes dos municípios, classificou os Municípios em Capitais e Interior, as Capitais recebendo 10% do montante total do FPM e o Interior o restante. Apenas em 1981 foi acrescentada uma categoria denominada “Reserva”, para aqueles municípios com população superior a 156.216 habitantes. A distribuição do FPM então ficou 10% para as Capitais, 3,6% para a Reserva e 86,4% para o Interior. A Constituição de 1988 também ratificou o FPM tendo ainda aumentado o percentual de

participação do FPM para o valor de 22,5% a partir de 1993, a Lei Complementar nº 71, de 3 de setembro de 1992, prorrogou o critério do CTN.

Foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 55, de 20 de setembro de 2007, que acrescentou a alínea “d” ao art. 159, inciso I, adicionando 1% ao percentual do FPM (que assim passou a ter alíquota de 23,5%); este percentual a mais, entretanto, seria acumulado na Conta Única do Tesouro Nacional ao longo de 12 meses, para ser entregue aos Municípios por seu valor integral no 1º decêndio de dezembro de cada ano. (STN, 2013)

A distribuição é feita como demonstra a figura abaixo:

Figura 01 - Distribuição do FPM



Fonte: STN (2013)

O FPM correspondente a 22,5% da arrecadação do IR e do IPI, como está disposto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 159, inciso I, alíneas b e d redação dada pela emenda constitucional nº 55, de 20 de agosto de 2007, dispõe que:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e oito por cento na seguinte forma:

- a) (...);
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) (...);
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

A distribuição dos valores per capita do FPM pelos grupos de habitantes segundo as regiões mostra que tanto para o Brasil quanto para as regiões existe uma forte desigualdade na repartição. Esta desigualdade atende à filosofia do FPM que é a de transferir per capita mais recursos para os Municípios de menor porte demográfico que são aqueles com menor capacidade de arrecadação tributária e de recebimento de transferências relacionadas ao dinamismo da economia, trazendo então maior equilíbrio econômico dentro das distinções econômicas nas regiões (GASPARINI E MIRANDA, 2006).

Os critérios de distribuição do FPM estão relacionados com o fator população como demonstrado na figura 01 e faixa de participação dos estados como está apresentado na figura 02.

Figura 02 – Participação dos Estados

Estado	Participação %	Estado	Participação %
Acre	0,2630	Paraíba	3,1942
Alagoas	2,0883	Paraná	7,2857
Amapá	0,1392	Pernambuco	4,7952
Amazonas	1,2452	Piauí	2,4015
Bahia	9,2695	Rio de Janeiro	2,7379
Distrito Federal	0,0000	Rio Grande do Norte	2,4324
Ceará	4,5864	Rio Grande do Sul	7,3011
Espírito Santo	1,7595	Rondônia	0,7464
Goiás	3,7318	Roraima	0,0851
Maranhão	3,9715	Santa Catarina	4,1997
Mato Grosso	1,8949	São Paulo	14,2620
Mato Grosso do Sul	1,5004	Sergipe	1,3342
Minas Gerais	14,1846	Tocantins	1,2955
Pará	3,2948	TOTAL	100,0000

Fonte: STN (2013)

O cálculo do valor a ser transferido para os municípios de interior é feito da seguinte forma: do valor a ser transferido pelo FPM 86,4% é destinado a esses municípios desse valor aplica-se a cota de participação do estado a qual pertença o município, no caso, como os municípios pertencem ao Rio Grande do Norte, segundo a Figura 03 a cota de participação é de 2,4324%, desse resultado aplica-se ainda o coeficiente obtido a partir do cálculo da cota participação do município esse cálculo é encontrado através da relação do coeficiente do município, correspondente a faixa de habitantes do município, como demonstra a Figura 03, os coeficientes variam de 0,6 a 4,0, com o coeficiente do estado esse percentual aplicado ao valor da cota participação do município.

Figura 03 – Coeficiente por faixa de habitantes

Faixa de habitantes	Coeficiente	Faixa de habitantes	Coeficiente
Até 10.188	0,6	De 61.129 a 71.316	2,4
De 10.189 a 13.584	0,8	De 71.317 a 81.504	2,6
De 13.585 a 16.980	1,0	De 81.505 a 91.692	2,8
De 16.981 a 23.772	1,2	De 91.693 a 101.880	3,0
De 23.773 a 30.564	1,4	De 101.881 a 115.464	3,2
De 30.565 a 37.356	1,6	De 115.465 a 129.048	3,4
De 37.357 a 44.148	1,8	De 129.049 a 142.632	3,6
De 44.149 a 50.940	2,0	De 142.633 a 156.216	3,8
De 50.941 a 61.128	2,2	Acima de 156.216	4,0

Fonte: STN (2013)

3. METODOLOGIA

Com o intuito de alcançar os objetivos esperados e visando a eficácia do estudo e a melhor aplicabilidade da pesquisa, a mesma foi delimitada a região do alto oeste potiguar que é composta por 30 municípios, porém os Municípios de Rafael Fernandes, Alexandria, Almino Afonso, Coronel João Pessoa, Francisco Dantas, João Dias, Riacho da Cruz, Tenente Ananias e Viçosa que pertencem à região, foram excluídos da pesquisa por não dispor de dados na FINBRA, impossibilitando a execução da pesquisa, assim sendo, os municípios analisados : Água Nova, Antônio Martins, Doutor Severiano, Encanto, Frutuoso Gomes, José da Penha, Luis Gomes, Lucrecia, Major Sales, Marcelino Vieira, Martins, Pau dos Ferros,

Paraná, Pilões, Portalegre, Riacho de Santana, São Francisco do Oeste, São Miguel, Serrinha dos Pintos, Tabuleiro Grande, e Venha Ver.

A pesquisa realizada, quanto aos objetivos, tem característica descritiva, pois vai ao encontro do pensamento de Prodanov e Freitas (2013), que diz que a pesquisa descritiva caracteriza-se pela inexistência de interferência do pesquisador na descrição, registro, análise e manipulação dos dados. Por isso, como não há interferência do pesquisador nos resultados e discussões, que foram realizadas no período de abril a maio de 2016. A pesquisa caracteriza-se por ser um levantamento de dados, visto que são coletadas informações de toda região do Alto Oeste Potiguar. No tocante a abordagem a pesquisa é quantitativa por utilizar técnicas estatísticas como a Análise Envoltória de Dados (Data Envelopment Analysis - DEA), que é um modelo matemático (programação linear), não paramétrico, capaz de avaliar o desempenho organizacional em termos de eficiência relativa entre unidades similares, chamada de DMUs (Decision Making Units), que apresentam múltiplas entradas e múltiplas saídas (RAMOS, 2010).

Giacomello e De Oliveira (2014), afirmam que DEA é a técnica que se baseia no pressuposto de que, se uma unidade tomadora de decisão (DMU) é capaz de produzir uma determinada “saída” Y (*output*) utilizando X entradas (*inputs*), então outras unidades também poderiam fazer o mesmo, caso elas estivessem atuando eficientemente. A DEA fornece um indicador de eficiência que varia entre 0 e 1, ou seja, de 0% a 100%, os índices de eficiência igual a 1 são considerados efetivamente eficientes. Para o cumprimento dos objetivos da pesquisa, foram realizados testes de correlação, coeficiente de Pearson. Trata-se de uma medida de associação que independe das unidades de medidas das variáveis e varia de -1 a +1 ou, expresso em porcentagens, entre -100% e +100%. Quanto maior a qualidade do ajuste, mais próximo de +1 ou -1 estará o valor do coeficiente “r” próximo de zero (MARTINS, 2002, p.287). Para o tratamento dos dados utilizou-se o Siadv 3.0 e o software IBM SPSS Statistcs.

4. ANÁLISE E RESULTADOS

Na disposição da análise, a princípio apresentou-se a distribuição das receitas dos municípios no ano de 2015, com base nos balanços anuais disponibilizados pelo FINBRA, a tabela 01 traz a distribuição das receitas, os municípios estão dispostos em ordem decrescente do valor total das receitas orçamentárias.

Tabela 01 - Distribuição das Receitas dos Municípios

Municípios	Receita Orçamentária total	Receitas Tributárias	Receita de Transferências	Outras Receitas
Pau dos Ferros	55.747.861,95	5.517.811,11	37.256.557,90	12.973.492,94
São Miguel	46.022.200,32	1.563.133,50	37.449.773,33	7.009.293,49
Luís Gomes	19.880.461,71	379.268,42	17.174.784,24	2.326.409,05
Doutor Severiano	19.524.091,92	296.022,08	15.448.521,52	3.779.548,32
Martins	18.411.601,00	778.869,41	15.926.867,55	1.705.864,04
Encanto	17.561.319,40	314.310,38	14.355.210,00	2.891.799,02
Marcelino Vieira	17.176.612,60	400.553,36	16.174.555,44	601.503,80

Antônio Martins	16.953.136,53	396.906,68	15.567.793,38	988.436,47
Portalegre	16.766.076,14	402.807,04	14.893.314,62	1.469.954,48
Venha-Ver	15.030.883,00	200.153,00	13.597.307,96	1.233.422,04
José da Penha	14.974.016,62	179.145,14	13.818.332,50	976.538,98
Fruitoso Gomes	14.375.875,94	473.170,83	12.648.720,04	1.253.985,07
Paraná	13.779.004,13	141.817,60	13.163.025,13	474.161,40
Serrinha dos Pintos	13.778.492,87	212.214,82	12.668.394,42	897.883,63
Lucrécia	13.670.269,85	179.069,67	12.668.394,42	822.805,76
Major Sales	13.539.251,20	235.689,67	12.540.639,29	762.922,24
Riacho de Santana	13.112.983,71	271.011,21	12.676.844,12	165.128,38
Água Nova	12.851.358,84	239.270,86	11.997.660,18	614.427,80
Taboleiro Grande	12.431.562,42	137.721,90	11.660.126,97	633.713,55
São Francisco do Oeste	12.169.145,36	82.082,64	12.020.403,71	66.659,01
Pilões	12.130.107,77	239.014,60	11.528.255,77	362.837,40
Total	389.886.313,28	12.640.043,92	335.235.482,49	42.010.786,87

Fonte: Pesquisa (2016)

Os municípios estudados auferiram em 2015, R\$ 389.886.313,28 (Trezentos e oitenta e nove milhões, oitocentos e oitenta e seis mil, trezentos e treze e vinte e oito centavos) de receitas orçamentárias que correspondem à soma das receitas de capital e das receitas correntes, a partir da análise, verificou-se que o município de Pau dos Ferros, foi em 2015, o de maior representatividade, na região do alto oeste, suas receitas orçamentárias totais foi de R\$ 55.747.861,95 (cinquenta e cinco milhões, setecentos e quarenta e sete mil, oitocentos e sessenta e um e noventa e cinco centavos) e o município de Pilões o de menor montante com a receita anual de R\$ 12.130.107,77 (doze milhões, cento e trinta mil, cento e sete e setenta e sete centavos).

Percebeu-se que, em sua maioria, os municípios possuem mais de 90% das receitas compostas por recursos de transferências, apenas 8 dos 21 municípios estão na faixa abaixo desse percentual que são eles Pau dos Ferros (66,83%), São Miguel (81,37%), Luiz Gomes (86,39%), Doutor Severiano (79,13%), Martins (86,50%), Encanto (81,74%), Portalegre (88,83%) e Fruitoso Gomes (87,99%). O município de São Francisco do Oeste é o que menos contribui para a composição de sua receita orçamentária, pois 98,78% provém de recursos transferidos.

Para Gasparini e Miranda (2006), a função das transferências é tornar o setor público mais bem estruturado e delineado, destinando os recursos de maneira a compatibilizar as ações do serviço público com os recursos necessários para satisfazer as necessidades básicas da população. Portanto, a representatividade das transferências vem ao encontro do pensando desses autores, já que a pouca representatividade das receitas tributárias não exime os municípios das obrigações com a população, sendo os recursos provenientes de transferências à fonte principal para os municípios.

A nota técnica nº 12 de 21 de agosto de 2014, da Confederação Nacional de

Municípios (CNM), diz que grande parte da receita orçamentária de 80% dos Municípios é oriunda de transferências de recursos da União ou dos respectivos estados e o grande destaque dessa transferência é o FPM. Bovo (2001 apud CUPERTINO; FARONI, 2012), diz que para mais de 3.000 municípios brasileiros as transferências realizadas para os mesmos correspondem a mais de 90% em transferências constitucionais. Portanto, os municípios estudados não diferem dessa perspectiva, tendo em evidência a importância das transferências na composição das suas receitas.

A partir da análise do comportamento das transferências para 21 dos 30 municípios da região do alto oeste potiguar percebeu-se que a manutenção dos serviços oferecidos pelos municípios depende intrinsecamente das transferências, dentre essas, destaca-se o FPM, enfoque principal dessa pesquisa.

No dizer de Gasparini e Miranda (2006) a filosofia do FPM está em transferir para os municípios de menor faixa populacional um maior valor *per capita* de recursos, visando o melhor delineamento da economia dos municípios, já que a capacidade tributária desses municípios é menor em relação aos que possuem maior porte demográfico, trazendo assim um maior equilíbrio econômico entre os municípios, pois apesar de menores possuem as mesmas obrigações.

Para análise do desenvolvimento social, utilizou-se o índice de desenvolvimento humano municipal (IDH_M), que assim como o índice de desenvolvimento humano (IDH) tem por intenção comparar as condições sociais, o diferencial é a dimensão da comparação que enquanto para o IDH é entre países o IDH_M estuda núcleos menores. Os valores variam entre 0 (nenhum desenvolvimento humano) e 1 (desenvolvimento humano total). Municípios com índice abaixo de 0,499 são considerados pouco desenvolvidos, os que estão entre 0,500 e 0,799 são considerados de médio desenvolvimento e os que estão acima de 0,800 possuem desenvolvimento total. (COELHO, 2007). A tabela 02 retrata o reflexo da aplicação do FPM para o atingir melhores índices de IDH-M. Para tanto foi aplicada a Análise Envoltória de Dados (DEA) para encontrar o município mais eficiente nessa relação entre as variáveis destacadas.

Tabela 02 - Distribuição das Receitas dos Municípios

Municípios (DMU)	FPM per capita	IDH – M	População	FPM	Eficiência (DEA)	Ranking
Pau dos Ferros	467,09	0,678	29696	R\$ 13.870.694,36	1,000000	1°
São Miguel	514,68	0,606	23100	R\$ 11.889.166,62	0,907535	2°
Luís Gomes	589,39	0,608	10086	R\$ 5.944.583,44	0,792497	3°
Martins	686,36	0,622	8661	R\$ 5.944.583,44	0,680532	4°
Marcelino Vieira	699,20	0,609	8502	R\$ 5.944.583,44	0,668035	5°
Portalegre	766,05	0,621	7760	R\$ 5.944.583,44	0,609738	6°
Antônio Martins	827,01	0,578	7188	R\$ 5.944.583,44	0,564794	7°
DoutorSeveriano	827,82	0,621	7181	R\$ 5.944.583,44	0,564241	8°
José da Penha	982,74	0,608	6049	R\$ 5.944.583,44	0,475294	9°

Encanto	1070,32	0,629	5554	R\$ 5.944.583,44	0,436402	10°
Serrinha dos Pintos	1244,94	0,598	4775	R\$ 5.944.583,44	0,375191	11°
Riacho de Santana	1389,25	0,591	4279	R\$ 5.944.583,44	0,336217	12°
Frutuoso Gomes	1397,41	0,597	4254	R\$ 5.944.583,44	0,334254	13°
Paraná	1417,40	0,589	4194	R\$ 5.944.583,44	0,32954	14°
São Fco do Oeste	1436,58	0,628	4138	R\$ 5.944.583,44	0,32514	15°
Venha-Ver	1454,87	0,555	4086	R\$ 5.944.583,44	0,321053	16°
Lucrécia	1525,43	0,646	3897	R\$ 5.944.583,44	0,306202	17°
Major Sales	1541,65	0,617	3856	R\$ 5.944.583,44	0,302981	18°
Pilões	1596,72	0,614	3723	R\$ 5.944.583,44	0,292531	19°
Água Nova	1867,60	0,616	3183	R\$ 5.944.583,44	0,250102	20°
Tabuleiro Grande	2383,55	0,612	2494	R\$ 5.944.583,44	0,195964	21°

Fonte: SIADV 3.0, Pesquisa (2016)

Após o tratamento dos dados, observa-se que o município de Pau dos Ferros apresenta a melhor eficiência na relação das variáveis FPM per capita (input) e IDH-M(output) ficando com o indicador 1,000000, fruto da menor input, FPM per capita 467,09, e do resultado em IDH-M representado como o melhor, denotando a boa aplicação dos recursos em prol da sociedade refletindo bons indicadores sociais.

Tabela 03 – Correlação de Pearson FPM(pc) x IDH-M

		FPM_per_Capita	IDH_M
FPM_per_Capita	Pearson Correlation	1	-,199
	Sig. (2-tailed)		,387
	N	21	21
IDH_M	Pearson Correlation	-,199	1
	Sig. (2-tailed)	,387	
	N	21	21

Fonte: SPSS, Pesquisa (2016).

De acordo com a Tabela 03, a correlação entre as variáveis é negativa, com o valor de “r” encontrado o coeficiente de -0,199055243 o que significa uma relação praticamente nula, não podendo relacionar a variação de um indicador com o outro. Abaixo a tabela 04 onde é ilustrada a interpretação da correlação das variáveis.

Tabela 04 – Interpretação do r de Pearson

Coeficiente	Interpretação
-------------	---------------

r=1	Correlação perfeita
0,80 < r < 1	Muito alta
0,60 < r < 0,80	Alta
0,40 < r < 0,60	Moderada
0,20 < r < 0,40	Baixa
0 < r < 0,20	Muitobaixa
r=0	Ruim

Fonte: Adaptado de Silva(2012.p 15)

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A referida pesquisa buscou-se analisar o reflexo do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) nos Índices de Desenvolvimento Humano dos municípios do Alto Oeste Potiguar, discutir acerca das transferências governamentais, identificar a dependência financeira dos municípios do alto oeste potiguar quanto ao repasse do FPM e, verificar os municípios mais eficientes na relação com as variáveis FPM *per capita* e IDH-M. Para tanto verificou-se que os objetivos foram alcançados. Foi exposto que as transferências governamentais representam mais de 90% das receitas em 13 municípios dos 21 pesquisados o que denota uma dependência, principalmente para aqueles de baixo número de habitantes, dentre essas transferências destaca-se o FPM que corresponde a maior parcela de repasses governamentais aos municípios. Quanto ao município mais eficiente em relação as variáveis propostas, destacou-se o município de Pau dos Ferros, que apresenta o menor FPM per capita e o melhor IDH-M, o que denota uma boa aplicação dos recursos em prol da população.

Por fim, verificou-se que não há correlação entre as variáveis FPM *per capita* e IDHM, apresentando um coeficiente negativo, se aproximando da nulidade de correlação, reafirmando que maiores repasses via transferências governamentais não significa possuir bons indicadores de IDH-M.

Como limitação da pesquisa, teve-se a comparação de dados coletados de uma diferença de 5 anos, devido aos dados publicados de acesso ao público referente ao IDH-M serem de 2010, ao contrário dos dados financeiros coletados no ano de 2015. Considera-se válida a pesquisa pelo fato das regras dos repasses das receitas governamentais não ter sido alterada nesse hiato temporal, bem como as características dos municípios. Sugere-se para novas pesquisas a relação com outros indicadores sociais e outras regiões para possibilitar comparações.

REFERÊNCIAS

- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 de maio de 2016.
- _____. **Transferências governamentais constitucionais / Tribunal de Contas da União**. – Brasília: TCU, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2008. 75 p.
- BREMAEKER, François E. J. **A importância do FPM para as finanças municipais e seu papel na equalização das receitas** (estudo técnico nº 105). Disponível em: <http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/1EC483B1-EED6-6528-35B1E4E67F39179129072010121409>. (livro oficial). Acesso em: >. Acesso em: 27 de maio de 2016.
- BOVO, José Murai. **Gastos sociais dos municípios e desequilíbrio financeiro**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, v. 35, n. 1, p. 93-117, jan./fev. 2001. Disponível em:

asp?cd_edi=8>. Acesso em: junho/2015

COELHO, Dulce Maria Alves da Costa. **Federalismo Fiscal no Brasil: uma análise do Fundo de Participação dos Municípios**. 2007. 67f. Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público – Tribunal de Contas da União e Câmara dos Deputados. 2007. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055552.PDF>>. Acesso em: 27 de maio de 2016.

COSTA, Ricardo Oliveira. **Há, no Brasil, transferências não condicionadas voluntárias entre União e Estados?.** *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2514, 20maio2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/14912>>. Acesso em: 27 de maio de 2016.

CUPERTINO, Sheila Arcaño e FARONI, Walmer. **O Fundo de Participação dos Municípios como Fonte de Financiamento dos Gastos Públicos nos Municípios Mineiros**. EnAnpad. 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_APB2613.pdf>. Acesso em: 27 de maio de 2016.

DE ANDRADE MARTINS, Gilberto. **Estatística geral e aplicada**. Editora Atlas SA, 2000.
GASPARINI e MIRANDA. **Evolução dos Aspectos legais e dos Montantes de Transferências Realizadas pelo Fundo de Participação dos Municípios** (texto paradiscussão nº1243). Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1805/1/TD_1243.pdf>. Acesso em: 27 de maio de 2016.

GIACOMELLO, Cintia Paese; DE OLIVEIRA, Ronald Lopes. **Análise Envoltória de Dados (DEA): uma proposta para avaliação de desempenho de unidades acadêmicas de uma universidade**. Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL, v. 7, n. 2, p. 130-151, 2014.

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

RAMOS, Joscelia do Amaral. **Utilização da Análise Envoltória de Dados (DEA) como ferramenta de gestão de desempenho organizacional no setor público: Uma Avaliação da Eficiência Técnica do Instituto Federal da Bahia (IFBA)**. 2010. 57 f. Monografia (pós-graduação lato sensu em controladoria e finanças) - Escola Superior Aberta do Brasil – ESAB, Vila Velha-ES.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações contábeis públicas: indicadores de desempenho e análise**. São Paulo: Atlas, 2012.

STN. **O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais -Fundo de Participação dos Municípios**. Junho/2013. Disponível em:

<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/21613/Cartilha+FPM/70a47ebc-f073-4d36-acc0-0e370c9e3c59?version=1.2>>. Acesso em: 27 de maio de 2016.

SOUZA, Eduardo Francisco Silva de. **Representatividade do Fundo de Participação dos Municípios em face do Imposto Predial e Territorial Urbano**. 2006. 108 folhas. Monografia do curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2006. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294151>>. Acesso em: 27 de maio de 2016.

VELOSO, João Francisco Alves. **As Transferências Governamentais e o Esforço Tributário Municipal: Uma análise do Fundo de Participação dos Municípios (FPM)**. Dissertação (Mestrado em Economia). – Universidade Católica de Brasília. Brasília, 2008.

GESTÃO SUSTENTÁVEL: UM ESTUDO DE CASO NO GRUPO NEOENERGIA

Iaslan Regis De Oliveira Morais
Manoel Eilson Torres Filho
Carlos Alberto de Souza Soares

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo principal avaliar os aspectos e impactos das responsabilidades ambientais do Grupo Neoenergia no ano de 2013, com a ajuda da contabilidade ambiental. A questão problema da pesquisa buscou entender qual a importância atribuída a gestão sustentável, determinando o grau de sustentabilidade e desempenho ambiental da referida empresa. O meio ambiente da empresa é constituído por diversas formas de relacionamento, considerando as disciplinas gerenciais, as técnicas e o processo de produção junto às instalações e ao meio interno e externo, incluindo-se também a relação entre mercado, cliente, fornecedores, comunidade e consumidor. Neste sentido, o gerenciamento ambiental não pode separar e nem ignorar o conceito de ambiente empresarial em seus objetivos, pois o desenvolvimento deste conceito possibilita melhores resultados nas relações internas e externas, com melhorias na produtividade, na qualidade e nos negócios. Para realizar esse trabalho utilizou-se como base de referencial teórico artigos e revista sobre contabilidade e o relatório de sustentabilidade da empresa estudada. Conclui-se que o Grupo de empresas Neoenergia está preparado com muitos projetos para ajudar o nosso planeta e também a sociedade, sendo signatária do Pacto Global das Nações Unidas e defende o respeito aos dez princípios universais do documento, relacionados a direitos humanos, trabalho, meio ambiente e combate à corrupção.

Palavras-chave: Meio ambiente. Sustentabilidade. Contabilidade Ambiental.

1. INTRODUÇÃO

Esse artigo vai tratar sobre conceitos que se refere à contabilidade ambiental, referente aos relatório de sustentabilidade da empresa Neoenergia, visto que não existe muitas publicações sobre o assunto. A questão Ambientais nos últimos anos, se tornou uma preocupação de organizações e empresas e também da população em geral, tendo em vista os fenômenos climáticos e naturais que vêm acontecendo devido ao desequilíbrio ecológico e ambiental.

Com a crescente preocupação com o meio ambiente está fazendo com que muitas empresas passem a conduzir suas atividades econômicas de modo a minimizar ou excluir os efeitos negativos ao ambiente provocados por estas atividades. Logo, a gestão ambiental passa a ser fundamental para as organizações realmente preocupadas com a natureza. Segundo Valle (2002, p. 69): “A gestão ambiental consiste em um conjunto de medidas e procedimentos bem definidos que, se adequadamente aplicados, permitem reduzir e controlar os impactos introduzidos por um empreendimento sobre o meio ambiente.

Para realização deste estudo foi realizada uma pesquisa bibliográfica onde faz uma abordagem histórica e conceitual da contabilidade ambiental, e a metodologia adotada é de natureza exploratório-descritiva, com abordagem predominantemente qualitativa. Através de pesquisas em revistas e artigos de contabilidade ambiental on-line, de onde estabeleceu-se os conceitos sobre o referente assunto, apresenta-se os principais pontos do relatório de sustentabilidade, referente ao relatório do Grupo Neoenergia do ano de 2013, de onde retirou-se os aspectos mais importantes da empresa referente à sua participação na preservação do meio ambiente. Constata-se que a empresa tem um bom desempenho ambiental, através várias formas de incentivar a preservação do meio ambiente, como projetos sociais e ambientais, visando uma diminuição dos impactos ambientais nos processos de prestação de seus serviços.

2. REFERENCIAL TEORICO

2.1 CONTABILIDADE AMBIENTAL

Ao longo dos anos o sistema contábil tradicional vem sofrendo modificações e sendo ajustado para atender às necessidades de seus diversos tipos de usuários. Com o aumento da economia a partir de 1990, bem como com a influência dos movimentos no sentido da conscientização para as questões ambientais, levaram as empresas a preocuparem-se com a gestão no uso dos recursos naturais utilizados e com o impacto ambiental advindo de suas atividades.

Por conseguinte, também vem ocorrendo um crescimento das obrigações relacionadas à cuidado ao meio ambiente, trazendo novos desafios para as demonstrações financeiras com relação à padronização de normas e procedimentos contábeis. Para Ribeiro (2005, p. 45), “a Contabilidade Ambiental não é uma nova ciência, mas sim uma segmentação da tradicional já, amplamente, conhecida

É possível afirmar que devido à possibilidade de escassez dos recursos ambientais, há uma maior necessidade de planejamento ambiental que incluam a cuidado deste patrimônio natural. De tal modo, uma política de controle é necessária para a promoção de medidas que possibilite entre as atividades econômicas e o meio ambiente. Desta forma, é necessária uma prática de maior controle e planejamento das atividades do ser humano que envolva os recursos naturais.

Uma mudança que deve ser observada é em relação as empresas ou organizações que trabalham diretamente com a extração de recursos naturais. Estas, a cada dia, estão mais

adeptas aos serviços da contabilidade ambientais, para identificar o patrimônio natural e poder preservá-lo, assim, é possível realizar uma extração, continuar com a produção, porém, diminuindo as agressões ao meio ambiente.

Conforme reforçado por Iudícibus e Marion (2002, apud AULER, 2002, p. 15) quando dizem que: “O objeto da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informações estruturadas de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da contabilidade.”.

Através dos registros, a contabilidade gera informações que se refletem na demonstração patrimonial e na demonstração econômica, para que o contador analise e decida o que deve ser feito a fim de proteger esse patrimônio. O contador tem o importante papel que é verificar nas empresas os possíveis danos que as mesmas possam vir causar ao meio ambiente. Assim, este profissional deve tomar as providências cabíveis a cada situação orientando as empresas a evitar determinados riscos.

Através da contabilidade ambiental é possível identificar, estimar, alocar, administrar e reduzir os custos ambientais da organização, simultaneamente com um adequado SGA - Sistema de Gestão Ambiental, pode-se constatar melhoras significativas nas Demonstrações financeiras da entidade, inclusive, revelar outra percepção de seus produtos à sociedade:

A Contabilidade provoca benefícios potenciais à indústria e à sociedade, entre outros: identifica, estima, aloca, administra e reduzem os custos, particularmente os ambientais; permite o uso mais eficiente de recursos naturais, incluindo a energia e a água; fornece informações para a tomada de decisão, melhorando a política pública. (TINOCO; KRAEMER, 2004, p. 12).

Outro aspecto importante é a gestão dos custos ambientais, pois estes não envolvem apenas gestores da área ambiental, mas também e principalmente, a área contábil que é responsável por informar eventos relacionados a estes eventos.

Assim, a contabilidade ambiental procura conscientizar os operadores da contabilidade para prestar as melhores e mais completas informações sobre os gastos aplicados na cuidado do meio ambiente, subsidiando os gestores na tomada de decisão.

2.2 SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL

A sustentabilidade ambiental tem a capacidade de manter o ambiente natural viável a manutenção das condições da humanidade e outras espécies. Deste modo, essa sustentabilidade permite aos seres humanos satisfazerem suas necessidades, continuando a produção, no entanto, pensando nas próximas gerações. Esta sustentabilidade, portanto, é o equilíbrio entre a produção e o meio ambiente. Reforçando o que foi revelado acima, (CALLENBACH, 2001, apud TINOCO; KRAEMER 2004, p.134), afirmam que: “Nós, seres humanos, somos organismos que pensam. Não precisamos esperar que os desastres nos ensinem a viver de maneira sustentável”.

Assim, compreende-se que adotando estes parâmetros, a humanidade pode garantir o desenvolvimento sustentável com a minimização dos impactos ao meio ambiente através da criação de boas práticas que possam contribuir para a permanência destes recursos na terra. Nesse sentido, compreende-se que adotando ações de sustentabilidade aumentam a probabilidade de garantias a médio e longo prazo de um planeta favorável para o desenvolvimento das diversas formas de vida, inclusive a humana.

Dessa maneira, as empresas neste novo papel, tornam-se cada vez mais aptas a compreender e participar das mudanças estruturais na relação de forças nas áreas ambientais,

econômica e social. Assim, as mesmas utilizam-se de novas práticas, reconhecendo que a sustentabilidade só é possível quando o indivíduo aprende a viver de maneira sustentável e negam-se à sustentação de um passivo ambiental.

2.3 BENEFÍCIOS DA CONTABILIDADE AMBIENTAL

Nos dias atuais, face ao aumento da concorrência global e a conscientização da sociedade para a problemática ambiental, as empresas vem adotando uma postura mais responsável perante o meio ambiente, isto é, produzir sem agressão a natureza.

A contabilidade ambiental permite o uso mais eficiente de recursos naturais, dentre eles, inclui: energia e a água, redução dos custos externos relacionados à poluição da indústria, tais como os custos da monitoração ambiental, fornecendo informações para a tomada de decisão e melhorando a política da empresa.

Uma vantagem que merece destaque é a imagem que uma empresa adquire ao se preocupar com as questões ambientais. Socialmente, esta empresa passa a ser vista como responsável em relação à gestão ambiental e em consequência passa a ter mais aceitação da sociedade. Este é o chamado Marketing Ambiental que pode ganhar grandes proporções benéficas se bem explorado.

Desta forma, os dados produzidos pela contabilidade contribuem para um direcionamento das ações voltadas ao meio ambiente, contribuindo para a sociedade de maneira geral, pois, os produtos e serviços indispensáveis continuarão sendo produzidos, porém, os processos de produção estão preocupados em manter o equilíbrio e a não agressão à natureza.

É possível afirmar que a contabilidade ambiental inclui de certa forma, uma educação ambiental. Assim, a partir desta educação as pessoas passam a praticar procedimentos para a defesa do meio ambiente, o que contribui de forma positiva para toda sociedade.

A educação ambiental para uma sustentabilidade equitativa é um processo de aprendizagem permanente, baseado no respeito a todas as formas de vida. Tal educação afirma valores e ações que contribuem para a transformação humana e social e para a preservação ecologicamente equilibrada. (Tratado de Educação Ambiental para Sociedades Sustentáveis e Responsabilidade Global, 1992).

Assim, além desta educação que pode ser sistematizada, há também a legislação ambiental que muito contribui para regulamentar e fiscalizar para que as empresas trabalhem de forma responsável ecologicamente. Uma lei que merece destaque é a Lei 9. 605 de 12/02/1998 onde a mesma dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. A Constituição Federal de 1988 também rege, em seu capítulo VI, sobre o meio ambiente, para disciplinar e delegar funções ao poder público e a sociedade civil em geral, onde em seu Art. 225 apresenta que: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para os presentes e futuras gerações.”

Desta forma, o Brasil apresenta instrumentos legais em grande quantidade para a defesa do meio ambiente. Através destas normas é possível estabelecer os limites e a legitimidade das ações de cuidado e de conservação ambiental e da avaliação dos impactos provocados pelas atividades humanas, aplicando-se os instrumentos destinados ao seu controle.

2.4. ATIVO AMBIENTAL

São todos os insumos que a empresa compra, empregados e disponibilizados por uma instituição com a finalidade de controlar o impacto sobre o meio ambiente, preservar e recuperar as áreas verdes do nosso planeta. Estão incluídos nesse critério as máquinas, os equipamentos e insumos usados diretamente no processo de produção, empregados na eliminação de resíduos poluentes ou para o descarte apropriado desses resíduos sólidos.

Os ativos ambientais agregam ainda itens consumidos na pós-operação para a limpeza dos locais afetados por poluentes ou para purificar os resíduos produtivos, como as águas, os gases e os detritos que serão expostos no meio ambiente natural de qualquer forma.

A natureza dos ativos ambientais são distintos de uma empresa para outra, pois a diferença entre os vários métodos praticáveis das diferentes operações econômicas deve atingir todos os bens utilizados no sistema de proteção, controle, conservação e preservação do meio ambiente.

2.5 PASSIVO AMBIENTAL

O Passivo Ambiental são todos os danos causados ao ambiente e também representa as obrigações de curtos e longos prazos dos investimentos usados para diminuir ou extinguir os efeitos causados ao meio ambiente. Passivo ambiental também é toda obrigação contraída voluntária ou involuntariamente passada à aplicação em ações de controle, preservação e recuperação do meio ambiente, originando, como contrapartida, um ativo ou custo ambiental.

Segundo Ribeiro (2008), passivo ambiental é benefícios econômicos ou resultados que serão imolados em razão da necessidade de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente, de modo a permitir a compatibilidade entre estes e o desenvolvimento econômico. Os passivos ambientais são investimentos das empresas para obter conformidade entre o meio ambiente e resultados econômicos da empresa.

Podemos definir que passivo ambiental são todas as execuções de controle, preservação e recuperação que a empresa adquire em decorrência de ações que degradam e provocam danos ao meio ambiente.

2.6 RECEITA AMBIENTAL

Receita ambiental é o acréscimo de benefícios econômicos gerados na forma de entrada de ativos ou exigibilidade que revertem em um aumento no do patrimônio líquido. Exemplos de receita ambiental podem ser vendas de produtos elaborados a partir de sobras de insumos do processo produtivo, redução no consumo de água e energia, vendas de produtos reciclados, entre outros. O objetivo principal da implantação da gestão ambiental não é gerar receita para a empresa, e sim, desenvolver uma política responsável acerca dos problemas ambientais.

2.7 CUSTOS E DESPESAS AMBIENTAIS

Custos ambientais é gastos ou consumos de ativos aplicados direta ou indiretamente no sistema de controle ambiental do processo produtivo e em atividades ecológicas da empresa. Quando são usados diretamente na produção, estes gastos são classificados como custo, e de forma indireta são chamados de despesa.

Despesa ambiental são gastos envolvidos na implementação de programas em defesa do meio ambiente. Conforme a NBC TE (2009), tais políticas devem propagar a importância do controle ambiental usando meios como cartazes, cartilhas, folders e outros, além de ensinar e praticar educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos, administradores e

para a comunidade.

3. RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE

Os principais impactos das operações das distribuidoras de energia estão relacionados ao corte/poda de vegetação na instalação e manutenção das linhas de distribuição, assim como na utilização e no descarte de equipamentos com óleo mineral isolante, que oferecem riscos de vazamento. As companhias trabalham para reduzir, ao máximo, o impacto de suas atividades sobre o meio ambiente, assegurando, sempre que necessário, a implantação de medidas mitigadoras e compensatórias.

O Grupo Neoenergia reafirma constantemente seus compromissos ambientais e o respeito com o meio ambiente e o desenvolvimento sustentável. Para o Grupo, sustentabilidade, além de ser valor, é um atributo que faz parte de sua essência, que norteia seus negócios, suas atitudes e sua missão.

A preservação ambiental direciona a atuação do Grupo Neoenergia desde o planejamento de investimentos, obras e a execução dos projetos, incluindo a operação de seus diferentes negócios e a manutenção dos equipamentos. Todas as atividades são realizadas com respeito à legislação e de forma alinhada ao que determina o Sistema de Gestão Ambiental (SGA), adotado desde 2008.

Os principais impactos das operações das distribuidoras de energia estão relacionados ao corte/poda de vegetação na instalação e manutenção das linhas de distribuição, assim como na utilização e no descarte de equipamentos com óleo mineral isolante, que oferecem riscos de vazamento. As companhias trabalham para reduzir, ao máximo, o impacto de suas atividades sobre o meio ambiente, assegurando, sempre que necessário, a implantação de medidas mitigadoras e compensatórias.

A principal iniciativa na gestão de resíduos – o projeto de logística reversa Logisverde – está presente nas três distribuidoras. Em operação desde 2008, funciona em parceria com fornecedores de cabos e consiste no fluxo de retorno das bobinas de madeira nas quais os cabos condutores são acondicionados. Com o projeto, essas bobinas deixam de ser descartadas pelas empreiteiras, passando a ser devolvidas para os fornecedores. Assim, podem ser reutilizadas pelos seus fabricantes, minimizando a geração de resíduos sólidos e o risco de ocorrências de descarte inadequado. A Neoenergia investe, também, na geração de energia solar. Depois de inaugurar a primeira usina de geração solar fotovoltaica da América Latina em um estádio de futebol (Pituaçu), em Salvador, na Bahia.

3.1 AÇÕES AMBIENTAIS

Os principais impactos das operações das distribuidoras de energia estão relacionados ao corte/poda de vegetação na instalação e manutenção das linhas de distribuição, assim como na utilização e no descarte de equipamentos com óleo mineral isolante, que oferecem riscos de vazamento. As companhias trabalham para reduzir, ao máximo, o impacto de suas atividades sobre o meio ambiente, assegurando, sempre que necessário, a implantação de medidas mitigadoras e compensatórias.

As empresas adotam ainda a chamada técnica de Produção Limpa, que contempla etapas anteriores à construção das redes, com a escolha do melhor traçado para causar menos supressão de vegetação, interferir minimamente em Áreas de Preservação Permanente (APPs).

De acordo com o monitoramento, os poluentes emitidos pela usina se encontram em conformidade com os limites estabelecidos pela legislação e não causam impacto significativo

na ilha. Em 2013, a companhia começou a usar na Usina de Tubarão o diesel BS10, com menor teor de enxofre– 10 partes por milhão (ppm) comparadas a 50 ppm do diesel BS 50, usado anteriormente. A empresa também utiliza opacímetros para monitorar, semestralmente, os níveis de fumaça preta dos veículos de sua frota e encaminha os que estiverem fora do padrão para a manutenção corretiva.

Projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) são mantidos em empreendimentos de geração. O cálculo de MDL é definido a partir de diferentes variáveis de cada usina, que envolvem informações do reservatório e o que a geração emite de CO₂, considerando quanto da matriz energética é oriunda de geração térmica. Há estimativas de emissão de crédito de carbono de outros empreendimentos, que ainda não entraram em operação, como os parques eólicos.

3.2 AÇÕES SOCIAIS

Em 2013, as três distribuidoras da *holding* renovaram a parceria com a Fundação Abrinq pelos Direitos da Criança e do Adolescente e receberam o selo de Empresa Amiga da Criança por serem companhias que realizam ações sociais para a promoção e a defesa dos direitos da criança e do adolescente.

A empresa também é signatária dos Oito Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), que contribuem para a equidade e o desenvolvimento humano com ações que buscam a redução de males como a miséria, o preconceito racial, a mortalidade infantil por desnutrição e enfermidades e o analfabetismo. Foi criado pela ONU em 2000 a partir da declaração de seus países-membros.

Em abril de 2011 o Grupo se associou ao Instituto Ethos, que tem como missão mobilizar, sensibilizar e ajudar as empresas a gerir seus negócios de forma socialmente responsável, tornando-as parceiras na construção de uma sociedade justa e sustentável. A organização oferece a seus associados indicadores e ferramentas que auxiliam a inserção da sustentabilidade na gestão dos processos. Eles são distribuídos em sete temas: Valores, Transparência e Governança; Público interno; Meio ambiente; Fornecedores; Consumidores e clientes; Comunidade; Governo e sociedade.

3.3 ELUENTES E RESÍDUOS

A principal iniciativa da *holding* em termos de efluentes e resíduos de 2013 foi a adoção do Plano de Gerenciamento de Resíduos Sólidos (PGRS) pelas empresas Afluente G e Afluente T, que abrange desde a coleta até a destinação final, para promover o descarte correto de resíduos perigosos e não perigosos. Incluiu a instalação de coletores nas usinas para a segregação do lixo e a contratação de empresa especializada para o transporte e a destinação adequada. A SE Narandiba S.A. planeja adotar o mesmo plano em 2014.

Em médios e longos prazos, as metas são reduzir a geração e promover a destinação adequada de 100% dos resíduos produzidos, assim como capacitar e treinar 100% dos colaboradores em relação ao plano. Devem ser abordados temas como redução de consumo de recursos naturais, coleta seletiva, reciclagem, reutilização e impactos ambientais provocados pela disposição inadequada de resíduos.

3.4 RECICLAGEM

Em 2013, a Coelba patrocinou, de forma inovadora, um caderno sobre gestão de resíduos e pós-consumo, do jornal *A Tarde*, de Salvador, com uma campanha baseada em um anúncio sustentável, visando ter ativos futuros e lucros com a reciclagem dos resíduos e

reutilização de materiais no processo de fabricação.

Já a Celpe possui um programa de coleta seletiva e adota a política do 3R (Reduzir, Reciclar, Reutilizar). Sensibiliza seus colaboradores a utilizar os coletores corretamente, por meio de treinamentos, palestras e pelas práticas recomendadas no Manual de Comportamento Ambiental.

3.5 VALE LUZ

Em funcionamento nas distribuidoras Coelba e Celpe desde 2008, o projeto Vale Luz foi estendido para a Cosern em outubro de 2013. Consiste na troca de resíduos sólidos recicláveis (latas de bebidas, papel, papelão, plásticos diversos e embalagens cartonadas) por descontos na conta de luz. No ano, o volume arrecadado pelas distribuidoras somou 264,25 toneladas, convertidas em bônus de R\$ 47,4 mil nas faturas de energia.

Para participar, o consumidor se dirige ao caminhão Vale Luz, uma unidade móvel que visita as comunidades levando os resíduos e apresentando a conta de energia. O agente Vale Luz confirma na fatura de energia se o usuário é morador da comunidade contemplada, cadastra o consumidor para receber o cartão do Projeto, analisa e pesa o material e emite o valor da pesagem. O crédito referente ao peso do resíduo é enviado ao setor de faturamento para lançamento do desconto na próxima fatura de energia do participante.

3.6 RESTAURAÇÃO DA MATA ATLÂNTICA

Para contribuir com a conservação da Mata Atlântica, importante bioma brasileiro, a Neoenergia apoia o Pacto pela Restauração da Mata Atlântica desde 2009, por meio do Programa Energia Verde. A ação envolve desconto na conta de energia elétrica dos consumidores que efetuarem a troca de eletrodomésticos antigos e ineficientes por equipamentos novos e mais econômicos, do ponto de vista do consumo de energia. Para ter esse benefício, o cliente também precisa efetuar uma doação, destinada a projetos de preservação e reflorestamento da Mata Atlântica. A meta é a restauração florestal de 15 milhões de hectares até o ano de 2050, distribuídos em planos anuais aprovados por seu Conselho de Coordenação.

3.7 MANEJO DA VEGETAÇÃO

Em 2013, a Celpe iniciou o Projeto de Gestão do Manejo da Vegetação para mapear 8 (oito) mil árvores em 403 quilômetros sob as linhas de média-tensão na Região Metropolitana do Recife e definir, de acordo com o ritmo de crescimento de cada espécie, em quanto tempo cada uma delas vai atingir a rede. O objetivo é elaborar, a partir desses dados, um plano de podas mais efetivo. Fora da Ilha de Fernando de Noronha, a Celpe possui poucas situações de empreendimentos de transmissão e distribuição em Áreas de Interesse Ambiental.

3.8 CAMPANHAS NACIONAIS

A Neoenergia deu continuidade a diferentes campanhas de arrecadação de doações por meio da conta de energia. Na Celpe, por exemplo, sete entidades filantrópicas foram beneficiadas com R\$ 7,8 milhões. Elas desenvolvem trabalhos nas áreas de educação, saúde, cultura, lazer, geração de emprego e renda e empreendedorismo, na capital e no interior do Estado.

Já na Cosern, foram arrecadadas duas toneladas de alimentos durante a Ação Caminhando Com Energia, que aconteceu na Sipat 2013. Os alimentos foram destinados as instituições Hospital Infantil Varela Santiago, Seminário São Pedro e Instituto Ponte da Vida.

3.9 INCLUSÃO E ACESSO

Acesso à energia cria valor para a sociedade, promove desenvolvimento, segurança, saúde, educação e entretenimento para a população. Um dos principais programas de acesso à energia é a Tarifa Social, benefício concedido para clientes residenciais de baixa renda, de acordo com a Resolução Aneel 414/2010.

O serviço de energia é considerado universalizado nos estados do Pernambuco e do Rio Grande do Norte. Em Pernambuco, as novas ligações atendem ao crescimento vegetativo do número de clientes da Celpe e no Rio Grande do Norte, o atendimento é realizado sob demanda, de modo que no final de 2013, a estimativa era de que não tinham energia.

3.10 TARIFA SOCIAL

Outro importante programa é a Tarifa Social, benefício para clientes residenciais de baixa renda concedido de acordo com a Resolução Aneel 414/2010. A Neoenergia busca sempre contribuir para que clientes aptos recebam os descontos a que têm direito. É uma forma de garantir, simultaneamente, o acesso à energia e condições de assumir o valor da conta de energia, contribuindo ainda para reduzir os riscos de fraudes. Em 2010, mudanças nos critérios de enquadramento reduziram o número de beneficiados. O critério, que era volume de consumo, passou a considerar renda familiar e inscrição no Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico) e, portanto, Número de Identificação Social (NIS). Em agosto de 2013, a Aneel divulgou nova mudança de regras, que passam a vigorar em 2014.

O objetivo é tornar mais efetivo o controle sobre quem, de fato, merece o benefício. Atualmente a decisão é baseada no código do NIS ou do Benefício de Prestação Continuada.

A Neoenergia proporciona aos clientes a substituição de refrigeradores antigos e em mau estado de conservação por equipamentos novos com Selo Procel eficiência energética. Dessa forma, os clientes apresentam redução no consumo de energia e adéquam a conta de energia a sua capacidade de pagamento, diminuindo os índices de inadimplência. Em 2013, as distribuidoras Coelba, Celpe e Cosern doaram 21.029 refrigeradores eficientes.

3.11 EDUCAÇÃO COM ENERGIA

Programa tem por objetivo disseminar informações e incentivar atitudes para a eficiência energética. Em 2013, a novidade foi a adoção da metodologia Energia que Transforma, desenvolvida pelo Futura, uma área da Fundação Roberto Marinho, em parceria com a Eletrobrás – no âmbito do Programa Nacional de Conservação de Energia Elétrica (Procel).

Na Coelba, a Fundação Roberto Marinho trabalhou na capacitação de professores sobre o uso racional e eficiente da energia, de forma a torná-los multiplicadores dessas mensagens entre os estudantes e as comunidades. A distribuidora baiana assinou com a organização um contrato pelo qual já investiu R\$ 1,1 milhão para o atendimento a escolas estaduais na Bahia enquanto a Fundação ficou responsável por ministrar as capacitações e por elaborar os materiais didáticos e pedagógicos.

Outros projetos de eficiência energética foram desenvolvidos para os segmentos de poder público e instituições sem fins lucrativos. Deu-se continuidade ao Projeto de Eficientização do Porto Digital da Celpe, com aquisição dos equipamentos que irão compor a novo sistema de refrigeração do edifício, que vai gerar economia de R\$ 260.000,00 por ano.

4. CONCLUSÃO

O Brasil está passando vários problemas ambientais. Para excluírem ou pelo menos amenizá-los há a necessidade de união entre as entidades públicas, o setor empresarial e a sociedade civil com fim de discutir a atual situação do meio ambiente, e o mais importante, exercer as responsabilidades tanto do setor público como do setor privado empresarial.

Observou-se, no entanto, que a maioria das empresas ainda desconhece os benefícios da utilização da Contabilidade Ambiental. Grupo de empresas Neoenergia está preparado com muitos projetos para ajudar o nosso planeta e também a sociedade através da contabilidade ambiental, mesmo ainda sendo um assunto pouco abordado no meio empresarial. A Neoenergia tem um cuidado especial com essa área de total importância para a sociedade e o meio ambiente. Os dados apresentados neste artigo demonstram os compromissos assumidos para a promoção do desenvolvimento sustentável. Prova disso, é que a Neoenergia é signatária do Pacto Global das Nações Unidas e defende o respeito aos dez princípios universais do documento, relacionados a direitos humanos, trabalho, meio ambiente e combate à corrupção.

Conclui-se, portanto, que é de toda importância a união entre todas as entidades com intuito de se estudar o desenvolvimento de pesquisas sobre Contabilidade Ambiental. O presente trabalho procurou falar um pouco da realidade do Grupo Neoenergia e sua contribuição para a sociedade e para o meio ambiente, agora espera-se que outras empresas procure se adequar as normas da contabilidade ambiental, e que novos estudos a partir deste sejam realizados.

REFERENCIAS

AULER, José Renato. **Importância e aplicabilidade da contabilidade ambiental em empresas do estado: caso: PW Brasil Export S.A.** Centro Universitário do Espírito Santo – UNESC: Colatina, 2002. Disponível em: <http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/8/renato_auler.pdf> Acesso: 18 de abril de 2016.

BRASIL. MEC - Ministério da Educação. **Tratado de educação ambiental para sociedades sustentáveis e responsabilidade global.** Rio de Janeiro, de 3 a 14 de junho de 1992. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/secad/arquivos/pdf/educacaoambiental/tratado.pdf>> Acesso: 20 de Abril de 2016.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga. Contabilidade ambiental teoria e pratica. 2 ed. Brasília: Juruá, 2008.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC-TE). **Interação da Entidade com o Meio Ambiente.** Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/Entidadesemfinalidadedelucro.pdf>>. Acesso em 15 de maio de 2016.

GRUPO NEOENERGIA. Relatórios de Sustentabilidade. Disponível em: <<http://www.neoenergia.com/Sustentabilidade/Documents/2013.pdf>>. Acesso em:03/12/2015

IBRACON – Instituto Brasileiro dos Contadores. São Paulo, set. 1995. Norma de Procedimento de Auditoria NPA 11- NBR isso 14010. Disponível em: Acesso em: <<http://www.facape.br/socrates/Trabalhos/Auditoria%20Ambiental.htm>>. Acessado em 14 de maio de 2016.

LEITE, Mauro. **Passivo Ambiental.** Disponível em: <<http://brasil.marsh.com/Not%C3%ADciaseInsights/Lideran%C3%A7adeIdeias/Artigos/ID/12681/Passivo-Ambiental.aspx>> Acesso em: 12 de maio de 2016

RIBEIRO, Maisa de Sousa. **Contabilidade Ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2008.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

Impactos da operação “Lava Jato” nos índices financeiros da Petrobras: um estudo de caso nos anos de 2014 e 2015.

Erica Domingos Paula
Janaina Francisca de Pontes
Larissa Albertina Borges de Moura
Márcio Carvalho de Brito

RESUMO

O presente artigo trata de analisar os principais índices financeiros da Petrobras e através deles inferir sobre a situação patrimonial e mercadológica desta empresa nos anos de 2014 e 2015 após início da investigação nomeada como operação “Lava Jato”. É uma pesquisa baseada em documentos disponíveis no site da Comissão de Valores Mobiliários- CVM e outros documentos bibliográficos. Inicialmente utilizou-se das demonstrações contábeis da entidade para levantamento de dados e, logo em seguida, feito a tabulação de dados através de gráficos. A partir daí alcançou-se os resultados que apontam para uma situação preocupante principalmente nos índices de rentabilidade que é um indicador fundamental para a gestão de uma empresa e nos índices de mercado, que verificam a viabilidade e atratividade de se investir em ações de uma empresa. Estes índices apresentaram números baixos em 2014 e em 2015 continuaram em queda, ocasionada, em sua grande parte, pela atual crise econômica em que a empresa se encontra, devido o seu nome estar envolvido nos últimos escândalos políticos. Por outro lado, a Petrobras não tem sua capacidade de pagamento a curto prazo comprometida, pois os índices de liquidez levantados apontam para uma situação financeira favorável.

Palavras-chave: “Lava-Jato”. Índices financeiros. Análise de Mercado.

1. INTRODUÇÃO

A Petrobras- Petróleo Brasileiro S.A., criada em 1953 no governo Getúlio Vargas, com sede no Rio de Janeiro, presente em diversos países, é uma empresa de capital aberto, cuja a União- o Governo Federal do Brasil, desempenha o papel de seu maior acionista. Atua de forma integrada e especializada na indústria de óleo, gás natural e energia. A empresa está presente nos segmentos de exploração e produção, refinamento, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás-química e biocombustíveis. É a maior empresa petrolífera do Brasil e uma das maiores do mundo.

Diante de sua representatividade na economia brasileira os pesquisadores justificam o projeto de pesquisa sob três óticas: do ponto de vista social, acadêmico e profissional.

Do ponto de vista social, esta pesquisa justifica-se por proporcionar aos cidadãos um conhecimento da situação econômica- financeira atual da Petrobras. Desta forma, evita-se interpretações infundadas sobre a referida empresa.

Sob a ótica acadêmica, a pesquisa fundamenta-se em alinhar teoria à prática das análises financeiras. Verificar as demonstrações contábeis e poder extrair delas informações úteis para melhorar o desempenho da organização, é papel fundamental da técnica de análise de índices financeiros.

Este projeto de pesquisa tem também fundamental importância no campo profissional, pois demonstra o interesse dos pesquisadores por assuntos relevantes atuais. A Petrobras encontra-se em evidência nacional e internacionalmente, então, fazer um estudo sobre seus índices exige um maior aprofundamento na questão, proporciona uma necessidade de busca de informações relevantes, análise de dados, de levantamento de hipóteses e a busca por maiores conhecimentos.

Pela importância que a Petrobras representa no cenário econômico brasileiro, este trabalho objetiva-se em analisar seus índices financeiros mais significativos respondendo o seguinte questionamento: **qual a situação patrimonial e mercadológica da Petrobras nos anos de 2014 e 2015?**

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico serão abordados conceitos sobre o processo de análise das demonstrações contábeis, com utilização de índices que possam medir a situação patrimonial: rentabilidade, liquidez e endividamento; E situação mercadológica: índices de lucro por ação, preço/ lucro e preço/valor patrimonial. De acordo com Iudícibus (2007, p. 5) a análise das demonstrações contábeis pode ser descrita como a “arte de saber extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamento, se for o caso”.

Além disso, Assaf Neto diz que:

A análise das demonstrações financeiras visa fundamentalmente ao estudo do desempenho econômico-financeiro de uma empresa em determinado período passado, para diagnosticar, em consequência, sua posição atual e produzir resultados que sirvam de base para previsão de tendências futuras. (ASSAF NETO 2003, p.98).

Vários fatores podem interferir nas tomadas de decisões, os quais os gestores têm que estar atentos, tais como: fatores tecnológicos, mercadológicos, políticos, climáticos, independência financeira, ou dependência de capital de terceiros, entre outros que venham a interferir no sucesso da empresa. Detectar a situação de uma empresa significa organizar, comparar e interpretar o patrimônio e seus componentes da mesma. Trata-se de um processo

técnico de levantamento de dados onde se aborda a empresa com determinados objetivos, e estes determinam o enfoque da análise que possibilite conhecer a real situação da empresa, ou de levantar os efeitos de uma gestão. Segundo Braga (2011, p. 140), “a análise das demonstrações financeiras sempre estará associada a um processo decisório.” Uma das maneiras de se fazer esta análise é através dos indicadores financeiros.

2.2 ÍNDICES FINANCEIROS

A técnica de análise financeira é feita observando o balanço patrimonial e a demonstração do resultado da empresa. As informações neles contidas podem ser inter-relacionadas de diversas formas, cada qual fornecendo a visão de um aspecto específico do desempenho e da situação da empresa. Braga (2011, p. 150) afirma que “Essas inter-relações são quantificadas mediante quocientes denominados índices econômico-financeiros ou simplesmente índices financeiros.”

Segundo Matarazzo:

Os índices servem de medida dos diversos aspectos econômicos e financeiros das empresas. Assim como um médico usa certos indicadores, como pressão e temperatura, para elaborar o quadro clínico do paciente, os índices financeiros permitem construir um quadro de avaliação da empresa. (MATARAZZO, 2010, p. 82).

Cada índice tem a função de fornecer uma informação diferente daquelas que seriam obtidas se os componentes fossem avaliados de maneira isolada.

2.2.1 ÍNDICES DE LIQUIDEZ

A análise de liquidez mede o quanto a empresa tem de ativos para cada passivo que possui. Os dados para esta análise é retirada do balanço patrimonial e é obtida através da divisão entre ativos e passivos. Os índices de liquidez empregados nesta pesquisa são: corrente, seca, imediata e geral, descritas a seguir.

Liquidez Corrente- Mede a capacidade de a empresa arcar com suas obrigações de curto prazo utilizando-se apenas dos seus ativos circulantes. Indica quanto a empresa possui de ativo circulante para cada R\$ 1,00 do passivo circulante.

Fórmula:

$$ILC = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. **Análise Econômica Financeira com utilização de Índices.** Disponível em <<http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>>

Liquidez Imediata- Mede a capacidade da empresa em pagar as obrigações de curto prazo, com as disponibilidades de pronto resgate. Indica quanto a empresa possui de disponível para cada R\$ 1,00 do passivo circulante.

Fórmula:

$$ILI = \frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. **Análise Econômica Financeira com utilização de Índices.** Disponível em <<http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>>

Liquidez Seca- Mede a capacidade da empresa sem utilizar-se dos seus estoques disponíveis. Passivo Circulante. Para Gitman:

O índice de liquidez seca é semelhante ao índice de liquidez corrente, com a única diferença que exclui os estoques do ativo circulante da empresa, por ser o ativo de menor liquidez. A baixa liquidez dos estoques resulta normalmente de dois fatores básicos: (1) vários tipos de estoques não podem ser vendidos facilmente porque são itens parcialmente completados, itens obsoletos, itens para propósitos especiais e assim por diante; e (2) São itens tipicamente vendidos a crédito, o que significa que eles se tornam duplicatas a receber antes de ser convertidos em caixa. (GITMAN 2002, p. 110).

Este índice indica quanto à empresa possui de seu ativo líquido para cada R\$1,00 de passivo circulante.

Fórmula:

$$ILS = \frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. **Análise Econômica Financeira com utilização de Índices.** Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Liquidez Geral- Mede a capacidade de a empresa arcar com suas dívidas totais sem utilizar-se do ativo permanente. Indica quanto a empresa possui de ativo circulante mais realizável em longo prazo para cada R\$ 1,00 de passivo total.

Fórmula:

$$ILG = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável em longo prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível em longo prazo}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. **Análise Econômica Financeira com utilização de Índices.** Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Alguns parâmetros são usados para análise de desempenho de liquidez nas empresas e são citados na tabela 1:

Tabela 01: Parâmetros de Índices de Liquidez

Liquidez Corrente		Liquidez Seca		Liquidez Geral	
Índice	Situação	Índice	Situação	Índice	Situação
>1,50 < 2,00	Excelente	>1,00 < 2,00	Excelente	>1,00 < 2,00	Excelente
>1,00 < 1,50	Boa	> 0,8 < 1,00	Boa	> 0,8 < 1,00	Boa
> 0,50 < 1,00	Regular	> 0,40 < 0,80	Regular	> 0,40 < 0,80	Regular
< 0,50	Ruim	< 0,40	Ruim	< 0,40	Ruim

Fonte: Apostila Indicadores Financeiros (OCB, 2007, p. 20)

2.2.2 ÍNDICES DE RENTABILIDADE

O objetivo destes índices é mostrar através de indicadores financeiros, como a empresa vem utilizando os recursos investidos. A partir da obtenção dos números é possível identificar

se a empresa vai bem ou mau, o que também depende das características do negócio, tais como porte, tempo de existência, segmento de mercado, etc. Os índices a serem tratados aqui são:

Rentabilidade do Ativo- Mede a capacidade de a empresa gerar lucro a partir de seus ativos. Indica quanto a empresa obtém de lucro a cada R\$ 100,00 de investimento total.

Fórmula:

$$ROA = \frac{\text{Lucro Líquido} \times 100}{\text{Ativo Total}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Rentabilidade do Patrimônio Líquido- Mede a capacidade da empresa gerar lucro a partir do patrimônio líquido. Indica quanto a empresa obtém de lucro para cada R\$ 100,00 de capital investido.

Fórmula:

$$ROE = \frac{\text{Lucro Líquido} \times 100}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Rentabilidade do investimento- Mede a capacidade da empresa gerar lucro a partir dos recursos deliberadamente levantados pela empresa e aplicados no negócio. Indica o retorno do capital investido.

Fórmula:

$$ROI = \frac{\text{Lucro Líquido} \times 100}{\text{Investimento Total (Passivo oneroso + PL)}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

2.2.3 ÍNDICES DE ENDIVIDAMENTO

Téles (2003, p. 5) afirma que ao analisar estes índices é possível revelar “o grau de endividamento da empresa. A análise desse indicador por diversos exercícios mostra a política de obtenção de recursos da empresa. Isto é, se a empresa vem financiando o seu Ativo com Recursos Próprios ou de Terceiros e em que proporção.”. Abordaremos nesta pesquisa os seguintes índices:

Endividamento Total- Mede a proporção dos ativos totais financiada pelos credores da empresa.

Fórmula:

$$IET = \frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Circulante + Passivo Não Circulante}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Índice Geral de Capital Próprio- Este índice indica o percentual de capital de terceiros em relação ao patrimônio líquido. Retrata o quanto a empresa depende de recursos externos.

Fórmula:

$$\text{IGC P} = \frac{\text{Patrimônio Líquido}}{\text{Passivo Total}} \times 100$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Cobertura de Juros- Mede a capacidade de efetuar pagamentos de juros previstos em contratos a partir do lucro operacional obtido.

Fórmula:

$$\text{ICJ} = \frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Despesas Financeiras}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Cobertura do Imobilizado- Indica quanto do patrimônio líquido da empresa está aplicado no ativo permanente. Evidencia a maior ou menor dependência de recursos de terceiros para a manutenção dos negócios.

Fórmula:

$$\text{ICI} = \frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Passivo Permanente} + \text{Patrimônio Líquido}} \times 100$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

2.2.4 ÍNDICES DE MERCADO

Os índices de mercado são utilizados como representações do comportamento dos preços de um determinado conjunto de ações que o constituem. Para Fortuna (2008), os índices se comportam como referência direta para análise de preços de papéis individuais, por conterem os preços das ações que o constituem e agirem como uma espécie de indicador antecedente de desempenho da economia. Veremos os seguintes índices:

Lucro por Ação- Ilustra o resultado proveniente por cada ação emitida pela empresa. A distribuição desse lucro dependerá da política de dividendos adotada pela empresa.

Fórmula:

$$\text{LPA} = \frac{\text{Lucro Distribuível aos Acionistas Ordinários}}{\text{Número de Ações Ordinárias}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Índice Preço/ Lucro- é o número de anos que se levaria para reaver o capital aplicado na compra de uma ação, pelo recebimento do lucro gerado por uma empresa. Fórmula:

$$\text{Índice Preço/ Lucro} = \frac{\text{Cotação da Ação Ordinária}}{\text{Lucro por Ação}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

Índice Preço/ Valor Patrimonial- Mede quanto o investidor está disposto a pagar em relação ao valor patrimonial ou contábil da ação.

Fórmula:

$$1^{\circ}) \text{ Valor Patrimonial da Ação Ordinária} = \frac{\text{Patrimônio Líquido}}{\text{N}^{\circ} \text{ de Ações Ordinárias}}$$
$$2^{\circ}) \text{ Índice Preço/ Valor Patrimonial} = \frac{\text{Cotação da Ação Ordinária}}{\text{Valor Patrimonial da Ação Ordinária}}$$

Fonte: Artigo de ClaudirPassaia; Benedito A. da Silva; Elisângela Maria da Silva; Marlucidemozzi. Análise Econômica Financeira com utilização de Índices. Disponível em <http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>

3. METODOLOGIA

A metodologia consiste em mostrar os caminhos utilizados para adquirir os conhecimentos necessários para responder o problema da pesquisa.

A pesquisa científica depende de um “conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos” (Gil, 1999, p. 26) para que os objetivos sejam alcançados.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Quanto ao procedimento técnico esta pesquisa caracteriza-se como sendo bibliográfica, documental, e trata-se também de um estudo de caso. Raupp e Beuren (2003, p. 89) explicam:

A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Ponte (2006, pág. 1) considera que o estudo de caso é:

“uma investigação que se assume como particularística, isto é, que se debruça deliberadamente sobre uma situação específica que se supõe ser única ou especial, pelo menos em certos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenômeno de interesse.”

Do ponto de vista do problema de pesquisa, a análise dos dados se deu através do método qualitativo, isto porque foram analisados os dados das demonstrações contábeis e das notas explicativas para cálculo dos índices financeiros em questão e para análise.

3.2 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

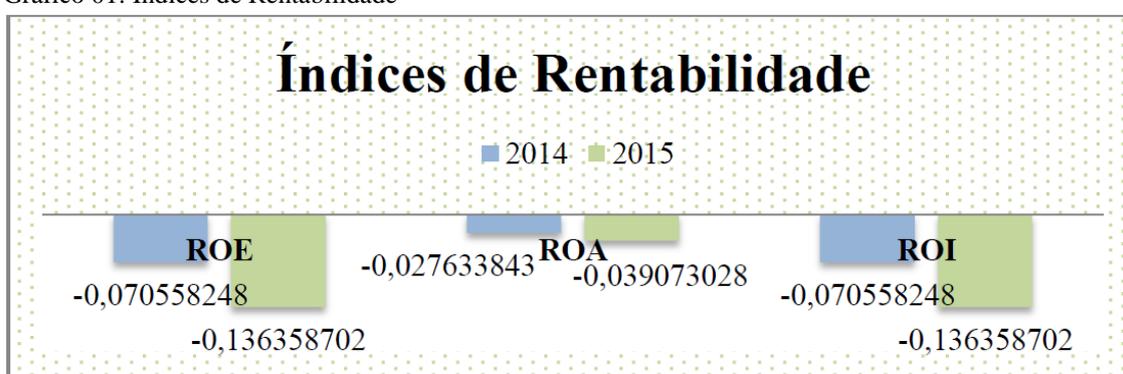
Vergara (2006, p. 54) diz que “na coleta de dados, o leitor deve ser informado como você pretende obter os dados de que precisa para responder ao problema”. Ou seja, é preciso saber de que forma os objetivos propostos serão respondidos.

Para responder ao problema de pesquisa proposto e atingir o objetivo, foi feita a coleta de dados nas demonstrações contábeis da Petrobras através do site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Logo após foi feita a tabulação de dados por meio de planilhas eletrônicas e elaborados gráficos para melhor visualização dos resultados. Além disso, utilizou-se de bibliografias disponíveis em livros e sites para melhor embasar a pesquisa.

4. RESULTADOS

Com base no que foi exposto, o objetivo do projeto de pesquisa é analisar os índices financeiros mais significativos da Petrobras, tendo como fonte dados das demonstrações contábeis divulgados no final do exercício de 2014 e 2015. Esses resultados são apresentados conforme segue nos gráficos a seguir.

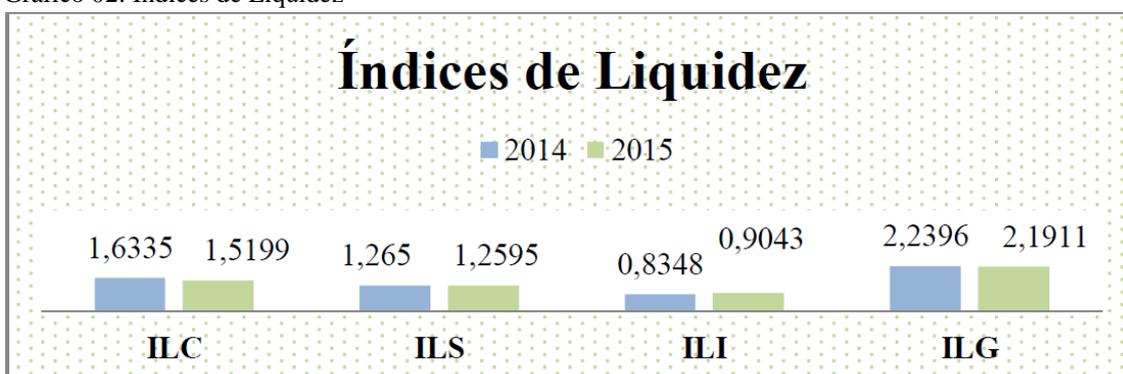
Gráfico 01: Índices de Rentabilidade



Fonte: Elaborado a partir das demonstrações contábeis da empresa de 2014 e 2015.

Os índices apontam para uma situação de capital de giro negativo na empresa, ou seja, todos os indicadores encontram-se bem abaixo de 1,0. De 2014 para 2015 houve um declínio que deixa a situação ainda mais preocupante, sabendo que o ideal é um resultado igual ou superior a 1,0. Desta forma, percebe-se que a empresa não está com uma boa capacidade de gerar lucro a partir de seus ativos totais, patrimônio líquido e investimentos totais.

Gráfico 02: Índices de Liquidez

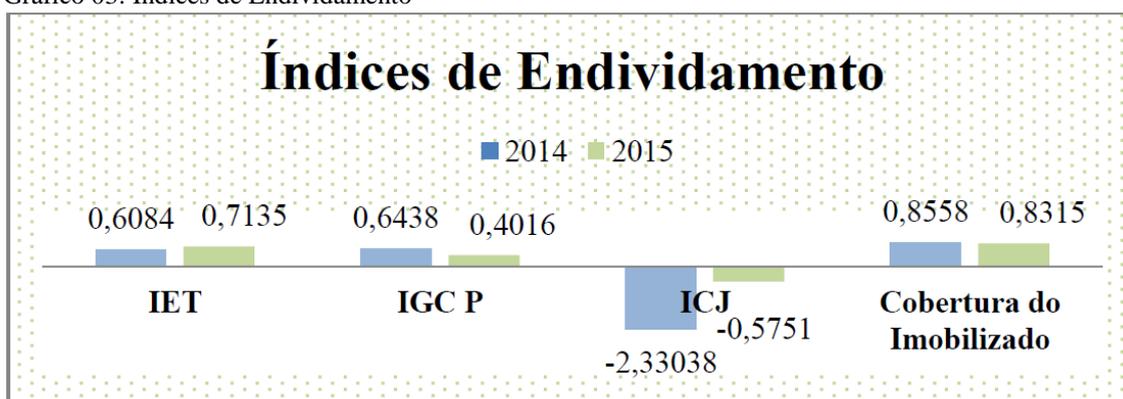


Fonte: Elaborado a partir das demonstrações contábeis da empresa de 2014 e 2015.

As informações adquiridas a partir do cálculo de liquidez da Petrobras demonstram que a empresa não tem sua capacidade de pagamento de curto prazo comprometida, exceto no que se refere à liquidez imediata, que utiliza apenas das disponibilidades para obtenção do índice. Em outras palavras, a empresa só não teria como arcar com suas obrigações de curto

prazo se dependesse apenas do caixa e equivalentes de caixa como bancos e aplicações financeiras. Mesmo ocorrendo um pequeno aumento no ILI em 2015, o índice não apresentou resultado satisfatório. De modo geral, a Petrobras encontra-se numa situação favorável com capital de giro positivo.

Gráfico 03: Índices de Endividamento

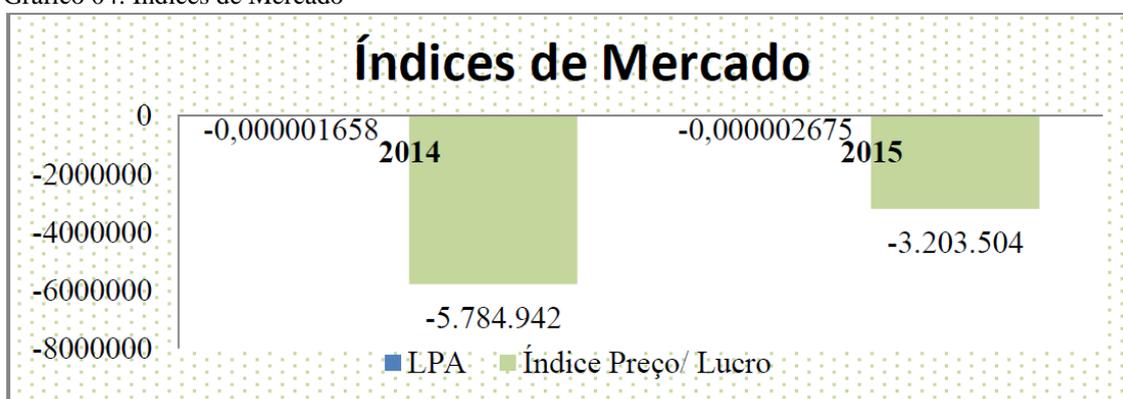


Fonte: Elaborado a partir das demonstrações contábeis da empresa de 2014 e 2015.

Os índices apresentados no gráfico acima demonstram que a empresa não está alavancada financeiramente. O comprometimento do seu ativo total com capital de terceiros não chega a 1,00, ou seja, podemos inferir que a Petrobras trabalha quase que, com 100% de capital próprio. Este fato fica evidente também ao se analisar o IGC P (Índice Geral de Capital Próprio), onde o percentual de capital de terceiros em relação ao patrimônio líquido da entidade é baixo, indicando a independência da Petrobras com credores externos. Por outro lado, a empresa enfrenta dificuldades em efetuar pagamentos de despesas financeiras de contratos a partir do lucro operacional obtido, isto por que apresentou um lucro operacional negativo nos dois anos estudados, ocasionado, principalmente, pelo alto custo dos produtos e serviços vendidos, menores preços das exportações de petróleo e derivados e decréscimo nos preços de nafta, QAV e óleo combustível no mercado interno.

Quanto à cobertura do imobilizado, há pouca dependência de recursos de terceiros nos ativos permanentes. O que reforça a afirmação de que a Petrobras trabalha quase que 100% com capital próprio.

Gráfico 04: Índices de Mercado



Fonte: Elaborado a partir das demonstrações contábeis da empresa de 2014 e 2015.

Com base na observação dos indicadores apontados no gráfico acima, vê-se que a Petrobras não apresentou um Lucro por Ação- LPA positivo, isso significa dizer que houve prejuízo por ação. Os índices negativos apresentados nos dois anos estudados se deram por não haver lucro a ser distribuído aos acionistas devido ao prejuízo acumulado pela entidade nos anos de 2014 e 2015. O período estudado foi bastante turbulento para a empresa, entre a crise econômica nacional e o escândalo da “Lava Jato”, esquema que o Ministério Público Federal investiga por irregularidades cometidas por empreiteiras e fornecedores da Petrobras, com pagamentos indevidos que envolve um grande número de participantes, incluindo ex-empregados da referida empresa, a Petrobras registrou uma perda no valor de recuperação de ativos (impairment) de R\$ 44 a R\$ 47 milhões de reais. Esta perda teve grande impacto no resultado negativo obtido pela empresa.

No que se refere ao índice preço/ Lucro, a situação é muito preocupante, visto que a quantidade de anos apresentada para reaver o capital investido nas ações é impraticável. Diminuindo assim, o número de investidores e queda de participação no mercado. Devido assimetria de informação por parte das demonstrações financeiras fornecidas pela Petrobras, não foi possível calcular o índice preço/ valor patrimonial.

Em relação à variação cambial ocorrida nos anos de 2014 e 2015, a Petrobras apresentou perda que a prejudicou no período. A perda foi equivalente a R\$ 9.240 milhões decorrente da depreciação de 47,0% do real sobre a exposição passiva média líquida em dólar (depreciação cambial de 13,4% no exercício de 2014), já considerados os efeitos do hedge accounting; e perda cambial de R\$ 2.100 milhões decorrente da depreciação de 31,7% do real sobre a exposição passiva líquida em euro. Esta situação é decorrente de uma depreciação cambial de 0,02% no exercício de 2014 (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO DA PETROBRAS, 2015).

O prejuízo decorreu dos menores preços de venda/transferência de petróleo e do impairment nos campos de produção no país e no exterior, em função da revisão de premissas de preço, decorrente da queda das projeções dos preços do petróleo no mercado internacional que ocasionaram redução nas reservas de óleo e gás e nos fluxos de caixa dos projetos, bem como pelo aumento da taxa de desconto e revisão geológica do reservatório de Papa-Terra (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO DA PETROBRAS, 2015).

Esse prejuízo se evidencia tanto pela alta do dólar nos últimos anos, quanto pela imagem da empresa junto ao mercado dificultando a entrada de novos investidores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Avaliar empresas utilizando-se de variáveis contábeis, financeiras e de mercado desperta o interesse no meio acadêmico e no meio profissional em finanças. Os indicadores econômico-financeiros obtidos através da pesquisa descrevem o desempenho da empresa do ponto de vista de suas ações, de produção, de participação de mercado, de endividamento e de capacidade de arcar com as obrigações de curto prazo.

O objetivo da pesquisa baseou-se em analisar os índices financeiros mais significativos da Petrobras e dizer qual a situação patrimonial e mercadológica da mesma. Os resultados apontam que houve um decréscimo nos indicadores de rentabilidade, o que significa dizer que a empresa não gerou riqueza, pois foi ineficiente em gerar lucro a partir dos seus ativos totais e patrimônio líquido. Observou-se que a situação financeira é favorável, não há dificuldades em arcar com as obrigações a longo e curto prazo considerando os índices de liquidez que ficaram, na maioria dos casos, acima de 1,0. Com exceção apenas do índice de liquidez imediata que apresentou um resultado de 0,83 em 2014 e 0,90 em 2015. Quanto ao

endividamento, os dados informam que a empresa não é alavancada financeiramente, isso por que praticamente não dispõe de capital de terceiros, resultado evidenciado pelo índice de endividamento total que ficou abaixo de 1,0 nos dois anos estudados.

Os índices mercadológicos apontam para uma desvalorização das ações da Petrobras e, conseqüentemente, perda de participação de mercado e de novos investidores devido o envolvimento da mesma na investigação denominada como operação “Lava-Jato”. Os índices de lucro por ação e índice de preço/lucro foram negativos tanto em 2014 quanto em 2015.

Como sugestão para desenvolvimento de pesquisas futuras, seria oportuno considerar uma proposta de problema e objetivo semelhantes a presente pesquisa, mas considerando futuramente o ano de 2016 e fazer uma análise setorial da Petrobras com outras empresas concorrentes.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 2011.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Relatório da Administração Financeira 2015**. Disponível em < <http://sistemas.cvm.gov.br/?CiaDoc> >. Acesso em 04 de maio de 2016 às 10:45.
- FORTUNA, E. **Mercado financeiro: produtos e serviços**. 17. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2008.
- GITMAM, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira Essencial**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- IUDICIBUS, Sérgio de. et al. **Manual da Contabilidade Societária**. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2010. 27
- _____. **Manual da Contabilidade das Sociedades por ações**. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2007.
- MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanço**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.
- PASSAIA, Claudir. SILVA, Benedito. SILVA, Elisângela. DEMOZZI, Marlucci. **Análise Econômica Financeira com utilização de Índices**. Disponível em <<http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo03.pdf>>. Acesso em 11 de maio de 2016 às 15:45.
- PONTE, João Pedro da. **O estudo de caso na investigação em educação matemática**. 1994. Artigo científico – Faculdade de Ciências, Universidade de Lisboa, Lisboa. Disponível em:<<http://www.educ.fc.ul.pt/docentes/jponte/docs-pt/94-ponte%28quadrante-estudo%20caso%29.pdf>>. Acesso em: 17 de maio de 2015, às 09:49.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- TÉLES, Cristhiane Carvalho. **Análise dos Demonstrativos Contábeis: Índices de Endividamento**. Disponível em http://www.peritocontador.com.br/artigos/colaboradores/Artigo_-_ndices_de_Endividamento.pdf>. Acesso em 11 de maio de 2016 às 17:02.

AUDITORIA INTERNA: Um estudo da função por ela desempenhada em empresas de pequeno porte

Francisco Ícaro Silverio de Oliveira
Francisco Igo Leite Soares
Rafael Ramon Fonsêca Rodrigues

RESUMO

No mundo globalizado, as informações são processadas com maior rapidez devido a evolução tecnológica. A busca por maiores lucros por parte dos empresários é clara. Para que a administração seja eficiente em suas decisões, é necessário que as informações da auditoria sejam precisas e tempestivas para as tomadas de decisões. Este artigo tem como objetivo mostrar a importância da Auditoria Contábil de forma interna em empresas de médio porte. De forma sucinta foi exposto a auditoria como um todo, demonstrando o papel da auditoria interna, como se deve preparar os documentos, o momento de apresentar seu parecer com sua opinião, tendo respaldo no que for exposto de forma a comprovar tudo que foi auditado. Este trabalho foi feito através de pesquisa bibliográfica, buscando subsídio nas leis e normas pertinentes a auditoria. A pesquisa consiste numa pesquisa de cunho teórico, e qualitativa, que busca esclarecer a Auditoria Contábil. Constatou-se, ao término do estudo, que a auditoria é uma importante ferramenta de auxílio na tomada de decisões.

Palavras-chave: Auditoria Contábil. Auditoria Interna. Tomada de decisões.

1. INTRODUÇÃO

Com o passar do tempo, a complexidade das operações nas empresas aumentou de tal forma que foi necessário o aperfeiçoamento das normas de procedimentos internos, ou seja, os controles internos.

Como o proprietário da empresa ou o administrador não teria condições de supervisionar e investigar todos os acontecimentos internos da empresa houve a necessidade de se criar a figura do auditor interno, para que esse pudesse assumir tal papel.

O auditor interno tem a função de verificar se as normas internas estão sendo seguidas, e paralelamente executa a auditoria contábil e operacional, de tal forma, que não pode se submeter aos departamentos contábil e administrativo, sendo de fundamental importância ser subordinada apenas a presidência da empresa, pois não sendo dessa forma, poderá sofrer pressões dos outros departamentos.

O objetivo deste trabalho é salientar a importância da Auditoria Contábil de forma interna em empresas de médio porte, valorizando essa ferramenta tão importante, que é a auditoria.

Serão abordados neste artigo temas de fundamental importância para a atuação de um auditor interno, ressaltando suas principais funções, como é feito a organização do trabalho de um auditor interno e como funciona a gestão e os relatórios produzidos numa auditoria interna.

De forma sucinta será abordado ainda à missão do auditor interno, a quem ele deve se submeter, sua postura na empresa e a organização da função da auditoria interna em empresas de médio porte. Também será abordado sobre a autoridade de uma auditoria interna, quais os serviços por ela prestados, bem como um pouco sobre o processo de auditoria, mostrando a análise das informações, como avaliar essas informações, demonstrando como obter elementos que comprovem às mesmas e por fim a formação da opinião do auditor.

Para tanto, o presente trabalho será respaldado em pesquisas bibliográficas de estudiosos na área, para melhor firmar os estudos aqui evidenciados, analisando de forma bastante contextualizada cada ponto do trabalho, esclarecendo os assuntos elencados em relação ao tema hora estudado.

Nas considerações finais do presente artigo será feita uma abordagem sobre a auditoria interna, a qual será de grande importância para melhor compreensão da mesma, e dessa forma contribuir com diversas informações para o futuro da profissão.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 DEFINIÇÃO DA AUDITORIA

A palavra auditoria origina-se do Latim *audire*, que significa ouvir, sendo utilizada pelos ingleses a palavra *auditing*, para significar o conjunto de procedimentos técnicos utilizados para a revisão das demonstrações contábeis.

Esta técnica especifica a confiabilidade dos dados contábeis, ou seja, investiga a confiabilidade das informações, e se os fatos que ocorrem na entidade estão de acordo com a legislação pertinente e em vigor. Sá (2002, p. 132) define auditoria da seguinte maneira:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azindal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Dessa forma, a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis dele originados.

Os exames são efetuados segundo as normas de auditoria geralmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada situação, para conseguir elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados seguindo os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis dele decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, com os resultados do período administrativo examinado.

Após a abertura do capital das empresas, algumas entidades passaram a negociar suas ações em bolsas de valores, os empresários passaram a buscar empréstimos, preferencialmente em longo prazo, pois buscavam capital para investir no ativo permanente de suas empresas e os investimentos feitos nesta parte do patrimônio geram resultados em longo prazo, os proprietários também buscavam adquirir matéria-prima a prazo, ou seja, necessitavam de uma rotatividade de recursos com prazos estendidos.

Entretanto, para comprar ações na bolsa de valores, fornecer empréstimos e vender matéria-prima a prazo é interessante que os acionistas, financiadores e fornecedores conheçam a situação patrimonial da empresa onde estão investindo seu capital, bem como sua liquidez, rentabilidade, endividamento, enfim sua capacidade de quitar seus compromissos na data prevista. Almeida (2003, p. 87) afirma que:

Os futuros investidores passaram a exigir que as demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica, surgindo então a profissão do auditor devido o conhecimento e técnica em examinar as demonstrações contábeis da empresa e emitir sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou independente.

Esses novos investidores nem sempre conheciam as instalações físicas da entidade ou a situação patrimonial da mesma. Foi quando as demonstrações contábeis passaram a ser de suma importância, pois através de demonstrações como Balanço Patrimonial (BP), Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), Demonstração da Origem e Aplicação de Recursos (DOAR) e Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstrações de Fluxo de Caixa (DFC), Demonstrações do valor Adicionado (DVA), os financiadores, acionistas bem como a sociedade em geral tomavam conhecimento da real situação do patrimônio.

Mas, como saber se as informações contidas nas demonstrações contábeis são verdadeiras? Utilizando a técnica denominada Auditoria, que tem o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis refletem a real situação econômico-financeira do patrimônio, se as demonstrações acima mencionadas foram elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade e se estes foram aplicados de maneira uniforme ao longo do exercício financeiro.

Tornou-se, então, necessário que as demonstrações contábeis fossem fiscalizadas por profissionais qualificados e que não tivesse nenhum tipo de vínculo com a empresa auditada. Surgiu assim, a função de auditor independente, um profissional que possui conhecimentos contábeis suficientes para encontrar erros ou fraudes nos registros contábeis e não tem vínculos com a entidade auditada, não tendo, portanto, motivos para beneficiá-la.

2.2 OBJETIVO DA AUDITORIA

Conforme dito, a auditoria consiste em verificar a autenticidade dos documentos contábeis, observando se os dados demonstrados nos mesmos são compatíveis com a situação econômica da empresa, e se as demonstrações contábeis foram elaboradas obedecendo aos princípios de contabilidade vigentes e se os mesmos foram aplicados uniformemente ao longo do exercício financeiro em análise.

O objetivo principal da auditoria é controlar e proteger os créditos de terceiros contra possíveis fraudes e destruições físicas ou econômicas do patrimônio, este que geralmente não pertence apenas aos titulares da entidade, pertence também a acionistas, sócios mesmo que minoritários e a financiadores, que investem na entidade acreditando na realidade da mesma.

Faz parte do objetivo da auditoria, representar os interesses de pessoas que tem participação no lucro da empresa, como investidores, credores, governo, funcionários com participação no lucro e outros, pois todos estes precisam confiar na fidelidade e exatidão dos documentos contábeis, e é a auditoria que transmite essa confiança.

A referida técnica consiste no exame das demonstrações financeiras feitas com o propósito de expressar uma opinião sobre a propriedade com que as mesmas apresentam a situação patrimonial e financeira da empresa e o resultado das operações no período de exame. Também é função da auditoria, verificar os atos e fatos ligados ao patrimônio, mesmo que estes não possuam registros e sejam identificados por outros fatos e/ou através de testemunhas.

A auditoria possibilita um controle eficiente dos bens, direitos e obrigações que formam o patrimônio da empresa, contribuindo assim para a diminuição da ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade decorrente não só dos empregados, mas também dos administradores.

2.3 AUDITORIA INTERNA

Ao realizar trabalhos em uma empresa, os auditores independentes precisavam ter acesso a muitos documentos pertencentes à empresa, e este fato levou as empresas a designarem funcionários para auxiliar os auditores.

Auxiliando auditores independentes, estes funcionários aprenderam a utilizar as técnicas de auditoria e passaram a utilizá-las na empresa onde trabalhavam, surgindo assim à auditoria interna.

Este tipo de auditoria pode ser definida como atividade de avaliação independente dentro da organização, para a revisão de contabilidade, finanças e outras operações, como base para servir à administração. É uma maneira que a administração encontrou para medir, avaliar e verificar a eficiência de outros controles.

O objetivo da auditoria interna é auxiliar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

O trabalho do auditor interno, apesar de voltado para a administração da empresa, é muito mais abrangente que a atividade do auditor externo, cuja finalidade principal é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

A atividade de auditoria interna é desempenhada por funcionários da empresa, sendo que a formação destes funcionários pode ser diferente, desde que atendam as necessidades da entidade. Para Jund (2001, p. 26):

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento

da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, as metas, aos objetivos e as políticas definidas para as mesmas.

A utilidade da auditoria interna em uma entidade é verificar de maneira contínua o cumprimento dos procedimentos internos, observando se estes são adequados e se atingem os objetivos da empresa. Dessa forma, o papel da auditoria interna é garantir o cumprimento dos objetivos da empresa através do acompanhamento da execução dos procedimentos internos da mesma.

Diante do crescimento das atividades econômicas e do tamanho das empresas, observar o cumprimento das normas e procedimentos internos tornou-se uma tarefa difícil de ser realizada por um único funcionário.

Os auditores internos tinham, no início, a responsabilidade praticamente exclusiva de revisar e conferir valores e documentos, como ampliação da função dos auditores públicos. Com o aperfeiçoamento das práticas comerciais e da inter-relação entre as entidades, a administração passa a precisar de algum funcionário que lhe confirme que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados e que os dados contábeis, merecem confiança e credibilidade por espelharem a realidade econômica e financeira da empresa. Este funcionário é o auditor interno.

2.3.1 O auditor interno

O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado aqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que possa vir um dia a examinar para que não interfira na sua independência, pois o mesmo executa auditoria contábil e operacional e tem como principais objetivos: verificar se as normas internas estão sendo seguidas; verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; verificar a necessidade de novas normas internas e efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.

Compreende-se que os auditores internos geralmente combinam o conhecimento que tem das atividades operacionais, obtido através do trabalho na empresa, com certo grau de independência dos auditores.

Em conformidade com o item 3.1.1 das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, p. 3:

É de competência técnico-profissional do contador, na função de auditor interno, manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à entidade.

Os auditores internos dedicam-se a aumentar a confiabilidade das informações contábeis e dos sistemas de controle interno, os relatórios e processos emitidos por eles têm sua utilidade limitada à administração interna da companhia, pois não possuem independência suficiente por estarem subordinados a administração da empresa.

Para que a auditoria interna seja eficiente e confiável, esta deve ser executada por profissionais bastante independentes das pessoas cujo trabalho está sendo examinado, não possuindo qualquer tipo de vínculo com as mesmas, para que os auditores não sejam pressionados pela posição dessas pessoas, influenciados pelos seus pontos de vista ou intimidado pelo cargo alto que ocupam. Almeida (2003, p. 17) define o auditor interno da

seguinte maneira:

Para suprir as exigências da alta administração, por consequência, às mudanças do mercado, seria necessário haver profissionais para realizar auditorias periódicas, com maior grau de profundidade e abrangência, de tal forma que pudesse abranger não somente as áreas responsáveis pelos registros contábeis já realizados ou à realizar (área financeira ou contábil), mas as demais áreas que executavam atividades chaves da empresa.

Os auditores internos devem fidelidade à empresa. Seus trabalhos, pagamentos e oportunidades de crescimento profissional são controlados pela administração que supervisiona o departamento de contabilidade, que contém as informações sob exame. Estes fatos não significam que os auditores internos não possuam independência. A independência é uma questão de separação organizacional. É perfeitamente possível que um departamento de auditoria interna possua independência. Para Almeida (2003, p. 33):

O auditor interno tem menor grau de independência na empresa e executa a auditoria contábil e operacional, pois além de verificar se a contabilidade foi efetuada de acordo com os princípios e normas contábeis geralmente aceitos, ele também verifica a confiabilidade dos controles internos.

Em uma instituição com auditoria interna, o departamento de auditoria interna deve ser separado do departamento de contabilidade e da tesouraria. Se o chefe do departamento relata diretamente à diretoria ou a um alto funcionário, que ocupa um cargo equivalente a chefe de um dos departamentos e os funcionários do departamento de auditoria interna são auditores competentes, sem apreensão de que um relatório crítico resultará em prejuízo aos exames executados por tais departamentos podem ter um alto grau de independência. Eles necessitam, entretanto, do grau de independência final, que é a independência em relação à administração.

2.4 SUBORDINAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

A função auditoria interna deve-se reportar funcionalmente ao Conselho de Administração e hierarquicamente ao Presidente do Conselho de Administração, para dessa forma evitar qualquer tipo de coação dos departamentos envolvidos na companhia, pois são totalmente independentes dos demais departamentos incumbindo a auditoria de fiscalizar, orientar e controlar todos os setores da empresa.

Conforme o site Martinelli Auditores (www.martinelliauditores.com.br):

As responsabilidades da auditoria interna, nas organizações devem ser claramente determinadas pelas políticas da Companhia. A autoridade correspondente deve propiciar o auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da Companhia que possam vir a ter importância para o assunto em exame. O auditor interno deve sentir-se à vontade para revisar e avaliar diretrizes, planos, procedimentos e registros.

Os relatos funcionais necessitam que o Conselho de Administração observe e aprovem:

- O plano anual de auditoria;
- Os relatórios (conclusões) resultantes do trabalho de auditoria interna;

- As propostas sobre a melhoria da eficiência e da eficácia da organização em relação aos objetivos definidos;
- O acompanhamento da execução do plano anual de auditoria;
- A avaliação do desempenho da auditoria;
- O quadro de pessoal, o plano de formação e o orçamento;
- A resolução de conflitos com os auditores.

Já, os relatos hierárquicos, necessitam que o Presidente do Conselho de Administração observe e aprove, no âmbito de suas competências:

- A gestão de recursos humanos, nomeadamente: contratação de novos auditores internos, subcontratação de recursos externos e promoção e remuneração dos auditores internos;
- A aquisição de recursos (meios informáticos, literatura técnica, etc.);
- As despesas com as ações de auditoria interna ou com a participação em ações de formação;
- O acompanhamento do orçamento anual.

2.4.1 Postura diante de uma auditoria interna

Todo e qualquer profissional deve ter uma postura pré-definida em sua atuação. Com o auditor interno não seria diferente, pois ele deverá pautar a sua conduta pessoal e profissional pelos princípios da ética, usualmente aceito, dando ênfase a integridade, objetividade, confidencialidade e a competência em seu trabalho.

A integridade do auditor interno gera confiança, de tal forma a proporcionar mais confiabilidade em seus julgamentos. A objetividade do auditor interno se manifesta ao inferir, avaliar e comunicar as informações sobre a atividade ou processo que está sendo analisado. O auditor interno efetua uma avaliação minuciosa de todos os fatos relevantes e seu julgamento não sofre nenhuma influência particular.

A confiabilidade do auditor interno é demonstrada através do respeito ao valor da propriedade das informações que recebe ao longo do seu desempenho na função, sem que estas sejam divulgadas sem a devida autorização, exceto é claro em casos que seja obrigado legalmente ou profissionalmente de fazer.

A competência do auditor interno é aplicada através de seus conhecimentos, capacidades e experiências no desempenho de suas funções e responsabilidades de maneira a demonstrar seu total domínio no que se propõe a avaliar.

2.5 A ORGANIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA EM EMPRESAS DE MÉDIO PORTE

A empresa deverá adotar sua própria estrutura de auditoria interna, levando em consideração a dimensão da empresa e sua complexidade operacional, da mesma forma que deve observar sua disponibilidade de recursos humanos qualificados e seus recursos financeiros. Para Kurcgant (1976, p. 555):

O processo de auditoria (...) pode ser temporário ou permanente, dependendo dos objetivos estabelecidos para a avaliação. Esses métodos têm vantagens e desvantagens e sua escolha vai depender dos objetivos determinados para a auditoria. Além disso, as atividades de auditoria requerem recursos humanos e materiais específicos para este fim, que vão depender do tamanho da instituição e da abrangência do processo a ser realizado.

Da mesma forma que a empresa possa ter um departamento interno com a função de auditoria, poderá a critério da diretoria, contratar entidades externas para exercer tal função.

Como nos enfoca Donabedian (1990, p. 1115 - 1118), em relação à atividade a ser desenvolvida: “a qualidade deve ser construída em cada avaliação por meio dos sete pilares da qualidade: eficácia, efetividade, eficiência, otimização, aceitabilidade, legitimidade e equidade; e em três aspectos de abordagem: a estrutura, o aspecto e o resultado”.

De acordo com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB, 1977, Op. Cit. p. 13) o controle interno das instituições no ramo de auditoria é definido como “[...] o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência das operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”.

Dessa forma, a auditoria interna é a forma mais eficiente para tomar futuras decisões em relação ao futuro de qualquer instituição, como afirmam Pereira e Takahashi (1991, p. 216): “A auditoria constitui-se na avaliação sistemática e formal de uma atividade por alguém não envolvido diretamente na sua execução, para determinar se esta atividade está alcançando os objetivos propostos”.

Portanto, através da sistemática da auditoria, é possível determinar se a empresa está alcançando os objetivos propostos e ainda se cada setor está cumprindo as metas.

2.6 O PROCESSO DE AUDITORIA

A principal finalidade da auditoria é emitir uma opinião técnica sobre as demonstrações financeiras que sirva de embasamento para os usuários e interessados nessas informações.

Esse trabalho é feito através de técnicas próprias que são de competência da auditoria, e, em geral segue um roteiro pré-determinado, a fim de obter informações e recursos necessários para que os usuários dessas informações possam formar uma opinião sobre as demonstrações da empresa.

Para que isso ocorra o auditor deverá percorrer um longo caminho que irá ser descrito adiante.

2.6.1 Análise da informação

Esse é o ponto de partida no processo de auditoria. É onde deve estar o significado do resultado encontrado. Ao se deparar com uma demonstração contábil de uma determinada empresa, seja um Balanço Patrimonial, uma Demonstração do Resultado do Exercício ou outro qualquer, o auditor está diante de uma informação que afirma determinados dados financeiros e patrimoniais dessa empresa. Com isso, o auditor irá se utilizar dos seus conhecimentos para verificar se essa afirmação constante nessa demonstração é verídica. Esse trabalho é feito através do uso de algumas técnicas próprias.

A revisão analítica, que é um instrumento de auxílio ao planejamento e a análise, é usada para estabelecer o escopo da auditoria. De início, essa análise pode revelar a profundidade que deve ser dada aos exames e aos riscos que a empresa auditada se submeterá no decorrer do trabalho realizado.

No pré planejamento, o auditor vai elaborar o cronograma de suas atividades, tais quais forem necessárias, e com detalhes e informações quanto seja possível para a realização do exame que irá submeter.

É imprescindível a realização de um bom planejamento para iniciar qualquer trabalho, e com a auditoria não é diferente. O responsável pela auditoria é que deve realizar o

planejamento, com eficiência. Nessa etapa serão definidos, os locais, o momento de execução de cada atividade e alguns outros pontos que são indispensáveis para serem observados durante o planejamento.

Nesse momento, o profissional da auditoria se valerá de todos os conhecimentos técnicos e experiência adquirida em outros trabalhos para que possa ver e observar o que realmente é possível e importante quanto à verificação, tais como, análises verticais, análises horizontais, variações significativas, maiores e menores riscos, etc.

Nessa fase, é indispensável o conhecimento da empresa de modo geral, das atividades e operações que realiza, como e o porquê das coisas, para que a auditoria possa ser eficiente e eficaz. Quanto maior for o conhecimento adquirido por parte do auditor nesse momento, maior será a eficiência do trabalho.

2.6.2 Avaliação da informação

Essa é a segunda etapa do processo de auditoria, e consiste em avaliar a afirmação constante nas demonstrações a serem auditadas.

Nessa etapa vai ser observada a melhor forma de examinar as contas que serão analisadas, será determinado, a natureza, o momento e a profundidade dos testes de auditoria, e tudo isso faz parte do processo de identificação.

O auditor com seu vasto conhecimento deverá se utilizar de toda sua técnica, e se preparar para o trabalho como um todo, e considerar os diversos fatores que poderão afetar a auditoria.

Segundo Attie (2000) dentre os principais fatores que poderão atrapalhar o trabalho do auditor estão o nível de controle interno, a subjetividade inerente, a integridade dos administradores, a ponderação da relevância e a ponderação do risco relativo.

2.6.3 Obtenção de elementos comprobatórios

É nessa etapa que o auditor busca evidências para fundamentar sua posição e o resultado encontrado na sua pesquisa. Para Attie (2007, p. 153), “[...] o auditor deve escolher os procedimentos mais apropriados para o seu exame, levando em consideração aspectos como a natureza das afirmações, a finalidade de cada revisão, a credibilidade das provas a obter, a facilidade de aplicação dos procedimentos e seu custo”.

A credibilidade do resultado final de uma auditoria leva em consideração os aspectos gerais do exame realizado como sua natureza e finalidade, com observações mais ou menos aprofundadas.

2.6.4 Formação da opinião do auditor, expressa por meio do Relatório

Esse é o último passo a ser cumprido no processo de auditoria. O auditor nesse momento vai avaliar o resultado dos elementos comprobatórios obtidos, e averiguar se sua pesquisa resultou em suficiência para divulgar o resultado encontrado, caso contrário, deverá continuar seu trabalho até formar evidências suficientes para formular sua opinião. Attie (2007, p. 156) diz que:

[...] por esse processo identifica-se se todo trabalho feito pelo auditor é suficiente e se atingiu os objetivos previamente determinados. Caso ainda persistam dúvidas ou as indicações constantes no trabalho feito sejam insuficientes, é tempo ainda de o complementar, fazer procedimentos adicionais de auditoria e ir em busca da suficiência do trabalho de auditoria.

E o trabalho somente estará concluído, se for possível a formulação dos objetivos e

relatar as opiniões comprobatórias, sem restrições, com relação ao resultado obtido.

3. METODOLOGIA

Este estudo tem como objetivo mostrar a importância da Auditoria Contábil, na sua forma de Auditoria Interna, para as empresas de médio porte, valorizando assim essa ferramenta tão importante, que é a auditoria.

Nele, empregou-se o método bibliográfico, tendo em vista que a pesquisa apresenta-se como uma revisão sobre o tema central abordado. Sendo assim, o referencial teórico fundamenta-se basicamente em leitura de artigos, monografias, livros, leis vigentes, bem como, normas que regem as pequenas e médias empresas.

A presente pesquisa científica tem um caráter qualitativo, pois utilizará apenas os conteúdos das obras supracitadas, para esclarecer sua problematização, não sendo viável o uso de recursos estatísticos. Essa ideia corrobora com a de Collis e Hussey (2005) que afirmaram ser a pesquisa qualitativa mais subjetiva, envolvendo o exame e a reflexão de percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas.

Levando esses pontos em consideração, entende-se que a presente pesquisa também pode ser conceituada como uma análise documental, tendo em vista que para se chegar a uma conclusão, foi necessária a leitura dos documentos citados anteriormente.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa bibliográfica teve como principal objetivo mostrar a importância da auditoria contábil nas empresas de médio porte, principalmente no tocante ao setor de controle interno e aos relatórios para a tomada de decisões dos gestores das empresas. Tomou-se como base o funcionamento de auditoria interna de empresas de médio porte, para dar aporte ao assunto estudado e poder mostrar como se deve proceder numa auditoria.

Foram apresentados conceitos de Auditoria Interna, para evidenciar a importância do processo de auditoria nas empresas e dessa forma, identificar os fatores que contribuem para a credibilidade dos administradores e demais interessados nos demonstrativos das empresas.

Com base nos estudos apresentados, observou-se que as empresas que são auditadas transmitem mais segurança aos seus investidores, e maior credibilidade nas suas demonstrações financeiras, uma vez que, na fase final da realização da auditoria os auditores emitem sua opinião (parecer), na qual afirmam se as demonstrações contábeis da empresa refletem ou não a realidade financeira e patrimonial da empresa auditada.

Após o processo de auditoria, os investidores, ao analisarem as demonstrações contábeis, saberão quais são as reais possibilidades da empresa obter lucro, decidindo então se devem ou não investir na mesma.

A auditoria interna, por sua vez, deve ser feita com responsabilidade e total cuidado por parte do auditor interno, seguindo as normas de auditoria geralmente aceitas, aplicando as técnicas, mostrando interesse e tempo suficiente para as análises que deverão ser feitas e para as opiniões (pareceres) apresentadas, sendo que esses servirão de ferramenta para um melhor conhecimento e controle por parte dos gestores das empresas, utilizando-as para suas tomadas de decisões.

Foi dada ênfase maior a auditoria interna nesse trabalho, pois teve um melhor contato com estudos bibliográficos voltados para empresas de médio porte, onde pôde-se constatar que o setor de auditoria interna é de fundamental importância para uma empresa de médio porte, pois, com o auxílio desse setor, é possível se ter um melhor controle de todos os atos e fatos tomados dentro da organização, de forma a servir de subsídio para os administradores

nas tomadas de decisões, bem como ter um melhor controle de tudo que acontece dentro da organização.

O que se pôde avaliar é que mesmo o auditor interno sendo um funcionário da empresa, ele tem por obrigação de ser, de certa forma, independente, para que seu trabalho não seja prejudicado, devendo o mesmo se submeter apenas ao alto escalão da empresa. Dessa forma, seu trabalho terá maior credibilidade perante aos administradores da empresa.

A auditoria interna é uma ferramenta de segurança para a administração e também de grande utilidade para os investidores, auxiliando-os na tomada de decisões relacionadas aos seus investimentos. Desse modo, este trabalho proporcionou um aprendizado muito importante para os profissionais da contabilidade que atuam no setor de auditoria, pois ter o conhecimento dos conceitos básicos e das normas aplicadas à auditoria interna é muito relevante para uma excelente prestação de serviço por parte dos contadores.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante de. **Auditoria: um curso moderno e completo.** – 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____. **Auditoria Interna.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CHERMAN, Bernardo. **Conceitos de auditoria interna e externa.** Disponível em: <http://www.vemconcursos.com/opiniao/index.phtml?page_ordem=assunto&page_id=233&page_parte=3>. Acesso em: 08 fev. 2016.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração: um guia prático pra alunos de graduação e pós-graduação.** 2ª ed. Porta Alegre: Bookman, 2005.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade. Brasília: CFC, 2003.**
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, C. R. R. **Avaliação em saúde.** Revista Olho Mágico. Londrina, v. 5, nº. 19, p. 23-5, jul – 1999.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa; SÁ, Antônio Lopes de. **Corrupção, fraude e contabilidade.** 1 ed. Curitiba: Juruá, 2005.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IAIB – AICPA. **Exposição de normas de auditoria.** Nº. 1 – Tradução da equipe da PriceWaterhouse Auditores Independentes. São Paulo, 1997.
- JUND, Sérgio. **Auditoria: Conceitos, normas técnicas e procedimentos.** Rio de Janeiro: Impetus, 2001.
- KURCGANT, P. **Auditoria em enfermagem.** Revista brasileira de enfermagem. v. 29, p. 106-124, 1976.
- PEREIRA, L. L; TAKAHASHI, R. T. **Auditoria em enfermagem.** In: KURCGANT, P. Administração em enfermagem. São Paulo: EPU, 1991, p. 215-222.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Contabilidade Ambiental e a Eficiência do Relatório de Sustentabilidade: Uma Contribuição à Discussão com Base na Divulgação do Relatório da Oi S.A.

Daniela Dayane Amaro de Oliveira Duarte
Hellayne Verucci Gomes Martins
Micaele Fernandes de Paiva
Auris Martins de Oliveira

RESUMO

Com o objetivo averiguar de que modo o Relatório de Sustentabilidade auxilia no desenvolvimento sustentável de uma empresa de telecomunicações, este estudo possui natureza qualitativa e descritiva, o qual buscou analisar o Relatório de Sustentabilidade 2014 da Oi S.A. Compreendeu-se que as informações revelam evidenciação da política ambiental, destacando prestação de contas, compromisso socioambiental, discriminando medidas adotadas e capital dirigido para cada atividade. A maior parte do conteúdo é de origem descritiva, também sendo utilizada exibição de quadros e inserção do Balanço Social, recursos que facilitam a compreensão do público externo. Depreende-se que por meio das informações registradas e analisadas no relatório – de âmbito social, tratando dos colaboradores por nível funcional e do tratamento e atenção voltados para o consumidor; de aspecto ambiental, sendo observado o consumo de materiais para embalagens utilizados nas operações, percentual de materiais usados provenientes de reciclagem e resíduos não perigosos por tipo e método de disposição; acompanhado, em seguida, por dados provenientes do Balanço Social, como seus indicadores sociais internos, externos e ambientais -, é perceptível que a adoção do mesmo contribuiu para que a companhia aprimorasse ações centrando no desenvolvimento sustentável e auxiliando na implantação de políticas ambientalmente corretas, atendendo ao objetivo geral dessa pesquisa.

Palavras-chave: Relatório de Sustentabilidade. Contabilidade Ambiental. Balanço Social.

1. INTRODUÇÃO

O estudo da riqueza das entidades, atualmente, ultrapassa os limites tradicionais, que se resumiam em apurar lucro e haveres. Tornam-se cada vez mais presentes nas demonstrações contábeis, dados concernentes ao meio ambiente, tendo em vista a preocupação que aumenta em escala mundial com sua conservação.

A Contabilidade Ambiental surgiu para suprir a necessidade de informações ligadas aos impactos no meio ambiente e às medidas tomadas pelas organizações para minimizar o resultado de seu trabalho na natureza, assim como evidenciar uma política de conservação ambiental. Porém, a temática de sustentabilidade ainda se depara com a inadequação atual da contabilidade voltada para esse aspecto, resultantes de uma variedade de razões, tais como: dependência monetária e da economia neoclássica, orientação capitalista, foco exclusivo nos negócios, quantificação numérica e tecnicismo na prática contábil (JONES, 2010).

Diante de tal quadro de postura conservadora, surge a necessidade de dar um respaldo ao Relatório de Sustentabilidade como uma ferramenta que a entidade possa usar como acompanhamento do seu projeto de desenvolvimento sustentável realizado até então e a ser aprimorado em exercícios futuros. Com tal perspectiva, o problema que orienta o presente trabalho é: como o Relatório de Sustentabilidade contribui para o desenvolvimento sustentável da empresa Oi S.A.?

Tendo como objetivo geral, verificar de que forma o Relatório de Sustentabilidade contribui para o desenvolvimento sustentável de uma empresa de telecomunicações, foram adotados os seguintes objetivos específicos: descrever os principais pontos que levam o Relatório de Sustentabilidade a ser essencial na relação empresa e sociedade; investigar a eficácia do Relatório de Sustentabilidade como indicador de crescimento econômico para a empresa; e identificar a partir dos dados fornecidos no Relatório de Sustentabilidade de que forma a empresa de telecomunicações está contribuindo para a sustentabilidade ambiental.

O presente estudo se mostra relevante, pois teve como intento verificar a eficiência e os benefícios disponíveis por meio da elaboração e divulgação do Relatório de Sustentabilidade pela Contabilidade.

A metodologia utilizada para alcançar a finalidade desse trabalho é descritiva e qualitativa. As informações primárias e relatórios foram retirados dos demonstrativos contábeis da empresa estudada publicados na página da *internet* da Bovespa e da própria entidade. Os dados secundários tiveram como fonte estudos bibliográficos por meio de artigos, livros, revistas e pesquisas eletrônicas. Estando o trabalho dividido em: introdução, referencial teórico, metodologia, desenvolvimento da análise do Relatório e a conclusão da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEORICO

2.1 RESPONSABILIDADE AMBIENTAL

Com início na década de 1970, a conscientização ambiental (BARDINE, 2013) incentivou grupos de diversas nacionalidades e as entidades se viram pressionadas a reavaliar sua conduta empresarial no que se refere a danos ambientais e esclarecimento a respeito dos mesmos, diante do público, do governo e das demais organizações.

Reforçando a consideração, mensuração e divulgação entre custos ambientais e lucro das empresas ao relatar sobre a poluição e os reais impactos de sua ocultação além de observar o julgamento predominante daqueles que se recusam a adotar as novas práticas, Ferreira (2003, p. 22) afirma que:

Quando se propõe que esses custos de poluição sejam considerados nos preços dos produtos, há de se imaginar que maiores preços resultem em vendas menores e menos lucros. Entretanto, deve-se também raciocinar que, ao não contemplarmos esses custos na apuração do lucro do período, os acionistas ou sócios da empresa estariam sendo beneficiados com a distribuição do lucro [...], enquanto os custos da despoluição ou recuperação estariam sendo socializados.

De tal forma, entende-se que a falta dos dados referentes à poluição não consideraria a reversão ou tratamento dos mesmos, aumentando o lucro das empresas e resultando para a comunidade todo gasto ligado à reparação do dano ocasionado pela entidade e não reconhecido no final do processo. Distorcendo, assim, o real valor de seu lucro e a empresa não assumindo sua responsabilidade com a atividade desenvolvida e suas consequências externas.

Através dos anos, o debate sobre a relação sociedade-natureza ganhou maior ênfase, graças a realizações de conferências mundiais em torno das questões ambientais, adoção e difusão de legislação ambiental, manifestações sociais organizadas contra as empresas nocivas ao meio ambiente, grande divulgação de desastres ecológicos, institucionalização de padrões internacionais de qualidade e enriquecimento de propostas de desenvolvimento sustentável (SILVA, 2003).

A etapa de reconhecer a responsabilidade ambiental e praticar medidas preventivas contra danos ou redução dos mesmos deve ser seguida por devidos registros, para acompanhamento de todo ambiente externo a entidade e para que esta possa aprimorar sua conduta consciente, aliar o lucro à sustentabilidade e adotar tecnologia limpa.

A responsabilidade ambiental é um reflexo das ações ligadas à condução de alterações no tipo, qualidade ou quantidade de insumos destinados a sua atividade final, aperfeiçoamento dos programas de manutenção de máquinas e equipamentos, alteração no próprio processo produtivo e no padrão de desenvolvimento de produtos e serviços (JABBOUR; SANTOS; NAGANO, 2009).

Sem a mobilização e comprometimento em repensar a conduta dentro e fora das organizações, sendo estas as principais modeladoras do espaço geográfico, a responsabilidade ambiental não haveria de ser nada além de uma ideia utópica. Entretanto, com várias vertentes de grupos sociais cobrando, pesquisando e adotando novas condutas, espera-se que a prática amadureça e que os gestores de entidades percebam a preocupação ambiental como uma forma de diminuir seus custos, trazendo benefícios não apenas para a imagem, mas para os resultados financeiros da empresa.

2.2 CONTABILIDADE AMBIENTAL

As barreiras encontradas contra a maior disseminação e aceitação da Contabilidade Ambiental nas organizações deve-se a perspectiva do paradigma social dominante. De acordo com Nascimento (2007, p. 21):

O paradigma social dominante (PSD) identifica-se com os princípios e objetivos da sociedade capitalista ocidental, que visa ao crescimento econômico e ao lucro. [...] os recursos naturais são vistos como exploráveis infinitamente e os impactos ambientais, como externalidades. A relação do homem com a natureza é [...] de dominação. [...] O crescimento econômico irá gerar maior consumo e os resíduos e demais problemas resultantes desse aumento de consumo serão resolvidos pela tecnologia.

No decorrer dos anos, torna-se perceptível a prática crescente, por parte de empresas proativas, da publicação dos relatórios ou mesmo dos balanços ambientais; essa seria uma forma de reação a pressões sociais relacionadas à proteção e responsabilidade ambientais – servindo, então, tais divulgações como meios que estimulam as empresas a melhorarem seu desempenho ambiental, assim como ter um relacionamento mais positivo entre as partes interessadas no crescimento econômico ambientalmente correto (ANDRADE ET AL., 2007).

Assim, a Contabilidade tem um papel na construção da viabilidade para o desenvolvimento sustentável. Para um trabalho com resultados mais significativos, a requisição de relatórios ambientais deveria ser mais comum e severa, o empresariado precisaria encarar sua responsabilidade ambiental como um dever e estudantes/profissionais se comprometerem com o engajamento na área. Assim, por meio de atividades em conjunto e minuciosas, a Ciência Contábil teria como comprovar a sua real e forte utilidade na luta pela conservação do meio ambiente.

2.3 RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE

Atualmente, a forte degradação ambiental ocasionou a conscientização por parte de algumas entidades - estas assumiram a responsabilidade ambiental, visando o bem-estar da comunidade e integridade dos recursos utilizados.

Até o ano de 2012, 60 países seguiam diretrizes do desenvolvimento do Relatório de Sustentabilidade que foram estabelecidas pelo *Global Reporting Initiative* – GRI (BITARELLO, 2012), uma instituição global e sem fins lucrativos que tem como missão tornar padrão a prática de relatórios de sustentabilidade, equipando as organizações com orientação e suporte para tal (*GLOBAL REPORTING INITIATIVE*, 2012).

A elaboração do relatório se revela de fundamental interesse como ferramenta de comunicação e gestão que, construído através de bases claras, é um diferencial na análise da posição da empresa no mercado e de sua valorização social. Investidores e consumidores dão prioridade a empresas com baixo impacto ambiental e lucro justo, que consideram em suas demonstrações, os passivos ambientais correspondentes ao desenvolvimento de suas atividades, revelação, mensuração e correções das alterações que ela venha a causar no meio externo durante seu processo de produção. Somado a isso, através do Relatório de Sustentabilidade, a entidade pode avaliar seus próprios pontos fracos e localizar as chances de melhoria e reparação de quaisquer danos apresentados no exercício social.

2.4 CONTABILIDADE NA CONSTRUÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

A Ciência Contábil vem incorporando em suas tradicionais demonstrações, itens ligados a evidenciação da conduta ambiental da entidade. Foram necessários anos e a

ascensão do reconhecimento da contabilidade como utilização de fonte de informação para a sociedade de atividades empresariais de interesse comunitário (perspectiva social), para que novas demonstrações começassem a surgir, como: DFC, DVA e BS – cada uma delas com o intuito de revelar a distribuição do capital para causas que envolvam o quadro de funcionários, investidores e sociedade.

Em trabalho realizado na Região Sul do país, no ano de 2008, foi revelado as evidenciações voluntárias por setor econômico elaboradas e divulgadas até então. Os ramos apresentados foram fiéis à listagem apresentada pela Bovespa (segregação total, na época, em 10 setores econômicos distintos). O quadro seguinte destaca as informações evidenciadas voluntariamente por cada um dos setores econômicos. Nela, é possível observar, de acordo com Cruz, Machado e Sousa (2008, p. 51) que “no setor de telecomunicações não foi identificada sequer uma evidenciação voluntária daquelas pesquisadas”.

Quadro 01 - Evidenciação voluntária por setor econômico

Quant. Cias	Setor Econômico	Evidenciações Voluntárias											
		DFC		DVA		BS		Intangíveis		EBITDA		Totais	
17 17,5%	Bens Industriais	8 25,8%	7 31,8%	4 15,4%	6 19,4%	12 25,5%	37 23,6%						
13 13,4%	Construção e Transporte	3 9,7%	1 4,5%	2 7,7%	5 16,1%	5 10,6%	16 10,2%						
18 18,6%	Consumo Cíclico	4 12,9%	4 18,2%	7 26,9%	9 29,0%	9 19,1%	33 21,0%						
14 14,4%	Consumo Não-Cíclico	7 22,6%	3 13,6%	4 15,4%	6 19,4%	9 19,1%	29 18,5%						
9 9,3%	Financeiro e outros			1 3,8%			1 0,6%						
10 10,3%	Materiais Básicos	3 9,7%	3 13,6%	3 11,5%	2 6,5%	4 8,5%	15 9,6%						
3 3,1%	Petróleo, gás e combustíveis	3 9,7%	3 13,6%			3 6,4%	9 5,7%						
4 4,1%	Tecnologia da Informação	2 6,5%		1 3,8%	2 6,5%	4 8,5%	9 5,7%						
2 2,1%	Telecomunicações												
7 7,2%	Utilidade Pública	1 3,1%	1 4,7%	4 15,5%	1 3,1%	1 2,3%	8 2,3%						
97 100%	Total Geral	31 100%	22 100%	26 100%	31 100%	47 100%	157 97%						

Fonte: Cruz, Machado e Sousa (2008, p.52).

Com o uso da Ciência Contábil, as entidades que “investem, atendem as legislações [...] e superam as expectativas” (ABREU; FERNANDES; SOARES, 2008, p. 59) - entendam-se legislações e expectativas como socioambientais – tornam os acionistas mais seguros, pois avaliam tais negócios como de menor risco, por prevenirem passivos ambientais e mostrarem-se com maior vantagem competitiva.

A contabilidade utilizada na construção do desenvolvimento sustentável é variável para cada região. Em alguns locais, ela encontra-se mais madura para a causa e participativa.

Tal visão é resultado de impactos ambientais desastrosos que surgiram nessas regiões decorrentes do processo de industrialização desmedido em seus territórios. No Brasil, as mudanças são mais recentes. Apenas na década de 90 alguns pronunciamentos contábeis foram elaborados com a finalidade de impulsionar as entidades a divulgarem dados socioambientais em suas demonstrações. A indicação, em especial, era dirigida para os setores com maior grau de agressão e impacto ao meio ambiente.

3. METODOLOGIA

Por sua característica em analisar em profundidade um objeto, este trabalho configura-se como estudo de caso, que possui natureza documental. Nesta estratégia de pesquisa, suas etapas são o planejamento, as técnicas de coleta de dados e os enfoques das análises dos referidos dados. É uma metodologia que busca explicar o como e o porquê, focada normalmente em eventos contemporâneos e atuais, sem manipular variáveis como acontece nas pesquisas experimentais. Ou seja, o estudo de caso pode ser compreendido como uma estratégia de investigação científica que segue um conjunto de procedimentos predeterminados (ACEVEDO e NOHARA, 2007).

A investigação de campo transcorreu-se entre os meses de maio à outubro de 2015, na Oi S.A., que atua em todos os Estados brasileiros, sendo a documentação estudada o seu relatório de sustentabilidade do ano 2014. A análise realizada é de caráter documental, com inserção de quadros presentes no relatório, os quais transmitem a atualidade dos temas abordados no Relatório de Sustentabilidade.

Com base em Diehi e Tatim (2004) firma-se como método de pesquisa utilizado o indutivo, consolidado na medida em que a análise específica das informações socioambientais - com seus reflexos financeiros e impactos sociais e ambientais - passou a ser interpretada por fim na sua necessária disposição final em linhas gerais no relatório de sustentabilidade.

As análises do relatório foram concentradas nas suas informações, ações e projetos de natureza social e ambiental, não adentrando em questões como estratégia mercadológica ou econômica, concluindo com estas mesmas, abordagens sociais e ambientais do balanço social. Os pontos principais levantados, respectivamente, são a análise da consideração da Contabilidade Ambiental frente as empresas de telecomunicações e a elaboração do Relatório de Sustentabilidade – sendo extraídos deste verificações quanto ao conteúdo e alterações ocorridas em suas informações de aspectos sociais, ambientais e as presentes em seu balanço social no decorrer dos anos, através de acompanhamento dos resultados divulgados (cuja análise foi efetuada por meio dos dados retirados da página da Bovespa, da Oi S.A. e do GRI na *internet*, com auxílio da literatura especializada).

4. CONTABILIDADE AMBIENTAL EM EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO

De uso em larga escala em entidades que causam maior agressão ao meio ambiente, as demais empresas, como as de telecomunicações, ou mantém espaço reduzido ou descartado em suas demonstrações contábeis tratando-se do assunto. O espaço adquirido no decorrer do tempo deve-se as demonstrações contábeis que revelaram seu papel de utilidade para o instinto humano de preservar seu patrimônio (HAHN; REZENDE; NOSSA, 2010).

Ao se verificar a página da Bovespa na *internet* é possível identificar a escassez de Relatórios de Sustentabilidade elaborados ou divulgados na mesma, especialmente no que se trata das companhias de telecomunicações. Algumas entidades realizam o levantamento e elaboração do relatório propriamente dito com divulgação na página da própria empresa, para acompanhamento do público interessado. Podem-se encontrar informações tais como as destacadas abaixo:

Quadro 02 - Empresas Listadas: Relatório de Sustentabilidade ou Integrado

Dados da Empresa			Publica Relatório de Sustentabilidade ou Integrado		
Razão Social	Nome do pregão	Tipo de mercado	Sim	Não, porque...	
			Link informado pela empresa	Link direto para o relatório	
Embratel		Bolsa	Divulga	Divulga	
Inepar Tel.		Bolsa			
Jereissati Telecom		Bolsa			
Oi S.A.		Nível I	Divulga	Divulga	

Fonte: Bovespa (2014, p. 13 -21).

As cobranças em escala global tendem a corrigir a situação às atuais necessidades da humanidade. Para isso, necessita do auxílio da contabilidade no que se refere às atividades

planejadas, o controle e relatórios apropriados para acompanhamento e manter a satisfação e integridade dos usuários internos e externos, que requerem alta qualidade no quesito de negócio com respeito ao ambiente natural e preservação do mesmo.

4.1 ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE

Para a adequada estruturação do Relatório, o questionamento primordial deve ser a respeito dos itens que os investidores realmente querem avaliar nas demonstrações contábeis das entidades. Também deve ser considerado que o conteúdo de interesse pelo público externo irá variar dependendo do setor ao qual a empresa faz parte.

O esforço em elaborar um relatório de qualidade é compensado pela confiança que a empresa transmitirá aos próprios gestores, acionistas e consumidores. Como descrito por Donaire (1996, p. 45):

As portas do mercado e do lucro ficam cada vez mais estreitas para as empresas que desprezam as questões ambientais na tentativa de maximizar seus lucros e socializar os prejuízos. Atitudes e medidas para não poluir ou poluir menos tornam-se condição fundamental para bons negócios e para a própria sobrevivência da empresa no mercado.

A empresa objeto de estudo do presente trabalho, se adaptando as novas exigências do mercado, elabora e divulga em sua página da *internet* o Relatório de Sustentabilidade. A escolha por essa atitude é estratégica para evitar preocupações ou surpresas na colocação da empresa no ambiente em que atua e para garantir sua continuidade a longo prazo (LIMA; VIEGAS, 2002). Na observação de seu Relatório de Sustentabilidade referente ao exercício social de 2014, a entidade salienta que possui compromisso com transparência e boas práticas de gestão, além de destacar que elabora o relatório desde o ano de 2010.

4.1.1 Informações de Aspectos Ambientais

A empresa inicia as declarações levantando o objetivo de reduzir o consumo de recursos e incentivar a ‘pegada’ ambiental da entidade, promovida em todas as suas áreas (RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE, 2015). Para isso, ela direciona seus colaboradores a utilizarem de modo racional os recursos naturais. Algumas das medidas citadas no relatório são: priorizar o aproveitamento de iluminação e ventilação natural; manter os aparelhos de ar-condicionado e iluminação desligados quando os escritórios administrativos estiverem desocupados; e é orientado aos funcionários que utilizem as escadas para se locomover – caso precisem subir um andar ou descer dois andares.

Seguido a dependência energética, os itens de maior uso pelas empresas de telecomunicações são papel (para embalagens e atividades administrativas), cabos e fios metálicos e de fibra, para atividades de campo. Para alcançar uma conduta mais responsável ambientalmente, a organização adota envelopes reutilizáveis, podendo ser utilizado até 12 vezes antes do descarte. Auxiliando no retrato de sua gestão de sustentabilidade, são expostos quadros extraídos do Relatório de Sustentabilidade 2014:

Quadro 03 – Consumo de Materiais por Tipo

CONSUMO DE MATERIAIS POR TIPO	2012	2013	2014
MATERIAIS PARA EMBALAGENS			
Sacolas compradas para utilização nas vendas das lojas (em unidades)	106.840	308.940	467.500
Flyers – envelopes dos Correios utilizados nos envios de alguns produtos, tais como chip, aparelhos, modem e pequenos equipamentos (em unidades)	842.456	776.984	1.058.614
Envelopes de papel utilizados quando são enviados contratos para os clientes (em unidades)	400.586	394.791	60.000
Caixas de papelão utilizadas para expedir produtos, quando é necessário colocar o item em uma caixa-mãe, como aparelhos, minimodem, chip, material de merchandising, material de engenharia, entre outros (em unidades)	412.825	417.659	480.400
MATERIAIS UTILIZADOS NAS OPERAÇÕES			
Cabos metálicos (em metros)	14.565.687	9.342.892	583.953
Cabos óticos (em metros)	20.942.268	10.347.696	12.065.311
Conjunto emenda (em unidades)	229.820	219.787	218.051
Fios (em metros)	242.453.229	221.023.489	186.834.000
Terminais (em unidades)	154.402	170.321	2.024.819

Fonte: Relatório de Sustentabilidade da organização (2015, p. 58).

Os números apontam os materiais para embalagem que precisam ser alvo de decisões e avaliações com maior rigor por parte da entidade. Esses seriam o volume de sacolas compradas para utilização nas vendas das lojas; envelopes dos Correios utilizados nos envios de alguns produtos também obteve aumento nos exercícios mais recentes; e as caixas de papelão para usos específicos.

Quadro 04 – Percentual de Materiais Usados Provenientes de Reciclagem

64-EN2 PERCENTUAL DE MATERIAIS USADOS PROVENIENTES DE RECICLAGEM (EM METROS, EXCETO QUANDO INDICADO)	2012	2013	2014
Cabos metálicos	2.685.175	286.825	3.051.336
Cabos óticos	826.439	1.075.766	1.383.682
Conjunto emenda (em unidades)	146.727	232.415	181.133
Fios	163.186.444	158.776.000	147.014.815
Terminais (em unidades)	73.843	141.550	109.841

Fonte: Relatório de Sustentabilidade da organização (2015, p. 58).

Acompanhando o quadro acima, os percentuais de materiais usados provenientes de reciclagem divulgam resultados positivos. Exceto em unidades de conjunto emenda e terminais, todos os pontos contidos mostram crescimento na utilização de material reciclado. Esses traços servem como indicadores da preocupação e comprometimento da entidade com a gestão de resíduos sólidos, reaproveitamento e reciclagem.

No aprimoramento de suas práticas ambientalmente responsáveis, a empresa também estruturou seu Programa de Gerenciamento de Resíduos Sólidos, alicerçada sobre três pilares: capacitação de fornecedores-chave, adequação de armazenamento de resíduos e implementação de procedimento para a gestão documental dos resíduos. Na divulgação dos dados sobre reciclagem, além de acompanhamento qualitativo, a entidade toma o cuidado de esclarecer algumas movimentações para apropriada compreensão e monitoramento de interessados:

Quadro 05 – Resíduos Não Perigosos por Tipo e Método de Disposição

64-EN23 RESÍDUOS NÃO PERIGOSOS POR TIPO E MÉTODO DE DISPOSIÇÃO	2012	2013	2014
Aterro sanitário (em toneladas)	724,4	590,1	985,0
Reciclagem pela coleta seletiva nos prédios administrativos (em toneladas)	131	1.362	4.981,8
Reciclagem pela venda de sucatas (em toneladas)	43.583,4	16.950,3	2.756,4
Reciclagem de aparelhos, baterias, seus acessórios e pilhas (em itens)	43.782	5.834	3.151
Reciclagem de lâmpadas (em itens)	14.981	22.680	21.912
Resíduos diversos vendidos para leilão (em itens)	269.752	57.770	146.361

Fonte: Relatório de Sustentabilidade da organização (2015, p. 58).

O primeiro aspecto mostra a quantidade de despejo nos aterros sanitários. A empresa justifica o aumento como sendo uma consequência da demanda da Anatel pela retirada de TUPs (Telefones de Uso Público). O segundo ponto revela dados positivos concernentes a ações para reduzir/evitar a degradação ambiental, por meio do índice crescente da reciclagem pela coleta seletiva nos prédios administrativos. No terceiro item é visualizada a redução da reciclagem pela venda de sucata - a entidade comunica que executa o gerenciamento de seu material descartado com os prestadores de serviço. E, por fim, na problemática seguinte, apresenta-se outra redução, tratando-se da reciclagem dos aparelhos, baterias, acessórios e pilhas.

O Relatório de Sustentabilidade descreve as ações adotadas pela companhia, suas medidas preventivas, acompanhamento quantitativo para auxílio na comparação entre exercícios e justificativas para alguns pontos negativos, incluindo nesse aspecto, medidas compensatórias. É utilizado, para isso, os recursos e ferramentas disponibilizados pela contabilidade como principal sistema de informação de uma entidade e motivação para criar e manter uma contabilidade ambiental na organização (EUGÊNIO, 2005). Seu Relatório viabiliza, então, o monitoramento, a dimensão das agressões e medidas de preservação que a empresa efetua na comunidade, seja a nível regional ou nacional.

4.1.2 Balanço Social

Inserido no Relatório de Sustentabilidade da Oi, o Balanço Social surge como demonstração para divulgação do capital direcionado aos seus funcionários, às atividades sociais e ambientais. O Balanço Social é uma das ferramentas que mostram a participação e utilidade da Contabilidade na construção de um crescimento econômico mais consciente.

As companhias brasileiras têm adotado essa demonstração como forma de revelar aos seus usuários externos e internos sua política de engajamento das novas exigências de cuidado e responsabilidade socioambiental. Com intuito de colaborar com uma compreensão prática, segue abaixo alguns trechos do Balanço Social (competência 2014), pretendendo-se estudar a fonte, o percentual e alterações ocorridas no relacionamento com funcionários da Oi, comunidade e meio ambiente.

Quadro	06	-		Balanço				Social	
1 - Base de cálculo		2014		2013					
		R\$ mil		R\$ mil					
Receita Líquida (RL)		28.247.099		28.422.147					
Resultado Operacional (RO)		1.128.073		2.012.169					
Folha de Pagamento Bruta (FPB)		2.539.835		2.222.372					
Valor Adicionado Total (VAT)		16.884.640		20.509.138					
2 - Indicadores sociais internos		R\$ mil	% sobre FPB	% sobre RL	% sobre VAT	R\$ mil	% sobre FPB	% sobre RL	% sobre VAT
Alimentação	176.821	6,96	0,63	1,05	164.542	7,40	0,58	0,80	
Encargos sociais computáveis	480.851	18,93	1,70	2,85	509.877	22,94	1,79	2,49	
Previdência privada	60.253	2,37	0,21	0,36	64.560	2,91	0,23	0,31	
Saúde	134.120	5,29	0,47	0,79	117.077	5,27	0,41	0,57	
Segurança e saúde no trabalho	11.912	0,47	0,04	0,07	13.048	0,59	0,05	0,06	
Educação	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00	
Cultura	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00	
Capacitação e desenvolvimento profissional	8.326	0,33	0,03	0,05	11.682	0,53	0,04	0,06	
Creches ou auxílio-creche	11.572	0,46	0,04	0,07	11.078	0,50	0,04	0,05	
Esporte	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00	
Participação nos lucros ou resultados	287.764	11,33	1,02	1,70	214.353	9,65	0,75	1,05	
Transporte	45.537	1,79	0,16	0,27	45.483	2,05	0,16	0,22	
Outros	28.792	1,13	0,10	0,17	20.510	0,92	0,07	0,10	
Total - Indicadores sociais internos	1.245.948	49,06	4,41	7,28	1.172.210	52,75	4,12	5,72	

Fonte: Relatório Sustentabilidade Oi (2015, p. 73).

No quesito de indicadores sociais internos, são localizados índices menores que os presentes no exercício de 2013. Os únicos que se sobressaíram em relação ao exercício

anterior é o que ressalta a participação nos lucros ou resultados (fechou o ano com 11,33%) e outros – ações diversas – que alcançaram um percentual de 1,13% (em 2013, enquanto isso, terminou com 0,92%). Os valores, nessa situação, recaem em especial sobre a Folha de Pagamento Bruta.

Quadro 7 – Balanço Social: indicadores sociais externos e ambientais

3 – Indicadores sociais externos	R\$ mil	% sobre RO	% sobre RL	% sobre VAT	R\$ mil	% sobre RO	% sobre RL	% sobre VAT
Educação	17.748	1,57	0,06	0,11	14.829	0,74	0,05	0,07
Cultura	53.212	4,72	0,19	0,32	50.727	2,52	0,18	0,25
Saúde e saneamento	141	0,01	0,00	0,00	299	0,01	0,00	0,00
Esporte	22.481	1,99	0,08	0,13	7.981	0,40	0,03	0,04
Combate à fome e à segurança alimentar	334	0,03	0,00	0,00	289	0,01	0,00	0,00
Indicador setorial								
Outros	9.252	0,82	0,03	0,05	8.710	0,43	0,03	0,04
Total das contribuições para a sociedade	163.168	9,15	0,37	0,61	82.835	4,12	0,29	0,40
Tributos (excluídos encargos sociais)	9.619.746	852,76	34,06	56,97	9.954.791	494,73	35,02	48,54
Total – Indicadores sociais externos	9.722.914	861,90	34,42	57,58	10.037.626	498,85	35,32	48,94
4 – Indicadores ambientais	R\$ mil	% sobre RO	% sobre RL	% sobre VAT	R\$ mil	% sobre RO	% sobre RL	% sobre VAT
4.1 – Investimentos relacionados com a produção/operação da empresa								
Desapropriação de terras	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00
Passivos e contingências ambientais	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00
Programa de desenvolvimento tecnológico e industrial	286.500	25,40	1,01	1,70				
Conservação de energia	15.535.313	1377,15	55,00	92,01				
Educação ambiental	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00
Indicador setorial								
Outros	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0,00
Total dos investimentos relacionados com a produção/operação da empresa	15.821.813	1402,55	56,01	93,71	0	0,00	0,00	0,00
4.2 – Investimentos em programas e/ou projetos externos								
Projetos de educação ambiental em comunidades	700	0,07	0,00	0,00	741	0,04	0,00	0,00
Preservação e/ou recuperação de ambientes degradados	915	0,08	0,00	0,01	848	0,04	0,00	0,00
Outros	133	0,01	0,00	0,00	75	0,00	0,00	0,00
Total dos investimentos em programas e/ou projetos externos	1.828	0,16	0,01	0,01	1.664	0,08	0,01	0,01
Total dos investimentos em meio ambiente (4.1 + 4.2)	15.823.641	1402,71	56,02	93,72	1.664	0,08	0,01	0,01

Fonte: Relatório Sustentabilidade Oi (2015, p. 74).

Analisando os indicadores sociais externos, aponta-se às áreas de apoio a educação, cultura, saúde e saneamento, esporte, combate à fome e à segurança alimentar, indicador setorial e outros. Todos apresentaram melhores resultados em 2014, sendo ‘esporte’ a exceção, que permaneceu estável com 0,01%. Aqui, a principal fonte é a Receita Operacional.

Para a tomada de decisões e melhor trabalho dos gestores, o Balanço Social apoia o controle e mensuração de suas atividades para uma política ambientalmente correta. A

companhia destina uma fonte de seu capital para fomentar o investimento em causas sociais internas, externas e ambientais – dessa forma, não torna oneroso como seria se partisse de apenas um tipo de receita. Salientando que a continuidade das atividades da empresa está condicionada à prova de que o custo-benefício da mesma é positivo, de que não está contribuindo apenas no aspecto financeiro, mas também nos aspectos social e ambiental (RIBEIRO; LISBOA, 1999 apud GUIMARÃES; SANTANA, 2007). Sendo assim, a entidade pode efetuar planejamento, traçar suas metas para incrementar o investimento ou, caso não seja possível, deixa-lo estável em seus próximos exercícios.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a realização da pesquisa foi possível identificar a percepção socioambiental da Oi S.A., tanto acerca da importância que atribuem ao crescimento sustentável quanto às ações executadas para atingir esse fim.

A pesquisa viabilizou a constatação de que o Relatório auxilia na implantação de políticas ambientalmente corretas. A companhia revela-se empenhada na causa por meio da análise de impactos ambientais que sua atividade causa na região onde ela se instala, na mudança da rotina dos grupos sociais que residem próximo a seu terreno e na responsabilidade assumida com o público consumidor.

Por meio da análise dos dados encontrados na publicação da Oi S.A. em seu relatório e tendo como alicerce material bibliográfico disponível em livros, artigos e revistas, pode-se concluir que os objetivos propostos foram atingidos, após levantamento de informações na página da Bovespa e do Relatório de Sustentabilidade da empresa analisada disponíveis na *internet*, com acompanhamento dos resultados alcançados pela companhia.

De tal maneira, é notável a relevância do Relatório de Sustentabilidade na melhor relação entre a empresa e a sociedade; esta terá, a sua disposição, as informações detalhadas sobre as medidas tomadas e a quantidade de capital destinada com foco no crescimento sustentável; enquanto aquela verificará como as etapas de seu processo produtivo podem impactar negativamente a população e a região para que, localizados os problemas, esses possam vir a ser corrigidos ou evitados futuramente, através de uma postura corporativa com princípios baseados na sustentabilidade e quantias estimadas com direção a diferentes projetos sociais e ambientais.

Quanto a sua eficácia como indicador de crescimento econômico para a empresa, mostrou-se positiva a atuação de Oi S.A. por meio do reconhecimento que obteve de órgãos fiscalizadores, participação em projetos a nível nacional para diminuir o nível de emissão de gases prejudiciais e envolvimento na pesquisa por novas fontes de energia e economia da mesma. Observa-se que seus relatórios consideram as porcentagens e suas respectivas fontes que irão possibilitar seus trabalhos sociais e ambientais.

Por fim, salientam-se limitações no trabalho e recomendações para pesquisas futuras. Sua limitação está no fato dele ser apenas um estudo de caso, o que se conclui que não é possível generalizar os resultados. Entretanto, o trabalho torna-se relevante, tendo em vista que traz a utilidade da Contabilidade Ambiental e Relatório de Sustentabilidade no processo de tomada de decisão. Frente a tal relevância, é recomendada a elaboração de futuras pesquisas sobre o referido tema, de modo a aglutinar mais empresas que se enquadrem no mesmo setor econômico ou, também, em segmentos diferentes.

REFERÊNCIAS

ABREU, Monica Cavalcanti Sa de; FERNANDES, Jossandra Sampaio; SOARES, Francisco

- de Assis. Evolução da conduta ambiental de empresas siderúrgicas brasileiras sob a óptica dos relatórios de evidenciação ambiental. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, out./dez., p. 57 – 76, 2008. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1060/777>>. Acesso em: 4 mar. 2015.
- ACEVEDO, Claudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan. **Monografia no curso de administração**. São Paulo: Atlas, 2007.
- ANDRADE, José Célio Silveira et al. Análise dos balanços ambientais no estado da Bahia da perspectiva da produção limpa. **Revista de Gestão Social e Ambiental**. São Paulo, jan.–abr., p. 66-81, 2007. Disponível em: <<http://www.revistargsa.org/rgsa/article/view/16/6>>. Acesso em: 23 nov. 2014.
- BARDINE, Renan. Crise ambiental e consciência ecológica. **Cola da Web**. São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.coladaweb.com/biologia/ecologia/crise-ambiental-e-consciencia-ecologica>>. Acesso em: 17 abr. 2016.
- BITARELLO, Maria. Qual é a importância dos relatórios de sustentabilidade? **Revista Exame**. São Paulo, 06 jul. 2012. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/mundo/noticias/qual-e-a-importancia-dos-relatorios-de-sustentabilidade>>. Acesso em: 11 dez. de 2014.
- CRUZ, Ana Paula Capuanoda.; MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Evidenciação voluntária de informações contábeis por companhias abertas do sul brasileiro. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, out./dez. 2008.
- DIEHI, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DONAIRE, Denis. A internalização da gestão ambiental na empresa. **Revista de Administração**. São Paulo, jan./mar. 1996.
- EMPRESAS LISTADAS: RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE OU INTEGRADO. BM&FBOVESPA. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/mercados/download/Lista-empresas-sustentabilidade.pdf>. Acesso em: 19 maio 2015.
- EUGÊNIO, Teresa Cristina Pereira. Contabilidade Ambiental: estudo de caso aplicado à indústria de portas e janelas de madeira. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, maio-ago., p. 102-115, 2005. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/69/173>>. Acesso em: 15 abr. 2016.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Atlas, 2003.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE. **Pontos de Partida: Relatórios de sustentabilidade da GRI – quanto vale essa jornada?**. Amsterdam, 2012. Disponível em: <<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Portuguese-Starting-Points-2-G3.1.pdf>>. Acesso em: 11 dez. 2014.
- GUIMARÃES, Abrãao Perpétuo; SANTANA, Cláudio Moreira. Teorias Justificativas da Contabilidade Social: a percepção dos discentes de cursos de Ciências Contábeis no Distrito Federal. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, p. 1-21, maio-ago., 2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/7/7>>. Acesso em: 15 abr. 2016.
- HAHN, Aucilene Vasconcelos; REZENDE, Idália Antunes Cangassú; NOSSA, Valcemiro. O seguro ambiental como mecanismo de minimização do passivo ambiental das empresas. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, p. 61-81, abr./jun. 2010.

JABBOUR, Charbel José Chiappetta; SANTOS, Fernando César Almada; NAGANO, Marcelo Seido. Análise de relacionamentos entre estágios evolutivos da gestão ambiental e dimensões de recursos humanos: estado da arte e survey em empresas brasileiras. **Revista de Administração**. São Paulo, p. 342-364, out./nov./dez. 2009.

JONES, Michael John. *Accounting for the Environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting*. AccountingForum, vol. 34, p. 123-138, jun. 2010. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0155998210000128>>. Acesso em: 05 dez. 2014.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade ambiental como sistema de informações. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, p. 69-83, jan/fev. 2002. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/401/186>>. Acesso em: 08 nov. 2014.

LIMA, Diana Vaz de; VIEGAS, Waldyr. Tratamento contábil e evidenciação das externalidades ecológicas. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, set.-dez. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772002000300004&script=sci_arttext&tlng=pt>. Acesso em: 26 jul. 2015.

NASCIMENTO, Luis Felipe. Empresa psicopata *versus* empresa cidadã. **Revista de Gestão Social e Ambiental**. São Paulo, p. 19-29, jan.-abr. 2007. Disponível em: <<http://www.revistargsa.org/rgsa/article/view/13/3>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

OI S.A.. **Relatório Anual de Sustentabilidade Oi 2014**. [S.l.], 2015. Disponível em: <http://www.oi.com.br/ArquivosEstaticos/oi/sobre-a-oi/empresa/sustentabilidade/politica-de-sustentabilidade/pdf/Oi_RAS_2014_interativo_port_vf.pdf>. Acesso em: 4 de mar. 2015.

SUSTENTABILIDADE. BM&FBOVESPA. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/sustentabilidade.aspx?idioma=pt-br>>. Acesso em: 19 maio 2015.

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO VISTA SOB O ENFOQUE ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ

Gabriela Cavalcante da Silva
Fabiana Soares Damião
Carlos Alberto de Souza Soares

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da contabilidade que tem como objeto de estudo o patrimônio das instituições públicas, sendo de total importância para a gestão dos órgãos públicos. O presente artigo buscou identificar se os servidores públicos municipais possuem conhecimento acerca de orçamento público e tem como objetivo identificar se o enfoque orçamentário está sendo executado de acordo com as normas de Contabilidade Pública além de descrever seus conceitos; bem como identificar de que forma a Contabilidade Pública pelo enfoque orçamentário é utilizada na Prefeitura de Mossoró e compreender como é subdividido o Orçamento Público. Para a realização do presente estudo foi feita pesquisa bibliográfica juntamente com estudo de caso em forma de relatório aplicado a alguns servidores na Prefeitura Municipal de Mossoró em junho de 2015. Como resultado, pôde-se constatar que os servidores da Prefeitura Municipal de Mossoró possuem conhecimento acerca do orçamento público, reconhecem sua importância para uma boa gestão e estão sempre buscando novos conhecimentos.

Palavras-chave: Público. Orçamento. Contabilidade. Servidores.

1. INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos a contabilidade pública tem passado por grandes modificações, onde foram sancionadas leis com a finalidade de padronizar a contabilidade nos três níveis de governo. O presente artigo traz um estudo de caso feito na Prefeitura de Mossoró a fim de constatar se os servidores públicos municipais possuem conhecimento acerca de orçamento e se trabalham de acordo com as normas da Contabilidade pública, a pesquisa buscou analisar qual o nível de conhecimento sobre de orçamento público os servidores públicos municipais possuem.

Acredita-se que por se tratar de um órgão público que obrigatoriamente tem de seguir os preceitos legais regidos pela Lei 4.320/64 os servidores da Prefeitura municipal de Mossoró possuem conhecimento sobre as recentes modificações que se deram com a Contabilidade Pública bem como também possuem conhecimento de Orçamento Público.

O presente artigo tem como objetivo identificar se o enfoque orçamentário está sendo executado de acordo com as normas de Contabilidade Pública, descrever seus conceitos, identificar de que forma a Contabilidade Pública pelo enfoque orçamentário é utilizada na Prefeitura de Mossoró e Compreender como é subdividido o Orçamento Público.

É de extrema importância a utilização da Contabilidade Pública para a gestão de órgãos públicos, devido a diversas mudanças que ocorreram existe a necessidade de os servidores públicos se manterem sempre em busca de novos conhecimentos, com o estudo de caso que foi feito através de um questionário com 10 perguntas pode-se constatar que os servidores procuram sempre se atualizar.

A metodologia usada no artigo foi de pesquisa bibliográfica através de livros e internet a fim de esclarecer sobre o tema e a importância da Contabilidade Pública, como complemento da pesquisa foi feito um estudo de caso mediante questionário aplicado a uma amostra de servidores da Prefeitura Municipal de Mossoró.

Inicialmente, será descrito alguns aspectos da Contabilidade Pública, seguidos pela descrição de Receitas e Despesas pelo enfoque orçamentário, no final são apresentados as metodologias utilizadas, análise e discussão dos resultados, pesquisa aplicada, conclusão e referências bibliográficas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ASPECTOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Em se tratando de Contabilidade Pública o atual cenário é visto como um conjunto de mudanças com o intuito de tornar às informações contábeis o mais semelhante possível com os padrões internacionais e também com as diferentes esferas de governo existentes, no Brasil pode-se citar como mudança o surgimento das NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) no qual é composto por manuais conhecidos como MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público) que contém procedimentos a serem utilizados para a elaboração das Demonstrações Contábeis de forma padronizada.

Segundo Berenice (2011, p. 06):

Com a adoção dos procedimentos estabelecidos, possivelmente deverá ser facilitada a consolidação das contas públicas e assegurada a expressão tempestiva e adequada de todas as alterações patrimoniais nas Demonstrações Contábeis. Dessa forma, a Contabilidade Pública poderá ser utilizada como fonte de informações pelos usuários, possibilitando uma análise comparativa das informações contábeis fornecidas nos diferentes níveis de governo.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público possui conceito semelhante ao da contabilidade como ciência, afinal não são duas Contabilidades mais apenas um de seus ramos, que também utiliza os princípios de Contabilidade e tem como objeto de estudo o patrimônio sendo que da área pública. Segundo Angélico (2009) A Contabilidade Pública está voltada as pessoas jurídicas de direito público bem como a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e está sob controle dos órgãos de contabilidade, possui controle interno da administração pública e também controle externo por parte da sociedade que possui interesse em sua movimentação.

A Contabilidade Pública é vista como um ramo da Contabilidade de total importância para o funcionamento de órgãos públicos e demais entidades que a utilizam como ferramenta para gestão, a mesma possui raízes na Lei 4320/64 que descreve claramente os dois sistemas abrangidos pela Contabilidade Pública que são os enfoques Patrimoniais e Orçamentários.

Para Berenice (2011), o marco normativo inicial da Contabilidade Pública é representado pela Lei 4320/64, que Estatui normas gerais do Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, DF e Municípios.

2.2. RECEITAS SOB O ENFOQUE ORÇAMENTÁRIO

2.2.1. RECEITA PÚBLICA

Entende se por receita pública todo recolhimento feito pelo poder público com finalidade de atender aos investimentos e gastos da sociedade, quer seja em numerários ou bens que represente valores.

Para fazer face às suas obrigações, o Estado necessita de recursos, sobretudo para o atendimento das necessidades públicas. O conjunto desses recursos, então, é chamado de receita pública. É através dessas receitas que o Estado poderá atender às demandas diversas da sociedade. De forma ampla, então, podemos dizer que

receita pública é o conjunto de valores recebidos pelo Estado destinados a fazer frente às suas obrigações. (FERREIRA, 2012, p. 20).

As instituições públicas apresentam, em relação ao reconhecimento das receitas, características diferentes das instituições privadas. Sobre isso Kohama (2014, p. 60) diz que “[...] estão essencialmente subordinadas à questão financeira, ou seja, os recolhimentos, pelos cofres públicos. Portanto, a receita pública sujeita-se ao efetivo recebimento, pelos cofres públicos [...]”. Diante disso, podemos afirmar que as receitas públicas são reconhecidas, contabilmente, após seu recebimento e para isso se utiliza o regime de caixa, diferente das empresas privadas que registra os fatos no regime de competência.

2.2.2. CLASSIFICAÇÃO

A receita pública é classificada em dois grupos:

* Receita Orçamentária

* Receita Extra Orçamentária

2.2.3. RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Receita orçamentária é todo ingresso de recurso feito aos cofres públicos que não serão devolvidos. Visa atender a manutenção das atividades governamentais. Segundo a Lei Federal nº 4.320/64, citada por Kohama (2014, p. 62) “A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receita Corrente e Receitas de capital”.

2.2.3.1. Receita Corrente

O art. 11 da Lei Federal nº 4.320/64 define receita corrente como sendo as receitas tributárias de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial de serviços e outras e, ainda as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. É o ingresso de recursos financeiros decorrente de atividades operacionais para aplicação em despesas de mesma natureza.

2.2.3.2. Receita De Capital

São as receitas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinado a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital; e, ainda, o Superávit do Orçamento Corrente. Ao contrário do que acontece nas receitas correntes, em geral as receitas de capital não provocam efeito sobre o patrimônio líquido.

2.2.4. RECEITA EXTRA ORÇAMENTÁRIA

São recursos não previstos no orçamento e que entram de forma compensatória, que deverá ser devolvida futuramente.

Segundo Kohama (2014, p. 69)

A Receita Extra Orçamentária, segundo grupo da receita pública, compreende os recolhimentos feitos que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento independem de autorização orçamentária e, por tanto, independem de autorização legislativa. [...] O Estado figura apenas como depositário dos valores que ingressam a esse título, como por exemplo: as cauções, as fianças, as consignações e outras, sendo a sua arrecadação classificada como receita extra orçamentária.

Quando se ouve falar de receita extra orçamentária, tem-se a ideia de que é uma receita que não foi prevista, logo, não estava no orçamento, porém, nem toda receita que está fora do orçamento se classifica como sendo extra orçamentária, como no caso de arrecadar mais do que foi previsto em lei, essa receita se torna orçamentária.

2.3 DESPESAS SOB O ENFOQUE ORÇAMENTÁRIO

2.3.1. DESPESA PÚBLICA

As despesas públicas serão fixadas na lei orçamentária e devem ser destinadas a prestação do serviço público, assim também como para pagamento de dívidas ativas e na devolução do recursos provenientes de cauções, etc. Kohama (2014, p. 87) diz que “A Contabilidade Pública, por sua vez, registra os acontecimentos, mostra o que a administração realizou, em termos financeiros; é, sobretudo, retrospectiva, ao passo que o orçamento é prospectivo.” Em outras palavras, são gastos realizados pelo poder público para a manutenção e funcionamento dos serviços prestados a sociedade. As despesas também serão classificadas como correntes ou de capital. Diferente das despesas de capital as despesas correntes não estão ligadas diretamente a aquisição ou formação de um bem de capital. A despesa pública pode ser classificada assim como a receita, em despesa orçamentária e extra orçamentária.

2.3.1.1. Despesa Orçamentária

Segundo Angélico (1985) citado por Kohama (2014, p. 88) despesa orçamentária “[...] Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente; em outras palavras, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público”.

A despesa orçamentária pode ser classificada em duas etapas: A etapa de planejamento e a de execução. O planejamento envolve a parte de fixação da despesa em Lei, onde compreende uma adoção de medidas a ser realizadas no futuro. A despesa é fixada pela Lei Orçamentária Anual. A execução da despesa orçamentária envolve o empenho, liquidação e pagamento. Empenho, segundo o artigo 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. É vedada a realização da despesa sem prévio empenho. A liquidação consiste no reconhecimento da despesa e do direito do credor, através de documentos que comprovem o crédito. Pagamento é quando a despesa é realmente paga e consiste na entrega de numerários para o credor.

2.3.1.2. Despesa Extra Orçamentária

Despesa extra orçamentária é a devolução dos recursos que chegaram em forma de receita extra orçamentária.

“É aquela paga a margem da lei orçamentária e, portanto, independente de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.” (KOHAMA, 2014, p. 88)

Constituem despesa extra orçamentária aquelas que não dependem de autorização legislativa e não compõe o orçamento público.

3. METODOLOGIA

A metodologia utilizada no presente artigo foi de pesquisa bibliográfica, onde se buscou esclarecer informações sobre o tema, o que evidencia a importância da Contabilidade Pública baseada em livros, bem como de fontes da rede mundial de computadores, também foi aplicado um estudo de caso que buscou identificar o nível de conhecimentos de alguns servidores públicos da Prefeitura de Mossoró. A pesquisa é composta por perguntas fechadas na qual foi aplicado um questionário sobre a Contabilidade Pública vista sob o enfoque orçamentário a partir de um estudo de caso feito na Prefeitura Municipal de Mossoró, a população da pesquisa é constituída por servidores públicos municipais.

A coleta das informações foi feita por meio de questionário entregue a 20 servidores municipais de diferentes idades, sexo, cor e cargos profissionais, os quais tiveram tempo livre

para responder a 10 perguntas relacionadas com o tema proposto. O artigo foi desenvolvido através de referenciais teóricos, com o intuito de fazer uma abordagem geral do tema, o tempo da pesquisa foi o período compreendido entre maio a junho de 2015.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

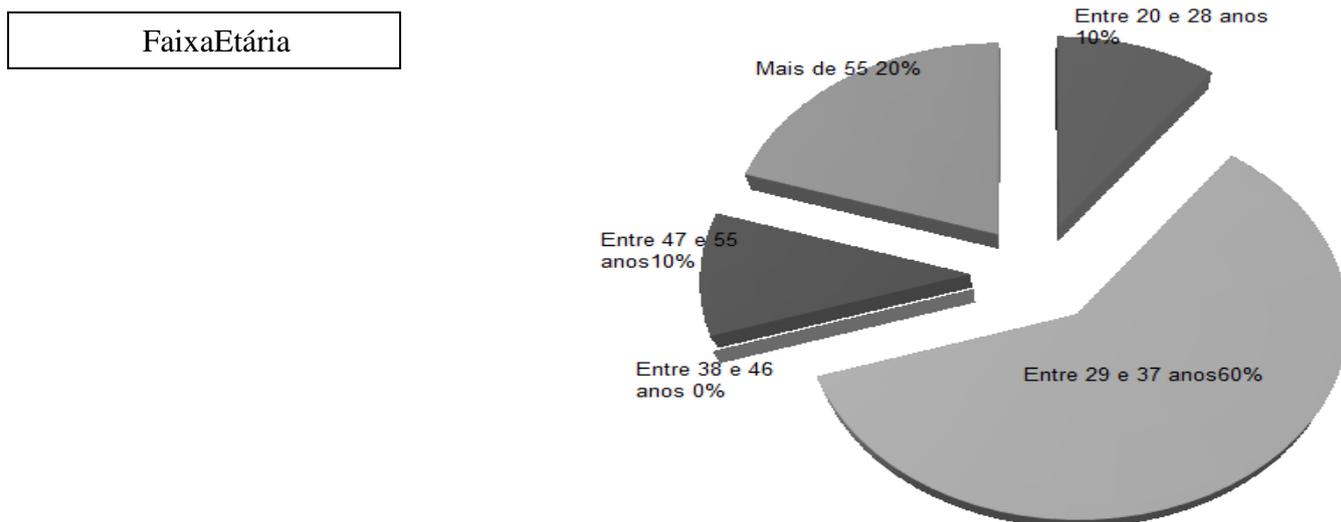
Buscou-se com o questionário conhecer o nível de conhecimento dos servidores públicos de Mossoró, 100% dos servidores alegaram possuir conhecimento acerca do

Orçamento Público sendo em sua maioria mulheres, prevalecendo os graduados na área das Ciências Sociais. Foi constatado que os Servidores da Prefeitura Municipal de Mossoró possuem conhecimento sobre a Lei Federal nº 4.320/64, lei essa que em 1964 o Congresso Nacional aprovou, com a finalidade de adotar um modelo orçamentário padrão para os três níveis de governo. Foi respondido pela maioria dos entrevistados que a Contabilidade Aplicada ao setor público é extremamente necessária para o funcionamento dos órgãos públicos. Ter um controle da contabilidade é muito importante para o bom funcionamento e gestão das instituições públicas, pois orienta o governo na melhor utilização dos recursos disponíveis.

5. ESTUDO DE CAMPO

O estudo de campo revelou que a maior parte dos entrevistados é do sexo feminino, 70% são mulheres e 30% são homens. Dentre a faixa etária dos entrevistados 10% assumem ter entre 20 e 28 anos, 10% entre 47 e 55 anos, a maioria pertence à faixa etária de 29 á 37 anos o que corresponde a 60% dos entrevistados e 20% assumiu possuir mais de 55 anos de idade, como pode ser visto no gráfico a seguir:

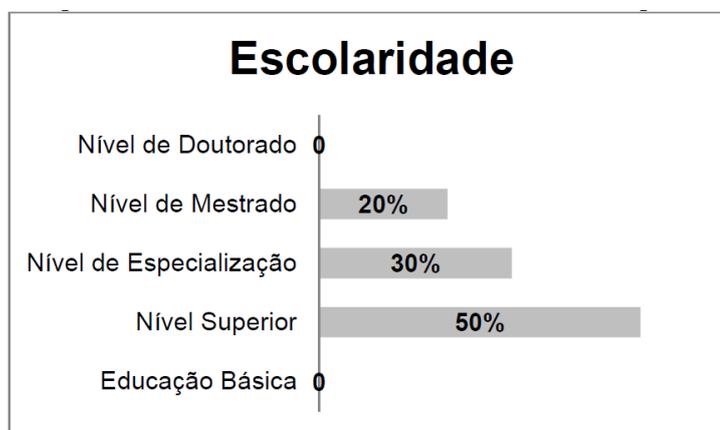
Gráfico 1: Prefeitura Municipal de Mossoró. Faixa etária dos servidores públicos municipais.



Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao grau de escolaridade dos servidores entrevistados pode-se constatar que 50% possuem nível superior, 30% nível de especialização e 20% possuem mestrado, pode-se dizer que a amostra ao qual a pesquisa foi aplicada demonstra que os servidores da Prefeitura de Mossoró possuem um bom nível de escolaridade e boa parte procura qualificar-se. Dentre os cursos superiores dos entrevistados 40% são da área de humanas e 60% da área das ciências sociais.

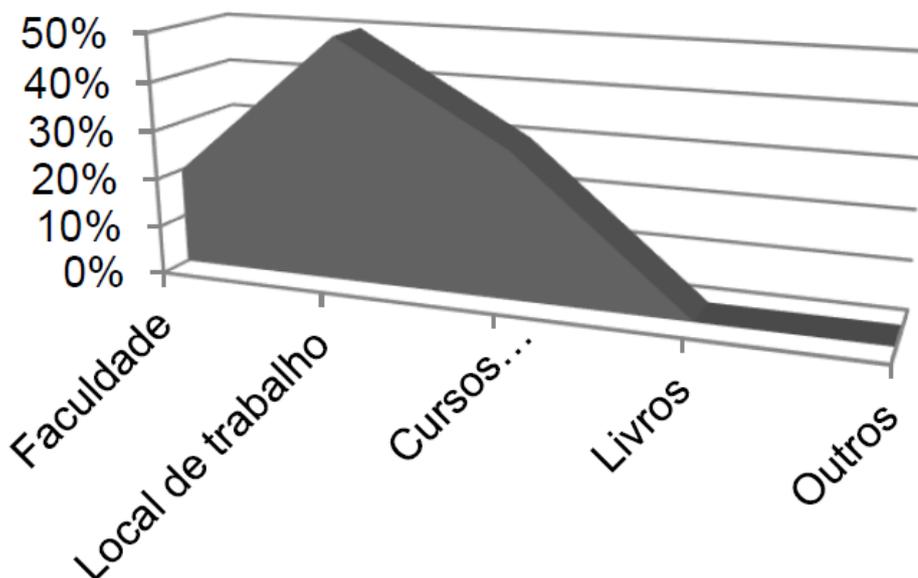
Gráfico 2: Prefeitura Municipal de Mossoró. Grau de escolaridade dos servidores públicos municipal.



Fonte: Dados da pesquisa.

100% dos entrevistados responderam possuir algum conhecimento sobre orçamento público, acredita-se que o alto índice de afirmação se dá pelo fato da pesquisa ter sido aplicada com servidores de setores específicos da Prefeitura de Mossoró como a Controladoria Geral do Município e a Secretaria de Desenvolvimento Econômico e Trabalho. O gráfico 03 retrata a que os servidores atribuem ter obtido conhecimento sobre orçamento público, 50% atribuem ao local de trabalho, 30% a cursos extracurriculares e 20% a faculdade, o que mostra que a prática profissional é um grande aliado da teoria.

Gráfico 3: Prefeitura Municipal de Mossoró. Atribuição do aprendizado.

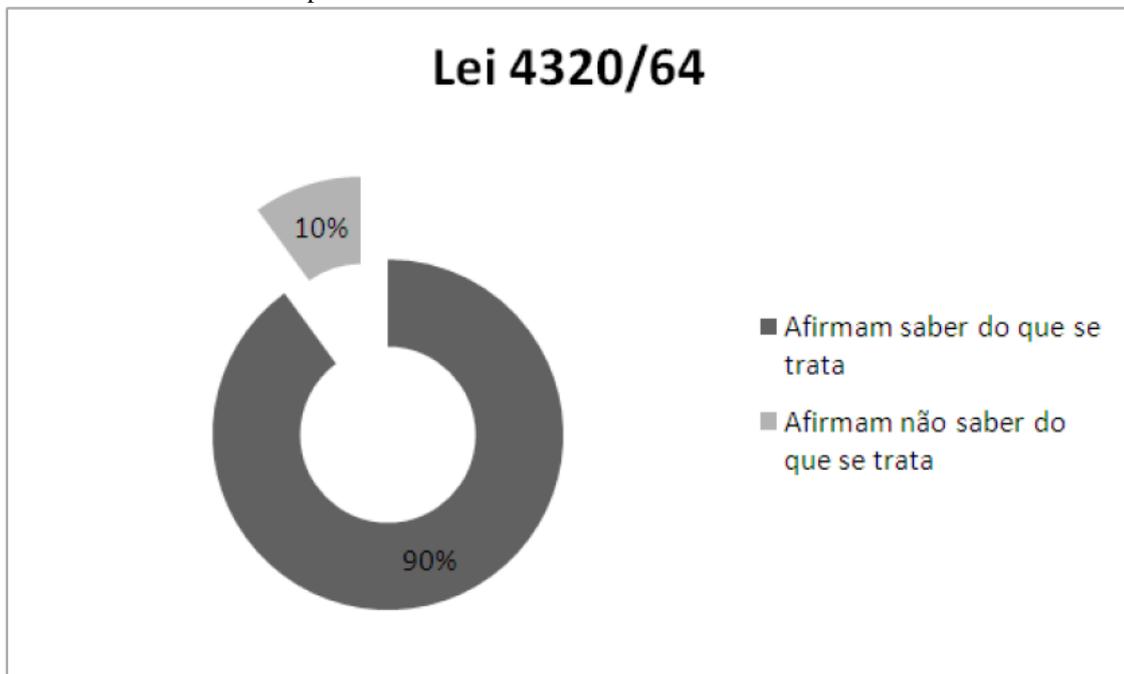


Fonte: Dados da pesquisa.

100% dos entrevistados disseram que suas funções de trabalho possuem alguma ligação com o orçamento público, mais uma vez acredita-se que o alto índice de afirmação se dá pelo fato da pesquisa ter sido aplicada com servidores de setores específicos da Prefeitura de Mossoró como a Controladoria Geral do Município e a Secretaria de Desenvolvimento Econômico e do Trabalho com o objetivo de verificar se os servidores que trabalham com o orçamento possuem algum embasamento teórico sobre o mesmo. Foi feito um questionamento sobre o que trata a Lei 4320/64 e 90% dos candidatos responderam a

alternativa correta e 10% afirmaram não saber.

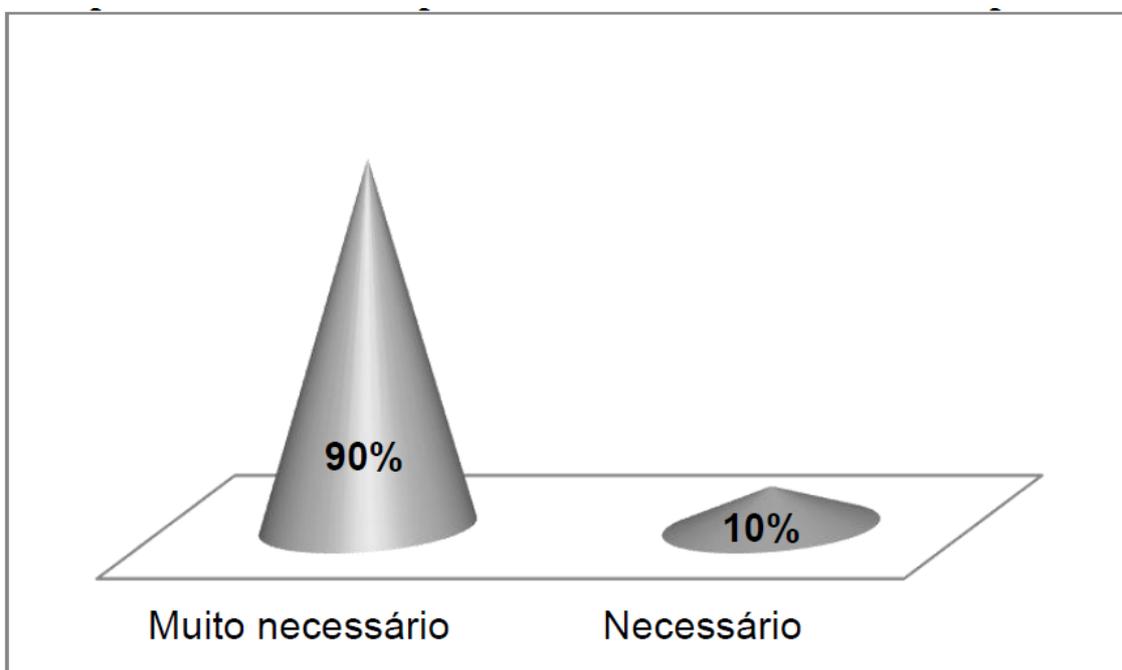
Gráfico 4: Prefeitura Municipal de Mossoró - Lei 4320/64.



Fonte: Dados da pesquisa.

Os entrevistados reconheceram que existe uma necessidade de haver um equilíbrio entre receitas e despesas públicas, o que mostra que existe algum conhecimento por parte deles acerca da importância de se ter um equilíbrio financeiro nas contas públicas, 80% disseram ser muito necessário existir esse equilíbrio e 20% disseram ser necessário. E com relação a Contabilidade Aplicada ao Setor público foi questionado se esta é fundamental para o funcionamento de órgãos públicos, 90% disseram ser muito necessário e 10% disseram ser necessário, como mostra o gráfico a seguir:

Gráfico 5: Prefeitura Municipal de Mossoró. Importância dada a Contabilidade aplicada ao Setor Público



Fonte: Dados da pesquisa.

6. CONCLUSÃO

O presente artigo teve a pretensão de proporcionar de forma simples o conhecimento do que seria a Contabilidade Pública vista sob seu enfoque orçamentário além de sua importância para a gestão pública. Buscou-se descrever os conceitos de Contabilidade Pública, verificar se os servidores públicos municipais possuem conhecimento a respeito de orçamento público. Foi constatado que os servidores possuem sim conhecimento sobre o tema abordado, o objetivo do questionário ter sido aplicados somente com servidores que trabalham com orçamento público foi constatar se os mesmos possuem algum embasamento teórico sobre o assunto ou se exercem suas funções apenas de forma mecanizada. Através do estudo de caso feito com a aplicação de um questionário contendo 10 perguntas fechadas, com os servidores da Controladoria Geral do Município e a Secretaria de Desenvolvimento Econômico e do trabalho buscou-se verificar se os servidores que trabalham com o orçamento possuem algum embasamento teórico sobre o mesmo, pode-se constatar que 100% dos questionados responderam que possuem um embasamento sobre o assunto abordado e 50% dos servidores atribuíram ter obtido esse conhecimento no local de trabalho, 20% na faculdade e outros 30% em cursos extracurriculares. Diante dos resultados alcançados fica constatado que o orçamento público da Prefeitura Municipal de Mossoró está sendo utilizado de acordo com as normas de Contabilidade e que 90% dos servidores abordados tem conhecimento da Lei nº 4.320/64 que estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Nilton Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 5ª Ed., Atlas, 2013.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da**

teoria à prática. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Receita pública orçamentária na Lei de Responsabilidade Fiscal.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3198, 3 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21415>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público:** De acordo com as Inovações das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público, contém as mudanças das práticas contábeis vigentes, conforme MCASP Editado pela STN. 2ª Ed., São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** Um enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações contábeis públicas:** Indicadores de Desempenho e Análise. 1ª Ed., São paulo: Atlas, 2012.

**PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS COMO DIFERENCIAL
COMPETITIVO: um estudo comparativo entre empresas do ramo de colchões no
município de Mossoró-RN**

Antonio Rafael Holanda da Silva

Kelly Larrama Fernandes Pereira
Larissa Karoline Souza Silva
Rosângela Queiroz Souza Valdevino (Orientadora)

RESUMO

A pesquisa teve como objetivo identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas como forma de diferenciação no mercado varejista do ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN. O estudo realizado caracterizou-se por ser uma pesquisa de caráter descritivo e natureza qualitativa, configurando-se como um estudo de caso e cujo procedimento trata-se de uma pesquisa bibliográfica. A coleta dos dados se deu por meio da aplicação de um questionário contendo 15 perguntas, estruturadas em três categorias, sendo tais buscam caracterizar o perfil dos respondentes, a empresa e a pesquisa. Os questionários foram aplicados em duas empresas varejistas que atuam no ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN. Diante dos resultados obtidos durante a pesquisa, conclui-se que as empresas analisadas adotam as práticas de gestão estratégica de custos, trabalhando com o custeio da qualidade, de forma a avaliar o menor custo e maior qualidade, assim como buscam compreender a atual situação econômica do comércio com o propósito de superar a concorrência. Notou-se que C2 assume uma melhor posição diante de tais práticas, pois pondera a questão do custo-benefício, controla seus custos fixos e variáveis, enquanto C1 afirma deter controle apenas sob os custos fixos, e C2 realiza a mensuração integrada de desempenho por meio de meta de vendas comparativo com exercícios anteriores, além diferenciar-se frente aos seus concorrentes divulgando promoções e lançamentos de novos produtos em redes sociais, investindo na qualidade do atendimento, não limitando-se apenas à redução de custos.

Palavras-chave: Contabilidade. Estratégia. Custos.

1. INTRODUÇÃO

Em meio às exigências de mercado e a crescente competitividade, utilizar-se de ferramentas que envolvem a gestão estratégica de custos é fundamental para a sobrevivência das organizações. Em que tais não se restringem apenas à redução de custos, mas também contribuem para a otimização dos processos, de tal forma que possibilite a melhora ou eliminação de certas atividades, influenciando como um diferencial na busca por sua posição

no mercado e auxiliando as organizações no cumprimento de suas funções.

Conforme Cavalcanti, Ferreira e Araujo (2013) ao conhecer o cenário econômico que atua, entender seu posicionamento estratégico, bem como manter relações com seus fornecedores e clientes, a gestão estratégica de custos proporciona uma análise das atividades que pode haver uma redução de tempo dos ciclos operacionais, identificarem aquelas que agregam valor, reduzindo os custos que dizem respeito à cadeia produtiva.

A presente pesquisa tem como problemática: quais as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas como forma de diferenciação no mercado varejista do ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN? Conforme este questionamento delimita-se como objetivo: identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas como forma de diferenciação no mercado varejista do ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN.

A presente pesquisa mostra-se relevante, visto que segundo Dias e Padoveze (2007) a gestão de custos é um fator estratégico determinante de competitividade, pois uma vez aplicada, influenciará nos sistemas de custeio das organizações, tornando-os de caráter mais gerencial e conferindo um suporte às tomadas de decisões. Nesse contexto, as empresas assumem uma postura de defesa frente às forças atuantes de mercado, detendo de uma estratégia de aspecto ofensivo.

Em se tratando dos procedimentos metodológicos, a pesquisa tem abordagem de natureza qualitativa, de cunho descritivo. Os dados primários serão coletados por meio de um questionário aplicado aos gerentes de duas empresas varejistas do ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN. Já os dados secundários fundamentam-se no estudo bibliográfico de artigos, revistas, livros e pesquisas eletrônicas. Buscando ampliar o conhecimento na temática abordada.

A pesquisa encontra-se dividida nas seguintes sessões: inicialmente tem-se a introdução, apresentando a problemática, bem como seu objetivo e justificativa; em seguida o referencial teórico, conceituando a contabilidade de custos e a gestão estratégica, abordando a estratégia de Porter e a gestão estratégica de custos; logo após a metodologia, delimitando a pesquisa; por sua vez encontra-se a análise e discussão dos resultados, onde apresenta o posicionamento dos respondentes, como também o confronto com a literatura; posteriormente as considerações finais do estudo e por fim as referências utilizadas para dar embasamento à pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Tendo em vista o cenário econômico, onde as organizações precisam tomar conhecimento quanto ao controle e identificação das atividades desempenhadas, a contabilidade de custos torna-se essencial, já que esta não mais se limita à redução de custos no processo produtivo, mas contribui no processo decisório de tomada de decisões.

As frequentes transformações ocorridas no cenário econômico mundial vêm fazendo com que as empresas adequem as suas práticas de gestão à nova realidade do mercado. Com isso, a apuração dos custos tornou-se mais complexa após o crescimento das atividades industriais, pois antes os custos eram calculados levando em conta somente o controle de estoque, sendo que deveriam ser levados em conta outros fatores do processo produtivo, como materiais de uso e consumo, matéria-prima, mão de obra, entre outros (GUIMARÃES NETO, 2012).

No pensamento de Bruni (2010), a Contabilidade de Custos pode ser entendida como o

processo ordenado em que são utilizados todos os princípios da contabilidade financeira, que faz registro de todos os custos inerentes ao processo produtivo bem como da prestação de serviço da organização, na qual é realizada a coleta dos dados financeiros e contábeis para que possam ser estabelecidos os custos de produção para que assim os gestores possam utilizar tais informações na tomada de decisão. Seguindo esse pensamento, Santos (2009) afirma que a principal finalidade da Contabilidade de Custos é mostrar a direção a ser seguida pelos gestores das organizações, que tem como objetivo a análise dos gastos, a contabilização dos custos, bem como gerar relatórios para auxiliar os gestores no processo decisório.

As opiniões dos autores corroboram, considerando a contabilidade de custos como aquela que atinge os mais variados níveis organizacionais de uma entidade, proporcionando suporte às funções de determinação de desempenho, controle e planejamento, bem como resta assistência à tomada de decisões.

No ponto de vista de Callado (2005), a falta da implantação da Contabilidade de Custos não é somente um problema contábil, e sim administrativo, pois sem esse sistema de controle o desempenho financeiro da organização pode ficar comprometido, uma vez que os sistemas de custeio oferecem informações importantes para auxiliar no processo decisório.

A implantação de uma contabilidade de custos numa empresa, possibilita uma melhor compreensão dos custos ocorridos na produção, facilitando um monitoramento destes, uma vez que, torna possível visualizar como estão sendo alocados os recursos, sendo que para isso é efetivado, é necessário mapear um sistema de custeio dentro do ambiente empresarial.

Enquanto à classificação dos custos do processo de produção ou de prestação de serviço, em termos econômicos, eles podem ser classificados em: Custo Fixo, Custo Variável, Custo Direto e Custo Indireto.

2.2 GESTÃO ESTRATÉGICA

As frequentes transformações ocorridas no cenário econômico mundial vêm fazendo com que as organizações adequem as suas práticas de gestão à nova realidade do mercado. Tais transformações ocorrem no campo político, social, tecnológico, econômico, ambiental, financeiro, dentre outros, o que fazem com que as organizações busquem meios de informações confiáveis. Para isso, é necessário que as empresas adotem uma gestão estratégica, afim de alavancar suas operações e resultados.

Para Souza, Silva e Pilz (2010), a gestão estratégica pode ser definida como às técnicas de gestão, avaliação e o conjunto de ferramentas que tem como objetivo ajudar empresas na tomada de decisões estratégicas de alto nível.

As concepções dos autores quanto à gestão estratégica se relacionam, pois esta ferramenta possibilita a tomada de decisão estratégica no decorrer das ações das empresas, onde se faz presente uma análise das oportunidades e ameaças, pontos fracos e fortes, seja do mercado ou de seus concorrentes.

A gestão estratégica tem a propriedade de auxiliar as organizações, no tocante a atingir os objetivos e manter o foco da missão das mesmas, considerando que ela integra a empresa ao ambiente que está envolvida, seja este interno ou externo. Condizendo assim, com o entendimento de Lobato et al. (2012), que afirmam que a gestão estratégica é compreendida como um meio de se estabelecer os objetivos estratégicos de uma entidade, ponderando sua capacidade e as questões ambientais, de maneira que maximize sua competitividade no mercado em que desempenha suas atividades.

A gestão estratégica por sua vez, na concepção de Camatti (2008), permite a obtenção de benefícios financeiros, devido melhor adequar os recursos às oportunidades que o mercado

oferece, gerando um comprometimento por parte dos colaboradores de uma empresa para atingir as metas desta.

Sendo assim, é possível observar que a gestão estratégica é uma relevante arma de gestão que irá nortear na tomada de decisões, tendo em vista que ela fornece informações significativas para que os gestores obtenham vantagem competitiva, e assumam uma postura proativa.

2.3 ESTRATÉGIA DE PORTER

O modelo de forças de Porter foi desenvolvido com o intuito de realizar uma melhor compreensão quanto ao ambiente externo que envolve as organizações, bem como prover uma análise de competitividade de mercado, as forças dizem respeito à disputa entre a concorrência, o poder de negociação de fornecedores e compradores, e a ameaça provocada por novos produtos e/ou novos concorrentes.

Na visão de Medeiros (2007), ao realizar suas atividades de maneira estratégica, com um menor custo ou as executando melhor que a concorrência, as empresas passam a exercer vantagem competitiva, defendendo-se das forças que regem a competição de mercado.

A abordagem de Porter possibilita levantar três estratégias genéricas: liderança de custo, diferenciação e estoque. Para Porter (2004), a liderança no custo total requer uma construção agressiva em escala eficiente, uma busca constante por reduções de custo por experiência e um controle rígido sob as despesas gerais, sendo que o custo baixo em comparação com os concorrentes torna-se o tema central de toda a estratégia, concebendo empresa uma defesa contra a rivalidade dos concorrentes e à coloca em posição favorável em termos econômicos, considerando as forças competitivas, já a diferenciação de produtos e serviços oferecidos pelas instituições, permite um isolamento contra a rivalidade competitiva, chegando inclusive a excluir a necessidade de uma posição de baixo custo, e por último, o enfoque é baseado em determinar o grupo de clientes, um segmento de mercado, e a linha de produtos que será ofertada, onde tem como propósito atender seu alvo estratégico de modo mais efetivo ou eficiente em relação aos concorrentes que estão competindo de forma mais ampla, em suma, quando o enfoque é desenvolvido pode-se compreender que a empresa detém de uma posição de baixo custo com seu alvo estratégico, alta diferenciação, ou ambas.

Com o modelo em questão, as organizações são capazes de gerir as relações com seus fornecedores, realizar um melhor controle dos ciclos de produção até o momento da venda do produto ou prestação do serviço, permitindo avaliar as atividades desempenhadas no âmbito empresarial, objetivando diferenciais competitivos.

2.4 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão estratégica de custos pode ser entendida como uma análise dos custos vista de forma mais ampla. Onde os dados dos custos são utilizados para desenvolver estratégias com a finalidade de se obter vantagem competitiva de forma sustentável.

De acordo com Miotto (2007) a gestão estratégica de custos procura através do planejamento, uma maior otimização operacional e melhor aplicação dos recursos oriundos dos financiadores, e em grau estratégico, procura o êxito de olho no mercado.

Enquanto que Corbari e Macedo (2012) explicam que a gestão estratégica de custos busca utilizar as informações de custos com o intuito de desenvolver estratégias mercadológicas com a finalidade de obter vantagens competitivas frente aos demais concorrentes. Enquanto os sistemas tradicionais de custeio buscam calcular e analisar as informações de custos históricos, a gestão estratégica de custos está mais voltada para a o

planejamento, a gestão e a redução de custos. O uso de uma gestão estratégica de custos faz com que a organização busque desenvolver e identificar estratégias superiores que produziram vantagens competitivas, pois ela busca a criação de um valor para o cliente por um custo igual ou inferior do que as ofertadas pela concorrência.

Com isso, observa-se que a gestão estratégica de custos procura a melhor maneira do uso dos recursos financeiros dos empreendimentos de forma a reduzir custos e aumentar a competitividade da organização. Conforme afirmação dos autores Souza e Heinen (2012) em pesquisa realizada com base na análise dos estudos empíricos internacionais sobre as práticas de gestão estratégica de custos e em pesquisa desenvolvida por Carareto et. al (2006) sobre os custos na tomada de decisão, a gestão estratégica de custos transpassa a atividade individual e limitada a diminuição dos custos, desta maneira, progredindo para a finalidade de garantir a continuidade do empreendimento.

Com base no esclarecimento e conceituação dos autores citados, com a gestão estratégica de custos almeja-se alcançar os resultados desejados pela organização da melhor forma possível, buscando sempre o desenvolvimento desta, baseado em métodos que possibilitem o aumento da competitividade da entidade.

A gestão estratégica de custos esta baseada em três temas subjacentes, que segundo os pesquisadores Shank e Govindarajan (1997 apud CUNHA; BORGERT; FERRARI, 2015) são:

- a) análise da cadeia de valor: gerenciar custos exige enfoque amplo, além da empresa. Assim, a cadeia de valor representa as atividades geradoras de valor que ocorrem desde as fontes de matéria-prima básica, de fornecedores de componentes até o produto final entregue ao consumidor;
- b) análise do posicionamento estratégico: como a diferenciação de produtos e a liderança de custos implicam em diferentes posturas administrativas, também envolvem diferentes perspectivas de análise de custos;
- c) análise dos direcionadores de custos: o custo é causado ou direcionado por diversos fatores inter-relacionados. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação dos direcionadores em determinada situação.

A gestão estratégica de custos visa, entre outras coisas, satisfazer as necessidades de informações das empresas, de modo que com ela seja possível determinar quais estratégias serão escolhidas e aplicadas na entidade, de forma a melhorar algum processo, procurando minimizar custos. A cadeia de valor averigua os elos existentes entre a empresa e seus clientes e fornecedores, procurando compreender o comportamento dos custos na entidade e podendo mediante isto obter um diferencial competitivo, visto que poderá adotar estratégias em que se trabalhe com um menor custo e uma melhor qualidade na produção.

Com isso, cabe destacar a conceituação de Cavalcanti, Ferreira e Araujo (2013), em que estes esclarecem que a análise da cadeia de valor origina-se com a proveniência dos recursos, transitando entre as redes de clientes e fornecedores e prosseguem até o término da serventia do bem ou do serviço ao qual se destinam, ela tem como objetivo evidenciar quais áreas colaboram com a agregação de valor, assim como quais os custos que estão ocorrendo na entidade que podem ser reduzidos.

Desta forma, observa-se que tais medidas buscam a minimização dos custos para as organizações, como também procuram atender satisfatoriamente seus clientes.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa tem o propósito de identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas como forma de diferenciação no mercado varejista do ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN. Afim de responder a problemática emanada, foi realizada a aplicação de um questionário em duas empresas do setor descrito: C1 e C2, assim denominadas com o objetivo de facilitar a organização das análises no estudo.

Quanto aos procedimentos metodológicos, a pesquisa é de caráter descritivo, pois tem como principal objetivo descrever características de uma determinada população. Dessa forma, Prodanov e Freitas (2013), conceitua este tipo de pesquisa, como aquela que busca descrever as características de uma determinada população, fenômeno ou estabelecimento de reações, de maneira a envolver o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário e a coleta de dados assumindo a forma de levantamento.

Corresponde a um estudo de caso realizado com duas empresas varejistas que atuam no ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN, tendo abordagem de natureza qualitativa. De acordo com Godoy (1995), dentre as qualidades que um estudo desta natureza possui, tem-se: a existência de um ambiente natural como fonte direta de dados e um pesquisador como instrumento fundamental, enfoque indutivo e descritivo, assim como um significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida como preocupação do próprio investigador. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, na qual é feito um estudo teórico publicado em livros, artigos, monografias e outros, na busca por respostas à problemática com base no referencial. Tendo sido aplicado um questionário contendo 15 perguntas, estruturadas em três categorias, sendo a primeira composta por 5 perguntas fechadas as quais caracterizam o perfil dos respondentes, a segunda com 3 questões abertas as quais caracterizam o perfil da empresa e a terceira com 7 questões abertas com vistas a caracterização da pesquisa.

A interpretação dos dados visa organizar e sintetizar em busca da obtenção de respostas ao problema da pesquisa. Para categorização dos efeitos e apresentação dos resultados obtidos em relação ao objeto de estudo, foi realizado um confronto entre a teoria, vista no referencial teórico e as respostas dadas pelos entrevistados. Sendo desta forma realizada uma análise de conteúdo, que de acordo com Bardin (2011), esta expressão denota um agrupamento de métodos de análise das comunicações, com vistas a obter, mediante ações sistemáticas e descrições do que contém nas mensagens, medidas, sejam elas quantitativas ou não, de modo que possibilitem a conclusão de conhecimentos relacionados à situação de elaboração/recepção destas mensagens.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A presente pesquisa foi realizada com duas empresas do ramo de colchões no município de Mossoró-RN, na entidade C1 o questionário foi respondido pelo auxiliar administrativo, sexo masculino, faixa etária entre 30 e 39 anos, que possui ensino médio completo e que atua na entidade a menos de 5 anos. Já na entidade C2 o questionário foi respondido pelo gerente comercial e de marketing, também do sexo masculino, faixa etária entre 20 e 29 anos, que possui ensino técnico em administração e relações humanas e que atua na entidade a menos de 5 anos. Com relação às empresas, foi visto que a C1 atua na cidade de Mossoró acerca de 3 anos, possui 3 colaboradores em seu quadro de funcionários e auferiu uma receita bruta anual de R\$ 110.000,00, enquanto que a empresa C2 atua na cidade de Mossoró há 5 anos, possui 7 funcionários em seu quadro e apresenta uma receita bruta anual de R\$ 180.000,00.

Primeiramente foi questionado a cada colaborador se a empresa utiliza-se da contabilidade de custos. A empresa C1 afirmou realizar apenas um controle dos custos fixos.

Enquanto a C2 informou ser capaz de realizar a separação entre custo fixo e variável e trabalhar também com a margem de contribuição, de modo que os custos não superem o valor da venda.

De acordo com Guimarães Neto (2012) a apuração dos custos tornou-se mais complexa, antes os custos eram calculados levando em conta somente o controle de estoque, sendo que deveriam ser levados em conta outros fatores do processo produtivo, como materiais de uso e consumo, matéria-prima, mão de obra, entre outros. Assim, a contabilidade de custos é de extrema relevância para as empresas, pois é responsável por fornecer informações de custos à gestão para auxiliar no processo decisório destas. Callado (2005) ainda complementa citando que a falta da implantação da contabilidade de custos não é somente um problema contábil, e sim administrativo, pois sem esse sistema de controle o desempenho financeiro da organização pode ficar comprometido e os resultados podem até mesmo serem desastrosos para a organização.

Observou-se que as respostas dadas pelos colaboradores estão em conformidade com algumas das formas em que a contabilidade de custos é utilizada pelas organizações, segundo conceituação dada pelos autores citados.

Posteriormente foi questionado a cada colaborador qual a posição estratégica da empresa frente às questões de mercado e como a mesma diferencia-se das demais empresas do ramo. A respondente de C1 explanou que a empresa se limita apenas a visitação de clientes para comercialização de seus produtos. Já a respondente de C2 disse que a empresa faz utilização de redes sociais e outros meios para divulgação de promoções e lançamentos; que investe para a qualificação em atendimento, garantindo assim o melhor atendimento; e também bonifica seus clientes com brindes.

Para Souza, Silva e Pilz (2010), a gestão estratégica pode ser definida como às técnicas de gestão, avaliação e o conjunto de ferramentas que tem como objetivo ajudar empresas na tomada de decisões estratégicas de alto nível. Ou seja, é o processo de desenvolver e executar uma série de ações competitivas para proporcionar o sucesso da organização. Enquanto que para Lobato et al. (2012), a gestão estratégica é compreendida como um meio de se estabelecer os objetivos estratégicos de uma entidade, ponderando sua capacidade e as questões ambientais, de maneira que maximize sua competitividade no mercado em que desempenha suas atividades.

Percebe-se então que a empresa C1 não se utiliza de todas as ferramentas disponíveis no mercado para buscar um diferencial perante suas concorrentes, a mesma poderia implementar estratégias e ações que a beneficiassem, atraíssem novos e consolidassem os clientes já existentes. Enquanto que a empresa C2 já procura algumas maneiras de se destacar diante das outras organizações que trabalham neste segmento.

Em continuidade perguntou-se aos respondentes qual o seu entendimento quanto à gestão estratégica de custos (GEC). Diante da indagação, o respondente da entidade C1 esclareceu que em seu entendimento se trata da composição do produto, bem como sua estrutura para melhor explicar o cliente quanto ao que ele está adquirindo. E a entidade C2 que a gestão estratégica de custos envolve desde o estudo da composição do produto à como ele chega ao cliente. Na loja busca-se explicar para o cliente desde a estrutura do produto, quanto ao seu custo benefício, por se tratar de um produto com um valor mais alto.

Para Souza e Heinen (2012) a GEC transpassa a atividade individual e limitada a diminuição dos custos, desta maneira, progredindo para a finalidade de garantir a continuidade do empreendimento. As estratégias direcionam para o crescimento da competitividade, não só no interior da organização, como também em sua cadeia de valor por

completo, o que inclui dos recursos humanos, tecnológicos, financeiros e materiais até que se chegue ao usuário final. Corbari e Macedo (2012) explanam que a GEC busca utilizar as informações de custos com o intuito de desenvolver estratégias mercadológicas com a finalidade de obter vantagens competitivas frente aos demais concorrentes, pois ela busca a criação de um valor para o cliente por um custo igual ou inferior do que as ofertadas pela concorrência. A GEC está mais voltada para a o planejamento, a gestão e a redução de custos.

As respostas dos entrevistados seguem a linha de pensamento de alguns dos autores citados, visto que a gestão estratégica de custos não busca apenas uma diminuição dos custos, como também procura diferenciais competitivos, estratégias para atrair clientes, além de esclarecimentos sobre os produtos e sua cadeia de valor.

Quanto aos métodos de custeio empregados nos processos organizacionais, observou-se uma similaridade entre as empresas em se tratando do custeio da qualidade, onde ambas analisam a estrutura do produto, buscando identificar falhas ou vícios de fabricação, e no tangente à utilização do custo-meta (custo-alvo), as empresas realizam um confronto entre o menor custo e maior qualidade, procurando determinar um preço de mercado aceitável. Já o acompanhamento do ciclo de vida, é prática apenas de C1, que avalia desde a aquisição da matéria-prima à distribuição do produto.

Em se tratando do custeio e precificação estratégicos, C1 trabalha com o pregão como modalidade de licitação, e C2 realiza um comparativo com os preços dos concorrentes. Considerando o custeio da cadeia de valor, C1 relaciona-se com seus clientes sob negociações constantes, e C2 busca saber a satisfação de seus clientes por meio do contato pós-venda, como também se relaciona continuamente com seus fornecedores.

Corroborando com entendimento de Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) que avalia os métodos de custeio, como procedimentos adotados pelas empresas para reduzir custos, melhorar processos, eliminar desperdícios, aprimorar processos e a própria linha de produção de determinados produtos.

Apesar de se utilizarem dos métodos de custeio citados, as empresas não citaram o custeio de atributos, porém foi visto que C2 exerce suas funções ponderando a questão do custo-benefício, pois avalia a estrutura do produto e o que o mesmo proporciona ao cliente como fatores determinantes para seu preço de venda.

Em relação às técnicas de custeio, tanto C1 quanto C2, praticam o monitoramento da posição competitiva, realizando comparativos entre os preços dos concorrentes, trabalham com a estimativa do custo da concorrência, avaliando fornecedores em comum, porém apenas C2 trata da mensuração integrada de desempenho, estabelecendo metas de vendas, confrontando períodos anteriores com o exercício atual. A técnica de Benchmarking faz-se presente nas organizações, tendo em vista que as entidades estudam a atual situação econômica do comércio, analisando o menor custo possível e otimizando seus processos, buscando superar a concorrência.

De acordo com Gomes (2014), a técnica de Benchmarking envolve a criação de valor para a entidade, objetivando um melhor desempenho de uma função, atividade ou processo, de modo a poupar dinheiro e tempo, através do estudo de indicadores de desempenho, comparações de práticas dos concorrentes e compreensão da posição da empresa frente ao nicho mercadológico.

Diante disso, pode-se inferir que C2 trabalha de forma mais eficiente ao comparar resultados entre diferentes períodos e compreender melhor seu desempenho, além de avaliar seus concorrentes com base em seus demonstrativos contábeis para se ter um embasamento dos custos dos mesmos.

Quando questionados sobre as análises de custos, foi possível observar que a análise de custo intangível é realizada somente em C2, onde a mesma ainda acrescenta que a marca é um fator importante para determinar o preço de venda. No que diz respeito à análise do custo ambiental, foi possível observar que houve total concordância entre os entrevistados C1 e C2, tendo em vista que ambos buscam o uso de produtos biodegradáveis, sendo que C2 ainda acrescenta que a empresa busca fornecedores ecologicamente corretos. C1 e C2 ainda concordaram ao afirmar que há uma análise nos custos logísticos, onde as mesmas afirmaram que há controle da quantidade dos produtos que estão em estoque.

Para Marques (2013), a análise de custos originou-se da Contabilidade Financeira ou Geral, frente às necessidades dos gestores na era mercantilista. No entanto, com o decorrer do tempo, houve a necessidade de aprimorar a análise de custos, com o intuito de gerar informações necessárias para os gestores da entidade.

Sendo assim, é possível observar que a análise de custos faz-se necessário para uma boa gestão, seja ela a análise do custo intangível, do custo ambiental, ou do custo logístico, tendo em vista que todas são de fundamental relevância para gerar informações que auxiliem os gestores no processo decisório.

Por fim, foi questionado aos entrevistados quais foram os benefícios provenientes das práticas de GEC. Onde foi possível observar que C1 e C2 concordaram ao afirmar que buscam oferecer um serviço com qualidade superior, aos seus clientes, por um preço aceitável. C2 ainda acrescenta que esse é seu diferencial, pois os seus concorrentes limitam-se apenas em reduzir os custos, sem se preocupar com a qualidade do serviço oferecido.

Miotto (2007) afirma que a gestão estratégica de custos procura através do planejamento, uma maior otimização operacional e melhor aplicação dos recursos oriundos dos financiadores, e em grau estratégico, procura o êxito de olho no mercado. Assim, a sua atuação é voltada a produção de informações, como forma de contribuição aos administradores no intuito de se atingir as resoluções estratégicas mais adequadas.

Dessa forma, é possível observar que C1 e C2 estão obtendo vantagem competitiva frente aos seus concorrentes com o uso da GEC, tendo em vista que os mesmos afirmaram que oferecem produtos de boa qualidade aos seus clientes, por um preço acessível, enquanto seus concorrentes estão preocupados somente com a redução dos custos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa é vista como relevante, pois buscou identificar o posicionamento das empresas frente às práticas de gestão estratégica de custos, através de um comparativo entre duas organizações da região, onde foram consideradas as variáveis que envolvem o ambiente empresarial e a necessidade dos gestores de compreensão do processo de gestão, bem como determinar uma estratégia competitiva.

Com relação ao objetivo geral do estudo, que trata de verificar quais as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas como forma de diferenciação no mercado varejista do ramo de colchões na cidade de Mossoró-RN, pode-se concluir que o mesmo foi atingido, pois foi constatado que tanto C1 como C2 adotam as práticas em questão, trabalhando com o custeio da qualidade de forma que conhecem a estrutura de seus produtos, avaliando o menor custo e maior qualidade, assim como buscam compreender a atual situação econômica do comércio com o propósito de superar a concorrência. Sendo que C2 assume uma melhor posição diante das práticas de gestão estratégica de custos, pois pondera a questão do custobenefício, controla seus custos fixos e variáveis, enquanto C1 afirma deter controle apenas sob os custos fixos, e C2 realiza a mensuração integrada de desempenho por meio de

meta de vendas e comparativo com exercícios anteriores, além diferenciar-se frente aos seus concorrentes divulgando promoções e lançamentos de novos produtos em redes sociais, investindo na qualidade do atendimento, não limitando-se apenas à redução de custos.

Contudo, é visto que apenas C1 realiza o acompanhamento do ciclo de vida dos processos, uma vez que avalia desde a aquisição da matéria-prima à distribuição do produto. Entretanto é notório a não utilização por C1 de todas as ferramentas disponíveis no mercado, como forma de buscar um diferencial perante suas concorrentes. Com o uso dessas ferramentas, a mesma poderia implementar estratégias e ações que a beneficiassem, atraíssem novos e consolidassem os clientes já existentes.

Como limitações do estudo, pode-se levantar que determinadas empresas do ramo varejista de colchões não se disponibilizaram a participar da pesquisa, e esta foi realizada apenas com entidades da cidade de Mossoró-RN, não generalizando os resultados encontrados. Assim sendo, sugere-se que a pesquisa seja aplicada com o maior número de organizações do ramo varejista de colchões, ou inclusive em outros setores de atuação.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentados pela literatura. **Revista ConTexto**. Porto Alegre, p. 145-149, jul/dez. 2012. Disponível em: <http://www.joinville.udesc.br/portal/professores/oliveira/materiais/Artigo_3.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2016.
- BRUNI, A. L. **Administração de Custos, preços e lucros**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CALLADO, A. L. C. et al. **Gestão de custos em micros, pequenas e médias empresas: um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos**. Florianópolis: Congresso Internacional de Custos, 2005.
- CAMATTI, T. B. **A gestão estratégica para as construtoras de habilitação de interesse social: um estudo aplicado de mapeamento estratégico**. 2008. 172 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2008. Disponível em: <<https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/305/Dissertacao%20Tassira%20B%20Camatti.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 28 abr. 2016.
- CARARETO, E. S. et al. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis, v. 2, n. 2, jul/dez. 2006. Disponível em: <<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>>. Acesso em: 17 mar. 2016.
- CAVALCANTI, M. A. do N.; FERREIRA, H. M. C.; ARAUJO, A. O. Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. **Revista Ambiente Contábil**. Natal, p. 75-92, jan/jun. 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/3317/2694>>. Acesso em: 11 mar. 2016.
- CUNHA, L. C.; BORGERT, A.; FERRARI, M. J. Gestão estratégica de custos nos cursos de graduação em ciências contábeis das instituições de ensino superior do Estado de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Florianópolis, v. 14, n. 41, p. 61-73, jan/abr. 2015. Disponível em: <<http://www.bibliotekevirtual.org/revistas/RCCC/v14n41/v14n41a05.pdf>>. Acesso em: nar. 2016.
- DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. L. **Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo de caso em empresa de graxas e óleos**

- industrias.** Disponível em: <http://www.gestoesociedade.org/gestoesociedade/article/download/564/547>>. Acesso em: 11 mar. 2016.
- GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai/jun 1995.
- GOMES, I. da S. M. **Práticas de contabilidade e controle de gestão no setor automível**. 2014. 93 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2014.
- GUIMARÃES NETO, O. **Análise de custos**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.
- LOBATO, D. M. et al. **Gestão estratégica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=yyWHCgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT3&dq=gest%C3%A3o+estrat%C3%A9gica+lobato+ebook&ots=GWTm0HAMhn&sig=VITYjQCwgy8tkX9nIav3E2NawRc#v=onepageq=gest%C3%A3o%20estrat%C3%A9gica%20lobato%20ebook&f=false>>. Acesso em: 28 abr. 2016.
- MARQUES, W. L. **Formação de preço de vendas para micro e pequenas empresas utilizando análise de custos e método de tempos e movimentos**. 2. ed. Cianorte: Editora Vera Cruz, 2013.
- MEDEIROS, E. **Estratégias competitivas no comércio varejista de combustíveis, segundo o modelo de Porter**. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Economia293737>>. Acesso em: 17 mar. 2016.
- MIOTTO, G. R. **Análise da gestão estratégica de custos no setor de aviação comercial brasileiro**. 2007. 167 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/2809>>. Acesso em: 10 mar. 2016.
- PORTER, M. E. **Estratégia competitiva**. 7. ed. São Paulo: Elsevier, 2004. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=SxvCKIh706gC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 17 mar. 2016.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.
- SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOUZA, M. A.; HEINEN, A. C. Práticas de gestão estratégica de custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 23-40, mai/ago. 2012. Disponível em: <<https://cggang.unb.br/index.php/contabil/article/view/397/0>>. Acesso em: 17 mar. 2016.
- SOUZA, M. A.; SILVA, E. J.; PILZ, N. **Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira**. São Paulo: RCO, 2010.

A CONTABILIDADE RURAL COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE NA PLANTAÇÃO DE ABACAXI NO MUNICÍPIO DE CURRAL DE CIMA-PB

Ivo Almeida Bernardino de Sousa
Núbia Souza da Silva
Prof^a Dr^a Marcleide Maria Macêdo Pederneiras

RESUMO

O artigo tem como objetivo identificar de que maneira a contabilidade rural está sendo aplicada como instrumento de controle no cultivo do abacaxi no município de Curral de Cima – PB. Assim, para atingir o objetivo geral busca-se evidenciar o perfil socioeconômico dos pequenos produtores; descrever o processo produtivo do abacaxi e; caracterizar a cultura organizacional das pequenas empresas rurais. A contabilidade poderá ser utilizada como importante ferramenta de gestão, voltada para o controle das atividades agrícolas de modo a contribuir com o crescimento dos resultados financeiros. Destaca-se a plantação do abacaxi, que se caracteriza como uma das principais fontes de renda no município de Curral de Cima-PB. Como metodologia, foi desenvolvida uma pesquisa de campo com abordagem quantitativa junto aos produtores rurais do município, onde se aplicou questionários em uma amostra de 53 famílias produtoras de abacaxi. Diante dos resultados, conclui-se que os agricultores estão mantendo o controle acerca de todas as transações de suas empresas, porém o que preocupa é a baixa participação do contador nesse cenário, uma vez que, a contabilidade precisa ser aperfeiçoada entre os usuários e os produtores precisam ter um olhar mais técnico e contábil acerca do seu negócio.

Palavras-chave: Contabilidade Rural. Agronegócio. Produtor Rural.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a contabilidade rural vem se destacando como um instrumento de controle na empresa rural. A tarefa de registrar as contas é cada vez mais executado pelos agricultores em suas propriedades rurais, dando assim, condições para que se faça um planejamento eficiente, compare os resultados que foram planejados com a realidade atual e tome a melhor decisão acerca do seu negócio.

Há a necessidade do agricultor em adotar uma nova postura em relação ao seu empreendimento e se capacite profissionalmente, uma vez que, a área rural apresenta desafios para o gestor como o clima e um mercado cada vez mais exigente por produtos de qualidade. Nesse contexto, surge a seguinte questão: *De que maneira a contabilidade rural está sendo aplicada como instrumento de controle no cultivo do abacaxi no município de Curral de Cima – PB?*

O objetivo geral desse artigo é identificar de que maneira a contabilidade rural está sendo aplicada como instrumento de controle no cultivo do abacaxi no município de Curral de Cima – PB. Como objetivos específicos que norteiam esse trabalho temos: evidenciar o perfil socioeconômico dos pequenos produtores; descrever o processo produtivo do abacaxi; caracterizar a cultura organizacional das pequenas empresas rurais.

Esse estudo se mostra relevante, já que, a agricultura desempenha um papel fundamental na economia do país, gerando emprego e renda para os produtores. Outra razão que motiva esse estudo é o fato dos serviços contábeis com fins gerenciais não serem utilizados pela maioria dos empresários em suas propriedades rurais, como alerta Crepaldi (2012).

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A AGRICULTURA COMO NEGÓCIO

A agricultura remete a toda atividade explorada no solo, seja ela, a plantação de lavouras e florestas ou a criação de animais, visando o cultivo de produtos que venham a suprir as necessidades humanas. Os principais produtos exportados no Brasil como café, açúcar e soja são de origem da agricultura, o que torna a mesma uma grande potência na economia nacional (CREPALDI, 2012).

Ainda de acordo com Crepaldi (2012, p.1) a agricultura deve exercer o papel de:

1. Produzir alimentos baratos e de boa qualidade;
2. Produzir matéria-prima para a indústria;
3. Pela exportação, trazer dinheiro para o país;
4. Dar condições dignas de vida para o trabalhador rural.

É indispensável que o produto final seja de qualidade e acessível, caso não possua essas características, o produto não terá quem o consuma. O retorno econômico será baixo para os trabalhadores, para o país e a economia naturalmente será também afetada.

Faz-se necessário, atenção especial com o processo produtivo e para isso é importante que os produtores invistam na terra, fator indispensável para o alicerce das empresas agrícolas. Levando produtos alimentícios de boa qualidade as indústrias, atingindo expectativas dos investidores e contribuindo para a economia do país.

É importante desmistificar que a agricultura agrega apenas a uma região rural ou a seus habitantes. A agricultura é composta por inúmeras atividades que vão desde a colheita de um abacaxi numa pequena empresa rural de um pequeno município até a transformação de

produtos agrícolas como a soja em óleo em grandes indústrias. Sobre esse vasto campo da agricultura Marion (2012, p. 2) destaca o campo de atividades das empresas rurais que pode ser dividido em três grupos distintos: Produção vegetal – atividade agrícola; Produção animal – atividade zootécnica e indústrias rurais – atividade agroindustrial.

Produção Vegetal - Atividade agrícola

- ✓ Culturas hortícolas e forrageira:
 - Cereais (feijão, soja, arroz, milho, trigo, aveia...);
 - Hortaliças (verduras, tomate, pimentão...);
 - Tubérculos (batata, mandioca, cenoura...);
 - Plantas oleaginosas (mamona, amendoim, menta...);
 - Especiarias (cravo, canela...);
 - Fibras (algodão, pinho...);
 - Floricultura, forragens, plantas industriais...
- ✓ Arboricultura:
 - Florestamento (eucalipto, pinho...);
 - Pomares (manga, laranja, maçã...);
 - Vinhedos, olivais, seringais etc.

Produção Animal - Atividade zootécnica (criação de animais)

- ✓ Apicultura (criação de abelhas);
- ✓ Avicultura (criação de aves);
- ✓ Cunicultura (criação de coelhos);
- ✓ Pecuária (criação de gado);
- ✓ Piscicultura (criação de peixes);
- ✓ Ranicultura (criação de rãs);
- ✓ Sericicultura (criação do bicho-da-seda);
- ✓ Outros pequenos animais.

Indústrias Rurais - Atividade agroindustrial

- ✓ Beneficiamento do produto agrícola (arroz, café, milho);
- ✓ Transformação de produtos zootécnicos (mel, laticínios, casulos de seda);
- ✓ Transformação de produtos agrícolas (cana-de-açúcar em álcool e aguardente; soja em óleo; uvas em vinho e vinagre; moagem de trigo e milho).

Do exposto constata-se que a agricultura no país é vasta em produtos, em culturas hortícolas e forrageira, arboricultura, criação de animais e atividades agroindustriais. São atividades que estão presentes tanto no âmbito do comércio como no da indústria e que buscam satisfazer as exigências que o mercado demanda. Outro fator importante da agricultura é a geração de capital para aqueles que produzem e participam diretamente ou indiretamente da produção de suas atividades, o que consequentemente gera um desenvolvimento não só da região produtiva, mas de todo o país, visto que, os principais produtos exportados no Brasil são de origem da agricultura.

2.2 A EMPRESA RURAL

Há um vasto campo de atividades dentro da agricultura, para tanto, faz-se necessário conhecer o lugar onde são exercidas todas essas atividades rurais.

Essas atividades são exercidas em empresas que para Crepaldi (1998, p. 27) é “uma associação de pessoas para a exploração de um negócio que produz e/ou oferece bens e serviços, com vistas, em geral, à obtenção de lucros”.

Quando se trata de atividades rurais, as empresas rurais para Marion (2012) são aquelas que exploram o solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da produção de produtos agrícolas. Essas empresas rurais podem ser classificadas pelo tamanho: pequenas, médias e grandes (ALOE e VALLE, 1978).

As pequenas empresas exploram suas atividades em pequenas propriedades como sítios, chácaras e pequenas lavouras, não há escrituração contábil, visto que, o agricultor tem pouca instrução e trabalha com poucos recursos. As empresas de médio porte são constituídas de fazendas onde os proprietários possuem mais recursos e há escrituração contábil, como o livro diário por exemplo. Já as grandes empresas exploram suas atividades em latifúndios, indústrias e grandes criações. Na grande empresa, a contabilidade é completa e registra todas as operações do dia-dia da empresa.

Já com relação aos recursos, Crepaldi (2012) afirma que seja familiar ou patronal, a empresa rural é composta por recursos como a terra, o capital e o trabalho, todos esses denominados pelo autor como fatores de produção.

A exploração da terra é uma das preocupações dos empresários rurais. Segundo Crepaldi (2012), a produção de colheitas abundantes e lucrativas depende diretamente do estado natural e do tamanho da terra.

A terra, por ser o fator mais importante da produção na agricultura, pode-se definir como o alicerce da empresa agrícola, partindo daí surge à necessidade do produtor em investir o seu capital na sua terra.

Já o capital, Crepaldi (2012, p. 4) define como “o conjunto de bens colocados sobre a terra com objetivo de aumentar sua produtividade e ainda facilitar e melhorar a qualidade do trabalho humano”.

Crepaldi (2012, p. 5) também destaca os tipos de capitais e enfatiza a importância de diferenciá-los:

[...] capitais que permanecem durante vários anos na empresa são chamados de capital fixo. Os capitais que são consumidos dentro do ano agrícola são denominados de capital circulante. Essa separação entre capital fixo e capital circulante é fundamental para o cálculo do resultado econômico da empresa. [...] O ano agrícola, ou ano de atividade da empresa agrícola, é diferente do ano fiscal. Enquanto o ano fiscal abrange o período de 12 meses, que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro, o ano agrícola corresponde ao período de 12 meses, que engloba o início do cultivo até a colheita das principais culturas da região.

Outro fator de produção indispensável é o trabalho ou a mão de obra. Nesse contexto, Crepaldi (2012) pontua que o trabalho é o conjunto de atividades que são desempenhadas pelo homem na produção rural. O trabalho se divide em administrar e a execução de práticas agrícolas como lavrar a terra, compra dos insumos necessários (adubos, sementes, vacinas etc.) e a colheita.

Toda produção necessita ser administrada, assim, o ato de administrar é papel do empresário rural, esse trabalho exige um conhecimento mais profundo e total do seu negócio, pois além de coordenar as atividades dos trabalhadores, o empresário tem o desafio de articular, coordenar todos os fatores de produção para que assim ele possa obter o melhor resultado da produção daquele período (CREPALDI, 2012).

2.3 O EMPRESÁRIO RURAL

O Código Civil Brasileiro (art. 966) conceitua o empresário como o que "exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços".

Com relação às formas jurídicas que o empresário rural pode exercer, Marion (2012, p. 8) destaca:

- Autônomo, sem registro na Junta Comercial.
- Empresário Individual, quando inscrito na Junta Comercial (é optativo)
- Sociedade Empresária, inscrita na Junta Comercial (na forma de sociedade limitada, ou sociedade anônima etc.).

Outro conceito do empresário rural é concedido pelo Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural como:

A pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou prepostos (SENAR, 2003, p.21)

Crepaldi (2012) destaca a necessidade do produtor rural em se capacitar profissionalmente e alerta que o produtor deva ter atenção não só apenas com a produção do seu produto, mas também para as ações gerenciais e administrativas.

Em relação às competências Silva (2011, p. 130) destaca que se exige do empresário que ele "saiba reconhecer e promover os trabalhadores; disposição em trabalhar em equipe; ser eficiente nas comunicações e informações; tomar medidas de aperfeiçoamento profissional".

É de fundamental importância que o empresário tenha as competências necessárias para que assim, consiga extrair o melhor resultado de sua empresa.

2.4 A CONTABILIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO AGRONEGÓCIO

A contabilidade rural está presente em nossa história desde o início da civilização, onde o homem dependia exclusivamente do plantio para sua sobrevivência.

Crepaldi (2012, p. 84) afirma que a Contabilidade Rural é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade:

- I. Controlar o patrimônio das entidades rurais;
- II. Apurar o resultado das entidades rurais;
- III. Prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações contábeis.

Marion (2002, p. 25), por sua vez, afirma que a Contabilidade pode ser analisada de modo geral ou particular e que "quando aplicada a um ramo específico, normalmente é denominada de acordo com a atividade daquele ramo".

Entende-se com base nos conceitos mencionados que a contabilidade nas atividades rurais, assim como, em qualquer outro ramo, veio para acrescentar, auxiliando gestores de pequenas ou grandes empresas a gerenciar, controlar, e obter informações minuciosas com precisão de suas atividades.

Como qualquer empresa na medida de seu crescimento, a empresa rural necessitará do auxílio profissional especializado na área da contabilidade, onde através de seu conhecimento

técnico fica designado pelo diagnóstico da entidade, responsável a mensurar dados das atividades desempenhadas e assim fazer parte do crescimento da entidade.

Com relação ao surgimento e o porquê a contabilidade rural ser necessária Crepaldi (2012, p. 85) destaca:

A Contabilidade Rural surgiu da necessidade de controlar o patrimônio. É fato que existem pessoas, entidades e empresas que realizam muitas transações, decorrendo, daí, maior complexidade de controle. Seria impossível controlar um patrimônio, que é o conjunto de bens, direitos e obrigações, sem que houvesse registros organizados de todas as mutações ocorridas.

Percebe-se, a partir da leitura do conceito mencionado que a contabilidade surgiu com a necessidade de organizar o patrimônio, uma vez que, os registros feitos em “caderninho” tem o objetivo de dar ao gestor ferramentas essenciais para uma eficiente administração.

O controle sobre todas as transações que ocorre na empresa rural é de competência exclusiva do gestor, a eficácia desse controle só é possível com um bom planejamento que sirva de base ao orçamento e um registro fiel sobre todas as operações que acontecem diariamente na empresa. O controle financeiro e de resultados é uma ferramenta indispensável ao gestor, para que se faça uma comparação entre os valores reais e os orçados e identificar se há alguma deficiência em algum departamento, se houve algum prejuízo, se é necessário mais investimento na parte de estudo ou no imobilizado e etc.

Crepaldi (2012, p. 83), ainda aponta as seguintes finalidades da Contabilidade Rural:

- Orientar as operações agrícolas e pecuárias;
- Medir o desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente;
- Controlar as transações financeiras;
- Apoiar as tomadas de decisões no planejamento da produção, das vendas e dos investimentos;
- Auxiliar as projeções de fluxos de caixa e necessidades de crédito;
- Permitir a comparação da *performance* da empresa no tempo e desta com outras empresas;
- Conduzir as despesas pessoais do proprietário e de sua família;
- Justificar a liquidez e a capacidade de pagamento da empresa junto aos agentes financeiros e outros credores;
- Servir de base para seguros, arrendamentos e outros contratos;
- Gerar informações para a declaração do Imposto de Renda.

O autor ilustra inúmeras finalidades, e com base em tais informações, observa-se a preocupação que a contabilidade tem em apresentar dados dentro da empresa com mais precisão possível, na orientação, medindo o desempenho econômico, controlando o capital, auxiliando nas decisões e sendo fator importante no sucesso econômico das empresas.

3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Com o objetivo de identificar de que maneira a contabilidade rural está sendo aplicada como instrumento de controle no cultivo do abacaxi no município de Curral de Cima – PB, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva ao buscar descrever a compreensão dos respondentes sobre essa temática. De acordo com Gil (2002):

as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. (...) uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática (GIL, 2002, p.42).

Caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica por buscar em livros, trabalhos, *sites*, relatórios, artigos entre outros, com destaque para a obra de Crepaldi (2012): Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial, que foi a principal base bibliográfica utilizada.

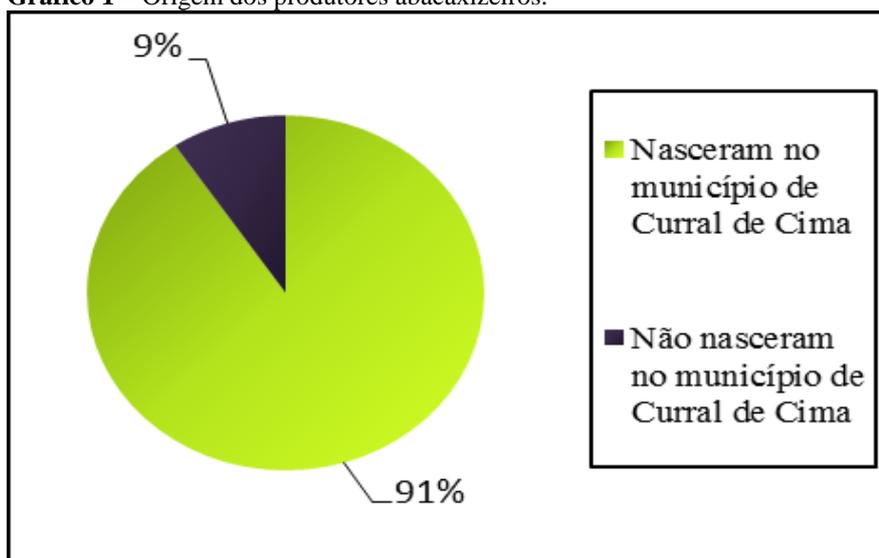
O artigo se apresenta ainda com uma abordagem quantitativa através de uma pesquisa de campo e levantamento de dados onde foram coletados por meio de um questionário aplicado aos pequenos produtores rurais do município de Curral de Cima-PB.

Os dados foram obtidos através da aplicação de questionários, face a face com produtores rurais residentes no Município de Curral de Cima, Estado da Paraíba, por acessibilidade e desde que estivessem dispostos a responder o questionário. Do universo de 163 (cento e sessenta e três) famílias existentes no município, de acordo com dados da EMATER (2016), foram entrevistados 53 (cinquenta e três), pequenos produtores rurais, correspondendo, aproximadamente, a 32% daquele universo populacional. Os dados coletados foram tabulados na planilha *Microsoft Office Excel 2010*® e apresentado em gráficos no *Microsoft Office Word 2010*®, o que possibilita dessa forma, uma melhor análise e interpretação das informações coletadas.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

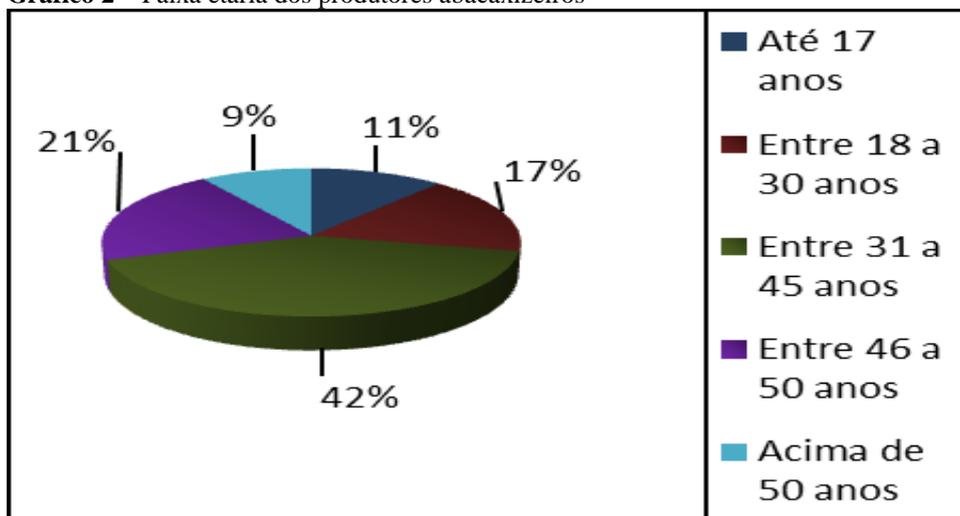
No início buscou-se conhecer e identificar sobre as características pessoais dos agricultores como origem, faixa etária e grau de escolaridade, para que fosse então, definido o perfil socioeconômico dos pequenos produtores do município de Curral de Cima-PB.

Gráfico 1 – Origem dos produtores abacaxizeiros.



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Gráfico 2 – Faixa etária dos produtores abacaxizeiros

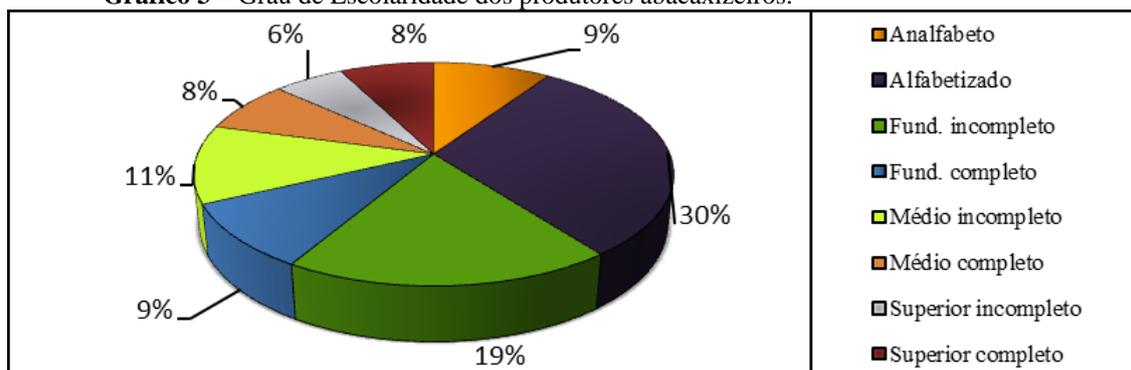


Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Foi identificado no gráfico 1 que dentre os 53 entrevistados (100%), 91%, ou seja, um total de 48 agricultores, são de origem do município de Curral de Cima e apenas 9%, (5) são de origem de outra cidade. São dados que comprovam o valor não só econômico que a produção do abacaxi origina, mas também a sua relevância cultural e histórica para o município.

Em relação à faixa etária dos produtores foi identificado que os produtores com idade entre 31 a 45 anos representam 42% (22 produtores) e entre 46 a 50 anos representam 21% (11 produtores). Analisa-se com base nas informações que a idade dos produtores mostra-se bem distribuída, tendo a presença de agricultores menores de 18 anos e acima de 50 anos 10 representado 11% e 9% respectivamente. Percebe-se com base nas informações, o predomínio do trabalho familiar no município, onde fica explícito que o cultivo do abacaxi não remete apenas uma atividade explorada com intuito de gerar emprego e renda, e sim a todo um regime familiar que é estabelecido há muitos anos, capaz de gerar benefícios para toda a comunidade local.

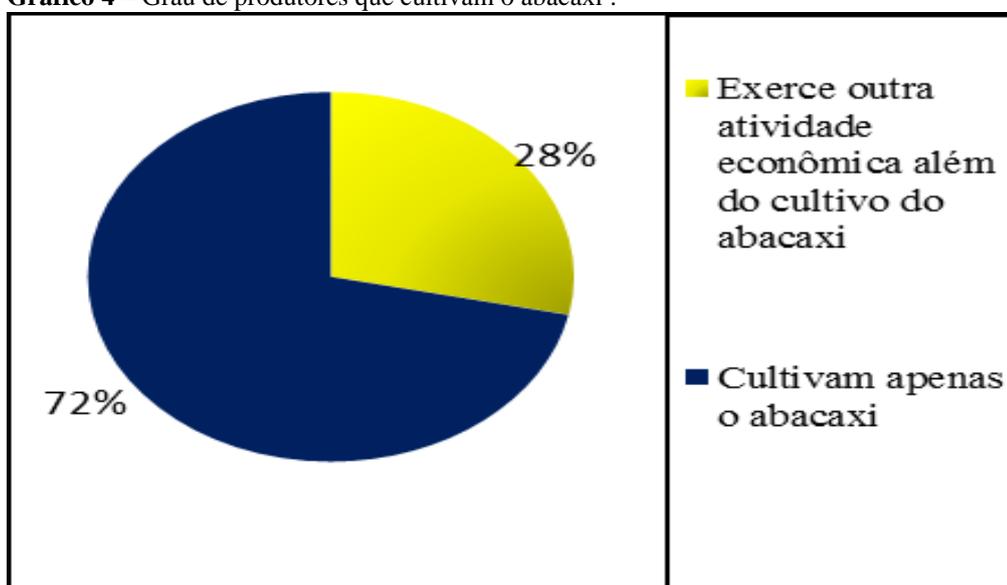
Gráfico 3 – Grau de Escolaridade dos produtores abacaxizeiros.



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

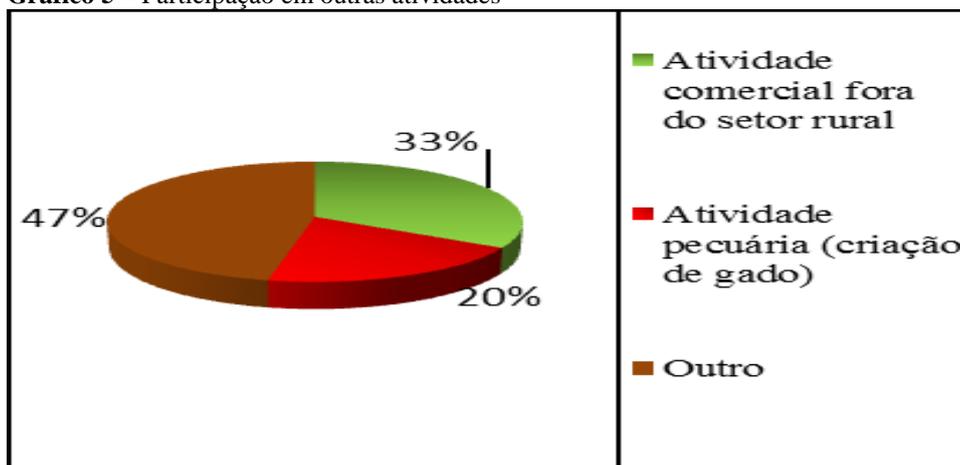
Já no gráfico 3, com relação a escolaridade dos produtores é importante que se observe que 30% (16 produtores) são alfabetizados e que 19% (10) tem ensino fundamental incompleto. Juntos os números representam quase 50% de toda a amostra, o que mostra uma carência no que se refere ao estudo dos produtores do município, onde apenas 8% (4 produtores) tem ensino superior completo. O grau de escolaridade dos agricultores é um fator que influencia e afeta diretamente no que refere ao preço de venda do abacaxi, a quem ele vai vender o produto e de que forma é feito esse controle. A experiência aliada com o conhecimento são dois pilares importantes que fazem com que o agricultor se destaque perante a concorrência e ao mercado consumidor.

Gráfico 4 – Grau de produtores que cultivam o abacaxi .



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Gráfico 5 – Participação em outras atividades

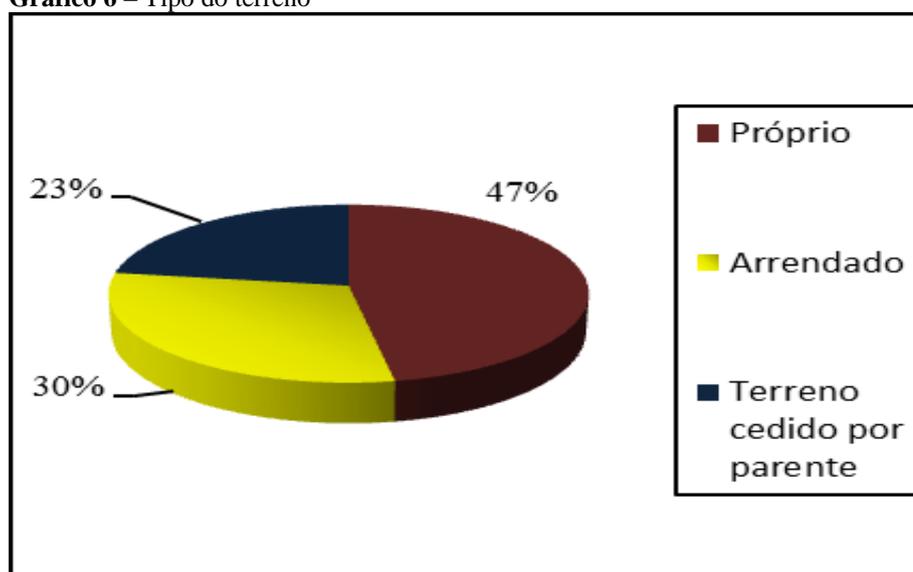


Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Constatou-se por meio do gráfico 4, que 72% (38 produtores) tem apenas o abacaxi como fonte de renda e que 28% (15 produtores) exercem outra atividade econômica além do abacaxi. No gráfico 5, em relação à quais atividades são exercidas além do cultivo do abacaxi, observa-se que 47% (7 produtores) não trabalham com criação de gado ou atividade comercial

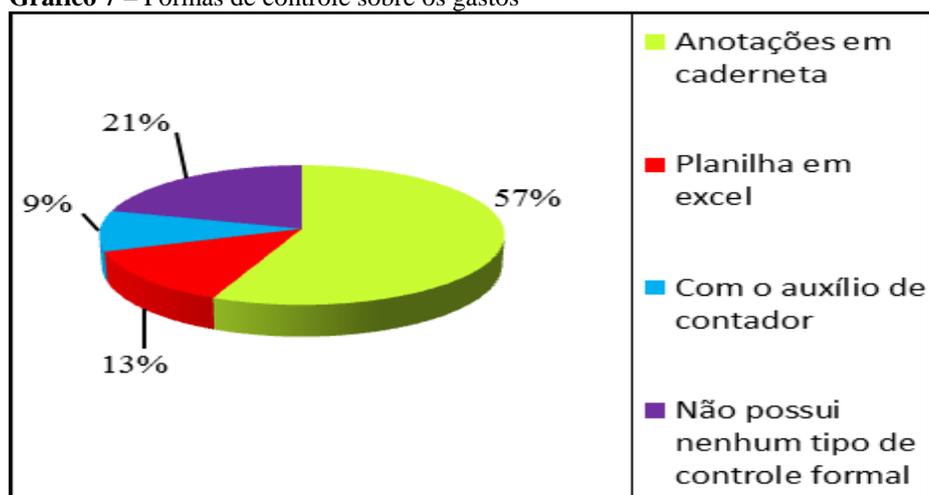
fora da área rural, 33% (5 produtores) trabalham no comércio fora da área rural e 20% (3 produtores) trabalham com criação de gado. É justificável o fato de uma parcela dos produtores exercerem outra atividade econômica além do cultivo do abacaxi, visto que, o abacaxi se caracteriza como uma cultura permanente, ou seja, o retorno de todo o investimento é alcançado a longo prazo. Em relação à quantidade e a duração da colheita de produtos de cultura permanente, Marion (2012, p. 18) enfatiza que a cultura deve “durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente”.

Gráfico 6 – Tipo do terreno



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Gráfico 7 – Formas de controle sobre os gastos

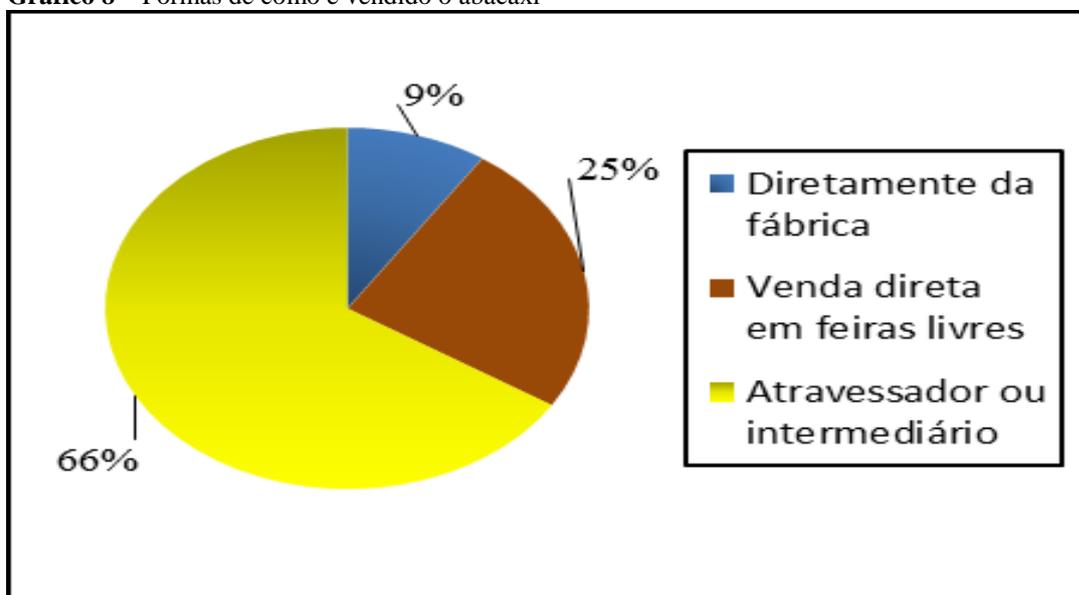


Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No gráfico 6, em relação a terra que é cultivado o abacaxi foi identificado que 47% (25 produtores) cultivam o abacaxi em terreno próprio, 30% (16 produtores) cultivam em terreno arrendado e 23% (12 produtores) correspondem aos produtores que cultivam o abacaxi em terras de algum parente familiar. No que diz respeito à forma de escriturar e controlar os gastos observa-se no gráfico 7, que 57% (30 produtores) fazem uso de um sistema manual de

escrituração do dados contábeis. Crepaldi (2012, p. 82) destaca que o sistema manual “Consiste na utilização de cadernetas e livros para transcrição dos dados contábeis . Utilizado em pequenas propriedades rurais que não necessitam frequentemente de informações para tomada de decisão”. Outros pontos a serem considerados é o fato de apenas 9% (5 produtores) terem o auxílio de um contador no que diz respeito ao controle sobre os gastos e 21% (11 produtores) não terem nenhum tipo de controle formal, ou seja, são 12 agricultores que devido a sua experiência e conhecimento fazem o controle mentalmente, por se tratar uma pequena empresa muitas vezes a escrituração é dispensável, uma vez que, “o controle deste pequeno patrimônio não necessita de uma Contabilidade sistematizada para exercê-lo” (CREPALDI, 2012, p. 86).

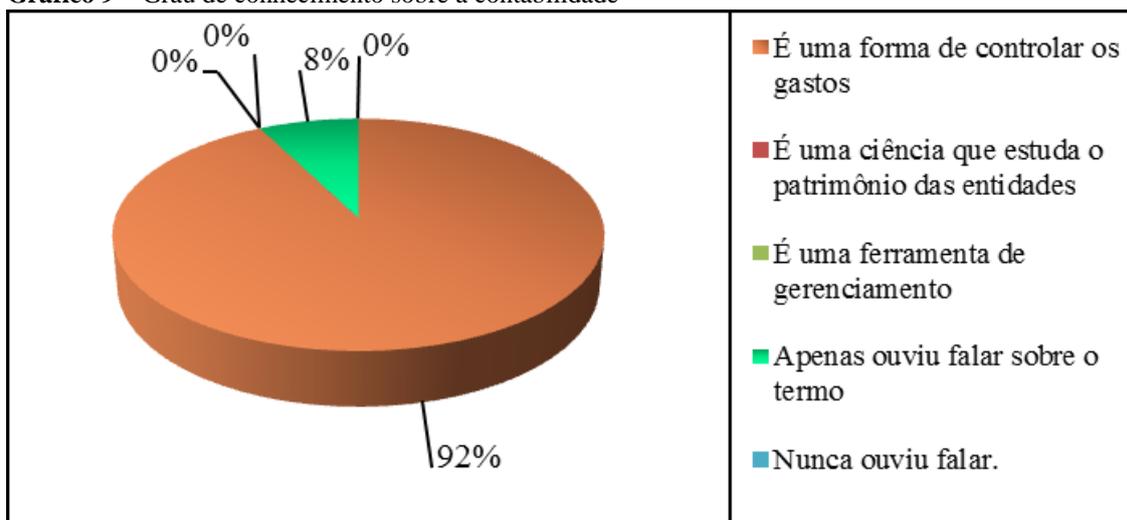
Gráfico 8 – Formas de como é vendido o abacaxi



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

No município de Curral de Cima-PB foi identificado que a maioria dos pequenos produtores vendem o abacaxi para um atravessador, que por sua vez, revende para os grandes empresários rurais ou empresas de médio ou grande porte, esse número corresponde a 66% (35 produtores) de toda a amostra. É interessante notar como uma informação responde não só apenas uma, mais a várias indagações, a forte presença do atravessador é uma consequência da falta de instrução dos agricultores. O abacaxi é vendido para o atravessador, esse por sua vez revende o produto por um preço acima para maiores produtores ou indústrias, note que a falta de conhecimento dos pequenos produtores faz com que sejam dependentes do intermediário, o que, conseqüentemente, pode levá-lo a prejuízos.

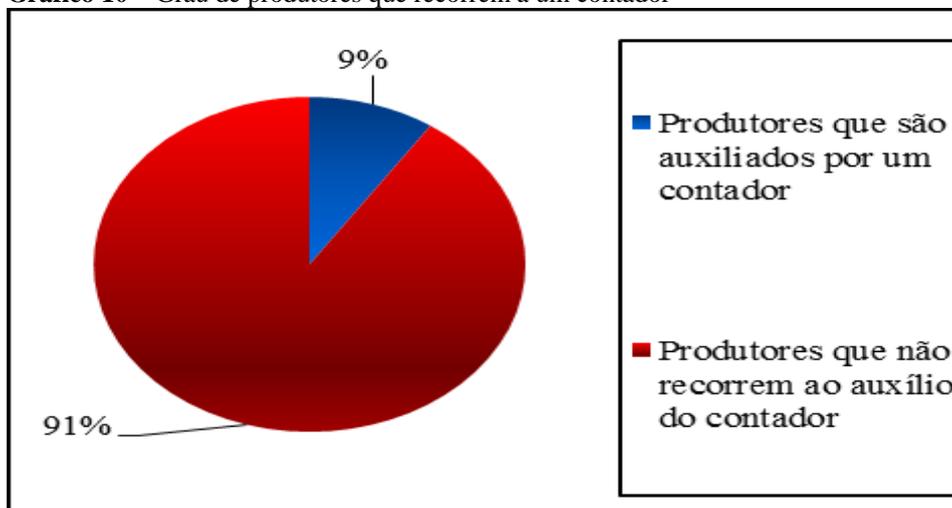
Gráfico 9 – Grau de conhecimento sobre a contabilidade



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Quando perguntado no gráfico 9, se o agricultor tem conhecimento sobre o que é contabilidade, a maioria, 92% que representam 49 agricultores entendem que a contabilidade é uma forma de controlar os gastos. É interessante ressaltar que durante a aplicação do questionário foi identificado também que um número considerado de 21% (11 produtores) não fazem uso de nenhum sistema de escrituração. Ao analisar esses dados constata-se que 7 dos 11 agricultores conhecem a contabilidade mas não a utilizam para fins gerenciais. O gráfico 10 a seguir mostra um dado interessante, 91% dos agricultores não recorrem ao auxílio de contador e apenas 9% (5 produtores) são auxiliados por um contador o que reafirma o outro dado anterior que mostra que a mesma quantidade de 5 produtores procuram o auxílio de um contador no que diz respeito ao controle sobre os gastos.

Gráfico 10 – Grau de produtores que recorrem a um contador



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

83% 17% Sim Não

Gráfico 11 – Reconhecimento da importância



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Foi identificado um dado significativo no gráfico 11, 44 produtores que correspondem a 83%, acreditam que a contabilidade pode influenciar na qualidade do cultivo do abacaxi na empresa rural que atuam, ou seja, os produtores aplicam a contabilidade registrando as ações do dia-dia no seu empreendimento, reconhecem a sua importância e que a sua aplicação influenciaria diretamente na qualidade do abacaxi, o que conseqüentemente contribuiria para o lucro da empresa rural.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação ao perfil socioeconômico dos agricultores, evidenciou-se que a maioria deles é de origem do próprio município, trabalham e se dedicam exclusivamente ao cultivo do abacaxi e trabalham em terreno próprio ou em terreno cedido por um parente, o que indica uma forte presença da agricultura familiar.

Quando se buscou descrever o processo produtivo do abacaxi tem-se que o fator determinante para que a cultura do abacaxi tenha sobrevivido na região é a experiência no campo, herdada de geração para geração.

Ao procurar caracterizar a cultura organizacional das pequenas empresas rurais, pode-se entender que a experiência no campo confirma o fato de uma parcela relevante da amostra não fazerem nenhum tipo de controle formal e sim tudo de cabeça e de poucos recorrerem a um profissional contábil. Contudo, é importante destacar o crescente uso a cada ano da contabilidade rural como instrumento de controle nas empresas rurais, inclusive nas do município de Curral de Cima.

Diante dos dados coletados e ao se buscar identificar de que maneira a contabilidade rural está sendo aplicada como instrumento de controle no cultivo do abacaxi no município de Curral de Cima-PB, conclui-se que o controle do cultivo é feito através de registro pela maioria dos agricultores de todas as operações que ocorrem em seus negócios, porém é

preocupante a baixa participação do contador nesse cenário. A contabilidade precisa ser aperfeiçoada entre os usuários, os mesmos precisam ter um olhar mais técnico e contábil acerca do seu negócio.

Para futuras pesquisas, recomenda-se que a classe contábil continue com projetos de pesquisa no município, sobretudo no controle do processo da produção rural.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Mário de Souza. **Elaboração de Projeto, TCC, Dissertação e Tese**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ALOE, Armando; VALLE, Francisco. **Contabilidade Agrícola**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisória**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- _____, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial – Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IBGE. **Produção agrícola Municipal-Lavoura temporária: Curral de Cima/PB**. 2016. Disponível em: <www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=250527&search=||info%Elficos:-informa%E7%F5es-completas.com>. Acesso em: 30 abril 2016.
- MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2004
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 13. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.
- SENAR - (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural) (2003) - **Manual de Orientação da Previdência Social na área Rural**. 2 ed. Brasília: INSS / SENAR.
- SILVA, Adelphino. **Teixeira da Administração Básica**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- THOMÉ, Irineu. **Empresas de Serviços Contábeis – Estrutura e funcionamento**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

O custo das perdas técnicas e não técnicas na distribuição de energia elétrica: um estudo nas distribuidoras da região nordeste do Brasil.

Ingrid Beatriz Santana da Silva
Janaina Francisca de Pontes
Josivânia Kelly Flor de Lima Silva
Augusto César Rebouças de Brito

RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar as perdas técnicas e não técnicas incorridas nas distribuidoras energéticas da região nordeste do Brasil. Inicialmente houve uma análise das demonstrações contábeis das referidas distribuidoras depositadas no sítio da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), depois foi feita a tabulação dos dados para que logo após tivéssemos uma visão mais ampla dos números obtidos. Tudo isso utilizando a pesquisa bibliográfica e documental para levantamento dos dados. Devido à indisponibilidade de informações acessíveis, não fizeram parte da pesquisa as distribuidoras dos estados da Paraíba, de Sergipe e do Piauí. Dentre os demais estados, os dados coletados apontam que a maior perda percentual ocorreu no estado de Alagoas (CEAL), que atingiu o acumulado de 28,15%, enquanto que a menor perda acumulada no período foi a da distribuidora do Rio Grande do Norte (COSERN), com 10,97%. Em todas as distribuidoras pesquisadas as perdas técnicas (média de 11,39%) superam as perdas não técnicas (média de 5,51%).

Palavras- chave: Setor elétrico. Perdas na distribuição de energia. Custo das perdas.

1 INTRODUÇÃO

O sistema elétrico de potência é dividido em geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. As distribuidoras recebem a energia dos agentes supridores e entrega-a aos consumidores finais, que são agrupados por classes. No entanto, a energia medida pelas distribuidoras nas unidades consumidoras é sempre inferior à energia recebida dos agentes supridores. Essa diferença é denominada perda de energia, e pode ser de 4 tipos: Perdas na Rede Básica (ou Transmissão); Perdas na Rede de Distribuição; Perdas Técnicas; e Perdas Não Técnicas. No presente artigo trataremos apenas das perdas técnicas e não técnicas.

As Perdas Técnicas são inerentes ao transporte da energia elétrica na rede, relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores, perdas nos núcleos dos transformadores, perdas dielétricas, etc. Podem ser entendidas como o consumo dos equipamentos responsáveis pela distribuição de energia. Por sua vez, as Perdas Não Técnicas correspondem à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc. Esse tipo de perda está diretamente associado à gestão comercial da distribuidora.

2. REFERENCIAL TEORICO

2.2 EVOLUÇÃO DO SETOR ELÉTRICO

O setor elétrico brasileiro é dividido em cinco períodos por alguns pesquisadores. O primeiro deles se inicia em 1889, na proclamação da República, e termina no início da década de 1930. O segundo período estendeu-se de 1930 a 1945, e foi caracterizado pela aceleração do processo de industrialização e pelo enfraquecimento do modelo agrário/exportador. O terceiro período iniciou-se no pós-guerra e se estendeu até o final da década de 1970, caracterizou-se pela forte e direta presença do Estado no setor elétrico, principalmente por meio da criação de empresas estatais em todos os segmentos da indústria. O quarto período iniciou-se na década de 1980, marcado pela crise da dívida externa brasileira, que resultou em altos cortes de gastos e investimentos pelo governo. O quinto período iniciou-se nesse contexto, do desenvolvimento da indústria de eletricidade no Brasil, que perdura até os dias atuais. (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA-ABRADEE)

Em meados da década de 1990, a partir de um projeto de reestruturação do setor elétrico, denominado RESEB, o Ministério de Minas e Energia preparou as mudanças institucionais e operacionais que culminaram no atual modelo do setor. Esse se baseou no consenso político-econômico do “estado regulador”, o qual deveria direcionar as políticas de desenvolvimento, bem como regular o setor, sem postar-se como executor em última instância. Assim, muitas empresas foram privatizadas e autarquias de caráter público e independente foram criadas, como é o caso da própria agência reguladora, a ANEEL. (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA-ABRADEE)

Apesar das significativas alterações em alguns mecanismos inicialmente previstos, como o de compra de energia por parte das distribuidoras, pode-se dizer que a espinha dorsal do modelo dos anos 1990 foi preservada em 2004. No entanto, um novo capítulo na história do setor elétrico iniciou-se com a Medida Provisória 579, de setembro de 2012. Nessa MP, posteriormente convertida na Lei 12.783/2013, empresas geradoras e transmissoras puderam

renovar antecipadamente seus contratos de concessão desde que seus preços fossem regulados pela ANEEL. Principalmente devido à regulação dos preços das geradoras que aceitaram os termos da MP, observou-se significativa mudança no contexto institucional do setor elétrico: empresas geradoras que outrora atuavam em ambiente competitivo passaram a ter seus preços regulados, da mesma forma que já ocorria com as distribuidoras e transmissoras, consideradas monopólios naturais. (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA- ABRADDEE)

2.2 PRINCIPAIS MARCOS DA HISTÓRIA DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

A ELETROBRÁS, um dos principais agentes do setor elétrico brasileiro, sintetiza os principais marcos da história do setor elétrico brasileiro, agrupando-os em fases descritas a seguir: Primórdios: de 1879 a 1899; Implantação: 1903 a 1927; Regulamentação: 1934 a 1945; Expansão: 1952 a 1961; Consolidação: 1962 a 1973; Estatização: 1975 a 1986; Privatização: 1988 a 1999; e Atual: a partir de 2000.

A fase definida como “Atual” pela ELETROBRÁS, iniciou-se no ano de 2000, período em que foi lançado pelo governo federal o Programa Prioritário de Termelétricas, visando implantar várias usinas a gás natural. No mesmo ano entrou em operação a usina termonuclear Angra II, que marcou a retomada da política nuclear do Brasil.

A seguir estão listados os principais marcos das demais fases destacados pela ELETROBRÁS:

Quadro 1 – Fase “Primórdios”

Ano	Acontecimentos
1879	- D. Pedro II concedeu a Thomas Edison a permissão de introduzir no Brasil aparelhos e processos de sua invenção destinados à utilização da eletricidade na iluminação pública. - Inaugurada a primeira instalação de iluminação elétrica permanente do Brasil.
1881	- Instalada a primeira iluminação externa pública do país, pela Diretoria Geral dos Telégrafos.
1883	- Entrou em operação a primeira usina hidrelétrica do país, em Diamantina. - D. Pedro II inaugurou o primeiro serviço público municipal de iluminação elétrica do Brasil e da América do Sul, na cidade de Campos.
1889	- Entrou em operação a primeira hidrelétrica de maior porte do Brasil, Marmelos-Zero da Companhia Mineira de Eletricidade.

Fonte: Dissertação de Ridalvo Medeiros. Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste (2003, p. 183-185).

Quadro 2 – Fase “Implantação”

Ano	Acontecimentos
1892	- Inaugurada no Rio de Janeiro a primeira linha de bondes elétricos do Brasil.
1899	- Criada em Toronto, no Canadá, a São Paulo Railway, Light and Power.
1903	- Aprovado pelo Congresso Nacional o primeiro texto de lei disciplinando o uso de energia elétrica no país.
1904	- Criada em Toronto, no Canadá, a Rio de Janeiro Tramway, Light and Power.
1908	- Entrou em operação a usina hidrelétrica Fonte Velha, que na época era a maior usina do Brasil e uma das maiores do mundo.

1912	- Criada em Toronto, no Canadá, a Brazilian Traction, Light and Power, que unificou as empresas do Grupo Light.
1913	- Entrou em operação a primeira usina do Nordeste, a hidrelétrica Delmiro Gouveia, construída para aproveitar o potencial da Cachoeira de Paulo Afonso.
1927	- A AMFORP iniciou suas atividades no país, adquirindo o controle de dezenas de concessionárias que atuavam no interior de São Paulo.

Fonte: Dissertação de Ridalvo Medeiros. Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste (2003, p. 183-185).

Quadro 3 – Fase “Regulamentação”

Ano	Acontecimentos
1934	- Promulgado o Código de Águas, pelo presidente Getúlio Vargas, assegurando ao poder público possibilidade de controlar as concessionárias de energia elétrica.
1937	- Inaugurado no Rio de Janeiro o primeiro trecho eletrificado da Estrada de Ferro Central do Brasil, pelo presidente Getúlio Vargas.
1939	- Criado o Conselho Nacional de Águas e Energia (CNAE), com o objetivo de sanear os problemas de suprimento, regulação e tarifa, referentes à indústria de energia elétrica.
1940	- Regulamentada a situação das usinas termelétricas do Brasil.
1941	- Regulamentado o custo histórico para efeito do cálculo das tarifas de energia elétrica, fixando a taxa de remuneração dos investidores em 10%.
1945	- Criada a CHESF, primeira empresa de eletricidade de âmbito federal.

Fonte: Dissertação de Ridalvo Medeiros. Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste (2003, p. 183-185).

Quadro 4 – Fase “Expansão”

Ano	Acontecimentos
1952	- Criado o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE).
1954	- Entrou em funcionamento a usina hidrelétrica Paulo Afonso I, pertencente à CHESF. - Entrou em operação a Piratininga, primeira termelétrica de grande porte do país.
1956	- Criada a ESCELSA para administrar o programa energético do Espírito Santo.
1957	- Criada a Central Elétrica de Furnas S.A.
1960	- Criado o Ministério das Minas e Energia (MME).

Fonte: Dissertação de Ridalvo Medeiros. Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste (2003, p. 183-185).

Quadro 5 – Fase “Consolidação”

Ano	Acontecimentos
1962	- Criada a ELETROBRÁS. - O Banco Mundial criou o Consórcio Canambra, para desenvolver estudo dos potenciais hidrelétricos da Região Sudeste.

1963	- Entrou em operação a usina de Furnas, maior usina do país na época.
1965	- Criado o DNAEE, com o objetivo de regulamentar os serviços de energia elétrica. - Entrou em operação a usina termelétrica Jorge Lacerda I, que faz parte atualmente do maior complexo termelétrico a carvão vapor do Brasil.
1968	- Foi criada a ELETROSUL, na qualidade de subsidiária da ELETROBRÁS. - Entrou em operação a maior termelétrica do país, a usina Santa Cruz. - Criado o Comitê Coordenador de Estudos Energéticos da Amazônia (ENERAM), a fim de supervisionar os estudos hidroenergéticos relacionados à Região Amazônica.
1969	- Entrou em operação a hidrelétrica Funil, única com barragem de porte em arco de dupla curvatura no Brasil. - Criado o Comitê Coordenador de Operação Interligada (CCOI), com o objetivo de diminuir os problemas operativos e aperfeiçoar a interação das empresas do setor.
1973	- Criada a Itaipu Binacional. - Criada a ELETRONORTE. - Criada a Empresas Nucleares Brasileiras S.A. (NUCLEBRAS), sociedade de economia mista para executar a política nuclear do país. - Criado o Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (CEPEL).

Fonte: Dissertação de Ridalvo Medeiros. Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste (2003, p. 183-185).

Quadro 6 – Fase “Estatização”

Ano	Acontecimentos
1975	- Criado o Comitê de Distribuição da Região Sul-Sudeste (CODI). - Criado o Comitê Coordenador de Operação do Norte/Nordeste (CCON).
1979	- Nacionalizada a Light S.A., após oitenta anos sob o controle estrangeiro. - Entrou em operação a usina hidrelétrica Sobradinho. - O DNAEE autorizou a instalação do Sistema Nacional de Supervisão e Coordenação de Operação (SINC).
1982	- O MME criou o Grupo Coordenador de Planejamento dos Sistemas Elétricos (GCPS).
1984	- Entrou em operação a hidrelétrica Tucuruí, primeira de grande porte na Amazônia. - Concluída a primeira parte do sistema de transmissão Norte-Nordeste. - Entrou em operação a usina hidrelétrica de Itaipu, maior hidrelétrica do mundo, com capacidade instalada de 12.600 MW.
1985	- Constituído o Programa Nacional de Conservação de Energia Elétrica (PROCEL). - Entrou em operação a primeira usina termonuclear do Brasil, a Angra I.
1986	- Entrou em operação o sistema de transmissão Sul-Sudeste, o mais extenso da América do Sul.

Fonte: Dissertação de Ridalvo Medeiros. Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste (2003, p. 183-185).

Quadro 7 – Fase “Privatização”

Ano	Acontecimentos
1988	- Foi criada a Revisão Institucional de Energia Elétrica (REVISE), considerado o embrião das alterações promovidas no setor elétrico durante a década de 1990. - Criado o Comitê Coordenador das Atividades do Meio Ambiente do Setor Elétrico (COMASE).
1990	- Criado o Programa Nacional de Desestatização (PND), pela lei nº 8.031. - Criado o Grupo Tecnológico Operacional da Região Norte (GTON), para apoiar as atividades dos Sistemas Isolados da Região Norte e regiões vizinhas. - Criado o Sistema Nacional de Transmissão de Energia Elétrica (SINTREL), para viabilizar a competição na geração, distribuição e comercialização de energia.
1995	- As empresas controladas pela ELETROBRÁS foram incluídas no PND. - Privatização da ESCELSA, inaugurando a nova fase do setor de energia elétrica.
1997	- A operação da usina hidrelétrica Itaipu atingiu 88.560 GWh, estabelecendo novo recorde mundial de produção de energia elétrica em uma só central hidráulica. - Criada a Eletrobrás Termonuclear S.A. (ELETRONUCLEAR), que passou a ser responsável pelos projetos de usinas termonucleares brasileiras. - Constituída a ANEEL.
1998	- Foi regulamentado o MAE, consolidando a distinção entre as atividades de geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica. - Foram estabelecidas as regras de organização do ONS para substituir o GCOI.
1999	- Entrou em operação a primeira etapa da interligação Norte-Sul, um passo fundamental para a integração elétrica do país.

Fonte: Dissertação de Ridalvo Medeiros. Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste (2003, p. 183-185).

Quadro 8 – Fase “Atual”

I- Desverticalização da indústria de energia elétrica, com segregação das atividades de geração, transmissão e distribuição;
II- Coexistência de empresas públicas e privadas;
III- Planejamento e operação centralizados;
IV- Regulação das atividades de transmissão e distribuição pelo regime de incentivos, ao invés do “custo do serviço”;
V- Regulação da atividade de geração para empreendimentos antigos;
VI- Concorrência na atividade de geração para empreendimentos novos;
VII- Coexistência de consumidores cativos e livres;
VIII- Livres negociações entre geradores, comercializadores e consumidores livres;
IX- Leilões regulados para contratação de energia para as distribuidoras, que fornecem energia aos consumidores cativos;
X- Preços da energia elétrica (commodity) separados dos preços do seu transporte (uso do

fio);

XI- Preços distintos para cada área de concessão, em substituição à equalização tarifária de outrora;

XII- Mecanismos de regulação contratuais para compartilhamento de ganhos de produtividade nos setores de transmissão e distribuição;

Fonte: Adaptado a partir das informações contidas no site da Associação Brasileira de Distribuidoras de Energia Elétrica- ABRADDEE.

3. CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Os gastos ocorrem frequentemente nas organizações, sendo necessário um desembolso financeiro por meio do consumo e da prestação de serviços ou produção de bens. O sacrifício final cria a possibilidade da entrega deste serviço ou bem em troca da promessa de recebimento de um ativo, conhecido como dinheiro ou equivalentes.

A depender da aplicação, os gastos podem ser classificados como investimentos, custos, despesas, perdas ou desperdícios. As terminologias básicas mais utilizadas na contabilidade de custos são as seguintes:

- Investimento– Gasto realizado de modo que a empresa possa construir-se numa receita futura. Ex.: compras de matéria-prima, máquinas ou veículos;
- Custos – são os gastos necessários à produção, pois são utilizados com o objetivo de adquirir novos produtos ou serviços. Ex.: consumo de matéria-prima, energia, salários e encargos sociais dos empregados da produção, depreciação dos bens da fábrica e material de embalagem;
- Despesas – são gastos incorridos em um determinado período de tempo com o objetivo de geração de receitas. São todos os outros gastos efetuados nas áreas de apoio da empresa. Ex.: salários e encargos sociais dos empregados da administração, material de consumo da administração, depreciação dos bens da administração e comissões sobre vendas;
- Perdas – Existem dois tipos de perdas: as normais, aquelas que são inerentes ao processo produtivo e que por este motivo são consideradas custos. Ex.: perda de matéria-prima no processo produtivo. E as anormais ou extraordinárias, que são eventuais, involuntárias e desnecessárias. Ex.: deterioração de itens de estoque. A perda é um gasto que expira sem proporcionar qualquer benefício (LINS; SILVA, 2005).
- Desperdícios – são gastos incorridos no processo produtivo ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas;

4. CARACTERÍSTICAS METODOLÓGICAS

No presente artigo foi utilizada a tipologia da pesquisa sugerida por Beuren (2010), segundo a qual uma pesquisa é classificada sob três aspectos:

a) Quanto aos objetivos: Trata-se de uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2008), as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência.

b) Quanto aos procedimentos: é uma pesquisa bibliográfica e documental. De acordo com Gil (2008), a pesquisa documental guarda estreita semelhança com a pesquisa bibliográfica. Ele diz que a principal diferença entre as duas é a natureza das fontes: enquanto na pesquisa bibliográfica os assuntos abordados recebem contribuições de diversos autores; na

pesquisa documental, os materiais utilizados geralmente não receberam ainda um tratamento analítico, ou seja, são documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e privados como, por exemplo, cartas pessoais, fotografias, gravações, diários, memorandos, ofícios, atas de reunião, boletins, etc.

c) Quanto à natureza do problema: é uma pesquisa quantitativa. Para Mattar (2001), a pesquisa quantitativa busca a validação das hipóteses mediante a utilização de dados estruturados, estatísticos, com análise de um grande número de casos representativos, recomendando um curso final da ação. Segundo Malhotra (2001, p.155), “a pesquisa qualitativa proporciona uma melhor visão e compreensão do contexto do problema, enquanto a pesquisa quantitativa procura quantificar os dados e aplica alguma forma da análise estatística”.

No que diz respeito aos procedimentos utilizados neste artigo, foi utilizada a pesquisa documental nas demonstrações financeiras e respectivos relatórios da administração das distribuidoras de energia de capital aberto, disponíveis no sítio da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), referentes ao período de 2010 a 2014.

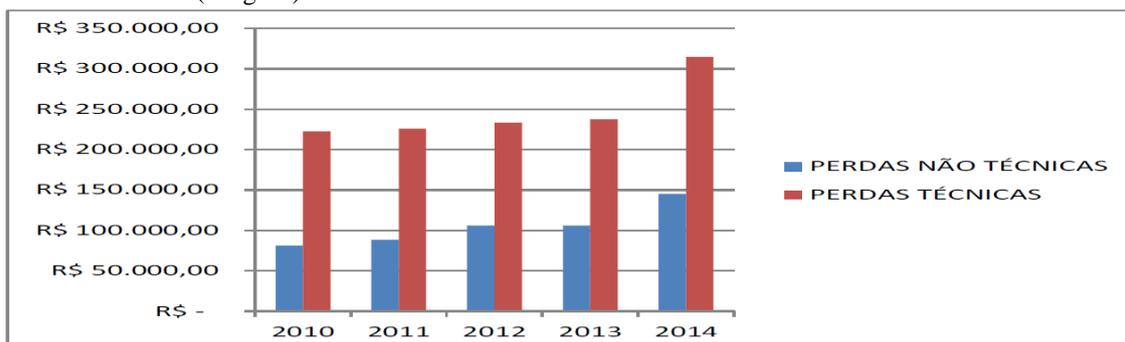
5. RESULTADOS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar as perdas técnicas e não técnicas incorridas nas distribuidoras energéticas da região nordeste do Brasil, tendo como fonte dados das demonstrações contábeis divulgados no final dos exercícios de 2010 a 2014. As Perdas Técnicas são inerentes ao transporte da energia elétrica na rede, relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores, já as perdas não técnicas correspondem à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas. Esses resultados são apresentados conforme segue nos gráficos abaixo.

5.1 GRÁFICOS DE PERDAS DE CADA DISTRIBUIDORA

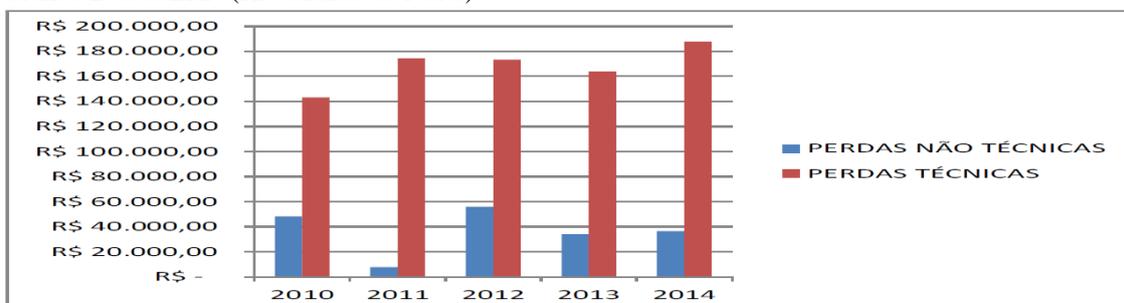
A seguir serão demonstradas as perdas técnicas e não técnicas em reais incorridas nas distribuidoras da região nordeste do Brasil.

Gráfico 1: CEAL (Alagoas)



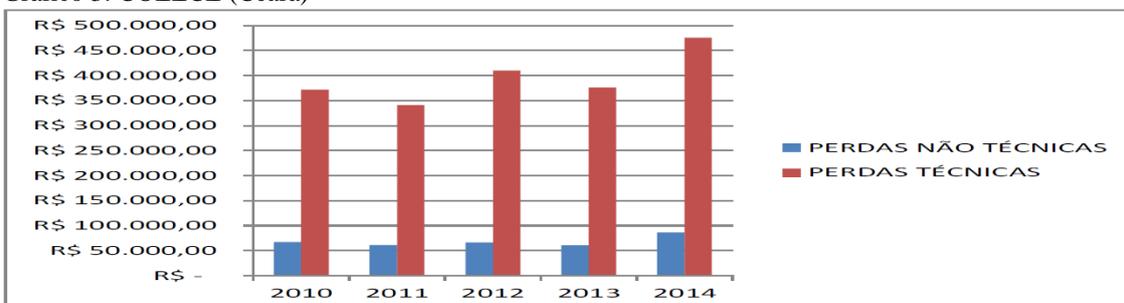
Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

Gráfico 2: COSERN (Rio Grande do Norte)



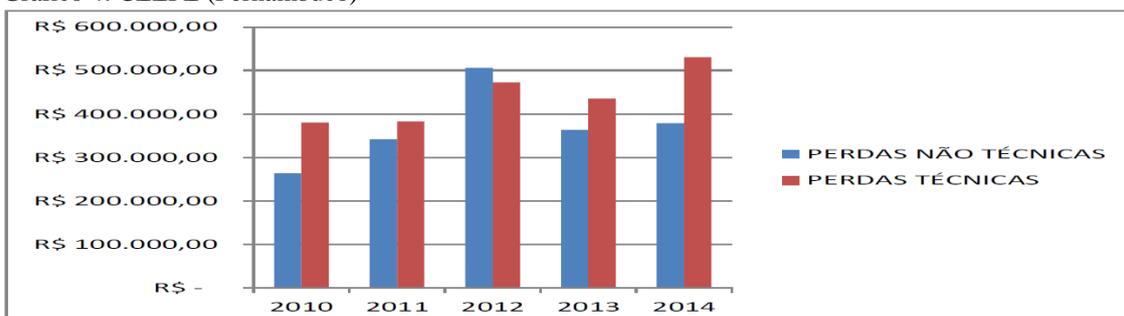
Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

Gráfico 3: COELCE (Ceará)



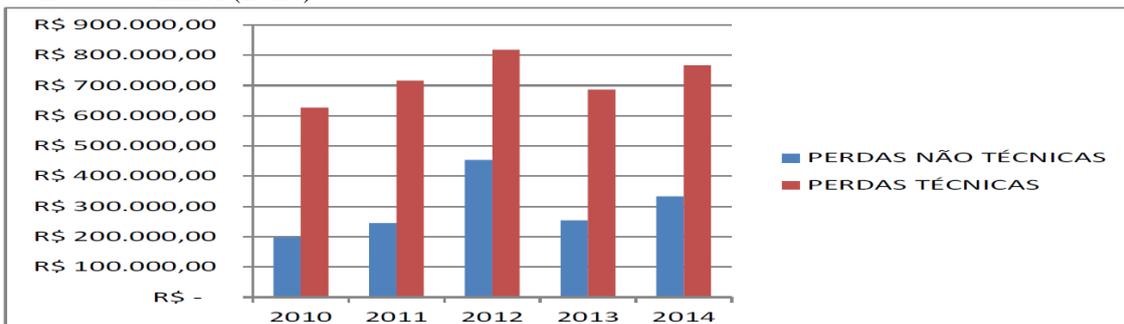
Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

Gráfico 4: CELPE (Pernambuco)



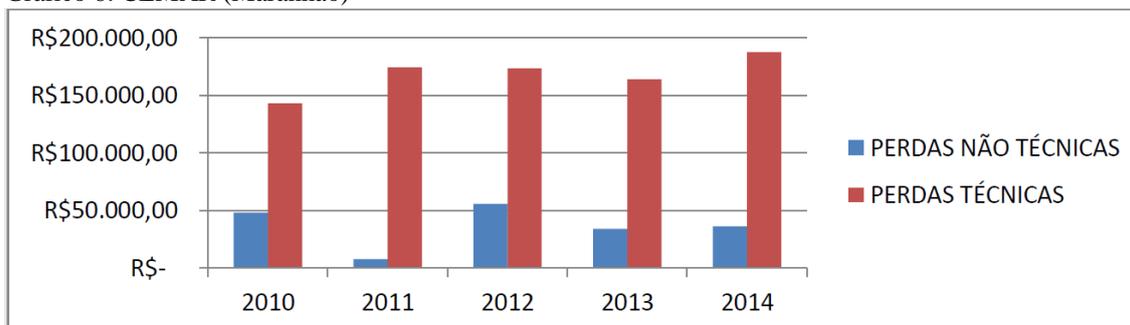
Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

Gráfico 5: COELBA (Bahia)



Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

Gráfico 6: CEMAR (Maranhão)



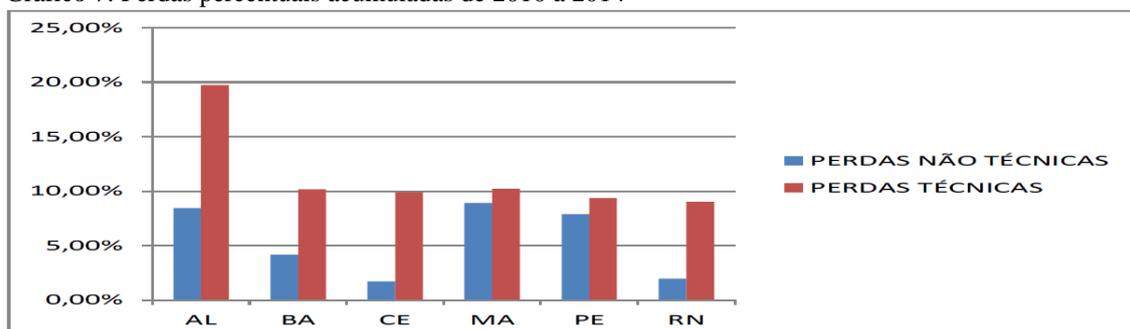
Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

De acordo com as informações contidas nos gráficos acima, nota-se que o maior volume de perdas é a do tipo técnicas e ocorreram em maior quantidade no ano de 2015 na maioria das distribuidoras, com exceção apenas na COELBA onde este tipo perda teve maior volume em 2012. Em relação às perdas não técnicas, aquelas que se referem a “furtos” de energia, falha na medição, etc., ocorreram principalmente nos estados do Pernambuco e Bahia chegando a R\$ 500.000,00 em 2012. Em todos os estados as perdas técnicas superam as perdas não técnicas.

5.2 GRÁFICO DE RESUMO DE PERDAS PERCENTUAIS ACUMULADAS NO PERÍODO DE 2010 A 2014

Logo em seguida são apresentadas as perdas técnicas e não técnicas em percentual incorridas nos estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Pernambuco e Rio Grande do Norte, para melhor análise das mesmas no período estudado.

Gráfico 7: Perdas percentuais acumuladas de 2010 a 2014



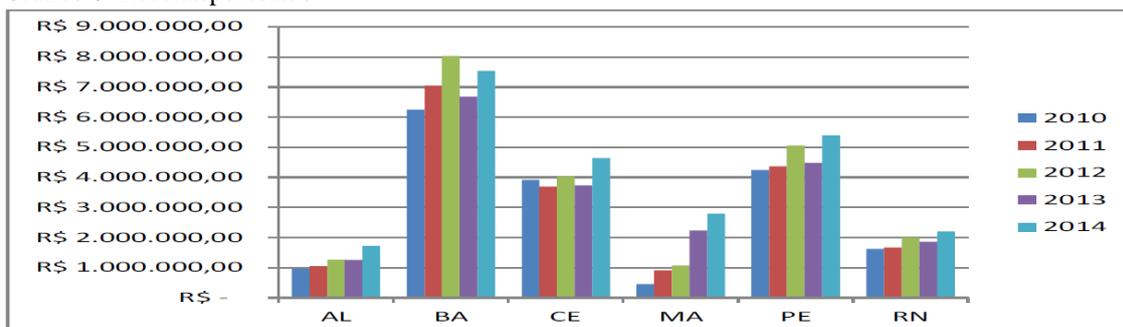
Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

Observando o gráfico acima é possível observar que Alagoas foi o estado que apresentou o maior acumulado de perdas técnicas no decorrer dos quatro anos, quase 20%. Neste quesito os estados da Bahia, Ceará e Maranhão estão no mesmo patamar ficando na casa dos 10% de acúmulo de perdas técnicas. As perdas não técnicas tiveram destaque nos estados do Maranhão, Alagoas e Pernambuco ficando entre 5% a 9% no decorrer de 2010 a 2014, os demais estados apresentam um baixo volume de perdas não técnicas.

5.3 GRÁFICO DE RECEITAS POR ESTADO

A seguir apresentamos o gráfico de receitas brutas obtidas pelas distribuidoras energéticas do nordeste do Brasil.

Gráfico 8: Receitas por estado



Fonte: Criado a partir das informações contidas nas demonstrações contábeis da empresa.

Das distribuidoras de energia estudadas, as que apresentam um maior volume de receitas no decorrer de 2010 a 2014 é a COELBA (BA) e a CELPE (PE). Isto justifica porque as perdas em reais foram maiores nestes dois estados.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Perdas Técnicas são inerentes ao transporte da energia elétrica na rede, relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores, perdas nos núcleos dos transformadores, perdas dielétricas, etc. Podem ser entendidas como o consumo dos equipamentos responsáveis pela distribuição de energia.

Por sua vez, as Perdas Não Técnicas correspondem à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc. Esse tipo de perda está diretamente associado à gestão comercial da distribuidora.

Devido à indisponibilidade de informações acessíveis, não fizeram parte da pesquisa as distribuidoras dos estados da Paraíba, de Sergipe e do Piauí. Dentre os demais estados, os dados coletados apontam que a maior perda percentual ocorreu no estado de Alagoas (CEAL), que atingiu o acumulado de 28,15%, enquanto que a menor perda acumulada no período foi a da distribuidora do Rio Grande do Norte (COSERN), com 10,97%. Em todas as distribuidoras pesquisadas as perdas técnicas (média de 11,39%) superam as perdas não técnicas (média de 5,51%). Em valores absolutos, a maior perda ocorreu no estado da Bahia (COELBA), que registrou uma perda acumulada de R\$ 5,1 bilhões, e a menor no Rio Grande do Norte (COSERN), que ficou em torno de R\$ 1 bilhão.

Os resultados apontam para uma situação de normalidade nos estados da BA, CE, MA, PE e RN, e uma situação preocupante no estado de Alagoas, levando a perceber a necessidade de uma gestão de perdas mais eficiente, uma vez que o custo dessas perdas está próximo de 30% do faturamento da empresa, o que representa duas vezes as perdas verificadas nas demais distribuidoras.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA (ABRADEE). Setor Elétrico. Visão Geral do Setor. Disponível em

<<http://www.abradee.com.br/setor-eletrico/visao-geral-do-setor>>. Acesso em 20 de março de 2016, às 22:42.

BRASIL. Secretaria de Estado de Planejamento, Desenvolvimento, Ciência, Tecnologia e Informação. **Contabilidade de Custos**. Luiz Serudo Martins Neto. Amazonas. Disponível em:

<http://www.seplancti.am.gov.br/arquivos/download/arqeditor/contabilidade_de_custos.pdf>. Acesso em: 23 de maio de 2016 às 16:41.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Relatório da Administração Financeira** 2015. Disponível em < <http://sistemas.cvm.gov.br/?CiaDoc> >. Acesso em 15 de maio de 2016 às 10:45.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LINS, Luiz S.; SILVA, Raimundo Nonato Sousa. **Gestão Empresarial com ênfase em Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Ridalvo Medeiros Alves de. **Impacto do racionamento nos resultados das empresas concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica: um estudo nas empresas privadas da Região Nordeste**. Dissertação (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília/ Universidade Federal da Paraíba/ Universidade Federal de Pernambuco/ Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2003.

A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO PÚBLICA: um estudo multi caso em Prefeituras Municipais do Oeste Potiguar

Géison Calyo Varela de Melo
Ítalo Carlos Soares do Nascimento
Jandeson Dantas da Silva
Wênyka Preston Leite Batista da Costa (Orientadora)

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo averiguar a contribuição da Controladoria no processo de gestão das Prefeituras Municipais de Areia Branca, Caraúbas, Grossos e Governador Dix-Sept Rosado, localizadas na Região Oeste do Estado do Rio Grande do Norte. A metodologia é classificada como uma pesquisa de caráter descritivo e de natureza qualitativa e, para a coleta de dados, foi elaborado um questionário com perguntas abertas e fechadas, respondidos pelos Controladores Gerais e Secretários de Finanças dos Municípios, no primeiro semestre de 2016. Como principais resultados, verifica-se que após a implementação da controladoria nos municípios de Areia Branca e de Caraúbas, mudanças significativas foram percebidas no processo de fiscalização e acompanhamento nos processos de pagamento, contribuindo assim como uma ferramenta de apoio, controle e fomento na gestão. Em contrapartida, verifica-se a necessidade de profissionais qualificados e de uma equipe especializada para atuar neste setor, tendo em vista que no município de Caraúbas todas estas atividades são desempenhadas apenas pelo controlador geral do município, fato este que impossibilita um controle mais efetivo. Além disso, verificou-se também a necessidade da implementação do setor de controladoria nos municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, tendo em vista que nos municípios não há um setor específico de controladoria e estes funcionam junto aos órgãos das Secretarias de Finanças.

Palavras-chaves: Controladoria. Controle Interno. Gestão Municipal.

1 INTRODUÇÃO

Tendo em vista as diversas mudanças ocorridas na sociedade em geral e a grande relevância que a Ciência Contábil representa nos dias atuais, a Controladoria considerada como uma ramificação da contabilidade assume o seu espaço no cenário contemporâneo e exerce seu papel fundamental em todas as organizações, sejam elas de ordem pública ou privada. Além de controlar, fornecer informações e auxiliar a gestão das entidades, a Controladoria é de uma abrangência ainda maior, uma vez que está ligada a todos os setores das instituições, como por exemplo, o econômico, administrativo e financeiro.

Nessa perspectiva, Beuren, Costa e Fietz (2007) destacam que a Controladoria assumiu uma importância fundamental no sentido de propiciar principalmente aos gestores, informações para a tomada de decisões em todos os processos e para o acompanhamento da situação da entidade de forma real. Assim, percebe-se que a Controladoria se faz necessária à medida que a organização evolui o seu porte ou está em constante crescimento e o gestor precisa de mecanismos para acompanhar essa complexidade, garantindo a mesma eficiência. Através desse trabalho, que dá ênfase na Controladoria Pública, pode-se evidenciar que a mesma tornou-se um dos mecanismos mais eficazes para todas as organizações, garantindo desse modo os melhores resultados com transparência e qualidade na gestão.

Diante disso, este trabalho teve como questão problema: qual a contribuição da Controladoria no processo de gestão das Prefeituras Municipais de Areia Branca, Caraúbas, Grossos e Governador Dix-Sept Rosado, localizadas na Região Oeste do Estado do Rio Grande do Norte? Tendo assim como objetivo geral averiguar a contribuição da Controladoria no processo de gestão das prefeituras municipais em estudo e delimitando-se como objetivos específicos: identificar de que forma a controladoria contribuiu para o controle interno nas Prefeituras Municipais; verificar de que forma é realizada a Controladoria nas prefeituras em estudo e identificar como se deu o processo de implementação de Controladoria nos municípios pesquisados.

Desta forma, a contribuição desta pesquisa está em identificar a contribuição da controladoria no processo de gestão municipal, sendo considerada uma ferramenta indispensável na administração pública.

Quanto à metodologia, o trabalho é de caráter descritivo, de natureza qualitativa e trata-se de um estudo multi caso, tendo como fontes primárias um questionário aplicado aos Controladores Gerais e Secretários de Finanças dos municípios e, como fontes secundárias livros, artigos, revistas, periódicos nacionais e pesquisas eletrônicas.

Para a realização do estudo, a divisão do trabalho contempla cinco seções, incluindo esta introdução. Logo após, apresenta-se o contexto teórico de referência pertinente ao tema. Na sequência serão apresentados os aspectos metodológicos utilizados para desenvolver a pesquisa. Logo em seguida, a apresentação dos resultados e discussões; e por fim, as considerações finais do estudo e as referências utilizadas no seu desenvolvimento.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Em meio a um cenário altamente competitivo, as empresas têm sido impulsionadas a adotarem a utilização de ferramentas de controle que auxiliem na prestação de informações transparentes, relevantes e fidedignas. Neste contexto, Pisa, Oliveira e Antônio Júnior (2015) discorrem que na administração pública, o controle interno tem como finalidade garantir que os objetivos previstos sejam cumpridos, além de buscar maior transparência na aplicação dos recursos, atuando preventivamente na identificação e correção em caso de desvios e irregularidades.

Diante disso, a controladoria tem se destacado como uma forte aliada na fiscalização, controle, suporte e fomento da gestão das entidades. Assim, como pontos relevantes que embasam a pesquisa, podem ser destacados: Contabilidade Pública; Controladoria, dando ênfase em sua origem e conceitos; implementação da Controladoria e o papel da Controladoria na Administração Pública, que serão abordados a seguir.

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade desde o seu surgimento até os dias atuais, está passando por processos de modificação em todo o seu contexto, visando assim, a convergência aos padrões internacionais e nesse mesmo sentido, a contabilidade do setor público também está tentando se adequar a esses padrões.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) a contabilidade do setor público, definida como um ramo da ciência contábil tem por objetivo registrar, controlar e demonstrar todos os fenômenos que afetam o orçamento público, a fim de garantir o fornecimento de informações objetivas e transparentes sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial e também suas variações, a todos os seus diversos usuários, gestores públicos, fornecedores, cidadãos, etc., independente de qualquer esfera pública, sejam municipal, estadual ou federal. Ressalta-se ainda que a Contabilidade aplicada ao Setor Público foi fundamentada no Brasil principalmente por meio da Lei nº 4.320/1964, onde foram estabelecidas as principais normas e regras que asseguraram as formas de controle das finanças públicas, como também uma administração mais sólida, tendo como objeto principal o orçamento público, o qual ganhou importância significativa em nosso país. Portanto, essas normas estabelecidas tornaram-se obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta ou indireta de todos os entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, porém são facultativas para as empresas estatais independentes (BRASIL, 2014).

Nesse contexto, a partir da NBC T 16.1/2008 – Resolução CFC Nº 1.128/08, pode-se obter a seguinte definição:

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. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Dessa forma, conclui-se que a contabilidade pública ao mesmo tempo em que estuda, identifica, avalia, registra e controla todos os eventos contábeis que ocorrem na administração pública de uma forma geral, fornece todas as informações que se fazem necessárias para a

tomada de decisões e no final do processo atingir os objetivos principais. Assim, percebe-se que a Contabilidade Pública não é uma “nova contabilidade”, mas sim uma ramificação contábil voltada para o patrimônio público e para todas as alterações que possam vir a ocorrer com o mesmo, dentro ou fora das organizações públicas.

2.2 CONTROLADORIA: ORIGEM E CONCEITOS

No contexto histórico, a origem da Controladoria, mesmo que havendo algumas contestações entre pesquisadores, se deu por volta do início do século XX devido ao crescimento das organizações, a expansão dos negócios e a evolução das entidades associada à complexidade das atividades, bem como orientar os responsáveis pelas decisões, gerando a criação de mecanismos capazes de monitorar os procedimentos e a necessidade de controle se tornou algo imediato em ser colocado na prática (BEUREN, 2002).

A controladoria, assim como outras áreas da Contabilidade, passou por diversas modificações ao longo dos anos, onde houve uma crescente necessidade por informações mais precisas, transparentes, verídicas e que proporcione mais credibilidade para as entidades, principalmente para a administração pública e a cada dia ela é aperfeiçoada para se adequar ao novo cenário econômico, tecnológico e social. Neste sentido, é importante destacar que se entende por Controladoria como um conjunto de conhecimentos que são constituídos de bases teóricas, conceituais e práticas de ordem econômica, operacional, financeira e patrimonial, que são relativas ao controle do processo de gestão organizacional (BORINELLI, 2006).

Além disso, a controladoria pode ser definida também sob os aspectos de área de conhecimento e de órgão administrativo. Como área de conhecimento, a controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais relativas ao controle do processo de gestão organizacional e já como órgão administrativo, ela é considerada o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão, buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional eficaz, bem como pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões (BORINELLI, 2006).

Outro conceito que não poderia deixar de ser destacado é o termo *Controller*. Tecnicamente, ele é designado como o executivo titular da Controladoria que tem a tarefa de controlar ou averiguar todas as contas da entidade, desenvolver as atividades que envolvam planejamento, execução, controles e análises do funcionamento da gestão. Indo mais além, *Controller* pode ser definido como o responsável pela contabilidade gerencial, pelo sistema de informações gerenciais, pelo orçamento e informações geradas pela Contabilidade de forma que os gestores possam tomar decisões corretas, munidos pela qualidade das informações fornecidas pela Controladoria (MEIRELLES, 2008).

Tendo em vista a amplitude do conceito em questão, espera-se que esse profissional da controladoria tenha um conhecimento abrangente e uma visão ampla em outras áreas da contabilidade, de modo geral entende-se que o *Controller* é o responsável pela controladoria no setor administrativo de qualquer organização e apresenta função de grande importância para a sua gestão.

2.3 IMPLEMENTAÇÃO DA CONTROLADORIA

Como já foi mencionado, a Controladoria entendida como órgão administrativo, atua de forma primordial para um bom desempenho da administração pública, principalmente no

processo de gestão e controle, entretanto alguns pontos devem ser levados em consideração, como a forma que deve ser implementada.

Para efeito de implementação, a Controladoria deve ser normatizada através de lei que estabeleça a sua estrutura organizacional, onde não há diferença entre a organização da Controladoria e a dos demais departamentos da empresa, mas recomenda-se também que se leve em consideração como relevantes os seguintes itens: revisão ou elaboração da estrutura organizacional, identificação das competências das unidades organizacionais, fluxos dos processos e os controles internos, assim a Controladoria entra no processo decisório apresentando ao gestor uma simulação de situações que lhe permita estimar o melhor resultado. Diante disso, verifica-se que a implementação da Controladoria deve-se começar pelo diagnóstico inicial da entidade, conhecendo a sua estrutura organizacional para poder projetar e organizar os níveis hierárquicos e os fluxos das informações essenciais. Em seguida, é importante identificar as competências das unidades organizacionais, que é determinante para a controladoria conhecer todos os sistemas de informações da organização, a fim de dar suporte na tomada de decisão do gestor, como também reconhecer todos os processos relacionados às responsabilidades de cada setor administrativo, permitindo assim, apontar as inconformidades existentes como também propor reformulações (FLORES, 2006).

Dessa forma, o setor de Controladoria estará desempenhando função fundamental, a de execução do controle interno da entidade, a qual é sua responsabilidade, dando suporte no processo decisório como também auxiliando os gestores na tomada de decisões baseando-se em informações corretas e verídicas.

2.4 O PAPEL DA CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No cenário atual, um dos grandes problemas enfrentados pela gestão pública é a questão das irregularidades, onde o gestor público deve estar limitado a cumprir somente aquilo que a lei permite, porém o que se pode analisar é que mesmo com a rigidez que a legislação expõe e determina as leis, as irregularidades parecem ser inevitáveis de acontecer. Nesse contexto, não se pode deixar de destacar a grande importância que a Controladoria exerce na Administração Pública.

A Administração Pública é definida por Pires e Macêdo (2006) como a instituição administrada pelo poder público, cujo objetivo é prestar serviços à sociedade em geral e que essas instituições públicas não diferem das demais organizações em relação às suas características básicas, mas que possuem algumas especificidades tais como: pertinência às regras e rotinas, supervalorização da hierarquia, paternalismo nas relações e apego ao poder. Esse conceito abrange todas as pessoas jurídicas de Direito Público Interno, ou seja, a União, os Estados e os Municípios e suas autarquias e fundações, essas entidades existem com o intuito de atender as necessidades básicas da coletividade como educação, saúde, segurança, assistência social, etc., todas determinadas pela legislação.

Nesse sentido, de acordo com Slomski (2005) a Controladoria irá atuar com grande relevância no âmbito das organizações públicas, pois a mesma será responsável pela administração e fornecimento das informações econômicas, físicas e financeiras, com o objetivo de dar subsídio ao gestor público na correta avaliação dos resultados econômicos da entidade governamental, contribuindo assim para diminuir a assimetria informacional entre o administrador público e a sociedade, isto é, evitar que o gestor público possuía mais informações a respeito da organização pública do que o próprio cidadão, que deve ser sempre detentor de todas as informações oriundas da administração, como por exemplo, saber ao certo como os recursos estão sendo aplicados e geridos. Desse modo, o órgão da

Controladoria pode atuar fornecendo a toda sociedade transparência de recursos, processos e ações da administração pública.

2.5 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Considerando-se que a Contabilidade Pública só pode realizar aquilo que está determinado em lei, seus procedimentos são regulamentados em legislações específicas, tendo sido efetivamente implementadas por meio da Lei nº 4.320/1964, que estabelece regras gerais de direito financeiro para a criação e controle dos demonstrativos públicos. Além disso, destaca-se a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que normatiza as finanças públicas, estabelecendo as regras de como os governantes devem proceder na gestão dos recursos públicos (OLIVEIRA; PEDERSEN, 2015).

De acordo com Meirelles (2008) dentro de qualquer organização, independente de ser pública ou privada, a gestão deve ser desempenhada tomando por base as atividades administrativas que são coordenadas e planejadas a fim de atingirem um determinado objetivo e é nesse sentido que o papel do controle interno é relevante para o cumprimento das funções estabelecidas. Com isso, se define o Controle Interno da Administração Pública como a aptidão de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce como a conduta funcional de outro, sendo de fundamental para que se possam obter resultados favoráveis na gestão das entidades.

Os responsáveis pelo controle no município são os gestores e membros do controle interno do órgão, seja ele informal (representando apenas controles setoriais) ou legalmente constituído. Porém, as atividades inerentes ao controle interno serão exercidas em todos os níveis hierárquicos dos Poderes Executivo e Legislativo, bem como das entidades da administração indireta, por servidores, ocupantes de cargos públicos do quadro permanente do órgão ou entidade, não sendo passíveis de delegação por se tratar de atividades próprias destes. Por ser tarefa técnica e complexa, a administração deve estruturar um departamento que, formalmente, seja responsável pela instituição, manutenção e melhorias nos controles internos. A falta de condições de trabalho, de treinamento e de orientação podem esvaziar os propósitos da unidade de controle e, neste caso, a responsabilidade é da administração (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Desta forma, pode-se perceber que o controle interno na gestão pública deve ser feito com o comprometimento de todas as partes envolvidas, como citadas acima, para que os objetivos da organização sejam cumpridos com eficiência e eficácia.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa classifica-se, por sua natureza, como descritiva, que segundo Gil (2002) tem como principal objetivo descrever características de uma determinada população, preocupando-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los. Complementando essa ideia Raupp e Beuren (2003) comentam que a pesquisa descritiva trate-se de um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda.

Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo multi caso, pois o mesmo foi realizado com a participação de 04 prefeituras, no qual os dados foram trabalhados buscando seu significado, tendo como base a percepção do fenômeno dentro do seu contexto, procurando explicar suas relações e mudanças para o esclarecimento do assunto estudado.

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa de natureza qualitativa, por permitir descrever com maior precisão os dados coletados. De acordo com Bogdan e Biklen (2003) este tipo de pesquisa envolve a obtenção de dados descritivos, obtidos no

contato direto do pesquisador com a situação estudada, enfatizando mais o processo do que o produto, além de se preocupar em retratar a perspectiva dos participantes.

A coleta de dados desta pesquisa se deu através de um levantamento de materiais publicados como livros, artigos, revistas e outros, e de um questionário estruturado com perguntas fechadas, de múltipla escolha e por uma escala tipo *Likert* com grau de importância de 05 pontos, em casos de afirmação positiva, visando medir o grau de percepção dos respondentes quanto à contribuição da controladoria no processo de gestão e de controle interno das prefeituras municipais.

Assim, a referida pesquisa foi realizada em 04 prefeituras municipais: Areia Branca, Caraúbas, Grossos e Governador Dix-Sept Rosado, localizadas na região Oeste do Estado do Rio Grande do Norte, mediante questionário, em que as perguntas foram respondidas pela amostra correspondente a 02 Controladores Gerais e 02 Secretários de Finanças, sendo um profissional de cada prefeitura.

Desta forma, a análise dos dados tem como objetivo organizar e sintetizar os dados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto na investigação. Portanto, os dados foram analisados de forma que permitiram a descrição dos resultados obtidos em relação ao objeto de estudo e, buscaram ainda constatar como a prática, por meio das respostas dos respondentes, se relacionou com o referencial teórico exposto.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta pesquisa foi realizada nos municípios de Areia Branca, Caraúbas, Grossos e Governador Dix-Sep Rosado, localizados no interior do Estado do Rio Grande do Norte, sendo aplicada nos Setores de Controladoria e nas Secretarias de Finanças dos municípios, sendo os órgãos responsáveis pela administração e execução financeira das instituições. Os participantes da pesquisa foram os Controladores Gerais dos municípios de Areia Branca e de Caraúbas e os Secretários de Finanças dos municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, que contribuíram para a identificação de como são realizadas as atividades de controladoria nas entidades, bem como quais os motivos impulsionam a sua realização, conforme pode ser observado a seguir.

Primeiramente buscou-se identificar se o controle interno é considerado como uma ferramenta importante para a gestão e gerenciamento dos recursos da Administração Pública Municipal. Para os Controladores Gerais dos municípios de Areia Branca e de Caraúbas, o controle interno contribui totalmente na gestão municipal. Já para os Secretários de Finanças de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, contribui parcialmente. Neste sentido, Meirelles (2008) corrobora com a pesquisa ao afirmar que dentro de qualquer organização, independente de ser pública ou privada, a gestão deve ser desempenhada tomando por base as atividades administrativas que são coordenadas e planejadas a fim de atingirem um determinado objetivo e é nesse sentido que o papel do controle interno é relevante para o cumprimento das funções estabelecidas. Nesta mesma linha, Pisa, Oliveira e Antônio Júnior (2015) complementam que na administração pública, o controle interno tem como finalidade garantir que os objetivos previstos sejam cumpridos, além de buscar maior transparência na aplicação dos recursos, atuando preventivamente na identificação e correção em caso de desvios e irregularidades.

Diante disso, buscou-se evidenciar se os mecanismos de controle auxiliam a administração no alcance da eficácia e se estes mecanismos contribuem para a transparência da gestão. Para o Controlador do município de Areia Branca, os mecanismos existentes auxiliam e contribuem significativamente, pois permitem identificar se as informações

encontram-se fidedignas. Já para os demais respondentes, contribuem e auxiliam tanto para prestar esclarecimentos à sociedade quanto para atender as obrigações legais. Nesta mesma linha, Souza (2015) em sua pesquisa buscou avaliar o nível de confiabilidade das informações do Relatório de Gestão das entidades públicas, apresentando como principais resultados que o Relatório de Gestão tem como base a transparência e o controle social, destacando ainda que uma de suas principais funções é a de prestação de contas, sendo parte da obrigação social e pública de prestar informações sobre algo pelo qual é responsável. Desta forma, verifica-se a relevância do controle interno na avaliação das informações para o alcance dos objetivos da gestão municipal.

Dando sequência, foi indagado se a contabilidade realiza o controle da relação entre aquilo que foi planejado (orçado) com o que realmente está sendo executado. Para os municípios de Areia Branca e de Caraúbas, este controle é feito por meio do planejamento orçamentário, relatórios da administração e demonstrações contábeis, sendo consideradas na visão dos respondentes como satisfatórios e sendo possível realizar. Já nos municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, verificou-se que a controladoria ainda está em fase de implementação, não existindo uma equipe especializada. Contudo, o desejo dos respondentes é de que seja formada uma equipe para que assim possam realmente participar ativamente deste processo. Diante disso, verifica-se uma deficiência no planejamento das atividades, tendo em vista que não existe uma equipe específica que participe de todas as etapas do planejamento orçamentário e, por conseguinte, não é possível realizar o controle do orçado com o real.

Nesta perspectiva, Côrrea et al. (2015) em sua pesquisa buscou verificar se os gestores consideram que as atividades desenvolvidas em seus setores estão integradas às metas e aos objetivos institucionais definidos no Planejamento Estratégico (PE) e se eles participam no processo de revisão das metas e de indicadores instituídos no PE. Como principais resultados, a pesquisa aponta para uma percepção entre “muito baixo (31%) e “baixo” (25%) por parte dos gestores em relação ao grau de alinhamento estratégico segundo o critério de Governança, corroborando assim com o resultado desta pesquisa.

Os próximos questionamentos trataram de observar a quanto tempo existe o setor de Controladoria nas Prefeituras e qual o intuito da implementação da Controladoria nos municípios. No município de Areia Branca o setor de Controladoria foi implementado há pouco mais de um ano, após a realização de uma consultoria na folha de pagamento do município, em que percebeu-se a necessidade de implementar um setor específico para o controle das finanças, onde antes o setor de controladoria funcionava juntamente com a Secretaria de Finanças. No município de Caraúbas, conforme o respondente o setor de controladoria foi implementado nesta gestão, tendo pouco mais de três anos de funcionamento. Já nos municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, conforme os respondentes, o setor de controladoria ainda está em fase de implementação, onde não há um setor e profissionais específicos para desempenharem estas funções, sendo desenvolvidas junto ao órgão da Secretaria de Finanças. Quanto à sua finalidade, para as prefeituras de Areia Branca e de Caraúbas verificou-se que contribui na melhoria do controle interno. Para as demais, esta alternativa não se aplica. Nesse sentido, Slomski (2005) discorre que a Controladoria irá atuar com grande relevância no âmbito das organizações públicas, pois a mesma será responsável pela administração e fornecimento das informações econômicas, físicas e financeiras, com o objetivo de dar subsídio ao gestor público na correta avaliação dos resultados econômicos da entidade governamental. Desta forma, percebe-se que o intuito de se implementar o setor de controladoria no município está concentrado em fornecer subsídios

aos gestores na tomada de decisões e avaliação correta dos resultados econômico-financeiros, contribuindo assim para um controle interno mais eficaz.

Em seguida, buscou-se identificar o papel da Controladoria na administração pública. Neste quesito, os resultados apontaram que todos os respondentes optaram pela alternativa “contribuir no planejamento e controle das atividades e prestar serviços à sociedade”. Nesta perspectiva, Borinelli (2006) considerada a controladoria como sendo o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão, buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional eficaz, bem como pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões. Assim, fica evidente o papel e a contribuição da controladoria para um melhor desempenho e operacionalização da gestão.

Buscou-se também averiguar de que forma é realizada a controladoria, quais os mecanismos de controle utilizados e quais os instrumentos de planejamento são adotados pela entidade. No município de Areia Branca, o Controlador destacou que é feito o acompanhamento de todas as fases das despesas, além de conciliações bancárias e um controle efetivo da folha de pagamento. No município de Caraúbas, verificou-se que são organizados os processos de pagamento, além de auxílio contábil, contribuindo no processo decisório. Já nos municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, os respondentes afirmaram que por não existir um espaço apropriado para o planejamento, este fato acaba interferindo na ausência de um auxílio de forma mais significativa em todas as etapas do processo.

Diante disso, verifica-se uma deficiência no setor de controladoria quanto à sua estrutura de funcionamento. Neste sentido, em estudo realizado por Corrêa et al. (2015) procurou-se analisar a autonomia do gestor na flexibilização de ações desenvolvidas em seu setor e se a estrutura organizacional existente permite um fluxo ágil de processos internos e solução tempestiva das demandas. Como resultados, a pesquisa aponta uma percepção entre “baixo” (42%) e “moderado” (27%) pelos gestores quanto ao grau de alinhamento, segundo o critério de Estrutura/Arquitetura. Assim, verifica-se a necessidade de um espaço apropriado para que as atividades sejam desenvolvidas de forma plena e objetivos sejam alcançados de forma satisfatória.

E por último, porém não menos relevante, buscou-se identificar quais as maiores dificuldades encontradas no processo de implementação e/ou execução da controladoria e quais as principais mudanças/melhorias ocorridas após a sua implementação. Para o município de Areia Branca, a maior dificuldade está relacionada à fatores políticos, uma vez que recentemente o município passou por mudanças por conta da cassação da prefeita, em que isso acarretou em mudanças no quadro de funcionários e isto implica diretamente nos resultados. Para o Controlador do município de Caraúbas, a maior dificuldade está centrada na ausência de uma equipe maior para desenvolver e deliberar as tarefas, destacando-se assim a ausência de funcionários qualificados. Como principais mudanças, para os municípios de Areia Branca e de Caraúbas destaca-se uma maior fiscalização e acompanhamento na execução de todos os processos de pagamento, em que a controladoria participa ativamente em todas as etapas, dando o seu parecer. Para os municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado esta questão não se aplica.

Nesta concepção, Flores (2006) destaca que a implementação da Controladoria deve-se começar pelo diagnóstico inicial da entidade, conhecendo a sua estrutura organizacional para poder projetar e organizar os níveis hierárquicos e os fluxos das informações essenciais.

Em seguida, é importante identificar as competências das unidades organizacionais, que é determinante para a controladoria conhecer todos os sistemas de informações da organização, a fim de dar suporte na tomada de decisão do gestor, como também reconhecer todos os processos relacionados às responsabilidades de cada setor administrativo, permitindo assim, apontar as inconformidades existentes como também propor reformulações.

Diante do exposto, verifica-se que após a implementação da controladoria nos municípios de Areia Branca e de Caraúbas, mudanças significativas foram percebidas no processo de fiscalização e acompanhamento nos processos de pagamento, contribuindo assim como uma ferramenta de apoio, controle e fomento na gestão. Em contrapartida, verifica-se a necessidade de profissionais qualificados e de uma equipe especializada para atuar neste setor, tendo em vista que no município de Caraúbas todas estas atividades são desempenhadas apenas pelo controlador geral do município, fato este que impossibilita um controle mais efetivo. Além disso, verificou-se também a necessidade da implementação do setor de controladoria nos municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, tendo em vista que não há um setor específico de controladoria e estes funcionam junto aos órgãos das Secretarias de Finanças.

5. CONCLUSÃO

Como forma de aperfeiçoamento do processo de gestão, o presente estudo teve como objetivo evidenciar a contribuição da Controladoria no processo de gestão das Prefeituras Municipais de Areia Branca, Caraúbas, Grossos e Governador Dix-Sept Rosado, localizadas no Oeste do Estado do Rio Grande do Norte.

Com relação aos objetivos, pode-se afirmar que os mesmos foram atingidos, pois se percebeu quanto ao intuito de se implementar o setor de controladoria, a necessidade em fornecer subsídios aos gestores na tomada de decisões e avaliação correta dos resultados econômico-financeiros, contribuindo assim para um controle interno mais eficaz. Além disso, verifica-se a relevância do controle interno na avaliação das informações para o alcance dos objetivos da gestão municipal, tendo como principal finalidade garantir que os objetivos previstos sejam cumpridos, além de buscar maior transparência na aplicação dos recursos, atuando preventivamente na identificação e correção em caso de desvios e irregularidades.

Como principais resultados, verifica-se que após a implementação da controladoria nos municípios de Areia Branca e de Caraúbas, mudanças significativas foram percebidas no processo de fiscalização e acompanhamento nos processos de pagamento, contribuindo assim como uma ferramenta de apoio, controle e fomento na gestão. Em contrapartida, verifica-se a necessidade de profissionais qualificados e de uma equipe especializada para atuar neste setor, tendo em vista que no município de Caraúbas todas estas atividades são desempenhadas apenas pelo controlador geral do município, fato este que impossibilita um controle mais efetivo. Além disso, verificou-se também a necessidade da implementação do setor de controladoria nos municípios de Grossos e de Governador Dix-Sept Rosado, tendo em vista que não há um setor específico de controladoria e estes funcionam junto aos órgãos das Secretarias de Finanças.

Como limitações, destaca-se o fato de ser apenas um estudo multicaso aplicado as Prefeituras Municipais de Areia Branca, Caraúbas, Grossos e Governador Dix-Sept Rosado, fato este em que não se podem generalizar os resultados. Contudo, a pesquisa torna-se relevante, pois destaca a contribuição da controladoria para a gestão pública municipal e para um controle interno mais eficaz. Por este motivo, recomenda-se para futuras pesquisas a

replicação e aperfeiçoamento da metodologia utilizada na análise deste estudo em outras entidades e com outros grupos amostrais.

REFERÊNCIAS

- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos da Metodologia Científica**. São Paulo: Pearson, 2000.
- BEUREN, I. M. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- _____; FIETZ, É. E. Z.; COSTA, A. Participação da Controladoria no processo de gestão das organizações: Uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 1, p. 29 – 41, 2007.
- BOGDAN, R. S; BIKEN, S. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos**. 12.ed. Porto: Porto, 2003.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da teoria e da Prática**. 2006. 341 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2006.
- BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 6ª ed. Brasília, 2014. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em 24 fev. 2016.
- CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2016.
- CORRÊA et al. O alinhamento estratégico na administração pública: percepção dos gestores da Sefaz/AM. **Revista Brasileira de Contabilidade – CFC**, Edição XLIV – Nº. 214 – p. 89-101, Jul./Ago. 2015.
- FLORES, P. C. *Controladoria na Gestão Governamental*. 2006. Trabalho de Conclusão de Curso (especialização), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2006.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MEIRELLES JÚNIOR, J. C. de. **A influência do controller na gestão administrativa**. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos08/52_A%20INFLUENCIA%20DO%20CONTROLLER%20NA%20GESTAO%20ADMINISTRATIVA.pdf> Acesso em 23 fev. 2016.
- OLIVEIRA, L. M.; PEDERSEN, M. A. Análise descritiva das despesas com pessoal, educação e saúde dos municípios gaúchos do Corede Metropolitano do Delta do Jacuí. **Revista Brasileira de Contabilidade – CFC**, Edição XLIV – Nº. 214 – p. 69-87, Jul./Ago. 2015.
- PIRES, J. C. S.; MACEDO, K. B. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 1, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000100005&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 22 fev. 2016.

- PISA, B. J.; OLIVEIRA, A. G. de; ANTÔNIO JÚNIOR, B. L. **Controladoria Governamental como instrumento de governança e Efetividade das Políticas Públicas: uma análise da atuação da controladoria geral da união.** Revista Gestão Contemporânea. Porto Alegre, v. n 17. jan/jun. 2015. Disponível em: <<http://seer4.fapa.com.br/index.php/arquivo/article/view/563/205>>. Acesso em 10 abr. 2016.
- RAUPP; F. M.; BEUREN, I.M. **Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais.** In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.
- SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUZA, G. J. de. Avaliação do nível de confiabilidade das informações do Relatório de Gestão das entidades públicas. **Revista Brasileira de Contabilidade – CFC**, Edição XLIV – Nº. 214 – p. 59-67, Jul./Ago. 2015.

FORMAÇÃO E ESTRATÉGIAS DE ENSINO DO PROFESSOR DE CONTABILIDADE: uma visão dos discentes do curso de Ciências Contábeis das IES de Mossoró/RN

Ítalo Carlos do Nascimento
Janderson Dantas da Silva
Geison Calyo Varela de Melo
Wênyka Preston Leite Batista da Costa (Orientadora)

RESUMO

Como forma de aperfeiçoamento do processo de formação acadêmica, bem como para atender aos diferentes anseios dos discentes, a presente pesquisa teve como objetivo identificar as estratégias de ensino adotadas pelos professores de contabilidade sob a ótica dos discentes do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Mossoró/RN: UERN, UFERSA e Mater Christi. A metodologia é classificada como uma pesquisa descritiva e quantitativa, utilizando técnicas da estatística descritiva. Como procedimento utilizou-se o levantamento e, para a coleta de dados, foi elaborado um questionário com perguntas fechadas, aplicado ao total de 190 discentes no primeiro semestre de 2016. Os resultados apontaram para a necessidade dos docentes receberem uma formação específica sobre o ensino, com a introdução da disciplina didática. Quanto às metodologias de ensino utilizadas pelos docentes e a percepção dos discentes acerca dos métodos de ensino do curso de ciências contábeis, percebeu-se que há uma discrepância entre as indicações dos discentes quanto às suas preferências e aos métodos mais utilizados pelos docentes. Percebeu-se que o tipo de aula mais eficaz sob a percepção dos discentes são as aulas práticas, porém este é um dos métodos de ensino menos utilizados pelos docentes. Em contrapartida, o terceiro método de ensino mais utilizado pelos professores são os seminários, sendo esta metodologia a menos relevante sob a perspectiva dos discentes. Contudo, verificou-se também que a resolução de exercícios e a aula expositiva foram apontadas tanto como o tipo de aula mais eficaz, quanto as mais utilizadas pelos docentes.

Palavras-chave: Ensino da contabilidade. Docência Superior. Metodologia de Ensino.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a contabilidade tem sido marcada por um processo de mudanças na forma e no conteúdo do tratamento de suas informações. Trata-se do processo de convergência às normas internacionais, que tem como objetivo a harmonização e padronização no processo de produção da informação contábil no Brasil e no mundo.

Neste processo, nota-se que os pronunciamentos do CPC se constituem de principal mecanismo didático para os professores de contabilidade, tendo em vista que por se tratarem de mudanças recentes, existem poucas produções e publicações introduzindo estas transformações no novo modo do fazer contábil. Por se tratar de normas técnicas, pode-se perceber que há uma fragilidade e limitações no que diz respeito ao ensino, onde o professor precisa estar preparado para atender a estes avanços (GUERRA, 2013).

Nesta perspectiva, estudos foram realizados no intuito de identificar e analisar os procedimentos, técnicas e métodos de ensino utilizados por professores de contabilidade e a percepção dos discentes sobre estas práticas pedagógicas. Na pesquisa de Carlin e Martins (2006) identificou-se que os recursos didáticos mais utilizados são a lousa e o data show, e que as aulas expositivas e resolução de exercícios são as técnicas didáticas mais comuns, além dos seminários e estudos de caso. Já no estudo realizado por Andrade (2002) constatou-se que todos os professores entrevistados utilizam a metodologia de aula expositiva e que desejam utilizar softwares educativos no ensino da contabilidade. Na pesquisa realizada por Mazzioni (2013) buscou-se compreender as estratégias de ensino-aprendizagem mais significativas a partir das perspectivas dos discentes com aquelas utilizadas pelos docentes do curso de ciências contábeis, em que os resultados apontaram para uma convergência de estratégias preferidas pelos universitários com aquelas utilizadas pelos docentes.

Diante disso, este estudo tem como questão problema: quais as estratégias de ensino adotadas pelos professores de contabilidade sob a visão dos discentes do curso de ciências contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Mossoró/RN? Configura-se como objetivo geral identificar as estratégias de ensino adotadas pelos professores de contabilidade sob a visão dos discentes do curso de ciências contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Mossoró/RN sob a visão dos discentes do curso de ciências contábeis das IES de Mossoró e ainda como objetivos específicos foram delimitados: verificar se a formação dos docentes do curso de ciências contábeis encontra-se adequada; averiguar a necessidade do ensino da didática no curso de ciências contábeis e identificar o método de ensino mais eficaz sob a ótica dos discentes em estudo.

Desta forma, a contribuição desta pesquisa está em identificar os principais desafios enfrentados pelo docente que atua no curso de ciências contábeis sob a visão dos discentes, tendo em vista as exigências e as cobranças do mercado para que estes proporcionem aos estudantes uma educação sólida, consistente e de qualidade.

Quanto à metodologia, o trabalho é de caráter descritivo, de natureza quantitativa e trata-se de um levantamento de dados, que tem como objeto de estudo os discentes do curso de ciências contábeis das IES de Mossoró-RN, tendo como fontes primárias um questionário aplicado aos discentes em estudo, e como fontes secundárias livros, artigos, revistas, periódicos nacionais e pesquisas eletrônicas.

Para a realização do estudo, a divisão do trabalho contempla cinco seções, incluindo esta introdução. Logo após, apresenta-se o contexto teórico de referência pertinente ao tema. Na sequência serão apresentados os aspectos metodológicos utilizados para desenvolver a pesquisa. Logo em seguida, a apresentação dos resultados e discussões; e, por fim, as considerações finais do estudo e as referências utilizadas no seu desenvolvimento.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Na década de 1980 já existiam discussões em torno da formação do professor de contabilidade. Iudícibus e Franco (1982) discorrem que o conhecimento do contador deve ir além da técnica de elaboração de demonstrativos que acumulam e fornecem dados, tendo em vista que estas atividades podem ser feitas através dos sistemas informatizados e até com maior perfeição. Assim, o contador deve voltar-se à análise e interpretação desses demonstrativos, gerando informações úteis e conseqüentemente, contribuindo para a tomada de decisões.

Neste sentido, Nossa (1999, p. 8) discorre acerca da influência do professor no processo de ensino, afirmando que:

O corpo docente de uma instituição tem grande influência na formação acadêmica de seus alunos. No processo ensino-aprendizagem o professor é o agente ativo e deve ter como papel o elemento facilitador desse processo. Por isso é fundamental a sua formação docente e profissional. Algumas características podem gerar influência sobre os alunos de forma positiva ou negativa, como por exemplo: ética profissional, comportamento, metodologia utilizada, conteúdo ministrado, personalidade, qualificação, experiência, dedicação, etc. Neste sentido, o docente deve ser honesto, demonstrar cultura e competência, servindo até de exemplos para seus alunos.

Nesta mesma linha, Vasconcelos (1996) aponta que um bom perfil para o professor de ensino superior é caracterizado por aqueles indivíduos que possuem três capacidades igualmente desenvolvidas, sendo a primeira a de transmitir os conhecimentos; a segunda voltada para o engajamento nas relações socioculturais e do momento histórico no qual está sendo vivenciado; e a terceira a do professor pesquisador, capaz de produzir o novo e incentivar o alunado a também criar.

Assim, percebe-se o perfil desejado para o professor do ensino superior, em que deve reunir um conjunto de estratégias no exercício do magistério. Diante disso, sabendo-se o perfil adequado, cabe discutir quais os motivos levam os professores para resultados insatisfatórios. Nesta perspectiva, algumas causas podem ser apontadas para o sofrível desempenho dos professores que atuam nos cursos de Ciências Contábeis, que de acordo com Nossa (1999, p. 108) são:

- Expansão extraordinária do número de cursos de Ciências Contábeis;
- Círculo vicioso existente no ensino (falta de compromisso entre escola, professor e aluno) e o descaso com a educação;
- Falta de investimentos por parte das instituições;
- Falta de pesquisas na área contábil e de conhecimentos em cultura geral;
- Maior atratividade por parte do mercado profissional contábil e falta de incentivo à carreira acadêmica;

- Falta de reflexão do conteúdo ministrado na sala de aula principalmente pelos professores ligados ao mercado profissional;
- Falta de critérios adequados para a contratação de professores pelas instituições, etc.

Diante disso, verifica-se que os principais problemas enfrentados no ensino da ciência contábil estão relacionados ao sistema deficitário das IES, em que se agravou por conta de seu crescimento quantitativo em grande escala nas últimas décadas e também por conta da ausência de uma formação didático-pedagógica dos docentes.

Nesse contexto, Vasconcelos (1996) destaca que o professor só estará realmente comprometido com o processo de ensino-aprendizagem quando possuir uma formação pedagógica, técnico-científica e política.

Contudo, o agravamento no ensino vai além da falta de qualificação dos professores, pois apesar de muitos deles possuírem uma boa formação, acabam não se dedicando de forma integral às atividades universitárias. Por conta de melhores salários e de outras condições operacionais, estes profissionais acabam sendo atraídos para outros mercados de trabalho. Cabe ressaltar que, em muitos casos, o professor exerce as atividades de ensino apenas como complemento salarial e em tempo parcial, onde acaba perdendo o interesse ou fica impossibilitado de aperfeiçoar-se como profissional do ensino (NOSSA, 1999).

Diante do exposto, percebe-se a necessidade de uma qualificação profissional dos docentes que atuam no curso de Ciências Contábeis, além de uma reestruturação dos departamentos dos cursos e de maiores investimentos através das IES, tendo em vista que dentre as principais dificuldades encontradas está a ausência de preparo, orientação e engajamento entre os profissionais que compõem o corpo docente.

2.1 METODOLOGIAS E ESTRATÉGIAS DE ENSINO DO PROFESSOR DE CONTABILIDADE

Para que se possa alcançar um objetivo específico, se faz necessário que estratégias e métodos sejam traçados. No campo educacional, os métodos são os meios utilizados pelos docentes no processo de ensino-aprendizagem, em que se adotam um conjunto de procedimentos para que os resultados esperados sejam atingidos.

Durante o processo de aprendizagem, alguns fatores podem interferir nos resultados esperados, conforme menciona Mazzione (2013), elencando os seguintes: condições estruturais de trabalho dos docentes, condições sociais dos alunos e os recursos disponíveis. Além disso, destaca-se também que as estratégias de ensino adotadas pelos docentes devem ser capazes de possibilitar a motivação e o envolvimento dos alunos nas atividades, de modo que se sintam engajados e empenhados a adquirirem os conhecimentos.

O plano de ensino deve proporcionar a integração do currículo, conteúdos e disciplinas. Salienta-se que o currículo deve nortear a sequência do curso a ser ministrado, por meio de uma organização lógica de conteúdos específicos, caracterizando-se como um mecanismo de comunicação entre o professor e o aluno, com o objetivo de facilitar a execução das disciplinas, que por sua vez, deverão ter o seu conteúdo programático bem estruturado e revisado, atendendo as diretrizes estabelecidas no projeto político pedagógico do curso e identificando as estratégias de ensino mais adequadas a serem adotadas pelos docentes, assim contribuindo para a construção de aulas mais dinâmicas, que facilitem o processo de ensino-aprendizagem (FARIAS; QUEIROZ, 2009).

Assim, percebe-se a necessidade dos docentes adotarem métodos e estratégias de ensino eficazes, preenchendo as lacunas existentes frente às dificuldades enfrentadas. Nesta perspectiva, Carlin e Martins (2006) destacam que diversos métodos e técnicas de ensino estão à disposição dos docentes, sendo pertinente identificar o melhor momento para se aplicar determinada técnica, tendo em vista que não existem técnicas de ensino consideradas como melhores ou piores.

Neste processo, a habilidade do professor em identificar as diferenças e escolher os processos de ensino que melhor se adaptem as características dos alunos com os quais trabalha, poderá torná-lo mais bem-sucedido como educador. Desta forma, verifica-se que cabe ao professor identificar diante de todo o contexto no qual está inserido (instituição de ensino, perfil da turma e sociedade), qual o método ou técnica de ensino adequado para atender cada situação específica, tendo em vista que o uso de formas e procedimentos de ensino deve considerar que a forma pela qual o aluno aprende não ocorre de modo isolado, sem que haja uma preocupação na análise dos conteúdos a serem trabalhados e nas habilidades necessárias para a execução dos trabalhos e dos objetivos a serem atingidos (MAZZIONE, 2013).

Diante disso, sabendo-se que algumas metodologias de ensino são mais apropriadas para determinados tipos de objetivos e que o docente deve adotar medidas e estratégias eficazes, que atendam as necessidades dos educandos; a seguir, no Quadro 1, serão apresentados os principais instrumentos ou ferramentas de ensino utilizados pelos professores de contabilidade de acordo com Marion (2001) e Andrade (2002).

Quadro 1 – Instrumentos ou ferramentas de ensino utilizados pelos professores de contabilidade

Metodologia	Descrição
Aula Expositiva ou Dialogada	Conhecido desde a antiguidade continua sendo o método mais aplicado em todos os níveis de ensino. A ideia principal é de que é possível ensinar-se alguém por meio da explicação oral. Assim sendo, procura-se expor os conhecimentos de forma lógica e clara.
Dissertação ou Resumo	Resumo de leituras prévias; constitui um importante recurso no processo ensino-aprendizagem, podendo complementar as aulas expositivas.
Resolução de Exercícios	Este método deve ser utilizado para a fixação dos conceitos abordados em salas de aula.
Seminários	Consiste em levar o discente a pesquisar sobre determinado tema a fim de apresentá-lo e discuti-lo cientificamente. Interessante observar que o mais importante do seminário não é a apresentação do tema, mas sim criar condições para discussão, levando os acadêmicos ao debate.
Aulas Práticas (com uso de laboratório)	O principal objetivo é o de apresentar situações da vida real, desenvolvendo a habilidade em tomar decisões baseadas em dados contábeis e de mercado.
Estudos de Caso	O aluno sai um pouco do campo teórico e passa a vislumbrar uma situação real.
Aula de Campo	Procura-se estimular o aluno logo cedo com o estágio necessário à complementação dos conhecimentos, dando-lhe opções de escolher o ambiente que mais se identifique com o seu perfil.
Pesquisas; Trabalhos (extra)	É recomendado para que cada aluno possa caminhar por si mesmo, conforme seu próprio ritmo.

classe)	
Mesa Redonda; Debates ou Discussões	Discussões com o objetivo de desenvolver um conceito ou resolver problemas, favorecendo a reflexão acerca de conhecimentos obtidos durante a leitura ou exposição, além de permitir a troca de ideias e socialização.
Ciclo de Palestras	Método importante para a motivação profissional.

Fonte: Adaptado de Marion (2001) e Andrade (2002).

Diante do exposto, percebe-se que há diversos métodos de ensino nos quais o professor de contabilidade pode optar para desenvolver suas atividades, devendo observar qual estratégia melhor se adequa à realidade vivenciada, de modo que os resultados sejam atingidos.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa classifica-se, por sua natureza, como descritiva, que segundo Gil (2002), Andrade (2002) e Raupp e Beuren (2003) tem como principal objetivo descrever características de uma determinada população, preocupando-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, onde o pesquisador não interfere neste processo. Desta forma, a aplicação da abordagem descritiva na pesquisa contribui para identificar os desafios do ensino da contabilidade na atualidade sob a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis das IES do município de Mossoró, localizado no interior do Rio Grande do Norte.

Com relação aos procedimentos, esta pesquisa trata-se de um levantamento de dados, onde consiste em uma coleta de dados de uma população. De acordo com Gil (2008), uma das características mais significativas desta abordagem está no uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, onde são solicitadas informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para que, em seguida, mediante a análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados. No que diz respeito à Contabilidade, o estudo de levantamento é utilizado quando a população é numerosa, em que há impossibilidade de estudar detalhadamente cada objeto ou fenômeno especificamente (RAUPP; BEUREN, 2003).

Quanto à definição das amostras, a pesquisa utilizou a amostragem por acessibilidade ou conveniência, em que o pesquisador obtém as informações que tem maior facilidade de acesso e que as amostras sejam representadas de forma adequada à população (BEUREN, 2012). Desta forma, as IES de Mossoró-RN foram selecionadas pelo fato de estarem localizadas no mesmo município, favorecendo a pesquisa de campo por meio da aplicação de questionários. O universo total da amostra abrange 190 respondentes, discentes do 6º ao 10º período do curso de Ciências Contábeis das IES de Mossoró-RN que se encontraram presentes em sala de aula no momento da aplicação da pesquisa e que se dispuseram a respondê-lo. A pesquisa foi realizada em três IES do município de Mossoró-RN: Universidade do Estado do Rio Grande do Norte - UERN, Universidade Federal Rural do Semiárido - UFRSA e Faculdade Mater Christi, ficando apenas de fora a instituição de ensino superior de Mossoró, a Universidade Potiguar – UnP, pois a mesma não autorizou a aplicação do instrumento da pesquisa.

Quanto à abordagem do problema trata-se de uma pesquisa quantitativa, caracterizando-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no

tratamento dos dados. Para Richardson et al. (1999), a pesquisa quantitativa é caracterizada pelo emprego de quantificação, utilizando a coleta de dados, garantindo a precisão dos resultados e evitando distorção de análise de interpretação. A utilização da pesquisa quantitativa torna-se bastante comum em estudos de levantamento, com o objetivo de entender por meio de uma amostra o comportamento de uma população, tornando-se relevante à medida que se utiliza de instrumentos estatísticos desde a coleta até a análise e o tratamento dos dados (RAUPP; BEUREN, 2003).

A coleta de dados desta pesquisa se deu através de um levantamento de materiais publicados como livros, artigos, revistas e outros, e de um questionário estruturado com perguntas fechadas, de múltipla escolha e por uma escala tipo *Likert* com grau de importância de 05 pontos, em casos de afirmação positiva, visando medir o grau de percepção dos discentes quanto às estratégias de ensino e a formação do professor do curso de ciências contábeis.

Os dados coletados são apresentados por meio de tabelas dos programas *Microsoft Word* e *Excel* (versão *Windows 2010*) e foram analisados no programa *Statistical Package for the Social Sciences - SPSS®*, que permitiu realizar a tabulação e análise dos dados coletados através do instrumento de pesquisa. A análise das perguntas fechadas e de múltipla escolha se deu por meio de técnicas da estatística descritiva (média e frequência) que segundo Pestana e Gageiro (2014) tem como finalidade selecionar os procedimentos estatísticos a serem utilizados na análise de dados, permitindo assim a transformação dos dados coletados em informações por meio de tabelas, como forma de alcançar os objetivos definidos. Para a categorização e apresentação dos resultados foi realizado um acareamento com a teoria vista no referencial teórico e as respostas dadas pelos respondentes do questionário, o que permitiu a resolução do problema do estudo.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção aborda o detalhamento da percepção dos respondentes às questões propostas na pesquisa, bem como os comentários acerca dos resultados e a análise descritiva dos dados. Como suporte aos resultados obtidos, utilizou-se a análise de frequência absoluta e porcentagem, realizada por meio do Programa *Statistical Package for the Social Sciences - SPSS®*. Os dados foram coletados e analisados no primeiro semestre do ano de 2016 com os discentes do 6º ao 10º período do curso de Ciências Contábeis das IES de Mossoró. Utilizou-se um questionário aplicado, a fim de analisar a percepção dos discentes sobre a formação e as estratégias de ensino do professor de contabilidade. Os resultados estão tabulados e dispostos em tabelas para melhor visualização e análise.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES DA PESQUISA

Objetivando identificar o perfil dos respondentes da pesquisa, foi questionado no instrumento de pesquisa itens correspondentes ao sexo, faixa etária, estado civil e instituição de ensino superior dos discentes. Os dados da pesquisa demonstram quanto ao sexo dos discentes, em que se percebe uma predominância do sexo feminino, tendo em vista que dos 190 participantes da pesquisa, 62,60% são do sexo feminino contra 37,40% do sexo masculino. Com relação à faixa etária, verifica-se que o público maior está concentrado na faixa de 18 a 23 anos, representando 57,40% dos discentes; verificando-se também que 34,70% estão entre 24 e 30 anos; 5,80% entre 31 e 40 anos e apenas 2,10% estão acima de 40 anos de idade. Quanto ao estado civil, verificou-se que 75,30% dos respondentes estão solteiros, contra 21,30% dos respondentes que são casados e apenas 2,10% que se encontram

nas condições de união estável e 1,10% divorciados. E por último, porém não menos relevante, tem-se a representação dos discentes por Instituição de Ensino Superior, em que 52,10% são alunos da UERN, 28,40% discentes da Ufersa e 19,50% acadêmicos da Mater Christi.

4.2 FORMAÇÃO E METODOLOGIAS DE ENSINO DO PROFESSOR DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Nesse tópico, aborda-se a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis acerca da formação e das metodologias de ensino utilizadas pelos professores de contabilidade, além de evidenciar a estratégia de ensino mais eficaz na ótica dos discentes, conforme observa-se a seguir. Por meio da Tabela 1 buscou-se identificar se na opinião dos discentes os professores estão preparados para o desempenho da atividade docente.

Tabela 1 – Percepção dos discentes quanto a preparação dos professores para o desempenho da atividade docente

Opinião	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Discordo totalmente	0	0,0
Discordo	11	5,80
Não concordo nem discordo	46	24,20
Concordo	106	55,80
Concordo totalmente	27	14,20
TOTAL	190	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Verificou-se que apenas 5,80% dos respondentes discordam que os professores estão preparados para o exercício da profissão docente; 24,20% não concordam nem discordam com esta afirmativa; 55,80% dos respondentes acreditam que os professores estão capacitados, concordando com a afirmativa; 14,20% concordam totalmente e nenhum dos respondentes discordam totalmente.

Diante disso, verifica-se que a maioria dos discentes concordam que os professores de contabilidade estão preparados para o desempenho do papel de educadores. Assim, os resultados corroboram com a afirmativa de Vasconcelos (1996) em que se destaca que o professor só estará realmente comprometido com o processo de ensino-aprendizagem quando possuir uma formação pedagógica, técnico-científica e política. Contudo, ressalta-se também um grande número de discentes que não concordam nem discordam da afirmativa. Nesta percepção, Nossa (1999) destaca que o agravamento no ensino vai além da falta de qualificação dos professores, pois apesar de muitos deles possuírem uma boa formação, acabam não se dedicando de forma integral às atividades universitárias.

Diante disso, surge um questionamento se os professores de contabilidade devem receber uma formação específica sobre o ensino, em que os discentes foram indagados sobre a necessidade dos docentes receberem uma formação que contemple o ensino da didática, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Percepção dos discentes acerca dos docentes receberem uma formação específica sobre o ensino (didática)

Opinião	Frequência	Porcentagem
Definitivamente não	0	0,0

Provavelmente não	7	3,70
Indeciso	18	9,50
Provavelmente sim	75	39,50
Definitivamente sim	90	47,30
TOTAL	190	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Por meio da Tabela 2 pode-se perceber que 39,50% consideram que provavelmente sim e 47,30% dos respondentes afirmam que definitivamente sim, totalizando um somatório de 86,80% dos discentes que concordam que os docentes devem receber uma formação específica sobre o ensino. Apenas 3,70% consideram que provavelmente não e 9,50% indicaram estar indecisos.

Diante disso, Marion (2001) aponta que a ausência da didática é uma das causas enfrentadas para o sofrível desempenho dos docentes que atuam no curso de ciências contábeis. Nesta mesma linha, Pimenta e Anastasiou (2002) discorrem sobre a relevância da didática, em que são investigados os fundamentos, as condições e os modos de se realizar a educação mediante o ensino, contribuindo assim para a ampliação das demandas que atividade de ensinar produz.

Desta forma, verifica-se a relevância da abordagem da didática, tendo em vista que através dela é possível investigar de que forma estão sendo desenvolvidas as atividades docentes, permitindo identificar quais os métodos devem ser adotados e buscando desenvolver uma relação entre a teoria e prática.

Partindo desta perspectiva, buscou-se identificar os métodos de ensino considerados mais eficazes sob a percepção dos discentes, conforme a Tabela 3.

Tabela 3 – Tipo de aula mais eficaz na visão dos discentes

Opinião	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Resolução de Exercícios	43	22,64
Aula Expositiva	34	17,89
Seminários	7	3,68
Aulas Práticas (laboratório)	54	28,42
Estudos de Caso	16	8,42
Aulas de Campo	14	7,37
Pesquisas Acadêmicas	14	7,37
Mesa Redonda	8	4,21
Outro	0	0,0
TOTAL	190	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Nota-se na Tabela 3 que foram obtidas as indicações do tipo de aula mais eficaz na visão dos discentes no curso de ciências contábeis, em que se permitiu optar por até 03 opções de escolha. Verificou-se como preferência a metodologia de ensino por meio de aulas práticas com o uso de laboratório, representando 28,42% dos respondentes, seguida pelo método de resolução de exercícios, com 22,64% das menções e em seguida a aula expositiva, representando 17,89% de indicações. Os três principais tipos de estratégias de ensino indicadas pelos discentes indicam o conjunto de 68,95% de todas as menções realizadas pelos

respondentes. Destaca-se também os estudos de caso com um total de 8,42%; aulas de campo e pesquisas acadêmicas, ambas com 7,37%; mesa redonda representando 4,21% e por último, seminários, sendo este o tipo de aula menos relevante pelos discentes, representando apenas 3,68% dos respondentes.

Em pesquisa realizada por Mazzioni (2013) também buscou-se identificar o tipo de aula mais eficaz na percepção dos discentes. Como resultados, verificou-se que em seu estudo a preferência de escolha centrou-se na resolução de exercícios, seguidos pelas aulas expositivas e dos seminários, percebendo-se uma preferência majoritária em torno de poucas estratégias de ensino, em contraste com a ampla lista verificada na literatura consultada.

Diante disso, buscou-se evidenciar quais as estratégias de ensino mais utilizadas pelo professor de contabilidade, conforme a Tabela 4.

Tabela 4 – Estratégia de ensino mais utilizada pelos docentes

Opinião	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Resolução de Exercícios	51	26,84
Aula Expositiva	70	36,84
Seminários	31	16,32
Aulas Práticas (laboratório)	6	3,16
Estudos de Caso	4	2,11
Aulas de Campo	2	1,05
Pesquisas Acadêmicas	24	12,64
Mesa Redonda	1	0,52
Outro (Leitura)	1	0,52
TOTAL	190	100

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Nota-se na Tabela 4 que foram recebidas as indicações dos 190 respondentes acerca da estratégia de ensino mais utilizada pelo professor de contabilidade, sendo permitido pelo discente a escolha de até 03 opções das abordagens em questão. Constatou-se que sob a percepção dos discentes a estratégia de ensino mais utilizada é a aula expositiva, representando 36,84% dos respondentes, seguida do método de ensino por meio da resolução de exercícios, constituindo-se 26,84% e na sequência a utilização de seminários, com 16,32%. O somatório destas três abordagens de ensino representa o conjunto de 80% de todas as menções dadas pelos discentes. Destaca-se também as pesquisas acadêmicas, representando 12,64% dos respondentes.

Na pesquisa realizada por Mazzioni (2013) a indicação dos pesquisados demonstram que as aulas expositivas, resolução de exercícios e seminários são os métodos de ensino mais utilizados pelos docentes, indicando que os docentes devem adotar uma abordagem construtivista, assim corroborando com o resultado deste estudo.

Cruzando-se os resultados obtidos nas Tabelas 3 e 4, nota-se que há uma discrepância entre as indicações dos discentes quanto às suas preferências e aos métodos mais utilizados pelos docentes. Percebe-se que o tipo de aula mais eficaz sob a percepção dos discentes são as

aulas práticas, porém este é um dos métodos de ensino menos utilizados pelos docentes, representando apenas 3,16%. Em contrapartida, o terceiro método de ensino mais utilizado pelos professores são os seminários, sendo esta metodologia a menos relevante sob a perspectiva dos discentes, representando apenas 3,68%. Contudo, verifica-se também que a resolução de exercícios e a aula expositiva foram apontadas tanto como o tipo de aula mais eficaz, quanto as mais utilizadas pelos docentes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como forma de aperfeiçoamento do processo de formação acadêmica, bem como para atender aos diferentes anseios dos discentes, o presente estudo teve como objetivo identificar as estratégias de ensino adotadas pelos professores de contabilidade sob a visão dos discentes do curso de ciências contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Mossoró/RN sob a visão dos discentes do curso de ciências contábeis das IES de Mossoró.

Com relação aos objetivos da pesquisa, pode-se afirmar que os mesmos foram atingidos, pois foi possível verificar as metodologias de ensino utilizadas pelos docentes e a percepção dos discentes acerca dos métodos de ensino do curso de ciências contábeis das IES de Mossoró, em que se percebeu uma discrepância entre as indicações dos discentes quanto às suas preferências e aos métodos mais utilizados pelos docentes. Percebeu-se que o tipo de aula mais eficaz sob a percepção dos discentes são as aulas práticas, porém este é um dos métodos de ensino menos utilizados pelos docentes, representando apenas 3,16%. Em contrapartida, o terceiro método de ensino mais utilizado pelos professores são os seminários, sendo esta metodologia a menos relevante sob a perspectiva dos discentes, representando apenas 3,68%. Contudo, verificou-se também que a resolução de exercícios e a aula expositiva foram apontadas tanto como o tipo de aula mais eficaz, quanto as mais utilizadas pelos docentes.

Portanto, este estudo contribui na identificação das metodologias de ensino mais eficazes sob a ótica dos discentes e as que são mais utilizadas pelos professores, proporcionando assim a elaboração de medidas e ações preventivas que sejam capazes de contribuir para um melhor desempenho acadêmico, tanto para os educadores quanto para os educandos. Como limitações, a presente pesquisa destaca o fato de ser apenas um estudo de caso aplicado nas instituições de ensino superior da cidade de Mossoró/RN, fato este que não se podem generalizar os resultados encontrados. Por esse motivo, recomenda-se para futuras pesquisas a replicação e aperfeiçoamento da metodologia utilizada na análise deste estudo em outras IES e com outros grupos amostrais.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, C. S. de. **O ensino de contabilidade introdutória nas universidades públicas do Brasil**. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP), 2002.
- BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CARLIN, I. P.; MARTINS, G. A. Métodos de sucesso no ensino da contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Edição Ano XXXV – Nº. 157 – p. 65-79, Jan./Fev. 2006.
- FARIA, A. C.; QUEIROZ, M. R. B. Demanda de profissionais habilitados em contabilidade internacional no mercado de trabalho da cidade de São Paulo. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 5, n. 1, p. 55-81, 2009. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1079/792>>. Acesso em: 29

fev. 2016.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERRA, L. **A nova contabilidade: convergência ao padrão internacional**. São Paulo: Atlas, 2013.

IUDÍCIBUS, S. de.; FRANCO, H. A formação do contador sob o ponto de vista do usuário dos serviços contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, n. 43, 1982.

MARION, J. C. **O Ensino da Contabilidade**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

MAZZIONI, S. As estratégias utilizadas no processo de ensino-aprendizagem: concepções dos alunos e professores de ciências contábeis. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo – ReAT**. V. 2, n. 1, p. 93-109, Jan./Jun. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/AT/article/view/1426/2338>>. Acesso em: 13. fev. 2016.

NOSSA, V. **Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente**. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP), 1999.

_____. Formação do Corpo Docente dos Cursos de Graduação em Contabilidade no Brasil: Uma Análise Crítica. **FIPECAFI**, São Paulo, nº 21, p. 3-9, Mai./Ago. 1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511999000200005&script=sci_arttext&tlng=es>. Acesso em: 31 jan. 2016.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de Dados para Ciências Sociais: A Complementaridade do SPSS**. 6. ed. Lisboa-Portugal: Edições Sílabo, 2014. Disponível em: <http://www.silabo.pt/Conteudos/7752_PDF.pdf>. Acesso em 16 mar. 2016.

PIMENTA, S.; ANASTASIOU, L. G. C. **Docência em Formação no Ensino Superior**. São Paulo: Cortez, 2002.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, J. R. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. In: Colaboradores. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

VASCONCELOS, M. L. M. C. **A formação do professor de 3º grau**. São Paulo: Pioneira, 1996.

**Perfil e formação dos professores como fatores impactantes no desempenho acadêmico:
Uma análise no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-
Árido.**

Rafaela Rodrigues da Silva
Mariana Câmara Gomes e Silva
ÉrickPatricksson Almeida Matias
Elizangela Cabral dos Santos

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar o perfil e formação dos Docentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, levando estes fatores como impactantes na formação dos Discentes. Para tal, desenvolveu-se uma pesquisa com base nos dados coletados com a aplicação de um questionário fechado. Os principais resultados da pesquisa mostraram aspectos positivos quanto à boa formação dos Docentes e a experiência prática na área. Esse fato deve-se a crescente busca pelo grau mais alto de qualificação, destacando assim, o número significativo de doutores. No entanto, percebe-se também que há porcentagem considerável de professores que desejam ter outra profissão, caracterizando assim, um aspecto negativo. Finalmente, ressalta-se a importância de tal estudo para que assim, consiga-se responder as muitas lacunas que ainda se encontram abertas, assim como, promover melhorias no ensino superior a partir a difusão da importância da formação dos Docentes.

Palavras-chaves: perfil, formação, docentes, ensino, contabilidade.

1. INTRODUÇÃO

As IES, Instituições de Ensino Superior, são organizações públicas e privadas que objetivam e propiciam a produção e disseminação do conhecimento, com o desígnio de formar indivíduos preparados para a atuação profissional no mercado de trabalho. Para que as universidades cumpram seu papel com excelência, é importante que estas possuam uma equipe capacitada e compromissada com a função a ser exercida para fazer da universidade um ambiente cada vez melhor e mais acolhedor ao aluno. Este estudo objetiva entender sobre uma das peças chaves dentro de uma universidade: O docente. Responde por Docente o profissional que ministra aulas ou cursos em todos os níveis educacionais: Educação infantil, Educação fundamental, Ensino médio e superior, além do Ensino profissionalizante e técnico. Para o presente trabalho, considera-se o docente do ensino superior como objeto de estudo, objetivando entender como o perfil e a formação desses profissionais impactam na formação dos alunos no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA.

De acordo com os dados publicados pelo Ministério da Educação (2015), os Cursos de graduação em Ciências Contábeis estão entre os 10 mais procurados por estudantes interessados em ingressar nas IES nacionais. Para atender às demandas requeridas por estes ingressos e torná-los bons profissionais aptos para o mercado e a contribuir com a sociedade, é essencial uma equipe de docentes que alie o conteúdo visto em sala de aula com a prática de mercado e que possuam uma boa didática para passar o conteúdo a seus alunos.

No contexto do curso de Ciências Contábeis, com as constantes atualizações, novidades e expansão da área, é importante conhecer o perfil do docente a fim de compreender com maior profundidade como o conhecimento está sendo disseminado por estes profissionais, que precisam estar se atualizando constantemente para corresponder às expectativas do mercado educacional.

É considerando estas premissas que o objetivo do estudo a seguir é analisar, através de pesquisa relacionada com estudos bibliográficos anteriores, **o perfil e a formação dos professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido**. A motivação para a produção deste trabalho consiste em auxiliar as pesquisas que investiguem sobre o desempenho dos discentes de Ciências Contábeis dentro das

universidades e contribuir para uma educação contábil cada vez melhor.

2. REFERENCIAL TEORICO

2.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.

Produções acadêmicas empenhadas em analisar o perfil de professores são comumente encontradas e analisadas com o intuito de promover a manutenção do ensino. É importante a promoção de tais estudos para que a universidade possa acompanhar as mudanças no sistema educacional e procurar recursos para a melhoria do desenvolvimento e conhecimento dos docentes, como destacam Karawejczyk e Estivalet (2002). Em seu estudo, Coura (2013) diz que é possível estabelecer relação entre a prática pedagógica dos docentes e a base de conhecimento de seus alunos. Isso acontece porque os docentes utilizam seus saberes, o que contribui para a constituição dos saberes desses estudantes e, conseqüentemente, para a base de conhecimento deles, mostrando a necessidade de ter professores preparados e capacitados para que seus alunos futuramente tornem-se bons profissionais aptos a desempenharem seus papéis.

Lemos e Miranda (2014) defendem que o bom desempenho dos alunos é consequência direta da formação de professores mais qualificados e que esse resultado pode ser obtido por meio de estratégias de ensino que influenciam no resultado final, portanto, a boa formação do professor é fundamental para que os alunos se tornem bons profissionais, conforme ressalta um estudo de Marion e Marion (2006), que afirma que a forma do docente lecionar é fundamental para o sucesso dos alunos, tornando-os assim, aptos para atuação no mercado de trabalho.

Segundo estudo de Alves (2013), a motivação é fator chave dentro das organizações de ensino. Para o aluno estar instigado e apto a aprender, o professor deve também estar para disseminar o conhecimento da melhor forma. Em um ambiente onde um docente não recebe motivação, estes podem impactar negativamente no desempenho de seus discentes. Um ambiente de trabalho satisfatório aliado a boas práticas de ensino são fatores importantes para uma formação acadêmica adequada.

Em relação ao curso de Ciências Contábeis, Laffin (2011, p. 174) diz:

“Ao discutir a formação do professor de contabilidade, pretende contribuir para a visualização do ensino da contabilidade como mediador entre a nova base da realidade social e as exigências de profissionais especializados para atuarem na gestão dos negócios da organização, assim como na operacionalização da produção de bens e serviços”.

Andere e Araujo (2008) afirmam que um profissional que leciona Contabilidade deve atender a quatro aspectos enquanto professor: formação prática, formação técnico-científica, formação pedagógica e formação política e social. Estes ainda afirmam que experiências de mercado, pesquisas, investigação e, principalmente, cursos de pós-graduação podem elevar o nível de conhecimento dos docentes e, conseqüentemente, promover uma melhoria na formação de seus alunos. Slomski e Martins (2008) estabelecem que a formação do professor universitário precisa ser entendida como um processo que necessita manter alguns princípios éticos, didáticos e pedagógicos comuns, independentemente de seu nível de formação, de ser professor em carreira inicial ou titular, da área Contábil ou de outra área.

3. METODOLOGIA

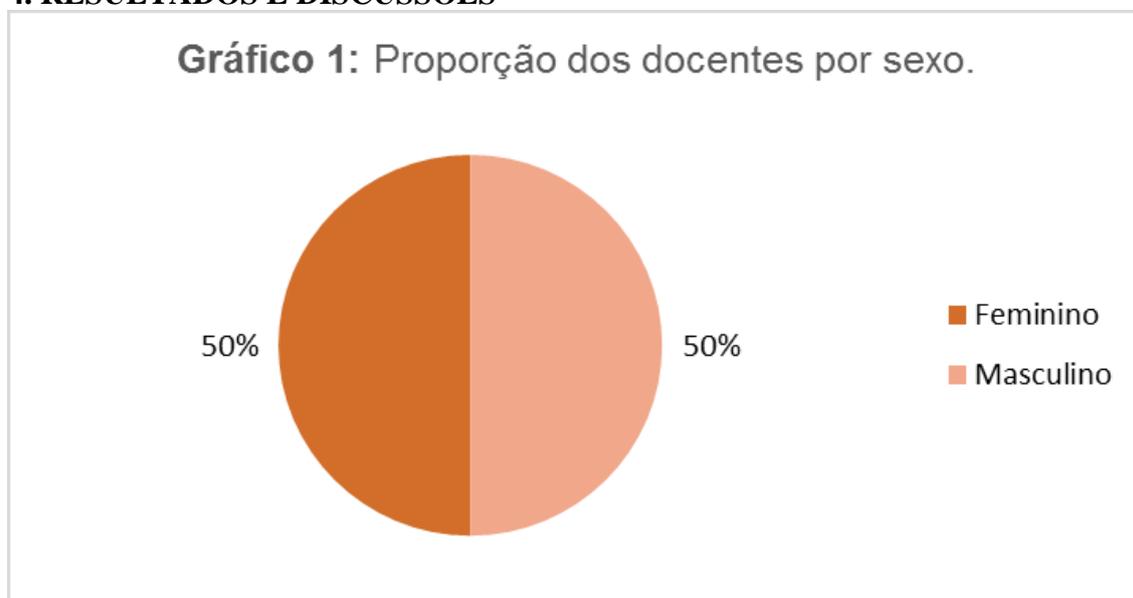
Através do uso de bases bibliográficas, onde segundo Marion et al. (2002) consiste em explicar um problema com base em contribuições teóricas publicadas em documentos, a pesquisa se apoiou em fontes que certificassem as informações; para tal, foi realizado um estudo em pesquisas de autores que possuem artigos e livros no assunto, buscando os trabalhos que mais se adequassem à realidade deste.

Em busca das informações a serem coletadas e posteriormente levadas em análise, foi feita uma pesquisa de natureza exploratório descritiva, ou seja, com base em um estudo com determinada amostra de uma população, foi objetivada a descrição das características desta com abordagem quantitativa e qualitativa, tendo em vista que a base do trabalho é a coleta de dados e a análise dos mesmos para descrição dos fatos (GIL, 2008).

Com base na leitura de questionários anteriores e de referencial teórico elaborado, foi produzido um questionário voltado para o universo da pesquisa: os 26 docentes do curso de Ciências Contábeis da Ufersa. O questionário continha nove questões, sendo estas preocupadas em analisar seus perfis, formações e algumas opiniões acerca do seu ambiente de trabalho em busca de conhecer a satisfação dos mesmos em lecionar no curso. Foram impressos 26 questionários, um para cada docente que leciona pelo menos uma disciplina no curso, no intuito destes serem entregues aos mesmos pessoalmente. De uma população de 26 professores, obteve-se contato com uma amostra de 20.

Após a coleta de dados, que foi realizada no período de 09 a 13 de Maio de 2016, foram gerados gráficos e tabelas utilizando a ferramenta Excel para visualização e posteriormente análise dos dados. Os resultados serão apresentados na próxima sessão.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

De acordo com o gráfico 1, na amostra de 20 docentes que responderam a pesquisa, 50% são do sexo masculino e 50% do sexo feminino, não havendo disparidade entre gêneros. Com o gráfico é possível fazer uma análise da evolução da mulher no mercado de trabalho Contábil. Nos primórdios, a profissão contábil era predominantemente masculina, acreditava-se que apenas os homens detinham a capacidade de possuir uma profissão que exigia tantos cuidados, mas com o passar dos anos, as mulheres foram adquirindo espaço. Não há um exato

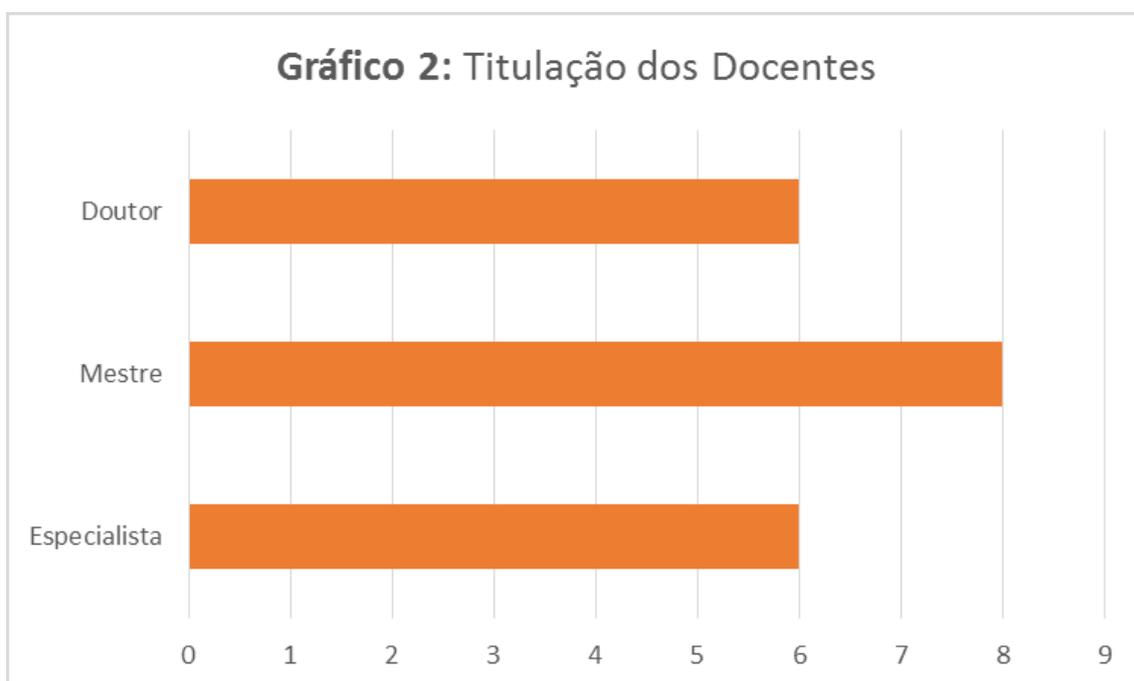
momento conhecido como a inserção da mulher nesta área, mas, a partir do Governo de Getúlio Vargas, com o direito de voto feminino e o ingresso significativo no mercado de trabalho, houve grande integração feminina nessa e em muitas outras áreas profissionais (BONIATTI; VELHO; PEREIRA; PEREIRA; OLIVEIRA, 2014).

Tabela 1: Curso de Graduação dos Docentes.

Administração	2	10%
Ciência da Computação	1	5%
Ciências Contábeis	8	40%
Ciências Sociais	1	5%
Direito	3	15%
Economia	1	5%
Engenharia Agrônômica	1	5%
Engenharia de Produção	1	5%
Filosofia	1	5%
Psicologia	1	5%
Totais	20	100%

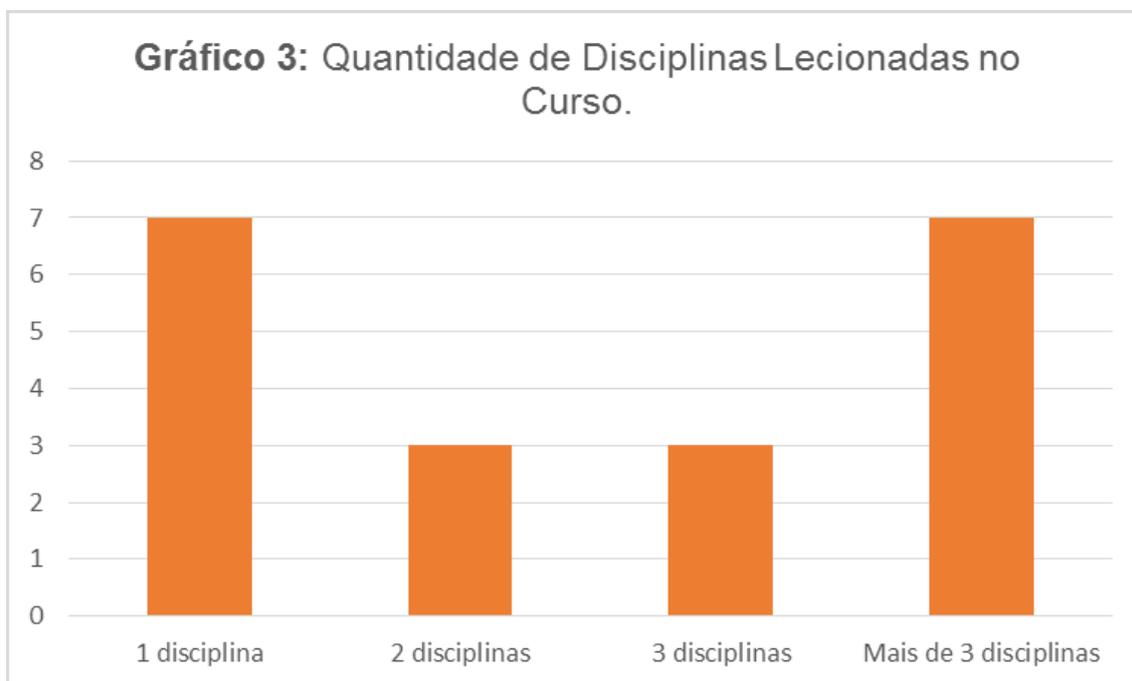
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Analisando a Tabela 1, que trata da graduação dos professores avaliados, constata-se que 40% dos docentes são bacharéis em Ciências Contábeis. Os 60% restantes dispersam-se em diversos cursos, abrangendo inclusive cursos que não possuem área afim com Contabilidade. O fato de maior parte dos professores do curso não possuírem formação em bacharelado em Ciências Contábeis pode constituir um problema desde que tais professores não busquem moldar suas aulas para as necessidades dos alunos do curso de Contabilidade. Outro ponto importante a ser frisado é a falta de cursos de Licenciatura no curso de Ciências Contábeis. Caso o discente opte pela carreira acadêmica, este terá que formar-se no bacharelado e após isso buscar meios de obter a didática e os títulos necessários ao exercício da docência, não havendo nenhum curso que já o prepare de cara para o ensino.



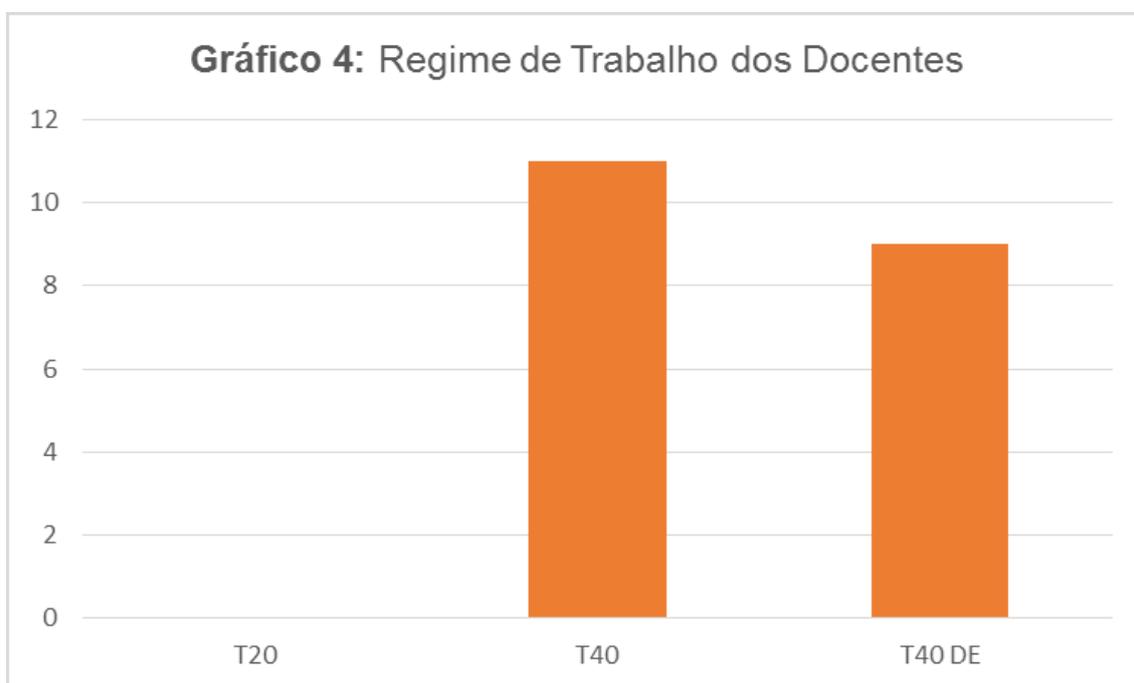
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

O gráfico 2 demonstra ponto positivo com relação a formação dos professores. Verifica-se que a moda entre as titulações é a de Mestre, no qual se encontram 8 dos 20 professores analisados, satisfazendo 40%. Os outros 60% dividem-se entre Especialistas e Doutores, com 30% de ocorrências cada. Apesar da maioria dos docentes concentrarem-se na categoria de Mestre, é expressiva a quantidade de Doutores dentro do curso, sendo este o título de maior nível dentro do âmbito docente. Segundo um estudo de Nossa (1999), apenas 19% dos professores de Contabilidade possuem cursos de pós-graduação em nível de mestrado e doutorado, então, ter 70% dos professores inclusos nessa parcela é um ponto favorável dentro do curso de Ciências Contábeis da Ufersa.



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

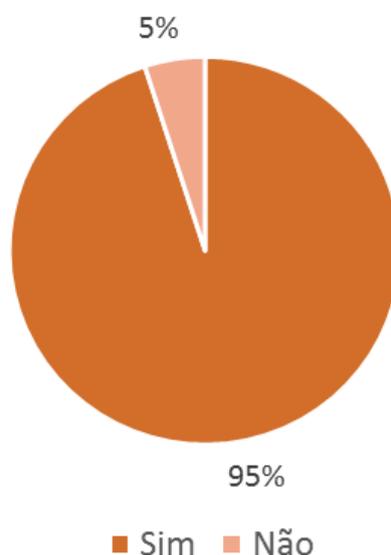
Ao analisar a quantidade de disciplinas que os docentes ministram dentro do curso, observa-se que 35% dos professores lecionam apenas uma disciplina e outros 35% mais de 3. Com base no questionário, constatou-se que os professores que ministram mais de 3 disciplinas no curso são professores formados em Contabilidade, e os que ensinam apenas uma disciplina no curso são professores formados por outras áreas. É necessária uma atenção com relação à quantidade de disciplinas lecionadas por professor dentro do curso. A excessiva carga de disciplinas gera um requerimento de uma maior carga de tempo e de trabalho. É necessário tempo para o preparo das aulas, tempo de estudo e também tempo de descanso para que os docentes se sintam satisfeitos e motivados a exercerem seu exercício e o façam da melhor forma possível. Quando os mesmos se encontram exaustos e com sobrecarga de tarefas, gera um ambiente propício para o surgimento de transtornos mentais acometidos pelo trabalho, como por exemplo a síndrome de Burnout, comum entre docentes nessas condições.



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Sobre o regime de trabalho dos docentes, verifica-se que dentre a amostra verificada nenhum responde ao regime T20 (a modalidade de regime T20 corresponde a uma carga de 20 horas semanais de trabalho). Em contrapartida, a maior parte dos docentes, que diz respeito a 55% da amostra, encontram-se na categoria T40 (40 horas de trabalho por semana), e o restante refere-se ao regime T40 DE (DE significa Dedicção Exclusiva, essa modalidade refere-se aos docentes que apenas podem ter vínculo empregatício com a instituição, e que são sujeitos a produzirem pesquisa e extensão para a universidade). É importante ressaltar a importância de ter professores com dedicação exclusiva à universidade. Estes atuam na produção de conhecimento que eleva o patamar da instituição, gerando mais conhecimento e oportunidades.

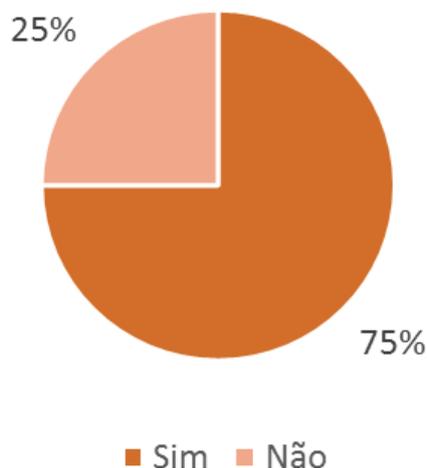
Gráfico 5: Experiência prática na área de ensino.



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

O gráfico 5 apresenta um traço positivo sobre os professores do curso. De acordo com estudos realizados anteriormente, é imprescindível que os docentes possuam experiência prática na área de ensino para obterem propriedade para passar o conteúdo para os discentes. Quando estes vivenciam e utilizam na prática de mercado os conhecimentos nos quais estão passando em sala de aula, estes possuem uma maior condição de ensinar e de preparar os discentes para o mercado que os espera ao se tornarem egressos da universidade. De acordo com a pesquisa, 95% dos professores possuem experiência prática, índice alto e satisfatório para a formação dos alunos.

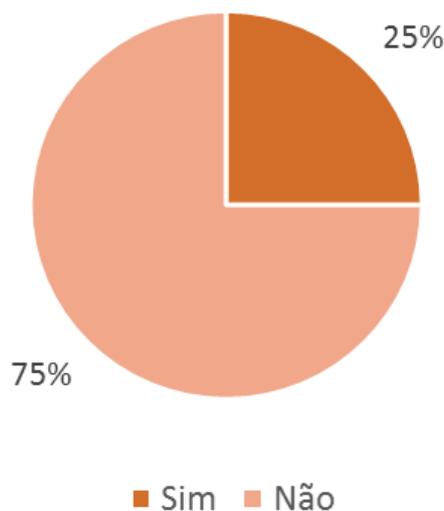
Gráfico 6: Preferência por lecionar outras disciplinas.



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

O gráfico 6 expõe a proporção de professores que apresentaram predileção por lecionar outras disciplinas dentro do curso. 75% da amostra demonstrou a satisfação por ensinar outras matérias, o que pode ser um fator preocupante se estes não se mostrarem felizes com as matérias que instruem, pois, como citado anteriormente, se os docentes não se encontrarem satisfeitos a realizar suas funções, podem causar impactos negativos na formação dos alunos.

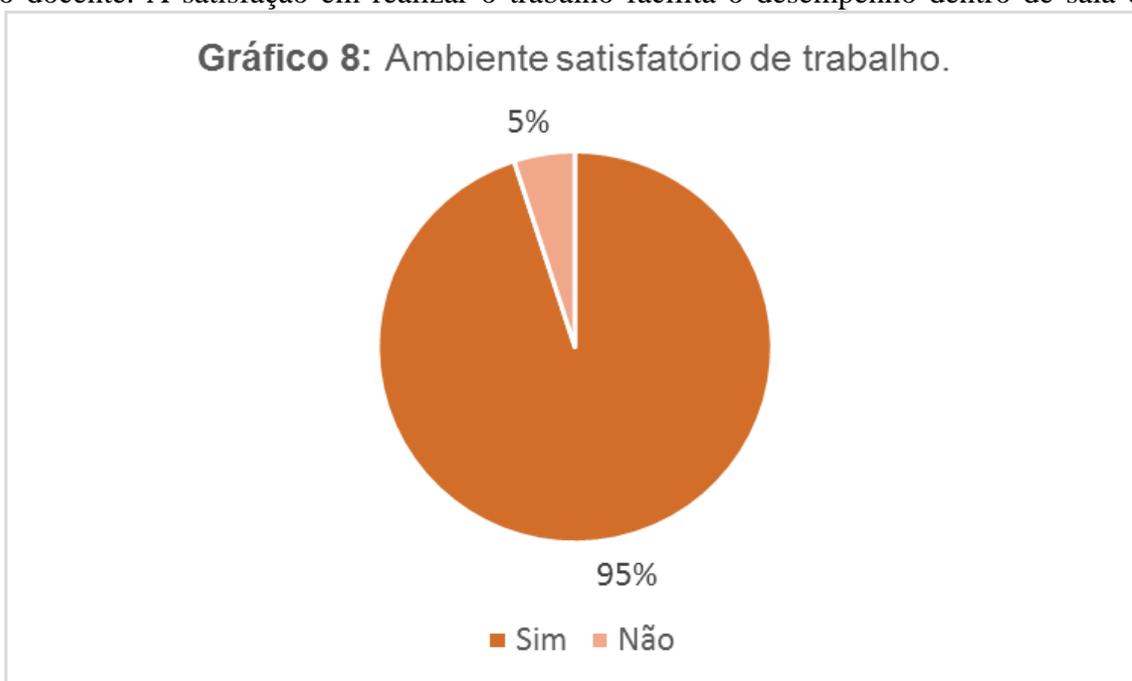
Gráfico 7: Vontade de possuir outra profissão.



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Diante do exposto, verifica-se que 75% dos professores se sentem satisfeitos com sua

profissão e não têm desejo de exercer outra, o que é apazível, pois a satisfação com seu trabalho garante que estes tenham interesse em executar sua função com melhor qualidade. Em oposto disto, 25% dos docentes demonstraram estima por exercer outra atividade, o que pode ser negativo se a vontade de realizar outro ofício prejudique o exercício de sua ocupação como docente. A satisfação em realizar o trabalho facilita o desempenho dentro de sala de



aula.

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Como visto no gráfico acima, 95% dos docentes se sentem satisfeitos com o seu ambiente de trabalho, o que é considerado um fator positivo, pois estar em um ambiente de trabalho propício beneficia um maior empenho e maior satisfação na hora de exercer seu trabalho. De acordo com estudos anteriores, para o professor transmitir melhor seus conhecimentos aos alunos e estes absorvam melhor, é importante que o docente se sinta realizado, e estar em um ambiente de trabalho adequado é um fator considerável neste quesito. Se o ambiente de trabalho não lhe é satisfatório, é difícil que o professor se sinta motivado para exercer suas funções com excelência e que se sinta feliz com isso.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Através de um estudo bibliográfico, o presente trabalho objetivou explorar o perfil dos docentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido com o intuito de analisa-los junto com suas formações, levando em consideração estudos existentes sobre o assunto que destacam que o desempenho dos professores em suas funções afeta diretamente a formação dos alunos.

A análise dos dados coletados da amostra mostrou tanto pontos positivos quanto negativos em torno do tema abordado. Com relação aos pontos positivos, pode-se destacar que os professores avaliados são capacitados e apresentam boa formação, além de 95% dos docentes possuírem experiência prática na área de ensino. Percebeu-se também, que o ambiente de trabalho oferece condições favoráveis para o desenvolvimento das atividades dos docentes.

Quanto aos pontos desfavoráveis da pesquisa foi possível analisar que há uma grande dispersão entre a formação de graduação dos docentes. Apenas 40% dos professores são formados em Ciências Contábeis, já os 60% restantes estão distribuídos em diversos outros cursos. Esse fato é visto como algo negativo quando o Docente não adapta sua aula a realidade de curso, tornando assim o conteúdo algo distante da prática dos alunos. Outro ponto analisado negativamente foi o fato de 25% dos profissionais desejarem ter outra profissão, sendo considerado um número relevante quando se aplica a uma amostra pequena como a do estudo em questão.

Com base no exposto podemos concluir que os pontos analisados acerca do perfil e formação dos professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido são satisfatórios na maior parte dos fatores. Pode-se concluir também que este estudo foi satisfatório, uma vez que foi possível compreender vários aspectos na visão dos docentes. No entanto, existem lacunas a serem avaliadas para se ter um entendimento mais completo e estruturado, abrindo possibilidades para novos estudos sobre o papel do docente na postura do docente dentro da sala de aula, assim como a visão da Universidade quanto à postura dos professores e alunos.

REFERÊNCIAS.

- KARAWEJCZYK, T. C.; ESTIVALETE, V. F. B. **O sentido do trabalho e o desenvolvimento de competências: perspectivas sob a ótica do professor universitário.** In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2., 2002, Recife. Anais... Recife: ANPAD, 2002.
- COURA, F. C. F. **O impacto da prática pedagógica dos formadores de professores na formação dos licenciandos em matemática.** Paidéia r. do cur. de ped. da Fac. de Ci. Hum., Soc. e da Saú., Univ. Fumec Belo Horizonte. Ano 10 n. 14 p. 55-70 jan./jun. 2013.
- LAFFIN, M. **Contabilidade e ensino: mediações pedagógicas.** Coleção cadernos CED 16, 2011.
- ANDERE, A. M.; ARAUJO, P. M. A; **Aspectos da formação do professor de ensino superior de ciências contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação.** R. Cont. Fin, USP. 2008.
- SILOMSKI, V. G.; MARTINS, G. A. **O conceito de professor investigador: os saberes e as competências necessárias à docência reflexiva na área contábil.** Revista Universo Contábil, v. 4, n. 4, p. 06-21, Blumenau. 2008.
- MARION, A. L. C.; MARION, J. C. **Metodologias de ensino na área de negócios: para cursos de administração, gestão, contabilidade e MBA.** São Paulo: Atlas, 2006.
- ALVES, I. S. **Motivação no contexto escolar: novos olhares.** Ironete da Silva Alves– Serra: Faculdade Capixaba da Serra, 2013.
- NOSSA, V. A necessidade de professores qualificados e atualizados para o ensino da Contabilidade. In: **VI Congresso Brasileiro de Custos** – São Paulo, SP, Brasil, 29 de junho a 2 de julho de 1999.
- BONIATTI, A. O.; VELHO, A. S; PEREIRA, A.; PEREIRA, B. B.; OLIVEIRA, S. M. **A evolução da mulher no mercado contábil.** Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto – GEDECON. VOL.2, Nº. 01, 2014.
- FAHL, A. C.; MANHANI, L. P. S. **As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade.** Revista de Ciências Gerenciais, n. 10, p. 25-33, 2006.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OS ADMINISTRADORES E OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS Qual o nível de conhecimento contábil dos futuros gestores empresariais?

Bruna Dalila Rodrigues
Francisco Valmir Dias Soares Júnior
Jeane Paiva Acioli do Nascimento

RESUMO

As ciências sociais aplicadas (Contabilidade e Administração) possuem diversas pedras de toque, por vezes o Administrador é posto a “contabilizar” e o contador se vê diante de funções da “administração”. Contudo, a relação entre essas duas áreas do conhecimento não se restringe a questões práticas. A ligação entre essas áreas é basilar e de fundamental importância para a boa relação entre ambas as funções. Especialmente quando falamos em Princípios de Contabilidade, a sinergia entre os administradores e o setor de contabilidade deveria aumentar à medida que se tem domínio desse conteúdo. Portanto, era mister a verificação do grau de conhecimento dos Administradores em formação educacional sobre os fundamentos de contabilidade, pois esses poderão fazer a diferença na vida profissional daqueles estudantes. Constatando-se a importância dos Princípios de Contabilidade para os Administradores, faz-se importante um questionamento: Qual o nível de conhecimento contábil dos futuros gestores empresariais? Esta pesquisa diagnosticou a pergunta supracitada, elencando qual o percentual de conhecimento apresentado sobre Princípios de Contabilidade dos estudantes de administração no município de Mossoró, universo da pesquisa. Este trabalho justificou-se pela grande importância dos conhecimentos de contabilidade dos demais profissionais ligados a gestão. Portanto, foi salutar trazer à discussão esses pontos. Diante do que foi experimentado, pode-se concluir que o conhecimento dos Princípios de Contabilidade por parte dos acadêmicos em administração no universo pesquisado é satisfatório, pois nas três questões que apresentavam relação direta com o problema a ser tratado, os estudantes demonstraram, de maneira abrangente, ter conhecimentos básicos de contabilidade.

Palavras-chaves: Administração, estudantes, princípios de contabilidade.

1. INTRODUÇÃO

As ciências sociais aplicadas (Contabilidade e Administração) possuem diversas pedras de toque, por vezes o Administrador é posto a “contabilizar” e, vice e versa, o contador se vê diante de funções da “administração”. Contudo, a relação entre essas duas áreas do conhecimento não se restringe a questões práticas e, por vezes, de pequena experimentação metodológica, a ligação entre essas áreas é basilar e de fundamental importância para a boa relação entre ambas as funções.

O estudo dos princípios é de suma importância em qualquer área, e da mesma forma como é necessário aos contadores e os técnicos em contabilidade os conhecimentos relacionados aos princípios em administração, é necessário aos administradores conhecer o que de mais importante a doutrina contábil reserva. Especialmente quando falamos em Princípios de Contabilidade, a sinergia entre os administradores e o setor de contabilidade deveria aumentar a medida que se tem domínio desse conteúdo.

O mercado de trabalho recebe inúmeros profissionais bacharéis em Administração, em todas as partes do Brasil e com formação nas mais diversas formas (presencial, à distância ou semipresencial). E o mercado espera que esses profissionais apresentem as competências que lhes puseram a experimentar na universidade.

Portanto, é mister a verificação do grau de conhecimento dos Administradores em formação educacional sobre os fundamentos de contabilidade, pois esses poderão fazer a diferença na vida profissional daqueles estudantes.

Diante desse cenário, constatando-se a importância dos Princípios de Contabilidade para os Administradores, faz-se importante um questionamento: Qual o nível de conhecimento contábil dos futuros gestores empresariais?

Esta pesquisa visa diagnosticar a pergunta supracitada, elencando qual o percentual de conhecimento apresentado sobre Princípios de Contabilidade, sobre alguns aspectos gerais, bem como verificar a auto-avaliação dos estudantes de administração no município de Mossoró, esse sendo o universo da pesquisa, a cerca do tema proposto. Visando estabelecer, ainda, um diagnóstico sobre a qualidade do ensino de contabilidade em um curso distinto e tão alinhado a ciência contábil. Esse diagnóstico permitirá verificar as medidas a serem tomadas, que podem variar desde uma pequena atualização educacional, até uma reciclagem completa sobre os Princípios de Contabilidade. Esta pesquisa, por seu caráter a posteriori, tem o condão de trazer à discussão as opiniões dos alunos de administração na modalidade presencial.

Este trabalho se justifica pela grande importância dos conhecimentos de contabilidade dos demais profissionais ligados a gestão. Portanto, é salutar trazer à discussão esses pontos. É válido salientar, ademais, que embora a pesquisa trate de verificar o conhecimento dos Princípios de Contabilidade pelos Administradores, será dada certo espaço para apresentar como a Administração evoluiu até os dias de hoje.

Este trabalho é composto de cinco capítulos, descritos a seguir: O primeiro é constituído pela introdução e justificativa do trabalho; O segundo constitui-se pelo embasamento teórico da Administração e dos Princípios de Contabilidade, além de abordar a realidade educacional superior presencial em administração do município de Mossoró; O

terceiro apresenta a metodologia utilizada no trabalho; o quarto apresenta o resultado da pesquisa e a análise dos dados; o quinto apresenta a conclusão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Antes de abordar os conhecimentos sobre princípios contábeis propriamente ditos, se faz necessária uma viagem superficial sobre a história da administração, essa ciência – ou não – social aplicada que tanto tem proximidade com os conhecimentos contábeis. Entender a administração é o primeiro passo para perceber a importância do conhecimento básico que o profissional dessa área deve ter de contabilidade.

2.1 NOÇÕES DE ADMINISTRAÇÃO

Compreender a administração, e como se compõe, requer um conjunto de processos de conhecimentos, sobre seus atributos e funções. Segundo Maximiano (2000), administração é o processo de tomar decisões e realizar ações que compreende quatro processos principais interligados: planejamento, organização, execução e controle.

2.1.1 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO

Desde a antiguidade até o século atual, têm-se registros de tentativas que venha conceituar à administração, tal ciência social que tem seu foco voltado para as práticas de gerenciamento de recursos financeiros e humanos de uma empresa.

A administração pode ser também definida como uma função que consegue que as demais ações sejam realizadas. Destaca-se a ideia de que a Administração constitui um recurso para a racionalização e condução do processo produtivo, que exige conhecimentos, habilidades e atitude, envolvendo a elaboração de relatórios, projetos e laudos, em que se exija a aplicação de conhecimentos inerentes às técnicas de organização, tais como: pesquisas, estudos, análises, interpretação, implantação, coordenação e controle dos trabalhos nos campos de administração.

Como exemplo de trabalhos no campo da administração pode-se citar: seleção de pessoal, análise, métodos e programas de trabalho, orçamento, administração de material e financeira, administração mercadológica, administração de produção, relações industriais, bem como outros campos em que estes se desdobrem ou com os quais sejam conexos.

2.1.2 HISTÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO

Embora seja ressaltado que as práticas de administração, só teve início com a administração científica, o conjunto de elementos que integram a administração hoje são resultado de uma mecânica acumulativa, histórica e social de conhecimentos que começou desde à antiguidade, quando o homem foi se associando para atingir objetivos comuns.

Mesmo de forma rudimentar, constatava-se a administração organizacional como ferramenta para realizar tarefas. Chiavenato (1983 apud FERNANDES, 2010) faz referências às magníficas construções realizadas na antiguidade no Egito, na Mesopotâmia, na Assíria que denotam trabalhos de dirigentes capazes de planejar e orientar a execução de obras que ainda podem ser observadas. Também, através de papiros egípcios, foi possível verificar a importância da organização e administração da burocracia pública no antigo Egito.

Através dos séculos, as normas administrativas e princípios de organização, continuaram a ser moldadas, sob influências dos filósofos, como Sócrates, Platão, René Descartes, seguida com contribuições de Karl Marx, da Igreja Católica e sua estrutura hierárquica, e do exército.

Contemporaneamente, profundas e rápidas mudanças na estrutura empresarial e econômica foram causadas pela primeira e segunda Revolução Industrial, seguida pela influência das ideias básicas dos economistas clássicos liberais que constituíram os pontos fortes do pensamento administrativo.

2.1.3 IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO

A administração se faz essencial em todas as entidades, seja para alcançar-se os objetivos de um conjunto organizacional, familiar ou até mesmo em um projeto individual, deixando de ser apenas uma prestadora de serviços, e passando a interpretar os objetivos da organização e transformá-los em ação, sendo assim considerada como a melhor forma de incorporar valor e criar riquezas dentro da sociedade.

Em seus relatos, Chiavenato (2006) mostra perspectivas, de que, a administração constitui a maior inovação do século XX e que graças a ela, a ciência pode ver suas descobertas transformadas em bens e serviços disponíveis a todos, tornando úteis e produtivos as várias áreas dos conhecimentos humanos. Em sua obra intitulada: “Princípios da Administração” refere-se a administração como maior responsável pela evolução das novas eras. O autor citado ainda afirma o fundamental papel da administração na condução da sociedade moderna. Ela não é um fim em si mesma, mas o meio de fazer com que as coisas sejam realizadas da melhor forma, com menor custo e com mais eficiência e eficácia.

2.2 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Os Princípios Contábeis foram criados no Brasil em 1993 estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio das resoluções 750/93 e 774/94, foram os seguintes: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo valor original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

Em Junho de 2010 foi publicada a Resolução CFC 1.282/2010, que faz a atualização da Resolução CFC 750/93, que trata dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, com essa atualização o número dos princípios foram diminuídos, e a própria denominação dos princípios, que antes eram chamados por Princípios Fundamentais de Contabilidade, agora recebem o título simplificado de "Princípios de Contabilidade".

O princípio da Atualização Monetária, que fora revogado, e os possíveis efeitos monetários passam a ser tratadas dentro do princípio do Registro pelo Valor Original. Desde então, são Princípios de Contabilidade: O Princípio da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro Pelo Valor Original, da Competência e da Prudência.

2.2.1 – PRINCÍPIO DA ENTIDADE

O Princípio da Entidade é considerado princípio Postulado mundial. Ele delimita o campo de atuação da contabilidade, que é o Patrimônio da entidade. “O patrimônio da entidade não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição”. (Resolução CFC 750/93).

A Contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas físicas (ou jurídicas) dos sócios. Não haverá união entre o patrimônio do sócio ou acionista da empresa, e o patrimônio da entidade. Portanto, a contabilidade registrará os dados que interferem no patrimônio da entidade, e não dos seus titulares. A contabilidade de uma empresa não deve se misturar com a de sócios.

2.2.2 – PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

O referido princípio é uma premissa de que a entidade vai funcionar por prazo indeterminado, ou seja, nunca será extinta. De acordo com o art. 5º da Resolução CFC 750/93, literalmente transcrito: “o Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância”. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) Assim, a continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio, considerando que a entidade, até evidências em contrário, terá sua vida continuada no futuro.

2.2.3 – PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

O Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidelidade das informações sobre o patrimônio da Entidade relativas a um determinado período, pois afirma que, “Parágrafo Único A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação”. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Este princípio refere-se o momento em que devem ser registradas as variações patrimoniais, ou seja, o reconhecimento imediato de Ativos e Passivos nos registros contábeis, e a fidelidade e integridade das informações sobre o patrimônio da Entidade. Tal atributo é exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

2.2.4 – PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

O referido princípio afirma que os fatos administrativos devem ser registrados na data correta de aquisição, independentemente do pagamento, e pelo valor de aquisição ou fabricação, sendo expresso em moeda corrente do país onde situa-se a entidade. Também determina que o valor do objeto em questão é o valor efetivamente pago por ele.

2.2.5 – PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

O Princípio da Competência registra as mudanças que ocorrem no patrimônio da Entidade. Demonstra que as receitas e as despesas são atribuídas aos períodos de acordo com a real ocorrência dos mesmos, e não quando pagas ou recebidas, devendo ser incluídas na apuração do resultado do período que efetivamente ocorreram independente do seu recebimento ou pagamento. Confronta as receitas com as despesas que ocorreram, e que estão relacionadas às variações do Patrimônio Líquido.

2.2.6 – PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Esse princípio especifica que para a quantificação da variação patrimonial, será adotado o menor valor para os componentes do ativo e o maior para os do passivo. Baseia-se na premissa de nunca antecipar Lucros e sempre prever possíveis Prejuízos.

2.3 – GRADUAÇÕES EM ADMINISTRAÇÃO NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ

Segundo a Plataforma do e-MEC, o município de Mossoró-RN, possui quatro instituições em atividade que oferecem o curso de graduação de administração na modalidade presencial: Faculdade de Ciências e tecnologia Mater Christi (MATER CHRISTI), Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), Universidade Federal Rural do

Semi-Arido (UFERSA) e Universidade Potiguar – UNP.

A Faculdade de Ciências e Tecnologias Mater Christi encontra-se devidamente credenciada, teve início no ano de 2001 mediante Portarias do MEC que homologaram parecer favorável da Comissão de Verificação para o curso de Administração. O referido curso obteve 3.0 (três) como conceito do MEC, e uma Nota 2 (dois) no Conceito Preliminar de Curso. O corpo docente do curso é formado por 17 professores, entre especialistas, mestres e doutores. Ao final de seus 8 (oito) semestres, o aluno da Faculdade de Ciências e Tecnologias Mater Christi, que cumprir todos os elementos curriculares, poderá receber o grau de Bacharel em Administração.

A Universidade do Estado do Rio Grande do Norte disponibiliza 46 vagas regulares para o curso de administração. A referida faculdade inseriu o curso na área de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas, e foi avaliado pelo MEC obtendo conceito 4.0 (quatro), e uma Nota 3 (três) no Conceito Preliminar de Curso, a faculdade disponibiliza um corpo docente formado por 40 professores. Ao final de seus 10 (dez) semestres, o aluno da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, que cumprir todos os elementos curriculares, inclusive a realização de um estágio na área, comprovando a capacidade de cada um dos formandos, poderá receber o grau de Bacharel em Administração.

O Curso de Administração da UFERSA foi criado em 2006, e semestralmente 50 novos alunos ingressam através do processo seletivo da UFERSA, onde permanecerão regularmente por nove semestres, duração do curso segundo a estrutura curricular, e após esse período e cumpridas as exigências curriculares, poderá receber o grau de Bacharel em Administração. Dentro da estrutura de departamentos da universidade, o Curso de Administração está alocado no Departamento de Agrotecnologia e Ciências Sociais, uma vez que a formação em Administração se enquadra, segundo classificação do Ministério da Educação (MEC), no âmbito das Ciências Sociais Aplicadas. Os principais docentes ligados ao curso estão lotados no mencionado departamento, entretanto, como o curso tem uma característica multidisciplinar, algumas disciplinas e professores são demandados de outros departamentos da instituição. Em avaliação do MEC obteve conceito de 3.0 (três) pontos, e uma Nota de 3 (três) pontos no Conceito Preliminar de Curso.

A Universidade Potiguar trata-se de uma instituição privada, a qual oferece o curso de Administração no campus de Mossoró, graduação com elevado índice de aprovação. Segundo os dados do Ranking Universitário Folha 2015 é considerada a 2º melhor do RN e 1º entre as instituições privadas. Atribuem esse resultado ao compromisso da direção, alunos e professores e o suporte que a universidade oferece em investimentos na formação dos profissionais. Mais de 50 professores, entre mestre, doutores e especialistas, foram avaliados juntamente com a infraestrutura disponibilizada pela universidade passaram pela avaliação, que controla os padrões de educação oferecidos pelas instituições de ensino superior. Os 1.260 alunos, da graduação, também foram incluídos na avaliação do Ministério da Educação, oferecendo suas visões sobre o tipo de aprendizado que recebem na UnP, tal avaliação que concedeu conceito máximo no MEC 5,0 (cinco) e uma nota 3 (três) no Conceito Preliminar de Curso.

Os cursos de administração do município de Mossoró, tem como propostas em suas grades curriculares propiciar aos alunos a formação acerca da importância da atuação da contabilidade, extraindo assim dessa forma conhecimentos úteis à análise, que possibilitem o entendimento da linguagem contábil ao processo decisório administrativo, transmitindo dessa forma um diferencial em seus ensinamentos, ao oferecer compreensão sobre os diversos ramos das ciências sociais aplicadas. A seguir, são apresentadas as disciplinas que cada universidade

citada anteriormente oferta aos graduandos em administração e que estão relacionadas ao ensino da contabilidade.

<p>MATER CHRISTI</p> <p>Fundamentos da Contabilidade Contabilidade de Custos</p>	<p>UFERSA</p> <p>Introdução a Contabilidade Contabilidade Aplicada á Administração Contabilidade Gerencial</p>
<p>UERN</p> <p>Contabilidade Geral I Contabilidade Geral II Contabilidade Aplicada á Administração</p>	<p>UNP</p> <p>Contabilidade Geral Contabilidade de Custos</p>

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa qualitativa é, na concepção de o Lüdke e André (1986), a interpretação de um contexto, que visa a descoberta. O formato de pesquisa qualitativa usada na pesquisa foi o estudo de caso. Sobre o estudo de caso, os citados acima fazem algumas valiosas considerações: buscam retratar a realidade de forma completa e profunda, apresentam os diferentes e as vezes conflitantes pontos de vista numa situação social e, por fim, utilizam uma linguagem mais acessível que outros formatos de pesquisa.

Na coleta dos dados primários foram utilizados livros, artigos, revistas, documentos eletrônicos e periódicos. No processo de análise dos resultados da pesquisa, os vários conceitos dispostos, no referencial teórico foram utilizados para formulação do questionário aplicado, constituindo dessa forma as referências empíricas.

A área para análise teve como universo os estudantes do curso de Administração, nível bacharelado, das diversas universidades e faculdades da cidade de Mossoró-RN, Faculdade Mater Christi, Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN, Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA e Universidade Potiguar – UnP. A pesquisa foi aplicada no período de março a abril de 2016 através de questionário online disponibilizado aos pesquisados através de e-mail e redes sociais. O número de entrevistados foi de 70 alunos, selecionados aleatoriamente. O questionário aplicado era composto de 4 (quatro) questões, a primeira em múltipla escolha, a segunda sendo uma escala linear de um a sete (1 – 7), a terceira sob formato de seleção múltipla alternada e a última sob forma de múltipla escolha.

Para categorização dos efeitos foram utilizados gráficos, tendo os dados sido tabulados na planilha eletrônica, dando suporte para a apresentação dos resultados do estudo aplicado.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente, foi perguntado aos estudantes de administração simplesmente se eles sabiam da existência dos Princípios de Contabilidade. Ainda não se questionou quais seriam esses princípios, nem tão pouco o que os mesmos preceituavam, e as respostas podem ser verificadas no Gráfico 01 abaixo:

Gráfico 01: Conhecimento da existência dos Princípios de Contabilidade

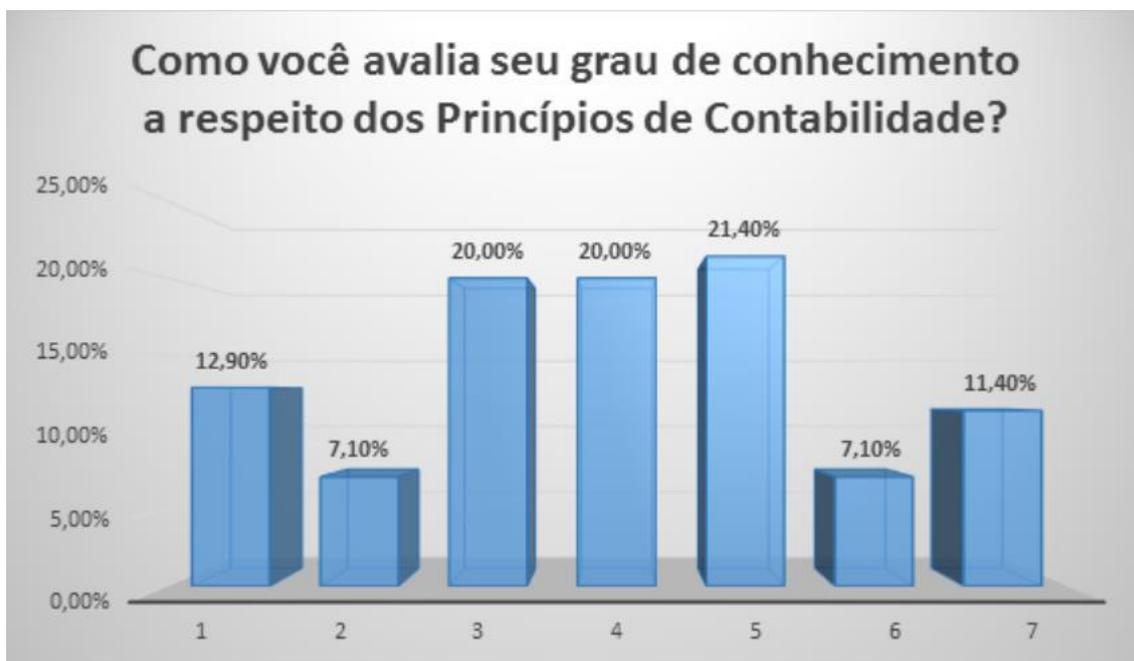


Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

A pesar de todas as universidades apresentarem em suas grades curriculares o ensino de disciplinas básicas de contabilidade, com ementas que incluem o ensino dos fundamentos de contabilidade, dentre esses fundamentos: os princípios de contabilidade, mais de 10% (dez por cento) dos entrevistados afirmaram não saber sequer da existência do tema proposto a se pesquisar.

Em seguida, foi perguntado aos entrevistados como eles avaliavam seu próprio conhecimento a cerca do tema proposto: Princípios de Contabilidade. Nesse quesito, a avaliação deveria ser feita de “1” a “7”, onde “1” representa “Conheço pouco” e “7” significa “Conheço muito”. As respostas estão representadas no Gráfico 02, abaixo:

Gráfico 02: Profundidade do conhecimento sobre Princípios de Contabilidade

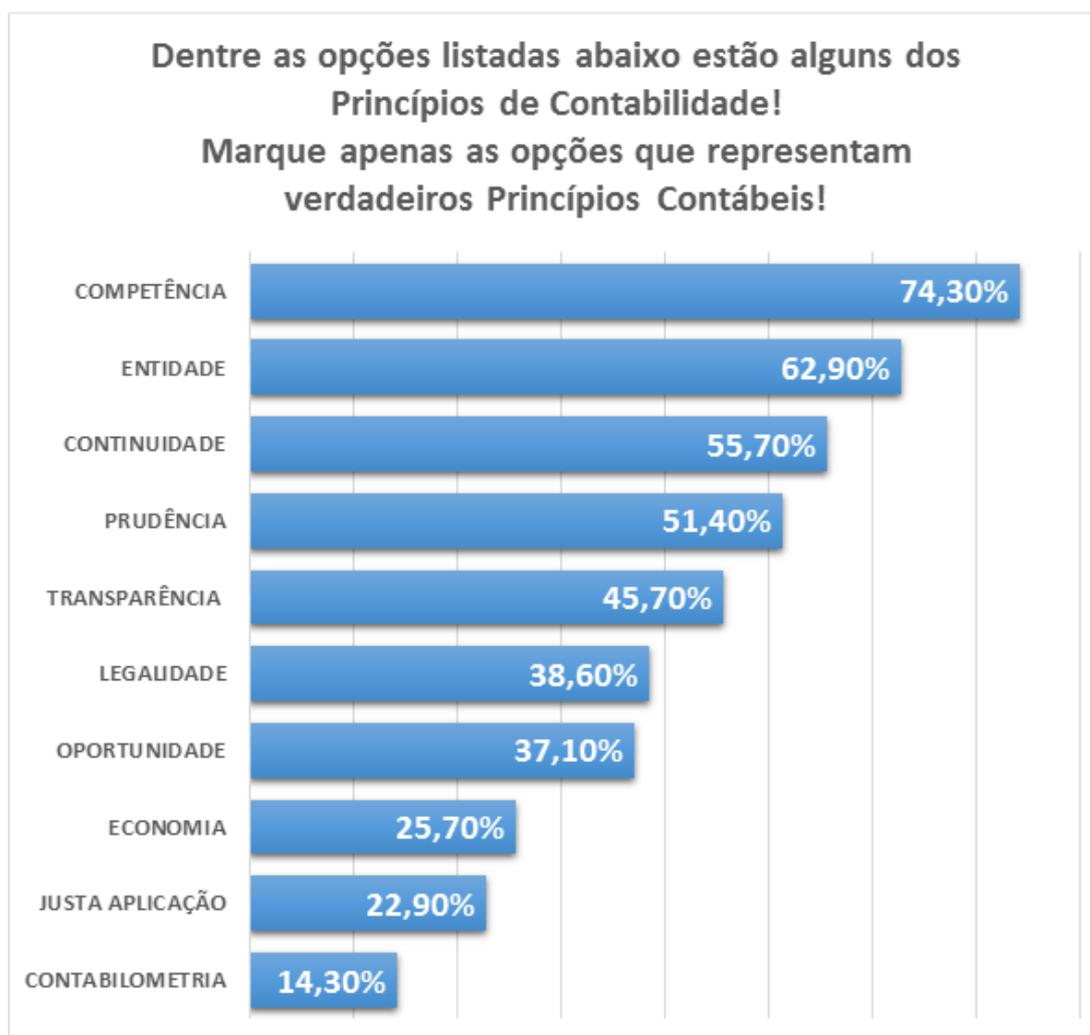


Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Pouco mais de 60% (sessenta por cento) dos entrevistados afirmaram conhecimentos intermediários em Princípios de Contabilidade. Por outro lado, os demais entrevistados dividiram-se quase que isonomicamente afirmando que conheciam muito ou pouco no que se refere ao tema pesquisado.

A terceira questão buscava verificar o conhecimento pormenorizado dos Princípios de Contabilidade. Foi apresentada uma lista de supostos princípios, alguns verdadeiros e outros não, e o entrevistado era questionado a marcar apenas aqueles que julgava ser verdadeiramente um Princípio de Contabilidade. O resultado pode ser verificado pelo Gráfico 03, abaixo:

Gráfico 03: Verdadeiros Princípios de Contabilidade.

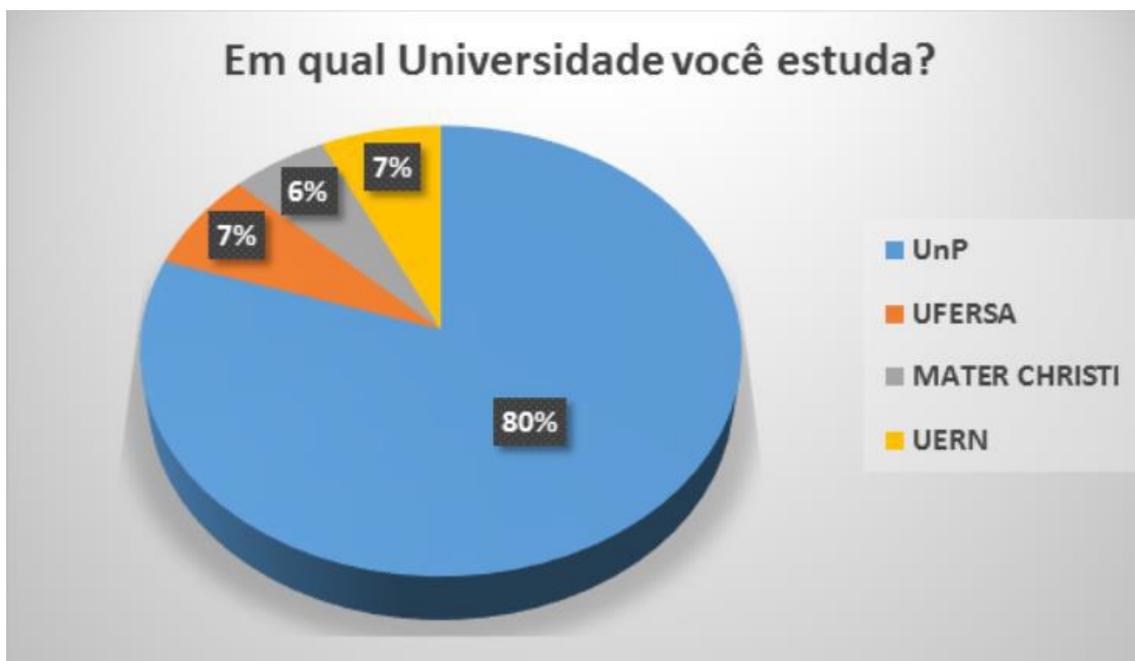


Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

A pesar do apontamento de todos os “falsos” princípios elencados na questão, alguns deles com um percentual bastante elevado – 45,70% acreditam que Transparência é um Princípio de Contabilidade e 38,60%, julgam o mesmo em relação a Legalidade – nota-se que os maiores percentuais (os três maiores) correspondem a princípios verdadeiramente da ciência contábil.

Por fim, para efeito de amostragem, foi perguntado qual a universidade em que os alunos estudam. Não foi feita distinção na resposta aos alunos dessa ou aquela instituição na hora de tabular os dados das questões anteriores, pois não tratava-se de ranquear as entidades de ensino, essa não era a verificação a fazer. Os resultados desse quesito estão apresentados no Gráfico 04, abaixo:

Gráfico 04: Em qual universidade estuda.



Fonte: Elaborado pelos autores, 2016.

Embora o formulário tenha sido enviado a centenas de alunos das quatro instituições de ensino superior presencial em administração de Mossoró, nota-se a maior aderência dos alunos da UnP, contudo não é possível estabelecer relação direta entre essa grandeza e os resultados obtidos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que foi experimentado, pode-se concluir que o conhecimento dos Princípios de Contabilidade por parte dos acadêmicos em administração no universo pesquisado é satisfatório, pois nas três questões que apresentavam relação direta com o problema a ser tratado, os estudantes demonstraram, de maneira abrangente, ter conhecimentos básicos de contabilidade.

Quanto à existência dos próprios princípios, a grande maioria afirmou positivamente para a questão. Quando perguntados sobre seu autoconhecimento do tema, cerca de oitenta por cento dos entrevistados declararam conhecê-los de maneira razoável, boa ou ótima.

Embora no quesito apresentado pelo Gráfico 03, haja muitos apontamentos para opções que não se tratavam realmente de um princípio contábil, a acertiva dentro os verdadeiros princípios esteve entre 37,10% e 74,03%. Vale salientar que os três menores indicativos foram para opções que não se tratavam de nenhum Princípio de Contabilidade, apontando para um conhecimento quando a sua inexistência.

Ademais, uma proposta de pesquisa futura poderia ser a verificação do conhecimento do conteúdo dos próprios princípios, ou a experimentação de sua aplicação no mundo dos negócios, diante de situações de fato propostas e a busca de soluções por parte dos administradores, com o uso de conhecimentos basilares de contabilidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas.

CARVALHO, Lúcia Maria Gadelha de. **Introdução à teoria geral da administração.**

- Caderno Pedagógico para o curso Técnico em Administração. MARINGÁ, 2008.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração**: teoria, processo e prática. 4. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.
- _____. Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010.
- FERNANDES, Cláudio de Almeida. **TGA – Teoria geral da administração**. Uberlândia, 2010. Apostila. Disponível em: <<http://claudioconsultoria.files.wordpress.com/2010/02/apostilade-tga-unipac.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2016.
- FRANCO, Hilário. **A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**, 7ª edição, São Paulo : ed. Atlas, 2004
- IUDÍCIBUS, Sérgio de / MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 3ª edição, São Paulo : ed. Atlas, 2002
- LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 7. ed. rev. e ampl. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – MEC. Disponível em http://portal.mec.gov.br/index.php?Itemid=86&id=116&option=com_content&view=article Acesso em 19 mar. 2016.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – MEC. Portal do e-MEC. Disponível em <http://emec.mec.gov.br>. Acesso em 19 mai. 2016.
- RIBEIRO, Antonio de Lima. **A origem e a evolução do ensino da administração no Brasil**. Disponível em http://www.cra-rj.org.br/site/espaco_opiniao/arquivos/art063.pdf. Acesso em 20 mar. 2016.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. 3ª edição, São Paulo : ed. Atlas, 2000
- STALLIVIERI, Luciane. **O sistema de ensino superior do Brasil**: características, tendências e perspectivas. Disponível em http://www.ucs.br/ucs/tplCooperacaoCapa/cooperacao/assessoria/artigos/sistema_ensino_superior.pdf. Acesso em 20 mar. 2016.

A PERCEPÇÃO DOS ADVOGADOS DE CAICÓ/RN ACERCA DA ADESÃO AO SIMPLES NACIONAL

Vinicius Barbosa Campos
Rosister Medeiros Filho

Heverton Fernando Vieira de Oliveira

RESUMO

Visto que o planejamento tributário é uma das formas lícitas de pagar menos tributos e consequentemente aumentar os lucros das organizações, teve-se como propósito conhecer mais sobre o Simples Nacional e sobre a nova Lei Complementar nº 147/2014 que concede a participação de algumas atividades ao Simples Nacional. Entre essas atividades foi selecionada a classe advocatícia para o respectivo estudo, após pesquisa bibliográfica aliada a aplicação de questionários, no qual objetiva-se identificar como as empresas advocatícias de Caicó/RN percebem a importância de um planejamento tributário frente a adesão ao Simples Nacional. A pesquisa é do tipo descritiva, qualitativa, sendo aplicado um questionário com 8 perguntas a 20 advogados, no universo de 131, no município de Caicó/RN. Obteve-se como resultado que os pesquisados tem pouco conhecimento a respeito, que o órgão de classe oferece informações, mas, no entanto, apenas 50% tem empresa constituída e mesmo assim são alheios e indiferentes em sua maioria no que diz respeito ao regime de tributação simples nacional que permite a possibilidade de pagar menos impostos.

Palavras-chaves: Planejamento Tributário. Simples Nacional. Lei Complementar nº 147/2014.

1. INTRODUÇÃO

O processo do planejamento tributário ainda é muito complexo no Brasil, em virtude das inúmeras leis tributárias e suas mudanças que modificam a rotina dos empresários, diante disso dificulta o entendimento dos gestores. No entanto, diante de um mercado altamente

competitivo é preciso que as empresas busquem formas lícitas de melhorarem os seus resultados, é necessário que os gestores adotem um planejamento no seu sentido literal para depois chegarem ao planejamento tributário, procurem meios que possam auxiliá-los ao alcance de suas metas e que resultem em informações sólidas.

Toda entidade no início de sua formalização deve escolher o respectivo regime de tributação, escolha está que deve ser feita com auxílio de um contador, no Brasil os regimes mais utilizados são: Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido. A partir do regime de tributação definido os gestores devem realizar um planejamento acerca dos tributos com a finalidade de aumentar seus lucros e tornarem-se competitivos no mercado, o Simples Nacional foi alterado pela Lei Complementar nº 147/2014 e esta alteração proporcionou que escritórios odontológicos, psicológicos, advocatícios e outros pudessem agrupar-se no simples nacional.

Essa Lei Complementar enaltece a relevância do trabalho, juntamente com conceitos acerca de regimes de tributação, a adesão do simples nacional perante a classe advocatícia e outras informações de suma importância para os empresários e demais usuários da contabilidade.

Diante disto, tem-se como objetivo identificar como as empresas advocatícias de Caicó/RN percebem a importância de um planejamento tributário frente à adesão ao Simples Nacional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção versaremos acerca do planejamento tributário, os regimes de tributação Simples Nacional e Lucro Presumido.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário consiste num método de prevenção que impede ou posterga de maneira lícita o fato gerador, visando uma economia tributária, com isso a empresa somará benefícios fiscais e conseqüentemente uma maximização em seus lucros, levando-se sempre em consideração a legislação fiscal atual e suas possíveis mudanças durante o médio e longo prazo que foi estabelecido para a criação do planejamento tributário.

O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam a economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais. Corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal, considerada pela empresa como médio e longo prazos (um ano, por exemplo), quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas. (OLIVEIRA, 2013, p. 201)

O fato gerador consiste em uma ocorrência decorrida de uma transação entre o credor e o devedor, gerando a existência do tributo, diante disso O Código Tributário Nacional (CTN) no Art. 3º define tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A alta carga tributária no Brasil ressalta a necessidade da aplicação do planejamento tributário devido as constantes mudanças da economia. De acordo com Martinez (2002, p.1):

Em época de mercado competitivo e excessivo de aumento de concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas percebe-

se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que dos custos de produção.

Perante isso se adota uma maior cautela quanto a aplicação do planejamento tributário dentro de sua organização, realizando um estudo mais aprofundado acerca de qual forma de tributação melhor se enquadra em sua organização, pois diante do cenário pode-se reduzir de forma considerável os valores pagos em tributos

Esse planejamento tributário deve estar ligado diretamente à legislação tributária pertinente, conforme estabelece o Art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN) onde define legislação tributária como: “a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes”.

A partir do momento no qual as organizações desenvolvem suas atividades, conseqüentemente o fato gerador futuro será criado, e é nesse quesito que a legislação tributária se aplica, pode-se exemplificar que diante do resultado do exercício as legislações do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) devem ser atendidas para determinarem a base de cálculo de provisões referente ao pagamento futuro desses tributos.

2.2 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime de tributação que foi instituído pela Lei Complementar n° 123/06 e foi lançado no dia 30 de junho de 2007, tem por característica efetuar arrecadações e fiscalizações a respeito das atividades de microempresas e empresas de pequeno porte, abrangendo os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os tributos do simples nacional são arrecadados através de um documento chamado DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) que conterà a unificação dos demais tributos tais como: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Contribuição para o PIS/PASEP, esse modelo diferenciado de arrecadação, o tornou particularizado dos demais regimes de tributação.

O Art. 3° da Lei Complementar n° 123/2006 atribui aspectos sobre as microempresas e empresas de pequeno porte.

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 n° 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).

Em relação às empresas de pequeno porte no início de suas atividades, as que obtiverem receita bruta superior a R\$ 300.000,00 multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, mas não superior a R\$ 360.000,00 multiplicados por este

mesmo número de meses (R\$ 300.000,00 acrescidos de 20%), a exclusão ocorrerá, mas sem efeitos retroativos. Caso ultrapassado este segundo limite, a retroatividade se impõe (Alexandre, 2014).

O Art.17 da Lei Complementar 123/2006 dispõe das vedações parciais a respeito do recolhimento tributário.

Art.17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - Que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II - Que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

V - Que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; [...]

Em suma o referido artigo relata as vedações parciais onde algumas entidades não poderão realizar perante o recolhimento de impostos e contribuições, percebe-se que algumas atividades faziam parte anteriormente da Lei Complementar nº 147/2014, um outro fator de suma importância consiste em caso de empate em licitações as empresas optantes pelo simples obterão vantagem, pois esse regime de tributação é critério de desempate, o mesmo ainda cita de modo específico as atividades que as organizações devem exercer e seus demais produtos comercializados.

2.2.1 Vantagens Do Simples Nacional

Diante de inúmeras vantagens do simples nacional, destacam-se algumas:

- Recolhimento unificado de tributos federais, estaduais e municipais e da contribuição patronal previdenciária.

- Desburocratização referente ao recolhimento da carga tributária.

- Uma possível economia tributária muito significativa, dependendo de alguns aspectos. Como por exemplo, o segmento da empresa e sua folha salarial.

- Facilidade para atender a legislação tributária e trabalhista.

- Em casos de licitações, as microempresas e empresas de pequeno porte terão algumas vantagens para critérios de desempates.

- Aumento de receita bruta até o limite de 7,2 milhões. Sendo 3,6 milhões no mercado interno e 3,6 milhões no mercado externo para exportação de mercadorias e serviços.

- As empresas que possuem pendências tributárias poderão dá baixas a qualquer momento, contudo, os sócios ou administradores serão adquirentes daquela dívida de acordo com os respectivos fatos geradores.

2.2.2 Atividades Contempladas Com Simples Nacional

No ano de 2014 o Simples Nacional passou por uma espécie de reforma através da Lei Complementar 147/2014 e algumas atividades econômicas passaram a se enquadrar de acordo com o Art. 18.

Art.18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o

§ 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º

[...] § 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

VII - serviços advocatícios. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Vale salientar que as microempresas ou empresas de grande porte não se enquadrarão no Simples Nacional se possuírem débitos na dívida ativa da União ou no INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), entretanto, a Lei Complementar nº 128 de 2008, permitiu a possibilidade de financiamento para as entidades que possuem débitos com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS este parcelamento não é concedido às empresas que já foram excluídas do Simples e tentam o reingresso, ou seja, o retorno daquelas entidades ao Simples Nacional só se dará mediante pagamento à vista.

Sabe-se que o faturamento máximo para o enquadramento no Simples é R\$ 3,6 milhões, contudo a Lei Complementar nº 147/2014 também modificou essa característica, pois as organizações podem atingir receitas de até R\$ 7,2 milhões, desde que em mercados diferentes, ou seja esse limite terá que ser dividido para o mercado interno (R\$ 3.600.000,00) e mercado externo (R\$ 3.600.000,00), com finalidade da geração do imposto onde as alíquotas e bases de cálculos ocorrerá de forma distinta, o valor do DAS no mercado interno é diferente do DAS do mercado externo, anteriormente não ocorreria uma vez que era gerado um único tributo para os dois segmentos, acarretando conseqüentemente uma carga tributária mais onerosa para o empresário.

Com essa nova forma de tributação e essa ampliação de faturamento, pode-se observar que há um incentivo para a adesão ao simples nacional e as exportações, ressaltando as empresas as quais possuem receitas de exportações ainda estarão desobrigadas de (PIS, COFINS, ICMS E IPI.)

Agregado com essas novas atividades a qual se enquadraram no simples surge também o novo anexo VI no qual se amparam alguns segmentos ligados à prestação de serviço, o anexo I está voltado para o comércio ou empresas que possuem um faturamento de R\$ 180.000,00 até R\$ 3.600.000,00, com alíquotas que variam de 4% a 11,61% dependendo do faturamento. Em seu anexo VI, objetivo do estudo, são para as entidades que adquirirem receitas através de atividades de advocacia, corretagem de seguros, medicina veterinária e outras.

2.3 LUCRO PRESUMIDO

Consiste em um regime de tributação que presume quanto de lucro as pessoas jurídicas terá de acordo com as receitas brutas ou outras receitas passíveis de tributação, as empresas que se enquadrarem no Art. 13 da Lei nº 12.814/13 poderão optar pelo Lucro Presumido.

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

As empresas que não estão obrigadas a optar pelo lucro real podem optar normalmente pelo Lucro Presumido, diferente do simples nacional, os impostos IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, INSS, são pagos separadamente e de responsabilidade de cada ente

federativo aonde ocorreu o fato gerador, a base de cálculo para o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) dependerá da porcentagem aplicada sobre a receita bruta e da atividade exercida pela entidade.

Quanto à forma de apuração do Lucro Presumido, ela se dá de modo trimestral ou no fim das atividades da empresa. Entretanto, nada impede que as PJ (pessoa jurídica) realizem os pagamentos mensais dos seus tributos através do DARF (Documento de Arrecadação da

Receita Federal). Nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro são apurados o Lucro Presumido das entidades.

Em relação à base de cálculo do imposto de renda sobre o Lucro Presumido, a base será todas as receitas provenientes de vendas, prestações de serviços e outras receitas, como por exemplo, os ganhos de capitais, a alíquota será de 15% e outra de 10%, está como adicional para empresas que passarem R\$ 20.000,00 ao mês além do faturamento permitido ou R\$ 60.000,00 ao trimestre, essas receitas devem ser reconhecidas pelo regime de competência, mas em caso das vendas do produto a empresa poderá optar pelo regime de caixa no momento no qual as receitas forem adentrando no próprio caixa através de produtos parcelados ou à vista.

3. METODOLOGIA

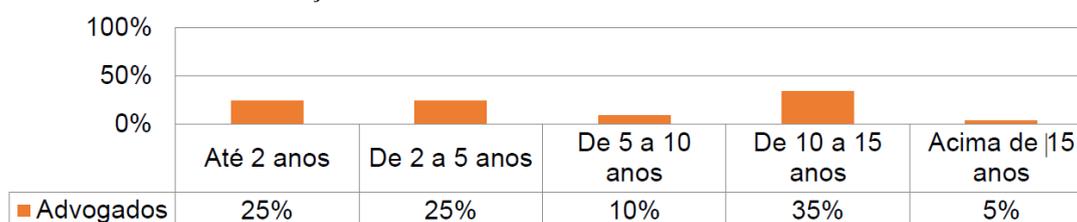
A pesquisa é descritiva, segundo Silva (2000, p.21), “a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de levantamento”. Caracteriza-se por ser bibliográfica, de acordo com Silva (2001, p.21) “A pesquisa bibliográfica é [...] elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet”.

Quanto à abordagem a pesquisa é qualitativa por não utilizar nenhuma técnica estatística para o tratamento dos dados. O universo compreendeu aos advogados da cidade de Caicó/RN, que totalizam 131 profissionais registrados, de acordo com a OAB, a amostra foi de 20 advogados, correspondendo a 15,27% do universo pesquisado. O período da pesquisa foi de setembro a novembro de 2015. Para a coleta dos dados foram utilizados um questionário com 8 perguntas, para o tratamento da coleta dos dados utilizou-se o Microsoft Excel.

4. ANÁLISE E RESULTADOS

Por meio de questionário realizado em alguns escritórios de advocacia no município de Caicó-RN, foi abordado o discernimento dos advogados perante a LC nº 147/14 e apontar as possíveis dificuldades daqueles no que tange a respeito da legislação tributária.

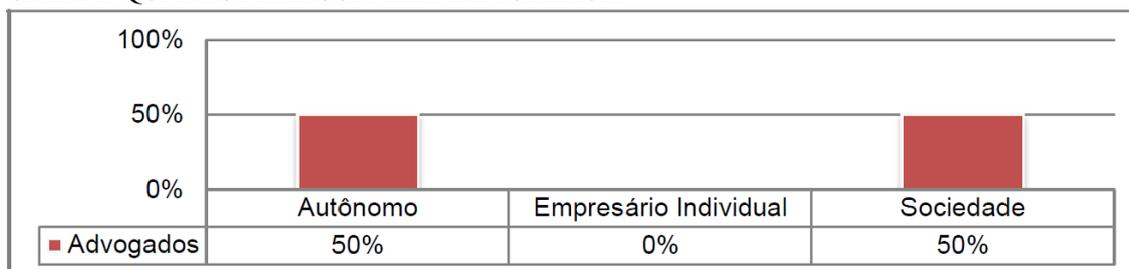
Gráfico 1: TEMPO DE ATUAÇÃO



Fonte: Elaborado pelo autor

O primeiro questionamento referiu-se ao tempo de atuação dos advogados, diante disto obteve-se um resultado bem diversificado, sete ou 35% dos advogados trabalham entre 10 a 15 anos, em seguida houve uma igualdade entre os que trabalham até 2 anos ou de 2 a 5 anos, ambos com 25%, outros dois trabalham entre 5 a 10 anos correspondendo a 10% e apenas um já atua na profissão a mais de 15 anos, representando apenas 1% dos entrevistados.

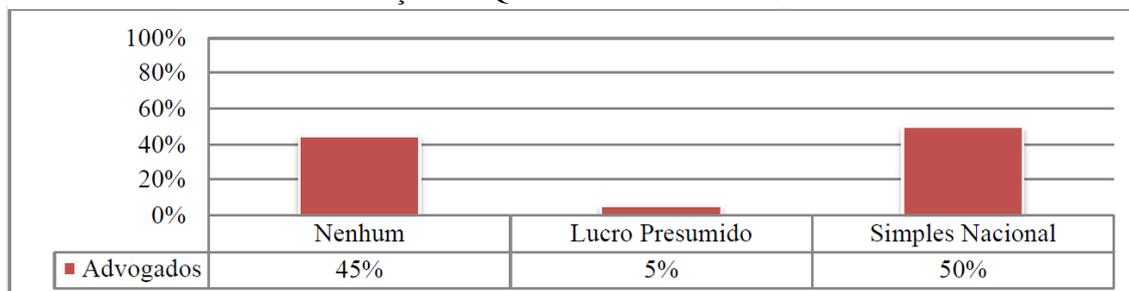
Gráfico 2: QUANTO A PERSONALIDADE JURÍDICA



Fonte: Elaborado pelo autor

No presente gráfico ocorreu igualdade quanto à atuação atual do advogado, sendo dez ou 50% responderam que estão atuando como autônomo e os outros dez em sociedade, o empresário individual não foi optado, na concepção dos entrevistados seria mais vantajoso desenvolver suas atividades econômicas como autônomo ou sociedade.

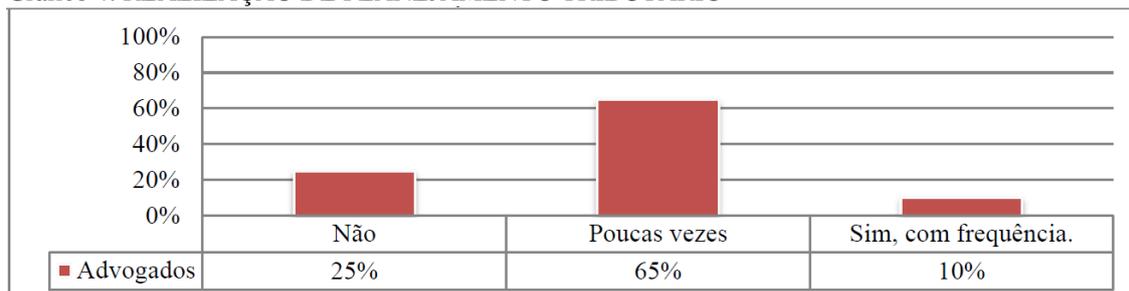
Gráfico 3: REGIME DE TRIBUTAÇÃO ENQUADRADO



Fonte: Elaborado pelo autor

Gráfico referente ao regime de tributação que o advogado se enquadraria, nove deles ou 45% respondeu que não se enquadram em nenhuma, pois responderam que são autônomos no gráfico anterior, já um ou 1% respondeu que se enquadraria no Lucro Presumido, e dez ou 50% responderam que se enquadram no Simples Nacional, número que coincide com os que optaram pela sociedade na questão anterior.

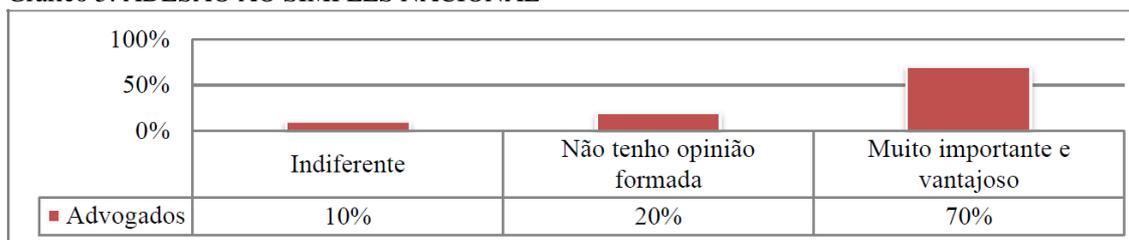
Gráfico 4: REALIZAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO



Fonte: Elaborado pelo autor

Esse gráfico demonstra a participação dos advogados em relação a parte tributária da sua empresa, cinco ou 25% disseram que nunca fizeram um estudo dos tributos da sua empresa, fato relevante, pois em alguns casos o advogado pode está deixando de aumentar sua margem de lucro, treze ou 65% já fizeram, mas de modo muito pouco e dois ou 10% falaram que faz e de maneira rotineira.

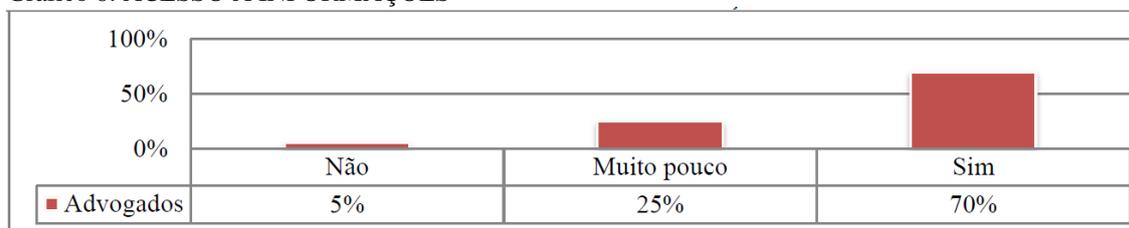
Gráfico 5: ADESÃO AO SIMPLES NACIONAL



Fonte: Elaborado pelo autor

O objetivo desta pergunta foi mostrar qual a opinião do advogado em poder aderir ao Simples Nacional diante disto dois ou 10% responderam que é indiferente, ou seja, tanto faz, identificando assim uma perspectiva negativa, pois é algo que pode trazer aumento de lucro para si, outros quatro ou 20% ainda não possuem opinião formada somente ouviram falar, outros já leram, mas não emitiram uma opinião, e em a grande maioria sete ou 70% dos entrevistados acham muito importante e vantajoso.

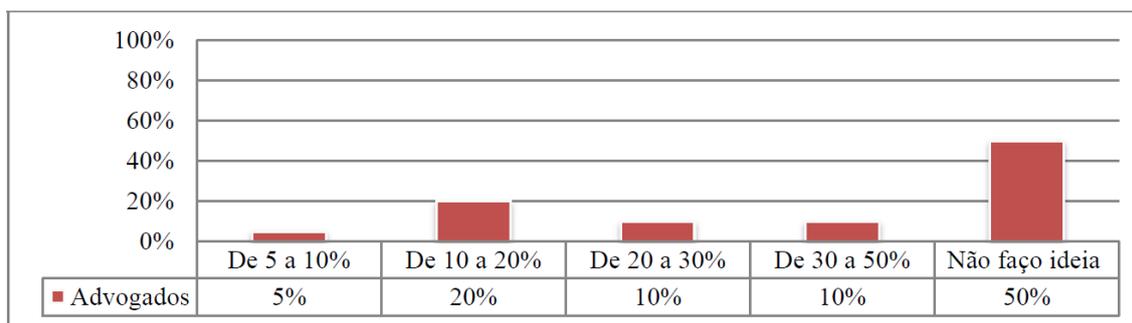
Gráfico 6: ACESSO A INFORMAÇÕES



Fonte: Elaborado pelo autor

Como a Lei Complementar n° 147/2014 entrou em vigor em janeiro de 2015, procurou-se saber dos advogados se o órgão responsável pela classe forneceu informações a respeito da adesão ao Simples Nacional, dentre estes apenas um ou 5% disse que a OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) não forneceu nenhum tipo de informação, enquanto que cinco ou 25% disseram que forneceu, entretanto, muito pouco, porém a maioria quatorze ou 70% responderam que a OAB forneceu conteúdo a respeito da adesão.

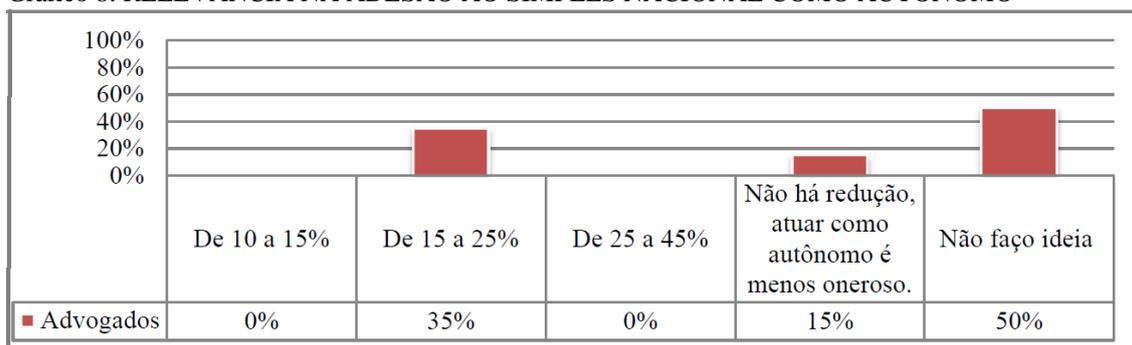
Gráfico 7: RELEVÂNCIA NA ADESÃO AO SIMPLES NACIONAL COMO LUCRO PRESUMIDO



Fonte: Elaborado pelo autor

Tentou-se mensurar a partir de quanto uma diminuição tributária seria relevante para os advogados ao mudar do Lucro Presumido para o Simples Nacional, dentre estes apenas um ou 5% falou que de 5 a 10% a diminuição já seria importante, quatro ou 20% falaram que só seria relevante entre 10 a 20%, dois entre 20 e 30%, e mais dois responderam que só seria importante uma diminuição de 30 a 50%, a maior parte disse que não fazia ideia de quanto essa onerosidade a menor é importante para o advogado, representando metade dos entrevistados ou 50%.

Gráfico 8: RELEVÂNCIA NA ADESÃO AO SIMPLES NACIONAL COMO AUTÔNOMO



Fonte: Elaborado pelo autor

Já neste outro gráfico o objetivo foi analisar a partir de quanto a diminuição tributária seria considerável para os advogados mediante o Simples Nacional ao autônomo, ou se este é mais vantajoso para a atuação do profissional, sete ou 35% responderam que de 15 a 25% já é um valor expressivo, três ou 15% optaram por atuar como autônomo, relatando que não há redução se passasse a atuar no Simples Nacional, a outra metade ou 50% não faz concepção acerca de quanto seria significativa essa diminuição.

Nesses dois últimos gráficos nota-se que os advogados não possuem tanto discernimento na parte tributária de suas receitas e também pecam no acompanhamento delas, fato que já foi confirmado no início da análise dos primeiros gráficos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em busca de demonstrar que se pode pagar menos imposto de uma forma lícita a referida pesquisa teve como objetivo obter a percepção da classe advocatória da cidade de Caicó/RN acerca da inserção dessa atividade ao regime de tributação Simples Nacional.

Observamos que apenas 5% dos pesquisados atuam há mais de 15 anos, o que detona um profissional jovem, aberto a mudanças inerentes aos dias atuais que são cada vez mais constantes, foi constatado que metade dos entrevistados são autônomos e a outra metade é

sociedade, não havendo empresário individual o que significa que apenas 50% precisam de contadores, esse mesmo quantitativo aderiu ao simples nacional como regime de tributação o que causa certa estranheza tendo em vista que a Lei Complementar é de 2014 e apenas 25% da amostra atuam como advogados a 2 anos. O que demonstra incoerência dos respondentes.

Os advogados relataram que poucas vezes fazem um estudo sobre o planejamento tributário, porém reconhecem a importância de se fazer esse ato, os mesmos afirmaram receber auxílio da OAB quanto a divulgação das informações.

Concluindo a análise, constatamos que os profissionais da classe jurídica, advogados, não tem a mínima noção do benefício que pode causar a partir da adesão ao simples nacional. Vale ressaltar que a adesão ao simples nacional nem sempre é vantajosa, visto que a alíquota para essa atividade é bastante elevada, o que é necessário fazer cálculos que responda cada caso de planejamento tributário.

Sugerimos para futuras pesquisas estudos de caso onde haja comparação entre os regimes da atividade advocatícia expondo com base dos cálculos devidos cada possível opção.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm#art18§5c.vii>. Acesso em 07 de outubro de 2015.

_____. Simples Nacional. Lei complementar nº 147 de 07 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm>. Acesso em 07 de outubro de 2015.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 8. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 1244.

BRASIL, Lei Complementar 123 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. Contabilidade tributária. ed. 4. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, E. L. ; MENESES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. Florianópolis: LED/UFSC, 2001.

MARTINEZ, Manuel Perez. O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva. Salvador, 2002. Disponível em: <www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos>. Acesso em 15 de março de 2015.

GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA E RENTABILIDADE: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA

CaritsaScartaty Moreira
Jeferson Jânio de Oliveira Costa
João Matheus França Bezerra

RESUMO

O objetivo desse trabalho foi analisar a relação da governança tributária e a rentabilidade das empresas do setor de energia elétrica, listadas no nível de Governança Corporativa Novo Mercado da BM&FBOVESPA. Para tanto, identificou-se o gerenciamento tributário nestas empresas através do cálculo dos três *proxies*, a saber, ETR, CashETR e BTD, cujas informações para a composição desses índices foram extraídas do Balanço Patrimonial e DRE, divulgados pelas empresas, bem como foram coletadas as informações para cálculo dos indicadores de rentabilidade utilizados nesta pesquisa, a saber, ROA, ROI, ROE, MB, MO, ML e GA, em que esses dados foram compilados em uma planilha do *Software Microsoft Excel (Office 2010)*. Para a obtenção dos mesmos, procedeu-se com uma análise qualitativa dos *proxies* de gerenciamento tributário e a comparação destes com os indicadores de rentabilidade, e como resultado identificou-se que de acordo com a ETR e a CashETR, as empresas analisadas possuem gerenciamento tributário em virtude desses indicadores serem inferiores a alíquota nominal atual (34%). No que se refere ao BTD, observou-se que na maioria das empresas analisadas, o lucro tributável foi maior do que o contábil, indicando um ineficiente gerenciamento tributário do ponto de vista desta ferramenta. Comparando os *proxies* de gerenciamento tributário com os indicadores de rentabilidade das empresas do setor de energia elétrica, listadas na BM&FBOVESPA durante o período de 2005 a 2014, não foi possível identificar uma relação entre a governança tributária e a rentabilidade destas organizações.

Palavras-chave: Governança Corporativa. Governança Tributária. Rentabilidade.

1. INTRODUÇÃO

Em virtude da disseminação das boas práticas de governança corporativa, as empresas percebem e sentem a necessidade de adoção de tais práticas com o objetivo de atender ao novo perfil do investidor, aquele em busca de maior transparência, diferenciação e confiabilidade no investimento. Dessa forma, surge a preocupação das empresas em relação a ética e transparência nos seus negócios, isso porque os princípios que dão suporte a governança corporativa são: transparência, equidade, prestação de contas, cumprimento das leis e sobretudo ética nos negócios empresariais.

Nesse cenário, surge como parte importante da governança corporativa, a governança tributária, que representa um conjunto de ferramentas aplicado pelos profissionais da área jurídica e contábil, objetivando soluções e benefícios para o ambiente corporativo, buscando orientar a empresa no que tange a questão tributária. A governança tributária também conhecida como *Tax Management*, gerenciamento tributário, planejamento tributário, administração tributária e elisão fiscal, ganhou forma através da governança corporativa e tornou-se uma ferramenta importante para as empresas em geral.

Nesta perspectiva, os modelos de mensuração mais conhecidos para determinar o nível de gestão tributária são: taxa efetiva (*Effective Tax Rates – ETR*); a taxa efetiva de 10 anos (*Cash Effective Tax Rate – CashETR*); e a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável (*Book-Tax Differences– BTD*). A fim de evidenciar se existe relação entre as práticas da governança tributária e a rentabilidade das empresas, rentabilidade esta que será identificada através dos índices de estrutura de capital, analisando-se o período de dez anos.

Ante ao exposto, o presente estudo visa responder ao seguinte problema de pesquisa: Qual a relação entre a governança tributária e a rentabilidade das empresas listadas na BM&FBOVESPA do setor de energia elétrica no período de 2005 a 2014?

O objetivo geral desse trabalho é analisar a relação da governança tributária e a rentabilidade das empresas do setor de energia elétrica, listadas na BM&FBOVESPA no período de 2005 a 2014.

A pesquisa justifica-se pela relevância de permitir identificar a relação entre a governança tributária e a rentabilidade das empresas, visto que em nível prático, esse estudo busca informar as empresas, a sociedade, e ao meio acadêmico sobre a grande ferramenta que a governança tributária representa, uma vez que pode proporcionar diferencial de mercado e auxílio na gestão empresarial no que tange ao gerenciamento de tributos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

Com a implementação das boas práticas da governança corporativa no Brasil, as empresas têm buscado maior transparência e ética nos negócios empresariais, preocupando-se com os seus investidores e o desempenho da empresa. Nesse ambiente de GC, surge a governança tributária, derivada da preocupação com as questões tributárias das companhias de capital aberto, aquelas listadas na BM&FBOVESPA.

De forma mais abrangente acerca do conceito de governança tributária, Amaral (2011), afirma que esta, representa um conjunto de procedimentos de gestão empresarial, com vistas à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários e proporcionando como resultado a redução dos riscos fiscais e a consistência e transparência das demonstrações financeiras.

Quanto aos objetivos da governança tributária, Ghellere (2012) afirma que os objetivos essenciais de uma estrutura de governança tributária, consistem em aperfeiçoar a rentabilidade e aumentar o crescimento dos negócios empresariais por meio da redução da carga tributária e os riscos fiscais a que estão sujeitas, bem como promover a preparação das empresas para que possam atender as demandas regulatórias. Nesse contexto de redução dos custos tributários e, conseqüentemente, aumento da sua rentabilidade e a adoção de estratégias de planejamento tributário, é importante destacar que há quem diga que este é a mesma coisa da governança tributária. No entanto, percebe-se que não.

Quanto ao gerenciamento tributário, de acordo com Gomes (2011) trata-se de uma ferramenta que se utiliza de alternativas legais para aumentar o valor da companhia e, conseqüentemente, elevar o seu valor empresarial, para isso reduz o valor presente dos tributos da empresa. Já relembrando o conceito de governança tributária, temos que a mesma trata de um “conjunto de procedimentos de gestão [...] que visa à coordenação, controle e revisão dos procedimentos tributários” (AMARAL, 2011, p. 10).

Diante dos conceitos expostos, percebe-se que ambos têm como objetivo reduzir os custos tributários que tanto assolam as empresas e com isso aumentar seu desempenho, valor empresarial ou rentabilidade. Dessa forma, para fins dessa pesquisa, gerenciamento tributário e governança tributária são práticas sinônimas, apenas distinção de nomenclatura.

2.2 FORMAS DE DETECÇÃO DO GERENCIAMENTO TRIBUTÁRIO

2.2.1 Alíquota Efetiva do Tributo – (*Effective Tax Rates* – ETR)

A ETR é uma variável adequada para medir o gerenciamento tributário, visto que fica evidente quando esta ferramenta permite a comparação com a alíquota nominal dos tributos definida pela legislação, uma vez que a taxa efetiva inferior a alíquota nominal, presume-se que existe adoção de estratégias de planejamento e gerenciamento tributário (TANG, 2005). Desta forma, a ETR é calculada pela divisão da despesa total com tributos sobre o lucro e o lucro contábil antes do imposto de renda. Ou seja, é o percentual obtido pela divisão entre a despesa total com os tributos sobre o lucro e o lucro antes do imposto de renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

$$ETR = \frac{\text{Despesa Tributária}}{\text{Lucro antes do IR e CSLL (LAIR)}}$$

Lammersen (2002) faz uma revisão da literatura sobre ETR e conceitua que esta pode ser calculada por duas formas, o cálculo da ETR marginal e o cálculo da média da ETR. No primeiro caso, a forma é adequada para evidenciar os efeitos de alocação dos tributos e também para determinar os reflexos tributários sobre as decisões de novos investimentos, ou seja, busca identificar a alíquota efetiva de um novo investimento e auxiliar a tomada de decisão. No segundo cálculo, a ETR é utilizada para determinar a carga tributária sobre os lucros de uma empresa, evidenciando a alíquota efetiva sobre o investimento total da mesma e, portanto, expressar o seu rendimento global.

2.2.2 *Cash Effective Tax Rate* – CashETR

De modo a complementar o estudo das ETRs, duas modificações foram realizadas. A primeira delas e mais importante, é que as medições das taxas dos impostos serão feitas para períodos longos, ou seja, no prazo de 10 anos. Para isso, somam-se os impostos de uma empresa durante esse longo período e dividem-se pela soma do seu rendimento total antes dos impostos ao decorrer dos mesmos 10 anos. Isso de acordo com Dyreng et al. (2008) proporciona uma taxa efetiva de imposto que melhor demonstra os encargos tributários ao longo dos anos.

A segunda melhoria ou modificação, é que para o cálculo da CashETR, serão levados em consideração apenas os tributos que efetivamente foram pagos e o LAIR que é o lucro antes da incidência do IR, sem incluir no cálculo das despesas tributárias os impostos diferidos em função das diferenças tributárias, pois o que interessa para esse *proxie*, são os encargos pagos que incidiram sobre o lucro. Assim, de acordo com Dyreng et al. (2008), a fórmula para cálculo da CashETR é a seguinte:

$$\text{CashETR} = \frac{\text{Tributos Pagos}}{\text{LAIR}}$$

2.2.3 Diferença entre lucro contábil e lucro tributário (*Book-Tax Differences* – BTD)

O BTD pode ser oriunda de dois fatores, o primeiro das divergências normais provenientes da assimetria entre o conjunto de regras contábeis e tributárias (NBTD – normal *book-tax difference*) e o segundo fator são as diferenças anormais ocasionadas por práticas discricionárias pelos gestores (ABTD – anormal *book-tax difference*). Dessa forma, os BTDs anormais são considerados pela autora, como sendo um *proxie* de identificação das práticas de gerenciamento tributário (TANG, 2005). Neste sentido, o BTD refere-se a diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável, ou seja, o primeiro sendo aquele reportado nas demonstrações contábeis e o segundo o lucro que é enviado às autoridades fiscais através das obrigações acessórias inerentes a empresa.

Formigoni, Antunes e Paulo (2009) afirmam que o montante do BTD tem sua origem na assimetria entre as normas contábeis e as normas tributárias, ou seja, da maneira como são gerenciados os resultados contábeis e tributários. Gomes (2012) explica que no Brasil, esse desalinhamento se dá devido o lucro tributável ser apurado com base na legislação tributária (Decreto nº 3.000/2009 – RR/1999), enquanto que o lucro contábil é apurado com base nas regras da legislação societária (Lei nº 6.404/1976 – Lei das S/As). Além dos administradores identificarem os benefícios que são a eles concedidos pela legislação tributária e assim utilizá-los para redução dos tributos que incidem sobre o lucro. Desse modo, o BTD poderá demonstrar de forma exata essa assimetria entre as apurações e auxiliar no processo de

evidenciação e até mesmo na utilização de ferramentas presentes na legislação para redução do lucro tributável.

2.3 INDICADORES DE RENTABILIDADE

Podemos encontrar na literatura os mais variados indicadores de desempenho, que são aqueles utilizados para analisar a situação econômica, financeira e patrimonial das empresas. Dentre os mais utilizados, destacamos os índices de liquidez, índices de endividamento, índices de atividades, índices de rentabilidade e índices de valor de mercado. Destaca-se que para a composição e cálculo desses índices, as informações são extraídas das demonstrações contábeis tradicionais, elaboradas e divulgadas anualmente pelas empresas.

Entretanto, considerando a peculiaridade e a relevância de cada índice, neste estudo serão utilizados apenas os indicadores de rentabilidade, como ilustrado no Quadro 1, que segundo Marion (2012), estes índices apreciam mais os aspectos econômicos da entidade, a concentração na geração dos resultados, na demonstração do resultado do exercício (DRE), distintamente dos demais estudados, em que abrangiam mais os aspectos financeiros das empresas.

Diante desse contexto, destaca-se que os indicadores de rentabilidade evidenciam em termos econômicos o retorno sobre os investimentos, recursos provenientes do capital próprio e de terceiros, sobre os ativos e outras variáveis. Sendo assim, tais índices se mostram importantes para a pesquisa à medida que proporcionarão uma análise sobre a rentabilidade das empresas ao longo dos períodos analisados, servindo de ferramenta para os sócios e investidores, visto que apresentam uma melhor visão do desempenho empresarial.

Quadro 1: Indicadores de rentabilidade

INDICADORES	FINALIDADE	FÓRMULA
Retorno sobre o ativo (ROA)	Mostrar o retorno sobre as aplicações de recursos ou investimentos realizados sobre o ativo da entidade.	Lucro Operacional / Ativo Total
Retorno sobre o investimento (ROI)	Evidencia quanto a empresa obteve de resultados em relação aos investimentos nela realizados, é o capital que rigorosamente deve ser remunerado. O método utilizado para o cálculo foi o Dupont.	Margem Líquida / Giro dos Ativos
Retorno sobre o patrimônio líquido (ROE)	Mede o retorno dos investimentos feitos pela administração da empresa na gestão dos recursos, tanto próprio quanto de terceiros.	Lucro Líquido / Patrimônio Líquido
Margem bruta (MB)	Evidencia o lucro da empresa após deduzidos todos os custos.	Lucro Bruto / Vendas Líquidas
Margem operacional (MO)	Indica o percentual das vendas convertido em lucro.	LAJIR / Vendas Líquidas
Margem líquida (ML)	Indica a representatividade do lucro disponível em relação as vendas líquidas da empresa.	Lucro Líquido Disponível antes da distribuição de dividendos /

		Vendas Líquidas
Giro dos Ativos (GA)	Compara as vendas da empresa com o seu investimento, estabelece uma relação entre as vendas líquidas e o ativo da entidade.	Vendas Líquidas / Ativo Total

Fonte: Adaptado de Gitman (2004).

3. METODOLOGIA

Quanto a classificação da pesquisa, de acordo com os objetivos classifica-se como descritiva, pois o mesmo ocorre em virtude de descrever a evolução dos *proxies* de gerenciamento tributário (ETR, CashETR e o BTD) ao longo dos 10 anos pesquisados e posteriormente busca-se identificar uma relação entre os indicadores de rentabilidade (ROA, ROI, ROE, MB, MO, ML e GA)). De acordo com Gil (2009, p. 42) esse tipo de pesquisa aborda a “descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Em relação ao problema de pesquisa classifica-se como qualitativa, uma vez que não requer o uso de estatísticas descritivas e análises estatísticas, e sim, objetivando entender o porquê do problema em causar tal efeito no resultado. Nesse sentido, como o próprio nome indica, os dados coletados junto as empresas através das formas de detecção do gerenciamento tributário e dos indicadores de rentabilidade, serão traduzidos em informações qualitativas para que assim proceda-se com análise dos mesmos. De acordo com Beuren (2013), na pesquisa do tipo qualitativa, é possível fazer uma análise mais aprofundada do fenômeno estudado, o que permite analisar características não observadas por meio do estudo quantitativo. ”.

Além disso, quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa é de cunho documental, que para Beuren (2013, p. 89) “pode integrar o rol de pesquisas utilizadas em um mesmo estudo ou caracterizar-se como o único delineamento utilizado para tal”. Enquadra-se na pesquisa em questão, em virtude de esta proceder com uma pesquisa documental junto às demonstrações contábeis das empresas listadas na BM&FBOVESPA.

A população da pesquisa será constituída pelas empresas do setor de energia elétrica listadas na BMF&BOVESPA. Para a definição da amostra, adotou-se o método não probabilístico, no caso, por acessibilidade ou conveniência. De acordo com Oliveira et al. (2008), esse método de definição de amostra é determinado em virtude dos itens possuírem fácil acesso, são mais articulados e até dispõem de maior facilidade no processo de análise. E então, selecionou-se as empresas listadas no Novo Mercado do setor de energia elétrica da BMF&BOVESPA, durante o período de 2005 a 2014, totalizando sete companhias.

Ao proceder com a coleta dos dados, foram feitas algumas exclusões de empresas que não possuíam demonstrações contábeis divulgadas no site da BM&FBOVESPA a partir de 2005, pois a pesquisa compreendeu o período de 2005 a 2014, e então, excluiu-se duas empresas, restando apenas cinco empresas das sete selecionadas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANALISANDO A *Effective Tax Rates* – ETR

Inicialmente, realizou-se o cálculo da ETR nas empresas do setor de energia elétrica listadas no segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA, de modo a permitir identificar se

estas empresas atendem as características do gerenciamento tributário e se utilizam as estratégias legais de redução dos tributos. A seguir, apresenta-se a Tabela 1 que contém a ETR de todas as empresas da pesquisa durante o período de 2005 a 2014, onde foi calculada realizando-se a divisão da despesa tributária (IR e CSLL) pelo LAIR.

Tabela 1: Effective Tax Rates – ETR

ANO/Empresa	CFPL ENERGIA	ENERGIAS BR	EQUATORIA L	LIGHT S/A	TRACTEBEL
2005	31,35%	57,88%	15,24%	0,00%	16,07%
2006	30,64%	36,65%	10,15%	276,89%	16,21%
2007	30,41%	31,43%	7,76%	54,28%	30,00%
2008	34,67%	25,12%	9,05%	12,34%	30,15%
2009	26,25%	17,30%	21,58%	20,47%	29,36%
2010	30,13%	21,42%	14,25%	27,98%	23,70%
2011	25,56%	17,95%	16,18%	12,01%	24,36%
2012	26,95%	19,68%	26,64%	16,23%	23,56%
2013	22,89%	23,32%	3,14%	20,27%	23,67%
2014	24,00%	23,19%	7,44%	19,52%	24,90%
Total	282,84%	273,95%	131,43%	460,00%	241,99%
Média total	28,28%	27,40%	13,14%	46,00%	24,20%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

No resultado apresentado, nota-se que a empresa CPFL Energia S.A de 2005 a 2007 tendeu a diminuir seu ETR, que já se manteve abaixo da alíquota nominal atual, que é de 34% (25% IR e 9% CSLL), no ano seguinte, em 2008, apresentou seu maior ETR, que foi superior a alíquota nominal atual, isso porque suas despesas tributárias foram maiores do que seu LAIR. No entanto, no ano de 2013 teve o seu menor ETR, visto que o LAIR foi em torno de quatro vezes maior do que suas despesas tributárias, que são o IR e a CSLL. E a partir de 2009 a 2014, a ETR se manteve abaixo da alíquota nominal atual, o que demonstra preocupação em reduzir os tributos sobre o lucro.

Já a empresa EDP – Energias do Brasil S.A, logo no primeiro ano da análise, em 2005, apresentou seu maior ETR, acima de 34%, isso porque o LAIR foi em torno de três vezes menor do que as despesas tributárias. Entretanto, em 2009 teve sua menor taxa efetiva de imposto e ao longo dos anos tendeu a diminuir, ficando sempre abaixo da alíquota nominal atual. O que se observa é que a EDP ao longo dos anos mostrou a mesma preocupação que a CPFL em reduzir os tributos incidentes sobre o lucro.

Na Equatorial Energia S.A. observa-se que durante todos os anos da análise teve seu ETR inferior a alíquota nominal atual. Notando assim, que a empresa demonstra continuidade da preocupação em pagar menos impostos sobre o lucro.

Quanto a Light S.A., no ano de 2005 não foi possível calcular a ETR em virtude da insuficiência de dados nas demonstrações desse ano, devido ser o ano de abertura da mesma, no entanto, não foi retirada da pesquisa porque não comprometeu a análise qualitativa ao longo dos demais anos. Sendo assim, no ano de 2006 apresentou um ETR elevado, acima da alíquota nominal atual, isso se deu devido o LAIR ter sido aproximadamente três vezes inferior ao IR e a CSLL. A ETR no ano seguinte teve uma baixa, porém, continua acima da alíquota nominal atual, isso porque manteve uma elevada despesa tributária, mas aumentou o LAIR em aproximadamente cinco vezes em relação a 2006, o que não significa que se utilizou dos mecanismos de gerenciamento tributário, pois o IR e a CSLL teve um aumento de um ano para o outro e a ETR só diminuiu em função do LAIR e não da redução das despesas tributárias.

Ressalta-se que somente a partir de 2008 que a Light S.A. teve a preocupação em reduzir os tributos sobre o lucro, mantendo-se a partir desse ano abaixo de 34%, onde em 2011 apresentou a menor taxa, visto que as despesas com IR e CSLL foram reduzidas em aproximadamente três vezes em relação a 2007. Mostrando assim, sua preocupação em manter-se abaixo da alíquota nominal atual e, conseqüentemente, reduzir o montante dos tributos pagos sobre o lucro.

A empresa Tractebel Energia S.A. assim como a Equatorial, manteve-se a ETR ao longo dos 10 anos abaixo da alíquota nominal atual, o que percebe-se a preocupação da empresa em continuar a reduzir a alíquota incidente sobre os tributos, assim como as demais empresas.

Entretanto, analisando a média dos ETR's de cada empresa, notamos que ficou abaixo de 34%, exceto a empresa Light S.A.. Com isso, os resultados encontrados mostram que as empresas tenderam a diminuir sua ETR ao longo dos anos, em geral, aumentando seu LAIR, diminuindo as despesas com IR e CSLL e mantendo uma ETR abaixo de 34%, o que evidencia características da utilização do gerenciamento tributário, que é capaz de produzir diversos benefícios fiscais que auxiliam na rentabilidade da empresa.

Os resultados encontrados convergem com a conclusão do trabalho de Phillips (2003) referente ao cálculo da ETR, no estudo é investigada a relação do gerenciamento tributário e a ETR pelos gestores da empresa, e como resultado encontraram evidências de que a utilização do gerenciamento tributário consegue reduzir a ETR, obtendo com isso, benefícios fiscais e aumento de desempenho.

4.2 ANALISANDO A *Cash Effective Tax Rate* – CashETR

Sendo a CashETR outro meio de identificação do gerenciamento tributário e apresentando-se como uma ferramenta complementar ao estudo da ETR, demonstra-se nesta sessão, o cálculo da CashETR de todas as empresas listadas no segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA do setor de energia elétrica durante os 10 anos analisados, conforme a Tabela 2, cujo cálculo foi resultado da divisão dos tributos efetivamente pagos que incidiram sobre o lucro (IR e CSLL) e o lucro antes do Imposto de Renda (LAIR).

Analisando a CPFL Energia S.A., de 2005 a 2007, esta se manteve abaixo da alíquota nominal atual ao longo dos anos, apenas em 2008 e 2009 que ficou acima de 34%, isso porque os tributos efetivamente pagos foram maiores do que nos anos anteriores. Já no ano seguinte, 2010, teve sua menor CashETR, abaixo de 34%, o motivo foi a redução dos tributos pagos. De 2011 até 2014 manteve-se abaixo da alíquota nominal atual e no último ano da pesquisa voltou a reduzir seus tributos pagos.

A empresa EDP – Energias do Brasil S.A., no primeiro ano teve sua CashETR abaixo da média, porém no ano de 2006 apresentou uma elevação neste índice, ficando acima da média, isso porque os tributos efetivamente pagos no ano foram maiores em aproximadamente três vezes do que no ano de 2006. No entanto, de 2007 a 2014 manteve-se abaixo de 34%, onde no ano de 2009 teve sua menor alíquota, visto que os tributos efetivamente pagos foram reduzindo até chegar nesse ano e nos demais foram mantendo sua adequação em uma alíquota menor do que a nominal.

A Equatorial Energia S.A. foi a que apresentou a menor média de ETR's ao longo dos 10 anos, pois seus tributos pagos tenderam a ser menores em relação às demais empresas. Contudo, somente no ano de 2013 teve uma elevação quanto aos tributos efetivamente pagos, praticamente, duas vezes maiores do que o ano anterior. Porém, de forma bastante compensatória, em 2014, teve o menor percentual de CashETR, um valor baixo de tributos

efetivamente pagos sobre o lucro da empresa, visto que conseguiu diminuir a alíquota efetiva de tributos sobre o lucro e manter um lucro elevado.

Tabela 2: Cash Effective Tax Rates - CashETR

ANO/ Empresa	CFPL ENERGIA	ENERGIAS BR	EQUATO RIAL	LIGHT S/A	TRACTEBEL
2005	23,17%	27,27%	0,00%	0,00%	5,95%
2006	18,33%	54,65%	7,16%	0,00%	14,45%
2007	25,93%	29,29%	8,86%	54,01%	13,34%
2008	39,68%	27,02%	3,41%	19,14%	28,06%
2009	35,36%	15,80%	11,91%	19,55%	29,99%
2010	18,06%	14,10%	25,48%	13,61%	21,82%
2011	27,06%	20,96%	16,28%	39,79%	21,16%
2012	28,13%	21,99%	13,53%	9,55%	23,03%
2013	29,98%	17,16%	39,47%	13,65%	25,14%
2014	21,93%	17,27%	0,98%	18,98%	24,53%
Total	267,62%	245,50%	127,08%	188,28%	207,48%
Média Total	26,76%	24,55%	12,71%	18,83%	20,75%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Light S.A. para dois primeiros anos não foi possível calcular a CashETR em virtude dos mesmos motivos que não foi calculado a ETR, no entanto, como dito, não foi excluída da análise. Dessa forma, no ano de 2007 a empresa apresentou seu maior percentual do *proxie*, ficando acima de 34%, o fato se deu em virtude dos tributos pagos terem sido, praticamente, quase metade do LAIR. Porém, em 2008 os tributos pagos não diminuíram em relação ao que foi pago no ano anterior, no entanto, foi maior do que o dobro de 2007, o que proporcionou uma redução da CashETR, ficando abaixo da alíquota nominal atual e permanecendo até 2010, mas que em 2009 e 2010 os tributos pagos tenderam a reduzir e o LAIR permaneceu elevado. Já em 2011 teve um aumento nos tributos pagos, sendo pago efetivamente de tributos o dobro de 2010, e o LAIR também diminuiu, conseqüentemente, teve um aumento na alíquota efetiva, ficando acima de 34%. No entanto, de 2012 a 2014 a CashETR manteve-se abaixo de 34%, neste caso, houve redução dos tributos pagos e aumento do LAIR.

E por último, a empresa Tractebel, assim como na ETR, o cálculo da CashETR se manteve durante todos os anos analisados abaixo da alíquota nominal atual, demonstrando uma contínua preocupação por parte da empresa em manter-se abaixo de 34% ao longo dos anos.

Depreende-se dos resultados expostos, assim como já foi dito na análise da ETR, que as empresas não ignoram os benefícios do gerenciamento tributário, comprovando-se através da média calculada de cada CashETR que se mantiveram abaixo de 34%, significando que as companhias se utilizam de alguma forma estratégica de redução dos tributos pagos sobre o lucro.

Comparando essa pesquisa com a pesquisa realizada por Gomes (2012) no que se refere a CashETR, observa-se que os resultados são convergentes, pois na pesquisa realizada pelo autor comprovou-se que o *proxie* apresentou um percentual de 25%, significando que as empresas estudadas não ignoraram o gerenciamento tributário, o que já havia sido evidenciado pelo resultado da ETR da mesma pesquisa.

De forma complementar, calculou-se a média da ETR e da CashETR de cada ano das empresas que compõem a pesquisa e foi elaborado um quadro comparativo entre os resultados

dos dois *proxies*, como demonstra a Tabela 3, tendo esta análise como objetivo identificar se os tributos diferidos podem influenciar ou não na determinação da alíquota efetiva do tributo.

Tabela 3: ETR vsCashETR média dos 10 anos por

ANO/Índice	ETR	CASHETR
2005	30,13%	11,28%
2006	68,25%	18,92%
2007	19,34%	26,29%
2008	21,79%	23,46%
2009	23,53%	22,52%
2010	23,50%	18,61%
2011	19,21%	25,05%
2012	22,61%	22,61%
2013	18,66%	25,08%
2014	24,00%	16,74%
Média total	27,53%	20,72%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Analisando a Tabela 3 e assim comparando a ETR áCashETR, verifica-se, que houve divergência entre os dois *proxies*, evidenciando assim, que os tributos diferidos durante esse período analisado representaram algo relevante que pudesse desvirtuar a ETR da CashETR. Além disso, verifica-se que em quatro dos 10 anos analisados, houve um aumento da alíquota efetiva, isto é, um aumento da ETR em relação à CashETR, isso demonstra que nesses anos, os créditos diferidos impactaram na apuração dos tributos sobre o lucro, visto que as empresas podem diminuir o tributo atual, mas aumentar o mesmo futuramente em virtude dos tributos diferidos.

Confrontando os resultados com os extraídos pela pesquisa feita por Gomes (2012) quanto a comparação da ETR á CashETR, evidencia-se divergência entre os estudos, pois o autor concluiu que a ETR e a CashETR durante os 10 anos pesquisados, de 2001 a 2010, foram iguais, significando que os tributos diferidos não representaram um fator determinante, durante esse período, que desvirtuasse os dois *proxies*.

4.3 ANALISANDO O *Book-TaxDifferences*- BTB

Nesta sessão, procedeu-se com o cálculo do BTB de cada empresa que compõe o setor de energia elétrica listada no Novo Mercado da BM&FBOVESPA durante o período de 2005 a 2014, conforme a Tabela 4, onde os valores foram obtidos através da diferença entre o lucro contábil e o tributável.

Tabela 4: Book-Tax Differences – BTB

ANO/ Empresa	CFPL ENERGIA	ENERGIAS BR	EQUATO RIAL	LIHT S.A.	TRACTEBEL
2005	-218.712,00	-9.638,00	113.904,00	0,00	-183.956,00
2006	-766.995,00	-4.681,00	-115.394,00	51.955,00	-247.831,00
2007	-833.078,00	-60.795,00	-116.072,00	604.886,00	-439.711,00
2008	-646.007,00	-202.948,00	-334.244,00	-333.058,00	-474.367,00
2009	-598.054,00	-349.665,00	-274.877,00	-220.903,00	-463.613,00
2010	-825.335,00	-249.064,00	-58.204,00	-347.469,00	-509.661,00
2012	-746.747,00	-190.915,00	-113.884,00	-178.218,00	-600.077,00

2013	-570.164,00	-259.519,00	9.050,00	-264.768,00	-564.962,00
2014	-623.861,00	-348.519,00	68.630,00	-272.296,00	-573.544,00
Total	-6.608.526,00	-1.889.082,00	-878.925,00	-1.064.762,00	-757.500,00

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

As companhias CPFL Energia S.A., a CPFL, a EDP – Energias do Brasil S.A não apresentaram ao longo dos 10 anos nenhuma diferença positiva entre o lucro contábil e o tributário, demonstrando predominância do lucro contábil superior ao tributável.

A Equatorial Energia S.A. apresentou em 2005 uma diferença positiva do lucro contábil em relação ao tributável, em virtude do primeiro ter sido o dobro do segundo, o que ainda não tinha acontecido em nenhuma das empresas analisadas. Porém, de 2006 a 2012 as diferenças negativas permaneceram. Somente em 2013 e 2014 a companhia conseguiu deixar o seu BTB positivo, pois conseguiu diminuir seu lucro tributável, que na maioria dos anos ultrapassava o contábil.

Já a Light S.A no primeiro ano da análise, aplica-se o mesmo que foi dito para os demais *proxies*, que devido a insuficiência de dados não foi possível realizar o cálculo, porém, não prejudicou a análise dos demais anos. Nos dois anos seguintes, a empresa apresentou um BTB positivo, que por sinal teve em 2007 um aumento em relação a 2006, o fato se deu em virtude do lucro contábil ter aumentado em relação ao ano anterior, praticamente 715%, entretanto, o tributável teve uma alta que foi compensada no cálculo do BTB pelo aumento do contábil. Em contrapartida, no ano de 2008 a 2014, o tributável só fez aumentar e o contábil diminuir, gerando assim uma diferença negativa entre os dois lucros.

E por último, a empresa Tractebel Energia S.A., assim como as duas primeiras companhias analisadas, não apresentou durante os 10 anos nenhum BTB positivo, e de um modo geral, só tendeu a aumentar o lucro tributário e a diminuir o contábil.

De forma contrária as demais formas de detecção do gerenciamento tributário estudadas anteriormente, esse *proxiedemonstrou* que a maioria das empresas não está muito preocupada em diminuir o lucro tributário frente ao contábil, pois a maioria apresentou BTB negativo durante os 10 anos da pesquisa, o que demonstra a não utilização dos benefícios tributários oriundos de um eficiente gerenciamento tributário.

Ressalta-se que conforme a literatura, a predominância do lucro tributário ser superior ao contábil se dá principalmente em virtude da assimetria entre as normas contábeis e tributárias, uma vez que o primeiro é determinado pela legislação do Imposto de Renda (Decreto nº. 3.000/1999) e o segundo pela legislação societária (Lei nº 6.404/1976 – Lei das S/As). Dessa forma, a assimetria identificada nesta pesquisa se justificativa pelos ajustes realizados no lucro contábil para a determinação do lucro tributável, no caso, as adições das despesas não dedutíveis ao lucro que é reportado nas demonstrações contábeis foram as responsáveis por tal aumento do lucro tributável frente ao contábil.

Os resultados aqui apresentados demonstram conformidade com o resultado da pesquisa feita por Formigoni, Antunes e Paulo (2009), pois objetivaram analisar a relação do lucro contábil e o tributário a fim de relacionar ao gerenciamento tributário, porém, não foi possível constatar tal relação, salientando que não significa que não existe relação entre os fatores abordados, apenas os modelos desenvolvidos para essa finalidade não foram suficientes ou adequados.

4.4 GERENCIAMENTO TRIBUTÁRIO E INDICADORES DE RENTABILIDADE

Conforme proposto pela pesquisa, nesta sessão será feita uma análise da evolução dos *proxies* de gerenciamento tributário, comparando-os com a evolução dos indicadores de rentabilidade nas empresas investigadas. Dessa forma, conforme a Tabela 5, onde se demonstra o primeiro *proxie*, a ETR, com todos os indicadores de rentabilidade utilizados na pesquisa.

Tabela 5: EffectiveTax Rates – ETR vs Indicadores de Rentabilidade

ANO/ Índice	ETR	ROA	ROI	ROE	MB	MO	ML	GA
2005	30,13%	7,98%	10,77%	22,33%	30,85%	16,89%	13,31%	38,48%
2006	68,25%	10,99%	7,99%	26,86%	39,32%	21,62%	17,71%	53,39%
2007	19,34%	12,20%	9,92%	28,63%	43,02%	25,55%	16,75%	49,31%
2008	21,79%	12,59%	9,36%	26,71%	40,28%	25,89%	12,13%	50,23%
2009	23,53%	27,45%	7,03%	21,85%	38,02%	23,67%	13,18%	48,82%
2010	23,50%	13,95%	7,54%	19,64%	39,06%	28,02%	12,84%	50,78%
2011	19,21%	11,55%	6,52%	16,97%	36,42%	26,44%	13,33%	48,52%
2012	22,61%	9,50%	5,17%	14,67%	31,43%	22,75%	9,73%	46,12%
2013	18,66%	9,56%	4,74%	13,22%	29,81%	19,86%	6,69%	50,04%
2014	28,28%	10,83%	6,17%	17,52%	25,82%	19,25%	7,65%	58,44%
Média total	27,53%	12,66%	7,52%	20,84%	35,40%	22,99%	12,33%	49,41%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em 2006 foi o ano que apresentou a maior ETR média, porém, essa média elevada em relação as demais se deu em virtude da empresa Light S.A. que teve sua abertura neste ano e apresentou um lucro baixo e despesas tributárias elevadas, contudo, esse fato não influenciou nos indicadores de rentabilidade, que excetuando o ROI, todos os demais aumentaram. Em contrapartida, no ano de 2013 apresentou-se a menor ETR média, no entanto, ao analisar os indicadores com o ano de 2006, nota-se que apenas três dos sete índices analisados aumentaram em relação a 2006, que foi o ROA, MO e o GA, e os demais, ROI, ROE, MB e ML, diminuiram.

Não é possível afirmar que o ETR guarde uma relação indireta com os indicadores de rentabilidade (menor ETR e maior rentabilidade), pois a maior ETR apresentou indicadores mais elevados do que no ano em que teve-se a menor ETR, e a relação é justamente ao contrário para a constatação das características da governança tributária, pois quanto menor a ETR maiores deveriam ser os indicadores de rentabilidade, isso porque os impostos pagos sobre o lucro seriam menores e, conseqüentemente, a empresa apresentaria maior lucratividade e assim maior rentabilidade. De forma complementar a ETR, temos a CashETR como visto nas análises individuais, busca-se verificar a evolução desse *proxie* com todos os indicadores de rentabilidade aqui elencados. Assim como feito com a ETR, calculou-se a CashETR média de todas as empresas ao longo dos 10 anos e o mesmo foi realizado com os indicadores, conforme tabela 6.

Tabela 6: Cash EffectiveTax Rates – CashETRvs Indicadores de Rentabilidade

ANO/ Índice	CASH	ROA	ROI	ROE	MB	MO	ML	GA
2005	11,28%	7,98%	10,77%	22,33%	30,85%	16,89%	13,31%	38,48%
2006	18,92%	10,99%	7,99%	26,86%	39,32%	21,62%	17,71%	53,39%
2007	26,29%	12,20%	9,92%	28,63%	43,02%	25,55%	16,75%	49,31%

2008	23,46%	12,59%	9,36%	26,71%	40,28%	25,89%	12,13%	50,23%
2009	22,52%	27,45%	7,03%	21,85%	38,02%	23,67%	13,18%	48,82%
2010	18,61%	13,95%	7,54%	19,64%	39,06%	28,02%	12,84%	50,78%
2011	25,05%	11,55%	6,52%	16,97%	36,42%	26,44%	13,33%	48,52%
2012	19,25%	9,50%	5,17%	14,67%	31,43%	22,75%	9,73%	46,12%
2013	25,08%	9,56%	4,74%	13,22%	29,81%	19,86%	6,69%	50,04%
2014	16,74%	10,83%	6,17%	17,52%	25,82%	19,25%	7,65%	58,44%
Média total	20,72%	12,66%	7,52%	20,84%	35,40%	22,99%	12,33%	49,41%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Analisando-se a CashETR com os indicadores de rentabilidade, observa-se que no ano de 2005 obteve-se o menor índice e os indicadores com valores positivos, porém em 2007 teve-se o maior índice de CashETR, contudo, dos sete indicadores analisados, apenas o ROI foi menor do que no ano de 2005, já o ROA, ROI, MB, MO, ML e GA, se apresentaram mais elevados do que no ano em que se observou a menor ETR. Assim como na ETR, a CashETR funciona no mesmo sentido, pois parte-se do pressuposto de que quanto menor a alíquota efetiva dos tributos pagos sobre o lucro, maior será os indicadores de rentabilidade.

Conforme pode ser observado, durante o período analisado de 10 anos, o CashETR, assim como o ETR, não foi possível identificar uma relação inversa (menor CashETR e maior rentabilidade) com os indicadores de rentabilidade, desta forma, não é possível afirmar que a eficiência do gerenciamento tributário (alíquota efetiva de tributos incidentes sobre o lucro menor do que a nominal atual) influenciou a rentabilidade das empresas.

Por último, observa-se a comparação do BTD com os indicadores de rentabilidade, para tanto, foi feita a média do BTD de todas as empresas da pesquisa durante os 10 anos, conforme Tabela 7, cujo objetivo é identificar se esse *proxie*, que pode indicar a utilização do gerenciamento tributário, influencia na rentabilidade das empresas.

Analisando os dados da Tabela 8, observa-se que durante todos os anos analisados esse *proxie* não apresentou nenhum valor positivo, significando que o lucro tributável foi superior ao contábil. Nota-se que no ano de 2005 obteve-se o menor BTD negativo, porém, os indicadores de rentabilidade não foram afetados, pois nenhum foi negativo ou mesmo se aproximou de zero. Já em 2010 apresentou a maior diferença negativa de todos os anos analisados, e quatro dos indicadores aumentaram em relação a 2005, que foi o ROA, MB, MO e GA, e apenas três, ROI, ROE e ML diminuíram em relação ao ano que se obteve o menor BTD.

Tabela 7: Book-TaxDifferences – BTD vs Indicadores de Rentabilidade

ANO/ Índice	BTD	ROA	ROI	ROE	MB	MO	ML	GA
2005	-59.680,40	7,98%	10,77%	22,33%	30,85%	16,89%	13,31%	38,48%
2006	-216.589,20	10,99%	7,99%	26,86%	39,32%	21,62%	17,71%	53,39%
2007	-168.954,00	12,20%	9,92%	28,63%	43,02%	25,55%	16,75%	49,31%
2008	-398.124,80	12,59%	9,36%	26,71%	40,28%	25,89%	12,13%	50,23%
2009	-381.422,40	27,45%	7,03%	21,85%	38,02%	23,67%	13,18%	48,82%
2010	-397.946,60	13,95%	7,54%	19,64%	39,06%	28,02%	12,84%	50,78%
2011	-348.463,60	11,55%	6,52%	16,97%	36,42%	26,44%	13,33%	48,52%
2012	-365.968,20	9,50%	5,17%	14,67%	31,43%	22,75%	9,73%	46,12%
2013	-330.072,60	9,56%	4,74%	13,22%	29,81%	19,86%	6,69%	50,04%
2014	-349.918,00	10,83%	6,17%	17,52%	25,82%	19,25%	7,65%	58,44%

Média total	-301.713,98	12,66%	7,52%	20,84%	35,40%	22,99%	12,33%	49,41%
--------------------	--------------------	---------------	--------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Diante dos resultados, observa-se que o BTM, assim como os demais *proxies* analisados, não resguarda uma relação direta com os indicadores de rentabilidade estudados, pois de acordo com os parâmetros da governança tributária, quanto maior o lucro contábil em relação ao tributável, melhor está sendo o gerenciamento tributário e a maior a possibilidade de vir a ter um aumento de rentabilidade, contudo, a relação apresentada do BTM para a maioria dos indicadores, no caso analisando-se o ano em que se teve o maior e o menor BTM, não foi possível constatar uma relação (maior BTM positivo e maior rentabilidade), denotando que no período analisado as empresas brasileiras ignoraram o gerenciamento tributário para aumentar sua rentabilidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O Presente trabalho teve como objetivo principal analisar a relação da governança tributária com a rentabilidade das empresas listadas no setor de energia elétrica da BM&FBOVESPA durante o período de 2005 a 2014.

Como resultado do primeiro *proxie*, constatou-se que as empresas brasileiras não ignoram os benefícios do gerenciamento tributável, já que quatro empresas das cinco analisadas, quais sejam a CPFL Energia, Energias BR, Equatorial e Tractebel, apresentaram alíquotas efetivas (ETR média) inferiores a principal alíquota nominal atual (34%) dos tributos incidentes sobre o lucro no período analisado (2005 a 2014). Destacando apenas a Light S/A, que apresentou uma ETR média de 46%, ou seja, 12 pontos percentuais acima da alíquota nominal.

A CashETR apresentou alíquota efetiva incidente sobre o lucro a longo prazo abaixo de 34% para todas as empresas vigentes no período analisado (2005 a 2014). Além disso, a comparação da CashETR e a própria ETR evidenciou que os tributos diferidos interferem na apuração da alíquota efetiva, porém, os dois *proxies* se mantiveram abaixo da alíquota nominal. Significando assim, que de acordo com esse indicador as empresas utilizam as boas práticas do gerenciamento tributário.

O BTM foi o único *proxie* em que não foi possível indicar a presença da utilização do gerenciamento tributário pelas empresas brasileiras durante o período de 2005 a 2014, visto que todas as empresas apresentaram ao longo dos 10 anos maiores diferenças negativas do que positivas entre o lucro contábil e o tributável, pois apenas duas empresas, a Equatorial e a Light S/A, apresentaram valor positivo de BTM, as demais companhias apenas valores negativos.

Desta forma, a partir dos resultados obtidos, não é possível afirmar que a governança tributária está relacionada a rentabilidade das empresas do setor de energia elétrica da BM&FBOVESPA no período de 2005 a 2014.

Uma limitação da pesquisa pode ser a população estudada, uma vez que se tratou de uma seleção de empresas de forma intencional e não probabilística, dessa forma, os resultados obtidos limitam-se as companhias estudadas, obviamente, não se pode generalizar para os outros grupos de empresas, desse modo, recomenda-se que sejam realizadas novas pesquisas com outras empresas da BM&FBOVESPA e até de capital fechado, para que seja possível fazer uma comparação dos estudos a fim de consolidar os resultados sobre o tema.

Deixa-se como recomendação para as próximas pesquisas, aprofundar os estudos sobre as causas da diferença entre o lucro contábil e o tributável, no caso, identificar quais as

estratégias que as empresas utilizam para reduzir o lucro tributável e, conseqüentemente, reduzir a alíquota efetiva dos tributos efetivamente pagos sobre o lucro.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, L. M. F. Governança Tributária na prática. **Revista Governança Tributária IBPT**, Curitiba, v.1, n.1, p. 10-13, janeiro, 2011.
- DYRENG, S.; HANLON, M.; MAYDEW, E. Long-run corporate tax avoidance. **The Accounting Review**, United States, v. 83, n. 1, p. 61-82, janeiro 2008.
- FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P. e PAULO, E. **Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma Análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras**. Brazilian Business Review. Vol. 6, nº 1. P.44-61 Vitória-ES, abril, 2009.
- GHELLERE, V. V. P. **A governança tributária como diferencial competitivo**, 2012. 38 fls. Monografia (Curso de Pós-Graduação Lato sensu no MBA Gestão Estratégica de finanças e controladoria). Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2012.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- GITMAN, L.J. **Princípios de Administração Financeira**. 10 ed. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2004.
- GOMES, A. P. M. **A verdadeira alíquota dos tributos incidentes sobre os lucros das empresas brasileiras**. In ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 2011. Rio de Janeiro/RJ. Anais... Rio de Janeiro: Enanpad, 2011.
- GOMES, Antônio Paulo Machado. **A influência das características da governança corporativa na gestão tributária das empresas brasileiras**. 2012. 148 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.
- LAMMERSEN, L., **The Measurement of Effective Tax Rates: Common Themes in Business Management and Economics**. ZEW Discussion Paper, n. 02-46. Centre for European Economic Research. Junho, 2002.
- MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- OLIVEIRA, A. B. S. et al. **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- TANG, T. **Book-Tax differences, a function of accounting-tax misalignment, earnings management and tax management - empirical evidence from China**. Peking, 2005. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=872389. Acesso em: 18/05/2015.

ASPECTOS COMPORTAMENTAIS INTEGRADOS ÀS REAÇÕES DO MERCADO DE CAPITAIS: Um estudo sobre o caso da Petrobras

Esp. JulieteClébia de Souza Nogueira
Prof^o. Ms. Mário Cezar Souza De Oliveira
Andressa Ruth Sousa Santos

RESUMO

O propósito desse estudo consistiu em observar se os fatores comportamentais e cognitivos influenciavam o investidor da Petrobras, analisando o comportamento acionário da estatal na BM&FBOVESPA relacionado aos efeitos midiáticos, entre os anos de 2013 e 2014. Nessa perspectiva, foram analisadas as cotações dos pregões da empresa trimestralmente dos períodos avaliados. Paralelamente, foi realizada a coleta das informações divulgadas no último mês de cada ano estudado para auxiliar no poder explicativo das variáveis. A técnica estatística utilizada para isso foi média, mediana e desvio padrão rodados no *software StatisticPackage for Social Sciencies*(SPSS 22.0). O estudo aponta que apenas 39,6% das notícias divulgadas no ano de 2013 relativas à Petrobras eram ruins e as oscilações nos preços das ações foram moderadas durante quase todo o ano. No entanto no ano de 2014 o percentual de notícias ruins era de 54,1% e as variações nos preços das ações foram mais expressivas no último trimestre de 2014.

Palavras-chave: Aspectos comportamentais. Elementos cognitivos. Petrobras.

1. INTRODUÇÃO

No atual cenário econômico em que o Brasil encontra-se inserido a necessidade de informações confiáveis tornou-se cada vez mais importante, especialmente quando se trata do setor de investimentos, o qual aborda acontecimentos irregulares e de difícil previsão. Diante disso a informação contábil tornou-se uma das bases fortalecedoras das ações dos tomadores de decisões das grandes organizações.

Compreendendo que a contabilidade é uma Ciência Social, e que por estudar o patrimônio e suas oscilações é capaz de dar suporte nas atividades de gestão e fornecer informações relevantes e tempestivas, percebe-se a influência destas informações como embasamento às atuações no processo de tomada de decisões.

Corroborando com esse entendimento Lucena, Fernandes e Silva (2010) enfatizam que os processos decisórios utilizam não apenas apresentações financeiras e relatórios econômicos quantificáveis, mas sim de informações adicionais de cunho não financeiro, dando espaço para os princípios comportamentais como auxílio aos tomadores de decisões.

Contudo ao relacionar informações não financeiras e contábeis muitos estudiosos denominaram uma ramificação chamada de Contabilidade Comportamental ou ainda Finanças Comportamentais. Segundo Lintner (1998) as finanças comportamentais podem ser compreendidas como o estudo da maneira que os investidores decifram e atuam de acordo com as informações que possuem para fazer decisões de investimento.

Deste modo entende-se que os agentes financeiros atuantes no mercado de capitais necessitem de uma quantidade maior de dados que os expostos nas demonstrações contábeis, dados estes que não obrigatoriamente sejam de natureza financeira, mas que possibilitem uma visão mais ampla da decisão a ser tomada.

Diante disso quando se observa os mais diversos exemplos de oscilações diárias no mercado de ações, é possível verificar o impacto positivo ou negativo dos elementos

cognitivos junto aos resultados apresentados pelas empresas ao término do dia, fortalecendo a característica cada vez mais marcante dos investidores em buscar o máximo de informações possíveis.

Inseridas no cenário socioeconômico atual estão grandes entidades de capital aberto, estas por sua vez vem apresentando oscilações constantes e cada vez mais inesperadas, especialmente no que abrange empresas ligadas ao Governo Brasileiro, a crise inflacionária instalada no país torna estas organizações instáveis e de pouca confiabilidade para o investidor, exigindo posicionamentos mais cuidadosos e embasados no máximo de informações possíveis.

Segundo a Revista Exame (2015) a inflação anualizada do Brasil é a mais alta dos últimos dez anos, além de noticiar que a maior culpada pelos índices inflacionários altos seja a gasolina. Desta maneira interligam-se as atividades governamentais e as empresas petrolíferas atuantes no país. Destarte, a entidade estatal de economia mista mais conhecida e escolhida para investimento de muitos agentes financeiros nacionais e internacionais é a Petróleo Brasil S/A (PETROBRAS).

A Petrobras foi criada pelo ex-presidente Getúlio Vargas com a intenção de desenvolver as atividades petrolíferas no país e em 2010 o peso do setor de extração de petróleo dentro da economia industrial nacional saltou de 5% para 11,2% num período de dez anos de acordo com a Pesquisa Industrial Mensal (PIM) desenvolvida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (PETROBRAS, 2013).

No entanto desde as agitações em torno de possíveis desfalques, a Petrobras tornou-se por inúmeras vezes a responsável pelo grande número de negociações de compra e venda na Bolsa de Valores Brasileira. Oscilações estas que ocorreram pelos mais diversos motivos, o resultado das eleições em 2014, a mudança da presidência da Petrobras e até mesmo a divulgação dos seus resultados financeiros do exercício 2014 fora do prazo estipulado.

Contudo Hendriksen e Van Breda (1999) relatam que a consistência da divulgação é mais relevante do que a consistência dos procedimentos. Dessa forma, seria por meio da evidência das informações que o investidor poderia sanar dúvidas quanto aos procedimentos adotados pelas organizações, em termos de acontecimentos expressivos, acordos, alterações relevantes, dentre outros. No entanto o que se observa com a crise da Petrobras é a utilização dos mais diversos fatores, racionais e não racionais, como ponto de partida para investimentos.

Diante disso, neste estudo serão expostos os conceitos das finanças comportamentais, as reações do mercado de capitais e os elementos cognitivos, utilizando o caso Petrobras como modelo de análise e investigação das reações apresentadas pelos investidores diante do conteúdo e forma das demonstrações divulgadas.

Ante ao exposto, o presente estudo busca responder ao seguinte questionamento: Existem fatores comportamentais e cognitivos que influenciam o investidor da Petrobras? Objetivo geral, Observar se existem fatores comportamentais e cognitivos que influenciam o investidor da Petrobras. Objetivos específicos, Observar o comportamento das ações da Petrobras, Classificar as notícias divulgadas, Observar se o comportamento acionário e midiático influencia no comportamento do investidor; Nessa perspectiva a presente pesquisa pretende avaliar se os investidores são influenciados pelas informações divulgadas ou pela forma como estas são evidenciadas.

Diante disto entende-se a necessidade de se abordar assuntos relativos à área de finanças comportamentais, haja vista a atualidade do assunto e o reduzido número de estudos que o retratam. Logo, percebe-se a amplitude alcançada pela Contabilidade Comportamental,

o estudo avalia a reação humana diante de fatores qualitativos e quantitativos inerentes ao mercado de capitais, observando a influência das informações contábeis e dos dados não financeiros divulgados sobre os gestores das organizações. O presente estudo possibilita ainda à comunidade acadêmica maior conhecimento sobre o assunto, bem como o desenvolvimento de estratégias que podem ser utilizadas como objeto de estudo para desenvolvimento de outras pesquisas relacionadas ao tema.

Contudo ao relacionar informações não financeiras juntamente com relatórios contábeis, muitas pesquisas relatam o surgimento de uma ramificação chamada de Contabilidade Comportamental ou ainda Finanças Comportamentais. Segundo Lintner (1998) as finanças comportamentais podem ser compreendidas como “o estudo de como os investidores interpretam e agem de acordo com a informação para fazer decisões de investimento”.

2. DESENVOLVIMENTO

O presente estudo trata-se de uma pesquisa exploratório-descritiva e explicativa, de acordo com Gil (2009) as pesquisas exploratórias possuem a característica de buscar uma maior intimidade com o problema em questão, com o intuito de torná-lo explícito ou constituir hipóteses. A pesquisa configura-se ainda como um estudo descritivo, o que para Gil (2009), consiste na descrição das características de determinada população e/ou no estabelecimento de relações entre as variáveis. No caso deste estudo, procedeu-se com o registro e interpretação dos dados obtidos na parte exploratória da pesquisa.

Para o desenvolvimento deste trabalho foi escolhida a empresa de capital misto Petróleo Brasil S/A (PETROBRAS) como objeto de análise e foi determinado o recorte temporal de 2013 a 2014, buscando relatar um período mais recente da estatal e abordar períodos de grandes e pequenas oscilações na bolsa de valores (BM&FBOVESPA). Para isso, faz-se necessário coletar os dados primários das cotações diárias de fechamento em reais de ações da empresa escolhida no terminal da Revista Exame, o volume financeiro diário negociado e o número de negócios realizados no dia, no período de 01 de Janeiro de 2013 a 31 de Dezembro de 2014. No que diz respeito ao problema de pesquisa, esse estudo caracteriza-se como quantitativo. Segundo Beuren (2004), isso possibilita a utilização de instrumentos estatísticos no processo de análise dos dados.

O trabalho ainda pode ser considerado como explicativo, haja vista que busca identificar os fatores que determinam, ou contribuem, para a ocorrência de fenômenos empresariais. Para isso, faz-se necessário proceder com o estudo sobre a existência ou não de impactos causados pelas notícias divulgadas em meio eletrônico, de natureza contábil ou não. Visando restringir o número de notícias a serem analisadas, optou-se por um único meio de comunicação, no caso a internet, através do site Valor Econômico, sendo consideradas apenas as notícias que relatassem ou citassem a Petrobras diretamente no período averiguado.

Destarte para melhor compreensão dos fatos procedeu-se catalogando as notícias como boas, ruins e neutras, foram lidas 340 notícias no mês de dezembro de 2014 e foram consideradas 185 destas notícias, em dezembro de 2013 foram lidas 233 reportagens e foram consideradas 48 notícias, apreciando apenas as que diziam respeito à empresa, tomando por base o ponto de vista de quem investe, logo, uma notícia boa é aquela que contém algo significativamente positivo para a empresa, uma notícia ruim é aquela que retrata algo de negativo a respeito da estatal e a notícia neutra eram as informações divulgadas sem significância positiva ou negativa para a entidade.

Além desta classificação, fez-se relevante distinguir a origem de cada notícia, levando em consideração a caracterização feita pelo próprio site Valor Econômico, sendo estas classificadas nas seguintes áreas: Política, Finanças, Brasil, Empresas e Agronegócio. As notícias divulgadas na área Política relatam basicamente escândalos e notícias políticas que afetam diretamente a entidade, as informações divulgadas em Finanças geralmente discutem assuntos, cotações e situações da empresa na bolsa de valores, os apontamentos dentro do setor Brasil relatam assuntos ligados à situação política e econômica do país que afetam a estatal, a área de notícias divulgadas em Empresas abordam relatórios contábeis, sua evidenciação e notificações empresariais, além das áreas citadas acima tem-se a do Agronegócio que aparece de maneira discreta interligando os assuntos da empresa de capital misto com organizações agroindustriais.

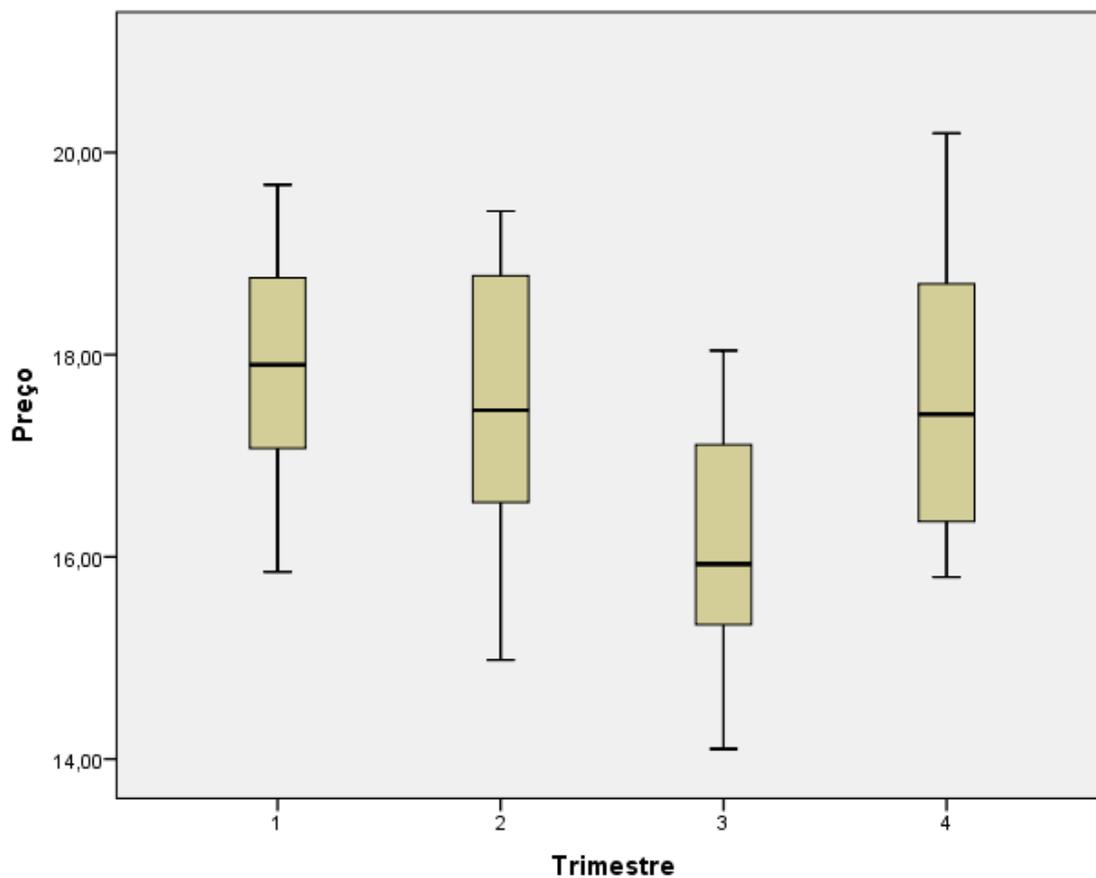
Todo esse processo foi realizado em uma planilha eletrônica do Microsoft Excel (Office 2007). Em seguida os dados foram transferidos para o StatisticPackage for Social Sciencies (SPSS 22.0), com a finalidade de eliminar possíveis dados perdidos ou observações atípicas, bem como condicionar o tratamento estatístico apenas os casos considerados como válidos.

Com a conclusão dessa etapa, procedeu-se com a análise descritiva dos dados coletados, observando entre as figuras obtidos, os períodos em que as ações mais oscilavam e os meses em que as notícias divulgadas eram boas, ruins ou neutras e em qual classificação se enquadravam, de forma a perceber uma interligação entre os resultados obtidos no final de cada trimestre, para ser mais abrangente.

3. RESULTADOS

Ponderando a respeito dos achados, observa-se que as ações tiveram variações distintas nos períodos analisados. A figura 1 aponta as oscilações moderadas no ano de 2013, apresentando uma maior variação no penúltimo trimestre do ano. Conforme exposto na figura abaixo é possível perceber que o preço da ação no ano de 2013 manteve-se constante durante quase todo o ano como pode ser observado pela mediana exposta na figura abaixo, apresentando uma maior variação apenas no terceiro trimestre, evidenciado pela queda no preço da ação.

Figura 1: Oscilação das ações em 2013

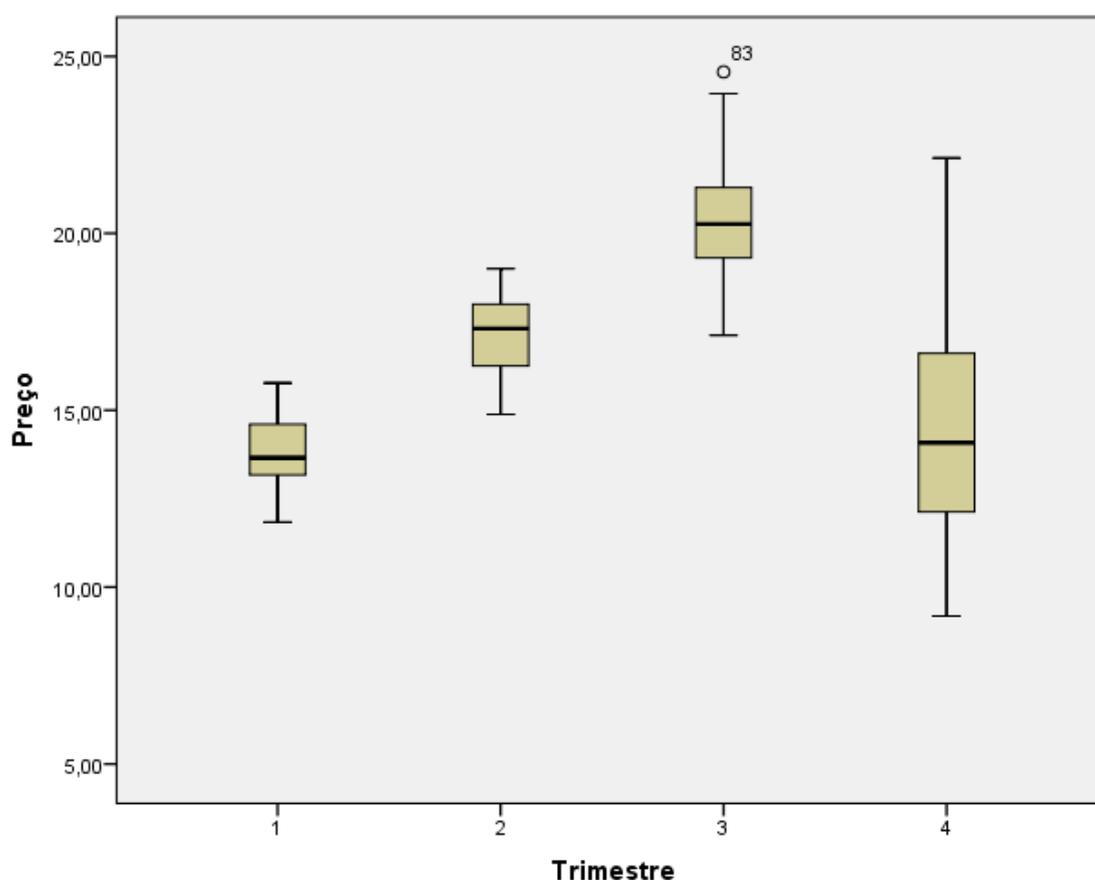


Fonte:

Dados da pesquisa (2015).

Na Figura 2 nota-se um crescimento gradativo do preço das ações da Petrobras nos três primeiros trimestres de 2014. Nestes é possível observar um aumento na dispersão dos dados, pouco significativo, porém evidencia maior volatilidade no preço das cotações. O terceiro trimestre apresentou os maiores valores de cotações do ano, aonde o valor da ação chegou a aproximadamente vinte e cinco reais.

Figura 2: Oscilação das ações em 2014



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Analisando a figura acima se percebe ainda que no quarto trimestre houve uma variação expressiva comparada aos trimestres anteriores, nota-se que além da queda no preço das ações os dados ficaram mais dispersos, constatando uma significativa variabilidade entre os dados. A volatilidade nas ações é decorrente de diversos fatores, porém esta pode ser explicada também pela crise no preço do barril do petróleo aliado aos escândalos sobre corrupção nos contratos da estatal, além do período eleitoral no Brasil, amplamente divulgados midiaticamente no período analisado.

Corroborando com o entendimento das figuras anteriores tem-se a Tabela 1 que retrata a estatística descritiva realizada neste estudo, nesta tabela é possível perceber a proximidade nos valores nos valores da média e da mediana, evidenciando que não ocorreram oscilações extremas nos períodos estudados, além disso, nota-se que o desvio padrão manteve-se aproximado durante todo o ano de 2013, enquanto que em 2014 a alteração no último trimestre foi bastante expressiva conforme pode ser observado na queda significativa no preço da ação evidenciado na tabela abaixo.

Tabela 1: Estatística descritiva

Cotações	Máximo	Mínimo	Média	Mediana	Desvio Padrão
Preço da Ação 1° Trim/2013	19,68	15,85	17,84	17,9	1,019

Preço da Ação 2º Trim/2013	19,42	14,98	17,52	17,45	1,301
Preço da Ação 3º Trim/2013	18,04	14,10	16,08	15,93	1,071
Preço da Ação 4º Trim/2013	20,19	15,80	17,53	17,41	1,224
Preço da Ação 1º Trim/2014	15,77	11,84	13,76	13,65	0,978
Preço da Ação 2º Trim/2014	18,32	14,89	17,16	17,31	1,058
Preço da Ação 3º Trim/2014	24,56	17,12	20,32	20,26	1,701
Preço da Ação 4º Trim/2014	22,13	9,18	14,38	14,08	3,501

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Observou-se ainda no presente trabalho as notícias divulgadas no período estudado bem como o conteúdo abordado nas mesmas, elencando as divulgações em boas, ruins e neutras conforme evidenciado na Tabela 2, visando interligar as oscilações nos preços das ações com as informações divulgadas na mídia.

Tabela 2: Classificação das notícias 2013

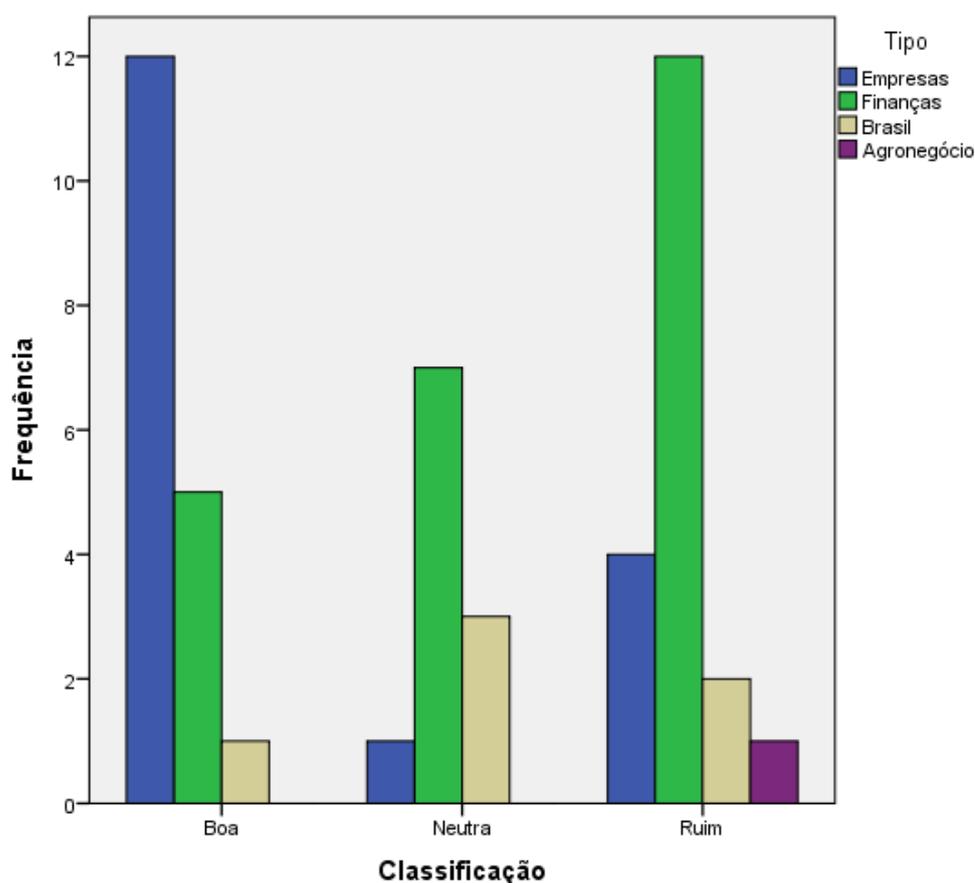
		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Válido	Boa	18	37,5	37,5	37,5
	Neutra	11	22,9	22,9	60,4
	Ruim	19	39,6	39,6	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Com base nos dados apresentados na Tabela acima se percebe que houve uma proximidade entre a quantidade de notícias boas e ruins divulgadas no mês de dezembro de 2013, demonstrando dessa maneira uma estabilidade durante o referido mês no que diz respeito às publicações envolvendo a empresa de capital misto.

Arelado ao que foi exposto na Tabela anterior têm-se a Figura 3 que retrata a classificação das notícias divulgadas e a área a que pertence. Desta forma é possível perceber que no fim do ano de 2013 a organização apresentava uma quantidade maior de notícias boas quando se tratava de notícias empresariais, tais como crescimento na produtividade e investimentos a serem realizados pela estatal. Contudo as notícias ruins se concentraram nas reportagens relativas à área de Finanças abordando assuntos relativos ao valor das ações, do dólar e aos juros futuros. No que relatam as notícias neutras no período analisado, verificou-se que abordavam assuntos relativos às finanças, sendo que as divulgações a respeito de assuntos do governo praticamente não apareceram na figura.

Figura 3: Notícias divulgadas em 2013



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Todavia no mês de dezembro de 2014 a quantidade de notícias divulgadas foi muito maior que no mesmo período de 2013, conforme pode ser constatado na Tabela 2. A mesma retrata que no período estudado a frequência de notícias ruins foi quase o dobro da quantidade de notícias boas evidenciadas no período. Essa frequência pode ser explicada por diversos fatores, dentre eles as muitas reportagens relatando a oscilação no preço das ações, o valor do petróleo, além das influências econômicas e políticas nos resultados obtidos pela entidade de capital misto.

Tabela 3: Classificação das notícias 2014

		Classificação			
		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Válido	Boa	52	28,1	28,1	28,1
	Neutra	33	17,8	17,8	45,9
	Ruim	100	54,1	54,1	100,0
	Total	185	100,0	100,0	

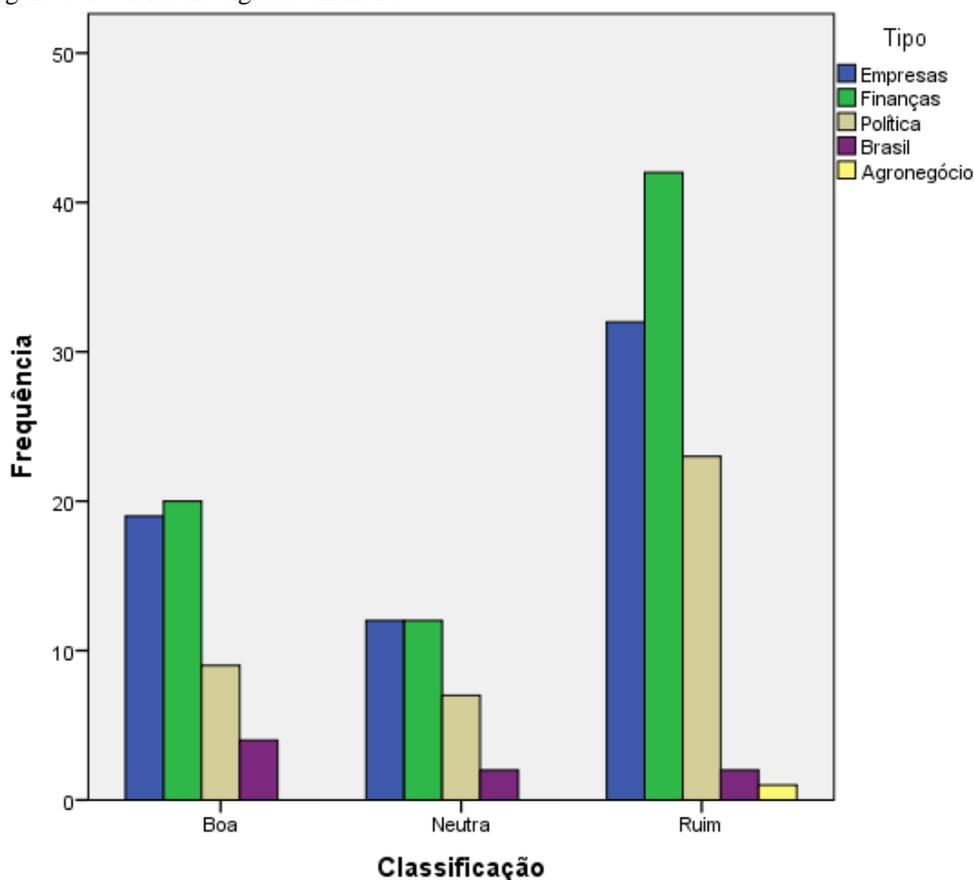
Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Aliado à Tabela 3 têm-se a Figura 4 o qual enfatiza que a maior parcela de informações ruins divulgadas a respeito da Petrobras concentrou-se na área de Finanças, relatando especialmente as influências dos papéis da estatal no Ibovespa, bem como a ligação

direta entre o valor dos barris de petróleo com o volume das negociações diárias no último mês do ano de 2014. As notícias ruins figuraram significativamente ainda nas áreas de Empresas e Política, abordando assuntos como as demonstrações financeiras não evidenciadas no prazo determinado, as eleições, escândalos políticos e de corrupção com a Operação Lava-Jato e os processos jurídicos abertos contra a estatal em decorrência do descumprimento de prazos na divulgação das demonstrações contábeis junto aos investidores.

No que se refere às notícias boas, estas figuraram entre financeiras e empresarias, retratando nova descoberta no Campo de Libra, o aumento na produção de óleo e gás natural, a autorização antecipada na Bacia de Santos, a promessa de publicação do Balanço Patrimonial não auditado no mês de Janeiro de 2014, etc. As notícias boas relacionadas à Política e ao Brasil apareceram de forma discreta, deixando evidente que os assuntos relativos ao desempenho da entidade eram mais abordados pela mídia.

Figura 4: Notícias divulgadas em 2014



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Partindo dessa perspectiva foi possível observar que a quantidade de notícias divulgadas influenciava na volatilidade das ações, estas por sua vez refletem o interesse do investidor. Deste modo as divulgações referentes aos fatores negativos que interferissem nos resultados da empresa, alteravam o humor dos investidores de forma a permitirem grandes oscilações num mesmo dia referente aos papéis da estatal e a produzirem as mais diversas expectativas no mercado na medida em que eram divulgadas.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho objetivou observar a existência de fatores comportamentais e cognitivos que pudessem interferir no investidor da Petrobras, avaliando a conduta das ações da estatal na BM&FBOVESPA, interligando notícias divulgadas no período de 2013 a 2014 com os resultados dos pregões bolsa de valores.

Com o estudo foi possível perceber as oscilações das ações da empresa de capital misto durante o período, verificando-se que as maiores volatilidades das ações ocorreram nos períodos em que havia notícias ruins ou boas em relação à empresa, especialmente quando as reportagens divulgadas relatavam fatos que poderiam interferir no retorno do investimento feito e nos resultados financeiros da companhia.

Os dados apontam que os investidores muitas vezes são influenciados pelas informações expostas na mídia, tendendo a fazerem seus investimentos baseados não apenas nas informações financeiras e contábeis evidenciadas em relatórios empresariais, e sim buscando o máximo de informações para decidirem pelo investimento nos papéis da estatal, essas notícias abrangendo os mais diversos setores vinculados à Petrobras.

Ante ao exposto, e com base nas limitações desse estudo, recomenda-se o desenvolvimento de trabalhos, considerando outras organizações de capital aberto. Fazer um estudo observando a questão da volatilidade das ações, em razão de indicadores econômico-financeiros, bem como da evidenciação contábil. Sugere-se ainda, que esse tipo de estudo seja expansivo a outros setores da BM&FBOVESPA e que sejam considerados recortes temporais mais extensos.

REFERÊNCIAS

- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. **Teria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- KIMURA, H.; BASSO, L. F. C.; KRAUTER, E.; **Paradoxos em finanças: Teoria Moderna versus Finanças Comportamentais**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v46n1/v46n1a05.pdf>> Acesso em: 10. mar. 2015.
- KIMURA, H. **Aspectos comportamentais associados às reações de mercados de capitais**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/raeel/v2n1/v2n1a06.pdf>> Acesso em: 10. mar. 2015.
- LINTNER, G. **Behavioral finance: Why investors make bad decisions**. The Planner, 1998.
- LUCENA, W. G. L.; FERNANDES, M. S. A.; SILVA, J. D. G. da.; **A Contabilidade Comportamental e os Efeitos Cognitivos no Processo Decisório: Uma Amostra Com Operadores Da Contabilidade**. Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 7, n. 3, p. 41-58, sep. 2011. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1696/1735>>. Acesso em: 18 Jun. 2015.
- PETROBRAS. **Pré-sal aumenta importância da indústria do petróleo na economia**. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/pre-sal-aumenta-importancia-da-industria-do-petroleo-na-economia.htm>> Acesso em: 12 mar. 2015.
- RAUPP, F. B.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. In: BEUREN, I. M.(org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- 13
- REVISTA Exame. **Inflação anualizada é maior em 10 anos; Veja gráfico**. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/ipca-fevereiro>>. Acesso em: 11 mar. 2015.
- TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. **Judgment under uncertainty: Heuristics and biases**.

Science, 1974. Disponível em: <
http://psiexp.ss.uci.edu/research/teaching/Tversky_Kahneman_1974.pdf> Acesso em: 11 mar.
2015.

YOSHINAGA, C. E.; OLIVEIRA, R. F.; SILVEIRA, A. M.; BARROS, L. A. B. D. C.;
Finanças Comportamentais: uma introdução. Disponível em: <
http://www.ead.fea.usp.br/Semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Finan% E7as/FIN24_-_Finan% E7as_Comportamentais.PDF>. Acesso em: 11 mar. 2015.

AS DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO: ANALISANDO PREFEITURAS DA REGIÃO SERIDOENSE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Isaías Lopes Dantas
Niédson de Araújo Rosa
Patrícia Luciana Pereira da Silva

RESUMO

Quando se pensa em informação é possível estabelecer relação com algo que possibilite a sua estruturação, logo, demonstra-se assim, a necessidade da existência dos sistemas de informações. Tais sistemas, bem como qualquer outra tecnologia, sempre passam por ajustes para adaptar-se às necessidades dos usuários e ao implantá-los, podem surgir dificuldades quanto ao seu manuseio, manutenção, inclusive a ocorrência de falhas. Diante disso, pode-se ver que sem planejamento ou até mesmo a falta de conhecimento básico na área termina causando algumas dificuldades impossibilitando que metas e objetivos sejam alcançados. O artigo em questão tem por objetivo analisar as possíveis dificuldades de implantação de um sistema de informação aliado a contabilidade e direcionado ao setor público, mais especificamente em esfera municipal, bem como verificar aspectos relacionados ao planejamento, dinamicidade, realização de manutenção e prováveis falhas. Para tanto, a metodologia utilizada será através de pesquisa bibliográfica baseada em autores do tema abordado, assim como serão feitas análises quantitativas das respostas de um questionário aplicado a profissionais contábeis de prefeituras. Percebe-se, portanto, que a utilização de sistemas de informação voltada à área pública é de extrema importância, justamente para que os serviços públicos sejam de boa qualidade e antes mesmo de implantar qualquer tipo de sistema é necessário analisar como se podem atender as necessidades dos usuários internos e externos, inclusive fazer planejamento para não ficar à mercê de falhas e por consequência não trazer prejuízos ou insatisfações ao setor público, e conseqüentemente, à sociedade.

Palavras-Chave: Sistemas de informação. Dificuldades. Implantação.

1. INTRODUÇÃO

Quando se fala em informação tem-se em mente uma série de associações, como por exemplo, a de documentos, papéis, notícias, jornais, entre outros. No entanto, para a propagação disso é necessário existir um meio comunicativo. Esse processo necessita de tecnologia para as informações serem disseminadas, e a partir daí surgiu a Tecnologia da Informação (TI). As famosas TI's trouxeram consigo uma gama de meios, métodos e avanços tecnológicos para acelerar as idas e vindas das informações. Junto com esses avanços surge os Sistemas de Informação (SI), que é uma das principais ferramentas, se não a mais importante para a distribuição de informação.

Analisando a evolução tecnológica imposta à sociedade, percebe-se que foram aparecendo bastantes empecilhos e ainda existem alguns obstáculos quanto a adaptação desse progresso tecnológico e da otimização da informação. Por exemplo, podem ser encontradas dificuldades quanto à forma de manuseio, manutenção e a preocupação em atender aos usuários.

O artigo em questão tem por objetivo analisar as possíveis dificuldades de implantação de um sistema de informação aliado a contabilidade e direcionado ao setor público, mais especificamente em esfera municipal, bem como verificar aspectos relacionados ao planejamento, dinamicidade, realização de manutenção e prováveis falhas.

Nesse trabalho foram usadas pesquisas bibliográficas feitas em livros e sites. Também se realizou a aplicação de questionário a servidores públicos (contadores, assessores/técnicos contábeis e agentes administrativos) do setor contábil de prefeituras. Ao todo foram entrevistados 13 servidores de 8 prefeituras das seguintes cidades da região seridoense do Rio Grande do Norte: Caicó, São João do Sabugí, Jardim do Seridó, Cruzeta, Jardim de Piranhas, Serra Negra do Norte, São Fernando e Timbaúba dos Batistas.

O critério para a escolha do entrevistado foi de acordo com o contato que o mesmo tem com os sistemas contábeis. Isso foi necessário, pois quanto mais perto o respondente estiver do SI, seria adequado para o mesmo responder as questões.

2.REFERENCIAL TEORICO

2.1 SISTEMA DE INFORMAÇÃO (SI)

Nos dias de hoje, obviamente, nas entidades se trabalham com algum tipo de sistema informatizado, portanto os conceitos abordados neste trabalho falam sobre SI de forma que englobem qualquer uma delas, seja voltado para o setor público ou privado.

Segundo Padoveze (2004, p. 55), sistema é

Um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Já para Melo, (2002, p. 30) é “qualquer sistema que tem informações com entrada visando gerar informações de saída. A expectativa de se obter tais informações para satisfazer determinadas necessidades, corresponde ao objetivo geral de sistema de informação”.

Tendo esses dois conceitos acima mencionados, pode-se dizer que SI se trata de um conjunto de membros que trabalham com a finalidade de executar processos de tratamento de dados, dando aos usuários informações, e isso significa dizer que é um processo gerador de informações na busca de um entendimento voltado para a tomada de decisão.

Para tanto, essa visão de sistemas no setor público não é diferente, ou talvez até mais aproximado do conceito. Teoricamente o setor público tem o objetivo de fornecer bens e prestar serviços à sociedade de boa qualidade, e para que o setor chegue a isso se faz necessário que o SI atenda às necessidades dos usuários internos (servidores públicos) e externo (o público).

2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL (SIC)

Diante das necessidades de processamento de informações nas entidades, sejam elas públicas ou privadas, percebe-se o quanto é fundamental a existência da tecnologia, inclusive quando se trata de informações contábeis. Para tanto, tem-se que os SICs “são um tipo especial de sistema de informações que fornece informações sobre processos e eventos de negócio que afetam a organização”. (MOSCOVE, SIMKIN e BAGRANOFF, 2002, p 22).

A partir dos autores, pode-se inferir que tais sistemas processam as informações relacionadas inclusive a aspectos contábeis, como, por exemplo, a respeito dos bens, direitos, obrigações, movimentação financeira e não financeira, orçamentárias e de custo. Dessa forma, a contabilidade é analisada a partir do uso desses sistemas, merecendo assim uma atenção indispensável.

A função contábil é fundamental para o sucesso da operação dos negócios modernos. Essa função fornece as pessoas e aos grupos de dentro e fora da empresa informações *relevantes* sobre o planejamento, a tomada de decisão e o controle. (MOSCOVE, SIMKIN e BAGRANOFF, 2002, p. 22).

Compreende-se, portanto, que a função contábil é de extrema importância, pois é através dessas informações específicas produzidas junto ao SIC, que o gestor pode tomar alguma decisão seja ela de âmbito contábil, financeiro, econômico e orçamentário ou até mesmo do pessoal. Assim, ela seria como as pernas de um ser humano, a organização só conseguiria andar se tiver além do sistema de informação contábil a função contábil aliada. Em virtude disso, tanto o sistema precisa da contabilidade como a contabilidade precisa do sistema, de forma que se tornem importante um para outro, e sendo mais importante ainda para a organização.

Nesse sentido, fazendo referência ao tema em questão, é necessário compreender aspectos contábeis específicos direcionados ao setor público, tendo em vista que a contabilidade pública relaciona seus conceitos, princípios e normas aos fatos e atos decorrentes da gestão pública. Sua função é apontar as informações nas entidades de organização da administração pública, mostrando ser um suporte indispensável para a tomada de decisão dos gestores governamentais.

Segundo Matias-Pereira (2010, p. 231)

A contabilidade é a forma pela qual a administração promove o registro, controle e análise das diferentes operações de caráter orçamentário, financeiro e patrimonial, realizados ao longo do exercício financeiro. É por meio da escrituração contábil que o administrador pode medir a sua ação em termos financeiros, disponibilizando os elementos para elaboração de sua prestação de contas, além de fornecer as

informações indispensáveis à tomada de decisões e ao aperfeiçoamento da administração.

Parte dessas informações é importante para administração pública, pois tem a relevância nas tomadas de decisão relacionadas com os gastos públicos. Isso contribui também para que o controle tenha o objetivo de orientar os gestores quanto ao não desperdício de recursos, inclusive, no setor público existe um sistema específico para tratamento dessas informações.

De acordo com a NBC T 16.2 (Patrimônio e Sistemas Contábeis) tem-se que:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Diante disso, percebe-se a extrema necessidade do uso dos sistemas, independente da área em que eles vão estar inseridos. No caso do setor público estão direcionados justamente à orientação da tomada de decisão visando o bem-estar da sociedade e controle social.

2.2.1 Levantamento de dificuldades para implantação do SIC

Apesar do conceito e do objetivo dos SIs estarem relacionados ao atendimento das necessidades dos usuários, antes disso existe o profissional que trabalha no desenvolvimento dos sistemas, no caso o programador ou o analista. Para o SI alcançar a perfeição junto aos conceitos e princípios da sua respectiva área, é sempre necessário consultar o usuário, justamente para entender o que ele realmente deseja, ou seja, quais serão os objetivos a serem alcançados a partir dos dados processados em decorrência da implantação do sistema.

De acordo com Cruz, (2003, p. 91), “Os dados e o produto oriundo do sistema de informação são propriedade dos usuários, jamais do analista de sistemas ou do centro de processamentos de dados”. Significa dizer então que, tudo que vem do sistema ou vai para o mesmo é de interesse de quem o utiliza, baseado em metas traçadas pela entidade na qual o sistema está implantado.

Por isso que antes da implantação e utilização de um SI existem várias consultas ao usuário, visando uma moldagem coerente de acordo com as necessidades da instituição na busca da resolução de possíveis problemas e identificação de obstáculos que impeçam o desenvolvimento das atividades.

De acordo com Tait, (2000, p. 125) “o processo de informatização no setor público avança dois aspectos: o interno, de atendimento aos serviços que sustentam as atividades da organização pública e o externo, pautado pelo atendimento ao público”. Esses aspectos, portanto, trazem uma perspectiva quanto à preocupação em realmente implantar o que estiver de acordo com as atividades que serão desenvolvidas na entidade. Os usuários precisam atingir objetivos e metas, e, também, renovar a esperança de que a prestação de serviço à sociedade pode melhorar através dessas preocupações.

Sendo assim, é possível considerar que esses dois aspectos se tornam também, dificuldades enfrentadas para a implantação do SI. Não basta ter somente o propósito de utilizar o SI, mas também a certeza de que o sistema vai atender as necessidades dos usuários. Esses pontos mostram que se deve ter um caminho a ser seguido para chegar à decisão final, que no caso é a implantação do SI correto para cada necessidade.

2.2.2 Modelos de Relacionamento Cíclico

No seguinte tópico será exposta a interação entre tecnologia e o recurso humano. É através desse relacionamento que se podem analisar as dificuldades encontradas pelo operador do sistema no decorrer de suas atividades.

Segundo Cruz, (2003), Modelos de relacionamento cíclico é o estudo feito para entender como funcionam as organizações, verificando três pontos (processo, pessoas e TI), nos quais estão em torno do cliente.

Trazendo essa relação para o setor público, o cliente em questão seria a sociedade e a partir disso pode-se dizer que os processos são as atividades que a instituição realiza para chegar ao seu objetivo, por exemplo, prestação de serviço de boa qualidade. Já as pessoas são todos os colaboradores que fazem parte da entidade e que tem um papel importante na mesma, no caso, os servidores públicos em geral. E por último a TI, que é toda e qualquer tecnologia usada para a obtenção de informação de forma ordenada que esteja ligada a atividade fim da entidade.

Diante de tais aspectos, entende-se o quanto é importante existir cumplicidade entre essas partes, ou seja, esse relacionamento deve ser equilibrado de forma a alinhar os três pontos de maneira igualitária e que atinja o principal foco: o bem-estar da sociedade. A falta desse equilíbrio pode causar perdas e conseqüentemente a insatisfação do principal beneficiário (o público).

Então, Cruz, (2003) elenca alguns defeitos que possivelmente podem existir entre esses três pontos do relacionamento cíclico. Nos processos pode ocorrer a desorganização em documentos e simplificação errada de procedimentos. Já com relação às pessoas (funcionários) pode acontecer carência de conhecimento relacionada ao papel desempenhado e falta de motivação para trabalhar. No último ponto, com relação a TI, ela pode não está de acordo com as exigências da atualidade ou usar aspectos ultrapassados, assim como ser algo tão novo ainda não disponível no mercado, ou que será necessário adquirir mais conhecimento para a sua utilização e direcionamento.

Portanto, analisando essas falhas relacionadas ao objetivo desse trabalho, tem-se que o desequilíbrio nesse modelo de relacionamento pode ocasionar alguns problemas para a relação entre usuário e sistema. Quando isso acontece pode haver conseqüências e conseqüentemente a insatisfação do usuário seja interno ou externo.

2.2.1.1 Princípio da Motivação Estratégica

Para não haver o referido desequilíbrio exposto anteriormente, existe o direcionamento relacionado ao Princípio da Motivação Estratégica. Segundo Cruz, (2003, p. 48), “é o motivo pelo qual a TI adquirida foi escolhida ou desenvolvida. Esse motivo é o alinhamento da tecnologia com os objetivos da empresa”. Ou seja, alinha os objetivos e metas da organização com as TI's.

Levando isso para o foco do estudo em questão, nota-se que é importante alinhar todas as necessidades, metas e objetivos do usuário ao sistema, para que se possa alcançar o principal objetivo da entidade. Assim, se o sistema for implantado e não houver o devido planejamento ou não levar em consideração as reais necessidades da entidade, conseqüentemente haverá desequilíbrios.

Sendo assim, é possível verificar a necessidade do alinhamento da tecnologia aos objetivos da entidade, para não ocorrerem dificuldades na implantação do SI e se por acaso, ainda acontecer alguma falha, que elas sejam corrigidas o mais breve possível.

3. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS COLETADOS

Durante o desenvolvimento do referido trabalho, além da pesquisa bibliográfica feita em livros e sites, também foi realizada a aplicação de questionário a servidores públicos, nos quais foram entrevistados, contadores, assessores/técnicos contábeis e agentes administrativos, do setor contábil das prefeituras.

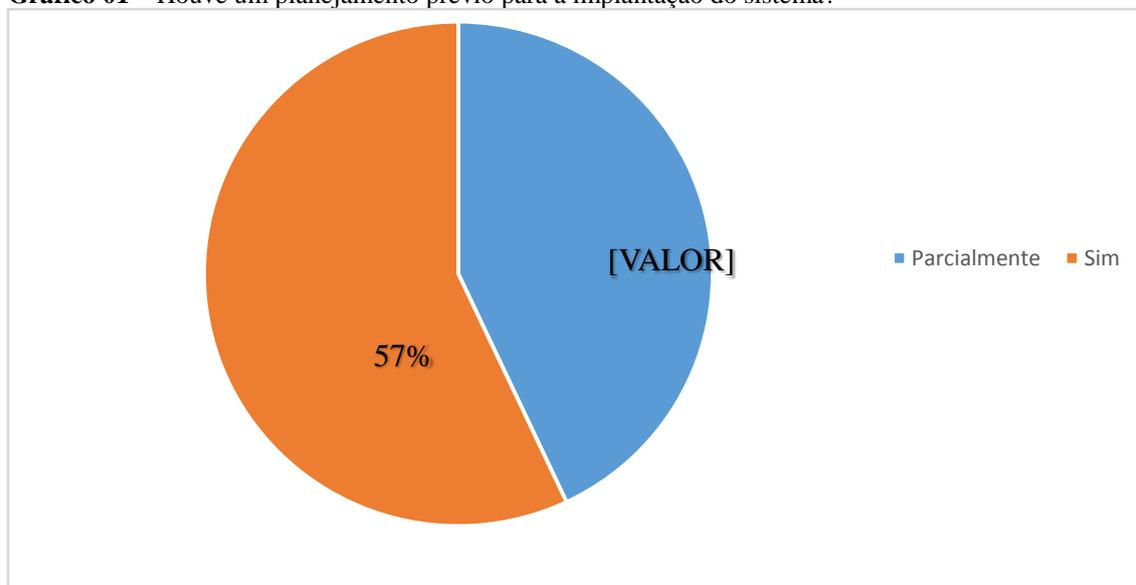
Na região do Seridó contém 25 municípios onde foram visitadas 32% das prefeituras. O motivo das demais não terem sido visitadas, foi devido a distância entre as cidades e a falta de disponibilização de informações. As cidades analisadas através da aplicação do questionário foram: Caicó, São João do Sabugí, Jardim do Seridó, Cruzeta, Jardim de Piranhas, Serra Negra do Norte, São Fernando e Timbaúba dos Batistas.

O critério para a escolha do entrevistado foi de acordo com o contato que o mesmo tem com os sistemas contábeis. Isso foi necessário, pois quanto mais perto o respondente estiver do SI, seria adequado para o mesmo responder as questões.

Diante disso, tem-se a hipótese de que algumas prefeituras podem estar tendo dificuldades em atender suas necessidades, atingir metas e objetivos e a partir daí, foi levantado algumas perguntas para tentar entender como acontece realmente a implantação de um SI e suas dificuldades.

No Gráfico 01, demonstrado na página seguinte, está representado o questionamento sobre o planejamento relacionado à implantação do SI.

Gráfico 01 – Houve um planejamento prévio para a implantação do sistema?



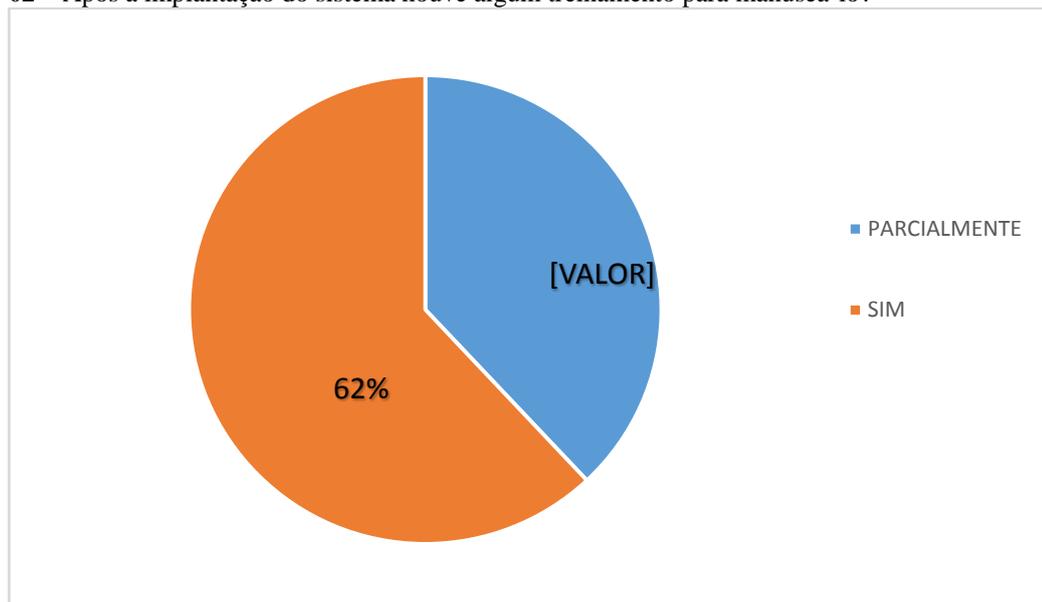
Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

De acordo com os dados demonstrados acima, tem-se que 57% das prefeituras realizaram “sim” um planejamento prévio antes da implantação do SI. Já 43%, demonstraram que houve o referido planejamento de forma “parcial”. Nota-se, dessa forma, que os gestores tiveram apreço pelo sistema e aderiram a sua implantação, embora para alguns de forma parcial.

Diante disso, conclui-se que o setor público, em sua maioria, tem dado atenção ao planejamento referente à implantação do SI, pois a falta do mesmo pode ocasionar problemas quanto ao direcionamento das atividades a serem desempenhadas pelos funcionários e dificultar a agilidade do compartilhamento das informações necessárias.

A seguir, o Gráfico 02, expõe as respostas referentes ao treinamento para o manuseio do SI após a sua implantação.

Gráfico 02 – Após a implantação do sistema houve algum treinamento para manuseá-lo?



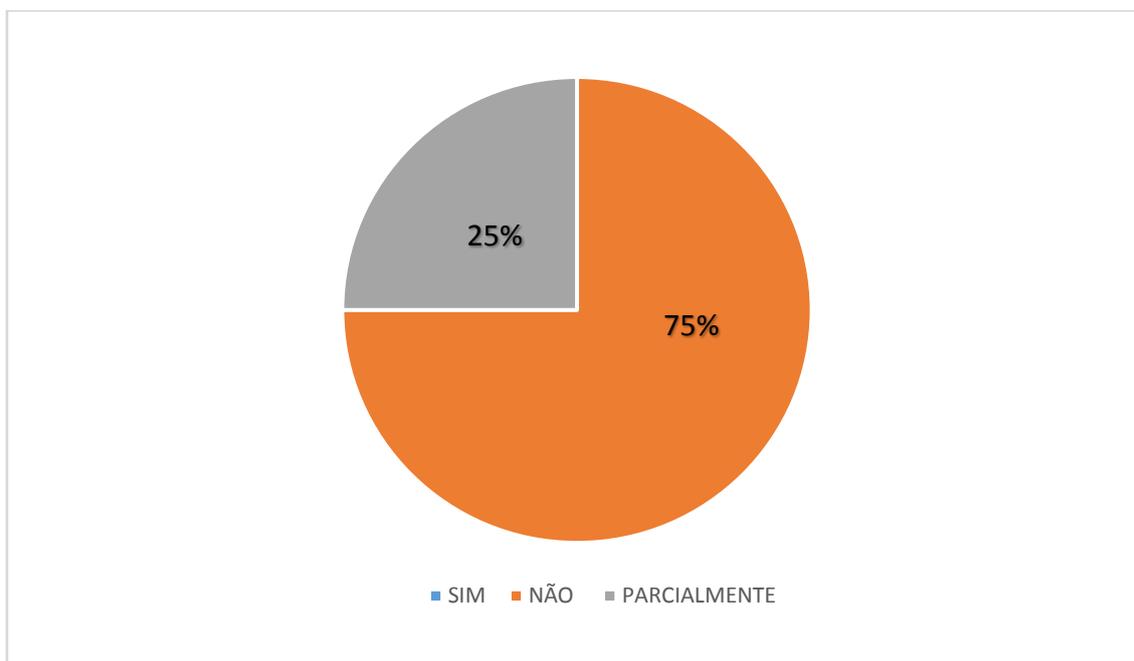
Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Nas informações do gráfico na página anterior, nota-se que 62% dos entrevistados tiveram “sim” algum treinamento para manusear o sistema. Isso é fator positivo, comparado aos 38% que tiveram “parcialmente” esse treinamento.

Então, pode-se afirmar que a maioria dos gestores está se preocupando em disponibilizar treinamento aos seus servidores visando uma boa administração e dando assim um conhecimento mais específico aos seus colaboradores.

No Gráfico 03, abaixo, foi perguntado aos colaboradores se houve rejeição da parte deles, após a implantação do SI.

Gráfico 03 – Quando o sistema foi implantado houve rejeição por parte do servidor?



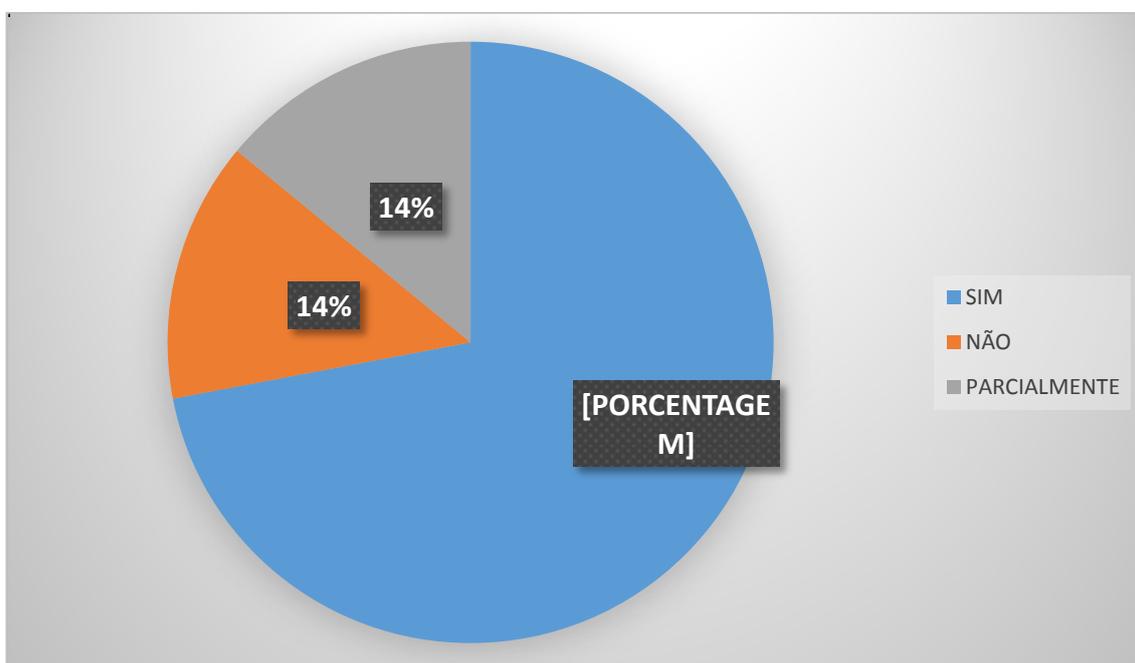
Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

De acordo com o gráfico acima, 75% dos entrevistados demonstraram “não” ter rejeição quando o sistema foi implantado e 25% tiveram uma rejeição “parcial”. Nenhum entrevistado respondeu a opção “sim”.

Dessa forma, conclui-se que a maioria dos respondentes não rejeitou o uso do sistema, tendo em vista que a tecnologia ajudará no desenvolvimento de suas atividades. Acrescentando o fato de que quando usuário se harmoniza com determinado sistema, torna-se menor as chances d’ele não colocar em risco o potencial aproveitamento de suas atividades dentro da entidade com implantação do SI.

Na página seguinte, o Gráfico 04, demonstra sobre a facilidade quanto ao manuseio do sistema.

Gráfico 04 – A dinâmica do sistema é de fácil manuseio?



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

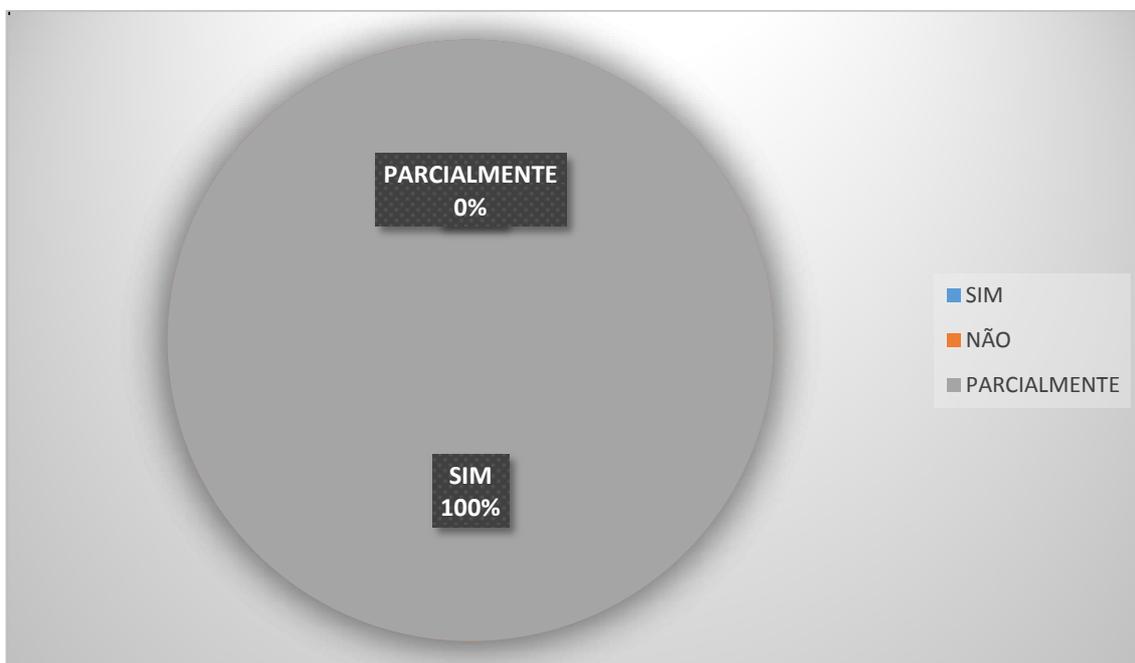
De acordo com o gráfico acima, teve-se os seguintes resultados: 72% dos respondentes afirmaram que o sistema tem “sim” uma dinâmica de fácil manuseio, 14% disseram que “não” e os outros 14% consideraram “parcialmente” para a facilidade de manuseio do sistema.

Com isso, é possível afirmar que o sistema implantado na maioria das prefeituras analisadas, tem uma dinâmica de fácil manuseio, podendo inclusive fazer relação com o Gráfico 02 em que a maioria dos respondentes demonstrou ter treinamento após a implantação SI.

Ao comparar também o resultado acima com o do Gráfico 03 onde foi demonstrado que 75% dos entrevistados não tiveram rejeição para manusear o sistema, isso deixa claro que os funcionários têm capacidade e conhecimento para operar o SI em virtude do treinamento recebido e da não rejeição ao seu uso.

O Gráfico 05 na página seguinte, expõe resultados referentes à atualização constante do SI.

Gráfico 05 – A manutenção e atualização do sistema é constante?

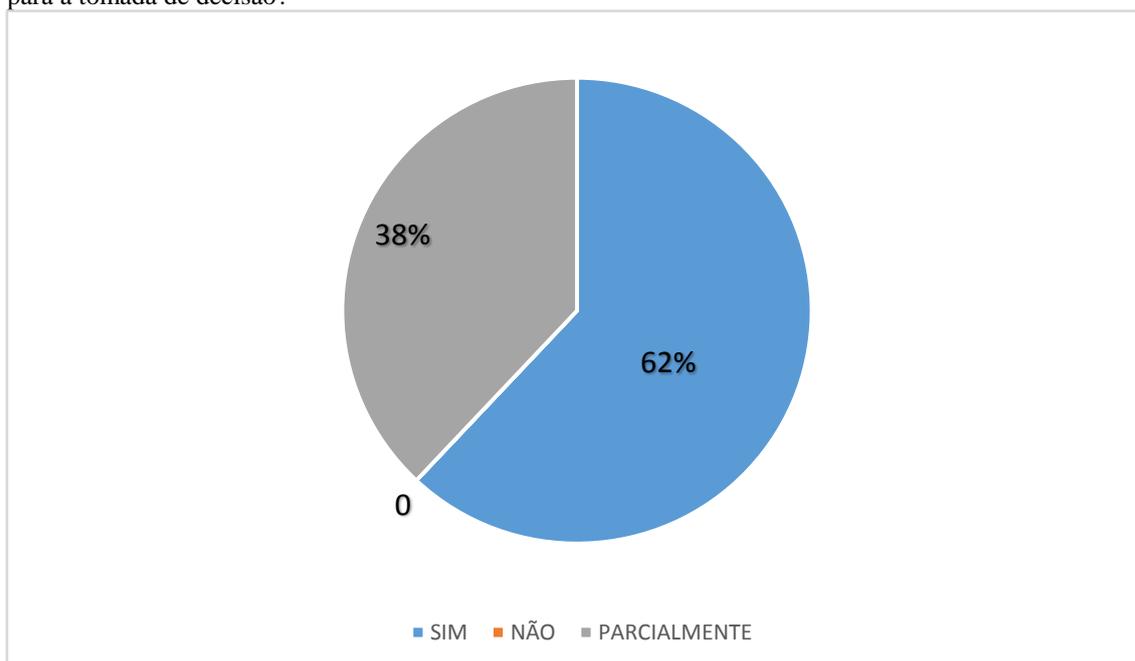


Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

O resultado exposto acima diz que a manutenção e atualização do sistema é “sim” realizada constantemente em 100% das prefeituras analisadas. Tendo em vista que a manutenção e a atualização são um ponto de suma importância, observou-se que as prefeituras realizam essa atitude visando contribuir para que as informações processadas estejam de acordo com as exigências da atualidade, assim como não conterem erros decorrentes de falta de manutenção.

O Gráfico 06 abaixo, mostra se todas as informações disponibilizadas pelo SI são úteis para a tomada de decisão.

Gráfico 06 – O sistema atende todas as necessidades quanto a disponibilização de informações contábeis úteis para a tomada de decisão?



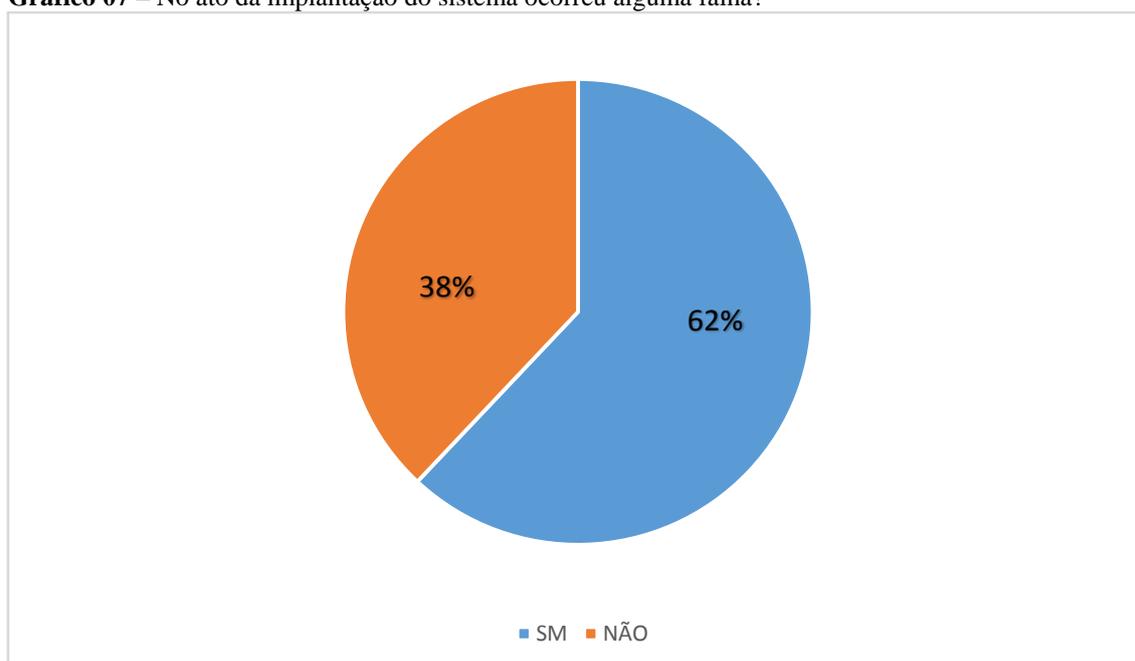
Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Segundo os resultados apresentados acima, 62% dos entrevistados disseram que o SI atende “sim” à necessidade da entidade disponibilizando informações úteis à tomada de decisão, e 38% disseram que essa disponibilização é realizada de forma “parcial”. Nenhum entrevistado respondeu ao quesito “não” demonstrando assim que as prefeituras se preocupam em utilizar realmente as informações disponibilizadas pelo SI. Ressalta-se também que essas informações também servem para auxiliar tanto o setor de contabilidade, como também, os outros setores da instituição.

Analisando, portanto, tais resultados, pode-se inferir que quando o SI atende às necessidades para o qual ele foi projetado há uma otimização de recursos e tempo, tendo em vista que o princípio básico da prestação de serviços públicos é justamente o de suprir as necessidades coletivas de forma eficiente e eficaz, disponibilizando assim um bom relatório para o gestor tomar decisões coerentes.

No Gráfico 07, a seguir aponta se houve falhas no momento da implantação do SI.

Gráfico 07 – No ato da implantação do sistema ocorreu alguma falha?



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

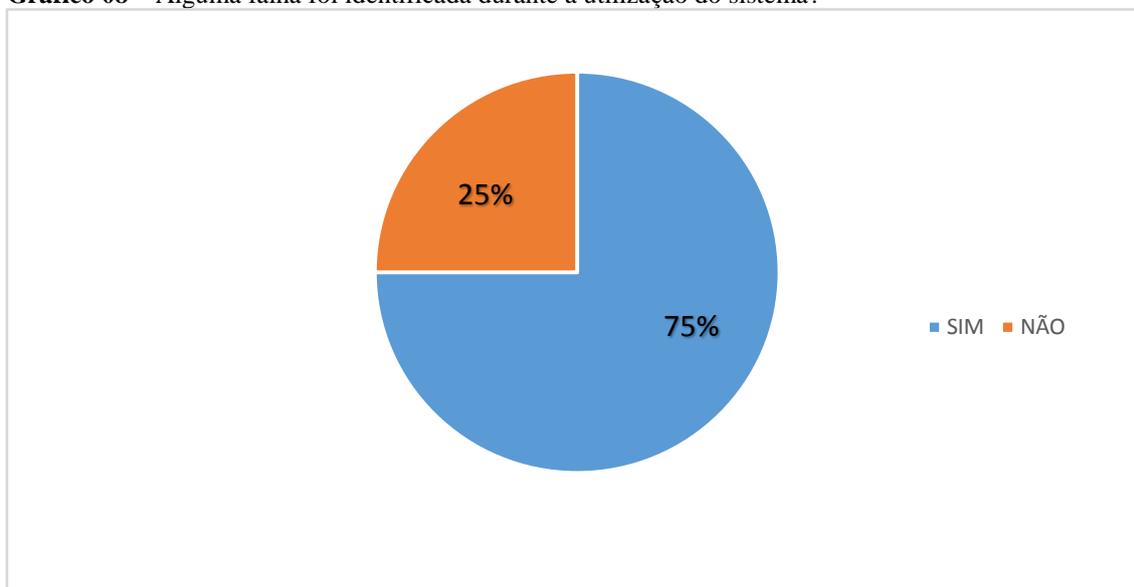
Os resultados acima estão mostrando que 62% dos entrevistados responderam que o sistema no momento da implantação teve falhas “sim”, 38% articularam que “não”.

A maioria das possíveis falhas pode acontecer, por exemplo, pela escolha do sistema de difícil entendimento/manuseio, programas não apropriados para determinada atividade e falta de treinamento/conhecimento sobre o sistema para interagir de forma integrada no trabalho dos usuários.

Sendo assim, antes de adquirir o sistema é necessário pesquisar e planejar, se aquele determinado sistema vai atender todas as necessidades, onde ocorra o menor erro possível.

Na página seguinte, o Gráfico 08 mostra se houve alguma falha durante a utilização do sistema.

Gráfico 08 – Alguma falha foi identificada durante a utilização do sistema?



Fonte: Dados da pesquisa, 2016.

Os resultados acima demonstram que 75% dos respondentes disseram que foram “sim” identificadas falhas durante a sua utilização, já 25% relataram que “não”.

Naturalmente, quando um sistema é implantado, pode está sujeito a falhas, no entanto, os erros devem ser logo identificados e corrigidos o mais rápido possível. Dessa forma a gestão, bem como as decisões não estará prejudicada, pois serão levados em consideração à eficiência e eficácia, mostrando a preocupação em prestar um bom serviço à sociedade, de forma mais clara, real e verdadeira.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos resultados obtidos através da referida pesquisa, pode-se perceber que houveram algumas dificuldades encontradas pelas prefeituras analisadas quanto da implantação do SI nos seguintes aspectos: com relação a algumas falhas durante e após a implantação e uma pequena rejeição por parte dos que o manuseiam. No entanto, essas dificuldades podem ser resolvidas quando identificadas precocemente e assim não prejudicar a tomada de decisão por parte do gestor público.

Foram observados também fatores positivos, pois para alguns entrevistados os sistemas utilizados atendem as necessidades do setor de contabilidade e existe a atenção

quanto a sua manutenção e treinamento para o seu manuseio. Dessa forma, nota-se que os gestores públicos seridoenses analisados estão preocupados com a qualidade das atividades desenvolvidas e têm dado a devida consideração ao sistema de informação, beneficiando assim tanto o usuário interno quanto externo.

Portanto, nota-se que os objetivos da pesquisa em questão foram atingidos onde se compreende que o sistema de informação teve dificuldades para ser implantado, porém essas dificuldades e falhas são irrelevantes, pois não atrapalham o desempenho e a realização das atividades quando identificadas e corrigidas rapidamente. A satisfação das necessidades dos usuários do setor de contabilidade e a tomada de decisão não estão sendo prejudicadas.

Para finalizar, indica-se, como sugestão, que outros estudos sejam realizados numa região diferente da seridoense e assim seja possível estabelecer uma comparação de resultados quanto às dificuldades que possam ser encontradas relacionadas ao sistema de informação.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Resolução CFC nº 1.129/08. **Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis** – Normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 11 abr. 2016.
- CRUZ, Tadeu. **Sistemas de informação gerenciais: tecnologias da informação e a empresa do século XXI**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MELO, Ivo Soares. **Administração de sistema de informação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2002.
- MOSCOVE, Sliphen A; SIMKIN, Mark G; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistema de informação contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.
- PADOVEZE, Covis Luís. **Sistema de informação contábeis**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- TAIT, Tania Fatima Calvi. **Um modelo de arquitetura de sistemas de informação para o setor público: estudo em empresas estatais prestadoras de serviços de informática**. Florianópolis, 2000. 263f. (Tese Doutorado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina. Santa Catarina. 2000.



ANAIS
ISSN 2357-9404