CONTABILIZANDO SABERES II

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves
(Organizadores)

ISBN: 978-85-5597-124-2

CONTABILIZANDO SABERES II

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves
(Organizadores)

Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP

Cabedelo
2019

INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA – IESP

Diretora Geral
Érika Marques de Almeida Lima Cavalcanti

Diretora Acadêmica
Iany Cavalcanti da Silva Barros

Editora IESP

Editores
Cícero de Sousa Lacerda
Hercilio de Medeiros Sousa
Jeane Odete Freire Cavalcante
Josemary Marcionila Freire Rodrigues de Carvalho Rocha

Corpo editorial
Daniel Vitor da Silveira da Costa - Publicidade
Hercilio de Medeiros Sousa – Computação
José Carlos Ferreira da Luz – Direito
Marcelle Afonso Chaves Sodré – Administração
Maria da Penha de Lima Coutinho – Psicologia
Rafaela Barbosa Dantas - Fisioterapia
Rogério Márcio Luckwu dos Santos – Educação Física
Thiago Bizerra Fideles – Engenharia de Materiais
Thiago de Andrade Marinho - Mídias Digitais
Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire - Ciências Contábeis

Copyright © 2019 – Editora IESP

É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio. A violação dos direitos autorais (Lei nº 9.610/1998) é crime estabelecido no artigo 184 do Código Penal.

O conteúdo desta publicação é de inteira responsabilidade do(os) autor(es).

Editoração Eletrônica Márcia de Albuquerque Alves
Ilustrações
Capa e Arte

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Biblioteca Padre Joaquim Colaço Dourado (IESP)

C759 Contabilizando saberes II [recurso eletrônico] / organizadores, Thyago Henriques de O. Madruga Freire, Márcia de Albuquerque Alves. - Cabedelo, PB : Editora IESP, 2019.
654 p.

Formato: E-book
Modo de Acesso: World Wide Web
ISBN: 978-85-5597-124-2

1. Contabilidade. 2. Orçamento. 3. Gestão pública. 4. Aplicação. I. Freire, Thyago Henriques de O. Madruga. II. Alves, Márcia de Albuquerque.

CDU 657

Bibliotecária: Angélica Maria Lopes Silva – CRB-15/23

Editora IESP
Rodovia BR 230, Km 14, s/n,
Bloco Central – 2 andar
Morada Nova. Cabedelo -PB.
CEP 58109-303

INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA

Diretora Geral **Érika Marques**

Coordenação de Ciências Contábeis e Gestão Financeira

Coordenador Thyago Henriques de O. Madruga Freire

Corpo Docente
Alexandre Dinoá Duarte Guerra
Ana Paula Ribeiro de Hollanda Leite
Antônio Gomes Vieira Filho
Carla Janaina Ferreira Nobre
Christiane Patricia Ferraz Rabêlo
Cleandra Almeida da Silva Lima
Cleber Soares de Brito
Darlan Oliveira Bezerra
Fabio Oliveira Guerra
Felipe Emanuel Araújo Lopes
Gilmar Martins De Carvalho Santiago
Humberto Fernandes de Lucena
Idelbrando Vieira dos Santos
Isabella Christina Dantas Valentim
Márcia de Albuquerque Alves
Maria Adelice da Silva Luz
Mayra Cinara de Oliveira Tabosa
Patrício José Guerra Cavalcanti
Paulo Francisco Monteiro Galvão Júnior
Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante
Renato Barros Pinheiro
Ricardo da Silva Pereira
Tatiana Falcão De Souza Fernandes
Teófilo Augusto da Silva Soares

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves
(Organizadores)

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO..... 08

AVALIAÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS EM EVENTOS DESPORTIVOS: ARENAS PERNAMBUCO E DUNAS COPA 2014 - Edna Aparecida Oliveira dos Santos e Antônio Gomes Vieira Filho..... **10**

ANÁLISE DA DESPESA DE PESSOAL NO ESTUDO NA PARAÍBA – 2015 A 2017 - Leonardo de Almeida Camboim e Antônio Gomes Vieira **30**

FINANÇAS PÚBLICAS :ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS – ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DO SABUGI-PB, 2013 A2016 - Vitorio Alexandro de Almeida Amorim e Antônio Gomes Vieira Filho **57**

CONTABILIDADE FORENSE: A PERÍCIA CONTÁBIL COMO INSTRUMENTO NA PRODUÇÃO DE PROVA NAS FRAUDES CONTÁBEIS EM CRIME DE CORRUPÇÃO - Anderson Barros Santos e Carla Janaina Ferreira Nobre **75**

IMPACTOS DO PASSIVO CONTINGENTE NA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS: UMA ANÁLISE DAS EMPRESAS LISTADAS NA B3 - Heron Félix Silva Azevedo e Carla Janaína Ferreira Nobre **99**

A CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO: Qual o conhecimento das empresas sobre sua importância? - Jakeline Fernandes de Aguiar Rocha e Carla Janaina Ferreira Nobre **121**

A INFLUÊNCIA DOS ESTÁGIOSNO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA - IESP - Saara Geyziane Silva Costa e Carla Janaína Ferreira Nobre **136**

A SATISFAÇÃO DOS DISCENTES QUANTO A GRADUAÇÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - Selene Lima Bernardo - Carla Janaina Ferreira Nobre **156**

CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS: uma Análise do Capital Humano como Vantagem Competitiva Carlos Augusto Medeiros Damasceno e Cleandra Almeida da Silva Lima **180**

A IMPORTÂNCIA DO DEPARTAMENTO DE PESSOAL NA ROTINA DO COMÉRCIO VAREJISTA: UM ESTUDO DE CASO EM JOÃO PESSOA - Luan Silva de Aguiar e Cleandra Almeida da Silva Lima **191**

EXISTE DIFERENÇA ENTRE DEPARTAMENTO DE PESSOAL E RECURSOS HUMANOS? – UM ESTUDO DE CASO COM ALUNOS CONCLUINTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP- Priscila Luciana Arruda Bezerra e Cleandra Almeida da Silva Lima **211**

CLIMA ORGANIZACIONAL: ESTUDO DE CASO NA EMPRESA REAL CONSULTORIA- Kalinny do Nascimento Silva e Cleber Soares Brito **226**

A CONTABILIDADE AMBIENTAL NA TEORIA E NA PRÁTICA: UM ESTUDO DE CASO NOS MAIORES SUPERMERCADOS DA CIDADE DE JOÃO PESSOA - Alex dos Santos Silva e Darlan Oliveira Bezerra **249**

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ENTRE EMPRESAS DO MESMO SEGMENTO - Gerson Targino de Oliveira e Darlan Oliveira Bezerra..... **267**

CONTABILIDADE GERENCIAL: A IMPORTÂNCIA DO CONTADOR NAS PEQUENAS EMPRESAS - Sandra Maria Evaristo e Darlan Oliveira Bezerra..... **295**

ANÁLISE DOS GASTOS PÚBLICOS COM EDUCAÇÃO BÁSICA NO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA-PB NO PERÍODO DE 2013 A 2016 - Daniel Almeida Camboim e Gilmar Martins de Carvalho Santiago..... **317**

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior em João Pessoa/PB - Ádma Paz de Oliveira e Isabella Christina Dantas Valentim **346**

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UMA EMPRESA DE SEGURANÇA ELETRÔNICA - Alanna Dantas Rodrigues e Isabella Christina Dantas Valentim **367**

ASSUNTOS DE AUDITORIA: Mudanças e Impactos no Relatório de Auditoria de Instituições Financeiras Listadas na B3 - André Alves da Silva e Isabella Christina Dantas Valentim **389**

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL: ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS - Danubya Santos de Oliveira Carvalho e Isabella Christina Dantas Valentim **413**

ANÁLISE SOBRE A SEPARAÇÃO DO SCM E SVA: Um estudo em uma empresa de Telecomunicação da Paraíba - Ericlecia Martins de Souza e Isabella Christina Dantas Valentim **432**

A IMAGEM DO CONTADOR: PERSPECTIVAS DOS GESTORES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE JOÃO PESSOA - PB - Nathália Lima da Escóssia e Isabella Christina Dantas Valentim **451**

GOVERNANÇA CORPORATIVA: Analise dos Benefícios e Conflitos - Willian Pereira da Silva e Isabella Christina Dantas Valentim **469**

IMPACTOS GERADOS PELA IMPLANTAÇÃO DO E- SOCIAL DOS EMPREGADOS DOMÉSTICOS - Maria Edjane Silva de Souza e Márcia de Albuquerque Alves **488**

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS PEQUENOS NEGÓCIOS QUE ATUAM NO SEGMENTO DE ALIMENTAÇÃO FORA DO LAR EM JOÃO PESSOA NO PERÍODO 2016 A 2017 - Caroline Alves de Azevedo e Paulo Francisco Monteiro Galvão Júnior **512**

UMA ANÁLISE DINÂMICA DE CAPITAL DE GIRO EM EMPRESAS QUE ESTÃO EM RECUPERAÇÃO JUDICAL ENTRE 2015 A 2017 - Vamberto Ricardo Araújo de Oliveira e Paulo Francisco Monteiro Galvão Júnior **533**

FLUXO DE INFORMAÇÃO NO SERVIÇO ATENDIMENTO AO CLIENTE: INDÚSTRIA SEGMENTO ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS PRONTAS - Maria Amanda do Nascimento Matos e Tatiana Falcão de Souza Fernandes **560**

ESTUDO DAS LIMITAÇÕES NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO TCC: PERSPECTIVA DOS DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP-TURMA 2017.2 - Danúzia Dantas de Queiroga Carvalho e Tatiana Falcão de Souza Fernandes **582**

MULHER NA CONTABILIDADE: Historia da mulher na Contabilidade e a primeira contadora do Estado da Paraíba - Laís Pio Barbosa Miranda e Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire **602**

AUDITORIA DIGITAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DA PARAÍBA - Clenilson Lima Santos e Teófilo Augusto da Silva Soares **632**

APRESENTAÇÃO

A história da Contabilidade nasce paralela ao processo do homem no tempo, desde suas necessidades iniciais ao momento que este volta-se ao sedentarismo, e posteriormente, ao comércio. Na medida que o homem construía seu patrimônio, se enfatizava o desejo de aumentar ainda mais suas posses e possibilidades. As operações se tornaram mais complexas e as formas de controle exigiam uma adequação a cada momento. Desta forma, a Contabilidade evoluiu com a especificidade do mundo primitivo, antigo, medieval e moderno, até alcançar o mundo científico, no qual a prática advém de um método que sistematiza teoria, conceitos e vocabulários peculiares da Contabilidade enquanto Ciência.

No contexto atual, neste complexo mundo contemporâneo, moderno e competitivo, aos profissionais de contabilidade é entregue o coração das empresas, a gestão do seu patrimônio. O seu fazer diário é decisivo, suas deliberações e orientações constituem o fio condutor para o desenvolvimento das entidades, exigindo cada vez mais conhecimento, prática, estratégia e inteligência para atuar com eficiência no mercado de trabalho.

Neste sentido, a formação inicial de qualidade com aporte teórico e prático necessário para preparar estes profissionais para o mercado, se tornou o objetivo maior do Curso de Ciências Contábeis e Gestão Financeira do Instituto de Educação Superior da Paraíba, o IESP. E ao longo de décadas de atuação, formando profissionais, a Coordenação percebeu que muito conhecimento produzido dentro da instituição permanecia silenciado, tal como destaca Flores (2007, p. 85).

> Vide as prateleiras das bibliotecas universitárias abarrotadas de dissertações e teses sem editores, sem livrarias e sem leitores. Produtos culturais por excelência, esses escritos científicos, ainda que possam estar inseridos nas fantásticas redes internacionais de acervos digitalizados, não encontram olhos e mãos suficientes para tirá-los da lista de empoeirados digitais e, nessa condição, esperam um mouse justiceiro.

Embora pareça romantizada, esta é a situação das produções acadêmicas de final de Curso nas Instituições de Ensino Superior. Em sua grande maioria estes estudos permanecem em pratileiras e plataformas digitais "empoeiradas" por anos a fio. Conhecimento sistemático e contribuições para áreas específicas, produções de qualidade silenciadas mediante os muros das Instituições.

Inquietos com esta problemática latente, no qual o "saber" não ultrapassa espaços, começamos a idealizar uma maneira de devolver a sociedade o resultado de nossas pesquisas como estudos, identificação e soluções de problemáticas na área contábil. Assim nasceu a primeira ideia do que seria "Contabilizando Saberes". Publicar as produções acadêmicas dos formandos foi o desejo inicial, realizado no ano de 2018 com o total 15 produções acadêmicas nas áreas de Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública, Contabilidade Tributária, Educação, Perícia e Profissão Contábil.

Dando continuidade a este projeto, apresentamos nesta Segunda Edição o total de 30 produções acadêmicas no "Contabilizando Saberes II" com orgulho e alegria de estarmos dando continuidade ao projeto de acesso ao conhecimento construído por discentes do Curso de Ciências Contábeis e Gestão Financeira do Instituto de Educação Superior da Paraíba, o IESP.

Assim sendo, **dedicamos o Contabilizando Saberes II** ao Estimado *Prof. Sobrinho (In Memoriam),* por ter sido uma pessoa que dedicou a vida à construção de um legado incomparável e comprometido com a Educação. E, **dedicamos este também**, ao Aluno Egresso da Faculdade IESP, *Andeson Barros,* pela sua trajetória exemplar como discente e pela Conquista do 1º Lugar nas Olimpíadas Brasileiras de Contabilidade.

Desta forma, repletos de emoção, desejamos a todos uma belissima leitura!

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves

AVALIAÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS EM EVENTOS DESPORTIVOS: ARENAS PERNAMBUCO E DUNAS COPA 2014

Edna Aparecida Oliveira dos Santos[1]
Antônio Gomes Vieira Filho[2]

RESUMO: O presente artigo, cujo tema é a avaliação dos resultados dos gastos públicos, teve como referência a realização de eventos esportivos de dimensão internacional, especificamente a realização do XVI Campeonato Mundial de Futebol, realizado no Brasil no período de 12 de junho e 13 de julho de 2014, e foi realizado mediante uma analise restrita do evento nos Estados de Pernambuco e Rio Grande do Norte, tendo por objetivo a constatação de que os recursos aplicados reverteram-se em benefícios para a sociedade. A "Copa do mundo", que exigiu enorme esforço organizacional e resultou em elevados gastos, envolveu entidades públicas e privadas, contratação de serviços e outros investimentos, realizados com acelebração de acordos e contratos que utilizaram o regime diferenciado de contratação previsto na Lei Federal nº 12.462. O trabalho, cuja metodologia associou pesquisas bibliográfica e exploratória, concluiu que o legado deixado pelo evento, se houve de fato ganhos para a sociedade na promoção de tal evento, não resultou na plena satisfação do interesse público, ainda que considerados regulares pelos órgãos de controle externo.
PALAVRASCHAVES :Investimentos públicos; Avaliação de gastos públicos; copa do mundo de futebol.

ABSTRACT: This article, whose theme is the evaluation of the results of public expenditures, had as reference the holding of sporting events of an international dimension, specifically the XVI World Football Championship held in Brazil in the period of June 12 and July 13 Of 2014, and was carried out through a restricted analysis of the event in the states of Pernambuco and Rio Grande do Norte, aiming at the verification that the resources invested reverted to benefits for society. The "World Cup", which required enormous organizational effort and resulted in high expenditures, involved public and private entities, contracting services and other investments, made with the conclusion of agreements and contracts that used the different contracting regime provided for in the Federal Law No. 12,462. The work, whose methodology associated with bibliographic and exploratory research, concluded that the legacy left by the event, if there were indeed gains for society in the promotion of such an event, did not result in full satisfaction of the public interest, even though considered regular by the control bodies external.
KEYWORDS: Public investments; Evaluation of public expenditures; soccer World Cup.

1 INTRODUÇÃO

A Copa de 2014 exigiu enorme esforço organizacional e elevados gastos, com estimativa inicial de não superar os recursos da União e dos empréstimos. E por se tratar de um megaevento que envolve várias entidades públicas e privadas, todas as ações precisam ser muito bem administradas, levando em consideração, o planejamento e execução de eventos

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). E-mail: ednaosantos19@gmail.com
[2] Professor Orientador,Arquiteto e Urbanista (UFPB, 1982), Economista (UFPB, 1983), Bacharel em Direito (1995); Especialista em Administração Financeira (UFPB, 1992), Mestre em Administração - Área de concentração: Finanças (UFPB, 2000). Professor do curso de Ciências Contábeis do IESP (Instituto de Educação Superior da Paraíba). E-mail: agomes@tce.pb.gov.br.

anteriores, existe o risco da despesa total, ser superior a prevista. A Lei de Nº 12.462, denominada Regime Diferenciado de Contratação (RDC) pública constituída no ano de 2011, atende o direcionamento e a forma de contratação de serviços públicos no âmbito de promover contratos licitatórios, possuindo regramento próprio para os procedimentos relacionados à obra da Copa do Mundo de 2014, tendo como consequência o afastamento do regramento tradicional da Lei de Nº 8.666/1993, que diz no Art. 3º.

> A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

É importante lembrar que o RDC contribuiu para maior agilidade nas contratações e diminuiu procedimentos consideráveis fraudulentos, tratado como modelo provisório e especial, contudo o RDC, realiza os procedimentos orçamentários do processo de licitação de forma sigilosa em que apenas os órgãos que controlam tem acesso, tornando-se público no final do orçamento, comprometendo assim a transparência dos recursos públicos. Deste modo o RDC apresenta divergência em seus dispositivos, com relação ao regramento geral.

O Acórdão 2998/2009 – Plenário, processo de Nº 014.075/2009-7, doTribunal de Contas da União (TCU), teve como objetivo identificar os procedimentos e ações planejadas para os preparativos da Copa do Mundo de 2014 sediada no Brasil, que possibilitou a realização de fiscalizações futuras, pelo qual o Ministro Aroldo Cedraz, destacou preocupação em relação ao acompanhamento do TCU nas ações governamentais desde suas fases iniciais. Em razão disso, o Governo Federal direcionou onze garantias a FIFA e se responsabilizou pelas exigências mencionadas no caderno de encargos pelo seu cumprimento, estabelecendo compromissos relacionados a disponibilidade dos estádios para a Copa de 2014 entre os governos municipais e estaduais das cidades-sedes. Esse Acórdão permitiu a assinatura da matriz de responsabilidade, no qual destaca a função e compromissos firmados entre o governo federal, estaduais e municipais, na liberação de recursos na execução nas obras de estádios e mobilidade urbana.

Como método de procedimento, tendo em conta os elevados gastos com investimento direcionados aos estados para a realização da Copa de 2014, e a constatação de que alguns dos estádios selecionados não apresentaram retorno financeiro para cobrir os gastos com manutenção, do que se conclui que a sociedade pouco irá desfrutar desses bens públicos,

desde então denominados “elefantes brancos” pela mídia. Neste sentido este artigo adotou o estudo de caso como forma de demonstrar e comparar os recursos investidos para a realização do evento e o provável retorno à sociedade local, examinando os gastos realizados em dois estados sedes, a saber: Pernambuco e Rio Grande do Norte. Desta forma, espera-se responder a seguinte indagação: Qual o legado foi deixado pela Copa do Mundo de 2014? Houve, de fato, ganhos para a Sociedade na promoção de tal evento, tomando como modelo de apreciação os exemplos das Arenas Pernambuco e das Dunas?

Desta forma o presente artigo tem como objetivo geral constatar aplicação dos recursos públicos na realização dos gastos com o evento da Copa do Mundo de 2014, a luz da legislação, extravagante que permitiu a dispensa da licitação para essas despesas. Assim, demonstraremos a contratação simplificada como modo de aquisição de serviços pela Administração Pública, examinando, à luz do princípio da obrigatoriedade de licitação em sentido amplo, o RDC tenha causado ou exposto o erário a algum tipo de dano, no caso ora estudado e confirmar que essa foi a forma mais eficiente e mais vantajosa para o poder público na realização do Campeonato Mundial de Futebol.

A escolha do referido tema justifica-se pelo mesmo, mostrar a matéria de contabilidade para a sociedade, ou seja, sua importância diante da administração pública, estabelecendo tema na atualidade. Também observamos sua relevância ao constatar um número reduzido de pesquisa neste âmbito, o que nos demonstra que este estudo é original e significativo. Quanto a viabilidade, esta pesquisa é totalmente viável, pois as fontes estão disponíveis em plataformas digitais

A respeito da metodologia utilizada deu-se por pesquisa Bibliográfica, com base de dados e estudo de caso. Assim, enquanto técnica, foi adotada pesquisa exploratória como método de abordagem, partindo da leitura e interpretação das decisões políticas que resultaram na candidatura do Brasil para sediar o Campeonato Mundial de Futebol de 2014, e, posteriormente à confirmação de sua escolha, na contratação de obras e serviços de engenharia para adequar as instalações desportivas selecionadas para sediar os jogos do evento.

Desta forma, este artigo dividiu-se em três partes, a primeira é a introdução, no qual é composta pela apresentação, problema, objetivo e justificativa. A segunda é formada pelo desenvolvimento em que consta a metodologia detalhada e apresentação da teoria da pesquisa e a terceira parte a conclusão, tendo em vista as considerações finais e o resultado obtidos

através do estudo de caso das Arenas de Pernambuco e Dunas e por fim as referências bibliográficas.

2 CAMPEONATO MUNDIAL DE FUTEBOL

2.1 PROCESSODE ESCOLHA DO BRASIL COMO PAÍS SEDE

2.1.1 Federação Internacional de Futebol - FIFA

A Federação Internacional de Futebol (FIFA) foi fundada em Paris no ano de 1904, com sede em Zurique, sendo uma associação de direito Suíço, criada por delegados da Bélgica, Dinamarca, França, Holanda, Espanha, Suíça e Suécia. Possuem 211 associações membros, seu objetivo destacado pelos Estatutos, é a melhoria ininterrupta no futebol. Os fundadores foram os responsáveis por criarem os primeiros Estatutos, no qual uniu as leis dos jogos para que os jogadores pudessem ter um entendimento claro e justo a respeito do desenvolvimento do futebol. As Leis dos jogos estabelecem uma linguagem simplificada e comum para aderir o poder único e agregador do futebol. A FIFA trabalha como parte da *International Football AssociationBoard*, para determinar e modificar as Leis dos jogos. Ela ainda trabalha com associações e confederações membros no intuito de fortalecer e melhorar as administrações do futebol para constituir uma base concreta que precisa prosperar em todos os lugares protegendo a integridade e luta contra a corrupção no futebol.

O futebol tem o poder de unir as pessoas independentes de suas classes sociais etnias, etc. derruba barreiras, possibilitando à FIFA um programa para melhorar os padrões de saúde, educação e sustentabilidade, para elevar os níveis dos padrões e qualidade de vida para todos. De acordo com a Plataforma digital da FIFA[3] a sua missão defende o seguinte:

> A missão da FIFA é desenvolver o futebol em todos os lugares e para todos, tocar o mundo através de torneios inspiradores e construir um futuro melhor através do poder do jogo. Explore a FIFA é uma série de pequenos filmes de animação que o levam ao nosso mundo com uma explicação visual e fácil de entender sobre como realizamos essa missão.

A FIFA tem o poder de inspirar e unir o mundo através de suas competições, fornecendo uma base financeira estável e sustentável para tornar o futebol um esporte ainda

[3]Federação Internacional de Futebol - FIFA. Disponível em :<http://www.fifa.com/about-fifa/index.html>. Acesso em: 26 abril 2017.

mais conhecido e internacional. Possui a responsabilidade de se adequar aos últimos desenvolvimentos do futebol para garantir que suas operações adquiram os melhores padrões de Governança, a fim de atender as necessidades dos jogos modernos. Em sua incumbência a FIFA desenvolve o futebol para todos os lugares do mundo de forma a transformar o sucesso da Copa do Mundo em desenvolvimento para o futebol.

2.1.2 Escolha do país sede

A confirmação da realização da Copa de 2014 no Brasil deu-se por unanimidade, pelo Comitê Executivo da Associação das Federações Internacionais de Futebol (FIFA). No qual houve uma cerimônia com a presença do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, ministros de estado e governadores, o presidente da entidade, Joseph Blatter, no qual o presidente Lula fala:

> O fato de o Brasil ter sido escolhido para sediar a copa de 2014 é motivo de alegria e festa, mas também de que vamos voltar para o Brasil com o peso da responsabilidade nas costas, pois organizá-la é uma tarefa imensa, diria incomensurável, disse o presidente Lula, após a confirmação do país como sede. Mas já fizemos isso em 1950 e tenho certeza que somos capazes de fazer novamente, completou o presidente. (informação verbal)[4].

O país pentacampeão volta sedear a Copa depois de 64 anos. O Brasil era o único candidato a receber o Mundial de 2014, pois desde que foi adotado o sistema de alternânciade continentes para a escolha dos países sede, ou seja, a confirmação foi apenas uma exigência burocrática, sendo a primeira vez que a Copa seria realizada na América do Sul. A competição da Copa passou pelos subcontinentes: em 1950 no Brasil, em 1962 no Chile e em 1978 na Argentina e em 1930 no Uruguai.O Brasil em momento algum sofreu nenhuma disputa com relação a sua candidatura, sendo nomeado como país sede de forma isolada. O Brasil teve que apresentar um extenso plano de trabalho à FIFA, sobre a construção de estádios, infraestrutura, segurança, educação, esportes e sustentabilidade ambiental, para conseguir indicação. Além disso, o relatório elaborado pelo inspetores da FIFA com relação ao país, aponta que nenhum estádio apresenta-se de acordo com os padrões e exigências da entidade, tendo que se adequar as normas estabelecidas para serem utilizados como palco dos jogos. Em seu discurso, Lulaafirma :

> Que a entidade pode ficar tranquila quanto à escolha pois, apesar de admitir problemas no país, ele também vê vontade de superá-los e realizar uma Copa do Mundo sem falhas. O Brasil saberá, orgulhosamente, realizar uma Copa do Mundo perfeita, para argentino nenhum botar defeito, brincou Lula. (informação verbal)[5].

[4] Discurso proferido em,Zurikem 30 de outubro de 2007. Pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva.
[5] Id., 2007.

Com a nomeação do Brasil como país sede, começou uma disputa entre vinte e duas cidades para receber os jogos, nos quais foram distribuídas em dozes estados sendo eles: Rio de Janeiro, Brasília, Belo Horizonte, Fortaleza, Salvador, São Paulo, Porto Alegre e Recife, Cuiabá, Curitiba, Manaus e Natal. De acordo com a FIFA, a escolha pautou-se na estrutura da cidade e na capacidade de receber turistas, mas a imprensa apontou que a política também foi um dos fatores.

2.1.3 Conceitos do Regime Diferenciado de Contratação (RDC) Pública

O Regime Diferenciado de Contratações (RDC) Públicas, assim designado, foi criado em 4 de agosto de 2011, por meio da Lei Nº 12.462, surgiu para proporcionar o engajamento de uso públicos de maneira a economizar tempo, tornando-se ágil e flexível nos processos de aquisição, no qual diminuiu os procedimentos consideráveis fraudulentos, sendo desde modo tratado como modelo especial e provisório, também tratado como modelo simplificado de licitação pública necessário para a execução da Copa de 2014. Neste sentido, é importante definir o procedimento licitatório simplificado, em que Leonardo Silva Batista prescreve:

> Diz-se simplificado o procedimento licitatório quando a lei não vincula a Administração a procedimentos preestabelecidos, sendo que a contratação fica condicionada à cláusula geral da escolha da proposta mais vantajosa. Vale dizer, a lei estabelece que a licitação em sentido estrito (suas modalidades) é dispensável, mas a Administração ainda tem o dever de agir à luz do princípio da obrigatoriedade de licitação em sentido amplo, por isso é obrigada a realizar procedimento simplificado em que o custo e a complexidade de sua operação sejam proporcionais à necessidade averiguada no caso concreto[6].

Refere-se a um regime inovador de licitação que traz muitos avanços e inovações eficientes/renomado sem distanciar a transparência correspondente ao modelo tradicional. Foi influenciado pelas regras Europeias dos EUA e na orientação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e na legislação do Pregão no Brasil. Seu foco inicial era a realização da Copa do Mundo de 2014 da Copa das Confederações de 2013, dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016, contudo essa Lei foi evoluindo e se tornando mais abrangentes. Segundo a Lei Nº 12.462 Art. 1º,§ 1º o RDC tem por objetivo:

> I - ampliar a eficiência nas contratações públicas e a competitividade entre os licitantes;
> II - promover a troca de experiências e tecnologias em busca da melhor relação entre custos e benefícios para o setor público;
> III - incentivar a inovação tecnológica; e

[6] BATISTA, Leonardo Silva. Dispensa de licitação: uma exegese principiológica do instituto jurídico da contratação direta. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2984, 2 set. 2011. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/19918>. Acesso em: 24 jun. 2017.

> IV - assegurar tratamento isonômico entre os licitantes e a seleção da proposta mais vantajosa para a administração pública.

A aprovação do RDC concedida pelo Senado mediante a um projeto de Lei de Conversão Nº 17/2011, pelo qual destinava o Regime exclusivamente aos serviços públicos, referentes a Copa do Mundo de 2014, Olimpíadas de 2016, porém foi estendido para atender todas as licitações e contratos da Copa de 2014 e aeroportos que se apresentavam distante até 350 km das cidades-sede onde aconteceriam os mundiais. Além do mais o Regime procura estabelecer a forma mais vantajosa para a contratação de serviços, para o poder público levando em consideração os custos e benefício. O RDC pode ser realizado de maneira eletrônica ou presencial, sendo eletrônica quando executado através comprasnetpara os órgãos do Governo Federal e presencial quando for feito mediante presença dos Estados, Distrito Federal ou municípios.

2.1.4 Aplicação do RDC

No Brasil o RDC pode ser utilizado para a obtenção de serviços púbicos como: obras relacionados ao sistema Único de saúde (SUS), para as obras de suporte de estrutura e de admitirserviços para os aeroportos das capitais, dos Estados da Federação distantes até 350 km (trezentos e cinquenta quilômetros) das cidades que iram sediar os jogos, para atividades do PAC, é aplicável acontratações e licitações para obras de engenharia no domínio de docência e também por todos da federação dentre várias outras possibilidades.

2.1.5 Comparando a Lei do RDC com a Lei Geral de Licitação Pública

A Lei Nº 12.462/2011 do RDC elaborada para à realização das obras da Copa do Mundo de 2014, afasta-se do regramento Geral da Lei Nº 8.666/1993, podendo assim ser verificado no Art. 2º do RDC. Além disso, o regramento do RDC não aludiu a fixação de normas para instituir as licitações e contratos relativos ao ser federado no geral, especificando apenas aqueles relacionados aos eventos desportivos. Sobretudo verifica-se dessa forma que o regramento licitatório do RDC desconsiderou o princípio da impessoalidade atribuindo no lugar os critérios pessoas, afastando-se da Lei tradicional Nº 8.666/1993, ou seja, o RDC não domina o interesse público para a qual esta voltada. Acerca do princípio da impessoalidade, importante citar Hely Lopes Meirelles:

> O princípio da impessoalidade, referido na Constituição de 1988, nada mais é que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal[7].

Ao estabelecer tratamento diferenciado para contratação de serviço público, valelembrar que as normas do RDC não são gerais, restringem-se a um detalhamento no qual se direciona aos eventos desportivos, porém não pode ser especificada como norma geral. Sobre o objeto da Licitação no Art. 5º da Lei Nº 12.462 do RDC, diz o seguinte: "O objeto da licitação deverá ser definido de forma clara e precisa no instrumento convocatório, vedadas especificações excessivas, irrelevantes ou desnecessárias".

Dessa forma a contratação de serviços públicos apresenta-se sigiloso até o final da licitação, sobre o qual apenas os órgãos de controle interno e externo terão acesso.Portanto, como alegou Renato Monteiro de Rezende:

> Seja como alternativa, seja como imposição, o sigilo de que trata o art. 6º vigorará durante todo o processo licitatório, ao fim do qual o orçamento se tornará público. No curso do certame, apenas os órgãos de controle interno e externo terão acesso permanente aos dados do orçamento.[8]

A padronização do modelo e da marca referente ao objeto, deverá ser indicada na administração do Art. 7º, quando se tratar de licitações de compra. No entanto a Lei Nº 8.666/1993, permite que o modelo e marca seja indicado em frente ao aspecto técnico.

Conceber uma comparação entre a Lei Geral de Licitação Pública e o RDC é uma forma de favorecer uma maior fiscalização e controle dos bens públicos no que se refere aos procedimentos necessários para a doutrina da Administração Pública.

2.1.6 Modo de Disputa do RDC

No regramento do RDC no que diz respeito à disputa poderão ser realizadas de três maneiras: Aberta, Fechada ou a Combinada.

Aberta: Os licitantes terão que denotar suas propostas mediante lances em sessão pública de modo: crescente ou decrescentes, em razão da discrição de julgamento escolhido. As propostas primeiramente serão organizadas na ordem mais vantajosas e os lances serão aplicados pela proposta menos vantajosas, quando for de maneira presencial, excluindo desta forma o fornecedor em fase de lances do último preço.

---

[7] MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26 edição. ed. Malheiros. 2001. p. 85.

[8] REZENDE, Renato Monteiro de. O regime diferenciado de contratações públicas: comentários à Lei nº12.462/2011. Disponível em: www.senado.gov.br/conleg/nepsfl.html. Acesso em: 25 jun 2017.

Fechada: As propostas são sigilosas até a data de abertura, na forma presencial as propostas deverão ser entregues dentro de envelopes fechados, onde serão somente abertas em sessão pública para que sejam organizas de acordo com as vantagens.

Combinado:Fechada/Aberta: Quando se inicia pelo modo fechado, os que apresentarem as três melhores propostas são convocados para a próxima fase dando inicio mediante lances aberta que por sua vez disputa aberta com apresentação de lances consecutivos.

Aberto/Fechado: Caso inicie pelo modo fechado as três melhores propostas apresentadas serão propostas finais, fechada.

2.1.7 Como é composta a comissão de licitação?

Por unanimidade as licitações pertinentes serão executadas e julgadas, por comissão permanente ou especial, no qual é formada no mínimo por três membros, sendo eles responsáveis pelas licitações, ou seja, responderão por todas as ações praticadas pela comissão de extremamente qualificada estando na maioria deles como empregados ou servidores públicos.[9]

2.1.8 Critérios de julgamento que podem ser utilizados no RDC

Poderão ser utilizados os critérios de julgamento pelo menor preço,maior desconto, técnica e preço, melhor técnica, conteúdo artístico, maioroferta de preço e maior retorno econômico.[10]

2.1.9 Vantagens do RDC

Destaca-se no que se trata de vantagens da Lei Nº 12.462, considerada inovadora a economia de tempo em comparação com a Lei Nº 8.666/1993, desconcertando assim as ações formuladas para se ganhar tempo de licitantes com proposito ruins, além dos prazos firmados para o surgimento de proposta a partir da publicação do edital, podendo ser verificado no Art. 15º da Lei Nº 12.462, quando menciona:

> Será dada ampla publicidade aos procedimentos licitatórios e de pré-qualificação disciplinados por esta Lei, ressalvadas as hipóteses de informações cujo sigilo seja

[9] OFICINA 38 – Semana orçamentária. Disponível em :<http://licitacoes.ufsc.br/files/2014/10/Oficina-38-Semana-Or%C3%A7ament%C3%A1ria.pdf> Acesso em: 24 de maio 2017.

[10] Id., 2014.

> imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, devendo ser estabelecidos os seguintes prazos mínimos para apresentação de propostas, contados a partir da data de publicação do instrumento convocatório:
> I - para aquisição de bens:a) 5 (cinco) dias úteis, quando adotados os critérios de julgamento pelo menor preço ou pelo maior desconto; eb) 10 (dez) dias úteis, nas hipóteses não abrangidas pela alínea *a* deste inciso;
> II - para a contratação de serviços e obras:a) 15 (quinze) dias úteis, quando adotados os critérios de julgamento pelo menor preço ou pelo maior desconto; eb) 30 (trinta) dias úteis, nas hipóteses não abrangidas pela alínea *a* deste inciso;
> III - para licitações em que se adote o critério de julgamento pela maior oferta: 10 (dez) dias úteis; e
> IV - para licitações em que se adote o critério de julgamento pela melhor combinaçãode técnica e preço, pela melhor técnica ou em razão do conteúdo artístico: 30 (trinta) dias úteis.

O prazo do RDC apresenta-se inferior a da Lei Geral de Licitação, no qual averigua que a mesma possui um avanço, tornando mais rápida, destacando dessa forma as datas para os procedimentos que irão depender do objeto de licitação e de como foi julgado. Contudo é realizável a se concluir que o RDC deve-se ser visto como vantajoso, pois não feriu a Administração Pública.

2.2 ORGANIZAÇÃO DO EVENTO

A entidade encarregada por oferecer as condições consideradas ideais para a organização das Copas das Confederações FIFA de 2013 e da Copa do Mundo da FIFA de 2014 é denominada: Comitê Organizador Local (COL). Foi fundada no ano de 2008, depois da confirmação do Brasil, para sediar a Copa do Mundo de 2014, com sede, no centro de convenções Riocentro no Rio de Janeiro. A COL é financiada pela FIFA, ou seja, é uma empresa exclusivamente ligada a FIFA e privada no qual opera com 100% com recurso próprio. A COL está incumbida unicamente com a organização, realização e preparação da Copa das Confederações de 2013 e a Copa de 2014, dentre seus desafios é importante destacar, que constitui em gerenciar os recursos, para fornecer informações com relação aos estádios, cidadese estados no intuito de apresentarem de acordo comas exigências da FIFA. De acordo com a Matriz de Responsabilidades da Copa do Mundo FIFA 2014[11], as entregas do COL incluem: Monitoramento de estádios e avaliação técnica; Segurança no interior e entornos dos estádios; Programa de Voluntários; Coordenação das ações das sedes; Eventos

[11]Comitê Organizador Local da Copa do Mundo FIFA Brasil 2014. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Comit%C3%AA_Organizador_Local_da_Copa_do_Mundo_da_FIFA_Brasil_2014>. Acesso em: 09 mai. 2017.

auxiliares como o Sorteio Final da Copa do Mundo; Programa de embaixadores; Logística; Transporte de delegações; Campanhas de sustentabilidade e responsabilidade social.

2.3 ESCOLHAS DAS SEDES REGIONAIS

Após a escolha do Brasil com país sede da Copa do Mundo de 2014, foram feitas as eleições das sedes, no qual 22 cidades se candidataram sendo elas: as capitais Belém, Belo Horizonte, Brasília, Campo Grande, Cuiabá, Curitiba, Florianópolis, Fortaleza, Goiânia, João Pessoa, Maceió, Manaus, Natal, Porto Alegre, Recife/Olinda (candidatura conjunta), Rio Branco, Rio de Janeiro, Salvador, São Paulo, Teresina, além da cidade de Campinas no interior do estado de São Paulo. Mediante à uma análise realizada entre as 22 cidades candidatas, três foram descartadas: João Pessoa, Teresina e Campinas. Em 2009 do mês se janeiro a cidade de Maceió veio a desistir, restando 17 cidades candidatas. A FIFA permitia apenas oito ou dez cidades-sedes, mas atendendo aos pedidos da CBF (Confederação Brasileira de Futebol), deixou que fossem 12 cidades-sedes. Em 31 de maio de 2009 foram anunciadas as cidades oficiais, ficando de fora as cidades: Belém, Campo Grande, Florianópolis, Goiânia e Rio Branco. Veja as sedes e os estádios escolhidos como oficiais para a Copa do Mundo de 2014: Rio de Janeiro (Estádio do Maracanã); Brasília (Estádio Nacional); São Paulo (Arena de São Paulo); Fortaleza (Estádio Castelão); Belo Horizonte (Estádio Mineirão); Porto Alegre (Estádio Beira Rio); Salvador (Arena Fonte Nova); Recife (Arena Pernambuco); Cuiabá (Arena Pantanal); Manaus (Arena Amazônia); Natal (Estádio das Dunas) e Curitiba (Arena da Baixada).

2.4 ÓRGÃO FISCALIZADOR: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU)

O Tribunal de Contas da União (TCU) atuou como órgão fiscalizador da Copa do Mundo de 2014, contribuindo para diminuir os riscos indevidos como desvios e desperdícios de recursos, dessa maneira, acompanharam os processos dos preparativos para a Copa de 2014. Visando fortalecer o controle e a fiscalização o TCU criou o Portal de Fiscalização da Copa, como forma de acompanhar e aproximar a sociedade a respeito de como está sendo utilizado o dinheiro público na execução do evento, dessa forma os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, ficaram incumbidos de alimentares o Portal inserindo documentos que

contenham dados sobre as questões físicas e financeiras das obras, permitindo que a sociedade venha conhecer os resultados obtidos através de auditorias. Com objetivo de apresentar os valores investidos e as ações a serem realizadas para a Copa de 2014, foi assinada a Matriz de Responsabilidade, para as obras relacionadas a estádios e mobilidade urbana, mediante Acórdão 2998/2009 do Plenário, no qual destaca a função e compromissos firmados entre governo federal, estaduais e municipais para a realização da Copa do Mundo de 2014.

3 ESTUDO DE CASO: PERNAMBUCO E RIO GRANDE DO NORTE

3.1 ARENA PERNAMBUCO

O estádio da Arena Pernambuco está localizada em São Lourenço da Mata a 22 Km da região metropolitana de Recife, foi construído com a finalidade de receber os jogos da Copa das Confederações FIFA de 2013 e da Copa do Mundo FIFA de 2014. A construção da Arena de Pernambuco ocorreu de forma rápida para que fossem realizados os jogos da copa das Confederações de 2013. Segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), divulgou em maio de 2011, dados referente à situação das obras do estádio, no qual destaca[12]:

> • Capacidade de 46 mil lugares.
> • A previsão inicial de valor constante na matriz de responsabilidades para o estádiode Recife era de R$ 529,5 milhões. A Resolução nº 3 do GECOPA atualiza o valorpara R$ 500,2 milhões.
> • Consoante o modelo da PPP, cabe ao parceiro privado construir a Arena no prazo de 3 anos e operá-la no período de 30 anos.
> • Ao longo do período da concessão, o Estado arcará com o compromisso da dívida assumida junto ao BNDES e com as contra-prestações pecuniárias devidas ao concessionário.
> • Custo total estimado da obra: R$ 479 milhões.
> • Financiamento do BNDES: R$ 366,2 milhões.
> • Empréstimo do BNB ao parceiro privado de R$ 55,9 milhões.
> • Valor máximo anual da contra-prestação do Estado: R$ 3.994.200,00.
> • Estágio da obra em fev/2012: em execução - 27,8% executado.
> (fonte: Ministério do Esporte, ofício 63/2012/SE-ME de 16/02/2012).
> Resultado da Fiscalização realizada pelo
> Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE):
> • O TCE/PE realizou auditoria especial tendo como objetivo a análise do contrato de concessão para exploração da arena, em regime de PPP.
> • Acórdão TC nº 1010/11: julga regular, com ressalvas, o objetivo da auditoria determinando que os agentes públicos responsáveis enviem ao Tribunal os relatórios elaborados pela empresa encarregada contratualmente de realizar o gerenciamento e auditoria na obra da arena, bem como propiciem aos servidores do TCE amplo acesso à obra, a fim de dar continuidade ao acompanhamento concomitante da execução contratual.

[12]CAMPELO, Valmir do Portal TCU. Disponível em:<http://portal.tcu.gov.br/inicio/index.htm>. Acesso em: 19 fev. 2017.

A Arena Pernambuco saiu das notícias do esporte e foi parar nas delações da Lava Jato, pois a empresa vencedora e contratada para a execução da obra do estádio foi a Odebrecht, sobre o qual o valor cobrado foi mais alto do que custou de fato, investigada na Lava Jato, no qual é suspeita de superfaturamento na construção da Arena Pernambuco, deflagrada pela operação Fair Play da Polícia Federal.

De acordo com a Polícia Federal o superfaturamento da Arena Pernambuco foi de R$ 42,8 milhões, segundo investigados responsável por apurar informação sobre a ocorrência. Como demonstra o gráfico 1. Conforme determinação do Governador Eduardo Campos era que o estádio fosse construído e considerado um estádio de classe mundial. No Recife as empresas trocavam gentilezas para determinar o que iria ganhar na construção de cada obra. Foi revelada em uma das operações da Lava Jato como as empresas faziam combinações e lances ocultos entre duas das maiores empreiteiras, no intuito de fraudar as licitações destinadas a obras da Copa de 2014.

A Odebrecht não tinha interesse em participar da Licitação para a construção da Arena Pernambuco no inicio, porém foi convencida pelo então Governador Eduardo Campos, no qual não se encontrava em situação favorável, pois duas de suas alternativas tinham sido rejeitadas pela FIFA, então se caracterizou por trocas de favores já que a Odebrecht já tinha ajudado em outra obra a empreiteira Andrade Gutierrez. Logo foi traçado um plano estratégico que beneficiou a Odebrecht que ganhou a concorrência, já que a outra empreiteira apresentou um valor maior para favorecer a mesma.

Após quase de três anos da Copa de 2014, ainda permanece um mistério: Quanto custou de fato a construção da Arena Pernambuco? O Governo do estado diz que o valor final foi R$ 479 milhões de reais o Tribunal de Contas diz que o custo foi R$ 80 milhões a menos do que foi pago as empreiteiras. Segundo o Conselheiro do Tribunal de Contas de Pernambuco Dirceu Rodolfo, “Chegamos ao valor de R$ 398 milhões é um valor abaixo daquilo que está declarado no contrato”. Será que houve corrupção? O Governo de Pernambuco disse que não, que foi tudo correto na construção da Arena e que vai continuar a fornecer informação, pedido pelo órgão de fiscalização. Contudo o legado deixado na Arena Pernambuco depois da Copa de 2014, se constitui no primeiro momento, por dois dos mais populares clubes de Pernambuco rejeitarem jogar na Arena, sendo eles o Sport que preferiu continuar a jogar da Ilha do Retiro e o Santa Cruz no Arruda, o único que concordou a permanecer foi o Náutico, no qual custou muito dinheiro para os pernambucanos.

A Odebrecht junto com Eduardo Campos no contrato a eles concedido tinha uma cláusula ao qual precede que caso os clubes não aceitassem jogar na Arena iriam ser injetado dinheiro público para proteger a construtora de prejuízo. Segundo a Procuradoria Geral do Estado foram entregues a mais a empreiteira R$ 81,1milhão, devido a existência da clausula desse contrato, cuja sua vigência era de 33 anos. Mesmo com a confortável situação de ter seu prejuízo coberto, a Odebrecht reincidiu seu contrato,em abril de 2016, desistindo da Arena e deixando para o Governo do estado de Pernambuco. Por vários motivos a Arena se tornou um grande problema para a Odebrecht, um deles seria a suspeita de superfaturamento da obra investigada pela operação Fair Play pela Polícia Federal e por o estádio apresentarem déficit. Em 2015 esse déficit era de R$ 27,4 milhões e no ano anterior foi de R$ 46,5 milhões. O prejuízo se justifica pelos cálculos da empresa Odebrecht no qual previa que o estádio arrecadaria R$ 127,8 milhões por ano, no entanto a receita em 2015 foi de R$ 24,6 milhões. O público também não demostrou simpatia pelo estádio, em 38 partidas que aconteceram na Arena em 2015, apenas 9.818 pessoas compareceram no estádio, equivale a 22% de ocupação ficando 78% vazios. Até o Grupo Petrópolis que patrocinava e dava o nome a o estádio, dono da cervejaria Itaipava que tinha interesse em pagar R$ 100 milhões durante 10 anos para rebatizar a Arena com o nome: Itaipava Arena Pernambuco, no final de 2014 o valor devido pela cervejaria no fim do contrato era de R$ 89,4 milhões, após negociação no final de 2015 o valor foi reduzido para R$ 12,8 milhões.

A Arena Pernambuco passou a ser de responsabilidade do Governo por meio da Empresa de Turismo que leva o nome de Eduardo Campos como homenagem: Empetur. Em 2016 o prejuízo passa a ser pago com dinheiro do contribuinte, ou seja, dinheiro público.

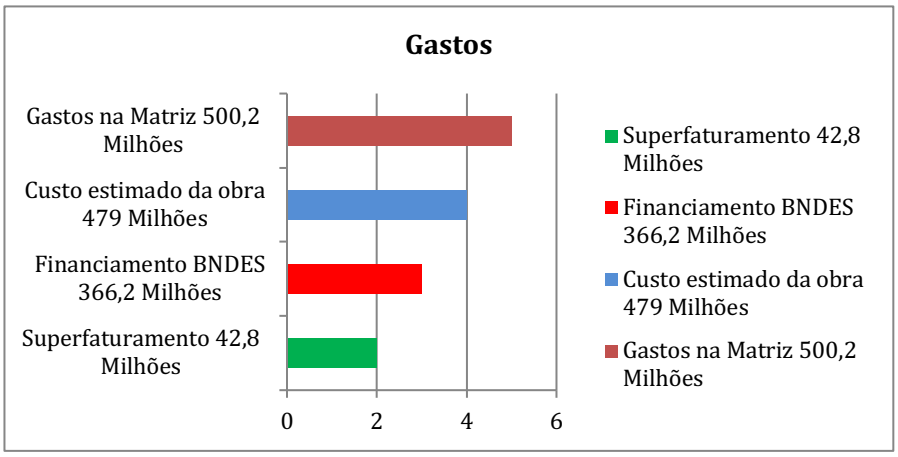


Gráfico 1-Análise dos gastos arena Pernambuco
Legenda: Gráfico elaborado pelo autor. Cabedelo, 2017.

3.2 ARENA DAS DUNAS

A Arena Dunas está localizada na cidade de Natal no estado do Rio Grande do Norte, foi inaugurada depois de 29 meses de obras, tem capacidade prevista de 45 mil lugares, foi construído no lugar do estádio João Machado e administrado pela OAS Arenas. A Arena possibilitou uma Parceria Público-Privado (PPP) entre o Governo do Estado e OAS Engenharia no intuito de assegurar a candidatura da capital Potiguar para a Copa de 2014.

Sua arquitetura foi projetada pela empresa *Populous*, baseada nas Dunas do Rio Grande do Norte e seus assentos no litoral, lançada para sustentar e fortalecer sua candidatura para sediar os jogos da Copa, onde inicialmente seu projeto tinha sido inspirada no Fortes dos Reis Magos, esse projeto foi denominado Estádio Estrela dos Reis Magos. O Governo criou o Fundo Garantidor da PPP Arena as Dunas, por encontrar dificuldades com duas licitações desertas. Só na terceira tentativa de licitação é que a empresa chamada Grupo OAS, foi vencedora. Em 15 de agosto suas obras começaram a ser realizadas pelo Consórcio Arena Natal, se tornando o último estádio dos 12 escolhidos para sediar os jogos da Copa, a ter suas obras iniciadas. Conforme o Tribunal de Contas da União (TCU) divulgou em maio de 2011, dados referente a Arena Dunas, destacando[13]:

> • Capacidade prevista de 45 mil lugares (R$ 250,50 milhões Financiamento BNDES).
> • A previsão inicial de valor constante na matriz de responsabilidades para o estádiode Natal é de R$ 350 milhões. A primeira licitação foi deserta.
> • Os Ministérios Públicos Estadual e Federal publicaram, em 17/12/2010, Recomendação Conjunta a respeito do edital de PPP para a demolição do atual estádio, construção e exploração de nova arena na cidade de Natal. Tal Recomendação foi elaborada tendo por base análise técnica procedida pelo TCU, por meio da Sefid, e visou à correção das irregularidades apontadas, quando do lançamento da segunda licitação, já que a primeira restou deserta.
> • Nesse sentido, a Secex-RN participou de reunião, realizada em 27/1/2011, com otitular da Secretaria Extraordinária para Assuntos da Copa de 2014 do Estado do RioGrande do Norte, cujo objetivo principal foi discutir os termos da Recomendação.
> • Foi esclarecida a via de atuação do TCU, em colaboração com o MPF, destacando que em virtude da obra até a presente data não envolver diretamente recursos federais, a princípio o TCU não deverá efetuar fiscalização, mas verificará a concessão do financiamento pelo BNDES.
> • Em 02/03/2011, a empresa OAS apresentou proposta na segunda licitação parademolição do estádio antigo e construção da Arena das Dunas, em Natal-RN.
> • Tendo por base análise realizada pela Sefid sobre o edital da nova licitação, e considerando não cumprida a Recomendação Conjunta anterior, os Ministérios Públicos Federal e Estadual do RN, expediram nova Recomendação Conjunta, publicada no DOE-RN de 22/3/2011. Por meio dela, recomendaram a correção de falhas e irregularidades, pelo Estado do Rio Grande do Norte, no contrato a ser

[13]CAMPELO, Valmir do. Portal TCU. Disponível em: <http://www.justen.com.br/pdfs/Cesar_TCU%20maio.pdf>. Acesso em: 21 maio 2017.

> assinado com a Construtora OAS. Recomendaram ainda ao BNDES que, por medida de cautela, não aprove os financiamentos requeridos, não celebre contrato de financiamento ou suspenda por completo a liberação de recursos para a construção de um novo estádio, até que se comprove que as irregularidades apontadas foram sanadas.

A Arena Dunas também foi apontada, pelo TCE como superfaturadas. Nos contratos produzidos pelo projeto PPP da Arena Dunas. Na estruturação do estádio, houve constatação de superfaturamento de R$ 2,65 milhões. Além disso, tiveram indícios de irregularidades como: sobrepreço de R$ 1,58 milhão, ausência de orçamento, justificativa de preço, além de diminuir o caráter da licitação no que se refere acompetitividade, tal irregularidade foi apontada pela Comissão de Acompanhamento e fiscalização (Cafcopa). Os dois contratos apresentados: 05/10 e 15/10 demonstraram irregularidades de acordo com notícias fornecidas ao G1:

> O contrato 05/10 foi firmado através de dispensa de licitação para o fornecimento de "assessoria econômica, financeira e jurídica para o acompanhamento do Procedimento de Manifestação de Interesse para os estudos do projeto da Arena das Dunas", no valor de R$ 270 mil.Já o contrato 15/10, que trata de "consultoria econômica, financeira e jurídica para a estruturação do projeto de parceria público-privada da Arena das Dunas", foi licitado e teve a Valora como única interessada e vencedora, com um custo de R$ 4,6 milhões (informação verbal).[14]

Em se tratando do contrato 15/10 no que se refere ao Regime de Trabalho, foram encontrados pontos discordantes da prática, onde sete dos onze contratados informaram, terem trabalhado 77,2 horas diárias e os outros restantes trabalharam 38,6 horas por dia, sendo evidente que essas horas jamais existiram de fato, e também a não existência de documentos de controle, de contratos, e de pontos que comprovem. Também ocorreu contradição nos resultados do trabalho das consultorias, a Valora Participação demonstrou um plano de trabalho anexado no momento da licitação, ao TCE. Já em relação ao contrato 05/10 a Valora Participações tinha sido contratada para analisar uma etapa da obra que já tinha passado no procedimento de contratação, tendo como sua função acompanhar as empresas que mostrasse interesse em ser inserida no projeto PPP com o Governo, porém a etapa em questão aconteceu antes da assinatura do contrato. No entanto a empresa não poderia ter realizado as etapas contratadas, pois as atividades já havia sido efetuada pela empresa, a qual foi contratada. Segundo os cálculos da equipe técnica em relação a esse contrato as irregularidades atingiram R$ 270 mil. O TCE ao confrontar os contratos encontrou sobre preço de R$ 75,6 mil no contrato 05/10 e de R$ 1,5 milhão no contrato 15/10. A Arena

[14] Informa o Relator do processo, Paulo Roberto Chaves Aves, ao G1 RN em 01 de junho de 2015. Disponível em :<http://g1.globo.com/rn/rio-grande-do-orte/noticia/2015/06/consultorias para-arena-das-dunas-foram-superfaturadas-aponta-tce.html>. Acesso em : 27 abril 2017.

Dunas não foi construída 100% com dinheiro público, sua construção foi realizada por meio do projeto PPP com a construtora OAS, que administra a Arena na atualidade.

O legado deixado após a Copa de 2014 é o seguinte: o estado arcara com a manutenção durante 17 anos, sendo pagos nos primeiros 11 anos, a prestação de 9 milhões mensais, do 12º ano ao 14º serão pagos R$ 2,7 milhões e nos últimos três anos 90 mil. No final o Governo terá pago o valor de mais de R$ 1,2 bilhões pelo estádio da Arena Dunas, no qual o custo da construção foi de R$ 423 milhões, como demonstra o gráfico 2. Enquadrada desta maneira como os chamados "elefantes brancos" pela mídia, por não apresentarem retorno financeiro para cobrir seus gastos com manutenção. A média de público é um pouco mais de R$ 9 mil pessoas, quando a capacidade é de 31.375 lugares, ou seja, o estádio não está sendo desfrutado pela sociedade.

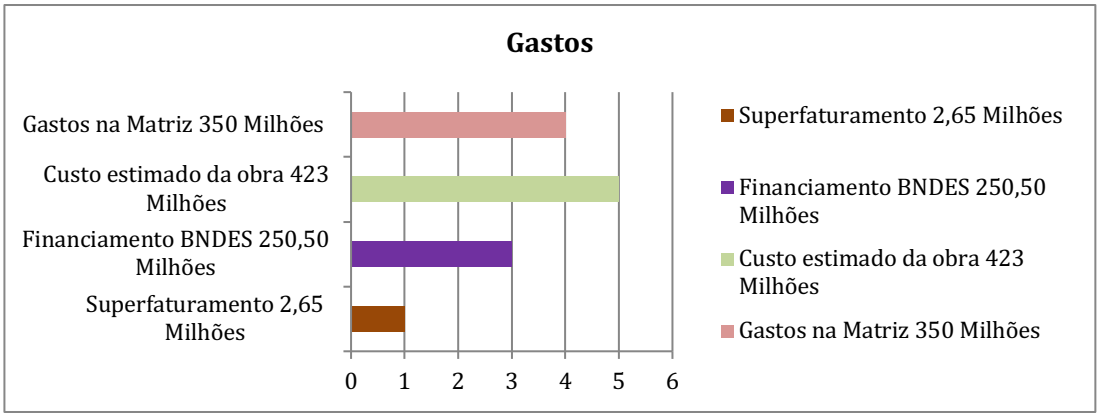


Gráfico 2 -Análise dos gastos arena Dunas
Legenda: Gráfico elaborado pelo autor. Cabedelo, 2017.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo possibilitou uma análise de como o conteúdo de contabilidade é importante para a sociedade, e também sua importância diante da administração pública, onde foi possível obter informações sobre os recursos destinados as obras de estádios, que sediaram jogos da copa de 2014, e uma reflexão acerca dos benefícios deixado por esses estádios e as dificuldades encontradas pelos governos de modo geral, para manter os estádios e as dívidas por eles deixadas.

A avaliação dos resultados dos gastos públicos tendo como referência a realização da copa de 2014 exigiu enorme esforço e elevados gastos, com estimativa inicial de não superar os recursos da União e dos empréstimos. E se tratando de um evento que envolveu entidades públicas e privadas, onde se utilizou do afastamento do regramento tradicional e foi utilizado

o RDC, e levando em consideração, eventos anteriores, existia o risco da despesa total, ser superior a prevista.

Através do RDC, foi possível realizar procedimentos orçamentários de processo de licitação de forma sigilosa, onde apenas os órgãos controladores tiveram acesso, comprometendo assim a transparência dos recursos públicos. Fato pelo qual dificultou o acompanhamento do TCU, e também se criou garantias por parte do governo federal, direcionadas a FIFA, estabelecendo compromissos que tinham como objetivo, cumprir exigências mencionadas no caderno de encargos, no qual se destaca a função e compromissos firmados entre o governo federal, estaduais e municipais, na liberação de recursos na execução das obras de estádios e mobilidade urbana. O RDC também proporcionou ou expos aos recursos públicos algum tipo de dano, e essa foi à forma mais eficiente e mais vantajosa para o poder público na realização do Campeonato Mundial de Futebol.

Ao analisar as Arenas Pernambuco e Dunas se constatou que os estádios não apresentaram retorno financeiro suficiente para cobrir os próprios gastos, sobre o qual foram denominados pela mídia de “elefantes brancos”. Mostraram em sua licitação procedimentos considerados fraudulentos, onde favorecia determinada empresa, ou seja, possibilitando benefícios para as mesmas se tornarem vencedoras do certame. Além disso, retrataram superfaturamentos com relação às obras realizadas para a Copa do Mundo de 2014. O legado deixado por ambos, é que os Estados terão que arcar com as despesas dos estádios durante anos construídos e que pouco está sendo utilizado pela sociedade. Por exemplo: o estádio Dunas, o Governo terá que arca com uma divida de R$ 1,2 bilhões, no qual sua obra custou apenas R$ 423 milhões, em um período de 17 anos. Já na Arena Pernambuco os primeiros a desistirem foram os clubes locais, depois a empresa contratada a Odebrecht, mesmo contendo no contrato que seria reembolsada pelos prejuízos rescindiu o contrato, deixando a responsabilidade para o Governo. O estádio é deficitário em 2016, passou a ser pago com dinheiro dos contribuintes.

Dada a importância ao tema, torna-se necessário o desenvolvimento de projetos que visem uma maior transparência dos recursos utilizados em eventos que englobem a esfera pública como um todo, nomeando profissionais que possam desencadear competências e habilidades para garantir uma maior fiscalização. Este ainda pode proporcionar caminhos para elaboração de futuros trabalhos que abordem a mesma temática ou similares, e assim possam gerar dados fidedignos e de fácil acesso para a classe acadêmica que necessite fazer uso do referido conteúdo.

Portanto, este também se apresenta como significativo por poder apresentar a sociedade brasileira informações até então desconhecidas por parte considerável da população. É de suma importância um país sediar um evento da grandeza de uma Copa do Mundo, porém é necessário que se tenha condições estruturais no que se refere a saúde e educação para a população local, diferente da situação do Brasil diante de uma crise econômica e politica a qual estamos enfrentando. Se preocupar primeiramente com as necessidades existente no país deve ser a prioridade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 8.666/93**, de 21 de julho de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BRASIL. **Lei nº 12.462/2011**, de 4 de agosto de 2011.Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12462.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BBC BRASIL. **Copa: Prejuízo de 'elefantes brancos' já supera R$ 10 milhões.** Disponível em:<http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/02/150212_elefantes_brancos_copa_rm>. Acesso em : 28 maio 2017.

BATISTA, Leonardo Silva. **Dispensa de licitação: uma exegese principiológica do instituto jurídico da contratação direta.** Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2984, 2 set. 2011. Disponível em:<http://jus.com.br/revista/texto/19918>. Acesso em: 24 jun. 2017.

CAMPELO, Valmir do. **Portal TCU**. Disponível em:<http://portal.tcu.gov.br/inicio/index.htm>. Acesso em: 19 fev. 2017.

CAMPELO, Valmir do. **Portal TCU**. Disponível em: <http://www.justen.com.br/pdfs/Cesar_TCU%20maio.pdf>. Acesso em: 21 maio 2017.

COMITÊ Organizador Local da Copa do Mundo FIFA Brasil 2014. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Comit%C3%AA_Organizador_Local_da_Copa_do_Mundo_da_FIFA_Brasil_2014>. Acesso em: 09 mai. 2017.

ELEIÇÃO das subsedes da Copa do Mundo FIFA de 2014. Disponível em:<https://pt.wikipedia.org/wiki/Elei%C3%A7%C3%A3o_das_subsedes_da_Copa_do_Mundo_FIFA_de_2014>. Acesso em: 02 mai. 2017.

ÉPOCA. **Arena Pernambuco:** O estádio rejeitado. Disponível em: <http.//epoca.globo.com/vida/esporte/noticia/2016/08/arena-pernambuco-o-estadio-rejeitado.html>. Acesso em : 24 maio 2017.

FEDERAÇÃO Internacional de Futebol - FIFA. Disponível em :<http://www.fifa.com/about-fifa/index.html>. Acesso em: 26 abril 2017.

FOLHA UOL. **Ação da PF investiga Odebrecht em suspeita de desvio em estádio da Copa.** Disponível em:<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/08/1668585-pf-deflagra-operacao-de-combate-ao-superfaturamento-em-estadio-da-copa.shtml>. Acesso em: 22 maio 2017.

G1**. Consultorias para arena das dunas foram superfaturadas aponta TCE**. Disponível em: <http://g1.globo.com/rn/rio-grande-do-orte/noticia/2015/06/consultorias para-arena-das-dunas-foram-superfaturadas-aponta-tce.html>. Acesso em : 27 abril 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 26 edição. ed. Malheiros. 2001. p. 85.

O GLOBO. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/esportes/fifa-confirma-copa-de-2014-no-brasil-4143977>. Acesso em: 22 abril 2017.

SANTOS, Leonardo. **As obras da copa do mundo à luz da lei de licitações**. Brasília, 2012. Disponível em:<http://repositorio.uniceub.br/bitstream/235/4293/1/Leonardo%20Henrique%20Alves%20d%20Alencar%20dos%20Santos%20RA%2020810..pdf>. Acesso em: 08 mar. 2017.

REZENDE, Renato Monteiro de. **O regime diferenciado de contratações públicas: comentários à Lei nº 12.462/2011.** Disponível em: www.senado.gov.br/conleg/nepsfl.html. Acesso em: 24 jun. 2017.

SERVIÇO Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). **RDC–Regime Diferenciadode Contratações.** – Brasília: Sebrae, 2014. Disponível em: <https://www.comprasgovernamentais.gov.br/arquivos/micro-e-pequenas-empresas/regime-diferenciado-de-contratacoes-29out2014.pdf>. Acesso em: 03 mai. 2017.

SEMANA de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas. Disponível em :<http://licitacoes.ufsc.br/files/2014/10/Oficina-38-Semana-Or%C3%A7ament%C3%A1ria.pdf>. Acesso em : 03 mai. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão 2998/2009**. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*/KEY%3AACORDAO-COMPLETO-1142301/DTRELEVANCIA%20desc/false/1>. Acesso em: 12 fev. 2017.

ANÁLISE DA DESPESA DE PESSOAL NO ESTUDO NA PARAÍBA – 2015 A 2017

Leonardo de Almeida Camboim[1]
Antônio Gomes Vieira[2]

RESUMO: O estudo introduz embasamento teórico sobre o objeto da análise, o Estado da Paraíba, para dialogar sobre receita e despesa pública, especificamente Receita Corrente Liquida e Despesa de Pessoal, objetivando apurar o cumprimento dos limites legais estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal. Para este fim, importamos informações dos relatórios de gestão fiscal também determinados na lei, disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional para aplicar a técnica analiticamente por poderes da administração pública do Estado, resultando em informações conclusas, para então, consolidar. Deste procedimento obtivemos o resultado da apuração do índice de pessoal do objeto nos exercícios de 2015 até agosto de 2017.
Palavras-Chave: Receita Corrente Liquida. Despesa de Pessoal. Limites Legais. Gestão Fiscal. Índice de Pessoal.

ABSTRACT: The study introduces theoretical basis on the object of the analysis, the State of Paraíba, to discuss public revenue and expenditure, specifically Net Current Revenue and Personnel Expenses, aiming to determine compliance with the legal limits established in the fiscal responsibility law. To this end, we import information from the fiscal management reports also determined in the law, made available by the National Treasury Secretariat, applying the technique analytically by powers of the State public administration, resulting in conclusive information, and then consolidated. From this procedure we obtained the result of the calculation of the personnel index of the object in the years 2015 to August 2017.
Keywords: Net Current Revenue. Personnel Expenses. Legal Limits. Fiscal Management. Staff Index.

1 INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), denominação da Lei Complementar N° 101 de 2000, veio para equilibrar as contas públicas. Muito comumente, entidades do direito público vinham a gastar mais do que recebiam e o resultando para economia é extremamente negativo, então surgiu a necessidade de fortalecer a federação no atendimento dos direitos sociais.

Inflação descontrolada, taxas e juros altos, endividamento público e carga tributária elevada, são sintomas de desequilíbrio das contas públicas, tal cenário predominou em anos

[1] Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Instituto de Educação Superior da Paraíba; E-mail: almleon@gmail.com.
[2] Professor Orientador, Graduado em Economia e Direito pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB, 1983 e 1995), Especialista em Administração Financeira (UFPB, 1992) e Mestre em Finanças (UFPB, 2000), Docente do Curso Superior em Tecnologia de Gestão Financeira e Ciências Contábeis do IESP; Auditor do TCE-PB; E-mail: agomes@tce.pb.gov.br.

antecessores a lei. Promulgada pelo senado, presidido por Antônio Carlos Magalhães e sancionada no segundo mandato de Fernando Henrique Cardoso, a Lei estabelece planejamento, controle, transparência e responsabilização no âmbito público.

Entre as linhas da Lei, existem limites de comprometimento de gastos com despesa de pessoal que objetivam a saúde das contas públicas, quando descumpridos, consequentemente limitasse investimentos em saúde, educação, infraestrutura, saneamento e assistência social. Então, eis o questionamento, o Estado da Paraíba respeita a Lei de Responsabilidade Fiscal?

O trabalho propõe, sob a luz da Lei, no que diz respeito a despesa de pessoal, analisar os exercícios de 2015 até agosto de 2017, utilizando os arquivos da Secretaria do Tesouro Nacional como fonte de dados, para então, analisar detalhadamente a apuração do cumprimento dos limites legais, segregados por poderes do Estado e consolidar, apresentado por demonstrações gráficas.

O estudo possibilita compreender a evolução da gestão fiscal de pessoal, aspecto econômico de grande importância social e acadêmica. Fornece a metodologia prática aplicada no Estado da Paraíba, proporcionando identificar resultados e enriquecimento cientifico ao gestor público, ao estudante e ao cidadão conterrâneo.

Para alcançar os objetivos traçados, o caminho metodológico adotado inicialmente foi uma pesquisa bibliográfica, o que proporcionou embasamento, seguido de um estudo de caso para o aprofundamento da temática. Enquanto fundamentação teórica dialogou-se com a legislação nacional e com Bonavides (2000) sobre o conteúdo específico.

Desta forma, este artigo se estrutura em três momentos. Nesta introdução foi apresentado um apanhado geral das diretrizes do trabalho. Na segunda etapa foi elaborada a discussão teórica, metodológica e o estudo de caso, demonstrando também seus resultados. No terceiro momento detalhamos as considerações finais referentes a toda dinâmica do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O ESTADO E SUAS FUNÇÕES

O **Estado** é a forma organizacional cujo definição é de natureza política, dispõe de poder soberano para governar um povo dentro de uma área territorial delimitada. Em 26 de dezembro de 1933 foi assinado a convenção de *Montevidéu* por diversos países, listando

quatro condições que uma entidade deve cumprir para se tornar um Estado: Uma população permanente, território definido, governo e capacidade de entrar em relações com outros Estados. Porém, muitas nações não assinaram a referida convenção, e atualmente se é mais aceito a Teoria de Estado. Bonavides (2000, n.p.) contextualiza a definição de Estado:

> Houve no século XIX um publicista do liberalismo — Bastiat — que se dispôs com a mais sutil ironia a pagar o prêmio de cinqüenta mil francos a quem lhe proporcionasse uma definição satisfatória de Estado. Continuava ele aquela atitude pessimista e amarga de Hegel, quando o filósofo máximo do idealismo alemão confessou que entre a natureza e seus mistérios e a sociedade humana e seus problemas, não havia que hesitar quanto ao conhecimento mais fácil da natureza. O mesmo pessimismo perpassa nas palavras de Kelsen, quando adverte que as copiosas acepções emprestadas à expressão Estado embaraçam a precisão do termo, exposto a converter-se num juízo de valor.11 O Estado como ordem política da Sociedade é conhecido desde a antigüidade aos nossos dias. Todavia nem sempre teve essa denominação, nem tampouco encobriu a mesma realidade. A polis dos gregos ou a civitas e a respublica dos romanos eram vozes que traduziam a idéia de Estado, principalmente pelo aspecto de personificação do vínculo comunitário, de aderência imediata à ordem política e de cidadania. No Império Romano, durante o apogeu da expansão, e mais tarde entre os germânicos invasores, os vocábulos Imperium e Regnum, então de uso corrente, passaram a exprimir a idéia de Estado, nomeadamente como organização de domínio e poder. Daí se chega à Idade Média, que, empregando o termo Laender ("Países") traz na idéia de Estado sobretudo a reminiscência do território.12 O emprego moderno do nome Estado remonta a Maquiavel, quando este inaugurou O Príncipe com a frase célebre: "Todos os Estados, todos os domínios que têm tido ou têm império sobre os homens são Estados, e são repúblicas ou principados".13

As funções básicas do Estado se dividem em três poderes: o legislativo, o executivo e o judiciário, responsáveis por diferentes competências. Orlandi[3] (s/d) define cada competência da seguinte forma:

> O legislativo: Estabelece normas que regem a sociedade. Cabe a ele criar leis em cada uma das três esferas e fiscalizar e controlar os atos do Poder Executivo. O presidente da República também pode legislar, seu principal instrumento é a medida provisória.
> O executivo: É responsável pela administração dos interesses públicos, sempre de acordo com nossa carta magna e as ordenações legais. A Constituição regula-o através do artigo 76 até o 91. O executivo é distribuído no âmbito nacional, regional e municipal. No plano Federal é exercido pelo Presidente da República, que é escolhido pelo povo, em eleições de dois turnos, e substituído, quando necessário, pelo vice-presidente. Já no nível regional o executivo é representado pelo governador, substituído circunstancialmente pelo vice-governador e auxiliado pelos Secretários do Estado. No municipal quem o exerce é o Prefeito, substituído pelo vice-prefeito e auxiliado pelos Secretários Municipais.
> O judiciário: Possui duas tarefas principais, a primeira é a de controle de constitucionalidade, ou seja, é a averiguação da compatibilidade das normas com a Constituição da República, pois só assim serão válidas. A segunda obrigação é justamente solucionar as controvérsias que podem surgir com a aplicação da lei.

[3] ORLANDI, Alfonso Colasuonno. **As funções do Estado e seus três poderes** (Executivo, Legislativo e Judiciário). Disponível em: **https://alfonsoorlandi.jusbrasil.com.br/artigos/314224880/as-funcoes-do-estado-e-seus-tres-poderes**. Acesso em: 28 Nov. 2017.

2.2 RECEITA PÚBLICA

Compreende o resultado da arrecadação de impostos, taxas, contribuições e outras fontes. É formada pelos tributos pagos pelos cidadãos e empréstimos feitos pelo Governo, segundo Bezerra Filho (2008, p.50) "A receita na administração publica representa as operações de ingressos de recursos financeiros nos cofres públicos que, de acordo com sua origem, podem ser receita orçamentaria e receita extra orçamentaria". Desta forma, elas se constituem em originárias ou derivadas. Receitas originárias representam ingressos do patrimônio estatal enquanto receitas derivadas representam ingressos do Estado por meio de tributos e multas. Determinada através da Lei Orçamentária Anual - LOA, orientado por Plano Pluri Anual – PPA e Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO.

A receita pública se divide por efetiva e não-efetiva. Compreendem recursos que modificam a condição liquida patrimonial e recursos que não modificam a condição liquida patrimonial do ente federativo, respectivamente.

Se dividem em Receitas Orçamentárias e Extra-orçamentárias. Neste estudo iremos analisar apenas a primeira, conforme conceitua o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP (2017, p.36):

> São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público e, via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA. Nesse contexto, embora haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação, a mera ausência formal do registro dessa previsão, no citado documento legal, não lhes retira o caráter de orçamentárias, haja vista o art. 57 da Lei nº 4.320, de 1964, determinar classificar-se como receita orçamentária toda receita arrecadada que porventura represente ingressos financeiros orçamentários, inclusive se provenientes de operações de crédito, exceto: operações de crédito por antecipação de receita – ARO5 , emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

2.3 DESPESA PUBLICA

Dentre gastos públicos, conceitua-se Despesa Orçamentária e Extra-orçamentária, compreendendo a saída de recursos para pagamento de gastos públicos e devolução de recursos financeiros transitórios respectivamente, Bezerra Filho (2008, p.50) discorre: "A despesa na administração publica é constituída pela obrigação de desembolso financeiro por parte dos cofres do Estado, objetivando financiar as ações do governo, bem como cumprir

outras determinações impostas por leis, contratos, convênios etc.”

Neste artigo, analisaremos a Despesa orçamentária, finalmente determinada em sua fixação por LOA, por sua vez orientada em PPA e LDO. Distingue-se em diversos aspectos: Unidade Orçamentária, Função do Governo, Subfunção, Programa, e Ação que se separa em Projeto, Atividade ou Operação Especial. A associação destes representa a Classificação Funcional Programática, ilustrada na Figura 01 a seguir:

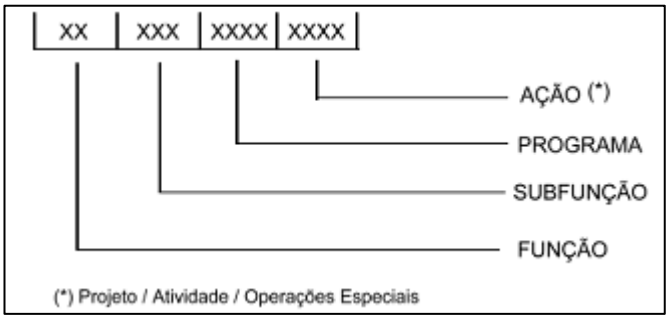


Figura 01 - Classificação Funcional Programática
Fonte: Plataforma lrf.com.br. Disponível em: http://www.lrf.com.br/mp_op_classificacao_funcional_programatica.html. Acesso em: 28 nov. 2017.

Para então incluir Elementos de Despesa por Fonte de Recursos e determinar Créditos Orçamentários que custearão gastos públicos durante todo o exercício referido na LOA, ainda podendo suplementar Créditos Orçamentários com Créditos Orçamentários Adicionais, classificados de acordo com MCASP (2000, p.97) em:

> I – suplementares, os destinados a refôrço de dotação orçamentária;
> II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
> III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Da mesma razão conceitual de Receita, segrega-se Despesa Orçamentária Efetiva e Não Efetiva, conceituado pelo MCASP (2000, p.69):

> a. Despesa Orçamentária Efetiva - aquela que, em geral, o comprometimento do orçamento (empenho) não é constitui o reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação correspondente.
> b. Despesa Orçamentária Não Efetiva – aquela que, em geral, o comprometimento do orçamento (empenho) é constitui o reconhecimento de um bem, um direito ou uma obrigação correspondente.

2.4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Estabelece em âmbito nacional parâmetros relativos a gastos públicos dos entes federativos brasileiros. Compreendendo restrições orçamentárias objetivando garantir a

continuidade dos serviços públicos, aplicação dos recursos em funções adequadas e preservação do erário.

A Secretaria do Tesouro Nacional disponibiliza o contexto na publicação da obra Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal (s/d, p.5), descrevendo introdutoriamente o estudo e disposições legais:

> A Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar n º 101, de 4 de maio de 2000, visa a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), cujo Capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Em particular, a LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, cuja redação é a seguinte:
> "Lei complementar disporá sobre:
> I - finanças públicas;
> II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
> III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
> IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
> V - fiscalização das instituições financeiras;
> VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
> VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional."

2.4.1 Receita Corrente Liquida

Representa o conceito mais importante na operacionalização da LRF quando normatiza sobre limites legais.

Da análise de Receita Corrente Liquida, compreende-se a capacidade de comprometimento de gastos orçamentários com Despesas de Pessoal e Encargos Sociais, aplicação mínima de recursos próprios em educação e ações e serviços da saúde. Da formalização tempestiva e projeção, consegue o Estado determinar cenários do índice ao final do exercício. Determina-se RCL na Lei Complementar N.º 101 de 2000, em Disposições Preliminares:

> Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:
> IV - Receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:
> a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
> b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
> c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

> § 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.
> § 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.
> § 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Para melhor ilustrar, apresenta-se o Quadro 01 demonstrando a seguir o detalhamento do que refere a Lei.

DISCRIMINAÇÃO
1- Receita Corrente
1.1 – Receita Corrente da Administração Direta
1.2 – Receita Corrente da Administração Indireta
2 – Deduções
2.1 Transferências Constitucionais aos Municípios
2.2 Contribuições a RPPS
2.3 Compensações Financeiras
2.4 Deduções da Receita para Formação do Fundeb
3 – RECEITA CORRENTE LIQUIDA – RLC (1-2)

Quadro 01 – Detalhamento da Receita Corrente Liquida
Fonte: Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

2.4.2 Despesa de Pessoal

Compreende gastos de Natureza Pessoal e Encargos Sociais fundamentais para determinação do índice de aplicação em Despesas de Pessoal, conceituado pelo MCASP (2017, p.75):

> 1 – Pessoal e Encargos Sociais Despesas orçamentárias com pessoal ativo e inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar no 101, de 2000.

Sua totalização é determinada conforme LRF:

> Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como

> vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.
> § 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".
> § 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Assim, observa-se em especial o parágrafo 1° do referido artigo citado, quando normatiza que valores de contratos de terceirização de mão obra serão escriturados em Outras Despesas de Pessoal, pois, seria possível burlar a Lei sem tal dispositivo legal, utilizando-se de contratação de mão de obra em prestações de serviços não eventuais, quando caracteriza substituição de serviços contínuos, tal como é esmiuçado na obra Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal (s/d, p.27):

> Dispositivo polêmico, o parágrafo primeiro do artigo 18 introduz a conta "contratos de serviços de terceiros em substituição a servidores públicos", novidade dentro do estudo da contabilidade pública. Até este momento, tal rubrica contábil era desconhecida dos contadores e dos demais estudiosos das finanças públicas.
> A intenção do legislador, neste caso, foi a de evitar que o setor público (no caso o irresponsável), utilizasse de artimanha contábil para "burlar" os ditames da LRF.
> Este artigo, assim como o supracitado § 3º do artigo 9º, têm ocasionado descontentamento à maioria dos administradores públicos e estranheza aos juristas e contabilistas. Na verdade, a maior dificuldade neste caso diz respeito à interpretação da norma: serão todos os serviços terceirizados, afinal, somados aos limites de pessoal? Qual a forma de substituir servidores, além do concurso público?

Para melhor ilustrar, apresenta-se o Quadro 02 demonstrando a seguir o detalhamento do que refere a Lei.

DESPESA COM PESSOAL
1 - DESPESA BRUTA COM PESSOAL
1.1 - Pessoal Ativo
1.2 - Pessoal Inativo e Pensionistas
1.3 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)
2 - DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF)
2.1 - Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária
2.2 - Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração
2.3 - Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração
2.4 - Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados
3 - DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (1 - 2)

Quadro 02 – Detalhamento da Despesa de Pessoal
Fonte: Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

A apuração dos gastos tem como base o período de 12 meses, e seu resultado será apresentado comparado a RCL. A Secretaria ao Tesouro Nacional disponibiliza a apuração no Relatório de Gestão Fiscal – RGF, de competência quadrimestral, portanto compreende-se que o 3° quadrimestre representa o exercício referente.

2.4.3 Índices do Limite de Gastos com Pessoal

A LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece dois Limites Máximos - LM distintos para os gastos com pessoal no setor público:

a) 50% da RCL – Receita Corrente Liquida para a União;

b) 60% da RCL – Receita Corrente Liquida para Estados e Municípios.

Distribuídos por porcentagem em seus Poderes, Esfera Federal:

a) 40.9% para o Executivo;

b) 6% para o Judiciário;

c) 2.5% para o Legislativo;

d) 0.6% para o Ministério Público.

Da Esfera Estadual:

a) 2% para o Ministério Público;

b) 3% para o Legislativo, incluindo Tribunal de Contas;

c) 6% para o Judiciário;

d) 49% para o Executivo.

No Estado, quando houver Tribunal de Contas dos Municípios, o limite de para gastos com o Poder Legislativo será acrescido em 0,4% totalizando 3,4%, enquanto será subtraído 0,4% do poder executivo, resultando em 48,6%.

Da Esfera Municipal:

a) 6% para o Legislativo, incluindo Tribunal de Contas do Município;

b) 54% para o Executivo.

Para formalização dos gastos com Despesa de Pessoal, serão subtraídos valores de deduções, conforme normatiza a LRF:

> Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:
> § 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

> I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;
> II - relativas a incentivos à demissão voluntária;
> III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;
> IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;
> V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;
> VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

Estabelecidos os referidos limites, normatiza-se que ao atingir 95% do LM incorrerão implicações, este, por sua vez, determinado de Limite Prudencial – LP, conforme LRF:

> Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.
> Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:
> I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;
> II - criação de cargo, emprego ou função;
> III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
> IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
> V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Por fim, normatiza-se que ao atingir 90% do LM, devem os Tribunais de Contas alertar os Poderes, denominado por Limite de Alerta - LA.

> Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:
> § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:
> II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

2.4.4 Relatório de Gestão Fiscal – RGF

O RGF normatizado pela LRF, objetiva a consolidação das demonstrações determinadas em Lei, o monitoramento e sua publicidade, compreendendo informações dos limites estabelecidos, disponibilidades de caixa e inscrições de restos a pagar.

A Lei dispõe de dois Artigos 54° e 55° que normatizam a responsabilidade das demonstrações e sua composição, respectivamente.

O relatório servira como principal fonte de informação para desenvolvimento do

estudo de caso proposto neste artigo. A Secretaria do Tesouro Nacional dispõe em arquivo e disponibiliza apenas os relatórios referentes ao ano de 2015 até agosto de 2017, determinando o período de análise.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 DA RECEITA CORRENTE LIQUIDA

Registra-se que no banco de dados da Secretaria do Tesouro Nacional, consta apenas o RGF referente 2015 ao segundo quadrimestre de 2017, devido à data deste artigo ser anterior a execução do último relatório integrante deste exercício. A seguir, apresentamos o Quadro 03 representando o detalhamento da RCL constante no Relatório Resumido da Execução Orçamentaria - RREO de 2015 a agosto de 2017 e sua evolução:

ESPECIFICAÇÃO	3° QUADRIMESTRE DE 2015	3° QUADRIMESTRE DE 2016	2° QUADRIMESTRE DE 2017
1 - RECEITAS CORRENTES	**R$10.923.391.637,36**	**R$12.048.713.952,92**	**R$12.552.775.653,25**
RECEITA TRIBUTÁRIA	R$5.350.002.770,45	R$5.729.213.710,20	R$5.939.737.626,84
ICMS	R$4.460.965.886,89	R$4.713.478.234,29	R$4.910.940.162,01
IPVA	R$227.600.533,89	R$296.160.301,78	R$290.838.858,80
ITCD	R$23.516.766,15	R$29.995.780,07	R$29.714.171,13
IRRF	R$387.314.636,51	R$414.844.691,06	R$417.776.783,87
OUTRAS RECEITAS TRIBUTARIAS	R$250.604.947,01	R$274.734.703,00	R$290.467.651,03
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	R$288.711.006,34	R$284.694.821,19	R$280.375.336,93
RECEITA PATRIMONIAL	R$177.840.199,60	R$185.905.363,49	R$180.497.275,67
RECEITA AGROPECUÁRIA	R$0,00	R$0,00	R$0,00
RECEITA INDUSTRIAL	R$0,00	R$0,00	R$0,00
RECEITA DE SERVIÇOS	R$64.846.423,14	R$66.379.446,84	R$76.162.263,17
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	R$4.865.597.286,66	R$5.525.689.319,66	R$5.762.452.530,11
Cota Parte do FPE	R$3.657.863.454,72	R$4.153.047.849,73	R$4.365.292.024,96
Transferências da LC n° 87/1996	R$4.204.687,54	R$4.204.687,56	R$4.204.687,56
Transferências da LC n° 61/1989	R$5.036.763,41	R$4.468.975,86	R$4.618.208,07
Transferências do FUNDEB	R$929.335.267,25	R$983.881.177,14	R$1.011.898.390,64
Outras Transferências Correntes	R$269.157.113,74	R$380.086.629,37	R$376.439.218,88
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	R$176.393.951,17	R$256.831.291,54	R$313.550.620,53
2 - DEDUÇÕES	**R$2.950.019.172,24**	**R$3.203.064.611,25**	**R$3.327.936.500,42**

TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS	R$1.222.132.419,01	R$1.321.727.122,26	R$1.372.903.637,08
CONT. DO SERVIDOR PARA O PLANO DE PREVIDÊNCIA	R$288.107.122,88	R$283.837.091,74	R$279.398.617,90
CONTRIB. DOS MILITARES PARA CUSTEIO DAS PENSÕES	R$617.113,94	R$469.384,57	R$418.304,71
COMPENSAÇÃO FINANCEIRA ENTRE REGIMES DE PREVIDÊNCIA	R$15.213.147,55	R$27.429.599,55	R$32.175.401,62
DEDUÇÕES DA RECEITA PARA FORMAÇÃO DO FUNDEB	R$1.423.949.368,86	R$1.569.601.413,13	R$1.643.040.539,11
3 - RECEITA CORRENTE LIQUIDA (1-2)	**R$7.973.372.465,12**	**R$8.845.649.341,67**	**R$9.224.839.152,83**

Quadro 03 - Detalhamento da RCL
Fonte: Dados obtidos do RREO. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

De acordo com o Quadro 03, a evolução exemplificada limita-se até o segundo quadrimestre de 2017, evidenciando o contexto de janeiro de 2015 a agosto de 2017. Constata-se que evoluiu 10,93% de 2015 a 2016 e 4,11% de 2016 a agosto de 2017, conforme podemos visualizar no Gráfico 01 a seguir.

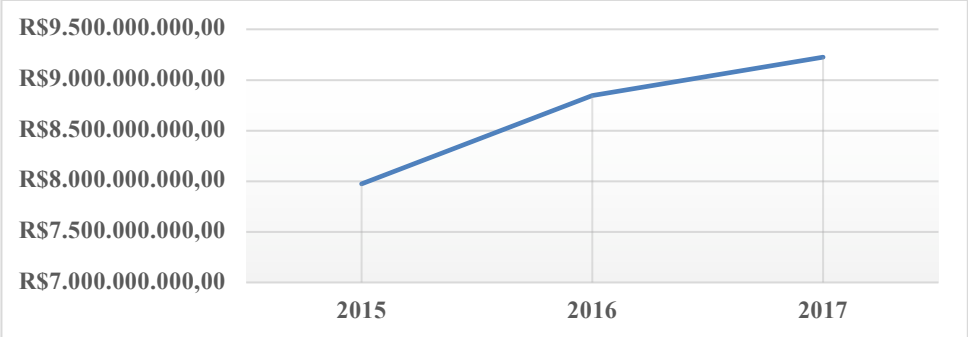


Gráfico 01 – Evolução da RCL
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Ainda de acordo com análise do Quadro 03, apresentamos a composição da RCL do segundo quadrimestre do exercício de 2017 no Gráfico 02:

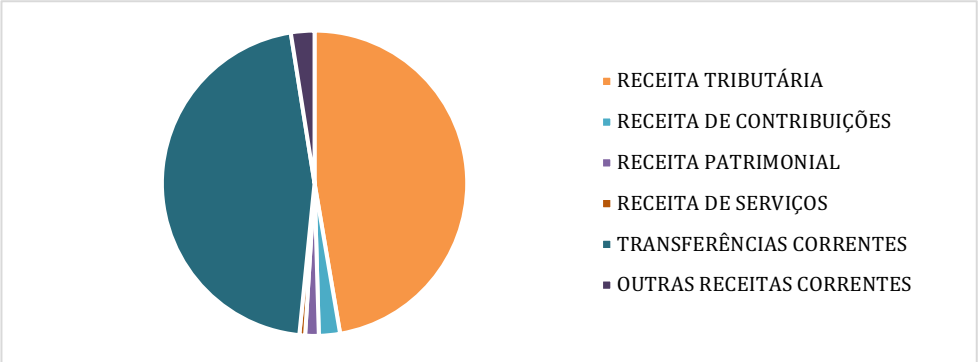


Gráfico 02 – Composição da RCL 2017
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

3.2 APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS LIMITES LEGAIS

O artigo segrega a Despesa de Pessoal por Poderes do Estado da Paraíba, analisando detalhamento em tópicos. Importamos informações da execução da Despesa de Pessoal do RGF, em seguida determina-se o índice de comprometimento da Despesa de Pessoal sobre a Receita Corrente liquida, evidenciando sua evolução durante o período base, para então, consolidar e descrever análise.

3.2.1 Do Poder Executivo

Conforme orienta a instrução do artigo, importamos informações da Despesa de Pessoal dos exercícios de 2015 até o segundo quadrimestre de 2017 do RGF, identificando sua evolução:

	2015	**2016**	**2° QUAD. 2017**
I - DESPESA BRUTA COM PESSOAL	**R$4.669.678.671,69**	**R$4.868.029.981,08**	**R$4.886.336.424,75**
Pessoal Ativo	R$3.170.546.560,18	R$3.275.105.426,44	R$3.211.268.185,20
Pessoal Inativo e Pensionistas	R$1.499.132.111,51	R$1.592.924.554,64	R$1.675.068.239,55
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§1 do Art. 18 da LRF)	R$0,00	R$0,00	R$0,00
II - DESPESAS DE PESSOAL NÃO COMPUTADAS (§ 1 do Art. 19 da LRF)	**R$562.757.759,51**	**R$573.032.834,19**	**R$565.458.054,25**
Indenização por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntaria	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R$562.757.759,51	R$573.032.834,19	R$565.458.054,25
III - Despesa Liquida com Pessoal (I-II)	**R$4.106.920.912,18**	**R$4.294.997.146,89**	**R$4.320.878.370,50**

Quadro 04 – Despesa de Pessoal do Poder Executivo - **Governo do Estado da Paraíba**
Fonte: Dados obtidos do RGF. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

Percebe-se a evolução da Despesa Liquida com Pessoal - DLP do exercício de 2015 a 2016 em 4,38%, enquanto 2016 a agosto de 2017 evoluiu em 0,6%, representado pelo Gráfico 03.

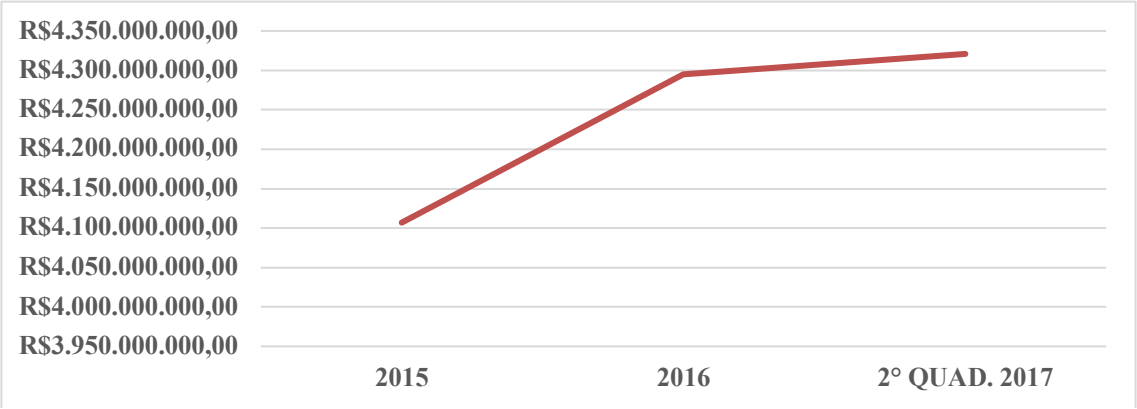


Gráfico 03 – Evolução da DLP do Poder Executivo
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

O Quadro 05 a seguir compara a DLP sobre RCL. Aplicamos os limites determinados em lei evidenciando sua evolução. Para esta análise aplica-se o LM de 48,60%, pois o Estado da Paraíba dispõe de Corte de Contas, conforme determina a LRF.

	2015	%	2016	%	2° QUAD. 2017	%
RCL	**R$7.973.372.465,12**		**R$8.845.649.341,67**		**R$9.224.839.152,83**	
DLP	**R$4.106.920.912,18**	**51,51%**	**R$4.294.997.146,89**	**48,55%**	**R$4.320.878.370,50**	**46,84%**
LM	R$3.875.059.018,05	48,60%	R$4.298.985.580,05	48,60%	R$4.483.271.828,28	48,60%
LP	R$3.681.306.067,15	46,17%	R$4.084.036.301,05	46,17%	R$4.259.108.236,86	46,17%
LA	R$3.487.553.116,24	43,74%	R$3.869.087.022,05	43,74%	R$4.034.944.645,45	43,74%

Quadro 05 - Apuração do Cumprimento do Limite Legal do Poder Executivo **Fonte:** Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Evidencia-se que no exercício de 2015 houve descumprimento do que determina a LRF em R$ 231.861.894,13, 2,91% a mais do que é imposto, enquanto nos exercícios de 2016 e agosto de 2017 o descumprimento do LP. A seguir apresentamos o Gráfico 04 representando a evolução da apuração do limite legal:

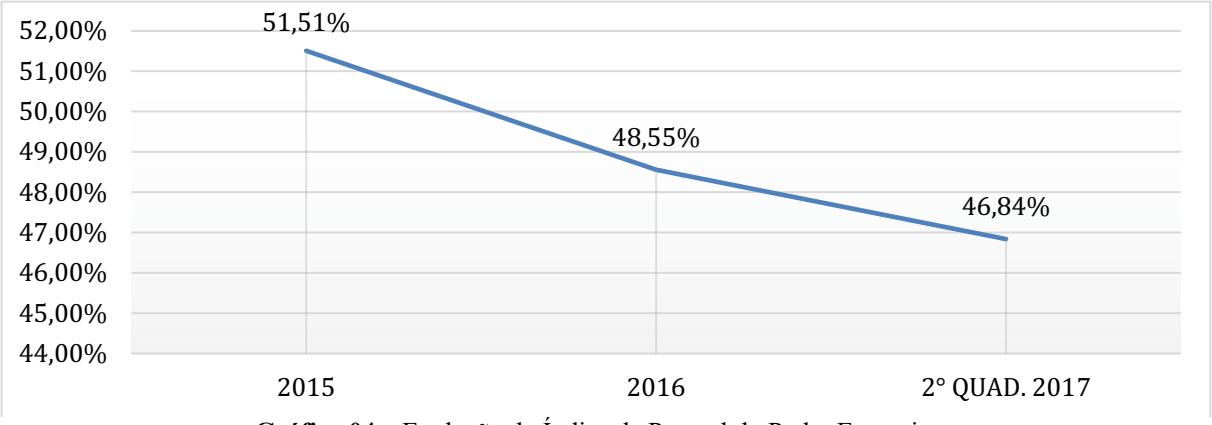


Gráfico 04 – Evolução do Índice de Pessoal do Poder Executivo
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

3.2.1 Do Poder Judiciário

Conforme orienta a instrução do artigo, importamos informações da Despesa de Pessoal dos exercícios de 2015 até o segundo quadrimestre de 2017 do RGF, referente Tribunal de Justiça do Estado e Defensoria Pública do Estado, consolidando-as e identificando sua evolução, representados pelo Quadro 06 e Quadro 07 respectivamente:

	2015	2016	2° QUAD. 2017
I - DESPESA BRUTA COM PESSOAL	**R$461.840.599,24**	**R$502.439.464,31**	**R$527.533.377,67**
Pessoal Ativo	R$461.840.599,24	R$502.439.464,31	R$527.533.377,67
Pessoal Inativo e Pensionistas	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§1 do Art. 18 da LRF)	R$0,00	R$0,00	R$0,00
II - DESPESAS DE PESSOAL NÃO COMPUTADAS (§ 1 do Art. 19 da LRF)	**R$17.155.094,80**	**R$15.674.217,85**	**R$16.102.433,04**
Indenização por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntaria	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	R$17.155.094,80	R$15.674.217,85	R$16.102.433,04
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R$0,00	R$0,00	R$0,00
III - Despesa Liquida com Pessoal (I-II)	**R$444.685.504,44**	**R$486.765.246,46**	**R$511.430.944,63**

Quadro 06 – Despesa de Pessoal do Tribunal de Justiça
Fonte: Dados obtidos do RGF. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

	2015	2016	2° QUAD. 2017
I - DESPESA BRUTA COM PESSOAL	**R$53.744.785,04**	**R$50.985.327,10**	**R$51.256.063,56**

Pessoal Ativo	R$53.744.785,04	R$50.985.327,10	R$51.256.063,56
Pessoal Inativo e Pensionistas	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§1 do Art. 18 da LRF)	R$0,00	R$0,00	R$0,00
II - DESPESAS DE PESSOAL NÃO COMPUTADAS (§ 1 do Art. 19 da LRF)	**R$12.843.137,32**	**R$11.2[4]55.637,31**	**R$11.182.872,07**
Indenização por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntaria	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R$12.843.137,32	R$11.255.637,31	R$11.182.872,07
III - Despesa Liquida com Pessoal (I-II)	**R$40.901.647,72**	**R$39.729.689,79**	**R$40.073.191,49**

Quadro 07 – Despesa de Pessoal da Defensoria Pública
Fonte: Dados obtidos do RGF. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

Consolidamos as referidas informações e diagnosticamos a evolução da DLP do exercício de 2015 a 2016 em 7,77%, enquanto 2016 a agosto de 2017 evoluiu em 4,53%. Apresentado visualmente abaixo no Gráfico 05:

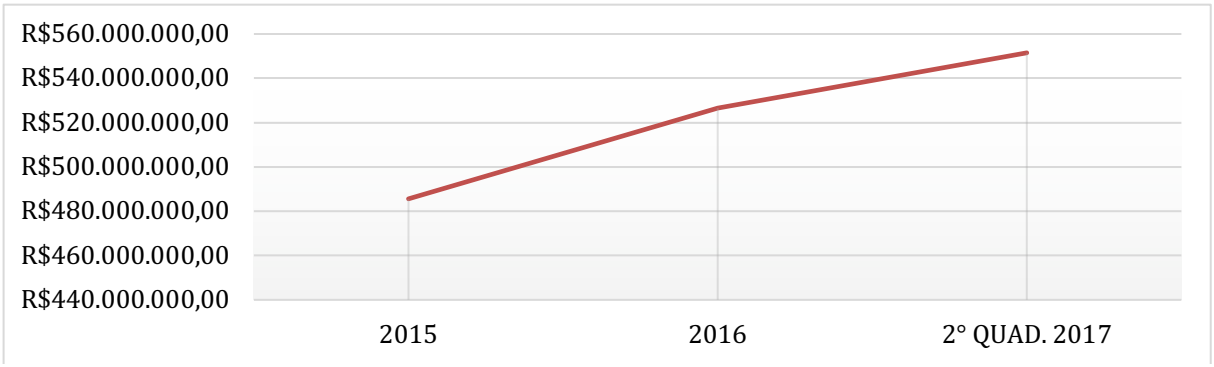


Gráfico 05 – Evolução da DLP do Poder Judiciário
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Confrontamos o Quadro 06 e 07 graficamente por dispersão, Gráfico 06, vejamos:

[4] Ausência de Pessoal Inativo e Pensionistas no Quadro 06 e Quadro 07 devido a determinação normativa.

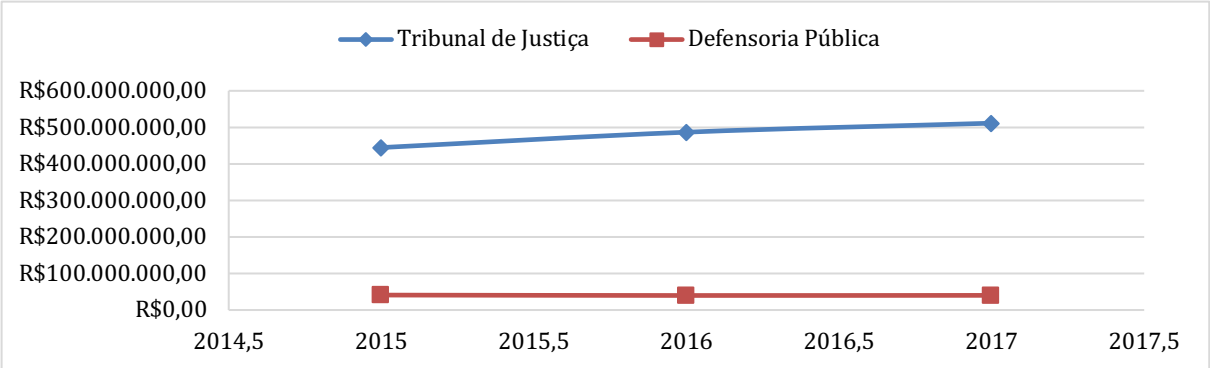


Gráfico 06 – Dispersão do Poder Judiciário
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

O Quadro 08 a seguir compara a DLP sobre RCL. Aplicamos os limites determinados em lei evidenciando sua evolução. Para esta análise aplica-se o LM de 6%.

	2015	%	2016	%	2° QUAD. 2017	%
RLC	**R$7.973.372.465,12**		**R$8.845.649.341,67**		**R$9.224.839.152,83**	
DLP	**R$485.587.152,16**	**6,09%**	**R$526.494.936,25**	**5,95%**	**R$551.504.136,12**	**5,98%**
LM	R$478.402.347,91	6,00%	R$530.738.960,50	6,00%	R$553.490.349,17	6,00%
LP	R$454.482.230,51	5,70%	R$504.202.012,48	5,70%	R$525.815.831,71	5,70%
LA	R$430.562.113,12	5,40%	R$477.665.064,45	5,40%	R$498.141.314,25	5,40%

Quadro 08 - Apuração do Cumprimento do Limite Legal do Poder Judiciário **Fonte:** Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Evidencia-se que no exercício de 2015 houve descumprimento do que determina a LRF em R$ 71.848.04,25, 0,09% a mais do que é imposto, enquanto nos exercícios de 2016 e até agosto de 2017, descumprimento do LP. A seguir apresentamos o Gráfico 07 representando a evolução da apuração do limite legal:

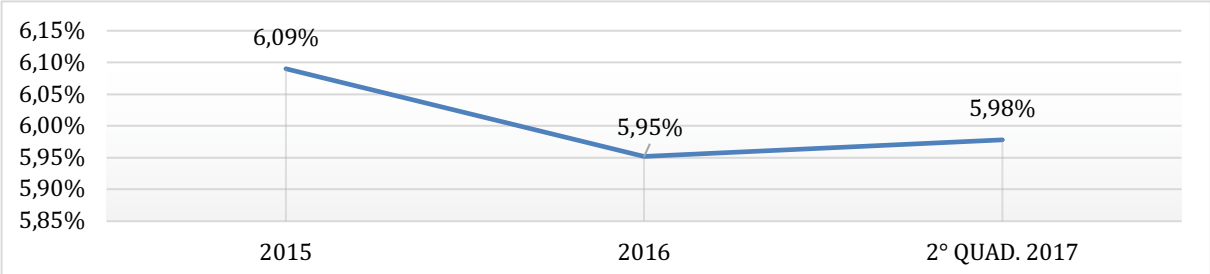


Gráfico 07 – Evolução do Índice de Pessoal do Poder Judiciário
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Importante registrar que, existem entendimentos de Tribunais de Contas desconsiderando os valores aplicados na Defensoria Pública Estadual para fins de atenção a LRF quando determina LM para Despesa de Pessoal.

3.2.1 Do Poder Legislativo

Conforme orienta a instrução do artigo, importa-se informações da Despesa de Pessoal dos exercícios de 2015 até o segundo quadrimestre de 2017 do RGF, referente Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba e Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, consolidando e identificando sua evolução, representados pelo Quadro 09 e Quadro 10 respectivamente:

	2015	2016	2° QUAD. 2017
I - DESPESA BRUTA COM PESSOAL	**R$141.660.439,50**	**R$157.428.737,04**	**R$157.965.113,60**
Pessoal Ativo	R$141.660.439,50	R$157.428.737,04	R$157.965.113,60
Pessoal Inativo e Pensionistas	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§1 do Art. 18 da LRF)	R$0,00	R$0,00	R$0,00
II - DESPESAS DE PESSOAL NÃO COMPUTADAS (§ 1 do Art. 19 da LRF)	**R$0,00**	**R$0,00**	**R$0,00**
Indenização por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntaria	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R$0,00	R$0,00	R$0,00
III - Despesa Liquida com Pessoal (I-II)	**R$141.660.439,50**	**R$157.428.737,04**	**R$157.965.113,60**

Quadro 09 – Despesa de Pessoal da Assembleia Legislativa
Fonte: Dados obtidos do RGF. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

	2015	2016	2° QUAD. 2017
I - DESPESA BRUTA COM PESSOAL	**R$83.691.567,41**	**R$87.761.415,62**	**R$90.934.210,96**
Pessoal Ativo	R$83.691.567,41	R$87.761.415,62	R$90.934.210,96
Pessoal Inativo e Pensionistas	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§1 do Art. 18 da LRF)	R$0,00	R$0,00	R$0,00
II - DESPESAS DE PESSOAL NÃO COMPUTADAS (§ 1 do Art. 19 da LRF)	**R$0,00**	**R$0,00**	**R$0,00**
Indenização por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntaria	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00

Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R$0,00	R$0,00	R$0,00
III - Despesa Liquida com Pessoal (I-II)	**R$83.691.567,41**	**R$87.761.415,62**	**R$90.934.210,96**

Quadro 10 – Despesa de Pessoal do Tribunal de Contas
Fonte: Dados obtidos do RGF. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

Consolidamos as referidas informações e diagnosticamos a evolução da DLP do exercício de 2015 a 2016 em 8,09%, enquanto 2016 a agosto de 2017 evoluiu em 1,49%. Apresentado visualmente abaixo no Gráfico 08:

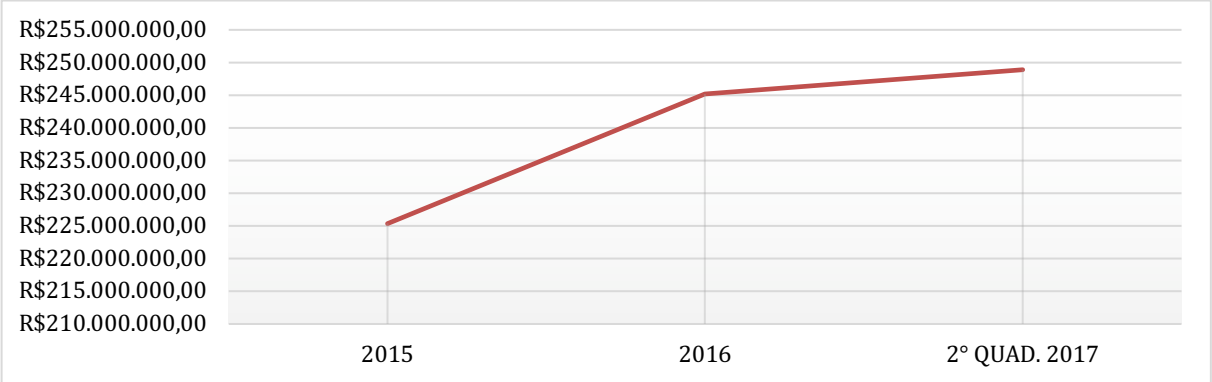


Gráfico 08 – Evolução da DLP do Poder Legislativo
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

A seguir, confrontamos a DLP do Quadro 09 e Quadro 10 no Gráfico 09 e Gráfico 10, por dispersão e em colunas, respectivamente:

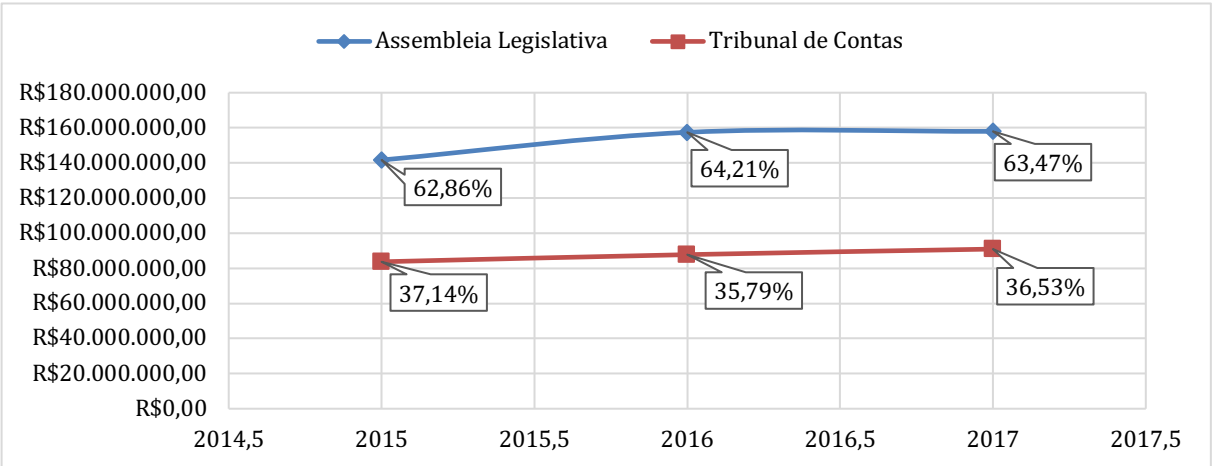


Gráfico 09 – DLP em Dispersão do Poder Legislativo
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

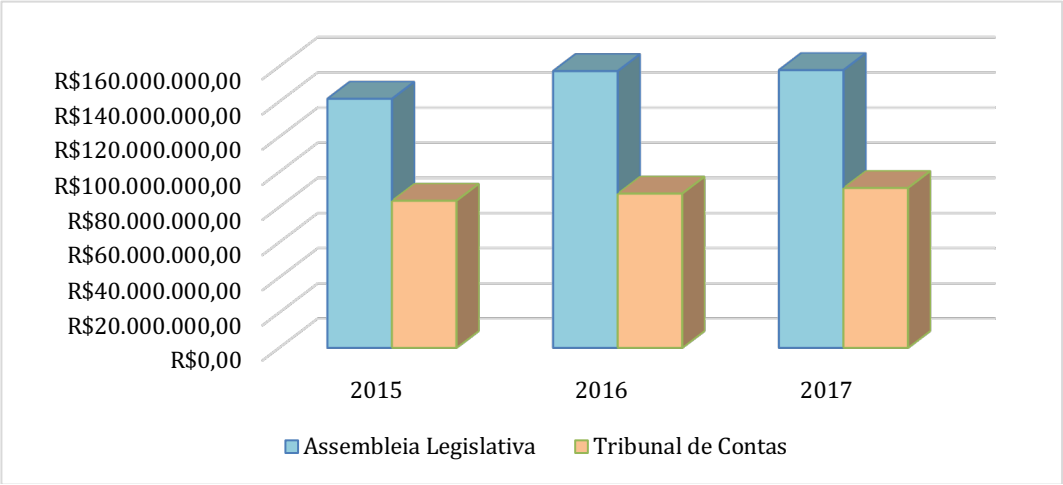


Gráfico 10 – DLP em Colunas do Poder Legislativo
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

O próximo refere-se à composição, Gráfico 11, exercício de 2017, até agosto:

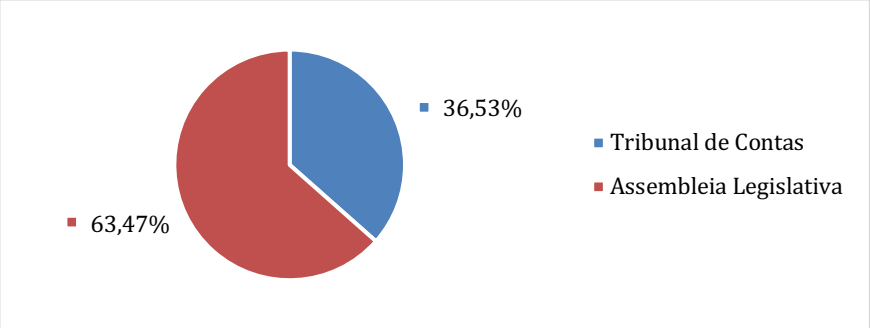


Gráfico 11 – Composição da DLP do Poder Legislativo
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

O Quadro 11 a seguir compara a DLP sobre RCL. Aplicamos o LM de 3,4%, conforme LRF quando determina acréscimo de 0,4% para o Poder Legislativo quando dispor o Estado, de Tribunal de Contas Estadual, atingindo o objeto deste artigo:

	2015	**%**	**2016**	**%**	**2° QUAD. 2017**	**%**
RCL	**R$7.973.372.465,12**		**R$8.845.649.341,67**		**R$9.224.839.152,83**	
DLP	**R$225.352.006,91**	**2,83%**	**R$245.190.152,66**	**2,77%**	**R$248.899.324,56**	**2,70%**
LM	R$271.094.663,81	3,40%	R$300.752.077,62	3,40%	R$313.644.531,20	3,40%
LP	R$257.539.930,62	3,23%	R$285.714.473,74	3,23%	R$297.962.304,64	3,23%
LA	R$243.985.197,43	3,06%	R$270.676.869,86	3,06%	R$282.280.078,08	3,06%

Quadro 11 - Apuração do Cumprimento do Limite Legal do Poder Legislativo
Fonte: Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Evidencia-se que, durante o período da análise, houve fiel cumprimento do que determina a LRF, ilustrado no Gráfico 12 a seguir.

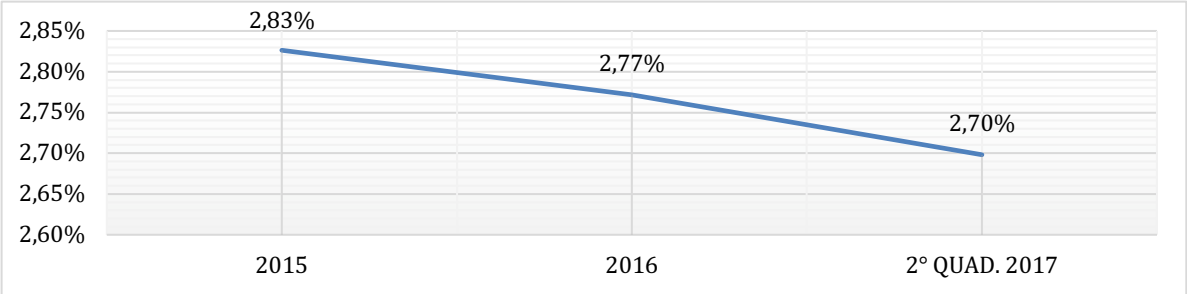


Gráfico 12 – Evolução do Índice de Pessoal do Poder Legislativo
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

3.2.1 Do Ministério Publico

Conforme orienta a instrução do artigo, importa-se informações da Despesa de Pessoal dos exercícios de 2015 até o segundo quadrimestre de 2017 do RGF, identificando sua evolução, representados pelo Quadro 12:

	2015	**2016**	**2° QUAD. 2017**
I - DESPESA BRUTA COM PESSOAL	**R$154.671.530,21**	**R$131.846.191,77**	**R$136.870.451,61**
Pessoal Ativo	R$154.671.530,21	R$131.846.191,77	R$136.870.451,61
Pessoal Inativo e Pensionistas	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§1 do Art. 18 da LRF)	R$0,00	R$0,00	R$0,00
II - DESPESAS DE PESSOAL NÃO COMPUTADAS (§ 1 do Art. 19 da LRF)	**R$0,00**	**R$0,00**	**R$0,00**
Indenização por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntaria	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R$0,00	R$0,00	R$0,00
III - Despesa Liquida com Pessoal (I-II)	**R$154.671.530,21**	**R$131.846.191,77**	**R$136.870.451,61**

Quadro 12 – Despesa de Pessoal do Ministério Publico
Fonte: Dados obtidos do RGF. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

Percebe-se a evolução decrescente da DLP do exercício de 2015 a 2016 em 14,76%, enquanto 2016 a agosto de 2017 evoluiu em 3,67%. Tal diagnostico é representação clara de redução do Quadro de Pessoal, ilustrado no Gráfico 13.

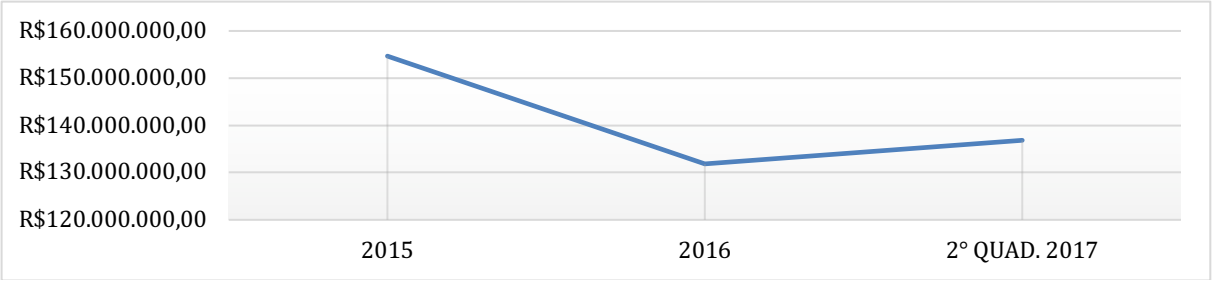


Gráfico 13 – Evolução da DLP do Ministério Publico
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

O Quadro 13 a seguir compara a DLP sobre a RCL, aplicando os limites determinados em Lei e visualizando sua evolução. Para esta análise aplica-se o limite máximo de 2%.

	2015	%	2016	%	2° QUAD. 2017	%
RCL	**R$7.973.372.465,12**		**R$8.845.649.341,67**		**R$9.224.839.152,83**	
DTP	**R$154.671.530,21**	**1,94%**	**R$131.846.191,77**	**1,49%**	**R$136.870.451,61**	**1,48%**
LM	R$159.467.449,30	2,00%	R$176.912.986,83	2,00%	R$184.496.783,06	2,00%
LP	R$151.494.076,84	1,90%	R$168.067.337,49	1,90%	R$175.271.943,90	1,90%
LA	R$143.520.704,37	1,80%	R$159.221.688,15	1,80%	R$166.047.104,75	1,80%

Quadro 13 - Apuração do Cumprimento do Limite Legal do Ministério Publico
Fonte: Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Constata-se que no exercício de 2015, houve descumprimento do LP, enquanto nos exercícios de 2016 e até agosto de 2017 houve fiel cumprimento do que determina a lei, ilustrado no Gráfico 14.

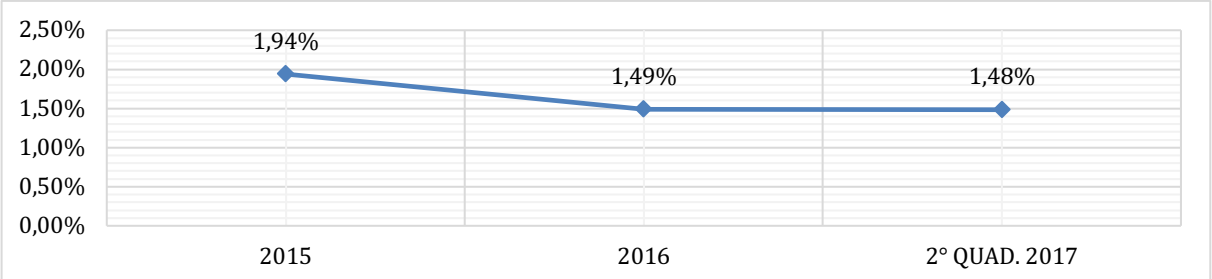


Gráfico 14 – Evolução do Índice de Pessoal do Ministério Publico
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

3.2.5 Da Consolidação

Realizamos a consolidação dos dados importados, incluindo todos os exercícios do período base deste artigo, exemplificando a evolução da Despesa de Pessoal no Quadro 14.

	2015	2016	2° QUAD. 2017
I - DESPESA BRUTA COM PESSOAL	**R$5.565.287.593,09**	**R$5.798.491.116,92**	**R$5.850.895.642,15**
Pessoal Ativo	R$4.066.155.481,58	R$4.205.566.562,28	R$4.175.827.402,60
Pessoal Inativo e Pensionistas	R$1.499.132.111,51	R$1.592.924.554,64	R$1.675.068.239,55
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§1 do Art. 18 da LRF)	R$0,00	R$0,00	R$0,00
II - DESPESAS DE PESSOAL NÃO COMPUTADAS (§ 1 do Art. 19 da LRF)	R$592.755.991,63	R$599.962.689,35	R$592.743.359,36
Indenização por Demissão e Incentivos a Demissão Voluntaria	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	R$0,00	R$0,00	R$0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	R$17.155.094,80	R$15.674.217,85	R$16.102.433,04
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	R$575.600.896,83	R$584.288.471,50	R$576.640.926,32
III - Despesa Liquida com Pessoal (I-II)	**R$4.972.531.601,46**	**R$5.198.528.427,57**	**R$5.258.152.282,79**

Quadro 14 – Consolidação da Despesa de Pessoal
Fonte: Dados obtidos do RGF. Secretaria do Tesouro nacional, 2015,2016 e 2017.

Percebe-se a evolução da DLP do exercício de 2015 a 2016 em 4,35%, enquanto 2016 a agosto de 2017 evoluiu em 1,14%, representado no Gráfico 15.

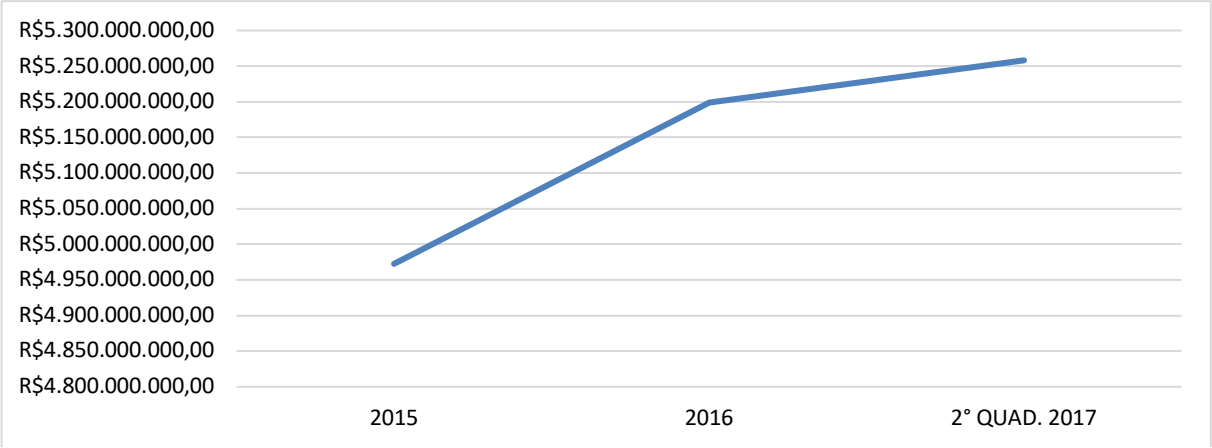


Gráfico 15 – Evolução da DLP do Ministério Publico
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Percebe-se a evolução da DLP do exercício de 2015 a 2016 em 4,35%, enquanto 2016 a agosto de 2017 evoluiu em 1,14%. A seguir, apresentamos a composição da DLP referente o acumulado do exercício de 2017 até agosto, ilustrado no Gráfico 16.

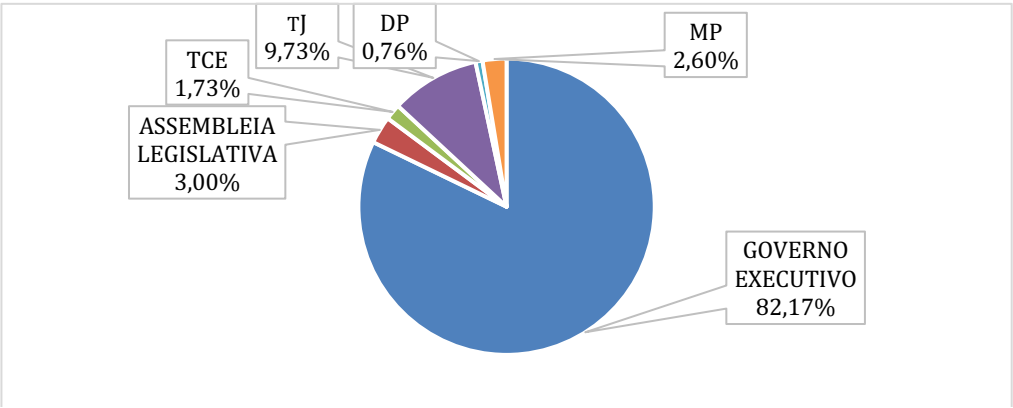


Gráfico 16 – Composição da DLP do Exercício de 2017 Consolidado
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Identificamos que o poder executivo compreende 80,17% da DLP do exercício de 2017, enquanto 17,83% integra os demais poderes e Ministério Público. A seguir, o Quadro 15 considera informações do Quadro 14 e apura o cumprimento do limite legal, para finalmente, apresentar a análise:

	2015	**%**	**2016**	**%**	**2° QUAD. 2017**	**%**
RCL	**R$7.973.372.465,12**		**R$8.845.649.341,67**		**R$9.224.839.152,83**	
DPL	**R$4.972.531.601,46**	**62,36%**	**R$5.198.528.427,57**	**58,77%**	**R$5.258.152.282,79**	**57,00%**
LM	R$4.784.023.479,07	60,00%	R$5.307.389.605,00	60,00%	R$5.534.903.491,70	60,00%
LP	R$4.544.822.305,12	57,00%	R$5.042.020.124,75	57,00%	R$5.258.158.317,11	57,00%
LA	R$4.305.621.131,16	54,00%	R$4.776.650.644,50	54,00%	R$4.981.413.142,53	54,00%

Quadro 15 - Apuração do Cumprimento do Limite Legal Consolidado **Fonte:** Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Constata-se que no exercício de 2015, houve descumprimento do LM no montante de R$ 188.508.122,39, enquanto nos exercícios de 2016 e até agosto de 2017 houve descumprimento do LP, ilustrado pelo Gráfico 17.

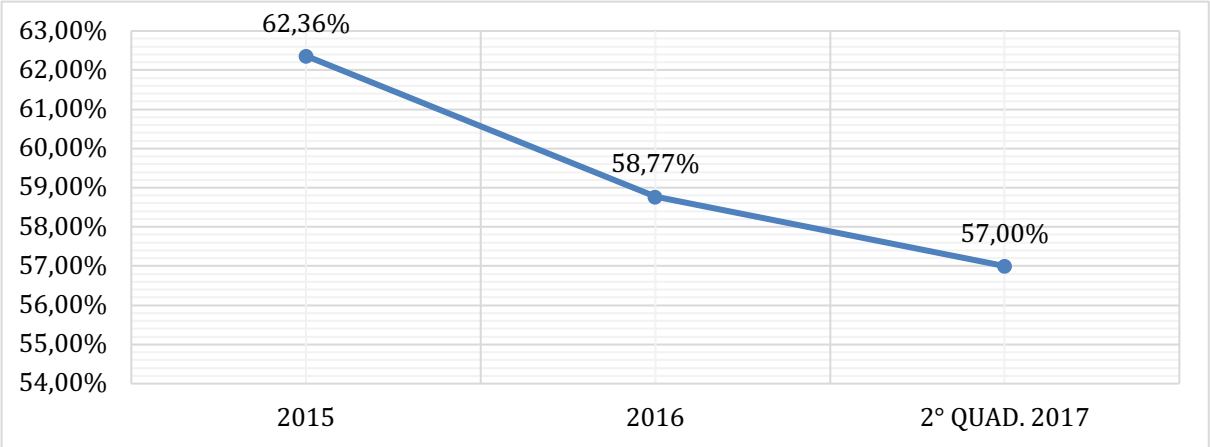


Gráfico 17 – Evolução do Índice de Pessoal Consolidado
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

Assim sendo, diante de toda pesquisa apresentada anteriormente, sistematizamos o resultado deste estudo no Quadro 16, integrando todas as aplicações de recursos em DLP de entidades da administração pública do Estado da Paraíba, segregando por Poderes e comparado sobre a RCL apresentado por porcentagem.

ESPECIFICAÇÃO	2015	2016	2° QUAD. 2017	LM
PODER EXECUTIVO	51,51%	48,55%	46,84%	48,60%
PODER LEGISLATIVO	2,83%	2,77%	2,70%	3,40%
PODER JUDICIÁRIO	6,09%	5,95%	5,98%	6,00%
MINISTÉRIO PÚBLICO	1,94%	1,49%	1,48%	2,00%
TOTAL	**62,36%**	**58,77%**	**57,00%**	**60,00%**

Quadro 16 – Resultado da Apuração do Cumprimento do Limite Legal
Fonte: Quadro elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

No Gráfico 18 a seguir demonstramos de forma ilustrativa a composição do Índice de Pessoal referente ao 2° quadrimestre de 2017, observem:

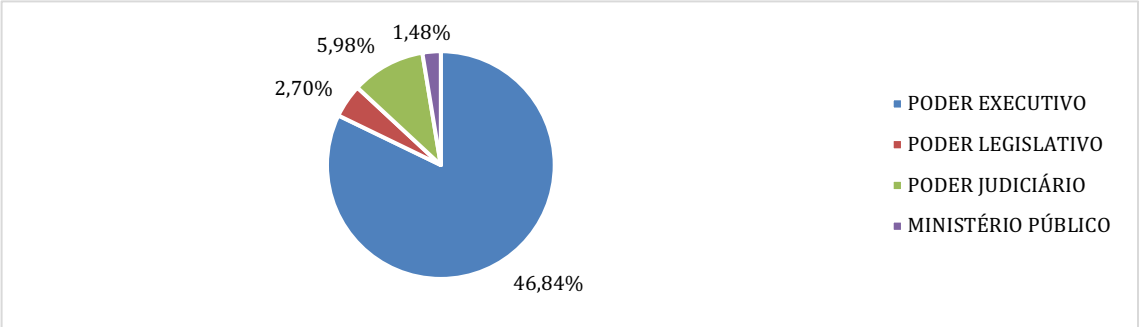


Gráfico 18 – Composição do Índice de Pessoal Consolidado do 2° Quadrimestre de 2017
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2017.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudou possibilitou uma análise de como os gastos com despesa de pessoal estão sendo aplicados no Estado da Paraíba. Este permitiu evidenciar se a execução da referida despesa se enquadra dentro do que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal no período de janeiro de 2015 a agosto de 2017, além disso, também propiciou compreender como esses recursos foram aplicados por demonstrações gráficas.

Deste modo, o presente artigo alcança o seu objetivo geral ao demonstrar a arrecadação da Receita para formalização da Receita Corrente Liquida, bem como, a Despesa de Pessoal integrante da Despesa Total de Pessoal, compreendendo suas respectivas evoluções. Resultando no descumprimento do limite máximo em 2015, atingiu o limite prudencial em 2016 e 2017, com exatamente 57% no segundo quadrimestre. Ou seja, dos dados importados e analisados, pode-se perceber evolução decrescente do índice de pessoal no período de base, sinônimo de aperfeiçoamento das engrenagens públicas e qualificação da gestão. Diante de tais constatações, fica evidente que o objetivo desta análise, foi de fato conquistado.

O Relatório de Gestão Fiscal possibilitou coletar as fontes necessárias ao desenvolvimento do estudo. Disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional através do sistema “SICONFI”, de amplo acesso público, demonstra a Receita Corrente Liquida do período solicitado e compara sobre a Despesa de Pessoal por entes da administração pública, tornando possível consolidar tais informações e aplicar o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal por sua vez normatiza sobre gestão fiscal, em especial a gastos de Despesas com Pessoal a serem aplicados no âmbito da administração pública, impondo limites em ordem progressiva, denominados de Limite de Alerta, Limite Prudencial e Limite Máximo. A lei determina Receita Corrente Liquida e sua formalização, para então, impor percentuais de gastos públicos com Despesa de Pessoal por porcentagem de comprometimento da Receita Corrente Liquida. Neste caso, o presente estudo aplica o que determina a Lei.

Por fim, foi observado ao longo deste estudo que existem poucas produções acadêmicas que abordem esta temática e que ainda há muito a ser pesquisado, ou seja, outros estudos que se debrucem sobre projeções que objetivem visualizar o comportamento futuro da realização da receita e projeção da despesa de pessoal.

REFERENCIAS

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10° edição. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2000.

BEZERRA FILHO, João. Contabilidade Pública. 3° edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de mai. de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasilia, DF, mai. 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Manual de contabilidade aplicado ao setor público*. 7° edição. Brasília: 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Entendendo a Lei de responsabilidade Fiscal*. 2° edição. Brasília: (s/d).

ORLANDI, Alfonso Colasuonno. *As funções do Estado e seus três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário)*. Disponível em: https://alfonsoorlandi.jusbrasil.com.br/artigos/314224880/as-funcoes-do-estado-e-seus-tres-poderes. Acesso em: 28 Nov. 2017.

FINANÇAS PÚBLICAS :ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS – ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DO SABUGI-PB, 2013 A2016

Vitorio Alexandro de Almeida Amorim[1]
Antônio Gomes Vieira Filho[2]

RESUMO:

Este trabalho tem por objetivo verificar e analisar a execução do Planejamento Orçamentário referente à Receita e Despesa nas funções deEducação, Saúde e Urbanismo, utilizando os instrumentos e conceitos do Orçamento Público. Para isso, foram realizados pesquisas, conceitos e aspectos que orienta o tema. Após, foi realizado a analise das Receitas e Despesas (Educação, Saúde e Urbanismo), por meio de informações extraídas do Orçamento Financeiro do município de São José do Sabugi. Para entender está analise comparativa, foi feita a pesquisa nos exercícios de 2013 à 2016, a fim de identificar o total das Receitas e Despesas, podendo elaborar e demonstrar suas variações. A pesquisa foi de levantamento bibliográfico e posteriormente um estudo de caso. Os resultados obtidos revelam que durante os exercícios, demonstradas em moeda nacional, ocorreu um aumento na arrecadação da Receita e fixação da Despesa, porém quando demonstrada em moeda estrangeira, em especial o Dólar, a arrecadação da Receita e fixação da Despesa ficaram instáveis, quase não ocorrendo aumento.
PALAVRAS-CHAVES: Orçamento Público, São José do Sabugi, Receitas Públicas, Despesas Públicas

ABSTRACT:

This work aims to verify and analyze the execution of budget planning for the revenue and expense in the functions of education, health and urban planning, using the tools and concepts of the public budget. To this end, research, concepts and aspects that guides the theme. After, the analysis of income and expenditure (education, health and urban planning), through information extracted from the Financial Budget of the municipality of São José do Sabugi. To understand's comparative analysis, research in 2013 to 2016, in order to identify the total of income and expenses, being able to develop and demonstrate their variations. The survey was of bibliographical and later a case study. The results obtained reveal that during the exercises, demonstrated in national currency, there was an increase in the collection of revenue and expense, but when shown in foreign currencies, especially the dollar, revenue collection and fixation of Expense were unstable, almost not occurring increase.
KEY WORDS: Public budget, São José do Sabugi, public revenues, Public Expenses

1 INTRODUÇÃO

Este estudo intenciona demonstrar o resultado da analisedas Receitas e Despesas Publicas entre o período 2013 à 2016, do Município de São José do Sabugi, destacando às despesas para área da Saúde, Urbanismo e Educação. A escolha deste tema se deu pelo fato de ser o Município da naturalidade do pesquisador, despertando o interesse do pesquisador em

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis E-mail: almeidazion@gmail.com.
[2] Professor Orientador, Graduado em Arquitetura e Urbanismo pela Universidade Federal da Paraíba, graduação em Economia pela Universidade Federal da Paraíba, graduação em Direito pela Universidade Federal da Paraíba, Especialização e Mestrado em Administração pela Universidade Federal da Paraíba. E-mail: agomes@tce.pb.gov.br

saber se houver mais arrecadação de Receitas, e se esta arrecadação foi destinada para as Despesas nos setores de Educação, Urbanismo e Saúde, demonstrando graficamente à evolução.

No decorrer deste trabalho serão demonstradas a previsão da Receita Pública e a fixação das Despesas Públicas, após o planejamento, elaboração, aprovação e execução da Lei Orçamentaria Anual - LOA, Plano Plurianual e Lei de Diretrizes Orçamentárias, nos anos de 2013 à 2016, divulgando o resultado encontrado.

O Orçamento Público é um instrumento de planejamento que espelha decisões políticas, estabelecendo as ações prioritárias para o atendimento das demandas da sociedade. O orçamento deve buscar de forma planejada a estimativa da arrecadação de Receitas e autorização para a realização de Despesas.

Segundo Feijó (2015, p.41):

> O orçamento percorre diversas etapas desde o surgimento de uma proposta que se transformará em pretejo de lei a ser apreciado, emendado, aprovado, sancionado e publicado, passando pela sua execução, quando se observa a arrecadação da receita e a realização da despesa, dentro do ano civil, até o acompanhamento e avaliação da execução, caracterizada pelo exercício dos controles interno e externo.

A apreciação e a aprovação nos Municípios são de competência da Câmara de Vereadores, os vereadores estudam, analisam a LOA, se concordarem aprovam e vai para a sanção do chefe do Executivo e, após sancionado, deverá ser publicado na imprensa oficial do órgão (FEIJÓ, 2015).

O Orçamento Público é um documento legal, no qual contem a previsão de Receitas e a estimativa de Despesas a serem realizadas pelo Governo em um determinado exercício, geralmente compreendido por um ano. No entanto, para que o orçamento seja elaborado corretamente, todo o processo para elaboração orçamentária, precisa se basear em estudos e documentos cuidadosamente tratados.

O Orçamento Público procura realizar um diagnóstico para identificar as decisões ou alterações a serem desenvolvidas. Segundo o princípio da legalidade, o orçamento público só pode ser aprovado por meio de uma lei que deve ser elaborada pelo Poder Executivo. O Princípio da Legalidade é a expressão maior do Estado Democrático de Direito, a garantia vital de que a sociedade não está presa às vontades particulares, pessoais, daquele que governa (TRAPIÁ, 2012, p. 01).

O artigo 165 da Constituição Federal cita as leis que são de iniciativa do Poder Executivo devem estabelecer: PPA – Plano Plurianual; LDO – Lei das Diretrizes

Orçamentárias; e LOA – Lei Orçamentária Anual. Desta forma, nos questionamos se ocorreu um aumento ou diminuição no planejamento ena execução do Orçamento Público no Município de São José do Sabugi?

Assim, para responder a esta inquietação, objetivamos elaborar uma analise comparativa referente a execução do Planejamento da Receita Pública e da Despesa Pública, no âmbito da Urbanismo, Saúde e Educação.Assim sendo, objetiva-se esmiuçar o que demanda a legislação referente a temática; apresentar dados do Orçamento Público, para identificar os valores das Receitas e Despesas; e demonstrar graficamente a análise dos resultados referentes ao Município de São José do Sabugi.

Ao fazer este comparativo, este estudo pode contribuir para a sociedade e para gestores da cidade de São José do Sabugi, uma vez que pode servir de embasamento teórico ou fonte para outros estudos de pesquisadores que posteriormente estarão atuando no mercado de trabalho, e possivelmente, podem fazer uso deste conhecimento em suas ações na sociedade. Em pesquisa preliminar descobrimos um número mínimo de artigos que discutem sobre Orçamento Público na perspectiva de cidade que abordamos neste estudo o que o torna original. Para além destes pontos, este estudo ainda torna-se relevante por poder despertar o interesse de outros pesquisadores que desejem explorar mais profundamente a temática.

A fundamentação teórica é baseada na legislação em Feijó (2015), Slomski (2013), Sostmeier (2012) entre outros.Enquanto metodologia faremos uma pesquisa de levantamento bibliográfico inicialmente e posteriormente um estudo de caso.

A estrutura deste estudo é organizada em quatro seções: introdução, fundamentação teórica, análise e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

A lei de Orçamento tem como finalidade fazer cumprir a leidevendo ser levado em consideração os princípios no momento da elaboraçãodoOrçamentoPúblico. Os princípios orçamentários são: da Unidade, da Anualidade, da Universalidade, da Totalidade Orçamentária, da Flexibilidade, da Não afetação das Receitas, da Legalidade, da Exclusividade, da Especificação, do Equilíbrio, da Publicidade e da clareza.

De acordo com Aparecido e Simões (2013, p. 42), “Os princípios orçamentários funcionam como o núcleo sobre o qual se sustentam as condições aceitas como verdadeiras para o objetivo da ciência em estudo”.

O princípio da Unidade não necessariamente deve se preocupar unicamente com os documentos de tal forma que fiquem uniformes, pois cada ente federativo deve ter um único o orçamento, deve conter uma única Lei Orçamentária Anual.

A Lei 4.320/6 cria regras de direito financeiro para elaboração de orçamentos da União, Estados, municípios e Distrito Federal. Conforme oArt. 2º:“A LeidoOrçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, da universalidade e da anualidade”.

Aparecido e Simões (2013), diz que:

> [...] O principio da unidade, porém, ao contrário do que se estabelecia antigamente, não se preocupa com a unidade documental, mas com a unidade de orientação política, de sorte que os orçamentos se estruturem uniformemente, ajustando-se a um método único, vale dizer, articulando-se com o princípio da programação. (2013, p. 43)

O princípiodaAnualidade corresponde a um ano civil sendo o orçamento temporário onde via de regra todas as Receitas e Despesas tem seu prazo estabelecido até 31 de Dezembro.O Orçamento é anual e constitui regras estabelecidas.

> O princípio da anualidade sobrevive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, mas sim por meio do orçamento anual. (Silva, 1989, p. 618).

Conforme Paludo“Apregoa que as estimativas de receitas e as autorizações de despesas devem referir-se a um período limitado de tempo, em geral, um ano ou o chamado “exercício financeiro”, que corresponde ao período de vigência do orçamento”. (2013, p. 38).

O princípio da Universalidade tem relação com os princípios da Unidade e da Universalidade sendo indispensável para o controle, compreensão e a clareza. De acordo com o o art. 2º da Lei 4.320/64: “[...] A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

Esse princípio é de suma importância pois obriga que todas as receitas e despesas devem ser elaboradas na sua totalidade, vedando quaisquer deduções permitindo aos legisladores conhecer todas as Receitas e despesas do Executivo, autorizando a arrecadação e a realização.(Silva, 2009).

O princípio da Totalidade Orçamentária deve ser respeitado e composto individualmente por três tipos de orçamentos: Fiscal, Seguridade Social e Investimento das Estatais sendo consolidado a fim de se tornar uma única lei.

Para Herveieu(1962):

> [...] Deve respeitar as separações orgânicas que resultam da descentralização administrativa, por território e por serviços. A pessoa jurídica central do Estado deve ter seu domínio orçamentário próprio, distinto do dos departamentos, comunas e territórios de além-mar e do domínio das empresas, estabelecimentos públicos nacionais, serviços autônomos e todas as outras pessoas jurídicas satélites do Estado.(1962, p. 5):

O princípio da flexibilidade assegura certa mobilidade, pois pode haver uma certa necessidade de ajuste no orçamento, contingências operacionais acontecem e asseguram certa flexibilidade para um necessário ajuste a essas urgências. Apesar de a execução orçamentária ter como princípio o ajuste e a programação aprovada pelo Legislativo, retificações são necessárias no decorrer do exercício (Sanches, 2004).

O princípio da Não afetaçãodas Receitas institui que asreceitasdeimpostosnãopodem ser vinculadas,no entanto seugasto não pode estar pré-determinado comexceção das receitas e despesas vinculadas.“A exigência de que as receitas não sofram vinculações, antes de qualquer coisa, é uma imposição de bom senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos não comprometidos para atender às despesas conforme as necessidades”(Giacomoni, 2009, p. 75).

O princípio da Exclusividadecontém dispositivos financeiros, sendo vedados materiais que não contenha a previsão da receita e a fixação da despesa, sendo possíveis algumas exceções em créditos extras orçamentárias e possível contratação de operação de crédito. Está especificado no Art.165 § 8° das Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

> § 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixaçãoda despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (Art. 165 CF/88).

Conforme Aparecido e Simões (2013, p. 43), “a lei orçamentária não poderá dispor sobre outra matéria que não seja a fixação de receitas e previsão das despesas, podendo ocorrer exceções quanto à abertura de créditos suplementares e à contratação de operações de crédito.”

O princípio da Especialização descreve detalhes e demonstra as receitas e despesas do orçamento, além de especificar onde será aplicado através de elementos detalhados. “De acordo com esse principio, as receitas e despesas devem aparecer no orçamento de maneira

discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação". (Giacomoni, 2009, p. 78).

O Princípio do Equilíbrio determinaqueasreceitaseasdespesas devam ser equilibradas, ou seja, a receita prevista deve ser o mesmo valor da despesa fixada. Segundo Giacomoni"Não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento é que deve equilibrar a economia." A importância e o equilíbrio orçamentário não pode ser entendido como único, mas como um instrumento cujo objetivo é o desenvolvimento da nação"(2009, p. 86).

Cabe ao princípiodaPublicidade tornar transparentes os gastos públicos através de publicação nos veículos oficiais de comunicação para acesso ao público, também é um principio constitucional previsto no art. 37 da CF/88:

> A administraçãopúblicadireta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (Art.37 CF/88).

O princípio da Clareza determina que o orçamento sejaescritode formasimples ede fácil compreensão para todos. Sendo um dos princípios mais importantes no que diz respeito ao acompanhamento e informações para a população na elaboração orçamentária, além de estabelecer mecanismos que garantem a compreensão até mesmo de pessoas alheia aos detalhes técnicos do assunto (Sanches, 2004).

Os princípios Orçamentários no seu aspecto geral tornamas ações mais transparentes e de fácil compreensão fazendo com que seu controle, utilização e avaliação sejamaplicados na gestão como ferramenta.

2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Araújo e Arruda , "descrevem que no Brasil a origem do orçamento, está vinculadocom a primeira lei Orçamentaria data de 1827. Contudo, informa que a Constituição de 1924 do Império, já continha disposiçõesa respeito da matéria em seu artigo 172." (2006, p. 67)

O Orçamento Público pode ser encontrado demaneiras diferentes, onde o mesmo precisaráda presençado orçamento. Com sustentação na presença financeira, Angélico (1995, p. 19), "caracteriza orçamento sendo um instrumento de planejamento para destinação dos

recursos previstos, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro."

Também pode analisar o orçamento pelo aspecto econômico. Segundo Angélico (1995, p. 19), "onde referênciao Professor Alberto Deodato: Orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas suas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização."

Referente ao jurídico, Araújo e Arruda,"descreve Orçamento Público como: a previsãoda Receita e fixação da Despesa, em forma de lei, sendo estabelecido por um determinado exercício financeiro, estabelecendo responsabilidade, compromisso e obrigações para a administração Pública." (2006, p. 66)

Sendo analisadopelo aspecto político, Habckost (1991, p. 75), "descreve que,o orçamento é um instrumento de controle de destinação das Despesas do Poder Legislativo perante o Poder Executivo, conforme descrito na Constituição."

Silva (2009, p. 167) apresenta em dois aspectos o estudo do orçamento, sendo eles objetivo e subjetivo. Para o autor, "aspecto objetivo, designa o ramo das Ciências das Finanças que estuda a Lei do Orçamento e o conjunto de normas que se refere à sua preparação, sanção legislativa, execução e controle, ou seja, considera a fase jurídica de todas as etapas do Orçamento (preventiva, executiva e crítica).No que se refere ao aspecto subjetivo, ressalta que constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar a priori, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício."

Orçamento é um instrumento de planejamento para o poder executivo, por determinado período, onde o poder legislativo prevê e autoriza as despesas destinadas ao setor público para seu funcionamento.

> O orçamento pode ser definido como um instrumento de planejamento da ação governamental composto do ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, efetivar as despesas destinadas ao funcionamento dos serviçospúblicos e outros fins, adotados pela políticaeconômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em leis, segundo Baleeiro1. Assim, trata-se de um "documento" em que se localiza a previsão de despesas e de receitas para um período determinado.(APARECIDO e SIMÕES, 2013, p. 39).

Para Giacomoni (2003, p. 47), o orçamento público inglês fora aperfeiçoado e difundido para outros países como instrumento básico da política econômica e financeira estatal. Nesse momento, as atenções já se voltavam para os dois lados: receitas e despesas.

2.3 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

2.3.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual (PPA) deve ser realizado a cada quatro anos por todas as entidades da federação e deve ser aprovado pelo legislador.

> O PPA será encaminhado pelo Poder Executivo ao Legislativo até 31 de agosto do primeiro ano de mandato do governante (presidente, governador ou prefeito) e deverá ser aprovado até o encerramento dos trabalhos do Poder Legislativo (art. 35, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT), vigorando até o final do primeiro ano de mandato do próximo governante. Sua vigênciaserá de quatro anos – três anos de mandato do governo que o elaborou e um do próximo governante.(APARECIDO e SIMÕES, 2013, p. 39).

Assim, o gestor terá subsídios através do PPA e o orçamento que foram elaborados pelo seu antecessor. O art. 165 da CF/88: "§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.".

Todas as propostas informadas no PPA devem estar embasadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA) conforme apresentadas a seguir:

2.3.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) define as metas e as prioridades que cada governante pretende executar, além de ser um instrumento de suma importância, pois conterá valores definidos e o orçamento será definido por ela.

> Da LDO devem constar: metas e prioridades para a LOA, orientações para a elaboração da LOA (partes componentes, estrutura administrativa, abrangência, critérios para estimativas e atualizações monetárias, critériospara seleção de prioridades, definições de conceitos utilizados etc.), autorização para realização de operações de crédito, autorização para suplementação das dotações por decreto, vinculações de receitas, diretrizes para alterações tributárias, políticas (para agências, para cargos e salários etc.), formas de obtenção de equilíbrio financeiro, limitações de despesas, normas para controles de custos, metas fiscais, formas de utilização de reservas de contingência, maneiras de obtenção de reequilíbrio nos caso sem que as previsões não se concretizarem, impactos sobre a renúncia de receitas e medidas para fazer frente a eles, elenco de riscos fiscais etc.(MARTINELLI, 2015 *apud* PIRES, 2011, p. 71).

Ressaltando que a LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) inclui o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais conforme o Inciso 1º e 3º do artigo 4º da LRF:

> Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.((LRF, artigo 4º, Inciso 1º). [...] A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências e serem tomadas, caso se concretizem. (LRF, artigo 4º, Inciso 3º).

A aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal e a LDO teve novas atribuições e competências, destacando um equilíbrio das despesas e receitas e uma maior integração com a LDO.

2.3.3 Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é um projeto que deverá conter as receitas e as despesas para o ano seguinte sempre tendo embasamento no ano anterior. Todo conteúdo da LOA deve estar em comum acordo com a PPA e LDO.

Slomski(2013, p. 304) define:

> Que o orçamento público é uma lei de iniciativa do Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa [...].

A Lei do Orçamento deve demonstrar sua política econômica financeira, no qual constarão suas receitas e despesas obedecendo aos princípios da Unidade, Universalidade e Anualidade.

Segundo Nunes (2008, p 22), a Lei Orçamentária Anual – LOA estima as Receitas e fixa as Despesas de cada ano, disciplinando as ações do governo federal. A LOA reúne três Orçamentos: o fiscal, com os gastos dos órgãos e entidades dos três poderes; o da seguridade social, que inclui ações das áreas de saúde, previdência e assistência social; e o de investimentos das empresas estatais.

O orçamento é uma ferramenta para o governo onde é valido para todas as esferas, seja federal, estadual ou municipal. A lei é anual e estabelece um conjunto de medidas que devem ser executadas no ano corrente, sendo fixados os valores gastos e a previsão das receitas arrecadadas.

> É através dele que são atendidas as necessidades da população, tudo deve estar previsto e ter um determinado valor, o que não foi previsto e não está no orçamento, não pode ser executado. A LOA, o PPA e a LDO deve estar com suas metas e objetivos compatíveis (SOSTMEIER, 2012 e FEIJÓ, 2015).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objeto deste estudo é o Orçamento Público do Município de São José do Sabugi PB elaborado entre 2013 à 2016.

O caminho metodológico adotado permeia na construção de uma análise comparativa entre a execução do Planejamento Orçamentário da Receita Pública e Despesa Pública no âmbito da Educação, Saúde e Urbanismo do município. A pesquisa tem cunho misto sendo qualitativo e quantitativo. Quando a forma de estudo, a pesquisa se configura em exploratória, descritiva e explicativa. E para aprofundamento adota o estudo de caso.

A coleta de dados foi realizada no segundo semestre de 2018 e foram consultados balanços orçamentários. As fontes de busca se orientaram nas palavras chaves: Orçamento Público, Município, São José do Sabugi, Prefeitura, Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), Plano Plurianual (PPA) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Foi utilizada pesquisa exploratória voltada para o estudo de caso, no qual é tratada a análise direta do Orçamento Público da prefeitura de São José do Sabugi aprovadas nos períodos de 2013, 2014, 2015 e 2016 mostrando de forma consolidada suas peculiaridades. Segundo Yin (2015):

> Como método de pesquisa, o estudo de caso é usado em muitas situações, para contribuir ao nosso conhecimento dos fenômenos individuais, grupais, organizacionais, sociais, políticos e relacionados. Naturalmente, o estudo de caso é um método de pesquisa comum na psicologia, sociologia, ciênciapolítica, antropologia, assistência social, administração, educação, enfermagem e planejamento comunitário. Por exemplo, o Apêndice A descreve a longa, porém peculiar, história do estudo de caso no campo da psicologia. Os estudos de caso são encontrados até mesmo na economia, em investigações sobre a estrutura de um determinado setor industrial ou a economia de uma cidade ou região.(2015, p. 4).

Este estudo seguiu a realização de algumas etapas para elaboração de uma pesquisa como sugerido por Gerhardt e Silveira (2009, p. 47): “a formulação da questão inicial; a exploração da questão inicial (por meio de leitura e de coleta de dados exploratória); a elaboração da problemática; a construção de um modelo de análise; a coleta de dados; a análise das informações e as conclusões”.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 AMBIENTE: MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DO SABUGI

São José do Sabugi, município no estado da Paraíba, localizado na região geográfica imediata de Patos e integrante da região metropolitana de Patos. De acordo com a estimativa do IBGE no ano de 2017 sua população foi de 4.145 habitantes. O município se estende por 215 km, a densidade demográfica é de 19,4 habitantes por km² no território do município. A Prefeitura é composta pelo prefeito e dividida em sete secretárias (Administração, Agricultura, Assistência Social, Educação, Finanças, Infraestrutura e Saúde). O município está incluído na área geográfica de abrangência do semiárido brasileiro, está delimitação tem como critérios o índice pluviométrico, o índice de aridez e o risco de seca. É vizinho dos municípios de Santa Luzia, Santana do Seridó e Equador.

4.2 RECEITA E DESPESAS DE SÃO JOSÉ DO SABUGI: SAÚDE, URBANISMO E EDUCAÇÃO

4.2.1 Da Receita estimada para os exercícios de 2013à 2016

A execução das Receitas na LOA nos períodos de 2013, 2014, 2015 e 2016 foram compostos pela arrecadação das Receitas Tributárias, Receitas Patrimoniais, Receitas de Serviços, Transferências Correntes, Outras Receitas Correntes, Alienação de Bens, Transferência de Capital e conta retificadora da Receita Orçamentária em favor da FUNDEB. Conforme demonstrado na tabela 1 apresentada a seguir:

RECEITAS ESTIMADAS PARA OS EXERCICIOS DE 2013, 2014,2015 E 2016				
RECEITAS CORRENTES	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Receita Tributária	R$ 217.490,37	R$ 250.804,96	R$ 256.634,59	R$ 668.615,22
Receita Patrimonial	R$ 36.564,81	R$ 49.570,63	R$ 37.656,64	R$ 35.405,25
Receita de Serviços				R$ 548,36
Transferências Correntes	R$ 10.830.227,46	R$ 11.702.106,38	R$ 12.550.229,46	R$ 14.325.118,66
Outras Receitas Correntes	R$ 20.504,19	R$ 45.743,49	R$ 35.865,37	R$390.418,22
RECEITA DE CAPITAL				
Alienação de Bens			R$ 2.550,00	
Transferência de Capital	R$ 301.041,65	R$ 530.031,65	R$ 379.335,53	R$ 814.566,78
TOTAL RECEITA BRUTA				
(-) FUNDEB	R$1.386.094,54	R$ 1.567.468,81	R$ 1.635.359,82	R$ 1.860.311,58
TOTAL	**R$ 10.019.733,94**	**R$ 11.010.788,30**	**R$ 11.626.911,77**	**R$ 14.374.360,91**
CONVERSÃO PARA DOLAR	**$ 4.245.649,97**	**$ 4.155.014,45**	**$ 2.936.088,83**	**$ 4.422.880,28**

TABELA 1: Receitas estimadas para os Exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016
Fonte: Prefeitura Municipal de São José do Sabugi.

Na TABELA 1 foram demonstrados os valores de cada Receita Estimada na arrecadação municipal. Pode-se notar que no total das receitas, nos quatro anos ocorreu um aumento nas estimativas de arrecadação anuais. A arrecadação em 2013 foi de R$ 10.019.733,94; 2014 foi de R$ 11.010.788,30; 2015 foi R$ 11.626.911,17 e 2016 foi R$ 14.374.360,91. Ocorrendo uma variação aumentativa na estimativa de receita respectivamente de 2013 para 2014 (10%), 2014 para 2015 (6%) e 2015 para 2016 (24%). O maior aumento da estimativa de arrecadação foi no Orçamento de 2016 com uma variação de 24%, este aumento deu-se ao fato da Receita de Transferência de Correntes ter aumentado em comparação a 2015 em 16%.

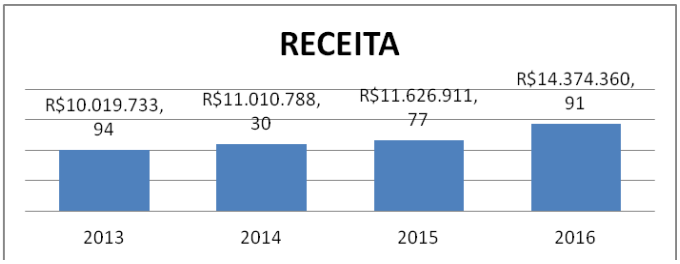


GRÁFICO 1: Gráfico de barra, onde o eixo horizontal representa o ano e O eixo vertical a Receita. Fonte: Primária.

Observando a GRÁFICO 1, pode-se perceberque ocorreu um aumento na arrecadação das Receitas nos quatros anos consecutivos, desta forma torna-se vantajoso realizar fixação das despesas. Conforme ocorre o aumento destas arrecadações, respeitando o principio do Equilíbrio o executivo poderá aumentar também a fixação da despesa.

4.2.2 Receita Comparada em Moeda Estrangeira

O dólar é uma moeda do comercio internacional onde se podem comparar as receitas públicas com uma moeda estrangeira forte, consegue-se em termo de análise vislumbrar de fato a variação da arrecadação da Receita, evitando um menor ruído inflacionário ou um cenário de insegurança no País.

Foi coletado a cotação do dólar no final de cada período (2013, 2014, 2015 e 2016), para realizar a conversão da Receita da moeda real para o dólar, tornando assim possível uma analise comparativa em moeda estrangeira. Cotação do Dólar em 31/12/2013 US$ 2,36, 31/12/2014 US$ 2,65, 31/12/2015 US$ 3,96 e 31/12/2016 US$ 3,25. Assim pode-se observar o gráfico abaixo:

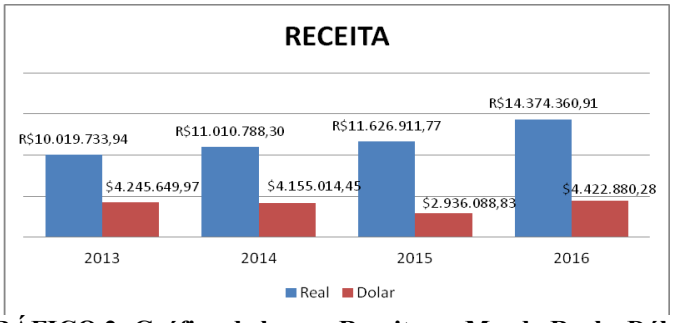


GRÁFICO 2: Gráfico de barra, Receita na Moeda Real e Dólar

Conforme pode-se notar na GRÁFICO 2 acima, nos anos de 2013, 2014 e 2016, a arrecadação da Receita se manteve instável, quando convertida para o Dólar, mostrando que praticamente não ocorreu um aumento expressivo na arrecadação, porém no ano de 2015 ocorreu uma diminuição em sua arrecadação de 29% comparado aos anos de 2013 e 2014. Outro aspecto que pode ser observado foi em 2016 a arrecadação analisada em moeda local, ocorreu aumento de 24%, uma arrecadação de 1/4 em relação a 2015, porém quando comparado em moeda estrangeira, neste mesmo período obteve uma arrecadação de 51%.

4.2.3 Despesas Fixadas no setor de Saúde, Educação e Urbanismo

A Despesa Fixada na LOA, sendo analisadas as despesas com Saúde, Educação e Urbanismo nos períodos de 2013, 2014, 2015 e 2016; foi efetivada da forma apresentada a seguir, tal como aprovadas pela Câmara Municipal e executada pelo Poder Executivo, sendo discriminados na apresentação abaixo:

DESPESAS FIXADAS PARA SAUDE, EDUCAÇÃO, URBANISMO E DESPESAS GERAIS				
RECEITAS CORRENTES	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Saúde	R$ 2.254.269,60	R$ 2.718.546,92	R$ 2.483.940,77	R$ 2.999.135,77
Educação	R$ 3.375.071,43	R$ 4.102.144,26	R$ 4.360.498,15	R$ 4.935.520,80
Urbanismo	R$ 1.105.846,39	R$ 1.273.173,93	R$ 1.259.155,06	R$ 1.163.795,52
Despesas Gerais	R$3.532.913,24	R$ 3.648.019,66	R$ 3.429.254,16	R$ 4.403.671,91
TOTAL	**R$10.268.100,66**	**R$11.741.884,77**	**R$11.532.848,14**	**R$ 13.502.124,00**

TABELA 2: Despesas Fixadas para Saúde, Educação e Urbanismo
Fonte: Prefeitura Municipal de São José do Sabugi.

Na TABELA 2 foram demonstradas as fixações das Despesas do município de São José do Sabugi, é notável que na área da saúde ocorreu uma diminuição de -9% na Despesa entre os anos de 2014/2015, após ter um aumento expressivo de 21% entre 2013/2014 em

seguidaretornando o aumento nesta Despesa de 21% entre 2015/2016. Na educação não ocorreu uma diminuição, mas um aumento progressivo na Fixação desta Despesa. Observa-se um aumento de 22% entre 2013/2014, sendo que em 2014/2015 ocorreu um aumento menor, porém este aumento comparado com 2014/2015 ficou em 8%, e por fim no comparativo de 2015/2016 retornou a um aumento expressivo de 13%. Na Despesa com urbanismo só houve aumento nesta Despesa entre 2013/2014 de 15%, porém nos demais anos de 2015 e 2016 obtiveram uma redução neste gasto de -1% e -8% respectivamente.

4.2.4 Despesas comparadas em moeda estrangeira

O gráfico abaixo demonstra as fontes de financiamento do gasto público convertido para moeda estrangeira para uma melhor apreciação das variações anuais dos valores.

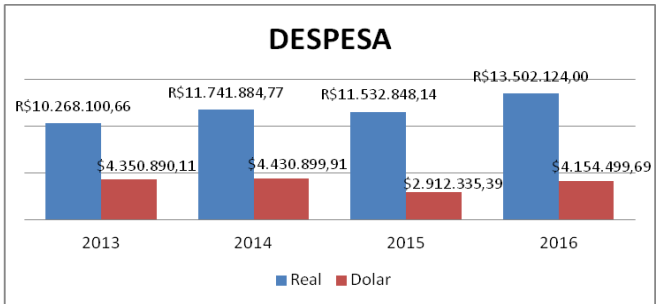


GRÁFICO 3: Gráfico das Despesas comparadas em moeda estrangeira

Na GRÁFICO 3, fica visível a comparação do financiamento público em moeda local (Real) onde ocorreu uma pequena variação na Despesa. Observa-se uma maior fixação no exercício de 2016 com aumento de uma média de 21%, porém quando esses valores são convertidos para uma moeda forte fica bastante claro que esta fixação das Despesas se manteve estável, sem praticamente se verificar aumento ou diminuição. Contudo no exercício de 2015 houve uma redução no financiamento do gasto público comparado os demais exercícios, presumindo-se a prática do contingenciamento.

4.3 ANÁLISE COMPARATIVA DAS RECEITAS E DESPESAS DE SÃO JOSÉ DO SABUGI

Na TABELA 6 foi analisado o total de Receitas arrecadadas, corresponde apenas para parâmetro, comparando o quanto as Despesas fixadas absorveu das Receitas demonstradas em porcentagem a seguir:

ANO	RECEITA	DESPESA		
			VARIAÇÃO %	TOTAL %
2013	R$ 10.019.733,94	SAUDE	22,50%	102,48%
		EDUCAÇÃO	33,68%	
		URBANISMO	11,04%	
		DESPESA EM GERAL	35,26%	
2014	R$ 11.010.788,30	SAUDE	24,69%	106,64%
		EDUCAÇÃO	37,26%	
		URBANISMO	11,56%	
		DESPESA EM GERAL	33,13%	
2015	R$ 11.626.911,77	SAUDE	21,36%	99,19%
		EDUCAÇÃO	37,50%	
		URBANISMO	10,83%	
		DESPESA EM GERAL	29,49%	
2016	R$ 14.374.360,91	SAUDE	20,86%	93,93%
		EDUCAÇÃO	34,34%	
		URBANISMO	8,10%	
		DESPESA EM GERAL	30,64%	

TABELA 3: Variação da Arrecadação da Receita, com a Fixação das Despesas
Fonte: Primária

Percebe-se na TABEL 3, comparando as Despesas por ano, uma consistência nas Fixação das Despesas e verifica-se que na saúde o município ficou com uma média nos quatro anos referente a receita arrecadada de 22,35%. Na Educação ficou a média é de 26,32%, no Urbanismo de 10,38% e demais Despesas por volta de 32,13%. Contudo, em 2013 e 2014 o município teve suas Despesas maiores do que a Receita em 2,48% e 6,64%, respectivamente, sendo ajustadas nos dois anos seguintes 2015 e 2016, com as Despesas sendo menores que a Receita em 0,81% e 6,07%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar a execução do Planejamento Orçamentáriodas Receitas e das Despesas (Saúde, Educação e Urbanismo) do município de São José de Sabugi PB, observando as Receitas e Despesas e suas evoluções no decorrer dos quatros anos através em uma análise comparativa. Nas analises das tabelas pode-se notar a consistência entre os percentuais de Despesas com o total arrecadado da Receita, sinalizando que o Executivo se preocupou em destinar suas Receitas tanto para a Saúde como para a educação dos cidadãos Sabugienses.

Comparando a arrecadação da Receita em moeda brasileira (Real R$) com uma moeda internacional forte, moeda americana (Dolar USD$), nota-se que ocorreu uma arrecadação na moeda Real progressiva, obtendo ano após ano um aumento em sua arrecadação, porém

quando é convertido para o dólar,onde o impacto inflacionário é menor, ocorreu o inverso uma regressão nos anos de 2013, 2014 e 2015 voltando a arrecadar mais em 2016e ficando praticamente no mesmo nível de 2013.

Analisando as Despesas, o financiamento cotado na moeda real teve um aumento de 2013 para 2014, ocorrendo um salto nestes gastos de 14% e ficando em 2015 praticamente a mesma Despesa comparada com 2014 e com outro aumento significativo em 2016 de 17%. Porem, quando convertido e deixando cotado na moeda dólar não ocorreu aumento na Despesa, com exceção do ano de 2015 pois neste exercício teve um declínio de aproximadamente 65% se comparado à 2014. Comparando uma moeda interna com outra internacional forte no mercado onde o impacto da inflação é menor, fica vantajoso para o governo analisar de fato como está suas arrecadações e os seus gastos, porém tais análises servirão apenas para meios comparativos e analíticos.

Quando convertidos para moeda forte (dólar norte americano) percebe-se claramente o esforço da gestão municipal em manter o equilíbrio fiscal, pois praticamente não houve variações expressivas tanto nas receitas como nas despesas, de onde se conclui que o efeito pedagógico da LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101/2000) continua a produzir resultados nos pequenos municípios, que evitam sanções observando rigorosamente seus preceitos. O resultado da pesquisa leva a conclusão de que o Executivo municipal atende o que está previsto na Constituição na qual determina que o piso de gastos com a educação e saúde seja no mínimo de 25% e 15% respectivamente, e os gastos do municípioobtiveram uma média de 26,32% e 22,35%, bem acima do piso previsto.

O presente estudo evidência o uso adequado do planejamento Orçamentário quanto as fixações das Despesas com Saúde, Educação e Urbanismo, onde a transparência pública, nas quais foram aprovadas as Despesas e Receitas pelo poder legislativo e sancionada pelo poder executivo foram executadas conforme previsto. Por ter característica descritiva e analítica, sugere para as futuras pesquisas uma abordagem mais detalhada a fim de entender e explicar os motivos para que esta analise fiquem mais consistentes, considerando os dados demonstrados nos Orçamentos Financeiros inseridos.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

APARECIDO, Silvio Crepaldi; SIMÕES, Guilherme Crepaldi. **Orçamento Público**: PLANEJAMENTO, ELABORAÇÃO E CONTROLE. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade pública**: da teoria a prática. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acessoem: 20 nov. 2018.

BRASIL, **Lei no 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 nov. 2018.

BRASIL, **Lei Complementar n° 101**, de 04 de maio de 2000. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 nov. 2018.

FEIJÓ, Paulo Henrique.; CARVALHO JÚNIOR, Jorge Pinto de.; RIBEIRO, Carlos Eduardo.;**Entendendo a CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA Aplicada ao Setor Público**. 1. ed.Brasília: Gestão Pública, 2015.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 12. Ed São Paulo: Atlas, 2003.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. Ed ampliada, São Paulo: Atlas, 2009.

GERHARDT,TatianaEngel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre. UFRGS, 2009.

HABCKOST, Fernando Tadeu Soledade. **Contabilidade Governamental**: Uma abordagem Prática. 1. Ed. Porto Alegre/; Sagra, 1991.

HERVEIEU, Sebastião de Sant`Anna Silva. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

NUNES, Paulo Henrique Ferreira. **Orçamento Público e Finanças como Conteúdo Curricular no Ensino Médio**. Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Orçamento Público, realizado em parceria pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e a Universidade do Legislativo Brasileiro, do senado Federal. Brasil, 2008

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO JOSÉDO SABUGI. Disponível em:<http://saojosedosabugi.pb.gov.br/assuntos/portal-da-transparencia?acao=aHR0cDovL3BvcnRhbGRhdHJhbnNwYXJlbmNpYS5wdWJsaWNzb2Z0LmNvbS5ici9zaXN0ZW1hcy9Db250YWJpbGlkYWRlUHVibGljYS9OOU09L1BQQQ==&m=8> - Acesso em: 20 ago. 2018

KOHAMA, Helio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 5ª. Ed. São Paulo, Atlas, 1996, 2001, 2008.

MARTINELLI, Rodrigo Macedo**. Orçamento Público**: Um Estudo De Caso Da Prefeitura Do Município De Barretos. 2015. Disponível em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/13857/1/2015_RodrigoMacedoMartinelli.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2018.

PALUDO, Augustinho, **Orçamento Público**: ORÇAMENTO E POLÍTICA ORÇAMENTÁRIA. 4ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PIRES, J. S. D. B.; MOTTA, W. F. A evolução histórica do orçamento público esua importância para a sociedade. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**, vol. 25, n. 2, maio-agosto 2006, p. 16-25.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins.** 2. ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004. 393 p.

SILVA, Lidiane Rodrigues Campêlo da.; DEMACENO, Ana Daniella.; MARTINS, Maria da Conceição Rodrigues.; SOBRAL, Karine Martins.; FARIAS, Isabel Maria Sabino de. **PESQUISA DOCUMENTAL**: ALTERNATIVA INVESTIGATIVA NA FORMAÇÃO DOCENTE. Ceará 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 5ª edição. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública** - 3ª Ed. 2013

SOSTMEIER, Patrícia de. **Planejamento e Aplicação do Orçamento no Governo Municipal**,Sapiranga/RS 2012.

TRADIGVIEW. **Cotação Real para Dólar**. Disponível em: https://br.tradingview.com/chart/0qtfmPLm/> Acesso em: 27 nov. 2018.

YIN, Roberto K. **Estudo de Caso**: Planejamento e Métodos. 5ª . Ed.Bookman, 2015.

CONTABILIDADE FORENSE:
A PERÍCIA CONTÁBIL COMO INSTRUMENTO NA PRODUÇÃO DE PROVA NAS FRAUDES CONTÁBEIS EM CRIME DE CORRUPÇÃO

Anderson Barros Santos[1]
Carla Janaina Ferreira Nobre[2]

RESUMO:O objetivo principal desta pesquisa foi verificar a relevância da contabilidade como uma ciência forense e instrumento na produção de provas para resolução de crimes envolvendo a corrupção, esse estudo caracteriza-se como descritivo e exploratório, utilizando a análise de um laudo pericial e relatório sobre dados quantitativos de laudos criminais contábeis-financeiros emitidos pela Polícia Federal nos anos de 2013 a 2017, bem como da aplicação de questionário de pesquisa com alunos do curso de ciências contábeis que já estudaram ou estudam a disciplina de perícia contábil. Diante das análises e resultados obtidos, constatou-se uma grande necessidade de aprofundamento acadêmico da contabilidade como área da ciência forense, sendo necessário ensinar as formas de se identificar os indícios de fraudes e os crimes cometidos. Este trabalho também poderá ser utilizado como fonte de pesquisa, instrumento e subsídio em meio acadêmico.
PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade forense. Perícia contábil. Fraude. Corrupção.

ABSTRACT: The main objective of this research is to verify the relevance of accounting as a forensic science and instrument in the production of proofs for resolution of crimes involving the corruption, that study is characterized as descriptive and exploratory, using the analysis of an expert report and report on quantitative data of federal criminal reports accounting-financial emitted by the Federal Police in the years of 2013 to 2017, as well as the application of a research questionnaire with students of the course of accounting sciences that have already studied or be the studying the discipline of accounting expertise. In the face of the analysis and results obtained, a great need of academic deepening of the accounting was verified as area of the forensic science, being necessary to teach the forms of identifying the indications of frauds and the committed crimes. This work will also be able to be used as research source, instrument and subsidy in academic middle.
KEYWORDS: Forensic accounting. Accounting expertise. Fraud. Corruption.

1 INTRODUÇÃO

O termo corrupção, apesar de possuir definições sobre diferentes perspectivas, é complexo diante da relação do setor público e privado, em que o agente privado aufere enriquecimento burlando as normas e procedimentos legais, utilizando-se do agente público, que por sua vez recebe vantagens aproveitando-se de sua posição. Sendo assim, o interesse privado se sobrepondo ao do interesse público, observa-se então a corrupção, nessa linha de raciocínio, como um obstáculo que paralisa e prejudica o desenvolvimento, a democracia e o estado de direito (MEDEIROS; SILVEIRA, 2017).

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis no Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP. E-mail: contatoandersonbarros@gmail.com
[2] Professora Orientadora, Graduada emCiências Contábeis,pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Especialista em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP, Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCC/UFPB, Professora de Ciências Contábeis da Faculdade IESP/FATECPB. E-mail:carlajanainanobre@gmail.com

Na contabilidade, também pode-se observar atos corruptos, como a fraude, podendo ocorrer em diversas situações, seja na sonegação de impostos como até mesmo para maquiar a situação patrimonial de uma entidade pública ou privada, empresas como *Enron, Xerox, WorldCom, Global Crossing, Adelphia, Lucent e Parmalat* utilizaram-se da fraude para alterar suas demonstrações e resultados (MURCIA; CARVALHO, 2007).

Os fraudadores, mesmo cientes da ilicitude, ao cometerem uma fraude racionalizam que não serão descobertos, investigados e punidos, principalmente quando o crime tem um elo de ligação com a corrupção, pois ignoram os atos praticados e preservam as ideias já estabelecidas na mente, pode-se observar então uma situação de dissonância cognitiva (APPEL-SILVA; WENDT; ARGIMON, 2010). Neste contexto, a teoria do "Triângulo da Fraude", explica e ajuda a identificar fatores que contribuem para o cometimento do ato e o comportamento do fraudador (MACHADO; GARTNER, 2018).

No ramo da contabilidade, a descoberta desses fatores causadores das fraudes pode ser realizada pela perícia contábil, uma ferramenta indispensável na produção de provas para resolução de questionamentos de uma lide, seja ela judicial, extrajudicial ou arbitral, em que apenas contadores devidamente habilitados poderão exercê-la, conforme prevê o Decreto-Lei nº 9.295/46.

Nos crimes financeiros, a perícia criminal contábil torna-se imprescindível, visto que seus laudos subsidiarão as investigações nos Inquéritos Policias, entretanto, cabe ressaltar que esse tipo de perícia contábil apenas poderá ser realizada por peritos oficiais, como no caso da Polícia Federal em investigação de crimes contra o Sistema Financeiro Nacional (JÚNIOR; MOREIRA, 2011).

Nos últimos anos, vários esquemas de corrupção foram desarticulados por meio de operações e investigações policiais, na maioria delas pela Polícia Federal, como por exemplo a Operação Lava Jato, deflagrada no dia 17 de março de 2014 e decorrente da unificação de quatro investigações que apuravam a prática de crimes financeiros e desvio de recursos públicos.

Dentro do contexto apresentado, surge o seguinte questionamento: **Qual a relevância da contabilidade como uma ciência forense e instrumento na investigação de crimes de corrupção?** Para responder ao problema de pesquisa, foifeita uma análise de dados, utilizando pesquisas bibliográficas, informações oficiais, estudo de caso sobre o Laudo de Perícia Criminal Federal Contábil-Financeiro Nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR e a coleta de dados por meio de questionários, tendo como objetivo principal verificar a relevância da

contabilidade como uma ciência forense e instrumento na produção de provas para resolução de crimes envolvendo a corrupção.

Esta pesquisa inicia-se com a introdução, seguida do referencial teórico, o qual abordará a perícia contábil: tipos de perícia contábil, tipos de perito contador, responsabilidades do perito, corrupção em conceito e situação no Brasil, a fraude analisada sob a ótica da teoria do triângulo da fraude, a contabilidade forense abordando a ciência forense, a criminologia e a criminalística,com sequência na metodologia, a análise dos resultados, as considerações finais e as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PERÍCIA CONTÁBIL

De acordo com a NBC[3] TP 01 (2015, p. 2):

> A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer técnico-contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente.

Os tipos de Perícia Contábil são divididos em:

- Perícia Judicial: que é a desenvolvida sob a tutela judicial, ou seja, o juiz é que irá nomear o perito do juízo;
- Perícia Extrajudicial: é a desenvolvida fora do ambiente judicial, onde busca demonstrar a verdade ou não do fato, discriminar interesses dos litigantes e comprovar se houve ou não a fraude, desvio e simulação. Dentro da Perícia Extrajudicial, temos algumas subdivisões, ficando da seguinte forma:
    1. Perícia Arbitral: Exercida sob o controle da Lei de Arbitragem (9.307/96), onde dispõe que, as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. O árbitro ou o tribunal arbitral poderá determinar a realização de perícias que julgar necessárias, mediante requerimento das partes ou de ofício.
    2. Perícia Voluntária: É contratada de forma espontânea do interessado ou em comum acordo entre as partes.

[3]Normas Brasileiras de Contabilidade

3. Perícia Oficial e Estatal: É desempenhada por órgão especial controlado pelo Estado, como por exemplo o Setor Técnico-Científico da Polícia Federal e o IPC/PB Instituto de Polícia Científica do Estado da Paraíba.

De acordo com a NBC PP 01 (2015, p. 2), "Perito é o contador, regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada".

Subdividindo-se em 03 tipos de peritos:

- Perito do Juízo: é o nomeado pelo juiz e/ou árbitro;
- Perito-Assistente: é o contratado e indicado pela parte;
- Perito Oficial: que é o investido na função por lei e pertencente a órgão especial do Estado destinado, exclusivamente, a produzir perícias e que exerce a atividade por profissão, como por exemplo: o Perito Criminal Federal.

A NBC PP 01 também trata da responsabilidade do perito contador do item 18 ao 24, enfatizando sobre a obrigação do mesmo conhecer as responsabilidades sociais, éticas, profissionais e legais às quais está sujeito no momento em que aceita o encargo para a execução de perícias contábeis judiciais e extrajudiciais, inclusive arbitral e que o termo "responsabilidade" refere-se à obrigação do perito em respeitar os princípios da ética e do direito, atuando com lealdade, idoneidade e honestidade no desempenho de suas atividades, sob pena de responder civil, criminal, ética e profissionalmente por seus atos.

O art. 158 do CPC também destaca a responsabilidade do perito:

> O perito que, por dolo ou culpa, prestar informações inverídicas responderá pelos prejuízos que causar à parte e ficará inabilitado para atuar em outras perícias no prazo de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, independentemente das demais sanções previstas em lei, devendo o juiz comunicar o fato ao respectivo órgão de classe para adoção das medidas que entender cabíveis.

2.2 CORRUPÇÃO

De acordo com a Transparência Internacional[4], o conceito de corrupção é "o abuso de poder confiado para ganhos privados" e ainda classifica os tipos como grande, mesquinho e

[4] É um movimento global que compartilha uma visão: um mundo em que o governo, os negócios, a sociedade civil e a vida diária das pessoas são livres de corrupção.

político, a depender do dinheiro envolvido e o setor onde ocorre. A Figura 1, de autoria do Ministério Público Federal, mostra essa relação de condutas que estão diretamente ligadas a corrupção.



Figura 1 - Tipos de Corrupção
Fonte: Ministério Público Federal (S/D).

A corrupção no Brasil é um problema histórico, sendo frequentemente noticiada nos últimos anos. Pode-se observar que a mídia desempenha uma função importantíssima além da informação, que é a de poder influenciar a sociedade, Hjarvard (2012, p. 54-55) esclarece que:

> Uma parte significativa da influência que a mídia exerce decorre do fato de que ela se tornou uma parte integral do funcionamento de outras instituições, embora também tenha alcançado um grau de autodeterminação e autoridade que obriga essas instituições, em maior ou menor grau, a submeterem-se a sua lógica. A mídia é, ao mesmo tempo, parte do tecido da sociedade e da cultura e uma instituição independente que se interpõe entre outras instituições culturais e sociais e coordena sua interação mútua.

O Brasil vem enfrentando inúmeros escândalos de corrupção, com efeito dominó, ou seja, uma investigação que descobre um esquema e leva a outro e mais outro, o que preocupa a sociedade como um todo, visto que, na grande maioria (Ex.: Mensalão e Operação Lava Jato) o poder público está envolvido, contribuindo com o aumento da desigualdade econômico-social e consequentemente ferindo o cumprimento de alguns direitos

constitucionais, como saúde, educação, segurança, visto que os recursos estariam sendo desviados.

De acordo com os dados elaborados pela Transparência Internacional, o Brasil caiu 17 posições de 2016 a 2017, ocupando então o 96º lugar no ranking de países menos corruptos, o índice brasileiro declinou três pontos, de 40 para 37 numa escala que vai de 0 a 100, em que zero significa alta percepção de corrupção e 100, elevada percepção de integridade. O Brasil vem caindo de Índice de Percepção da Corrupção (IPC) desde 2014. A Figura 2 ilustra os dados apresentados.

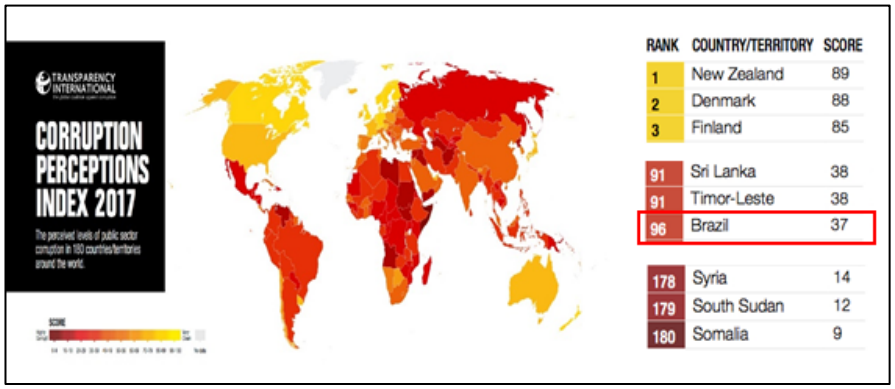


Figura 2 - Ranking da corrupção 2017 da Transparência Internacional Fonte: Índice de Percepção da Corrupção 2017 da Transparência Internacional (2018).

De fato as grandes operações de investigação e repressão dos últimos anos, como a Operação Lava Jato considerada pela Polícia Federal a maior investigação de corrupção da história do país, trouxeram avanços importantes na redução de impunidade, mas esta crescente queda no Índice de Percepção da Corrupção alerta que o combate a corrupção no país pode estar em risco.

2.3 FRAUDE

Na NBC TI 01, o termo "fraude" aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

A intenção é um elemento importante para diferenciar a fraude do erro. De acordo com Sá (2011) é preciso fazer a diferenciação entre fraude e erro na contabilidade, visto que o erro,

é uma ação involuntária e sem intenção de causar dano, enquanto a fraude é uma atitude dolosa, onde sua intenção é de lesar alguém.

O sociólogo e criminologista Cressey (1953, p. 30) criou a teoria do "triângulo da fraude", onde expõe que para uma fraude ocorrer, é necessária a ocorrência de três fatores: pressão, oportunidade e racionalização (apud MACHADO; GARTNER, 2018, p. 63-64). Esses elementos estão demonstrados na Figura 3.

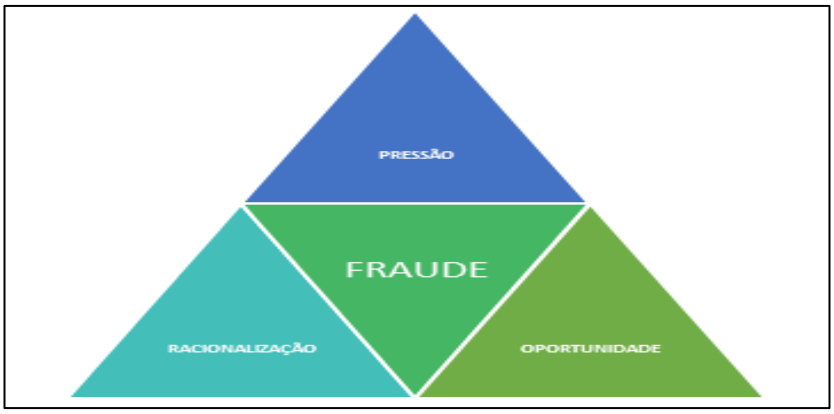


Figura 3 - Triângulo da Fraude
Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

A ***pressão*** é o princípio, ou seja, onde surge à causa para o crime, por exemplo: a vida financeira do indivíduo. A ***oportunidade***seria a ocasião favorável para cometimento do crime, as fragilidades presentes para exploração das habilidades do agente, por exemplo: falta ou insignificância de controles internos. E a ***racionalização*** é a justificativa aceitável, encontrada pelo fraudador, para sua conduta antiética, por exemplo: "eu tinha que desviar o dinheiro para ajudar minha família".

Diante do exposto, podemos observar que a fraude é um instrumento que está diretamente ligado para o "processamento" da corrupção, seja utilizando-a nos negócios, administração, compras, financeiro e como na maioria dos casos, na própria contabilidade pela manipulação de demonstrações e informações econômico-financeiras.

2.4 CONTABILIDADE FORENSE: CIÊNCIA FORENSE, CRIMINOLOGIA E CRIMINALÍSTICA

A ciência forense é um conjunto de técnicas utilizadas para resolução e investigação de crimes e demais assuntos legais, sendo uma área interdisciplinar, ou seja, ela estabelece relações com outras áreas do conhecimento, como por exemplo a psicologia, medicina, física, química, informática, contabilidade, entre outras.

A conceituação de ciência forense, sob a ótica de Fachone e Velho (2007, p. 153) é:

> Ciência forense é a classificação dada aos esforços de geração e transferência de tecnologia e ciência com a finalidade de elucidar questões relativas ao âmbito do sistema de segurança pública e justiça criminal.

A contabilidade forense é a ciência que reúne, investiga e analisa fatos contábeis com culminância na esfera legal, seja de pessoa física ou jurídica, sendo assim o contador o principal agente conhecedor dos procedimentos existentes para elucidação de fraudes contábeis em crimes de corrupção.

Sob esse mesmo contexto Silva (2012, p. 37) também trata do surgimento e a aplicabilidade da contabilidade como ciência forense:

> [...] a perda de credibilidade no ambiente corporativo provocou, nos últimos anos, o fortalecimento de outro campo de trabalho para auditores e contadores: o da contabilidade forense, que consiste na integração das habilidades contábeis, investigativas e de auditoria. Tal conhecimento possibilita o fornecimento de auxílio, em litígios judiciais ou em investigações sobre suspeitas de fraudes e irregularidades, além do rastreamento sobre a origem e o destino de grandes somas, seja em dinheiro ou em outros ativos desviados das entidades.

E ainda segundo Ribeiro*et al.* (2016, p.47) Contabilidade Forense é:

> [...] uma especialidade da ciência contábil de natureza interdisciplinar, a qual combina conhecimentos da contabilidade, da criminologia, da psicologia, da semiótica, do direito e das finanças, com o objetivo de prevenir e reprimir a fraude e todos os crimes de natureza econômico-financeiros, a exemplo da lavagem de capitais.

A contabilidade forense existe para elucidação dos crimes cometidos, sendo assim é preciso destacar o conceito sobre a criminologia e a criminalística, para que possa existir o elo de entendimento.

Apesar da semelhança, é necessário diferenciar de forma conceitual a criminologia e a criminalística.

De acordo com Farias Júnior (2001, p. 21) criminologia é:

> [...] a ciência humano-social que estuda: a) o homem criminoso, a natureza de sua personalidade e os fatores criminógenos; b) a criminalidade, suas geratrizes, o grau de sua nocividade social, a insegurança e a intranqüilidade que ela é capaz de causar à sociedade e a seus membros; c) a solução do problema da criminalidade e da violência através do emprego dos meios capazes de prevenir a incidência e a reincidência no crime, evitando ou eliminando suas causas.

Sendo assim, a criminologia é a ciência que tem como objeto de estudo o crime, o criminoso, a vítima e o controle social. Já acriminalística, de acordo com o próprio Guia de Serviços da Perícia Criminal Federal, é conceituada como uma disciplina que serve para elucidação das penalidades cometidas e na identificação dos seus autores, utilizando os

exames adequados e da interpretação dos vestígios encontrados(BRASIL, 2011). Ou seja, a criminalística é a ciência que tem como objeto de estudo os indícios materiais a serem analisados.

Dessa forma, tanto a contabilidade forensesubsidia a criminologia como é subsidiada pela criminalística em meio as investigações e os exames periciais realizados, ajudando a identificar a fraude, caracterizar o fraudador, os meios utilizados para o cometimento da fraude, os efeitos ocasionados no fraudado, a prevenção e ao controle social.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPO DE PESQUISA

O estudo caracteriza-se como descritivo e exploratório. Descritivo, porque visa demonstrar através dos dados coletados, a relevância do contador forense na produção de provas nos crimes de corrupção, por meio da perícia contábil, em comparação com as competências referenciadas em bibliografias.

Exploratório, pois busca tratar o tema com abordagem na área criminal na contabilidade, tema que ainda é muito pouco explorado, inclusive na grade curricular nas instituições de ensino superior. Gil (2002, p. 41-42) trata que “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” e que as pesquisas exploratórias “Têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

3.1.1 Procedimentos de Pesquisa

Quanto aos procedimentos de pesquisa utilizados foram o bibliográfico e documental.Bibliográfico, porque é necessário que o tema esteja bem fundamentado para que a pesquisa esteja orientada, utilizando artigos científicos, referencial, legislação e livros para a pesquisa sobre os conceitos, interpretações e definições sobre alguns pontos abordados, de forma a deixar mais claro a condução da pesquisa, dessa forma de acordo com Gil (2002, p. 44) “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Documental, pelo fato utilizar dados e documentos oficiais para um tratamento mais aprofundado, pois estes materiais podem receber um tratamento e reelaborados de acordo com a pesquisa (GIL, 2002). Como também será realizada análise de questionário de pesquisa.

3.1.2 Fonte dos dados

Utilizando-se da pesquisa documental, a coleta de dados se deu da seguinte forma: arquivo, enviado pelo Serviço de Informação ao Cidadão Setorial da Polícia Federal, com planilha contendo o quantitativo de laudos contábeis e financeiros emitidos nos anos de 2013 a 2017, com informações acerca da emissão, tais como ano e Unidade da Federação; Laudo Nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR elaborado pela Perícia Criminal Federal Contábil Financeiro e questionário de pesquisa, aplicado à alunos, de algumas instituições de ensino superior, do curso de ciências contábeis que tenham ou estejam cursando a disciplina de Perícia Contábil, estruturado em quatro partes.

A parte "I" apresentou a caracterização do perfil do questionado, a parte "II" sobre Perícia Contábil, a parte "III" tratando de Corrupção e a parte "IV" sobre Contabilidade Forense, sendo 12 (doze) questões fechadas e 4 (quatro) questões abertas, todas as informações foram tratadas em sigilo e utilizadas meramente para fins acadêmicos.

3.1.3 Tratamento dos dados

O processo de pesquisa foi analisado utilizando o método qualitativo, de forma a interpretar os fatos e fenômenos sociais, e da abordagem quantitativa, analisando os dados recebidos da Diretoria Técnica Científica da Polícia Federal, através do Serviço de Informação ao Cidadão, como também de dados coletados em questionário de pesquisa com alunos de ciências contábeis que já cursaram ou estejam cursando a disciplina de Perícia Contábil.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Conforme abordado na metodologia, a pesquisa foi desenvolvidapor meio da análise de arquivo contendo planilha com o quantitativo de laudos contábeis e financeiros emitidos nos anos de 2013 a 2017 com informações acerca da emissão, tais como ano e Unidade da

Federação, recebido pelo portal do Serviço de Informação ao Cidadão Setorial da Polícia Federal; Laudo Nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR elaborado pela Perícia Criminal Federal Contábil Financeiro e também o questionário de pesquisa aplicado.

4.1 PERÍCIA CONTÁBIL E A CONTABILIDADE FORENSE

A perícia contábil é um instrumento valioso na verificação e apuração de informações praticadas pelo sujeito, seja ele o polo ativo ou passivo da questão, podendo ela ser judicial na resolução de lide, como também extrajudicial sendo elas do tipo: arbitral, voluntária e a oficial-estatal, sendo esta última a base para a pesquisa.

A perícia contábil oficial apenas poderá ser desenvolvida por profissionais que sejam vinculados a um órgão de controle do Estado, e estes apenas poderão estar no quadro funcional através de concurso público, como por exemplo o da Polícia Federal, que possui seu Setor Técnico-Científico para investigação e apuração de delitos cometidos.

Através da utilização da perícia contábil como ferramenta nas investigações criminais, é possível constatar ou comprovar fatos que indicam a autoria ou caracterização de crimes: contra a ordem tributária; fraudes em licitação; desvio na aplicação de recursos públicos; corrupção e entre outros que tenham como objeto auferir ganhos patrimoniais e financeiros.

De acordo com o Guia de Serviços da Perícia Criminal Federal:

> Uma infinidade de fatos pode ser verificada pelo exame dos registros contábeis de uma entidade. Embora esse exame seja mais utilizado para identificação dos vestígios dos "crimes de colarinho branco" ou dos que tenham como objetivo auferir vantagens financeiras ou patrimoniais, até mesmo a motivação de um homicídio pode ser evidenciada pelo exame da contabilidade, como no caso de desvio de recursos praticado por um sócio em detrimento de outro. (BRASIL, 2011, p. 22)

Mas, no campo da Contabilidade Forense apenas a utilização da perícia contábil como ferramenta não é o suficiente, o contador forense deve ter uma combinação com outras áreas de conhecimento, conforme RIBEIRO *et al.* (2016, p. 51) os contadores forenses são vistos como:

> [...] uma combinação do profissional auditor e do investigador privado. Dessa forma, os conhecimentos e habilidades mais comuns nesses profissionais são: habilidade de investigação, pesquisa e levantamento de dados, conhecimentos jurídicos, métodos quantitativos, finanças, auditoria e contabilidade.

Infelizmente muitas pessoas confundem a Contabilidade Forense com a Perícia Contábil, ou simplesmente não admitem a diferenciação visto que a primeira se utiliza da segunda. A contabilidade forense inicia-se a partir do momento que existe o indício de fraude

e a perícia contábil, que além de ser é utilizada na apuração do patrimônio ou lançamento em apuração de haveres, fusão, cisão, incorporação de empresas e acordos *inter parts,* é uma ferramenta primordial na elucidação dos fatos, visto que, a contabilidade forense é uma ciência interdisciplinar e a mesma combina conhecimentos de contabilidade, criminologia, psicologia, direito e finanças (RIBEIRO et al., 2016).

4.2 ANÁLISE DO LAUDO DA POLÍCIA FEDERAL (2311/2015)

O que mais tem se tornado manchete nas mídias e jornais são os esquemas de corrupção desarticulados, principalmente as operações e investigações realizadas pela Polícia Federal, como por exemplo a Operação Lava Jato, deflagrada no dia 17 de março de 2014 e decorrente da unificação de quatro investigações que apuravam a prática de crimes financeiros e desvio de recursos públicos.

Uma das empresas alvo das investigações nesta operação foi o Grupo Odebrecht, e em atendimento a solicitação de Delegado de Polícia Federal Eduardo Mauat da Silva, no interesse do IPL (Inquérito Policial) nº 1.315/2014-1-SR/DPF/PR, foi elaborado o Laudo de Perícia Criminal Federal (Contábil-Financeiro) Nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR, onde são investigados os seguintes delitos:Organização criminosa, Formação de cartel, Crime contra as licitações, Corrupção ativa e passiva, Lavagem de ativos e Crime contra o sistema financeiro nacional.

O período compreendido para os exames periciais foi de 2004 a 2014 e utilizou documentos como: DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Financeiras da Pessoa Jurídica), Sped (Sistema Público de Escrituração Digital), além de outros documentos oriundos da Petrobras S.A., autos de ação penal, IPL e laudos de perícia criminal federal.

Diante dos exames realizados, os peritos criminais federais constataram que:

- As empresas do Grupo Odebrecht firmaram contratos com a Petrobras no valor de R$35.590.880.834,72 (Trinta e cinco bilhões, quinhentos e noventa milhões, oitocentos e oitenta mil e oitocentos e trinta e quatro Reais e setenta e dois centavos), ou seja, aproximadamente 16,6% (dezesseis vírgula seis por cento) do montante atualizado dos contratos objeto de investigação;
- Foram constatadas transações financeiras envolvendo ex-agentes políticos, partidos políticos e candidatos;

- Identificação de relacionamento financeiro do Grupo Odebrecht com empresas suspeitas de operacionalizarem pagamentos indevidos e lavagem de capitais;
- Formação de cartel nos contratos firmados com empresas, por meio do qual teriam sido realizados pagamentos indevidos por parte da Petrobras.

Fica evidente, através dos pontos abordados do Laudo de Perícia Criminal Federal (Contábil-Financeiro) Nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR, o quanto a Perícia Contábil corrobora nos procedimentos contábeis forenses, de forma a esclarecer as indagações realizadas em frente as investigações em crimes de corrupção. Subsidiando de forma ímpar, não possuindo nenhum poder de condenação, mas absolutamente indispensável no procedimento policial investigativo e jurídico.

4.3 DADOS DA POLÍCIA FEDERAL

Foi analisada a planilha contendo dados quantitativos de laudos contábeis e financeiros emitidos pela Polícia Federal nos anos de 2013 a 2017, com informações acerca da emissão, tais como ano e Unidade da Federação (ao final ANEXO A).

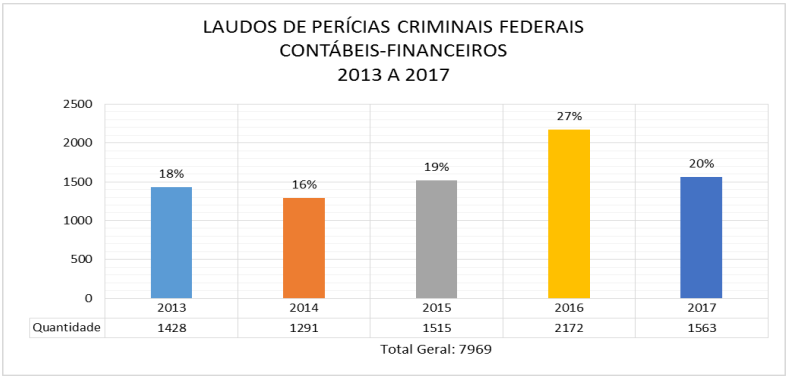


Gráfico1 - Laudos de Perícias Criminais Federais Contábeis-Financeiros: 2013 a 2017
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Conforme pode ser observado noGráfico 1, foram verificados os percentuais e as quantidades de Laudos Contábeis-Financeiros emitidos de 2013 a 2017, sendo que o total desses 5 anos é de 7.969 (sete mil novecentos e sessenta e nove).

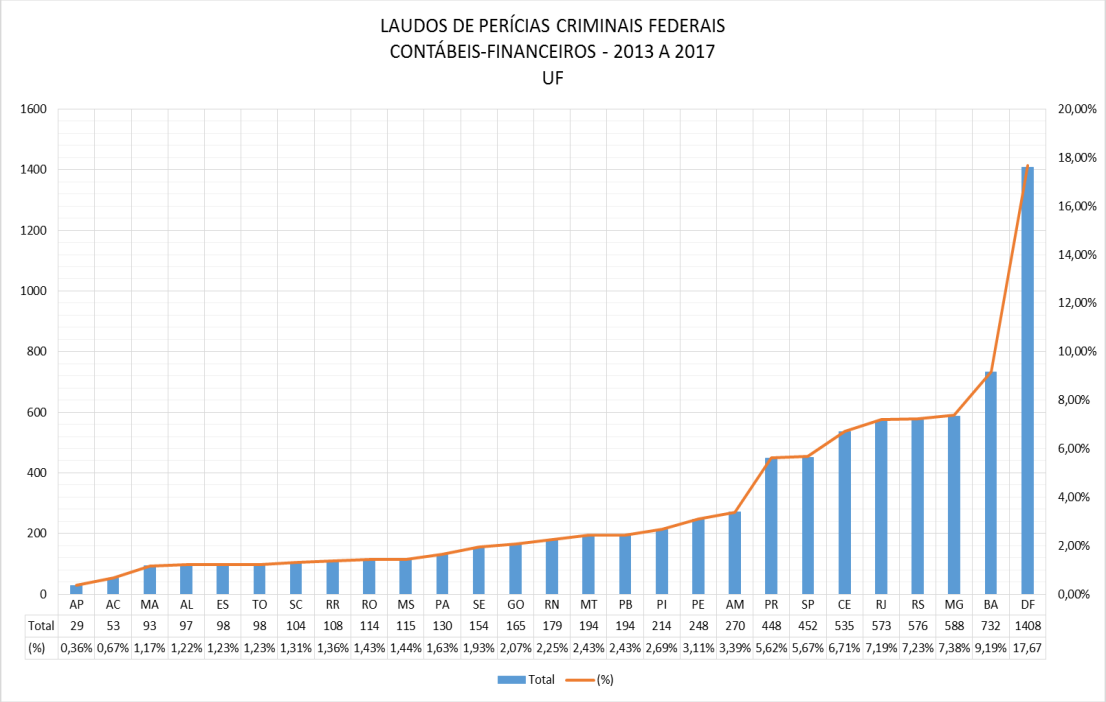


Gráfico2 - Laudos de Perícias Criminais Federais Contábeis-Financeiros: 2013 a 2017–UF
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

No Gráfico 2, observa-se que, a unidade federativa com maior quantidade de laudos criminais federais contábeis-financeiros emitidos no período analisado foi o Distrito Federal com 17,67%, o que correspondem a um total de 1.408 (um mil, quatrocentos e oito) laudos.

4.4 QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Será apresentado os resultados da pesquisa de forma descritiva e posteriormente uma análise de acordo com as repostas obtidas.Foram respondidos 84 (oitenta e quatro)questionários, todos de forma presencial, por alunos do curso de ciências contábeisde 04 instituições de ensino superior, que tenham ou estivessem cursando a disciplina de Perícia Contábil.

4.4.1 Parte I – Caracterização do Perfil

O Quadro 1 apresentaos dados referentes a quantidade e percentuais das respostas obtidas na caracterização do perfil do respondente.

Dado analisado	Quesitos	Quantidade	Percentuais
Gênero	Masculino	33	39%
	Feminino	51	61%
Faixa Etária	Até 20 anos	11	13%
	Entre 21 a 25 anos	43	51%
	Entre 26 a 30 anos	12	14%
	Entre 31 a 40 anos	14	17%
	Acima de 40 anos	4	5%
Que período você está cursando atualmente?	5º	1	1%
	6º	12	14%
	7º	42	50%
	8º	29	35%
Em qual período você cursou a disciplina de Perícia Contábil?	5º	22	26%
	7º	51	61%
	8º	11	13%
Ocupação Atual	Trabalho - Setor Privado	54	64%
	Trabalho - Setor Público	7	8%
	Apenas Estudo	22	26%
	Sem Resposta	1	1%
Possui outro curso de graduação, especialização, mestrado, etc? Se sim, qual (is)?	Não	73	87%
	Sim	5	6%
	Sem Resposta	6	7%

Quadro1–Caracterização do Perfil
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

É possível extrair que 61% dos alunos respondentes são do sexo feminino. A faixa etária com maior percentual é a entre 21 e 25 anos, com percentual de 51% e que a maioria, 64%, além de estudar também trabalha em setor privado. O questionário teve o foco em alunos que já tenham cursado ou estejam cursando a disciplina de Perícia Contábil e foi possível verificar que 61% cursaram no 7º período, logo, esperasse que tenham visto os principais conteúdos necessários para melhor compreensão, discernimento e aproveitamento da disciplina de perícia contábil. Em relação a possuir outro curso ou especialização, 87% responderam que não possuem, 6% responderam que sim 7% não responderam ao quesito.

4.4.2 Parte II – Perícia Contábil

No Gráfico 3 é demonstrado o resultado da análise da 1ª questão, a qual perguntou ao respondente seomesmo conseguiria distinguir a perícia contábil judicial, extrajudicial e arbitral.

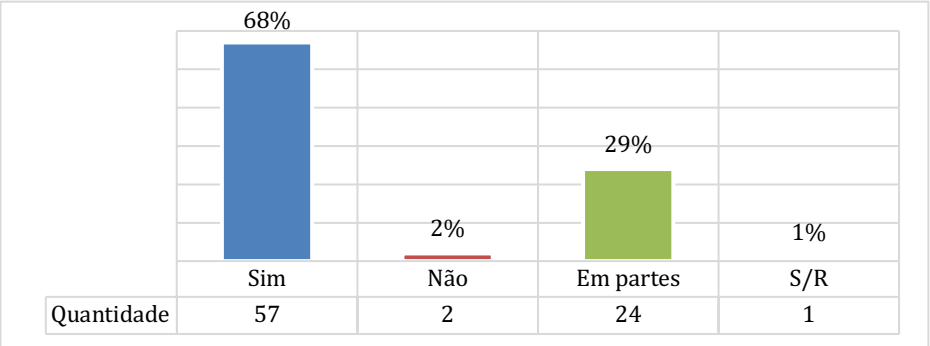


Gráfico 3 – Distinção de Perícia Contábil judicial, extrajudicial e arbitral
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Em relação a distinção da perícia contábil entre judicial, extrajudicial e arbitral, observa-se no Gráfico 3 que, apenas 68% conseguem fazer essa distinção, 2% não conseguem distinguir, enquanto 29% só conseguem fazer em partes e apenas 1% não responderam a quesito. A seguir no Gráfico 4, é demonstrado o resultado da análise da 2ª questão, onde foi perguntado se o respondente pretendia atuar como perito.

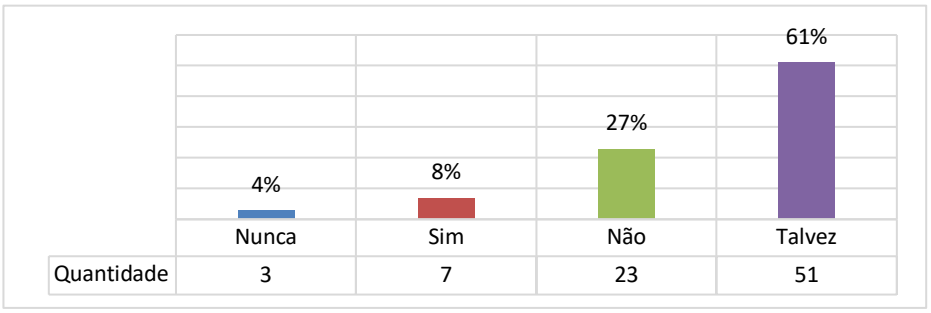


Gráfico 4 – Pretende atuar como perito?
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

4% nunca pretendem atuar, enquanto quem pretende atuar como perito contábil é de apenas 8%,27% não pretendem e 61% afirmam que talvez,conforme o Gráfico 4. A seguir no Gráfico 5, é demonstrado o resultado da análise da 3ª questão, onde é perguntado se o respondente concorda com a afirmação de que a perícia contábil é um instrumento para desvendar crimes.

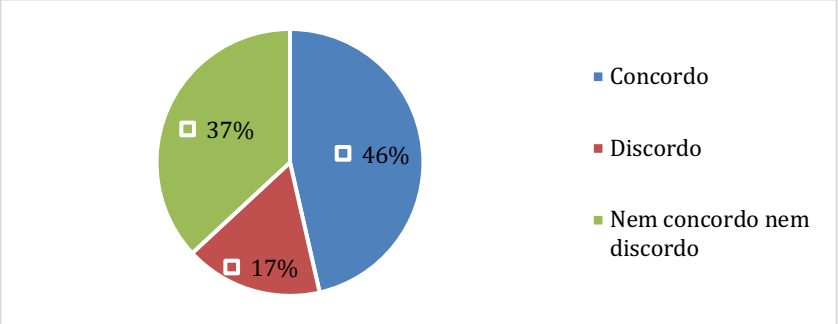


Gráfico 5 –Perícia Contábil como instrumento para desvendar crimes
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Verifica-se que 37% dos questionados nem concordam nem discordam, enquanto 17% discordam e 46% concordam que a perícia contábil seja um instrumento para desvendar crimes, conforme o Gráfico 5.

4.4.3 Parte III – Corrupção

No Gráfico 6 é demonstrado o resultado da análise da 1ª questão, onde foi perguntado se o respondente considera o Brasil um país corrupto.

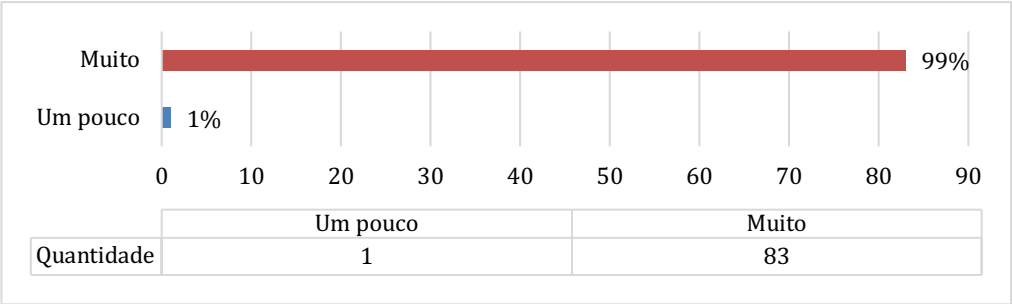


Gráfico 6 – Considera o Brasil corrupto?
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

A maioria dos respondentes, 99%, consideram o Brasil um país muito corrupto e apenas 1% que é um pouco, conforme demonstrado no Gráfico 6. A seguir no Gráfico 7, é demonstrado o resultado da análise da 2ª questão, onde foi perguntado ao respondente como ele classifica a importância da perícia contábil na resolução de crimes por fraude e corrupção investigados e deflagrados pela Polícia Federal.

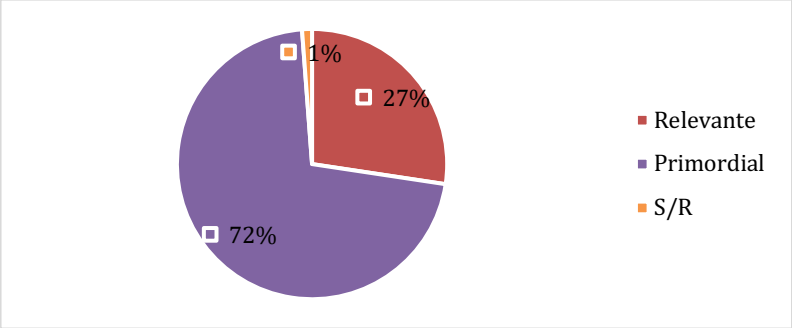


Gráfico 7 – Importância da Perícia Contábil na resolução de crimes
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Conforme o Gráfico 7, 72% dos respondentes classificam a perícia contábil como sendo primordial na resolução dos crimes de fraude e corrupção investigados e deflagrados pela Polícia Federal, enquanto 27% consideram relevante e 1% não respondeu ao quesito.

A 3ª questão era sobre a percepção do respondente da importância do perito contábil em meio a corrupção, cuja resposta era opinativae sobre o tema abordado. Mas, foi possível extrair das opiniões emitidas e constatar que todos os respondentes consideram extremamente importante o papel desempenhado pelo perito contábil na elucidação das fraudes nos crimes de corrupção.

4.4.4 Parte IV – Contabilidade Forense

No Gráfico 8 é demonstrado o resultado da análise da 1ª questão, onde foi questionado se o respondente concorda com a afirmação de que a contabilidade forense também é uma área da ciência forense e que a mesma utiliza procedimentos da perícia contábil para prevenção, detecção e apuração de fraudes.

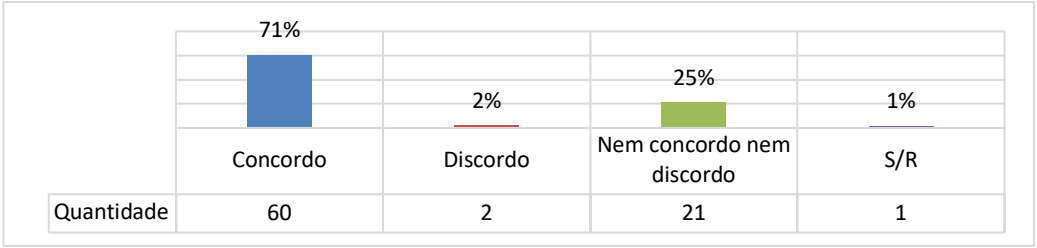


Gráfico 8 – Contabilidade Forense também é uma área da ciência forense
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

O Gráfico 8 demonstra que, 71% dos respondentes concordam que a contabilidade forense também é uma área da ciência forense, enquanto 2% discordam, 25% nem concordam nem discordam e 1% não respondeu ao quesito. A seguir no Gráfico 9, é demonstrado o

resultado da análise da 2ª questão, onde foi perguntado se o respondente tem algum conhecimento jurídico criminal.

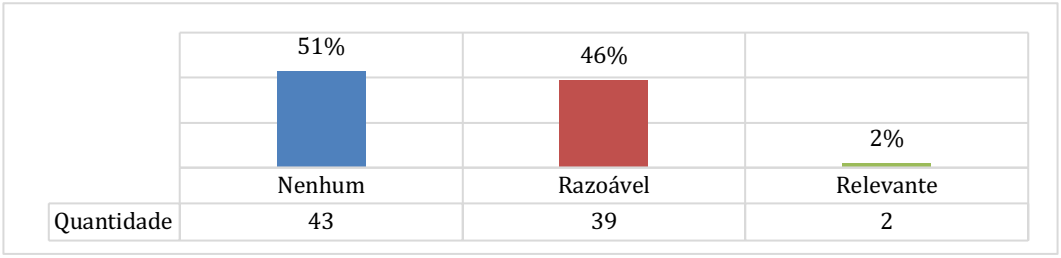


Gráfico 9 – Você tem algum conhecimento jurídico criminal?
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Em relação ao conhecimento jurídico criminal do respondente, o Gráfico 9 demonstra que 51% afirmam não terem nenhum tipo de conhecimento, o que acaba dificultando e limitando o papel do perito como profissional da área forense; enquanto 46% responderam ter conhecimento razoável e apenas 2% possuem conhecimento relevante. A seguir no Gráfico 10, é demonstrado o resultado da análise da 3ª questão, onde foi perguntado ao respondente se ele concorda que deveria ter disciplinas para contabilidade forense na grade curricular do curso de ciências contábeis.

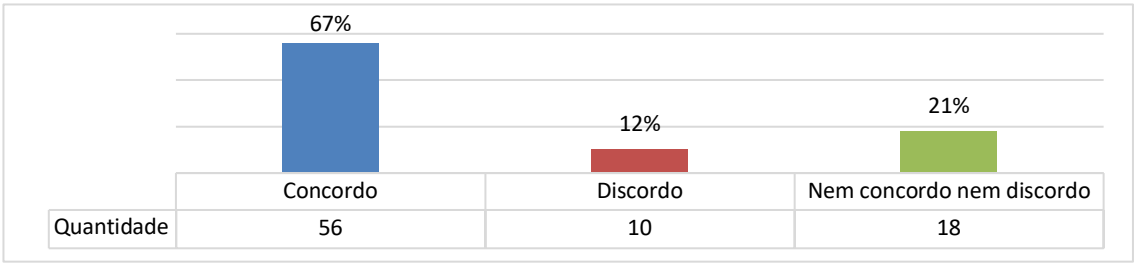


Gráfico 10 – Disciplinas para Contabilidade Forense na grade curricular
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

Verifica-se no Gráfico 10 que, 67% dos alunos respondentes concordam que deveria ter na grade curricular do curso de ciências contábeis, uma ou mais disciplinas para Contabilidade Forense, como por exemplo Direito Penal, visto que aprofundaria os conhecimentos jurídicos na contabilidade; enquanto apenas 12% discordam e 21% nem concordam nem discordam. E por fim, a seguir no Gráfico 11, é demonstrado o resultado da análise da 4ª questão, onde foi perguntado ao respondente se ele concorda que deveria existir convênios para práticas contábeis forenses.

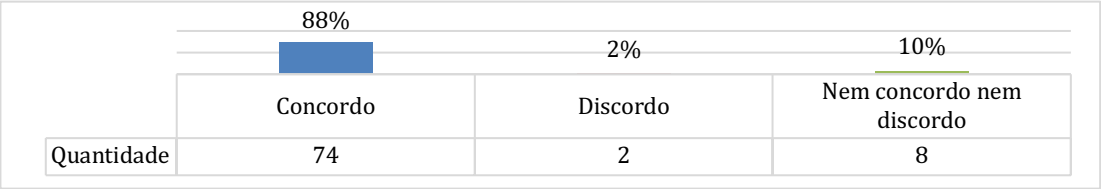


Gráfico 11 – Deveria existir convênios para práticas contábeis forenses
Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

A maioria dos respondentes, 88% deles, concordam que deveria existir convênios firmados entre o curso de ciências contábeis com centros jurídicos, tribunais e/ou órgãos de controle, para aperfeiçoamento de práticas contábeis forenses; enquanto apenas 2% discordam e 10% nem concordam nem discordam.

Confrontando algumas informações e analisando os resultados, observa-se que, de acordo com a questão 3 sobre perícia contábil, que trata a perícia contábil como instrumento para desvendar crimes, 37% respondeu que nem concorda nem discorda e 17% que não considera a perícia contábil como instrumento para desvendar crimes, mas, já na questão 2 sobre corrupção, onde trata sobre a classificação da importância da perícia contábil na resolução de crimes, 72% consideraram elaprimordial na resolução dos crimes por fraude e corrupção, e na questão 1 sobre contabilidade forense, que trata a contabilidade forense como uma área da ciência forense, 71% responderam que concordam que a contabilidade forense seja também uma área forense e que utiliza a perícia contábil como instrumento, então observa-se uma divergência na aceitação em considerar a perícia contábil também como um instrumento criminalístico, possivelmente seja pela falta de familiaridade com o tema ou até mesmo o estudo através de disciplinas que explorem profundamenteo tema abordado. Também vale atentar-se que em relação a pergunta sobre corrupção, 99% dos respondentes consideram o Brasil um país muito corrupto.

A maioria dos respondentes, consideraram a contabilidade forense como também uma área da ciência forense, mas a maioria deles não possuem nenhum tipo de conhecimento jurídico criminal (51%) e concordam que deveria ser aprofundado tais conhecimentos, comdisciplinas voltadas para a Contabilidade Forense (67%), de forma que também pudessem praticar as teorias aprendidas por meio de convênios firmados entre as faculdades e centros jurídicos, tribunais e/ou órgãos de controle (88%).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como principal objetivo de verificar a relevância da contabilidade como uma ciência forense e instrumento na produção de provas para resolução de crimes envolvendo a corrupção, visto que nos últimos anos nosso país tem enfrentado um turbilhão de escândalos envolvendo:organização criminosa, formação de cartel, crime contra licitações, lavagem de ativos, crimes contra o sistema financeiro nacional, corrupção ativa e passiva, entre outros, e em todos esses crimes existe uma grande possibilidade de ter envolvimento com fraude contábil, para que possa se concretizar ou tornar possível a sua realização, utilizando da contabilidade criativa para cometer tais atos ilícitos.A metodologia desta pesquisa caracterizou-se como descritivo e exploratório, e quanto aos procedimentos de pesquisa utilizados foram o bibliográfico e documental.

Nas operações e investigaçõespoliciais, quando se tem indícios materiais de uma provável fraude contábil, surge a necessidade da utilização da perícia contábil para elucidação de tais crimes, auxiliando assim o andamento da investigação, conforme pode ser verificado no Laudo de Perícia Criminal Federal (Contábil-Financeiro) Nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR, objeto de estudo deste trabalho, onde o Delegado competente solicitou aos peritos criminais federais respostas para os quesitos por ele formulado.

Observa-se então, o início do processo da Contabilidade Forense, pois atende a todos os quesitos expostos inicialmente nesta pesquisa, existindo o indício de fraude e a perícia contábil como a ferramenta primordial, além da utilização de outras áreas do conhecimento para um correto exame, averiguação dos fatos e produção das provas dos crimes cometidos, descrevendo com verdade e com todas as circunstâncias tudo que possa interessar à Justiça.

No que se refere aos resultados obtidos com a aplicação do questionários, verifica-se ainda pouco conhecimento dos alunos do curso de ciências contábeis, sobre a Contabilidade Forense como um área de atuação e até mesmo do conhecimento, que se distingui da perícia contábil, pois ela inicia-se quando surge a necessidade de desvendar um crime, ou até mesmo sua prevenção, mais que no entanto ela utiliza-se da perícia como instrumento para verificação dos indícios materiais do delito possivelmente cometido.

É extremamente importante que na formação acadêmica dos contadores, tenha-se o estudo relativo à prevenção e descoberta de fraudes, desfalques e de práticas contábeis indevidas. Os profissionais saem com os princípios contábeis e normas, mas não possuem a noção de como identificar essas transações irregulares que afetam o patrimônio tanto de pessoas jurídicas como físicas.

Em relação as dificuldades encontradas para elaboração desta pesquisa, foram: a primeira, em relação as obras literárias que praticamente não existem, sendo o único encontrado por indicação de pesquisa o livro de Professor Lino Martins da Silva,Contabilidade Forense: Princípios e Fundamentos, mas, existe muitos artigos e periódicos substancialmente completos em relação ao tema e com analises extremamente detalhadas e relevantes. A segunda dificuldade é em relação ao acesso e obtenção de dados mais detalhados sobre os laudos emitidos pela perícia criminal federal nos últimos anos, devido ao sigilo de informação nas investigações em curso ou por estarem em segredo de justiça.

Esse estudo poderá ser utilizado como instrumento de educação e referencial em meio acadêmico, como também aplicada a Contabilidade Forense, que ainda é pouco conhecida e confundida com os conceitos de peritos e auditores (CARNEIRO; SZUSTER; SIQUEIRA; FONSECA; 2016), possuindo um papel ímpar tanto para a contabilidade quanto para a sociedade, pois demonstra por meio de pesquisa, os resultados dos procedimentos realizados por peritos contábeis nos processos de investigação em crimes envolvendo a corrupção e sua responsabilidade como profissional na evidenciação das fraudes.

E por fim, para estudos futuros, propõe-se a análise da inserção da Contabilidade Forense como disciplina na grade curricular de graduação e a Contabilidade Forense: sob a percepção de quem já é perito contábil e atua na área,verificando o quanto esta disciplina teria ajudado em sua formação profissional.

REFERÊNCIAS

APPEL-SILVA, Marli; WENDT, Guilherme Welter; ARGIMON, Irani Iracema de Lima. A teoria da autodeterminação e as influências socioculturais sobre a identidade.**Psicologia em Revista**, Belo Horizonte , v. 16, n. 2, p. 351-369, ago. 2010 . Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1677-11682010000200008&lng=pt&nrm=iso>. Acessado em: 27 mar. 18.

BRASIL. LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. **Código de Processo Civil**, 16 mar 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acessado em: 17 mai. 2018.

BRASIL. Ministério da Justiça. Departamento de Polícia Federal. Diretoria Técnico-Científica (DITEC). **Guia de serviços da perícia criminal federal: uma visão panorâmica: a verdade e a justiça pela ciência forense** / coordenadores: Carlos Renato Perruso ...[et al.]; autores: Adauto Zago Pralon ... [et al.]. -- Brasília: Departamento de Polícia Federal, Diretoria Técnico-Científica (DITEC), 2011. 100 p. : il., color. Disponível em: <http://www.pf.gov.br/institucional/acessoainformacao/transparencia-ativa/Guia_de_Servicos_da_Pericia_Criminal_Federal.pdf/view>. Acessado em: 16 abri. 18.

BRASIL. Ministério da Justiça. Departamento de Polícia Federal. Superintendência Regional de Polícia Federal no Paraná. Setor Técnico-Científico. **Laudo nº 2311/2015-SETEC/SR/DPF/PR**. Paraná, 2015. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2015/11/182_LAU1.pdf>. Acessado em 27 mar. 18.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Referencial de combate à fraude e à corrupção: aplicável a órgãos e entidades da administração pública** / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste (Coestado), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2017. 132 p. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/109164>. Acessado em 20 mai. 18.

CARNEIRO, Ygor Firmo Fontenelle; SZUSTER, N.; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte da. CONTABILIDADE FORENSE: A APLICAÇÃO DA ATIVIDADE CONTÁBIL INVESTIGATIVA E SUA PERSPECTIVA FUTURA NO BRASIL. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n.3, pp. 56-73, set./dez. 2016. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/2956/2388>. Acessado em: 27 Mar. 18.

Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC PP 01**. Brasília, 27 fev 2015. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPP01.pdf> Acessado em 20 mai. 18.

Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TP 01**. Brasília, 27 fev 2015. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.pdf> Acessado em 20 mai. 18.

Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03**. Brasília, 21 nov 2003. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf> Acessado em 20 mai. 18.

FACHONE, Patrícia; VELHO, Léa. Ciência forense: interseção justiça, ciência e tecnologia. **Revista Tecnologia e Sociedade**. v. 3, n. 4, p. 139-161, jan./jun. 2007. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=496650323008>. Acessado em 21 de mai. 18.

FARIAS JUNIOR, João. **Manual de Criminologia**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2001.

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

HJARVARD, S. (2012). Midiatização: teorizando a mídia como agente de mudança social e cultural. **Matrizes**, v. 5, n. 2, jan./jun. 2012, pp.53-91. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=143023787004>. Acessado em: 20 mai. 18.

JÚNIOR, Idalberto José das Neves; MOREIRA, Evandro Marcos de Sousa. PERÍCIA CONTÁBIL: UMA FERRAMENTA DE COMBATE AO CRIME ORGANIZADO. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, Edição Especial, art. 6, pp. 126-153, nov. 2011. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/169/363>. Acessado em: 24 mar. 18.

MACHADO, Michele Rílany Rodrigues; GARTNER, Ivan Ricardo. A hipótese de Cressey (1953) e a investigação da ocorrência de fraudes corporativas: uma análise empírica em instituições bancárias brasileiras**. Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 29, n. 76, p. 60-81, jan./abr. 2018. Disponível em: <http://www.journals.usp.br/rcf/article/view/141337>. Acessado em: 27 mar. 18.

MEDEIROS, C. R. O.; SILVEIRA, R. A. A Petrobrás nas teias da corrupção: mecanismos discursivos da mídia brasileira na cobertura da Operação Lava Jato. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 31 (2017). pp. 11-20. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v11i31.134817>. Acessado em: 24 mar. 18.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Tipos de Corrupção. **Combate a Corrupção**. Disponível em: <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/tipos-de-corrupcao>. Acessado em: 16 mar. 2018.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; CARVALHO, Luis Nelson. Conjecturas Acerca do Gerenciamento de Lucros, Republicação das Demonstrações Contábeis e Fraude Contábil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, out./dez. 2007, pp. 61-82. Disponível em: <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/340/333>. Acessado em: 24 mar. 18.

RIBEIRO, A. A. D.; RODRIGUES, R. N.; PRAZERES, R. V.; ARAÚJO, J. G. D. Um estudo sobre a relevância da contabilidade forense como instrumento de investigação: a percepção de profissionais ligados ao combate à lavagem de capitais. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 6, n. 1, p. 45-75,

jan./abr. 2016. Disponível em: <https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/1132/1468>. Acessado em: 23 mai. 18.

SÁ, Antônio Lopes De. **Perícia Contábil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Forense: Princípios e Fundamentos. **Atlas**, São Paulo, 2012.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. Corruptionperceptions index 2017. **Transparency**, 2018. Disponível em: <https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017>. Acessado em: 16 mar. 2018.

IMPACTOS DO PASSIVO CONTINGENTE NA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS: UMA ANÁLISE DAS EMPRESAS LISTADAS NA B3

Heron Félix Silva Azevedo [1]
Carla Janaína Ferreira Nobre [2]

RESUMO:As pessoas e as empresas se baseiam em informações para suas tomadas de decisões. Dentro das organizações, essas informações, por vezes, estão contidas nas demonstrações contábeis. Neste sentido, o passivo contingente é uma possível obrigação que a organização pode ter, mas as empresas não têm obrigatoriedade em divulgá-los, porém, para maior transparência com seus investidores, acabam evidenciando-os. Assim, o objetivo deste trabalho foi verificar os impactos do passivo contingente na avaliação patrimonial das empresas listadas na B3, no período 2013 a2017. A pesquisa foi desenvolvida por meio de um levantamento bibliográfico de livros e artigos sobre o tema, como também, de informações qualitativas coletadas no balanço patrimonial e notas explicativas de 30 empresas do IBRX 100 da B3, sendo o critério utilizado as 15 maiores e menores em participação. Por meio da análise dos resultados obtidos, foi verificado que as empresas AMBEV S.A, PETR4 – PETROBRAS, VALE, JBS, GERDAU S.A, AREZZO CO e GAFISA, quando os valores de passivo contingente sofreram alterações para mais ou menos, o patrimônio líquido também variou em sentido contrário, podendo assim concluir que o passivo contingente influencia diretamente a avaliação patrimonial.
PALAVRAS-CHAVES: Passivo Contingente. CPC 25/2009. Avaliação Patrimonial, IBRX 100.

ABSTRACT: People and companies rely on information for their decision-making. Within organizations, this information is sometimes contained in the financial. In this sense, the contingent liability is a possible obligation that the organization may have, but companies are not obliged to disclosure them, but for greater transparency with their investors, they end up showing them. Thus, the objective of this word was to verify the impacts of contingent liability in the equity valuation of the companies listed in B3between 2013 and 2017. The research was carried out by means of a bibliographic survey of books and articles on the subject, as well as qualitative information collected on the balance sheet and explanatory notes of 30 companies of IBRX 100 from B3, with the option being used as 15 major and minor participants. By analyzing the results obtained, the companies AMBEV SA, PETR4 – PETROBRAS, VALE JBS, GERDAU SA AREZZO CO and GAFISA, when the amounts of contingent liabilities changed more or less, shareholders' equity also varied in the opposite direction, thus being able to conclude that the contingent liability directly influences the equity valuation.
KEYWORDS: Contingent Liabilities. CPC 25/2009. Patrimonial Evaluation. IBRX 100.

1 1NTRODUÇÃO

Em todo aspecto da vida profissional e pessoal os indivíduos se deparam com diversas situações que necessitam uma tomada de decisão. Essas situações, ocorrem devido a várias alternativas de ações existirem para serem escolhidas pelo indivíduo, e é indiscutível o fato da

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis, Heron Félix Silva Azevedo. E-mail: heronfsa3@gmail.com.br
[2] Professor Orientador, Carla Janaína Ferreira Nobre, Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba, Mestrado em Ciências Contábeis pelo programa de Pós-Graduação PPGCC/UFPB, Especialização em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Ensino Superior da Paraíba, Docente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade IESP/FATECPB. E-mail:carlajanainanobre@gmail.com

maioria dos pesquisadores levarem em consideração o fator informação e conhecimento, predominante na tomada de decisão (AMARAL e SOUZA 2011).

O uso do conhecimento, aliado com a informação é capaz de trazer decisões assertivas para a organização, porém, ainda precisará da sinergia entre os diversos setores da entidade, trazendo consigo a necessidade de qualidade do sistema de informação (TENORIO; SILVA; DACORSO, 2014). Com isso, é possível verificar que para se tomar uma boa decisão, não basta o fato de ter a informação, mas também que esta seja de qualidade, sendo assim confiável.

Isso pode ser observado na contabilidade por meio do Pronunciamento que trata da Estrutura Conceitual, trazendo os aspectos da qualidade da informação contábil (CPC 00). Dentro de uma organização, as informações sobre o desempenho econômico-financeiro têm como principal fonte os demonstrativos contábeis. Esses relatórios são importantes também para os interessados na entidade, principalmente os investidores.

Para Pinto et al. (2011, p. 57) “as demonstrações financeiras continuam sendo a mais importante fonte de informações externamente viável para as empresas”. Nesse sentindo, os autores (2011) colocam que as demonstrações financeiras seriam ainda para as organizações um dos principais itens para avaliação patrimonial e do valor de suas ações.

Nesse contexto, vários aspectos estão envolvidos no processo de tomada de decisão, tanto os usuários internos quanto externos das demonstrações financeiras. Entre eles, se encontra a questão da evidenciação dos passivos contingentes das empresas.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC n° 25 (2009), que trata das provisões, passivo contingente e ativo contingente, somente devem ser divulgados no balanço patrimonial, as provisões, e as contingências devem aparecer em notas explicativas, pois essas não seriam consideradas prováveis de acontecer, mas sim possíveis.

Com isso, seguindo as perspectivas desenvolvidas nas pesquisas de Pinto et al. (2011), Jesus e Souza (2015), Baldoino e Borba (2015), e Costa (2013), sendo o passivo contingente uma possível obrigação que a empresa terá que arcar, pode ocorrer dela acabar gerando incertezas sobre o futuro da organização. Assim, trazendo a necessidade de que o investidor ou sócio precise de aspectos e características para avaliar o passivo contingente, e assim, posteriormente ter informações necessárias para suas tomadas de decisões.

Segundo Jesus e Souza (2015, p. 14) “A evidenciação dos passivos contingentes demonstra-se relevante em virtude dos riscos e incertezas que revelam, pois podem afetar a situação econômica e financeira de uma empresa”.Ou seja, mesmo o passivo contingente

sendo um acontecimento com chances menores de ocorrer, do que não ocorrer, pode acabar trazendo grandes incertezas para a organização, prejudicando seu desenvolvimento e crescimento, fazendo com que a mesma sofra dificuldades financeiras e econômicas.

Dessa forma, chegou-se ao seguinte problema de pesquisa: **Quais os impactos do passivo contingente na avaliação patrimonial das empresas?** Cujo objetivo centra-se em verificar os impactos do passivo contingente na avaliação patrimonial das empresas listadas na B3 no período de 2013 a 2017.

Com base no exposto, traçou-se a seguinte hipótese, baseada nos estudos de Jesus e Souza (2015): Dependendo do seu possível impacto e chance de ocorrer, o passivo contingente seria capaz de causar uma desvalorização na avaliação patrimonial, pelo aumento do risco de investimento.

Para atingir o objetivo, a pesquisa está sustentada pela teoria da divulgação voluntária, como também foi realizada a conceituação do passivo contingente e a demonstração de como é feito a sua divulgação nas notas explicativas, além de ter sido levantado e identificado estudos anteriores que verificaram a relação da avaliação patrimonial e passivo contingente.

Em relação aos aspectos metodológicos, este trabalho se diferencia das pesquisas anteriores, pois desenvolve a temática de analisar o fenômeno da divulgação do passivo contingente correlacionado com a avaliação patrimonial das empresas, trazendo por meio da coleta de dados, resultados empíricos nas principais organizações do Brasil, fato esse de grande importância para as ciências contábeis, pois o estudo da divulgação voluntária tem tomado grande relevância dentro das principais organizações do Brasil e do mundo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta a revisão da literatura sobre a contabilidade e as divulgações de informações, sejam elas voluntárias ou não, em seguida, também é apresentada a teoria da divulgação voluntária, conceito e divulgação nas notas explicativas do passivo contingente e por fim, avaliação patrimonial e passivo contingente.

2.1 CONTABILIDADE E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES

A contabilidade segundo Iudícibus et al. (2011), surgiu da necessidade de se registrar, compilar, interpretar e assimilar os fenômenos financeiros, econômicos e patrimoniais das entidades, sejam elas com ou sem fins lucrativos de direito público ou privado.

Para Silva et al.(2008), a contabilidade auxilia na avaliação e controle do patrimônio, auxiliando seus usuários a desenvolverem formas de mensuração, que auxilie no controle e gestão de seu patrimônio.

Após passar por diversas modificações e adaptações a Contabilidade está evoluindo, tendo como principal objetivo extrair dados referentes à situação econômica e financeira das empresas, e as transformarem em informações, essas que são de interesse de diversos usuários internos e externos a organização. Conforme Marion (2015, p. 30)

> Todas as movimentações passíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa.

Nesse aspecto, observa-se que não apenas as empresas são obrigadas a divulgarem todas as informações que são exigidas pelas normas e leis que regem a contabilidade, outras exigências podem advir de órgãos reguladores governamentais ou dependendo do caso, de organizações especializadas em comércio de ações de empresas, como a B3.

Segundo Coelho et al. (2014) existem duas formas para se realizar a divulgação de informações, sendo elas: obrigatórias e/ou voluntárias. A primeira são informações exigidas por meio de lei e regulamentos e a segunda, são aquelas informações fornecidas pelas organizações de forma espontânea, sem a necessidade de ter um órgão regulador solicitando sua divulgação.

Os órgãos governamentais são os responsáveis por regularizarem as informações que todas as organizações devem divulgar, por meio de legislação, enquanto que as empresas especializadas em comércio de ações, para maior segurança de seus investidores, podem solicitar informações extras a essas que são obrigatórias a todas, podendo fazer com que as que não sigam as suas diretrizes, acabem sendo impedidas de comercializar ações dentro desse mercado, ou ainda, em algumas situações, dão a empresas que divulgam algumas informações extras, classificações específicas (RUFINO, MONTE, 2014).

Neste contexto, a Lei número 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que regulariza as sociedades por ações, em seu art. 176 torna todas essas sociedades obrigadas a declararem após o fim de cada exercício social as seguintes demonstrações: Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Fluxos de Caixa e, se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado. Por outro lado, a B3 tem entre suas regras que para o emissor de ações poderem comercializá-las dentro de seus sistemas, precisa cumprir alguns parâmetros, e ainda

dependendo da utilização desse aspecto, a organização acaba ganhando uma classificação específica.

2.2 TEORIA DA DIVULGAÇÃO VOLUNTÁRIA

A divulgação voluntária seria toda informação não obrigatória divulgada pela empresa, ou seja, é opcional a organização divulgá-las ou não (MURCIA, WUERGES, 2011). Assim, as empresas podem de forma voluntária divulgar informações que consideram essenciais para um melhor desempenho de sua companhia, ou seja, não apenas o que exige em leis ou em regulamentos.

Aliada a divulgação voluntária, a teoria dos jogos, explica de forma racional o principal motivo pelo qual as empresas se utilizariam da divulgação voluntária para melhorar seus resultados. Sendo os jogos compostos por regras que definem os jogadores, como também suas ações, é possível verificar que dependendo das decisões tomadas pelos jogadores, os mesmos irão sofrer consequências relacionadas ao seu resultado e, assim, sempre tomarão decisões buscando ampliá-las (RUFINO, MONTE, 2014). Ou seja, as organizações se utilizam dessas informações e as expõem de forma que as beneficiem e as possibilitem a aumentar seus resultados.

Dessa forma,as empresas interessadas em aumentar seus resultados, aderem ao processo de divulgação voluntária, conforme comentam Murcia e Wuerges (2011, p. 30)“não seria razoável supor que as companhias estivessem dispostas a gerar e divulgar informações contábeis que contrariassem seus interesses”. E, sendo empresas que buscam o lucro, pode-se afirmar que as organizações geram informações e as divulgam na intenção de obter vantagens econômicas e financeiras.

Um ponto muito explorado nas pesquisas que buscam encontrar fatores que expliquem a divulgação voluntária nas organizações são referentes à divulgação de informações socioambientais e de responsabilidade social pelas empresas.

Na pesquisa realizada por Almeida (2014), a divulgação de informações voluntárias socioambientais e responsabilidades sociais pelas empresas acabam gerando benefícios referentes à estrutura de capital, pois foi identificado que as organizações que praticam dessas divulgações periodicamente, tiveram uma diminuição nos índices de endividamento, pois tem maior procura por suas ações, e assim diminuem a necessidade de capital de terceiros.

Esse fenômeno é explicado por Cruz e Lima (2010) que em sua pesquisa buscaram explicar a relação de reputação corporativa e *disclosure,* eles identificaram que as empresas que possuem maior divulgação de informação, acabam tendo uma maior reputação no mercado, algo que faz com que os investidores aumentem seu interesse por elas e assim, procurem investir mais em suas ações.

Ainda segundo Cruz e Lima (2010) está sendo uma estratégia das empresas, que passam por dificuldades, aumentarem seus níveis de divulgação de informações, em busca de maior reputação no mercado e posteriormente, mais investidores.

Esse fato também é colocado por Almeida (2010), que expõe que é normal as maiores empresas terem maior nível de divulgação, devido ao fato de terem que prestar contas aos seus investidores, porém, também é visto que as organizações que não estão tendo bons rendimentos procuram aumentar suas divulgações de informação, com a intenção de demonstrar ao mercado que futuramente pode haver melhoras em seus resultados.

Contudo, de acordo com Almeida (2010), mesmo as organizações tendo benefícios na divulgação de suas informações socioambientais e de responsabilidade social, não são todas que acabam aderindo a esse hábito, visto que tais divulgações costumam ser bastante dispendiosas, assim precisando analisar se compensa o custo-benefício.

Desta forma, ainda fica exposto à questão de divulgação versus benefícios para as empresas, portanto, fica evidente que a atitude de divulgar informações voluntariamente está interligada com a intenção de adquirir vantagens ou evitar maiores problemas pelas organizações.

2.3 PASSIVO CONTINGENTE E SUA DIVULGAÇÃO

O passivo é um exigível da organização que segundo Suave et al. (2013, p. 4)

> se tratam de obrigações presentes de uma entidade, resultantes de eventos passados, que desencadearão prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos pela transferência de bens ou serviços a outras entidades.

E segundo Oliveira (2011) a contingência é uma condição ou situação que precisa de vários fatores para que seja possível sua concretizam, sendo que ela pode ser uma perda ou ganho.

Neste sentido, passivo contingente pode ser considerado um exigível que depende de vários acontecimentos ou fatores para se concretizar, tendo a possibilidade ou não de acontecer, sem ser uma certeza, e sim algo possível de ocorrência.

Conforme Oliveira (2011), a primeira regularização do passivo contingente, aconteceu através do conselho do*International Accounting Standards Committee*- IASC em 1998, por meio da IAS 37, que trouxe pela primeira vez normas para a escrituração e reconhecimento das provisões e contingências.

A primeira regularização no Brasil foi em 2005, através da Comissão de Valores Mobiliários- CVM, que baseada no que já havia sido feita na IAS 37, com pouquíssimas diferenças, publicou a Deliberação CMV número 289/2005, que regularizou a contabilização das provisões e contingências das empresas que são submetidas ao órgão (SUAVE et al. 2013).

O Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC), segundo Oliveira (2011), em 2009 emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 25, regularizando todo o cenário brasileiro em relação às provisões e contingências, foi quase que totalmente definida por meio da IAS 37, tendo alguns ajustes que buscaram simplificar e objetivar o tema, sendo que todas as condições colocadas pela *International Accounting Standards Committee*- IASC, antiga IASC, foram atendidas.

É importante ressaltar que o CPC 25 (2009) surgiu por meio do esforço brasileiro em adaptar sua contabilidade as normas internacionais, com isso é possível determinar que as empresas nacionais, após a emissão desse pronunciamento, tiveram que observar o mesmo, para que pudessem realizar o reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e, ativos e passivos contingentes (FONTELES et al., 2013).

Ainda, segundo Fonteles et al. (2013, p. 87)

> De acordo com instrução do CPC, uma provisão deve ser contabilizada sempre que uma operação passada ou atual, fora das condições de normalidade e não embasadas em contratos ou emissão de nota fiscal, possa gerar desembolsos de caixa futuros para uma companhia, desde que haja possibilidade de se mensurar o valor deste desembolso.

Oliveira (2011) e Suave et al. (2013) também possuem o mesmo entendimento, ou seja, eles subentendem que segundo a CPC 25, as provisões é um exigível que provável de acontecimento, enquanto que o passivo contingente é um possível.

Neste sentindo, o CPC 25 (2009, p. 5) aponta que uma provisão deve ser reconhecida quando:

> (a) uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não-formalizada) como resultado de um evento passado; (b) é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos será necessária para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Esse Pronunciamento Técnico ressalta que uma estimativa confiável não pode ser feita apenas em casos extremamente raros.

Desta forma, as provisões, por se tratarem de algo provável, são divulgadas em balanço patrimonial e as contingências, por serem classificadas como fatos possíveis, em notas explicativas (OLIVEIRA, 2011; SUAVE et al., 2013; FONTELES et al., 2013). E, conforme CPC 25 (2009, p. 16), o passivo contingente só não será divulgado em notas explicativas "A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente [...]".

Sendo que, conforme Fonteles et al. (2013), o passivo contingente é considerado remoto quando as chances de ocorrência do fato são pequenas, sendo muito improvável que aconteça, ou seja, irrisória a chance de acontecer.

Suave et al. (2013, p. 5) aponta alguns passivos que podem ser considerados contingentes.

> [...] riscos trabalhistas, cíveis e fiscais; gastos com reestruturação; danos ambientais causados pela organização; compensações ou penalidades por quebra de contratos, os contratos onerosos; e ainda, obrigações com retirada de ativos de longo prazo, o que é comum a empresas extratoras de minerais e petróleo, que devem incluir no custo de seus ativos os futuros desembolsos com sua retirada.

Oliveira (2011) indica que os usuários dos relatórios irão se interessar por quaisquer informações inerentes a possíveis perdas ou dívidas relacionadas à entidade em futuros próximos. Esses dados não são divulgados nas demonstrações financeiras, por não serem reconhecíveis, porém, devem constar em notas explicativas, e assim, dar mais informações aos interessados e sanar dúvidas relacionadas a essas incertezas futuras.

Ainda, segundo Fonteles et al. (2013), lançar dados com possíveis chances de ocorrência em notas explicativas deixa as demonstrações financeiras mais verdadeiras, mais ricas em informações, ficando de certo modo, transparente para o mercado, pois mesmo que mude a chance de ocorrência de perdas ou ganhos, eles já estarão cientes.

Contudo, Oliveira (2011) relata a dificuldade do passivo contingente para a contabilidade, pois sua mensuração é muito complexa, dependendo de análises detalhadas, dificultando o encontro do valor ao qual deve ser destacado em notas explicativas.

Por fim, Suave et al. (2013, p. 5) coloca um ponto onde a empresa segundo o CPC 25 (2009) pode deixar de divulgar o passivo contingente.

> Em casos em que a divulgação de alguma dessas informações prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos do passivo contingente, não será necessária a divulgação das informações, entretanto, deverá divulgar a natureza geral da disputa, junto do fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.

Assim, pode ser exemplificado para os casos que estão em sigilo na justiça, mas o fato de ocorrer à divulgação que existe um passivo de valor indeterminado, ainda traz a transparência da empresa com o mercado.

Desta forma, pode considerar que a divulgação do passivo contingente é um meio de dar aos usuários externos a empresa uma maior confiabilidade nas informações que aquelas organizações estão divulgando, já que elas demonstram ter uma maior transparência.

2.4 AVALIAÇÃO PATRIMONIAL E PASSIVO CONTINGENTE

Na pesquisa realizada por Jesus e Souza (2015) eles tiveram o objetivo de avaliar se o reconhecimento do passivo contingente nas empresas auditadas pela *big Four* teria efeitos na situação econômica, em que por meio dos dados analisados, identificaram que todas as organizações tiveram quedas de mais de 100% em seus lucros.

Neste sentido, é possível verificar que a divulgação dessa importante informação, passivo contingente, é capaz de influenciar diretamente nos resultados da organização, podendo o mercado reagir negativamente.

Porém, na pesquisa de Murcia e Santos (2009) aparecem alguns fatores interessantes, eles buscaram demonstrar quais os possíveis fatores que determinam qual o nível de *disclosure*das empresas e, uma das hipóteses comprovadas, seria a de que as organizações mais rentáveis teriam níveis de divulgação voluntária maior.

Desta forma, é possível relatar que as maiores organizações acabam realizando a divulgação, sabendo que ela pode afetar seus resultados, provavelmente eles as utilizam de forma positiva, a acrescentar para instituição. Murcia e Santos (2009), explicam que um dos motivos é o fato que as empresas mais rentáveis, por serem as melhores, com a divulgação das informações voluntárias, acabam comprovando essa ideia de superioridade.

Assim, na explicação do que seria avaliação patrimonial ou *valuation,* Fraga e Luquet (2012) colocam que nada mais é do que o fato de buscar mensurar um ativo por meio de

diversas teorias, ou seja, na expectativa empresarial, seria a intenção de calcular o valor que determinada empresa possui.

Ainda, segundo Fraga e Luquet (2012), as principais teorias de *valuation*das organizações são referentes aos seus bens, capacidade produtiva, importância no mercado, resultados passados, como também, previsão de resultados futuros.

Neste sentindo, é identificado que as teorias utilizadas para mensurarem os valores das organizações, estão totalmente relacionadas aos principais fatores que fazem com que as instituições divulguem voluntariamente suas informações, correlacionando a situação hipotética de que o *disclosure*dos passivos contingentes influencia diretamente na avaliação patrimonial da empresa.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Em estudos anteriores como Almeida (2010); Coelho et al (2013); Cruz e Lima (2010); Jesus e Souza(2015); Murcia e Wuerges(2011); Murcia e Santos (2009); Oliveira (2013); Pinto et al., (2014); Rover et al (2014); Rufino e Monte (2014); Suave, Pinto e Lurkes (2013), observa-se que procuram desvendar quais são os fatores determinantes que fazem com que as empresas realizem a divulgação voluntária, seja ela do passivo contingente ou de qualquer outra informação não obrigatória, analisando seus impactos econômicos e mercadológicos.

Muitos desses estudos correlacionam a teoria da divulgação com a teoria dos jogos, fato de extrema importância a ser analisado, pois levanta a questão de que a empresa só realizará a divulgação, caso isso o traga benefícios para ela (ALMEIDA, 2010;COELGO ET AL, 2013; CRUZ; LIMA, 2010;MURCIA; WUERGES, 2011; MURCIA; SANTOS, 2009; RUFINO; MONTE, 2014).

Ainda há estudiosos levantando as questões referentes à divulgação de informações ambientais pelas empresas, visando o fato do mundo atual se preocupar cada vez mais com essas questões sociais, assim, trazendo uma grande importância dessas empresas em realizar esse tipo de divulgação (ALMEIDA, 2010; COELHO ET AL, 2013; CRUZ; LIMA, 2010; PINTO ET AL.; 2014).

Outro ponto muito importante nas pesquisas é a opção pela amostra de empresas que possuem seu capital aberto, em que essas estão listadas no mercado de ações da B3 (ALMEIDA, 2010; COELGO ET AL., 2013; CRUZ; LIMA, 2010; JESUS; SOUZA, 2015;

MURCIA; WUERGES, 2011; MURCIA; SANTOS, 2009; OLIVEIRA, 2013; PINTO ET AL., 2014; ROVER ET AL, 2014; RUFINO; MONTE, 2014; SUAVE; PINTO; LURKES, 2013). Sendo essas escolhidas por serem as principais empresas do Brasil, além da facilidade ao acesso de informações dessas instituições, devido ao fato delas serem obrigadas a divulgarem seus demonstrativos financeiros e outros diversos relatórios em seus próprios *sites* e na B3.

Contudo, nas pesquisas, também foi identificado à busca por dividir as empresas que compõem a amostra, por setores de produção, podendo visualizar se o serviços e produtos ofertados possuem alguma relação com a divulgação dos passivos contingentes ou impactos diferentes (ALMEIDA, 2010; COELGO ET AL, 2013; CRUZ; LIMA, 2010; JESUS; SOUZA, 2015; ROVER ET AL, 2014; RUFINO; MONTE, 2014; SUAVE; PINTO; LURKES, 2013).

Outro ponto importante é a questão da preocupação com a liquidez das empresas, essa pode ser visto na pesquisa de Suave, Pinto e Lurkes (2013), em que buscam verificar a realização da divulgação do passivo contingente nas empresas mais líquidas da B3, demonstrando suas características e impactos.

Já na pesquisa realizada por Almeida (2010), ocorre uma busca que tenta verificar quais os impactos das divulgações voluntárias na estrutura de capital. Nela (ALMEIDA, 2010) também é identificado o cuidado de analisar se as empresas são auditadas pelas mais relevantes do mercado mundial, dando segurança a veracidade da mensuração da informação disponibilizada. Esse ponto também é predominante na pesquisa de Jesus e Souza (2015), que por meio da análise de 30 empresas auditas pelas *Big Four*, foram capazes de identificar o impacto econômico nelas, mais especificamente em seus lucros.

Com o objetivo de preencher a lacuna existente nas pesquisas anteriores, este estudo analisa a divulgação do passivo contingente e como ela impacta na avaliação patrimonial, sendo considerado a *valuation* da empresa, o valor do patrimônio líquido.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi feita por meio de levantamento bibliográfico e documental sobre o tema, sendo também coletadas informações do período de 2013 a 2017 de 30 (trinta) empresas constantes no IBRX 100 da B3.

O IBRX 100 é um índice desenvolvido pela B3 composto pelos 100 ativos com maior negociabilidade e representação no mercado brasileiro e que estão em sua lista de negociações, além disso, esse índice não contempla empresas que estão em recuperação judicial ou extrajudicial, regime especial de administração temporária, intervenção ou que sejam negociadas em qualquer outra situação especial.

Ainda sobre o IBRX 100, ele é considerado um índice de retorno total, que segundo o manual de definições e procedimentos dos índices da B3 (2014, p. 2), um índice de retorno total é "um indicador que procura refletir não apenas as variações nos preços dos ativos integrantes do índice no tempo, mas também o impacto que a distribuição de proventos por parte das companhias emissoras desses ativos teria no retorno do índice".

Com isso, para buscar empresas em situações econômicas diferentes, a escolha das 30 empresas a serem analisadas, seguiu o critério de participação, sendo escolhidas as 15 empresas com maiores e menores indicador de participação dentro da IBRX 100.

A pesquisa possui uma abordagem qualitativa e quantitativa, pois ao mesmo tempo que buscou por meio de análise de livros e artigos identificar o fenômeno da divulgação voluntária do passivo contingente e suas possíveis consequências na avaliação patrimonial, realizou também o levantamento de dados retirados de balanço patrimonial e notas explicativas das empresas que contemplariam a amostra. Sendo que no balanço patrimonial foram retiradas informações referentes ao patrimônio líquido e, nas notas explicativas foram identificados a mensuração de todos os tipos de passivos contingentes, como trabalhistas, fiscais, ambientais, causas cíveis, questões regulatórias e outros.

Em relação à análise de dados, buscou-se verificar por meio das notas explicativas das empresas, quais divulgavam o passivo contingente, sendo colocado apenas "sim" em caso de divulgar e "não" em caso de não divulgar.

Após isso, realizou-se a soma dos passivos contingentes divulgados pelas empresas e a informação do patrimônio líquido da demonstração consolidada, para trazer a informação de todo o grupo. Com essas duas informações foram feitos o percentual do passivo contingente com o patrimônio líquido, utilizando a seguinte fórmula:

$$\text{Percentual PC} = (PC/PL) \times 100$$

Sendo:

- PC: o valor divulgado de Passivo Contingente; e
- PL: o Patrimônio Líquido Consolidado.

Por fim, verificou-se a variação do patrimônio líquido das empresas ano após ano, para que assim, pudesse comparar essa informação com a do percentual. Sendo utilizada a seguinte fórmula:

$$\text{Variação de PL} = (PL_t/PL_{t-1}) - 1) \times 100$$

Sendo:

- PL_t:é o patrimônio líquido do ano atual; e

- PL_{t-1} é o patrimônio líquido do ano anterior.

E assim, foi analisada a amostra de 30 empresas, onde WIZ S.A, MOVIDA e SMILES, não tiveram seus resultados colocados pelo fato dessas empresas não fazerem parte da B3 desde 2013, não tendo toda a informação possível.

4ANÁLISE DE RESULTADOS

Na análise de resultados, serão demonstradas quais empresas realizam a divulgação de passivo contingente, qual o valor divulgado por cada organização, qual o valor do patrimônio líquido como representante do valor da empresa, percentual do passivo contingente em relação ao patrimônio líquido e percentual de variação do patrimônio líquido, ano após ano.

Desta forma, a Quadro 1 buscou identificar quais empresas divulgaram os passivos contingentes.

Divulgação do "Passivo Contingente", sim ou não?									
2013		**2014**		**2015**		**2016**		**2017**	
Sim	**Não**	**Sim**	**Não**	**Sim**	**Não**	**Sim**	**Não**	**Sim**	**Não**
27	0	27	0	27	0	27	0	27	0

Quadro1 –Divulgação do Passivo Contingente.
Fonte: Desenvolvida pelo autor (2018).

Como é possível verificar, as 27 empresas analisadas realizaram a divulgação de passivo contingente nos 5 (cinco) anos analisados, isso também acontece nas pesquisas de Fonteles et al., (2013); Jesus; Souza (2015); Oliveira (2011); Suave et al., (2013); porém, diferentemente deles, não a uma busca por identificar qual a natureza do passivo contingente.

Em segundo momento, evidenciado na Quadro 2, buscou-se mensurar os valores declarados em passivo contingente das 27 empresas.

Empresas	Valores dos passivos contingente (em milhões)				
	2013	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
AMBEV S.A	16.051,33	24.323,31	33.343,43	52.450,45	60.520,16
PETR4 – PETROBRAS	85.607,00	124.975,00	162.096,00	216.003,00	192.903,00
ITAUSA	665,00	755,00	834,00	911,00	1.214,00
VALE	20.198,00	28.096,00	38.691,00	43.840,00	48.312,00
ITAUUNIBANCO	10.879,00	14.172,19	16.165,42	18.106,09	19.595,29
BRADESCO	5.027,78	10.875,88	11.339,26	16.483,45	18.851,73
B3	693,60	1.025,33	1.081,83	909,55	612,49
JBS	1.467,21	2.749,67	3.383,99	6.156,07	13.066,25
KROTON	413,71	465,47	373,58	569,69	665,40
BANCO DO BRASIL	12.625,28	14.693,15	16.263,05	12.849,54	14.997,36
CIELO	201,68	271,61	299,35	335,40	373,76
CCR AS	361,46	393,31	414,07	470,92	472,81
RUMO S.A	1.738,98	1.969,61	2.339,89	3.171,60	2.765,47
GERDAU S.A	5.634,85	6.212,17	6.853,25	8.641,83	8.833,25
CEMIG	5.249,71	6.112,45	6.620,44	6.962,64	6.524,62
IGUATEMI	56,60	98,56	69,66	82,84	55,92
M.DIASBRANCO	377,16	583,04	771,56	857,54	999,44
WIZ S.A					
MOVIDA					
VALID	161,33	230,13	250,81	335,84	356,74
MAGAZ LUIZA	388,67	414,17	488,89	790,71	1.388,97
SANEPAR	327,10	397,81	608,86	404,32	492,36
SER EDUCA	7,90	134,90	158,23	181,37	91,43
COPASA	410,30	477,07	217,96	251,47	273,52
SMILES					
EZTEC	7,00	14,03	63,20	52,92	34,01
CPFL ENERGIA	3.390,64	4.197,60	5.028,76	6.377,19	7.106,06
MULTIPLUS	3,13	2,30	11,50	13,76	21,11
AREZZO CO	46,58	45,42	51,86	75,23	63,22
GAFISA	435,05	561,06	810,16	249,15	350,84

Quadro 2 – Valores de Passivo Contingente Divulgado.
Fonte: Desenvolvida pelo autor (2018).

A empresa que possui o maior passivo contingente é a PETR4 – PETROBRAS, causado principalmente por processos judiciais que estão sendo julgados. Outro ponto visto, é a questão de que as 15 empresas mais negociadas possuem também maiores passivos contingentes, sendo que a CPFL ENERGIA e a MAGAZ LUIZA em seu último ano, são as únicas das com menor participação no IBRX 100, que possuem os valores acima de bilhões.

É importante ressaltar o seguinte aspecto referente às pesquisas anteriores, (FONTELES ET AL, 2013; JESUS; SOUZA, 2015) nelas foram feitas as análises dos valores

por meio da média, mediana, moda, desvio-padrão, mínimo, máximo e percentis, contudo, nesta pesquisa, optou-se por apresentar os valores de cada empresa separadamente, o que possibilitou a análise individual de cada uma delas,

Na Quadro 3, seguem os valores declarados de Patrimônio Líquido pelas empresas, sendo esse o patrimônio próprio, assim, pode ser ele assumido como o valor atual da organização.

Código	Empresas	Valores do PL Consolidado (em milhões)				
		2013	2014	2015	2016	2017
ABEV3	AMBEV S.A	43.997	43.645	50.334	46.651	47.983
PETR4	PETR4 - PETROBRAS	349.334	310.722	257.930	252.743	269.609
ITSA4	ITAUSA	35.974	42.239	47.871	50.679	56.222
VALE3	VALE	152.122	149.602	139.420	133.702	148.106
ITUB4	ITAUUNIBANCO	84.192	100.617	114.059	134.814	148.006
BBDC4	BRADESCO	72.103	82.292	90.915	105.479	117.694
PETR3	B3	19.299	18.988	18.465	19.076	24.310
BVMF3	JBS	23.133	25.873	29.621	24.915	26.141
JBSS3	KROTON	2.619	11.446	12.460	13.849	15.208
KROT3	BANCO DO BRASIL	76.382	85.440	86.230	90.077	101.238
BBAS3	CIELO	3.332	4.324	10.164	12.903	15.361
CIEL3	CCR AS	3.486	3.670	3.904	4.144	8.492
RAIL3	RUMO S.A	4.598	2.150	2.249	5.675	5.675
GGBR4	GERDAU S.A	32.021	33.255	31.970	24.275	23.894
CMIG4	CEMIG	12.638	11.285	12.988	12.934	14.330
IGTA3	IGUATEMI	2.318	2.494	2.634	2.742	2.807
MDIA3	M.DIASBRANCO	2.820	3.286	3.717	4.334	4.992
WIZS3	WIZ S.A					
MOVI3	MOVIDA					
VLID3	VALID	543	591	1.078	992	991
MGLU3	MAGAZ LUIZA	695	754	576	622	2.074
SAPR11	SANEPAR	3.567	3.801	4.180	4.809	5.153
SEER3	SER EDUCA	135	627	757	950	1.508
CSMG3	COPASA	5.337	5.537	5.647	5.940	6.244
SMLS3	SMILES					
EZTC3	EZTEC	2.110	2.417	2.706	2.844	2.564
CPFE3	CPFL ENERGIA	8.799	9.385	10.130	10.373	11.186
MPLU3	MULTIPLUS	186	221	261	256	240
ARZZ3	AREZZO CO	515	58	618	670	66

GFSA3	**GAFISA**	759	3.058	3.097	1.930	759

Quadro3 – Patrimônio Líquido das Empresas.
Fonte: Desenvolvida pelo autor (2018).

Também é possível verificar que das 15 empresas menos negociadas, somente 6 possuem patrimônio líquido maior que um bilhão, enquanto que todas as 15 mais negociadas, ultrapassam esse mesmo valor.

A ARZZ3 - AREZZO CO varia entre os anos com a MPLU3 – MULTIPLUS a posição da empresa com o menor passivo contingente, porém, no caso da ARZZ3 não é a empresa que possui menor valor de patrimônio líquido, sendo essa a MPLU3 em todos os anos.

Na Quadro 4 buscou-se realizar a relação das Quadros 2 e 3, mostrando o percentual que o passivo contingente representa do Patrimônio Líquido.

Percentual do Passivo Contingente em Relação ao PL					
Empresas	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
AMBEV S.A	36%	**56%**	**66%**	**112%**	**126%**
PETR4 - PETROBRAS	25%	40%	**63%**	**85%**	**72%**
ITAUSA	2%	2%	2%	2%	2%
VALE	13%	19%	28%	33%	33%
ITAUUNIBANCO	13%	14%	14%	13%	13%
BRADESCO	7%	13%	12%	16%	16%
B3	4%	5%	6%	5%	3%
JBS	6%	11%	11%	25%	**50%**
KROTON	16%	4%	3%	4%	4%
BANCO DO BRASIL	17%	17%	19%	14%	15%
CIELO	6%	6%	3%	3%	2%
CCR AS	10%	11%	11%	11%	6%
RUMO S.A	38%	**92%**	**104%**	56%	49%
GERDAU S.A	18%	19%	21%	36%	37%
CEMIG	42%	**54%**	**51%**	**54%**	46%
IGUATEMI	2%	4%	3%	3%	2%
M.DIASBRANCO	13%	18%	21%	20%	20%
WIZ S.A					
MOVIDA					
VALID	30%	39%	23%	34%	36%
MAGAZ LUIZA	**56%**	**55%**	**85%**	**127%**	**67%**
SANEPAR	9%	10%	15%	8%	10%
SER EDUCA	6%	22%	21%	19%	6%
COPASA	8%	9%	4%	4%	4%

SMILES					
EZTEC	0%	1%	2%	2%	1%
CPFL ENERGIA	39%	45%	**50%**	**61%**	**64%**
MULTIPLUS	2%	1%	4%	5%	9%
AREZZO CO	9%	**79%**	8%	11%	**95%**
GAFISA	57%	18%	26%	13%	46%

Quadro4 – Percentual do Passivo Contingente em Relação ao Patrimônio Líquido.
Fonte: Desenvolvida pelo autor (2018)

Com isso, é possível identificar que apenas 8 empresas (MULTIPLUS, EZTEC, COPASA, IGUATEMI, CIELO, B3 e ITAUSA) possuem em todos os anos percentual menor que 10%, sendo que a SER EDUCA, CCR AS e KROTON, no ano de 2017, o último analisado, também conseguiram atingir esse percentual.

Também é possível identificar que a AMBEV S.A teve alta crescente, em que em 2013 tinha um percentual de 36%, no ano de 2017 chegou a 126%, ou seja, o valor divulgado de passivo contingente é maior que o patrimônio líquido.

Outra empresa que teve uma crescente no percentual foi a JBS, que passou de 6% em 2013, para 50% em 2017.

A RUMO e a PETR4 apresentou crescentes, sendo a primeira de 2013 a 2015, e a segunda de 2013 a 2016, em que somente no último ano conseguiu diminuir. Outras empresas apresentaram crescentes, como CPFL, GERDAU S.A, BRADESCO e VALE, porém não foram tão impactantes como as já mencionadas anteriormente.

Na pesquisa de Oliveira (2011) ele analisa se o tamanho do ativo tem alguma relação com o valor divulgado do passivo contingente ou se existe um percentual uniforme, chegando à conclusão que não. Isso também ocorre com essa pesquisa, porém, em relação ao patrimônio líquido, é possível identificar que não existe uma relação direta.

Na Quadro 5, buscou-se verificar o percentual de variação do patrimônio líquido, ano após ano, podendo assim comparar com o percentual da relação de passivo contingente com patrimônio líquido.

Percentual da Variação do PL						
Código	**Empresas**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
ABEV3	**AMBEV S.A**	0%	1%	15%	-7%	3%
PETR4	**PETR4 – PETROBRAS**	0%	12%	-17%	-2%	7%
ITSA4	**ITAUSA**	0%	-15%	13%	6%	11%
VALE3	**VALE**	0%	2%	-7%	-4%	11%
ITUB4	**ITAUUNIBANCO**	0%	-16%	13%	18%	10%

BBDC4	**BRADESCO**	0%	-12%	10%	16%	12%
PETR3	**B3**	0%	2%	-3%	3%	27%
BVMF3	**JBS**	0%	-11%	14%	-16%	5%
JBSS3	**KROTON**	0%	-77%	9%	11%	10%
KROT3	**BANCO DO BRASIL**	0%	-11%	1%	4%	12%
BBAS3	**CIELO**	0%	-23%	135%	27%	19%
CIEL3	**CCR AS**	0%	-5%	6%	6%	105%
RAIL3	**RUMO S.A**	0%	114%	5%	152%	0%
GGBR4	**GERDAU S.A**	0%	-4%	-4%	-24%	-2%
CMIG4	**CEMIG**	0%	12%	15%	0%	11%
IGTA3	**IGUATEMI**	0%	-7%	6%	4%	2%
MDIA3	**M.DIASBRANCO**	0%	-14%	13%	17%	15%
WIZS3	**WIZ S.A**					
MOVI3	**MOVIDA**					
VLID3	**VALID**	0%	-8%	83%	-8%	0%
MGLU3	**MAGAZ LUIZA**	0%	-8%	-24%	8%	234%
SAPR11	**SANEPAR**	0%	-6%	10%	15%	7%
SEER3	**SER EDUCA**	0%	-78%	21%	26%	59%
CSMG3	**COPASA**	0%	-4%	2%	5%	5%
SMLS3	**SMILES**					
EZTC3	**EZTEC**	0%	-13%	12%	5%	-10%
CPFE3	**CPFL ENERGIA**	0%	-6%	8%	2%	8%
MPLU3	**MULTIPLUS**	0%	-16%	18%	-2%	-6%
ARZZ3	**AREZZO CO**	0%	793%	972%	8%	-90%
GFSA3	**GAFISA**	0%	-75%	1%	-38%	-61%

Quadro5 – Percentual da Variação do Patrimônio Líquido.
Fonte: Desenvolvida pelo autor (2018).

Assim, ao analisar a hipótese de que as empresas ao atingir maiores percentuais de passivo contingente, acabariam sofrendo redução no valor de seu patrimônio líquido e que o contrário também valeria, ou seja, no que seus percentuais de passivo contingente diminuíssem, o seu patrimônio líquido aumentaria.

Foram analisados os dados e se chegou a seguinte observação: As empresas AMBEV S.A, PETR4 – PETROBRAS, VALE, JBS, GERDAU S.A, AREZZO CO e GAFISA, seguiram a hipótese apresentada.

Sendo que a AMBEV S.A no ano de 2016, em que teve uma grande crescente no percentual do passivo contingente, acabou recuando 7% no valor de seu patrimônio.

A PETR4 – PETROBRAS, no ano de 2015, acabou tendo um aumento no percentual do passivo contingente, e seu patrimônio líquido, recuou 17%, mantendo a queda em 2016, e voltando somente a ter crescimento em 2017, de 7%, em que seu percentual de passivo contingente, diminui de 85% em 2016, para 72% em 2017.

Na JBS, no ano de 2016, em que esta empresa teve um crescimento do percentual em 13% se comparado com 2015, o patrimônio líquido recuou em 16%, porém, em 2017, mesmo o percentual crescendo em 25%, ela teve um aumento do patrimônio líquido.

Na VALE, em 2015 e 2016, houve subidas no percentual, seu patrimônio líquido recuou em -7% e -4% respectivamente. Já em 2017, com a estabilidade no percentual em 33%, a empresa voltou a ter crescente no patrimônio líquido em 11%.

A GERDAU apresenta aumento continuo no percentual e, mesmo que não seguindo a mesma proporção, apresenta uma diminuição no patrimônio líquido. Já a AREZZO CO e GAFISA, em seu último ano analisado, apresentam crescente no percentual, tendo uma grande diminuição no patrimônio, a primeira de 90% e a segunda de 61%.

Porém, apesar de terem empresas que corresponderam com a hipótese, tiveram algumas que não, tais como: KROTON, RUMO S.A, MAGAZ LUIZA e CPFL ENERGIA.

A KROTON, de 2013 para 2014, teve uma diminuição de 12% em seu percentual, porém seu patrimônio líquido diminuiu em 77%. Já a RUMO S.A, apresentou uma grande crescente de 54% de 2013 para 2014 em seu percentual, mas seu patrimônio líquido aumentou em 114%, apesar de que no ano de 2016 ela ter tido uma diminuição de 48% em seu percentual, tendo um novo aumento no patrimônio líquido de 152%.

Já MAGAZ LUIZA em 2013, 2014 e 2017 terem correspondido com a hipótese, em 2016, mesmo tendo um aumento de 42% em seu percentual, acabou tendo um aumento no patrimônio líquido de 8%.

Por fim, a CPFL ENERGIA apresentou uma crescente no percentual em todos os anos, porém, retirando apenar o ano de 2014 que teve diminuição no patrimônio líquido, todos os demais anos, mesmo crescendo o percentual, o patrimônio líquido aumentou.

As demais empresas não obtiveram grandes diferenças na variação de seus percentuais, e por isso, a variação de seu patrimônio líquido não poderia ser correlacionada com seu percentual.

Por fim, da mesma forma foi identificado por Jesus e Souza (2013) que a divulgação do passivo contingente tem um impacto direto no lucro das empresas, assim concluindo que a divulgação dessa informação afeta economicamente e financeiramente as instituições. Através

desta pesquisa, também foi possível identificar uma alteração econômico-financeira por essa divulgação, porém, na avaliação patrimonial, visto que o tamanho do passivo contingente influência no patrimônio líquido da organização.

5CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho está fundamentado na teoria da divulgação, aliada também a teoria de jogos, as quais acreditam que a empresa não irá divulgar informações que a prejudique. Sendo o passivo contingente um *disclosure* voluntária, ela não seria divulgada se não fosse trazer benefícios às organizações..

Nesta expectativa, o problema do trabalho foi o seguinte: Dependendo do seu impacto, o passivo contingente seria capaz de causar uma desvalorização na avaliação patrimonial, pelo aumento do risco de investimento.

Para a sua comprovação, foram analisados os períodos de 2013 a 2017 das 15 empresas mais e menos negociadas do indicador IBRX 100 da B3. Sendo verificado se elas divulgam o passivo contingente, qual o valor desse passivo divulgado, qual o valor do patrimônio líquido, qual o percentual do passivo contingente em relação ao patrimônio líquido e, qual a variação do valor do patrimônio líquido, anos após ano.

Ainda foi criada a hipótese para análise de que as empresas ao atingir maiores percentuais de passivo contingente, acabariam sofrendo redução no valor de seu patrimônio líquido e que o contrário também valeria, ou seja, no que seus percentuais de passivo contingente diminuíssem, o seu patrimônio líquido aumentaria.

Desta forma, AMBEV S.A, PETR4 – PETROBRAS, VALE, JBS, GERDAU S.A, AREZZO CO e GAFISA, respeitaram a hipótese criada, enquanto que as empresas KROTON, RUMO S.A, MAGAZ LUIZA e CPFL ENERGIA, mesmo apresentando períodos que não corresponderam, tiveram anos a seguindo.

Consideramos assim que a divulgação do passivo contingente influencia na avaliação patrimonial da empresa, visto que em sua grande maioria a hipótese levantada foi comprovada.

Para estudos posteriores, aconselha-se verificar também empresas na B3 que não divulguem seus passivos contingentes, a fim de avaliar e comparar com empresas que as façam.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Moisés Araújo. **Estrutura de Capital e Divulgação Voluntária de Informações de Responsabilidade Social Corporativa das Empresas Brasileiras**. Dissertação apresentação para optenção do grau de Doutor em Administração na UFP – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/12481> . Acesso em 30 Abr. 2018.

AMARAL, Sueli. SOUZA, Antônio. Qualidade da Informação e Intuição na Tomada de Decisão Organizacional. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v.16, n.1, p.133-146, jan./mar. 2011. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/13019/1/ARTIGO_QualidadeInformacaoIntuicao.pdf>. Acesso em: 06 Mar. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 25**: provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. 2009. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>. Acesso em: 06 mar. 2018.

COELHO, F. OTT, E. PIRAS, C. ALVES, T. Uma Análise dos Fatores Diferenciadores da Divulgação de Informações Voluntárias Sobre o Meio Ambiente. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 24, n. 1, p. 112-130, jan./mar. 2013. Disponível em: <http://www.redalyc.org/html/1970/197030928006/>. Acesso em: 10 Abr. 2018.

CRUZ, Cássia Vanessa O. A. LIMA, Gerlando Augusto S.F. Reputação Corporativa e Nível de *Disclosure* das Empresas de Capital Aberto no Brasil. **Revista Universo Contábil**, V. 6, N.1, p. 85-101, jan./mar., 2010. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/838>. Acesso em: 30 Abr. 2018.

FRAGA, Arminio. LUQUET, Mara. **Valuation**: Como precificar ações. Rio de Janeiro: Elsevier Editora LTDA, 2012.

FONTELES, I. NASCIMENTO, C. PONTE, V. REBOUCAS, S. Determinantes da Evidenciação de Provisões e Contingências por Companhias Listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Gestão Organizacional**. V,6. N, 4. 2013. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/995/1482>. Acesso em: 01 Mai. 2018.

JESUS, Simone. S. SOUZA, Maria. M. **Impacto do Reconhecimento dos Passivos Contingentes na Situação Econômica das Empresas Brasileiras Auditadas pelas *Big Four***. Congresso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/89_15.pdf>. Acesso em: 06 Mar. 2018.

MARION, José Carlos**. Contabilidade Básica**. – 11° Ed. – São Paulo: Editora Atlas, 2015.

MURCIA, Fernando. WUERGES, Artur. Escolhas Contábeis no Mercado Brasileiro: Divulgação voluntária de informações versus gerenciamento de resultados. **Revista Universo Contábil**,v. 7, n. 2, p. 28-44, abr./jun., 2011. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1878>. Acesso em: 10 Abr. 2018.

MURCIA, Fernando. SANTOS, Ariovaldo. Fatores Determinantes do Nível de *Disclosure*Voluntário das Companhias Abertas do Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 3, n. 2, art. 4, p. 72-95. Maio/ago. 2009. Disponível em: <http://www.redalyc.org/pdf/4416/441642767005.pdf>. Acesso em: 14 de mai. 2018.

OLIVEIRA, Michelle Adriane S. ***Disclosure* das Contingencias e Provisões Passivas**. Dissertação de mestrado apresentado na UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais. 2013.

<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-8YAL24>. Acesso em: 29 Abr. 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Manual da Contabilidade Básica: Contabilidade introdutória e intermediária. – 10°Ed. – São Paulo: Editora Atlas, 2017.

PINTO, Aline. F. AVELAR, Bianca. FONSECA, Kellma. B. C. SILVA, Miriã. B. A. COSTA, Patrícia. S. *Value Relevance* da Evidenciação de Provisões e Passivos Contingentes. **Revista Pensar Contábil**, v. 16, n. 61, set./dez. 2014. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/2305>. Acesso em: 06 Mar. 2018

ROVER, S. TOMAZZIA, E. MURCIA, F. BORBA, J. Explicações para a Divulgação Voluntária Ambiental no Brasil Utilizando a Análise de Regressão em Painel. R.**Adm., São Paulo**, v.**47**, n.2, p.217-230, abr./maio/jun. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v47n2/a05v47n2.pdf>. Acesso em: 08 Abr. 2018.

RUFINO, Maria A. MONTE, Paulo A. Fatores que Explicam a Divulgação Voluntária das 100 Empresas com Ações Mais Negociadas na BM&FBOVESPA. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro**, v. 9, n. 3, set/dez 2014. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13332> . Acesso em: 06 Abr. 2018.

SUAVE, R. CODESSO, M. PINTO, H. VICENTE, E. LUNKES, R. Divulgação do Passivo Contingente nas Empresas mais Liquidas da BM&FBOVESPA. **Rev. da UNIFEBE**. V.1, N.11, jan/jun, 2013. Disponível em: <http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/130>. Acesso em: 30 de Abr. 2018.

TENÓRIO, Fernando. SILVA, Débora. DACORSO, Antônio. Inovação e Tomada de Decisão no Processo de Logística Reversa: Uma Análise Bibliométrica. **Revista Produção Online, Florianópolis, SC,** v.14, n. 2, p. 593-616, abr./jun. 2014. Disponível em:<https://doi.org/10.14488/1676-1901.v14i2.1434>. Acesso em: 05 Mar. 2018.

A CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO: Qual o conhecimento das empresas sobre sua importância?

Jakeline Fernandes de Aguiar Rocha[1]
Carla Janaina Ferreira Nobre[2]

RESUMO: Este estudo teve como objetivo verificar se os gestores utilizam da contabilidade gerencial e suas ferramentas para o processo de tomada de decisão. Foi analisado se os usuários contábeis de pequenas e médias empresas utilizam-sedas ferramentas contábil-gerencial eseus benefícios, se esses usuários tem conhecimento, e se com o uso, o gestor verifica a evolução e o crescimento financeiro e operacional. Quanto aos aspectos metodológicos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e de método misto, por apresentar procedimentos qualitativos e quantitativos. Os dados foram coletados por meio de questionário, a maioria enviados por e-mail e outros aplicados presencialmente. Os questionários foram enviados para 22 empresas de pequeno e médio porte, ao final, obtendo-se 16 questionários respondidos. Pelo resultado apresentado, observa-se que os gestores entrevistados têm conhecimento sobre a contabilidade gerencial e suas ferramentas, e percebe sua importância. Utilizam as informações contábeis para o processo de tomada de decisão. Entretanto, sobre a utilização das ferramentas gerenciais, nota-se que poucas das ferramentas pesquisadas são utilizadas.
PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade Gerencial. Tomada de decisão. FerramentasGerenciais.

ABSTRACT: This study had as goal check if the managers use of accounting managerial and your tools for the process in decision-making. Was analyzed if the users accounting in small and medium-sized enterprises are used of tools accounting-management and your benefits, if those users has knowledge, and if with the use, the manager checks the evolution and the growth financial and operational. How much to aspects methodological, this research is characterized as descriptive and in method mixed, for presenting procedures qualitative and quantitative. The data were collected by means of questionnaires, the majority sent by email and others applied in person. The questionnaires they were sent for 22 companies small and medium size, at end, getting 16 questionnaires answered. By result introduced it is observed that the managers interviewed has knowledge about the management accounting and your tools, and realize your importance. They use the accounting information for the process in decision-making. However, about the use of managerial tools note that few of tools researches are used.
KEYWORDS: Management accounting. Decision making. Management Tools.

1 INTRODUÇÃO

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis, do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP) E-mail: jackeaguiar@hotmail.com.
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB (2008), Especialista em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP (2009), Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis-UFPB (2017). Atua como professora no Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP, na coordenação de Ciências Contábeis. E–mail: carlajanainanobre@gmail.com.

No atual cenário econômico brasileiro, observa-se que as organizações estão cada vez mais competitivas, sendo necessário que busquem alternativas para se manterem ativas, pois muitas entraram em decadência, ruindo diante das adversidades, observadas principalmente em épocas de crise econômica. Neves (2014) aponta que em um grande mercado competitivo, o fator que tende a melhorar a disputa e sobrevivência, e obriga as empresas a otimizarem suas estratégias, assim, inovar cada vez mais suas ofertas de produtos e serviços.

A contabilidade pode facilitar o processo de controle nas organizações. Este controle resulta em melhorar o relacionamento nos negócios de uma organização, é relevante controlar, avaliar e efetuar um *feedback* no processo empresarial. Segundo Martins (2009) é preciso conhecer a realidade, fazer uma comparação com o que deveria ter consciência das divergências e suas origens e tomar medidas para sua correção.

É de suma importância que as entidades utilizem as informações contábeis para o processo de tomada de decisão. Essas informações precisam ser sólidas e eficazes, pois elas são de grandevalor para a tomada de decisão. Os gestores precisam ter consciência de que as decisões devem ser embasadas a partir de um planejamento e controle de questões, a fim de evitarem grandes transtornos, inclusive financeiros.

Nesse sentido, o processo de tomada de decisão ultrapassa a definição simbólica de uma desautorização ou aprovação, é necessário que o gestor ou o tomador de decisão, tenha conhecimento e técnica suficiente, dos principais processos que resultam no acontecimento em questão. Segundo Marion (2012), a contabilidade representa um dos mecanismos que contribui com as atividades laborais de administradores em prol da eficácia do processo de tomar qualquer decisão recorrente ao âmbito corporativo.

A contabilidade gerencial representa um mecanismo relevante na tomada de decisão e controle de uma organização. Segundo Anthony (2015), a contabilidade gerencial fornece a gerentes e funcionários de uma organização informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisão, tais como: alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho. De acordo comCrepaldi (2008), a contabilidade gerencial serve de motivação para a economia, sendo relevante em vários tipos de empresas, e sendo fundamental para garantir a prosperidade da empresa em tempos de alta, e em tempos de baixa se manterem firmes no mercado amplamente competitivo.

Iudícibus (2006) afirma que a contabilidade gerencial está direcionada para a administração da empresa, buscando suprir informações que introduzam, de certo modo, na

tomada de decisão dos gestores. Embasado na contabilidade gerencial, e na sua relevância na tomada de decisão, os seus gestores poderiam embasar suas tomadas de decisões para ampliação dos negócios.

Posto isto, surge o seguinte questionamento: **De que maneira as empresas utilizam a contabilidade gerencial como ferramenta para o processo de tomada de decisão?**

Sendo assim, o objetivo principal deste estudo foi avaliar e identificar a possível utilização da contabilidade gerencial na gestão empresarialpara o processo de tomada de decisão e controle interno das organizações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencialé a área da contabilidade que tem como finalidade conceder informações contábeis aos administradores das organizações para os direcionar em suas funções de gerenciamento. Para Anthony (2000), contabilidade gerencial é o método de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre fatos econômicos das empresas. Deste modo, cabe demonstrar, que a contabilidade gerencial é uma das áreas de mais importância da ciência contábil, tendo em vista que é um recurso essencial para o processo de tomada de decisão.

Iudícibus (2006, p. 21), entende que:

> A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanço etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Padoveze (2012) diz que a contabilidade gerencial reúne todos os instrumentos da contabilidade os quais estes são necessários para complementar a contabilidade financeira tornando as informações contábeis eficazes na gestão empresarial.

No mesmo raciocínio, segue o estudo de Crepaldi (2006), que aponta a contabilidade gerencial como parte da contabilidade que tem por objetivo suprir os administradores de instrumentos e informações, que auxiliam e ajudam nas funções gerenciais.

2.2 FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Aqui são apresentadas as principais ferramentas que auxiliam as empresas no melhor desempenho do seu negócio, os quais fazem parte da contabilidade gerencial.

2.2.1Orçamento

O orçamento empresarial é uma ferramenta fundamental no controle e planejamento de uma organização, auxiliando gerentes e administradores, a alcançarem os objetivos operacionais da entidade.

Segundo Atkinson (2000), um orçamento é uma demonstração quantitativa que determina a quantia de dinheiro que entrará na empresa, assim ajudando a apontar se os objetivos financeiros serão atingidos pela organização.

Segundo Padoveze(2008), o orçamento em todo o processo operacional da empresa é uma das ferramentas de extrema importância, pois auxilia no processo de controle em todos os setores da companhia, em que introduz dados previstos para o próximo exercício ajudando a implementar um plano de ação na organização.

Portanto, o orçamento empresarial pode conter diversas finalidades, visando um planejamento e controle de resultados. É importante salientar que, o planejamento orçamentário não visa apenas uma decisão futura. Ele também é fundamental para coordenar os objetivos almejados da empresa, sobretudo suas pretensões financeiras e operacionais.

2.2.2Ponto De Equilíbrio

Ponto de equilíbrio nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais (MARTINS, p. 257).

O ponto de equilíbrio está associado ao valor ou quantidade que a empresa necessita efetuar de vendas para suprir o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), e as despesas fixas e variáveis. Sendo assim, a organização não apresentará nem lucro e nem prejuízo.

Martins (2008, p.261), entende que:

> Ponto de equilíbrio contábil: será obtido quando a soma das margens de contribuição totalizar o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixos; esse é o ponto em que contabilmente não haveria nem lucro nem prejuízo”... “O ponto de equilíbrio econômico será atingido quando a remuneração do capital aplicado atingir a rentabilidade desejada”... “O ponto de equilíbrio financeiro: é obtida através dos custos fixos menos a depreciação, divido pela margem de contribuição”.

Percebe-se então, que não existe lucros, tampouco prejuízos, visto que, os custos de produção e de vendas se equiparam, assim, se equilibrando com todas as despesas e todos os custos. Segundo Leone (2008), o ponto de equilíbrio é relevante para estabelecer e planejar as metas a serem almejadas, com o objetivo de alcançar a maior margem de segurança, em relação aos lucros e prejuízos.

2.2.3Fluxo De Caixa

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – 03 (CPC), o fluxo de caixa define-se como as entradas e saídas e equivalentes de caixa (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS,2010).

Segundo Silva (2005), o fluxo de caixa tem a finalidade de planejar o futuro financeiro da empresa, seja ele em curto ou em médio prazo, auxiliando na sustentação do sucesso de qualquer organização, é essencial que ele apresente liquidez, com ou sem inflação ou crise.

O fluxo de caixa é uma ferramenta gerencial, que controla e informa todas as operações financeiras (entrada e saída de valores), seu acontecimento pode ser, diariamente, semanalmente ou mensalmente. Nele estão contidos os dados apanhados das contas a pagar, a receber, de vendas e de despesas, esses fundamentos representam todas as movimentações e recursos financeiros.

2.3TOMADA DE DECISÃO EMPRESARIAL

A tomada de decisão está presente em todos os aspectos, sendo social ou profissional. As decisões requerem um planejamento a fim de que todas as etapas sejam controladas, de modo a atingir as metas traçadas.

Segundo Chiavenato (2004), tomada de decisão é verificar e escolher alternativas para saber lidar com problemas específicos, ou adquirir vantagens de alguma oportunidade.

Nas organizações, a tomada de decisão é necessária para que haja um gerenciamento com eficácia e assim, a empresa possa chegar ao seu objetivo almejado. Os gestores precisam estar seguros para tomarem decisões corretas e relevantes, com a finalidade de contribuir para o sucesso dos negócios.

Marion (2009, p. 25), entende que:

> A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para tomada de decisões.

Os gestores precisam analisar todas as decisões a serem tomadas, visto que, elas refletem diretamente nos usuários interno e externos. Sendo assim, o processo decisório pode vir a alavancar ou arruinar uma organização. Padoveze (2012 p. 31), afirma que "o modelo de decisão deve ser significativo para o tomador de decisão a atender ao seu processo lógico e específico para cada natureza do evento ou problema a ser resolvido". Portanto, a tomada de decisão deve estar embasada diretamente nos objetivos da empresa, deste modo, oferecendo benefícios e vantagens para a organização.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

A contabilidade gerencial e suas ferramentas são significativas para o processo de tomada de decisão. Analisando estudos anteriores, percebe-se que os gestores ainda não dão a devida importânciaao uso contábil gerencial na tomada de decisão dentro das organizações, embora, a maioria utilize para outros fins, conforme segue na Tabela 1.

AUTORES	**OBJETIVOS**	**RESULTADOS**
Castanheira, D. F.*et al* (2013)	O estudo traz como objetivo, verificar se o orçamento empresarial é utilizado como ferramenta de apoio à tomada de decisão e controle gerencial.	Chegou-se, portanto, que o orçamento empresarial é utilizado pelos gestores como ferramenta de apoio às decisões e controle gerencial, tendo em vista que o processo adotado atende ao necessário, mas ainda é preciso melhorarias.
Araújo (2015)	O estudo demonstra a implementação de ferramentas gerenciais para contribuir com a gestão empresarial e no controle financeiro.	Notou-se diante da pesquisa aplicada que a falta de conhecimento das ferramentas gerenciais, se dar na maioria das vezes, por indisposição de aplicar o conhecimento. Constatou-se também, que a empresa estudada não utiliza algumas ferramentas indispensáveis para um bom gerenciamento, como por exemplo: Ponto de equilíbrio, método de custeio, balanço e etc., mas, que utiliza e tem conhecimento do fluxo de caixa.
Borges Florença *et al.* (2015)	O artigo tem como objetivo analisar como a contabilidade gerencial, por meio de seu sistema de informação contábil, pode auxiliar os gestores na tomada de decisão.	Constatam que a pesquisa realizada, aplicada na maioria, nas pequenas e médias empresas, buscam cumprir as suas obrigações fiscais e manter seus setores de vendas em alta, pois cada vez mais buscam informações e tendo como base as informações contábeis para tomada de decisão e planejamento das ações futuras para crescimento empresarial.
Maehler Carine *et al.* (2016)	O artigo propõe um estudo sobre a necessidade do uso de informações contábeis gerenciais e sua contribuição no processo de gerenciamento das	Conclui-se então, que a maioria das empresas analisadas, não faz uso das ferramentas gerenciais no processo de tomada de decisão.

	empresas.	Tendo em vista que, os gestores não avaliam a contabilidade gerencial e suas ferramentas como sendo relevantes para tomada de decisão.
Ribeiro (2017)	O artigo traz uma análise as demonstrações e seus benefícios das informações contábeis para a gestão empresarial. Buscando identificar e avaliar por meios de indicadores financeiros-econômicos e as demonstrações contábeis como ajuda no processo de tomada de decisão.	A pesquisa apontou que as empresas utilizam das informações da contábil- gerencial como ferramenta para gestão empresarial, porém dentro das especificidades e necessidades de cada organização.

Tabela 1 – Estudos Anteriores
Fonte: Elaboração Própria (2018)

Maehler (2016) aponta que todas as empresas pesquisadas não fazem uso das ferramentas gerenciais, e que os gestores não avaliam as necessidades das informações contábeis, e que a falta de conhecimento dos gestores, não visam a importância devida que a contabilidade e suas ferramentas gerenciais apresentam na gestão dos seus negócios.

No mesmo raciocínio, Araújo(2015) afirma que embora algumas ferramentas sejam utilizadas em seu estudo, a falta de outras se faz pela incapacidade dos gestores de aplicar, organizar e colocar em prática alguns instrumentos que são essenciais para tomada de decisão, tais como: Balanço, ponto de equilíbrio e DRE.

Dessa forma, este estudo traz uma contribuiçãode verificar se os gestores das pequenas e médias empresas utilizam a contabilidade gerencial e suas ferramentas no processo de tomada de decisão nas organizações, e seus administradores conhecem sua importância para o crescimento e evolução financeira da empresa.

3 METODOLOGIA

A metodologia refere-se a um estudo dos métodos e dos instrumentos utilizados para a elaboração de um trabalho cientifico. É uma ferramenta na condução de uma investigação no objetivo de alcançar um determinado resultado.

Essa pesquisa se caracteriza como descritiva. Segundo Gil (2008, p.34) “descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática”.

Sendo assim, a pesquisa analisada é descritiva, poisutilizoudados coletados por meio de um questionário, aplicado aos gestores de pequenas e médias empresas, clientes de um escritório de contabilidade localizado no bairro da Torre na cidade de João Pessoa – PB, para

obtenção de informações, com o objetivo de analisar se os gestores utilizam da contabilidade gerencial e suas ferramentas para o processo de tomada de decisão.

No presente estudo, foi utilizado o método misto. Segundo Creswell (2007), esse procedimento tem como objetivo reunir dados qualitativos e quantitativos, para ampliar a compreensão de um método para outro, e assim, afluir ou comprovar resultados de diversas fontes de dados.

Segundo Richardson (2015), o método qualitativo é distinto ao quantitativo, visto que, não utiliza uma ferramenta estatística como base no processo de análise de um problema, pois sua pretensão não é medir ou numerar unidades, e sim a de compreender detalhadamente os significados e características apresentadas pelos entrevistados.

Para o mesmo autor Richardson (2015) o método quantitativo é caracterizado pela quantificação nas modalidades de coletas e informações, através de técnicas estatísticas.

Na referida pesquisa o método quantitativo se deu através da aplicação de um questionário, para coleta de dados junto aos gestores de 22 (vinte e dois) pequenas e médias empresas, clientes de um escritório de contabilidade e apenas 16 (dezesseis) responderam à pesquisa. A aplicação dos questionários foi da seguinte forma: alguns enviados por e-mail e outros foram aplicados presencialmente durante os meses de abril e maio de 2018, questionando os gestores e administradores sobre a utilização da contabilidade gerencial na tomada de decisão.

O estudo também é qualitativo, pois no referido questionário, houve a necessidade de compreender opiniões dos gestores sobre a utilização das ferramentas gerenciais no processo de tomada de decisão.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Foram enviados 22 questionários para osgestores das empresas, e apenas 72,73% responderam dentro do prazo. Para análise foram elaboradas tabelas para melhor visualização e concepção dos dados. A Tabela 2 apresenta a caracterização do perfil dos gestores entrevistados.

		Percentuais	**Quantidade**
Sexo	Feminino	50%	8
	Masculino	50%	8
Faixa Etária	Entre 16 a 25 anos	0%	0

	Entre 26 a 35 anos	25%	4
	Entre 36 a 45 anos	37,5%	6
	Entre 46 a 55 anos	37,5%	6
	Acima de 55 anos	0%	0
Nível de Escolaridade	Apenas Ensino Médio	0%	0
	Ensino Técnico	0%	0
	Superior Incompleto	18,75%	3
	Superior Completo	56,25%	9
	Outros	25%	4

Tabela 2 – Caracterização do Perfil
Fonte: Dados da pesquisa (2018)

De acordo com os entrevistados, quanto à caracterização do perfil dos gestores, foram apresentadas as seguintes faixa etária: 25% entre 26 a 35 anos, 37,5% de 36 a 45 anos e 37,5% entre 46 a 55 anos. Quanto ao sexo 50% é do gênero feminino e 50% masculino. Sobre o nível de escolaridade, 18,75% tem nível superior incompleto, 56,25% superior completo e 25% outros, sendo justificados como: especialização e pós-graduação.

		Percentuais	**Quantidade**
Qual o ramo da atividade da empresa que você trabalha?	Indústria	25%	4
	Comércio	43,75%	7
	Serviços	50%	8
	Outros	6,25%	1
A contabilidade da empresa é interna ou terceirizada?	Interna		
	Escritório de Contabilidade - terceirizada	100%	16
	Outros		
Se a contabilidade da sua empresa for externa, qual o motivo da escolha da contabilidade externa?	Baixo custo financeiro	31,25%	5
	Mais comodidade	56,25%	9
	Outros	18,75%	3
Com que área da empresa os gestores se preocupam mais?	Financeiro (contas a pagar e a receber)	37,5%	6
	Tributária (impostos)	43,75%	7
	Custos (controle)	43,75%	7
	Vendas	18,75%	3
	Pessoal	18,75%	3
	Outros	6,25%	1
Os gestores têm conhecimento sobre a contabilidade gerencial?	Não, nunca ouviu falar	18,75%	3
	Sim, já ouviu falar, mas não teve interesse	18,75%	3
	Sim, tem conhecimento	50%	8
	Outros	12,5%	2
Na sua empresa são utilizadas as informações contábeis para tomada de	Não	37,5%	6
	Sim	37,5%	6

decisão?	Em partes	25%	4
	Outros	0%	0
Os gestores conhecem os benefícios da contabilidade gerencial?	Não	18,75%	3
	Sim	43,75%	7
	Em partes	37,5%	6
	Outros	0%	0
Conhecendo os benefícios, eles são utilizados na tomada de decisão?	Não	37,5%	6
	Sim	25%	4
	Em partes	37,5%	6
	Outros	0%	0

Tabela 3 - Informações Profissionais (Parte I)
Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A terceira tabelaapresenta as informações profissionais parte I. Dentre as atividades das empresas pesquisadas, 25% são indústrias, 43,75% atuam no comércio, 50% serviços e 6,25% apontaram sendo outras.

Quanto a contabilidade é 100% terceirizada, realizada em escritório de contabilidade. O motivo que levaram as empresas a terceirizar a contabilidade, apresentou os seguintes resultados: 31,25% optaram pelo baixo custo financeiro, 56,25% por mais comodidade e 18,75% por outros motivos. Oito entrevistadosapresentaram as seguintes justificativas: optaram por fazer a contabilidade externa, devido ao escritório conter todos os setores da contabilidade, assim, passando confiabilidade nas informações contábeis. Outros apontaram que por serem EPP (Empresa de Pequeno Porte), não tem pessoal capacitado para realizar as atividades especificas da contabilidade e aumento de despesa com funcionários seria maior.

Sobre a área da qual os gestores se preocupam mais, 37,5% preocupa-se com o financeiro (contas a pagar e a receber), 43,75% com os tributos (impostos), 43,75% com os custos, 18,75% com o setor de vendas, 18,75% com área de pessoal e 6,25% optaram por outro, com a seguinte justificativa: não se preocupa com nenhuma área da empresa.

A respeito das informações contábeis serem utilizadas para tomada de decisão, 37,5% não utilizam, 37,5% faz uso das informações, 25% utilizam em partes. Três gestores justificaram que faz uso das informações contábeis para o processo de tomada de decisão, um apresentou a seguinte justificativa: “Para o cálculo dos custos dos produtos se faz necessário saber os tributos aos quais cada produto gera o seu tipo de tributação enquanto empresa, os seus custos de folha de pagamento, e no financeiro é de suma importância o controle do caixa para tomada de decisões relacionadas a vendas e futuros investimentos. ”. Outro apontou que a área financeira é o carro chefe da empresa e tem que estar ciente dos seus limites.

Quanto ao conhecimento dos benefícios da contabilidade gerencial, 18,75% responderam que não conhecem, 43,75% tem conhecimento e 37,5% conhecem em partes. Com relação ao conhecimento e utilização dos benefícios na tomada de decisão, 37,5% apontaram que não usufruem dos benefícios, 25% utilizam e 37,5% utilizam em partes.

		Percentuais	**Quantidade**
Tem conhecimento sobre as ferramentas contábil-gerencial?	Não	31,25%	5
	Sim	31,25%	5
	Em partes	37,5%	6
	Outros	0%	0
Quais as ferramentas ou controle contábil-gerencial são utilizados pela empresa no seu gerenciamento?	Orçamento	25%	4
	Análise das demonstrações contábeis	31,25%	5
	Fluxo de caixa	56,25%	9
	Controle de estoques	31,25%	5
	Controle de bens do mobilizado	6,25%	1
	Sistema de informações gerenciais	12,5%	2
	Outros	18,5%	3
Caso elabore o orçamento, qual a periodicidade?	Diário	12,5%	2
	Semanal	12,5%	2
	Mensal	25%	4
	Semestral	12,5%	2
	Anual	6,25%	1
	Outros	12,5%	2
Se elabora o orçamento é feito acompanhamento regular desse orçamento elaborado?	Não elaboro	50%	8
	Sim elaboro	50%	8
Com o uso da contabilidade gerencial, os gestores verificam a evolução no gerenciamento e crescimento da sua empresa?	Não	6,25%	1
	Sim	37,5%	6
	Em partes	43,75%	7
	Outros	12,5%	2
A empresa possui fluxo de caixa?	Não	6,25%	1
	Sim	93,75%	15
	Outros	0%	0
A empresa utiliza alguma ferramenta da contabilidade para análise dos números financeiros e operacional?	Não	31,25%	5
	Sim	43,75%	7
	Em partes	25%	4
	Outros	0%	0

A equipe interna tem conhecimento da importância da contabilidade gerencial, para tomada de decisão?	Não	37,5%	6
	Sim	37,5%	6
	Em partes	25%	4
	Outros	0%	0

Tabela 4 -Informações Profissionais (Parte II)
Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A quarta tabela denota as informações profissionais parte II. A respeito do conhecimento sobre as ferramentas contábil-gerencial, 31,25% não conhecem as ferramentas, 31,25% conhecem e 37,5% conhecem em parte. Sobre as ferramentas ou controle contábil-gerencial utilizadas pelas empresas no seu gerenciamento, 25% apontaram que faz uso do orçamento, 31,25% usufruem as demonstrações contábeis, 56,25% utilizam a ferramenta de fluxo de caixa, 31,25% controle de estoques, 6,25% controle de bens do mobilizado, 12,5% utilizam sistema de informações gerenciais e 18,5% apontaram outros.

No questionamento sobre a elaboração do orçamento e qual a periodicidade, os gestores apontaram 12,5% elabora diariamente, 12,5% semanalmente, 25% mensalmente, 12,5% elabora semestralmente, 6,25% anualmente e 12,5% responderam outros. No quesito da elaboração do orçamento e acompanhamento regular, 50% não elaboram e 50% elaboram. Os que elaboram o orçamentojustificaram da seguinte forma: Que, o acompanhamento é relevante, pois permite a observância de rotatividade dos produtos e faz-se uma projeção estimada no volume de serviços no mês anterior. Também permite controlar, planejar e gerenciar os custos e os gastos. Outros expressaram que o uso do orçamento é importante para os investimentos da empresa, e que o acompanhamento se dá através de aquisições e para minimização dos custos.

Quanto ao uso da contabilidade gerencial, e a verificação da evolução no gerenciamento e crescimento da empresa, 6,25% apontou que não verifica, 37,5% verificam, 43,75% verificam em partes e 12,5% responderam outros.

Sobre a empresa possuir fluxo de caixa, apenas 6,25% não possui e 93,75% possuem. A respeito da utilização de alguma ferramenta da contabilidade para análise dos números financeiros e operacional, 31,25% não faz uso, 43,75% utiliza e 25% responderam em partes.

Em relação à equipe interna ter conhecimento da importância da contabilidade gerencial, para tomada de decisão, 37,5% não tem conhecimento, 37,5% tem conhecimento e 25% conhecem em partes.

Correlacionando este artigo com estudos anteriores, conforme apresentado na Tabela 1, Castanheira, concluiu que o orçamento é utilizado pelos gestores como ferramenta nas decisões empresarial, mas, aponta que ainda é preciso melhorias. A presente pesquisa é similar ao autor Castanheira, visto que, chegou-se à conclusão que o orçamento é utilizado em algumas das empresas pesquisadas conforme Tabela 4, e é usado como ferramenta para análise dos números financeiros e operacionais.

Maehler (2016) pesquisoua necessidade do uso da contabilidade gerencial e sua contribuição para o processo de gerenciamento empresarial, o qual avaliou que as empresas analisadas não avaliam a contabilidade gerencial e suas ferramentas sendo importantes para tomada de decisão.

Percebe-se então, que o presente artigo e suas análises são contrários ao estudo de Maehler(2016), pois no presente estudo, os gestores fazem uso das ferramentas gerenciais para tomada de decisão, apesar da não utilização de todas as ferramentas gerenciais. Por sua vez, Ribeiro apresenta uma análise semelhante ao presente estudo, por apontar que as empresas pesquisadas utilizam as informações contábil-gerencial para o processo de tomada de decisão, contudo limita-se dentre das necessidades de cada organização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da situação econômica do nosso país, que resulta na criação de um mercado fortemente competitivo, em que os gestores necessitam de soluções para manterem suas empresas ativas e sobreviventes diante da crise econômica financeira. É relevante que as organizações façam uso das informações contábeis para o processo de tomada de decisão.

A contabilidade gerencial é um instrumento relevante na tomada de decisão, pois fornecem aos gestores, ferramentas onde apresentam informações financeiras e não financeiras importantes, que ajudam a administrar a empresa e auxiliam os gestores a tomarem melhores decisões. Esta área da contabilidade tem como proposito outorgar aos gestores das organizações o melhor direcionamento em suas funções gerenciais. As ferramentas contábil-gerencial são importantes na base de um planejamento financeiro e gerencial, pois, evitam que os administradores tenham contratempos financeiros.

O objetivo deste artigo foi de analisar de que maneira as empresas utilizam a contabilidade gerencial como ferramenta para o processo de tomada de decisão. A pesquisa foi feita através de questionário, aplicado aos gestores de pequenas e médias empresas,

clientes de um escritório de contabilidade localizado no bairro da Torre na cidade de João Pessoa – PB.

Com base nos resultados obtidos com a pesquisa, observou-se a maneira pela qual as empresas analisadas utilizam a contabilidade gerencial na tomada de decisão. Resultou-seque a maioria dos gestores se preocupam mais com as áreas tributária e de custos, e conhecem os benefícios da contabilidade gerencial. Percebeu-se que das ferramentas contábil-gerencial, a mais utilizada pelos entrevistados, é a de fluxo de caixa.

Portanto, as organizações, sendo elas a maioria pequenas empresas, em geral tem conhecimento sobre a contabilidade gerencial e suas ferramentas, e faz uso de algumas ferramentas gerenciais, e percebe a importância das informações contábil-gerencial no processo de tomada de decisão. Conclui-se então, que a maneira pela qual as empresas utilizam a contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão, se dá por meio do uso das ferramentas contábil-gerencial. Dentre as mais utilizadas pelos gestores são: fluxo de caixa, controle de estoque, análise das demonstrações contábeis e orçamento.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Giselle (2013). **Proposta de implementação de ferramentas gerenciais: Contribuição para gestão empresarial e controle financeiro em uma empresa de eventos da cidade do Natal – RN.** Trabalho de conclusão de curso – Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

ATKINSON, Anthony A.; *et al.* Contabilidade Gerencial: **Informação para Tomada de Decisão e Execução da Estratégia**. Tradução: Ailton Bomfim Brandão. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

ATKINSON, Anthony A.; *et al.*Contabilidade Gerencial. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGES, F. T. C *et al* (2015). **A contabilidade gerencial para tomada de decisão: Uma análise do mercado de Paranavaí.** Trabalho iniciação cientifica. Disponível em: <http://www.diariodonoroeste.com.br/noticia/cidades/local/59690-prefeitura-querampliar-parcerias-e-fomentar-microemprersas-de-paranavai#.VS7RQfnF-T8> Acesso em: 16/05/2018.

CASTANHEIRA, D. F. *etal.* (2013). **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial: Um estudo comparado em indústrias farmacêuticas de médio porte.** Revista de Finanças Aplicadas. Disponível em: http://financasaplicadas.fia.com.br/index.php/financasaplicadas/article/view/119> Acesso em: 16/05/2018.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Bookman, 2007.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento técnico 03 – Demonstração do Fluxo de Caixa. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br> Acesso em: 14 de maio de 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial: Teoria e prática. 3 ed. São Paulo, Atlas, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial: Teoria e prática. 4 ed. São Paulo, Atlas, 2008.

CHIAVENATO, I. Administração nos novos tempos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 34.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, 1935- Contabilidade gerencial / Sérgio de Iudícibus. – 6 ed. – 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006. p. 21.

LEONE, George S. Guerra. Custos Planejamento, implantação e controle. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MAELHER, Carine *etal.* (2016). **A relevância de informações contábeis gerenciais na tomada de decisões em transportadoras de cargas perigosas da região noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.** Trabalho iniciação cientifica. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar> Acesso em: 16/05/2018.

MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 15. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. 16. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2008, p. 257, p. 261.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, Tiago Nascimento. **Estratégia competitiva como reforço ao posicionamento da pequena empresa: Estudo de caso de empresa do setor varejista (esportivo) da região do SIA/DF, Brasília** – DF. 2014. Dissertação (Pós-graduação Lato Sensu) – Pós-graduação em Gestão Estratégia para Resultados, Centro Universitário de Brasília.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria Estratégica e Operacional. 3ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012, p. 31.

PADOVEZE, Clovis Luis. Contabilidade gerencial- **Um enfoque em sistema de informação contábil**. 5ª ed. São Paulo, Atlas, 2008.

RIBEIRO, Cássio Trajano (2017). **A utilização dos instrumentos da contabilidade gerencial em empresas de revestimento cerâmicos de Santa Catarina.** Trabalho de conclusão de curso – Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Extremo do Sul Catarinense - UNESC. Disponível em: http://repositório.unesc.net/handle/1/5804> Acesso em: 19/05/2018.

RICHARDSON, Roberto Jarry*et al.***Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA, Edson Cordeiro da. Como Administrar o Fluxo de Caixa das Empresas. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

A INFLUÊNCIA DOS ESTÁGIOS NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA - IESP

Saara Geyziane Silva Costa[1]
Carla Janaína Ferreira Nobre[2]

RESUMO: O estágio é um dos momentos mais significativos da graduação, é onde os estudantes geram expectativas sobre seu primeiro contato com o mercado de trabalho. Além de ser um ato educativo, pois a visão da instituição é que os estudantes ganhem conhecimento através da prática. Diante disso, o objetivo deste trabalho de conclusão de curso é adquirir uma análise sobre o desenvolvimento acadêmico dos alunos do curso de ciências contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP) que já iniciaram estágio. Para tanto foi realizado um questionário com doze questões e entregue apenas aos alunos que estavam estagiando do primeiro ao oitavo período do curso de graduação de Ciências Contábeis que se encontravam devidamente matriculados na instituição, durante o 1º semestre de 2017 discriminando os pontos positivos e negativos de ter que conciliar a vida acadêmica com o estágio. O estudo buscou evidenciar em que o estágio contribui para a formação acadêmica do aluno. E através dos dados extraídos do questionário empregado como principal metodologia para o desenvolvimento do artigo. As expectativas foram atingidas, o estágio coopera na ampliação de conhecimento na área da contabilidade. Conforme os dados obtidos, 63% dos questionados descreveram que conseguem trazer para sala de aula conhecimentos que foram adquiridos ao decorrer do estágio e que 79% dos estagiários tem certeza da escolha certa em cursar Ciências Contábeis. Isto expressa que o estágio oferecido tem sido de grande aproveitamento para que o discente tenha um futuro promissor como profissional contábil.
PALAVRAS-CHAVES: Trabalho de conclusão de curso,IESP,estágio.

ABSTRACT: The internship is one of the most significant moments of graduation, it is where students generate expectations about their first contact with the job market.In addition to being an educational act, because the institution's vision is for students to gain knowledge through practice. Therefore, the objective of this course completion work is to acquire an analysis of the academic development of the students of the accounting sciences course of the Higher Education Institute of Paraíba (IESP), who have already started an internship.For this purpose, a questionnaire with twelve questions was given and only to the students who were graduating from the first to the eighth period of the undergraduate course in Accounting Sciences, who were duly enrolled in the institution during the first semester of 2017, discriminating the positive and negative points of having to reconcile academic life with the internship.The study sought to show how the internship contributes to the student's academic training. And through the data extracted from the questionnaire used as the main methodology for the development of the Article. Expectations were met with the certainty that the internship cooperates in expanding knowledge in accounting. According to the data obtained, 63% of respondents described that they are able to bring knowledge acquired during the internship to the classroom and that 79% of the trainees are sure of the right choice in attending Accounting Sciences. This expresses that the stage offered has been of great use so that the student has a promising future as an accounting professional.
KEYWORDS: completion of course work ,IESP ,internship.

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis no Instituto de Ensino Superior da Paraíba - IESP, Técnica de Contabilidade pela Academia de Comércio. E-mail:saarageyziane@gmail.com
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, Pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB , Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCC/UFPB , Especialista em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Ensino Superior da Paraíba – IESP, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis da Faculdade IESP/FATECPB e DFC/CCSA/UFPB.E-mail:carlajanainanobre@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O estágio é a base fundamental para adentrar no mercado de trabalho (KUNZ, 1999). Ou seja, é uma fase significativa na evolução e aprendizagem do aluno, pois gera a oportunidade de viver na prática o que é visto em sala de aula, facilitando desta forma, a obtenção de conhecimentos e posicionamentos que se familiarizam com a profissão escolhida pelo estagiário, além de permitir a construção de experiências com o convívio entre os funcionários de uma empresa.

Segundo Mandelli (2016), o estágio é um dos momentos mais significativos da graduação, é onde os estudantes geram expectativas sobre seu primeiro contato com o mercado de trabalho. Além de ser um ato educativo, pois a visão da instituição é que os estudantes ganhem conhecimento através da prática. A efetuação do estágio une a experiência ganha no ambiente de trabalho com o conhecimento acadêmico, dessa forma, o estudante pode fixar melhor o conhecimento sobre a profissão que escolheu, através da prática adquirida durante o seu programa de estágio. Partindo desta contextualização, este trabalho tem como prioridade fazer uma análise referente aos alunos do terceiro e oitavo período do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP) que já estão ingressando em um estágio na área contábil.

Existem dois tipos de estágios: O estágio curricular que é necessário para a conclusão do curso de graduação, tendo carga horária específica, acompanhamento ou supervisão do professor ou de um profissional da mesma área de formação. O estágio extracurricular não é obrigatório, não exige do aluno um cumprimento de carga horária especifica ao contrário do anterior, tendo por sua vez que cumprir as atividades que forem determinadas pela empresa, não podendo deixar de estar ligado ao curso do aluno. Conforme Amorim,Freitas,Wanderley*apud*Espídula (2007),diferente do estágio curricular que é um projeto pedagógico, o estágio extracurricular fica a encargo do aluno.

No presente artigo o estudo foi mais aprofundado no estágio extracurricular, sabendo-se que é através do mesmo que o aluno começa a exercer sua vida profissional tendo a oportunidade de levar para sala de aula o conhecimento adquirido na prática, tornando assim um elo entre estágio e curso.

Nesta perspectiva a intenção é responder a seguinte problemática: Como o estágio tem contribuído para a formação acadêmica do aluno de ciências contábeis?A partir desta pergunta o objetivo geral é expor ao leitor por meio de pesquisa se o estágio realizado pelo

aluno do Instituto de Ensino Superior da Paraíba (IESP) está cooperando para sua vida acadêmica. Observando assim os seguintes objetivos específicos: avaliar se o estágio possibilitou que o aluno exercesse na prática o que aprendeu no curso; examinar se a partir do estágio o aluno definiu ou encontrou a área da contabilidade que mais se identificou; verificar se o comportamento do aluno em sala de aula mudou a partir do momento que começou estagiar.

Este estudo justifica-se pela utilidade tanto para a classe contábil acadêmica quanto para a empresarial, demonstrando o que está contribuindo para o crescimento profissional do aluno, avaliando se existem pontos no âmbito do estágio que necessitam serem julgados se estão sendo usados para o beneficio de ambas as partes, empresa e aluno. Também servindo de auxilio para a empresa observar se está colaborando para a evolução do aluno nas atividades que lhes foram confiados no trabalho.

Além da introdução formada pela elucidação do conteúdo com sua importância, o artigo está elaborado em fundação teórica, metodologia, análise e interpretação de dados e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TÉORICA

2.1IMPORTÂNCIA DO ESTÁGIO NA VIDA ACADÊMICA

Seja qual for o curso de graduação, o estágio tende a ser fundamental para o aluno, pois é uma forma significante para aprendizado e possível permanência no mercado de trabalho. Os discentes formam seu ponto de vista em relação ao que se pode suceder nesse momento, visto que, posteriormente a ênfase na compreensão teórica é o momento de por em prática tudo aquilo que outrora foi debatido no decorrer do curso de formação, transferindo assim a teoria à prática em sala de aula. Por esse motivo a grande importância, não apenas do estágio como também de toda a sequência de desenvolvimento acadêmico nos bancos escolares. É a percepção específica que o aluno põe em prática no seu estágio. (SCALABRIN; MOLINARI, 2013).

O Estágio é de suma importância, pois se trata de um momento ímpar Ministério do Trabalho e Previdência Social sancionou a portaria nº 1.002 em 1967, fundando a categoria de estagiários e a bolsa de complementação educacional, visto que era perceptível a importância do estágio para o aprimoramento do ensino superior e técnico esse foi um dos aspectos mais

significativos para a consolidação desta portaria. Diante disso, buscou criar condições propícias a adaptação de Curso - Empresa direcionando a formação e aprofundamento na área estudada. Por volta de 1970 a 1975 é que foram sancionados outros documentos para regularização de estágio e melhorar algumas condições específicas tanto em órgãos públicos quanto privados e sujeitando o estágio no serviço público federal, conforme o Decreto nº 87.497/1982.

De acordo com a Lei nº 11.788 em 25 de setembro de 2008 em seu Art. 1º o estágio é apontado como o procedimento educativo escolar supervisionado e propõe-se a formação de habilidades próprias do ofício profissional, projetando o melhoramento do discente para seu trabalho. Podendo ser identificado em obrigatório e não obrigatório, o que define as orientações curriculares da fase, categoria, e extensão de ensino e do programa pedagógico do curso (BRASIL, 2008).

Embora os currículos conservem uma composição especialmente generalista, a especialização definida em alguma área na formação do contador consegue ser alcançada por intermédio da produção do estagio supervisionado, que poderá ser encaminhado para o aperfeiçoamento em um setor específico no meio da contabilidade. Segundo Mandelli (2016*apud* FREY, 1997) Pode - se mencionar a área fiscal, tributária, a contabilidade pública e orçamentária, a financeira, a gerencial, entre outras, como exemplo.

Sendo o estágio considerado como um elemento curricular acoplado ao perfil profissional que se sonha construir, o seu regimento e suas formas de instrumentalização tem que ser acatado pelos educandos dos cursos. (PEREIRA; RITTA; CITTADIN, 2013, p.4).

Para os Cursos de Ciências Contábeis, os estágios curriculares supervisionados estão estabelecidos no Art. 7º da Resolução:

> § 1º O estágio de que trata este artigo poderá ser realizado na própria instituição deensino, mediante laboratórios que congreguem as diversas ordens práticas correspondentes aos diferentes pensamentos das Ciências Contábeis e desde que sejam estruturados eoperacionalizados de acordo com regulamentação própria, aprovada pelo conselho superior acadêmico competente, na instituição.
> § 2º As atividades de estágio poderão ser reprogramadas e reorientadas de acordo com os resultados teórico-práticos gradualmente revelados pelo aluno, até que os responsáveis pelo estágio curricular possam considerá-lo concluído, resguardando, como padrão de qualidade, os domínios indispensáveis ao exercício da profissão.
> § 3º Optando a instituição por incluir no currículo do curso de graduação em Ciências Contábeis o Estágio Supervisionado de que trata este artigo, deverá emitir regulamentaçãoprópria, aprovada pelo seu Conselho Superior Acadêmico, contendo, obrigatoriamente, critérios, procedimentos e mecanismos de avaliação, observada o disposto no parágrafo precedente (BRASIL, 2004, P. 3).

2.2 ATRIBUIÇÕES A INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL SUPERIOR:

Os Ensinos de graduação precisam oferecer formação adequada aos futuros contadores para atender a demanda da sociedade. Logo, os gestores dos cursos devem estar atentos à qualidade do ensino ofertado com a finalidade de preparar profissionais aptos a atuarem no mercado de trabalhista (PEREIRA; RITTA; CITTADIN, 2013, p.2).

A educação é retratada como um elemento importante para o desenvolvimento econômico não só das empresas como também do país e consequentemente para a implantação dos agentes sociais no mercado trabalhista, mesmo que os estudos apontem que grande parte das vezes o conjunto de aptidão de empregados e desempregados tem o mesmo valor e que existe uma propensão ao uso decadente da força de trabalho.

Na legislação brasileira - em especial na Constituição Federal (CF) e na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Brasileira (LDB) - a relevância da integração entre os estudos e o profissionalismo é amplamente reconhecida. A LDB, por sinal, estabelece que a educação escolar deva vincular-se ao mundo do trabalho e à prática social (art. 1º § 2º), prevendo, em seu art. 82, a execução do estágio.

A LBD obteve expansão no espaço para substituir os exames de vestibulares para processos seletivos como meio de escolha ao ensino superior. Isso cooperou muito para que mais pessoas tivessem acesso a um curso de graduação e para que IESs privadas fossem ampliadas. Dessa forma foi dada mais oportunidade a pessoas que já eram concluintes do ensino médio e que ainda não tinham tido uma chance de fazer uma graduação por não ter passado no vestibular ou porque não conseguiram se classificar para as vagas que eram acessíveis.

Instituição de ensino é a entidade dedicada à educação, regularmente constituída e autorizada ou reconhecida pelos órgãos oficiais de educação tendo obrigações legais aos estudantes em estágio. Neste sentido, pontuamos a Lei n.º 11.788/2008, a qual pontua as obrigações das instituições de ensino referente aos estágios:

> Art. 7º São obrigações das instituições de ensino, em relação aos estágios de seus educandos:
> I – celebrar termo de compromisso com o educando ou com seu representante ou assistente legal, quando ele for absoluta ou relativamente incapaz, e com a parte concedente, indicando as condições de adequação do estágio à proposta pedagógica do curso, à etapa e modalidade da formação escolar do estudante e ao horário e calendário escolar;

> II – avaliar as instalações da parte concedente do estágio e sua adequação à formação cultural e profissional do educando;
> III – indicar professor orientador, da área a ser desenvolvida no estágio, como responsável pelo acompanhamento e avaliação das atividades do estagiário;
> IV – exigir do educando a apresentação periódica, em prazo não superior a 6 (seis) meses, de relatório das atividades;
> V – zelar pelo cumprimento do termo de compromisso, reorientando o estagiário para outro local em caso de descumprimento de suas normas;
> VI – elaborar normas complementares e instrumentos de avaliação dos estágios de seus educandos;
> VII – comunicar à parte concedente do estágio, no início do período letivo, as datas de realização de avaliações escolares ou acadêmicas.

As faculdades devem oferecer aos alunos uma soma de recursos que disponibilizem atividades, de preferência na área de educação a formação, como o estágio Supervisionado, eventos, cursos, e os mais variados tipos de atividades que farão a integração do processo de ensino e aprendizagem, para que ao final do curso tenha-se resolvido à equação "ENSINO + APRENDIZAGEM = PROFISSIONAL DE SUCESSO".

2.3BREVE RELATO SOBRE A LEI DE ESTÁGIO (LEI 11.788/2008)

Pode-se dizer a Lei do Estágio veio normatizar o estágio em campo nacional, expondo a atuação dos estagiários nas entidades responsáveis pelos estágios, atestando a competência dos programas de ensino na dependência das "normas de produção de estágio em sua jurisdição, atentando a lei federal sobre o tema" (BRASIL, 1996).

No seu artigo 1º estabelece e determina o estágio como um ato educativo supervisado que completa o trabalho pedagógico do curso (art. 1º, §1º) presumindo duas categorias de estágio: O obrigatório e o não obrigatório, definindo as duas categorias (art. 2º, §1 e §2). Assim, a sanção da Lei do Estágio transportou-se a um só momento, contestar a opinião sobre a serventia de estagiário como um tipo de mão de obra barata e assegurar a conclusão da utilidade pedagógica que é ocasionar ao discente experiência técnica em seu âmbito de formação. Dessa forma a probabilidade de que o trabalho de extensão, de monitoramento e de aprendizagem cientifica fiquem assemelhadas ao estágio (art. 2º, §3).

O artigo 3º destaca que o estágio "não cria vínculo empregatício de qualquer natureza", Porém, para isso é determinados uma sequência de parâmetros que não podem deixar de ser observados para verificação dos requisitos de um estagiário: Tem que está devidamente matriculado e ser frequente nas aulas (art. 3º, inc. I); o termo de compromisso de estágio precisa ser assinado por ambas as partes envolvidas (art. 3º, inc. II) e existir semelhança entre as atividades efetuadas no estágio" (art. 3º, inc. III).

O desacato, pela empresa/instituição que permitiu o estágio, do artigo 3º ou da responsabilidade própria no termo de compromisso faz qual coisa se personalizar a um "vínculo de emprego do educando com a parte responsável do estágio para qualquer finalidade da legislação trabalhista e previdenciária" (art. 3º, §2).

Porém, como decorrência da Lei do Estágio classifica-se, no CIEE, uma alteração no perfil das vagas que se destinam a estagiários. A propensão de escolha é maior por estagiários originários de cursos como economia, direito e administração de empresas, devido a ser uma formação que pode trabalhar em variadas funções (MARCONDES, 2009).

Examina-se, também, uma extensão das exigências para estágio. Além de mostrar perfil diversificado, os alunos devem saber pelo menos mais de um idioma, além do português e inglês, dominar informática, tendo conhecimento de planilhas e processadores de texto. Uma excelente base cultural também faz parte desse perfil (MARCONDES 2009)

A procura por pessoas neste perfil facilita para as empresas direcioná-los para diversas atividades, sem denegrir o art. 3, inc. III, que define que a empresa garantirá a "semelhança nas atividades previstas no termo de compromisso do estagiário". Se isto não acontecer, a empresa será punida com o reconhecimento do vínculo de estágio com um vínculo empregatício (art. 3º, § 2º) e a consequente punição da parte responsável do estágio (art. 15º e parágrafos).

A duração de estágio em uma empresa limita-se até 2 anos (art. 11). Na mesma proporção que as empresas oferecem um vínculo de 2 anos com os estagiários, o legislador compreendeu que esse longo prazo concebia ao estudante ampliar seu conhecimento. Vale ressaltar que existe determinação do "número máximo de estagiários em junção ao quadro de empregados na entidade que oferece o estágio" (art. 17º) e que é permitido profissionais liberais de nível superior oferecer estágio (art. 9º)

3 METODOLOGIA

Este é um artigo de caráter exploratório. Segundo Beuren (2004, p.80) com o exame exploratório "procura-se compreender profundamente o assunto, a tal ponto que traga clareza ou que seja produzido questões primordiais para a continuidade da pesquisa".

Baseado no sistema técnico empregado, esta análise é do segmento levantamento. Conforme Gil (2002, p.50) "as pesquisas de levantamento tipifica-se pela interrogação direta

do indivíduo cujas atitudes se almejam discernir.” Nesse trabalho, a pergunta aos indivíduos será feita através de um questionário, onde o mesmo será detalhado logo em seguida.

Conforme Beuren (2004, p.92) o questionamento qualitativo “pretende ressaltar características não atentadas em intermédio de uma análise quantitativa”.

3.1POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM

O Instituto de Ensino Superior (IESP), conforme referência do site da instituição foi fundada em 1998. E que entre a grande variedade de cursos de graduação que o mesmo dispõe, está o curso de Ciências Contábeis. No IESP este curso é oferecido no período noturno, sendo desmembrado em oito períodos. A graduação tem um espaço de tempo de quatro anos totalizando uma carga de três mil horas aulas, dentro delas trezentas horas são de estágio obrigatório, habilitando o discente ao bacharelado.

De acordo com a plataforma digital da Instituição de Ensino Superior (IESP):

> A Instituição dispõe de um setor responsável pelos estágios supervisionados que está à disposição dos alunos para auxiliá-los nos aspectos básicos concernentes à elaboração de um relatório ou projeto de trabalho de conclusão de curso – TCC, ressaltando, entre outros aspectos, a extrema relevância do estreitamento da relação Universidade/Empresa/Aluno, na qual a interação desses três segmentos se faz mister para dotar o alunado do instrumental prático indispensável ao desempenho de suas atividades profissionais futuras. (IESP/FATECPB)

A instituição também disponibiliza o Núcleo de Integração Empresa – Escola (NIEE), uma importante ferramenta de inserção dos discentes no mercado de trabalho proporcionando à possibilidade de desenvolvimento a consciência sobre sua produtividade. Com isso, ajuda ao aluno exercitar e estimular seu senso crítico e criatividade. Suas maiores atribuições é prestar serviços administrativos de cadastramento de estudantes, oferecendo oportunidades de estágio, encaminhando, orientando, fazendo todo o acompanhamento e cuidando da documentação específica junta à empresa, estagiário e a própria instituição.

Foi apurada pelo coordenador do curso de Ciências Contábeis do IESP, professor Thiago Henriques, o número de alunos matriculados nesse semestre no curso. Compõe-se de 373 alunos separados nos oito períodos da graduação. A análise recolheu dados dos discentes todos os períodos que estavam estagiando no momento. A amostragem é constituída por 54 alunos, isto é, 14,5% do total de alunos matriculados.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objeto para a coleta de dados empregado nesta pesquisa foi um questionário contendo doze questões, sendo dez questões objetivas e duas questões subjetivas, todas alusivas ao problema oferecido. Convém ressaltar que o questionário assegura totalmente o anonimato de todas as pessoas que responderam as questões.

O exame foi empregado no dia dezoito de maio de 2017. Foi aplicado em todos os períodos, em horário de aula com auxilio dos docentes. Em média, o tempo de duração para que fosse respondido o questionário foram 10 minutos. O questionamento abrangido no exame pode ser avaliado no transcorrer da seção de análise e discussão dos dados.

Rabello (1973 *apud* WITTMANN; TREVISAN, 2017), fez uma análise com oito Universidades Públicas do Brasil, o tema desta análise foi sobre o conjunto de problemas que cerca o estudo e o trabalho do discente brasileiro. Das respostas detectadas por Wittmann e Trevisan, foi evidenciado que 73,4% dos analisados encontravam-se trabalhando e estudando simultaneamente ou outrora já tinham estudado.

Um dos principais motivos dos alunos envolvidos no estudo foi econômico-financeiro, surgiu a carência de independência financeira ou a necessidade de ajudar com uma renda extra na família. Neste caso a maioria foram os estudantes que já procuraram um trabalho antes mesmo de ingressarem um curso superior. Também se destacou outro motivo, buscar conhecimento prático. Onde a maior parte foram os discentes que começaram a trabalhar em seguida de ingressar um curso superior.

Pode se notar que um dos principais pontos que motivam um aluno procurar estágio é a busca pela experiência profissional e também a remuneração.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃODOS DADOS

As informações adquiridas por meio do inventário executadoestão expostas nos quadros a seguir, especificando a quantidade de aluno e porcentagem (arredondado). Destacando que o questionário foi constituído por dez questões objetivas e duas subjetivas que pretendiam atingir o objetivo da pesquisa.

A pergunta de número um foi: “Há quanto tempo você está estagiando?”. A repercussão da pergunta está ordenada no quadro 01.

	Períodos																Total	
	1º		2º		3º		4º		5º		6º		7º		8º			
	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
Menos de 3 meses	0	0	1	17	0	0	0	0	1	14	0	0	0	0	2	13	4	7
6 meses a 1 ano	3	75	3	50	1	14	2	50	2	29	0	0	1	17	5	34	17	32
Mais de 1 ano	1	25	2	33	6	86	2	50	4	57	5	100	5	83	8	53	33	61
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro01 - Tempo de Estágio
Fonte: Elaboração Própria(2017)

Na questão que inicia o questionárioobteve – seas respostas que mostram o período de tempo dos estágios, no geral, variamem grande parte dos períodos, de seis meses a mais de um ano. Nota-se que no quadro o ranking de estagiários cresce a partir do terceiro período e que 61% dos alunos que estão estagiando, já duram mais de um doze meses.

Em seguida foi questionado aos discentes se demonstrado abaixo no segundo quadro: "O estágio em que você se encontra está relacionado com o seu curso de graduação (Ciências Contábeis)?"

As informações do quadro dois apontam que a maioria dos alunos (93%) estão sendo contratados para auxiliar nas áreas que se relacionam ao curso. Porém ainda existem estagiários que não exercem atividades que sejam que se refira à sua formação acadêmica. É válido ressaltar que ainda existem empresas se utilizando de estágio como mão – de – obra de custos relativamente reduzidos.

	Períodos																Total	
	1º		2º		3º		4º		5º		6º		7º		8º			
	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
Sim	4	100	6	100	7	100	3	75	7	100	5	100	4	66	14	94	50	93
Não	0	0	0	0	0	0	1	25	0	0	0	0	2	34	1	6	4	7
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro02 - Estágio Relacionado a Ciências Contábeis
Fonte: Elaboração Própria (2017)

A terceira questão foi: "O que te motivou procurar um estágio?" (Quadro 03).

	Períodos																Total	
	1º		2º		3º		4º		5º		6º		7º		8º			
	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
Questão Financeira	0	0	2	33	2	28	0	0	0	0	1	20	0	0	3	18	8	15
Experiência	3	75	1	17	3	44	3	75	7	100	1	20	3	49	11	76	32	59
Efetividade	1	25	3	50	1	14	1	25	0	0	3	60	2	34	1	6	12	22

no Mercado																		
Outro	0	0	0	0	1	14	0	0	0	0	0	0	1	17	0	0	2	4
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro03 - Motivação ao Estágio
Fonte: Elaboração Própria (2017)

No quadro de número três, observa-se que pouco mais dos 50%pesquisados efetuaram o estágio para conquistar experiência profissional. Ainda assim, é significante afirmar que os acadêmicos estão se esforçando em conseguir em primeiro lugar experiência e depois disto, obter melhores salários. Porém não se pode deixar de examinar que a motivação por questão financeira e a efetividade no mercado, andam praticamente de mãos dadas. E que ainda existem um pequeno número que procuram o estágio para seguir a área de especialidade da família. A questão de número quatro foi: "Em sala de aula você utiliza conhecimentos adquiridos no estágio?" (Quadro 04).

	Períodos																**Total**	
	1º		**2º**		**3º**		**4º**		**5º**		**6º**		**7º**		**8º**			
	Q	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%
Sim	3	75	5	83	3	44	0	0	5	72	4	80	4	66	10	70	34	63
Não	0	0	0	0	0	0	0	0	1	14	1	20	1	17	1	6	4	7
Parcialmente	1	25	1	17	4	56	4	100	1	14	0	0	1	17	4	24	16	30
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro04 - Conhecimentos Adquiridos
Fonte: Elaboração Própria (2017)

Conforme o quarto quadro, 63% dos questionados descreveram que conseguem trazer para sala de aula conhecimentos que foram adquiridos ao decorrer doestágio.Desta forma, pode-se reconhecer que ainda existe uma numerosa porcentagem de estagiários que ainda não estão conseguindo suprir com êxito total as expectativas de agregar sua prática com o aprendizado acadêmico.

Apróxima pergunta anuncia-se: "O estágio tem lhe ajudado a reafirmar a escolha do seu curso para exercer sua futura profissão?" (Quadro 05)

	Períodos																**Total**	
	1º		**2º**		**3º**		**4º**		**5º**		**6º**		**7º**		**8º**			
	Q	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%
Sim	4	100	6	100	7	100	1	25	7	100	3	60	3	49	14	94	45	79
Não	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	17	0	0	1	2

Em Parte	0	0	0	0	0	0	3	75	0	0	2	40	2	34	1	6	8	19
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro05 - Reafirmar a Escolha do Curso
Fonte: Elaboração Própria (2017)

Analisando o quadro cinco, observa-se que 79% dos estagiários tem certeza da escolha do curso de Ciências Contábeis, isto expressa que o estágio oferecido tem sido de grande aproveitamento para que o discente tenha um futuro promissor como profissional contábil. Desta maneira, considera-se que ainda existe discentes que mesmo tendo cursado cerca de quatro semestres e considerando que a maioria já tem mais de seis meses de estágio, como visto no quadroum, não se encontram com total certeza da escolha para a futura profissão.

A pergunta de número seis foi: "O que você pratica no estágio está ligado com o que tem visto em sala de aula?" (Quadro 06)

	Períodos																**Total**	
	1º		**2º**		**3º**		**4º**		**5º**		**6º**		**7º**		**8º**			
	Q	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%
Sim	1	25	4	66	1	14	0	0	5	72	2	40	2	34	8	83	23	42
Não	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	6	1	2
Em Parte	3	75	2	34	6	86	4	100	2	28	3	60	4	66	6	11	30	56
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro06 - Ligação da Prática Com o Acadêmico
Fonte: Elaboração Própria (2017)

De acordo com o quadro seis, o estágio tem contribuído pouco menos de 60% de prática para que o aluno chegue a fazer a ligação do que tem executado em seu estágio com o que vem sendo aplicado em sala de aula, ou seja, menos de 50% dos estagiários tem tido a oportunidade de fazer a junção no seu dia a dia, do que é adquirido exercendo na prática do estágio com o que está sendoadquirido no curso acadêmico. Ainda em sincronia com a sexta pergunta, foi interrogada aos estagiários na sétima questão: "O estágio proporcionou revisão e aprimoramento dos conteúdos?" (Quadro07)

	Períodos																**Total**	
	1º		**2º**		**3º**		**4º**		**5º**		**6º**		**7º**		**8º**			
	Q	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%
Sim	4	100	6	100	4	58	4	100	7	100	5	100	5	83	14	94	49	91
Não	0	0	0	0	3	42	0	0	0	0	0	0	1	17	1	6	5	9
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro07 - Revisão e Aprimoramento do Conteúdo Acadêmico
Fonte: Elaboração Própria (2017)

Conforme o quadro sete, com um total de 91% a maioria dos alunos entrevistados respondeu a questão com o sim, no entanto, pode-se afirmar que em algum momento o estágio permitiu que o aluno aprimorasse o conhecimento que outrora era só teoria, agora na prática. Com essa condição notamos que o estágio é um fator positivo para a evolução do discente como profissional. A questão número oito propõe a seguinte pergunta: "Como está seu desempenho depois que começou estagiar?" (Quadro 08)

	Períodos																**Total**	
	1º		**2º**		**3º**		**4º**		**5º**		**6º**		**7º**		**8º**			
	Q	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%
Melhor	1	25	6	100	5	72	3	75	3	42	4	80	3	49	7	47	32	56
Pior	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	17	0	0	1	2
Não Interferiu	3	75	0	0	2	28	1	25	4	58	1	20	2	34	8	53	21	42
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro08 - Desempenho no Curso Depois do Estágio

Fonte: Elaboração Própria (2017)

Através dos dados coletados no quadro de número oito, nota-se que o estágio, de certa forma é um fator positivo para o desenvolvimento acadêmico dos discentes. Isso se deve a ocorrência de que a maior parte dos estudantes pesquisados, 56%, obteve proveito no seu desempenho após a prática do estágio. Observa-se também que a outra parte dos pesquisados, 42%, não teve interferência no seu desempenho acadêmico. Com essa informação, afirma-se que o estágio serve de grande colaboração e melhora em relação a vida acadêmica. A nona questão foi: "De acordo com sua resposta na questão anterior, de que forma você atribui a melhora, piora, ou não interferência do estágio em sua vida acadêmica?" (Quadro 09).

Pontos mais Abordados pelos pesquisados.	
1º Período	· Melhorou a compreensão das disciplinas. · A Prática aprimorou o conhecimento na área contábil.
2º Período	· A Prática aprimorou o conhecimento na área contábil.
3º Período	· O conhecimento adquirido em aula é maior que o que é visto na prática. · A Prática aprimorou o conhecimento na área contábil.
4º Período	· A Prática incentivou a ter mais atenção nas aulas . · A Prática aprimorou o conhecimento na área contábil. · A Junção de Estágio e Vida Acadêmica resultou na melhoria profissional.
5º Período	· A Prática aprimorou o conhecimento na área contábil. · A Prática resultou em segurança na vida acadêmica.

6º Período	· Melhorou a compreensão das disciplinas.
7º Período	· Reafirmou que fez a escolha certa de curso. · Melhorou a convivência com profissionais da área contábil.
8º Período	· A Prática aprimorou o conhecimento na área contábil. · A Junção de Estágio e Vida Acadêmica resultou na melhoria profissional. · A Prática resultou em segurança na vida acadêmica.

Quadro09 - Atribuição de Desempenho do Curso
Fonte: Elaboração Própria (2017)

Segundo dados extraídos do quadro nove constatam-se que os principais pontos abordados pelos pesquisados que se submeteram a pesquisa, foram positivos em relação ao estágio. Contudo, 20% dos 54 alunos deixaram a questão em branco. Embora não tenha sido uma pesquisa 100% respondida, ainda assim obteve-se 80% de respostas e todas em sua maioria mostraram que em diversas formas houve uma melhoria no desempenho em sala de aula. Foi apresentado na seguinte questão: "Durante o estágio você desenvolveu a capacidade de se expressar mais dentro da sala de aula?" (Quadro 10).

	Períodos																**Total**	
	1º		**2º**		**3º**		**4º**		**5º**		**6º**		**7º**		**8º**			
	Q	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%	**Q**	%
Sim	3	75	4	66	1	14	1	25	4	58	2	40	2	34	4	24	21	39
Não	0	0	1	17	2	28	2	50	2	28	0	0	1	17	4	24	12	22
Em Parte	1	25	1	17	4	58	1	25	1	14	3	60	3	49	7	52	21	39
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro 10 - Desenvolvimento a Capacidade de Expressão
Fonte: Elaboração Própria (2017)

Conforme o quadro de número dez demonstra, existe uma média de estagiários que afirmaram que houve mais desenvolvimento de expressão dentro de sala de aula durante o período de estágio, outros disseram que houve desenvolvimento em partes. Mas, ainda existe um percentual considerável que não obteve esse desenvolvimento. Pode-se assim, admitir que o estágio coopere para que osestudantes se expressemem sala de aula. A questão número onze abordou: "Dentro do estágio você conseguiu direcionar um aprofundamento na área de maior interesse?" (Quadro 11)

	Períodos								**Total**
	1º	**2º**	**3º**	**4º**	**5º**	**6º**	**7º**	**8º**	

	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
Sim	3	75	5	83	4	58	2	50	6	86	5	100	4	66	11	76	40	74
Não	0	0	0	0	1	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2
Em Parte	1	25	1	17	2	28	2	50	1	14	0	0	2	34	4	24	13	24
Total	4	100	6	100	7	100	4	100	7	100	5	100	6	100	15	100	54	100

Quadro 11 - Direcionamento na Área de Interesse
Fonte: Elaboração Própria (2017)

A pesquisa expressou segundo quadro onze, que 74% dos discentes conseguiram dentro do estágio se aprofundar na área de maior interesse. Observando que houve uma porcentagem mínima em relação a não conseguir a prática na área almejada, pode-se afirmar que a uma grande e considerável quantidade dos estagiários está se desenvolvendo na área de preferência para sua futura profissão. A questão a seguir foi: "Quais disciplinas vista em sua grade curricular você considera que mais tem relação com seu estágio?" (Quadro 12)

Disciplinas Citadas Pelos Alunos Pesquisados	
1º Período	· Contabilidade · Fundamentos da Administração · Introdução ao Direito · Matemática Financeira
2º Período	· Contabilidade básica · Contabilidade Intermediária · Economia · Fundamentos da Administração · Matemática Financeira · Prática Contábil
3º Período	· Contabilidade Intermediária · Direito Trabalhista · Estatística · Planejamento e Contabilidade Tributária · Prática Contábil
4º Período	· Contabilidade Avançada · Contabilidade básica · Contabilidade e Análise de Custos · Direito Previdenciário · Direito Tributário · Direito Trabalhista

	· Empreendedorismo · Fundamentos da Administração · Matemática Financeira · Prática Contábil
5º Período	· Contabilidade Avançada · Contabilidade básica · Contabilidade Intermediária · Direito Previdenciário · Direito Trabalhista · Direito Tributário · Empreendedorismo · Planejamento e Contabilidade Tributária · Prática Contábil · Teoria Geral da Contabilidade
6º Período	· Contabilidade Avançada · Planejamento e Contabilidade Tributária · Prática Contábil
7º Período	· Contabilidade Avançada · Contabilidade Intermediária · Direito Trabalhista · Matemática Financeira · Planejamento e Contabilidade Tributária · Prática Contábil
8º Período	· Contabilidade Avançada · Contabilidade e Análise de Custos · Contabilidade Governamental · Contabilidade Intermediária · Direito Empresarial · Direito Trabalhista · Gestão Financeira e Orçamentária · Planejamento e Contabilidade Tributária · Prática Contábil

Quadro 12 - Disciplinas Que Mais Tem Relação Com o Estágio
Fonte: Elaboração Própria (2017)

Conforme o quadro doze foi citado ao todo, vinte disciplinas que tem mais relação com o estágio dos estudantes que responderam a pesquisa. Nota-se que algumas disciplinas se destacam mais no decorrer dos períodos, portanto, fez-se um levantamento das disciplinas citadas, e por quantos períodos. Segue abaixo tabela com as seguintes informações. (Quadro 13)

Disciplinas (Ordem Alfabética)	Número de Vezes Citada	Períodos Em Que Foi Citada
· Contabilidade	1	1º
· Contabilidade Avançada	5	4º, 5º, 6º, 7º e 8º
· Contabilidade Básica	3	2º, 4º e 5º
· Contabilidade e Análise de Custos	2	4º e 8º
· Contabilidade Governamental	1	8º
· Contabilidade Intermediária	5	2º, 3º, 5º, 7º e 8º
· Direito Empresarial	1	8º
· Direito Previdenciário	2	4º e 5º
· Direito Trabalhista	5	3º, 4º, 5º, 7º e 8º
· Direito Tributário	2	4º e 5º
· Economia	1	2º
· Empreendedorismo	2	4º e 5º
· Estatística	1	3º
· Fundamentos da Administração	3	1º, 2º e 4º
· Gestão Financeira e Orçamentária	1	8º
· Introdução ao Direito	1	1º
· Matemática Financeira	4	1º, 2º, 4º e 7º
· Planejamento e Contabilidade Tributária	5	3º, 5º, 6º, 7º e 8º
· Prática Contábil	7	2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º
· Teoria Geral da Contabilidade	1	5º

Quadro 13 - Disciplinas Citadas na Tabela Doze
Fonte: Elaboração Própria (2017)

Percebe-se por meio dos dados coletados no quadro treze que a Disciplina de Prática Contábil foi a mais citada estando em sete períodos, logo mais veio Planejamento e Contabilidade Tributária, Direito Trabalhista, Contabilidade Intermediária e Contabilidade Avançada citadas em cinco períodos. Matemática Financeira por sua vez, esteve em quatro

períodos. As demais cadeiras foram expostas pelo menos em um, dois ou três períodos. Com isso, nota-se a importância de algumas disciplinas que servem de auxilio imediato para quem está estagiando.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou verificar a importância do estágio na vida acadêmica dos discentes. A análise foi composta por meio de um questionário, aplicado com perguntas referente ao objetivo nos oito períodos do curso de graduação em Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). A amostragem é estruturada por 54 alunos que no momento se encontram estagiando, ou seja, 14,5% do total de alunos matriculados. Através das informações obtidas foi visto que a duração dos estágios, normalmente, é a partir do terceiro período e que sua duração varia de seis meses a mais de um ano. Na ocasião em que foi indagado se o estágio em que os alunos se encontravam estava relacionado com o seu curso de graduação (Ciências Contábeis), 93% dos alunos responderam que sim.

Os dados coletados apontaram que 59% dos pesquisados procuraram buscar o estágio para conquistar experiência profissional. Os demais já buscaram o estágio em virtude da questão financeira e a efetividade no mercado. Outro aspecto importante dessa pesquisa é que 63% dos discentes questionados relataram que conseguem trazer para sala de aula conhecimentos que foram adquiridos ao decorrer do estágio.

Em sequência, 79% dos estagiários responderam que tem certeza que fizeram a escolha certa em cursar Ciências Contábeis. Assim, esse dado expressa que o estágio favorece para que o aluno estabeleça os seus critérios e motiva o mesmo ter ou não, a convicção de que o que escolheu para estudar vai ser utilizado como chave principal para sua carreira profissional. Da mesma forma, verificou-se que existe certa dificuldade para que estágio contribua na prática diária o que vem sendo aplicado em sala de aula, ou seja, menos de 50% dos estagiários tem tido a oportunidade de fazer a junção no seu dia a dia, do que é adquirido exercendo na prática do estágio com o que está sendo adquirido no curso acadêmico. Contudo, foi comprovada que mesmo com o discente não vendo no estágio o que está sendo visto em sala de aula, a maioria dos alunos entrevistados respondeu que em algum momento o estágio permitiu que o mesmo aprimorasse o conhecimento que em outro instante tinha visto na teoria.

Em relação ao desempenho acadêmico do aluno na sala de aula depois do estágio, 56% dos pesquisados, conquistou aproveitamento nessa melhora de desenvoltura em diversas formas após a prática do estágio, e alguns exemplos dessa melhora foram: A compreensão e segurança no assunto abordado em sala nas diversas disciplinas e o aprimoramento na área contábil. Pode-se realçar também que a outra parte dos pesquisados, compondo em 42%, não tiveram nenhuma interferência no seu desempenho acadêmico. Porém, esse dado permite concluir que o estágio de uma maneira geral, coopera de forma positiva para a vida acadêmica dos estudantes.

Referindo-se a forma de expressão dentro de sala de aula durante o período de estágio, 39% dos pesquisados afirmaram que houve maior desenvoltura, e 39% que houve desenvolvimento em partes. Pode-se assim, admitir que o estágio influa para que os estudantes se expressem mais em sala de aula, tornando a aula mais dinâmica e participativa. Além disso, foi confirmado que, 74% dos pesquisados conseguiram dentro do estágio se aprofundar na área de maior interesse. Portanto, convém mostra que na análise a maioria dos estagiários está se desenvolvendo na área de preferência para sua futura profissão.

Ao longo do questionário, foram indagadas quais disciplinas tiveram mais relação com o estágio, e a disciplina mais citada foi Prática Contábil, logo em seguida vieram às disciplinas Planejamento e Contabilidade Tributária, Direito Trabalhista, Contabilidade Intermediária e Contabilidade. À vista disso, nota-se a importância de algumas disciplinas que servem de auxilio imediato para quem está estagiando.

Concluindo esse artigo, a perspectiva é de que a análise tenha aguçado uma descrição minuciosa e adequada acerca da influência do estágio para a vida acadêmica e profissional dos discentes que se encontram estagiando e cursando Ciências Contábeis no Instituto de Ensino Superior da Paraíba (IESP). Almeja-se que essa apuração incentive e oriente a elaboração de outros artigos com tal característica e que faculte auxilio para a comunidade contábil e entidades em geral, à proporção que possibilite uma análise mais aprofundada sobre o estágio e sua influência.

REFERÊNCIA

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade:teoria e prática. 2. Ed. São Paulo: Atlas 2004.

BRASÍLIA,Decreto n. 87.487, de 18 de ago. de 1982. Outorga concessão à rádio tapejara ltda.para estabelecer uma estação de radiodifusão sonora em onda média de âmbito regional, na cidade de

Tapejara, Estado do Rio Grande do Sul, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D87487.htm>. Acesso em: 05 jun. 2017.

BRASÍLIA. Lei n. 9.394, de 20 de dez. de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm>. Acesso em: 07 maio 2017.

BRASÍLIA. Lei n. 11.788, de 25 de set. de 2008. Dispõe sobre o estágio de estudantes, set. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11788.htm>. Acesso em: 07 maio 2017.

BRASIL, resolução cne/ces 10 n, de 16 de dez. de 2004. conselho nacional de educação câmara de educação superior, Ministério da Educação, Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 07 maio 2017.

DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO, 06/10/1967 (nº 190, Seção I, pág. 10.161)

ESPIDULA, Raquel Pires et al. Análise sobre a contribuição dos estágios na vida acadêmica e profissional**:** O caso do curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal de Uberlândia. 4º Congresso USP de Iniciação Cientifica em Contabilidade. 26 e 27 de julho de 2007**.**

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

IESP/FATECPB, Cursos - Estágios. Disponível em: <http://www.iesp.edu .br/sesp /?pag e_ id =2124>Acesso em 20 de maio de 2017.

KUNZ, Ivanir. Modalidades distintas na relação universidade/empresa e suas características específicas no Brasil. Monografias premiadas:Tema: as dimensões econômicas, sociais e pedagógicas do estágio. Curitiba: IPARDES: IEL – PR,1999, p. 45-61.

MANDELLI, Luciana. Aspectos relevantes na prática de estágio supervisionado em ciências contábeis**.** Disponível em <http://repositorio.unesc.net/handle/1/4826> Acesso em: 11 de maio de 2017.

MARCONDES, Celso. Boa, mas não perfeita: Entrevista com Luiz Gonzaga Bertelli, presidente executivo do Ciee**.** São Paulo, Carta Capital, ano XV, n. 543, 26 abr. 2009ª, p. 11 -12.

MARCONDES, Celso. Solução ou entrave? São Paulo, Carta Capital, ano XV, n. 543, 26 abr. 2009b, p. 8-10.

PEREIRA, Beatriz da Silva ;Ritta, Cleyton de Oliveira; Cittadin, Andréia. Estágio curricular obrigatório: um estudo em curso de Ciências Contábeis do sul do Brasil**.** Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2013/31/2013_31_6384.pdf> Acesso em: 11 de maio de 2017

SCALABRIN, Izabel Cristina; MOLINARI, Adriana Maria Corder. A importância da prática do estágio supervisionado nas licenciaturas.Disponível em <http://revistaunar.com.br /cientifica /volumes-publicados/volume-7-no1-2013> Acesso em: 11 de maio de 2017.

WITTMAN, Milton Luiz; TREVISAN, Marcelo. Estágios extracurriculares**:** identificação dos resultados na formação de Administradores. Artigo não publicado. Disponível em: <https://scholar.google.com.br/scholar?hl=ptBR&lr=lang_pt&q=estagios+extracurriculares+administradores&btnG=Pesquisar&lr=lang_pt>Acesso em: 17 de maio de 2017.

A SATISFAÇÃO DOS DISCENTES QUANTO A GRADUAÇÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Selene Lima Bernardo[1]
Carla Janaina Ferreira Nobre[2]

RESUMO: Este trabalho objetiva identificar o grau de satisfação dos discentes quanto à graduação do curso de Ciências Contábeis de IES de João Pessoa. O sistema brasileiro de educação ao longo dos tempos vem se renovando, exigindo das instituições de ensino superior parâmetros educacionais cada vez mais elevados. Nesse universo competitivo, as IES são fiscalizadas e avaliadas constantemente, com o propósito de prestarem serviços de qualidade, visando o bem estar e a satisfação do aluno. Para se identificar os fatores que causam satisfação, foi realizado um estudo com 68 alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis de uma IES pública e uma IES privada. Foram utilizadas como embasamento dessa pesquisa, abordagens de vários autores. O estudo de caso foi realizado através da aplicação de questionário, usando a escala Likert, respondida pelos alunos do referido curso. Percebeu-se um elevado nível de satisfação com o curso, em que se obteve maiores percentuais no que se refere à interação aluno-professor, interesse e satisfaçãode modo geral com o curso, atingindo 79% e 76%, nas IES privada e pública respectivamente. Quanto aos fatores do ambiente acadêmico, totalizou 77% no IESP e 65% na UFPB. Em relação à didática dos docentes,registrou-se percentuais altos de satisfação em ambas as IES, registrando 73% no IESP e 72% na UFPB. Sugere-se para pesquisas futuras, a abordagem sobre a satisfação com o curso de graduação envolvendo todos os períodos e um número maior de IES.
PALAVRAS-CHAVES: Ensino Superior. Curso de Ciências Contábeis. Satisfação.

ABSTRACT: This work aims to identify the degree of satisfaction of the students regarding the graduation of the course of Accounting Sciences of IES of João Pessoa. The Brazilian education system has been renewing itself over the years, demanding from higher education institutions increasingly higher educational parameters. In this competitive universe, HEIs are constantly monitored and evaluated, with the purpose of providing quality services, aiming at the well-being and the satisfaction of the student. To identify the factors that cause satisfaction, a study was carried out with 68 students graduating from the Accounting Sciences course of a public HEI and a private HEI. The approaches used by several authors were used as a basis for this research. The case study was carried out through the application of a questionnaire, using the Likert scale, answered by the students of said course. There was a high level of satisfaction with the course, in which the highest percentage of student-teacher interaction, general interest and satisfaction with the course was reached, reaching 79% and 76% in private and public HEI respectively. Regarding the factors of the academic environment, totaled 77% in the IESP and 65% in the UFPB. In relation to the didactics of teachers, which registered high percentage of satisfaction in both HEIs, being 73% in the IESP and 72% in the UFPB. It is suggested for future research, the approach on satisfaction with the undergraduate course involving all periods and a larger number of HEIs.
KEYWORDS: Higher education. Course of Accounting Sciences. Satisfaction.

1 INTRODUÇÃO

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). E-mail: selenebernardolima@gmail.com

[2] Professora Orientadora, Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFPB (2017), Especialista em Gestão e Auditoria Públicapelo Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP (2009), Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB (2008), Atualmente é professora substituta do Departamento de Finanças e Contabilidade - UFPBe professora de contabilidade do Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP. É revisora da Revista Econômica do Nordeste – REN. E-mail: carlajanainanobre@gmail.com

A Contabilidade é uma das áreas de conhecimento que possui uma grande importância no cenário socioeconômico brasileiro. O conjunto de informações gerado por ela,é utilizado por uma série de pessoas e entidades com as mais diferentes funções, principalmente como controle, planejamento e tomada de decisão. Nesse sentido, sua abrangência envolve um ambiente diversificado de atividades contábeis e, além disso,está ligada a inúmeras áreas afins que necessitam de sua utilização.

O curso de graduação em Ciências Contábeis objetiva preparar e formar os profissionais para que eles tenham capacidade e habilidades para desempenhar suas funções de forma responsável e eficaz dentro das organizações.

No Brasil, a avaliação das Instituições de Ensino Superior é realizada pelo Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), instituído pela Lei nº 10.861 (BRASIL, 2004). Esse sistema promove também a avaliação dos cursos de graduação e do desempenho dos estudantes. Os processos avaliativos do SINAES são coordenados e supervisionados pela Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior (CONAES) e a operacionalização é de responsabilidade do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP).

Enquanto que aavaliação dos cursos de graduação é realizada por instrumentos que subsidiam a produção de indicadores de qualidade, tais instrumentos são o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) e as avaliações in loco realizadas pelas comissões de especialistas. O ENADE avalia o desempenho dos alunos de graduação ingressantes e concluintes em relação aos conteúdos programáticos que estão nas diretrizes curriculares do curso de graduação (SINAES, 2004).

A educação brasileira tem exigido cada vez mais das Instituições de Ensino Superior – (IES),qualidade no ensinoe eficiência em sua gestão, e os discentes, cada vez mais exigentes, uma vez que existe atualmente um leque de oportunidades no mercado. Por este motivo, faz-se pertinente elaborar um estudo de caráter científico,intencionando analisare avaliar o processo educacional dos Cursos de Ensino Superior em Ciências Contábeise se a dinâmica adotada embasam teoricamente os discentes para a vida no mercado de trabalho. Além disso, se faz oportuno contribuir para uma melhor integração entre instituições de ensino e mercado de trabalho. Assim como, explanar para as instituições de ensinoas dificuldades curriculares

enfrentadas por parte dos alunos, para que assim, o processo de aprendizagem possa ser aperfeiçoado e ainda fornecer mais qualificação aos discentes.

Partindo desse contexto, faz-se o seguinte questionamento: qual o grau de satisfação dos discentes quanto à graduação do Curso de Ciências Contábeis de IES de João Pessoa? No intuito de responder esta problemática, objetiva-se contextualizar as Ciências Contábeis enquanto conhecimento científico, acadêmico e profissional; explanar sobre as competências e habilidades necessárias no currículo de formação superior das instituições para a formação de um Cientista Contábil; analisar os cursos de Ciências Contábeis do Instituto de Ensino Superior da Paraíba – IESP e Universidade Federal da Paraíba – UFPB.

Inseridas no debate quanto ao Ensino Superior em Ciências Contábeis, Nascimento (2005)realizou um estudo sobre a avaliação da qualidade nos cursos de Ciências Contábeis na região Norte do Paraná. Faria et al. (2006) realizaram um estudo para evidenciar o grau de satisfação dos alunos de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior Privada em São Paulo, os quais serão utilizados como base neste artigo.

Desta forma, adotou-se como caminho metodológico a pesquisa de campo, realizada através de questionários aplicados a alunos do 8º período do Curso de Ciências Contábeis dasduas Instituições supracitadas, localizadas na cidade de João Pessoa-PB. Foi feita a coleta de dados, que foram tabulados e preparados em planilha do *Microsoft Excel.*

Assim sendo, esse estudo está estruturado inicialmente pela Introdução, composta pela apresentação, problematização, justificativa, objetivo e metodologia. Em seguida pelo desenvolvimento, composto pela base teórica, metodologia descritiva e análise dos resultados, e por fim, as considerações finais, onde serão observados se os objetivos foram alcançados ou não, acrescentando as conclusões finais sobre o trabalho seguido das referências bibliográficas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

O Curso de Bacharel em Ciências Contábeispossui duração média de quatro anos, e oferece a possibilidade de ser cursado de forma presencial ou à distância.Este curso objetiva formar profissionais capazes de realizar o processamento das informações necessárias para o

planejamento e controle dos usuários internos e externos das organizações, como também, gerir essas informações para embasar a tomada de decisão por parte da gestão.

No início do curso, são ministradas disciplinas básicas e introdutórias como Matemática, Português, Economia eposteriormente, específicas inerentes à profissão como Contabilidade Intermediária, Custos, Perícia eAuditoria. Durante o curso o aluno recebe formação técnica e prática que são orientadas por essas disciplinas, que vão sendo atualizadas conforme mudanças ocorridas em órgão regulatório ou no mercado. Para conclusão do curso, se faz necessária à elaboração de um trabalho de cunho científico, chamado Trabalho de Conclusão de Curso – TCC. Uma vez que, ao concluir o curso e exercer a profissão como Contabilista, necessita estar devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade – CRC, para isso, deve submeter-se ao Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Marion (2012, p.29), afirma que: "O estudante que optou por um curso de Contabilidade terá inúmeras alternativas [...]". Nesse sentido, existem várias possibilidades que o profissional contábil tem de atuação no mercado de trabalho, uma vez que, os serviços prestados por esse referido profissional, são indispensáveis para o funcionamento de qualquer empresa, quer seja de pequeno, médio ou grande porte, e ainda no setor público.

O ensino superior brasileiro vem enfrentando ao longo dos tempos, um processo de renovação e reformas, o que requer das Instituições,um ensino qualificado, que tenha a responsabilidade e o cuidado na formação desses futuros atuantes não apenas na profissão, mas também na sociedade.

Nascimento (2005) realizou um estudo com o propósito de avaliar a qualidade nos cursos de graduação de Ciências Contábeis na região Norte do estado do Paraná. O motivo se deu, devido ao aumento de ingressos no ensino superior, resultante do surgimento de novas Instituições privadas. Os dados foram coletados a partir dos resultados do Exame Nacional de Cursos – ENC (2002/2003) e do Exame de Suficiência (2000/2004) realizado por alunos de 16 cursos de graduação da região, e ainda, através de entrevista in loco com a coordenação dos referidos cursos. O resultado obtido foi que, na maioria dos cursos, o nível de qualidade é insuficiente.

Nesse sentido, Suhr (2012, p.69), afirma que:

> Cada instituição precisa discutir e definir com o coletivo de profissionais que nela atua, o que compreende como sendo seu papel, qual a sua concepção de sociedade, de pessoa, de educação e, consequentemente, de avaliação. Mas, em todas elas, com certeza, cabe ao ensino superior, além da formação profissional de qualidade, e não

> necessariamente para o instável e cambiante mercado, desenvolver nos estudantes a capacidade de continuar aprendendo e aprimorar a cidadania.

A satisfação dos discentes durante o período educacional é fundamental não somente para sua permanência no curso, mas, para que as IES tenham conhecimento se o trabalho por elas realizado está sendo eficaz.

Faria et al. (2006) realizaram um estudo onde abordaram o seguinte objetivo: Evidenciar o grau de satisfação dos alunos de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior – IES paulista, diante das atuais exigências do Ministério da Educação e Cultura – MEC, como também do mercado de trabalho. Descreveram inicialmente sobre a necessidade de melhoria no ensino superior. Desta forma, os mesmos realizaram uma pesquisa de campo em 2004 com alunos do curso supracitado, identificando o perfil dos alunos, suas motivações quanto a sua profissão, educação continuada, como também, a satisfação quanto a conhecimento técnico e didática dos docentes nessa área, e ainda, a distribuição de carga horária e formação curricular. Os resultados mostraram críticas e sugestões, referente à qualidade do ensino-aprendizagem, que apontaram os aspectos críticos para que uma IES de ensino privado tenha ótimo desempenho e sucesso frente ao mercado competitivo.

O Conselho Nacional de Educação – CNE e a Câmara de Educação Superior – CES através da Resolução CNE/CES nº 10 de 16 de dezembro de 2004 (BRASIL, 2004), instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis a serem observadas pelas instituições de Educação Superior, instituídas no art. 1º.

Visando à organização curricular, a referida Resolução em seu art. 2º, através de Projeto Pedagógico, descreve vários aspectos, dentre os quais está: o perfil esperado para o formando, em se tratando de competências e habilidades; os componentes curriculares integrantes; sistema de avaliação do estudante e do curso; estágio curricular supervisionado; Trabalho de Conclusão do Curso - TCC, etc.

No art. 3º da mesma Resolução, estabelece a responsabilidade que o curso de graduação em Ciências Contábeis possui em relação à capacitação do futuro profissional contábil, no que diz respeita a conhecimento e compreensão nas questões econômicas, sociais, técnicas, financeiras, sejam no âmbito nacional ou internacional, dentro das diversas organizações. Assim como também, ser ciente da responsabilidade de suas atribuições. Objetivando assegurar uma qualidade social da educação brasileira, o CNE e a CES, junto ao

Ministério de Estado da Educação – MEC, buscam estabelecer mecanismos e alternativas institucionais, que se ajustem a nossa atual realidade.

Em 28 de julho de 1999, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu o Exame de Suficiência como requisito para obter o Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade, com o propósito de que o Contabilista possua um nível mínimo de conhecimento essencial para desempenhar as funçõesque lhe compete.

O Decreto-Lei nº 9.295/1946 foi alterado pela Lei nº 12.249 (BRASIL, 2010), onde ficou estabelecido que o Registro Profissional dos Técnicos em Contabilidadeapós a data de 01 de junho de 2015, seria extinto. E ainda, tornou obrigatória a aprovação no Exame de Suficiência para exercer a profissão.

Diante desse universo globalizado e dinâmico do sistema econômico-financeiro brasileiro, o Bacharel em Ciências Contábeis possui um extensocampo profissional de atuação, o que lhe permite escolhera atividadeque melhor se adéqua aos seus interesses. Dentre as principais áreas de atuação pode-se citar:Contabilidade Tributária, Financeira e Gerencial; Auditoria; Perícia; Controladoria; Ensino e Setor Público. Segundo pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, no ano 2016, a Contabilidade se encontrava entre as 10 profissões que possuem maiores taxas de ocupação do país, revelando93,87% de empregabilidade para os profissionais contábeis (IPEA, 2016).

2.2 IES – PÚBLICAS E PRIVADAS

As Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras devem estar devidamente credenciadas, isto é, autorizadas pelo Ministério da Educação (MEC), para que possam iniciar suas atividades. Para tanto, faz-se necessário que as IES constituam uma pessoa jurídica que a manterá financeiramente. Tendo em vista que, o processo de credenciamento é temporário, torna-se obrigatório o recredenciamento junto ao SINAES para renovação (MEC, 2017). A Lei nº 9.394 (BRASIL, 1996), em seu art. 45º, autoriza que as IES com diversos graus de alcance ou especialização, ministrem a educação superior.

As IES podem ser públicas ou privadas, conforme Decreto nº 3.860 (BRASIL, 2001). As instituições públicas são aquelas cujo poder público federal, estadual ou municipal, cria ou incorpora, mantendo-a e responsabilizando-se por sua administração. Enquanto que as instituições privadas são criadas através do credenciamento junto ao MEC, possuindo como

mantenedora, ou seja, que a mantém, pessoa física ou jurídica de direito privado, com ou sem fins lucrativos. Quanto ao processo organizacional acadêmico, as IES são classificadas em universidades, centros universitários e faculdades. Em conformidade com o art. 13º do referido Decreto, inicialmente a instituição terá seu credenciamento como faculdade, e posteriormente, dependendo do credenciamento peculiar existente na instituição ora credenciada, em conjunto com desempenho de qualidade, poderá credenciar-se como universidades ou centros universitários.

As universidades possuem obrigatoriedade de ofertar regularmente atividades de ensino, pesquisa e extensão. Possuem autonomia para criação, de modo institucional, de cursos superiores fora de sua sede, sob condição de fazer parte da mesma unidade federativa. No que diz respeito aos centros universitários, destacam-se pela qualidade do serviço prestado por parte do corpo docente, assim como, pela estrutura acadêmica proporcionada a comunidade escolar. Detêm autonomia para criar, gerir e excluir cursos e programas de ensino. Quanto às faculdades, correspondem a institutos e organizações equiparadas, que dependem de autorização de órgão competente para a criação de cursos, previsto no Decreto nº 5. 773 de 9 de Maio de 2006.

De acordo com MEC/INEP,no Censo 2016, o número de instituições de ensino superior no Brasil totalizaram 2.407, das quais 2.111 são privadas e 296 são públicas. No que se refere às públicas, 41,6% são estaduais, 36,1% são federais e, 22,3% são municipais.Quanto aos cursos de educação superior, foram apurados34.366, incluindo presencial e à distância (MEC/INEP, 2017).

2.2.1A avaliação das IES e dos cursos de graduação

É responsabilidade social das Instituições de Ensino Superior (IES), oferecerem um ensino de qualidade. À vista disso, è de suma importância haver um processo avaliativo dessas instituições e de seus cursos de graduação, de modo que se tenha uma transparência quanto aos serviços prestados, gestão institucional, infraestrutura,relações com alunos e sociedade.

Os primeiros passos de avaliação da educação superior no Brasil ocorreram em 1976, através da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Ensino Superior – CAPES, para os cursos e programas de pós-graduação. No entanto, a intenção estava em avaliar também os

cursos de graduação, as instituições e o sistema de educação superior. Na década de 90, houve uma expansão no ensino superior, ocasionada pelo aumento de instituições e matrículas, despertando assim, um cuidado ainda maior com a qualidade da educação, e com a prestação de contas à sociedade, em virtude dos investimentos por parte do poder público. Nesse cenário, em 1983, surgiu o primeiro programa de avaliação da educação superior, o Programa de Avaliação da Reforma Universitária – PARU, o qual se utilizou de questionários aplicados aos estudantes, docentes e administradores universitários, em paralelo a estudos específicos, no intuito de verificar a repercussão da Lei nº 5.540 de 28 de novembro de 1968 (SINAES, 2009, p. 25-27).

Nesse sentido, foi criado por iniciativa das próprias universidades, o Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras (PAIUB), onde teria início com uma autoavaliação e concluiria com uma avaliação externa. Apesar de pouca durabilidade, dinamizou as relações da universidade com a sociedade. Foi aprovada, em 1996, a lei nº 9.394/96 – Lei das Diretrizes e Base da Educação (LDB), a qual representou um progresso efetivo na educação brasileira, desencadeando novos mecanismos e instrumentos de avaliação(SINAES, 2009, p.27-29).

Atualmente essa avaliação institucional é desempenhada pelo Sistema Nacional de Avaliação (SINAES), criado em 14 de abril de 2004, pela Lei nº 10.861. Também é de responsabilidade desse sistema, a avaliação dos cursos e do desempenho dos estudantes, levando em consideração o ensino, a pesquisa, o papel social, os professores, a gestão institucional, etc. A supervisão e coordenação desses processos avaliativos são de responsabilidade da Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior – CONAES, órgão colegiado, também instituído pela lei do SINAES, garantindo o correto funcionamento dos processos, a obediência aos princípios e aos parâmetrosgerais (SINAES, 2007).

O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – Inep foi criado por lei no ano de 1937, de nome anterior: Instituto Nacional da Pedagogia, funcionando efetivamente após o Decreto-Lei nº 580 do ano seguinte. Em 1997, o MEC transformou o Inep em Autarquia Federal, através da Medida Provisória nº 1.568 de 14 de fevereiro, transformada na Lei nº 9.448/97 no mês seguinte. Por meio do Decreto nº 3.860/2001, em seu parágrafo 1º, o INEP torna-se responsável pela organização e execução da avaliação de cursos de graduação e das IES (SINAES, 2009).

A avaliação institucional é realizada de duas formas: autoavaliação e avaliação externa, onde a primeira é coordenada pela Comissão Própria de Avaliação (CPA), existente em cada instituição. A segunda é efetuada por comissões indicadas pelo Inep. Já a avaliação dos cursos superiores, se utiliza de dois processos: o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes – ENADE e as avaliações in loco.Do ENADE, irão participar os alunos ingressantes e concluintes cujos cursos estão sendo avaliados. Quanto às avaliações in loco, serão realizadas pela visita das comissões de especialistas, antes designadas pelo Inep, aos cursos e instituições no âmbito público e privado (INEP, 2017).

Segundo o SINAES, e da própria regulação dos cursos de graduação no Brasil, presume-se uma avaliação periódica desses cursos. Existem três tipos de avaliação: para autorização, que ocorre quando a instituição quer abrir um novo curso, para isso, solicita autorização ao MEC; para reconhecimento, sucede quando a primeira turma no novo curso ingressa na segunda metade do curso; e para renovação de reconhecimento, neste caso, é realizada em concordância com o Ciclo do SINAES, isto é, a cada três anos (INEP, 2017).

Melhorar qualitativamente a educação superior e o valor das instituições, nortear o aumento da oferta, bem como aperfeiçoar o mérito, cursos, programas, no que diz respeito a ensino, pesquisa e processo de formação, são os objetivos principais dessa avaliação, cujo resultado, é divulgado pelo Ministério da Educação – MEC. A partir desses resultados, torna-se possível ter uma visão a cerca da qualidade das Instituições de educação superior brasileira. Fazem uso dessas informações, as IES, para organizar e conduzir sua gestão acadêmica; os órgãos governamentais; os próprios estudantes e a sociedade de uma forma geral(INEP, 2017).

2.3ASPECTOS QUE CAUSAM SATISFAÇÃO: AMBIENTE ECORPO DOCENTE

Compete as IES tornar o ambiente acadêmico adequado de modo que, atenda as exigências de qualidade da educação, no intuito de proporcionar o bem estar do aluno durante o processo educacional, visando sua satisfação e, consequentemente sua permanência no curso. A satisfação do discente depende relativamente de vários aspectos.

Nesse sentido, Lima (2014) realizou um estudo com o objetivo de investigar a correlação de satisfação dos discentes com seus respectivos cursos, a fim de detectar os aspectos relacionados aos ensejos de desenvolvimento e fatores responsáveis pela satisfação no aproveitamento do curso, baseados na estrutura oferecida pelas IES. A partir da obtenção

dos resultados, pode-se concluir que, em relação ao aprendizado e a formação profissional dos estudantes, ofertados pelo ambiente das IES, há certa satisfação, todavia, faz-se necessário que haja melhorias, para que se obtenha níveis satisfatórios em sua completa estrutura. E ainda, através desse estudo, propiciar discussões sobre o perfil das IES brasileiras.

Ainda nesse contexto, Souza et al. (2009) realizaram um estudo onde objetivou-se analisar e avaliar um curso de nível superior, por meio da determinação dos fatores que propiciam satisfação e insatisfação por parte dos alunos, e ainda, um comparativo de modalidade de ensino. Os dados foram obtidos por questionários compostos por perguntas abertas. Os resultados obtidos apontaram que os fatos primordiais determinantes no processo de satisfação e insatisfação compreendem a estrutura curricular, ambiente social e corpo docente.

Masetto (2012, p. 36) afirma que: ”O professor deve desenvolver uma atitude de parceria e corresponsabilidade com os alunos, planejando o curso juntos, usando técnicas em sala de aula que facilitem a participação [...]”. Os professoressão instrumentos essenciais no processo ensino-aprendizagem, dado que, adidática adotada influenciano interesse do aluno quanto ao assunto abordado.

3METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA

Quanto ao objetivo da pesquisa, é do tipo descritivo, pois se propõe a descrever características a cerca da satisfação dos discentes quanto àgraduação do Curso de Ciências Contábeis. As pesquisas descritivas objetivam principalmente a descrição das características presentes em uma determinada população ou área de interesse, ou estabelecer relação entre variáveis adquiridasatravésdo uso de técnicas padronizadas de coleta de dados (FIGUEIREDO, 2008). Para a elaboração desta pesquisa, adotou-se como procedimentos, um estudo bibliográfico e um estudo de caso, visandoexplanar o problema com referenciais teóricos de publicações precedentes. Segundo Gressler (2007, p.71),“A pesquisa bibliográfica é conduzida, principalmente, pelo uso de materiais escritos. Está associada com a procura de fatos significativos e interpretações do passado e com dados e informações estatísticas [...]”.A abordagem do referido estudo é do tipo quantitativa, visto que, formam usados instrumentos

estatísticos de percentuais no tratamento dos dados coletados, assim como, para expor os resultados (GRESSLER, 2007).

3.2PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a coleta de dados junto aos alunos, utilizou-se questionário formado por 10 (dez) questões fechadas empregando a escala*Likert*, onde se avalia o grau de concordância/discordância numa escala de 1 a 5 para cada afirmação, onde 1 representa discorda totalmente e 5 concorda totalmente, e1 (uma) questão semiaberta de múltipla escolha, permitindo ao respondente, escolher mais de uma opção de resposta, assim como, apontar outras opções. Essas questões buscaram avaliar a satisfação dos discentes quanto ao curso de graduação de Ciências Contábeis.

O tratamento e tabulação dos dados obtidos foram realizados através do *software Excel2010* da *Microsoft,* que deram suporte à elaboração de tabelas e à análise dos percentuais, visando promover melhor visibilidade e compreensão dos resultados alcançados.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A População foi composta por discentes do Curso de Ciências Contábeis do 8º período dos semestres 2017.1 e 2017.2, visto que, por estarem no processo de conclusão, vivenciaram toda trajetória acadêmica do curso. Contudo, a amostra foi constituída por 18 alunos do período diurno da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e por 50 alunos do período noturno do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP).

3.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

O procedimento de amostragem foi realizado por meio de umaamostranão probalística, e por conveniência, tendo em vista, a acessibilidade e a disponibilidade de tempo, para se obter a representatividade desejada.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para realização dessa pesquisa, a amostra foi composta por 68 alunos concluintes do curso de Bacharel em Ciências Contábeis, dos quais 74% pertencem a uma IES privada, e 26% pertencem a pública. O perfil pesquisado retrata 35% do gênero masculino e 65% do gênero feminino, onde verificou-se maior faixa etária (50%) até 25 anos, (43%) entre 26 e 35 e 7% entre 36 e 45 anos.

Os questionários foram aplicados de forma individual, com 100% de aproveitamento, compostos por 10 afirmativas que exigiram dos respondentes um grau de concordância/discordância visando analisar a satisfação de modo geral, dos mesmos com o curso. E ainda,foi disponibilizada uma questão semiaberta, de múltipla escolha, a fim de permitir que os alunos pudessem apontar aspectos negativos que influenciam direta ou indiretamente na satisfação, interesse e aprendizagem.

A partir da obtenção dos dados, distribuiu-se por aspectos correlacionados, em tabelas apresentadas de forma individual por instituição e, por conseguinte, um comparativo entre as IES, representado por gráficos.

4.1 ANÁLISE DA SATISFAÇÃO EM RELAÇÃO À DIDÁTICA DO CORPO DOCENTE DAS IES

Dentre os fatores relacionados à satisfação dos alunos no curso de ciências contábeis, está à participação dos professores, ferramenta fundamental no processo de construção do conhecimento.

A tabela 1demonstra as notas atribuídas às afirmativas correspondentes à didática do corpo docenteda IES privada.

Grau de concordância / discordância	Alunos respondentes
Discordo totalmente	1%
Discordo parcialmente	18%
Nem concordo nem discordo	8%
Concordo parcialmente	69%
Concordo totalmente	4%

Tabela 1- Satisfação quanto à didática do corpo docente do IESP
Fonte: Dados da pesquisa(2017)

Ao analisar a tabela 1, percebe-se que 69% dos alunos afirmam concordar parcialmente com as habilidades desenvolvidas pelos docentes, no domínio do conteúdo, e entusiasmo nos serviços prestados para desenvolvimento do processo de aprendizagem, 18% discordam parcialmente com essa afirmação, 8% nem concordam nem discordam, 4% dizem concordar totalmente e apenas 1% discordam totalmente. Desse modo, pode-se afirmar que a atuação desempenhada pelos professores é satisfatória, visto que o somatório dos alunos que concordam totalmente e parcialmente è 73%, um número três vezes maior que os alunos que discordaram parcialmente e totalmente. O empenho dos professores contribui consideravelmente para o desempenho dos alunos. Nesse sentido, Masetto (2012) afirma que, o professor deve ter uma relação de união com o aluno, onde possam buscar e construir juntos, conhecimento e aprendizagem.

A tabela 2, apresentada abaixo, traz as respostas a respeito da satisfação dos alunos quanto ao corpo docente na IES pública.

Grau de concordância / discordância	Alunos respondentes
Discordo totalmente	3%
Discordo parcialmente	11%
Nem concordo nem discordo	14%
Concordo parcialmente	61%
Concordo totalmente	11%

Tabela 2- Satisfação quanto à didática do corpo docente daUFPB
Fonte: Dadosda pesquisa (2017)

Analisando as notas atribuídas às afirmações conforme tabela 2, verifica-se que 61% dos alunos concordam parcialmente com a didática dos professores, a clareza e o modo como as disciplinas são abordadas e relacionadas com a prática, já 14% nem concordam nem discordam, 11% concordam totalmente, assim como também 11% discordam parcialmente e apenas 3% discordam totalmente. Observa-se que a dimensão com maior concordância foram os alunos que concordam parcialmente com a didática abordada pelos professores que, juntamente aos que concordaram totalmente, somam 72%. Desse modo, pode-se considerar satisfatória a didática do corpo docente.

Foi feito um comparativo entre as respostas dadas pelos alunos das instituições privadas e públicas, conforme apresentado no gráfico 1.

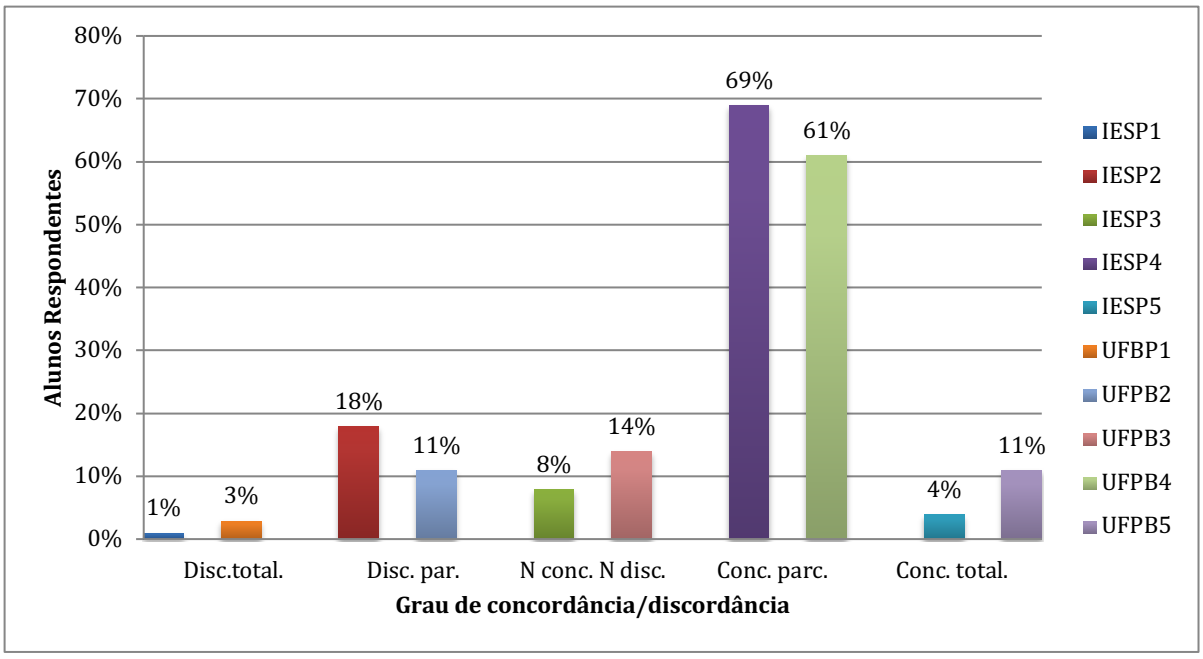


Gráfico 1 – Comparativo entre as IES quanto à satisfação da didática do corpo docente
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O gráfico 1 evidencia que a didática do corpo docente manteve-se positiva e similar em ambasas instituições, uma vez que, o percentual apresentou apenas 1% de diferença, no que diz respeito aos alunos que concordam parcialmente e totalmente. No tocante aos que nem concordam nem discordam, houve uma diferença de 6%a maior para a UFPB. Em relação aos que concordam totalmente, existe uma diferença a menor de 7% para o IESP, contudo essa mesma diferença se fez presente a menor em relação aosque discordam parcialmente na UFPB.

O professor possui uma influência muito forte no tocante ao interesse do aluno e, consequentemente o rendimento de seu aprendizado. Os docentes têm que ter zelo pela aprendizagem dos alunos, conforme estabelece o art. 13º da Lei nº 9.394 (BRASIL, 1996).

4.2 ANÁLISE DA SATISFAÇÃO REFERENTE AOS ASPECTOS DO AMBIENTE ACADÊMICO DAS IES

Os processos avaliativos nas IES são necessários para que seja assegurada aos estudantes e sociedade de forma geral, educação de qualidade, onde exista uma estrutura adequada em todos os aspectos do sistema acadêmico institucional.

O ambiente acadêmico é representado por fatores como a infraestrutura, instalações, interação do campus, gestão da instituição e outros. Esses fatores em conjunto, sustentam o bem estar do aluno, oportunizando bons resultados e satisfação.

A tabela 3 demonstraos percentuais de concordância/discordância das afirmações relativas à satisfação dos discentes no que se refere ao ambiente acadêmico.

Grau de concordância / discordância	Alunos respondentes
Discordo totalmente	3%
Discordo parcialmente	11%
Nem concordo nem discordo	9%
Concordo parcialmente	36%
Concordo totalmente	41%

Tabela 3-Satisfação quanto aos aspectos do ambiente acadêmico do IESP
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Analisandoa satisfação referente aos aspectos do ambiente acadêmico, por meio das afirmações dispostas na tabela 3, pode-se notar que a maioria dos alunos, 41%, concorda totalmente. Já os que concordam parcialmente totalizam 36%, os que discordam parcialmente totalizaram 11%, os que nem concordam nemdiscordam com essa afirmação totalizam 9% e somente 3% discordam totalmente. O ambiente acadêmico é considerado altamentesatisfatório, visto que, os alunos que concordam parcialmente e totalmente representam 77%. Os alunos que discordam parcialmente e totalmente ficaram apenas a 4% acima dos que nem concordam nem discordam.

A tabela 4 revela as notas atribuídas as afirmações que correspondem aos aspectos do ambiente acadêmico oferecidos pela UFPB.

Grau de concordância / discordância	Alunos respondentes
Discordo totalmente	8%
Discordo parcialmente	13%
Nem concordo nem discordo	14%
Concordo parcialmente	38%
Concordo totalmente	27%

Tabela 4-Satisfação quanto aos aspectos do ambiente acadêmico da UFPB
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Analisandoa tabela 4, pode-se dizer que 65% dos alunos concordam parcialmente e totalmente que a estrutura acadêmica, composta pelos serviços online oferecidos pela instituição, ambiente social adequado, grade curricular organizada, qualificação profissional e outros, é satisfatória. 14% foram indiferentes. Já 13% discordam parcialmente e 8% discordam totalmente. Tendo em vista que, o número de alunos que concordam parcialmente e totalmente obteve 65%, diz-se que a estrutura acadêmica é satisfatória. Embora o número de alunos que discordam parcialmente e totalmente seja um percentual considerado, 21%. Nessa situação, pode-se dizer que os alunos estão inseridos em um ambiente acadêmico que embora deva ser melhorado, da forma que se encontra não está interferindo na aprendizagem.

Em seu art. 3º, a Lei 10.861/ 2004 estabelece a avaliação das IES, visando fiscalizar o perfil que deve ser adotado e os procedimentos utilizados pelas instituições acima referidas, na prestação de seus serviços. Nesse segmento, serão beneficiados não apenas os estudantes, que possuem o direito de usufruir de uma estrutura que contribua para seu crescimento profissional e como cidadão, mas também pra o desenvolvimento e expansão da própria instituição.

Elaborou-se um comparativo com base nas respostas dos alunos das IES, conforme demonstrado no gráfico 2.

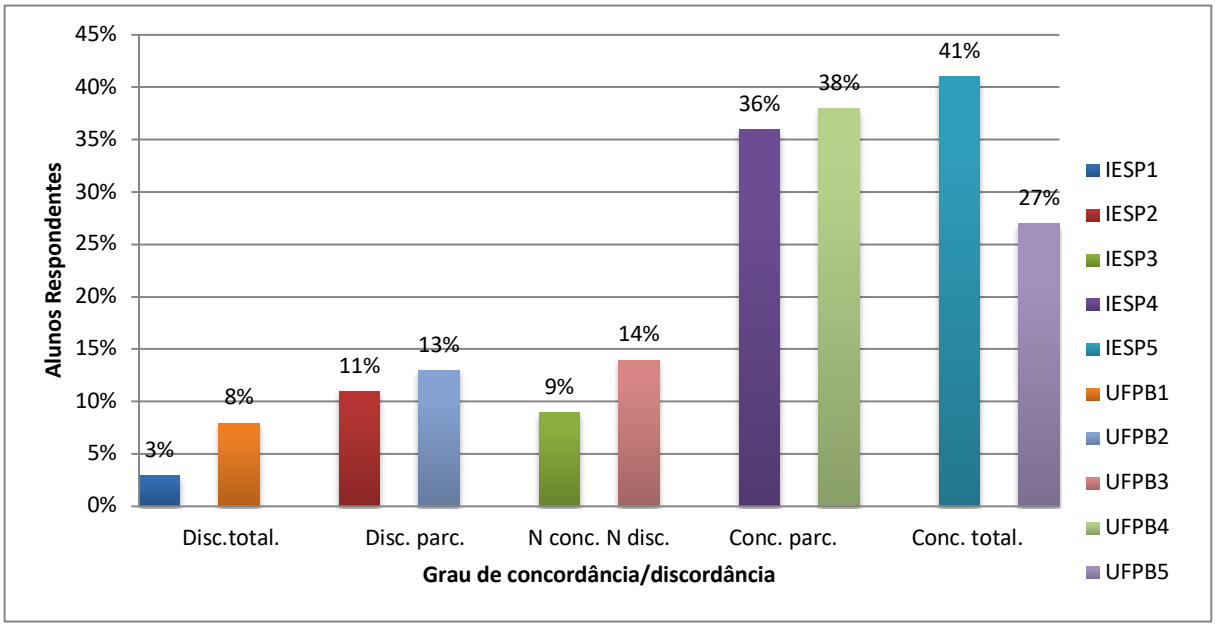


Gráfico 2 – Comparativo entre as IES quanto à satisfação dos aspectos do ambiente acadêmico
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Nesse comparativo, apresentado conforme gráfico 2, nota-se que os alunos que concordam parcialmente e totalmente no IESP possuem o percentual 12% acima que os alunos da UFPB. Em relação aos que discordam parcialmente e totalmente os alunos da UFPB ficaram 7% acima dos alunos do IESP. Nota-se que houve um equilíbrio entre as instituições apenas no percentual dos alunos que concordaram parcialmente. Dessa forma, pode-se afirmar que, embora ambas tenham apresentado um resultado satisfatório em referência aos aspectos do ambiente acadêmico, noIESP os alunos demonstram – se mais satisfeitos.

4.3 ANÁLISE DA SATISFAÇÃO POR PARTE DOS DISCENTESDAS IES

A satisfação acadêmica envolve todo percurso acadêmico. À medida que o estudante conclui cada etapa, suas concepções, interesses vão se modificando, se moldando conforme sua experiência adquirida ao longo do curso. É essencial que o aluno mantenha um envolvimento com a instituição, assim como com o professor, de maneira, que venha a fortalecer seu interesse de permanecer no curso e sentir-se satisfeito.

Nesse sentido, a tabela 5 demonstra as notas atribuídas às afirmativas que correspondem à satisfação dos alunos com o curso.

Grau de concordância / discordância	Alunos respondentes
Discordo totalmente	5%
Discordo parcialmente	9%
Nem concordo nem discordo	7%
Concordo parcialmente	50%
Concordo totalmente	29%

Tabela 5-Satisfação dos discentes do IESP
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Ao analisar a tabela 5, pode-se notar que 50% concordam parcialmente com a afirmação de que estão satisfeitos com o curso de Ciências Contábeis, 29% concordam totalmente, 9% discordam parcialmente, 7% nem concordam nem discordam e 5% discordam totalmente. Os alunos estão consideravelmente satisfeitos com o curso de Ciências Contábeis nessa instituição, pois a soma dos alunos que concordam totalmente com os que concordam parcialmente resulta em 79%. Esse percentual refletiu principalmente a interação aluno-professor, onde foi bastante positiva, assim como também o interesse, que se manteve ao

longo do curso. A soma dos que discordam parcialmente e totalmente, 14%, é exatamente o dobro dos que nem concordam nem discordam 7%.

Manter o interesse do aluno durante sua trajetória acadêmica é um desafio para a gestão institucional, bem como para os professores e todos os envolvidos no processo educacional. A tabela 6 apresenta as notas referentes às respostas dos alunos referidas às afirmativas com relação à satisfação dos discentes na UFPB.

Grau de concordância / discordância	Alunos respondentes
Discordo totalmente	0%
Discordo parcialmente	7%
Nem concordo nem discordo	17%
Concordo parcialmente	50%
Concordo totalmente	26%

Tabela 6-Satisfação dos discentes da UFPB
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Analisando a tabela 6, verifica-se que os alunos possuem um elevado nível de satisfação com o curso, visto que, através da atribuição de notas às afirmações, obteve-se que 50% concordam totalmente, 26% concordam parcialmente, 17% nem concordam nem discordam, 7% discordaram parcialmente e não há quem discorde totalmente. Desta forma, dos alunos que concordam parcialmente somados aos que concordam totalmente totalizam 76%. Ratifica-se, diante do percentual apresentado, que os alunos estão em sua maioria, satisfeitos com o curso. Para os que nem concordam nem discordam, 17%, percebe-se que, embora alguns alunos tenham permanecido até a conclusão do curso, seu interesse e satisfação durante a vivência acadêmica, não se mantiveram tão concludentes. Contudo, constatou-se que não há alunos que discordem totalmente. A fim de confrontar as respostas anteriormente observadas dos alunos das duas instituições, fez-se um comparativo esboçado no gráfico 3.

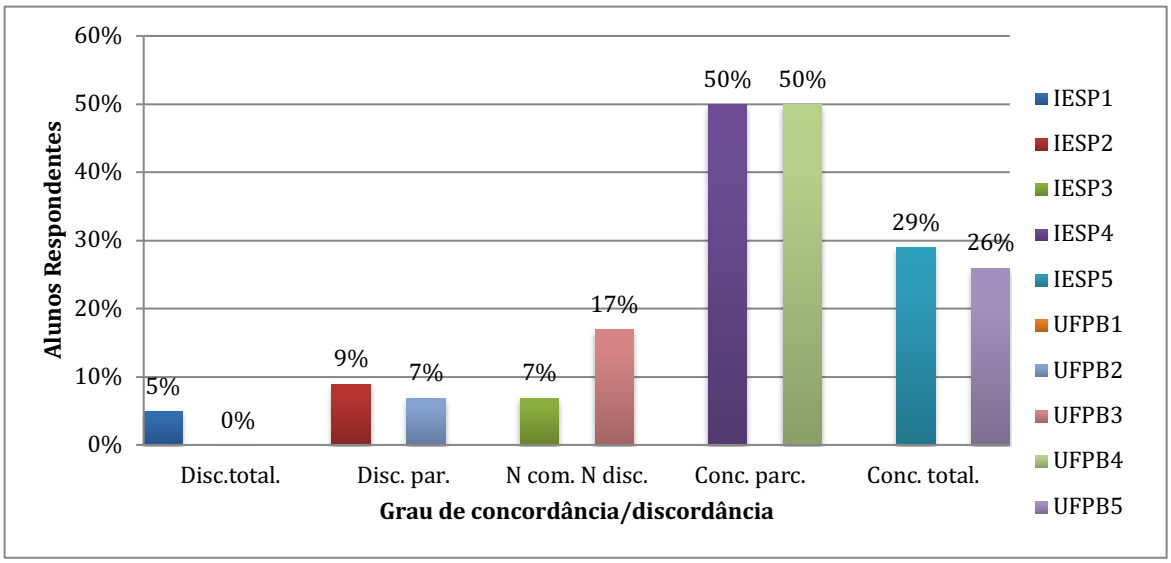


Gráfico 3 – Comparativo entre as IES quanto à satisfação dos discentes
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O gráfico 3 revelaque em ambas as instituições, o percentual dos alunos que concordam parcialmente se manteve igual em 50%, e que somados aos percentuais dos que concordam totalmente, 29% e 26%, houve uma diferença de apenas 3%. No que diz respeito aos que nem concordam nem discordam, a UFPB possui 10% a mais do IESP. No entanto, na instituição pública nenhum aluno discorda totalmente de estar satisfeito com o curso de Ciências Contábeis, ao passo que na instituição privada 5% discordam totalmente. Isto posto, os alunos estão satisfeitos com o curso nas instituições pública e privada.

4.4 ANÁLISE DOS APONTAMENTOS DE FATORES NEGATIVOS NO SISTEMA ACADÊMICO DAS IES

A satisfação com o curso abrange diversos fatores que formam o ambiente no qual o estudante de ensino superior está inserido. No intuito de buscar junto aos discentes, aspectos que eles acreditam não estarem adequados na construção do processo de aprendizagem, foi disponibilizado ao final do questionário, um espaço para que fossem apontados esses fatores de forma objetiva, bem como subjetiva.

A tabela 7 demonstra os apontamentos que foram feitos pelos alunos da instituição privada.

Fatores	Apontamentos
Ambiente social / infraestrutura	13%
Falta de oportunidade de estágio	36%
Burocracia por parte da coordenação	22%
Falta de incentivo à Iniciação Científica	22%
Outros	7%

Tabela 7- Fatores negativos no sistema acadêmico de modo geral no IESP
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Ao analisar a tabela 7, verifica-se que o percentual mais acentuado obtido pelos apontamentos dos respondentes foi 36%, que corresponde à falta de oportunidade de estágio. Em seguida, nota-se que em relação à burocracia por parte da coordenação, no que se refere à intempestividade de retorno, juntamente com a falta de incentivo à iniciação científica atingiram o mesmo percentual, 22%, quanto ao ambiente social / infraestrutura obteve 13%. No que tange a outros, foram apontadas: segurança na área externa (estacionamento) e falta de qualificação de professores em algumas áreas do curso.

O estágio é uma ferramenta que auxilia o futuro profissional contábil, na assimilação de sua aprendizagem teórica, ampliando suas possibilidades de atuação, permitindo aprimorar suas habilidades e consequentemente,avaliarposteriormente qual das funções mais se identifica.

A tabela 8 apresenta as respostas que foram dadas pelos alunos quando perguntados sobre os fatores negativos que interferem no ensino-aprendizagem nessa instituição pública.

Fatores	Apontamentos
Ambiente social / infraestrutura	63%
Falta de oportunidade de estágio	17%
Burocracia por parte da coordenação	8%
Falta de incentivo à Iniciação Científica	8%
Outros	4%

Tabela 8- Fatores negativos no sistema acadêmico de modo geral na UFPB
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Analisando a tabela 8, pode-se notar que o apontamento de percentual mais relevante foi no que diz respeito ao ambiente social/infraestrutura, pois registrou 63%, em relação à

falta de oportunidade de estágio atingiu 17%, percentual que se mantem acima da soma dos percentuais de burocracia na coordenação e falta de incentivo à iniciação científica, que registraram o mesmo percentual, 8%. Foi apontada discrepância na didática dos professores, afirmaram uns tão bons, outros ruins, no fator outros.

Perante o exposto, confirma-se que para a maioria dos alunos, as condições das salas, ar condicionados, quadro negro, ambiente social precisam ser melhorados, pra que se tenha um melhor rendimento acadêmico. O gráfico 4 contrasta os apontamentos feitos pelos alunos da IES privada, com os apontamentos feitos pelos alunos da IES pública.

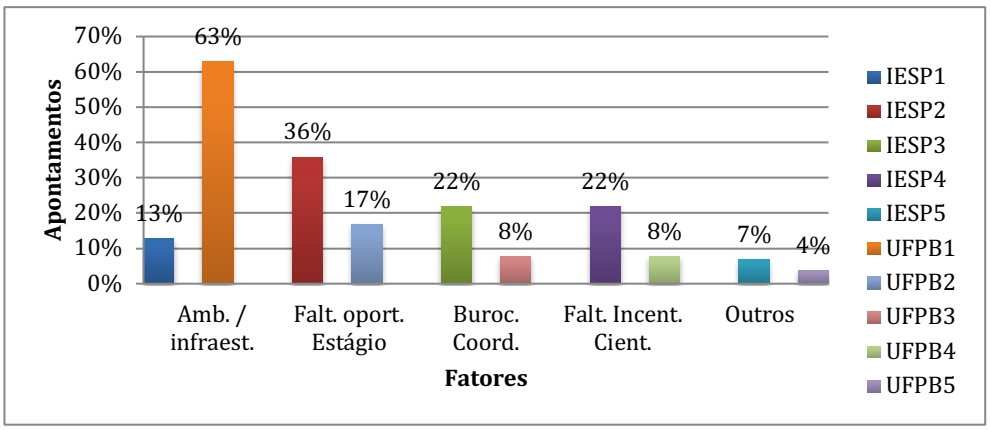


Gráfico 4 – Comparativo entre as IES quanto aos fatores negativos no sistema acadêmico Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Ao analisar o gráfico 4, pode-se dizer que em relação a infraestrutura, os apontamentos feitos para a IES pública, 63%, tiveram 50% a mais que na privada 13%. Quanto a falta de oportunidade de estágio na privada, o número de apontamentos, 36%, foi o dobro de apontamentos da pública 17%. Nos demais apontamentos a instituição privada se manteve com percentuais acima da instituição pública. Perante o exposto, pode-se afirmar que, quanto aos apontamentos, as duas IES tiveram dissemelhança nas respostas dos alunos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou os resultados da pesquisa realizada com os discentes do curso de Ciências Contábeis na cidade de João Pessoa, em duas IES, sendo uma privada e uma pública, com o objetivo de verificar a satisfação dos concluintes com seu curso de graduação.

Diante de crescentes ingressos em curso de nível superior ofertadospelas IES, torna-se necessário, haver com frequência, pesquisas acerca da satisfação dos alunos diante dos

serviços prestados por essas instituições, embora estas sejam submetidas constantemente a avaliação de órgãos competentes, todavia, é o aluno que está vivenciando o universo acadêmico, a quem deve ser garantido um ensino de qualidade.

Para a realização da pesquisa, utilizou-se questionário com aplicação da escala *Likert*, com concordância de 1 a 5, para obter o grau de satisfação em relação ao curso de Ciências Contábeis, considerando diversos fatores integrantes da estrutura acadêmica oferecidas pelas IES em questão, entre eles: a infraestrutura, corpo docente, interesse do aluno e qualificação profissional, que influenciam no aproveitamento do curso.

Os resultados da pesquisa apontam um elevado nível de satisfação geral dos discentes com o curso por eles escolhidos, comuns a ambas as instituições. Essa satisfação foi medida pela soma dos que concordam totalmente e parcialmente com as afirmações apresentadas no questionário, que totalizou 79% na instituição privada e 76% na instituição pública, levando em consideração o interesse mantido pelo aluno durante todo o curso, a interação positiva e produtiva entre aluno e professor e a satisfação de modo geral com o curso. No que se refere à didática, empenho, dedicação dos professores, foi de um alto nível de satisfação, de forma similar nas duas instituições, sendo no IESP 73% e na UFPB 72%.

No que corresponde ao ambiente acadêmico, envolvendo infraestrutura, serviços online, grade curricular, oportunidade de estágios e qualificação para o profissional contábil, o nível de satisfação foi elevado, 77% na privada e na pública atingiu um pouco menos, 65%.

No que concerne aos fatores negativos apontados pelos alunos nas respostas fechadas e abertas, que interferem no processo educacional, tiveram maior índice de apontamentos na IES privada, a falta de oportunidade de estágio, 36%, quanto a IES pública, obteve o maior índice, 63%, a questão da infraestrutura, ambiente social e outras instalações.

Uma limitação do presente estudo é a dificuldade do acesso junto às instituições, o que restringiua amostra utilizada. Portanto, os resultados ora aqui apresentados, não podem representar a satisfação dos discentes do curso de Ciências Contábeis da Paraíba. No entanto, a partir dessas declarações, os estudos posteriores poderiam se utilizar de amostra significativa, não apenas relacionada às instituições, mas também a outros cursos de graduação.

A satisfação do aluno com o curso é fator determinante no processo ensino-aprendizagem, visto que, satisfeito e interessado, permanecerá na instituição para qualificar-se

e adquirir condições de atuar no mercado de trabalho. Valoriza-se assim, a profissão e a instituição.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto nº 3.860, de 09 de Julho de 2001**. Brasília, DF. Disponível em:<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2001/decreto-3860-9-julho-2001-342382-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 23Nov. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de Dezembro de 1996**. Brasília, DF. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm>. Acesso em: 23Nov. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.861, de 14 de Abril de 2004**. Brasília, DF. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.861.htm>. Acesso em: 25Set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 12.249, de 11 de Junho de 2010**. Brasília, DF. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 18Nov. 2017.

BRASIL. Ministério da Educação.**Instituições de Ensino Credenciadas**. 2016.Disponível em:<http://portal.mec.gov.br/instituicoes-credenciadas-sp-1781541355>.Acesso em: 23Nov. 2017.

BRASIL. **Resolução CNES/CES nº 10 de 16 de dezembro de 2004**. Brasília, DF. Disponível emhttp://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 11Nov. 2017.

FARIA, Ana Cristina de.et al. **O grau de satisfação dos alunos do curso de ciências contábeis: busca e sustentação da vantagem competitiva de uma IES privada**. Enfoque: Reflexão Contábil. Vol. 25, num. 1, janeiro-abril, pp. 25-36. Paraná, 2006. Disponível em:<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307127129003>. Acesso em: 13 Nov. 2017.

FIGUEIREDO, Nébia Maria Almeida. **Método e metodologia na pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Yendis, 2008.

GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. 3. ed. rev. Atual. São Paulo: Loyola, 2008.

INEP. **Sinaes: Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior: avaliação externa das instituições de educação superior: diretrizes e instrumento**. Brasília, DF, 2006a.Disponível em:<http://portal.inep.gov.br/sinaes>.Acesso em: 25 Set. 2017.

_____. **Sinaes: Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior: da concepção à regulamentação.** 2. ed. ampl. Brasília, DF, 2004. Disponível em:<http://portal.inep.gov.br/sinaes>.Acesso em: 25 Set. 2017.

_____. **Sinaes: Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior: Exame Nacional de Desempenho de Estudantes 2006: relatório de curso: Curso de Ciências Contábeis da UnB**. Brasília, DF, 2006b. Disponível em:<http://portal.inep.gov.br/enade>.Acesso em: 25 Set. 2017.

_____. **Sinaes: Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior: da concepção à regulamentação.** 2. ed. ampl. Brasília, DF, 2009. Disponível em:<http://portal.inep.gov.br/sinaes>.Acesso em: 18Nov. 2017.

_____. **Sinaes: Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior: da concepção à regulamentação.**4. ed. ampl. Brasília, DF, 2007. Disponível em:<http://portal.inep.gov.br/sinaes>.Acesso em: 18Nov. 2017.

_____. MEC.**Censo da educação superior 2016: notas estatísticas**. Brasília, DF, 2017. Disponível em:<http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2016/notas_sobre_o_censo_da_educacao_superior_2016.pdf>.Acesso em: 29Nov. 2017.

IPEA. **Rede jornal contábil de comunicação: carreira**. Araguari, BR, 2016.Disponível em:<https://www.jornalcontabil.com.br/veja-os-10-cursos-com-maior-empregabilidade-contabilidade-possui-ocupacao-de-9387/>.Acesso em: 26Nov. 2017.

LIMA, Lucas da Silva. **Instituição de ensino superior e ambiente acadêmico: um estudo sobre satisfação com o curso e oportunidade de desenvolvimento**. 2014. 32 f. Monografia (Farmácia). Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em:<https://repositorio.ucb.br/jspui/handle/10869/5622>. Acesso em: 27 Nov. 2017.

MARION**,** José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MASETTO**,**Marcos Tarcísio. **Competência pedagógica do professor universitário**. 2. ed. rev. São Paulo: Summus, 2012.

NASCIMENTO**,**Claudinei de Lima. **Qualidade do ensino superior de ciências contábeis: um diagnóstico nas instituições localizadas na região norte do estado do paraná**. Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisino. São Leopoldo-RS. 2(3):155-166, setembro/dezembro, 2005. Disponível em:<https://fecap.br/extensao/artigoteca/Art_005.pdf>. Acesso em: 13 Nov. 2017.

SOUZA, Saulo Aparecido de; REINERT, José Nilson. **Avaliação de um curso de ensino superior através da satisfação/insatisfação discente.avaliação (Campinas)**, Sorocaba, v. 15, n. 1, p. 159-176, 2009. Disponível em:<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1414-40772010000100009&lng=pt&nrm=iso&tlng=en>. Acesso em: 24 Nov. 2017.

SUHR**,**IngeRenateFröse. **Processo avaliativo no ensino superior**. Vol. 1. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2012. Disponível em:<https://unipe.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/search?utf8=%E2%9C%93&q=inge%20renate>. Acesso em: 13 Nov. 2017.

CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS:
uma Análise do Capital Humano como Vantagem Competitiva

Carlos Augusto Medeiros Damasceno
Cleandra Almeida da Silva Lima

RESUMO: Na presente pesquisa acadêmica tem-se como desígnio analisar a Contabilidade de Recursos Humanos (CRH) como vantagem estratégica para as empresas que querem ter sua presença de forma mais atuante no mercado atual. Para alcançar tal entendimento, buscou-se estudos científicos que retratassem a respeito da Contabilidade de Recursos Humanos e sua aplicação, do valor do Capital Humano para as empresas, e da busca por entendimento sobre as vantagens competitivas que essa aplicação pode trazer. O método utilizado foi a pesquisa bibliográficacaptando, entre os principais teóricos da área, o entendimento desta temática. Atualmente, sabemos que o Capital Humano é visto como um custo para a contabilidade tradicional. Entretanto, o Capital Humano gera riquezas para as empresas. Portanto, deve-se buscar novos métodos para mostrar aos stakeholders que o Capital Humano pode ser visto como um ativo e assim agregar valor para as empresas.
PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de Recursos Humanos. Capital Humano. VantagemCompetitiva.

ABSTRACT: In the present academic research has the objective to analyze the Accounting Human Resources (AHR) as a strategic advantage for companies that want to have their presence more active in the current market. To achieve this understanding, it sought into academic researches, which reflects the respect of the Accounting Human Resources and its application, the value of human capital for businesses, and the search for understanding of the competitive advantages that this application can bring. The method used was a literature survey from the main theoretical area to achieve a better understanding of the theme. We know that human capital is seen as a cost to traditional accounting. However, the Human Capital generates wealth for businesses. Therefore, we need to seek new methods to show stakeholders that human capital can be seen as an asset and add value to businesses.
KEY-WORDS: Accouting Human Resources. Human Capital. CompetitiveAdvantage.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente compreende-se que a Contabilidade de Recursos Humanos e o Capital Humano são estratégias competitivas no mercado de grandes empresas no ramo da tecnologia. A área derecursos humanos está sendo uma das mais visadas, pois foi identificado que no momento que as grandes corporações dão valor para o capital humano, elas conseguem ativos capazes de sobressair suas expectativas. Nesse contexto, a área de recursos humanos é a responsável pela geração desses ativos humanos, contribuindo para o desenvolvimento deseus colaboradores e também buscando por outros.Portanto, as empresas buscam relacionar a contabilidade e os ativos humanos como estratégia de crescimento para as organizações do mundo moderno.

ParaChiavenato (2005, p. 4),“as empresas estão mudando suas práticas gerenciais para investir mais em pessoas, preparando-as para realizar, com qualidade, os serviços prestados

com o intuito de levar a satisfação para o cliente". Essa estratégia faz com que as empresas que investe em pessoas possam ser diferenciadas no mercado.

Aquisição de colaboradores qualificados, treinamentos, folhas de pagamento, e manutenção da qualidade humana são atividades essenciais realizadas pelo departamento de recursos humanos para a sobrevivência de uma organização dentro do mercado competitivo atual. A geração de valor é criada na identificação dos melhores profissionais para as organizações, valor esse existente no conhecimento desses colaboradores.

Para alcançar a compreensão do tema, a presente pesquisa tem como objetivo gerala análise teórica da Contabilidade de Recursos Humanos, com foco no capital humano, e como a utilização deste estudo pode gerar vantagem competitiva nas organizações.

Este trabalho busca construir uma análise bibliográfica para a compreensão do tema exposto. Dessa forma, a pesquisa bibliográfica consiste no levantamento, seleção e arquivamento de informações relacionadas à pesquisa. Sendo assim, foi selecionado artigos científicos objetivando a busca do conhecimento sobre a Contabilidade de Recursos Humanos (CRH) e o Capital Humano como vantagem competitiva para as organizações.

Uma pesquisa bibliográfica possui os seguintes objetivos: Fazer um histórico sobre o tema; Atualizar-se sobre o tema escolhido; Encontrar respostas aos problemas formulados; Levantar contradições sobre o tema; Evitar repetição de trabalhos já realizados e, por fim, comparar os resultados de sua pesquisa com outras já realizadas(CERVO *et al*., 2007).

Para isso, estruturamos este Artigo da seguinte maneira: 1) Aplicação da Contabilidade dos Recursos Humanos (CRH); 2) O valor do Capital Humano para as organizações; 3) A busca por entendimento sobre as vantagens competitivas na aplicação da Contabilidade de Recursos Humanos juntamente com o Capital Humano.

Este estudo pôde perceber que a gestão de pessoas deve buscar o alinhamento entre o conhecimento, habilidades e competências com as estratégias organizacionais para criar riquezas para as organizações. Portanto, as pessoas podem ser consideradas como parte do capital intelectual das organizações, pois são capazes de gerar valor agregado as empresas.

Assim, fica justificada essa pesquisa na contabilidade de recursos humanos. Trata-se de temática pertinente, atual e que contribui para que a comunidade acadêmica, profissionais da área e toda a sociedade possa entender quanto valor um colaborador pode gerar para as organizações, resultando, dessa forma, em ativos financeiros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: RECURSOS HUMANOS E SUA APLICABILIDADE

Empresas que buscam um crescimento constante devem investir em determinadas áreas como tecnologia, qualificação profissional e entre outros para ter o sucesso no mercado. Uma dessas áreas são os recursos humanos, a qual tem a responsabilidade de levar a integração dos conhecimentos dos funcionários para trazer resultados eficazes e geração de valor para as organizações.

A área de recursos humanos é, de modo geral, uma ferramenta gerencial com o intuito de estabelecer um sistema harmonioso entre os objetivos pessoais e organizacionais. Deve-se entender que dentro do departamento de recursos humanos existe a gestão de pessoas que tem por finalidade desenvolver processos de desenvolvimento, manutenção e monitoramento das pessoas para que elas possam desenvolver laços com a organização e gerar valor. Para Tinoco, Silva, Sell e Lima (2004, p. 2),"as entidades que buscarem a excelência da qualidade técnica e humana de seu quadro de pessoal gerarão valor agregado para as empresas".

No que se refere àgestão de pessoas, deve-se compreender que ela possui o objetivo de contribuir com ativos humanos capazes de gerar valor para a organização. Este é o trabalho dos gestores em recursos humanos: buscar capacitar e desenvolver as pessoas para que elas exerçam o melhor desempenho em seu trabalho.

A capacitação é o diferencial do capital humano quando comparado com capital estrutural, pois o ser humano é capaz de se desenvolver e contribuir constantemente para a organização, já o capital estrutural é simplesmente rotinas administrativas exercidas pelos colaboradores. Dessa forma, se o capital humano não for bem desenvolvido não há método administrativo capaz de suprir os valores gerados pelo capital humano.

O conhecimentoempírico e técnico dos colaboradores é uma fonte de ativos capazes de mudar toda uma organização. Ela é um recurso infinito, incapaz de acabar como outros recursos como água, energia e matéria prima (CREPALDI *et al.*, 2013). Quanto maior o conhecimento, maior valor será gerado. Empresas que investem no conhecimento possuem um valor ainda maior no mercado, pois elas conseguem criar projetos para elaborar futuros insumos comerciais.

Para compreender melhor esse valor, a contabilidade de recursos humanos busca avaliar quanto valor agregado pode ser gerado pelas pessoas em uma organização. Entretanto, a contabilidade tradicional ainda vê o recrutamento, treinamento e pagamento de salários

como custos. Porém, as grandes empresas notaram que para obter sucesso e mais lucratividade no mercado atual, deve-se investir em conhecimento humano, ou seja, no capital intelectual. (BELTRAME e BEUREN, 1996; ANTUNES e CESAR, 2007). Dessa forma, a ideia de que os recursos humanos são custos deve ser mudada pois o conhecimento é um ativo por excelência.

2.1 CAPITAL INTELECTUAL E O CAPITAL HUMANO

O mundo modernobusca sempre o progresso de forma mais rápida a cada dia que se passa. As facilidades no acesso das tecnologias trouxeram benefíciospara o homem. Já no mundo corporativo, essas tecnologias não mais conseguem, como antigamente, ser um ativo capaz de trazer benefícios diferenciados para sua competitividade estratégica por causa da facilidade de acesso à tecnologia dos últimos anos. Dessa forma, as empresas notaram que o que trará um diferencial em seus resultados serão os ativos intangíveis, ou seja, o conhecimento, as habilidades, as atitudes e o caráter humano. (JOÃO, 2001; ANTUNES e CESAR, 2007; TINOCO, CLARO, JOÃO e DE TORRE, 2013).

Para João (2001, p. 6),“os ativos intangíveis são denominados Capital Intelectual e compreendem todos aqueles conhecimentos tácitos ou explícitos que geram valor econômico para a organização”. As organizações que buscam ter o melhor capital intelectual conseguem tornar-semais ágeis nas respostas para os seus *stakeholders*, ou seja,seus fornecedores, colaboradores, gestores, acionistas e para a sociedade.

Outra definição do Capital Intelectual é a junção entre o Capital Humano com o Capital Estrutural. Para melhor compreensão, compreende-se o capital estrutural como toda estrutura administrativa fornecida pela organização, objetivando o cumprimento estratégico do negócio.Nesse contexto, sistemas de informática, definições do trabalho de cada setor, modelos de negócio fazem parte do capital estrutural. Já o capital humano corresponde na resposta rápida para solucionar problemas diversos no trabalho de forma eficaz, ou seja,o capital humanocompreende-se na capacidade cognitiva dos colaboradores de tomarem decisões rápidas capazes de solucionar problemas.Habilidades, conhecimento e experiência são exemplos existentes no capital humano (JÓIA, 2002).

Após a definição dada, nota-se que o capital humano é integrante do capital intelectual da organização. E esse capital pode gerar futuros resultados econômicos capazes de influenciar positivamente na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) das

organizações. Entretanto, isso dependerá do nível de importância dada pelas organizações ao capital intelectual.

Atualmente os gestores estão cientes que empresas que buscaram investir no capital humano (que são as capacidades, habilidades, conhecimento e experiência dos indivíduos para a realização de tarefas), acabam tendo mais sucesso na geração de ativos econômicos (BELTRAME e BEUREN, 1996; TINOCO, SELL, SILVA e LIMA, 2007). Sendo assim, tornou-se, portanto, dever das organizações buscar prestar serviços que tragam maior conhecimento para seus colaboradores para garantir resultados capazes de aumentar os seus ativos.

2.2 CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS

O conhecimentopassou a ser a base econômica da atualidade. Quanto maior o conhecimento, maior será o acumulo de ativos financeiros. Devemos compreender que a maior fonte de geração de riqueza é a combinação entre o homemeas técnicas de produção. Hoje, a mão-de-obra qualificada e os modelos de processosagregam um valor econômico maior aos produtos e serviços prestados pelas organizações(TINOCO, SELL, SILVA e LIMA, 2007).Sendo assim, o conhecimento do homem é a principal ferramenta geradora de ativos econômicos capazes de influenciar todos os *stakeholders*.

Com esse intuito de medir o conhecimento humano como um ativo, foi estabelecido o método chamado de Contabilidade de Recursos Humanos. Esse método tem como objetivo identificar, medir e classificar informações para avaliar os custos em recursos humanos e contabilizar seus valores. Após a avaliação, é verificado se os insumos humanos contribuem nos ativos econômicos das organizações(CREPALDI, STUANI e RODRIGUES*,* 2013*).*

Para Tinoco, Sell, Silva e Lima (2007, p.36), deve-se lembrar que a Contabilidade de Recursos Humanos tem duas vertentes principais:

> Contabilidade de custeio de recursos humanos, que se preocupa com os processos utilizados pelas organizações, os quais consomem recursos na geração de valor, especialmente de contratação, manutenção, treinamento, formação, retenção, e demandam mensuração e avaliação de custeio e de despesas;
> Contabilidade do valor das pessoas, que estuda e investiga o valor econômico das pessoas em relação à organização, em especial, os referentes à produtividade, qualidade e rentabilidade decorrentes dos processos.

Para compreender melhor como é possível fazer essa mensuração, é importante entender primeiramente o que é um ativo.Comissão de Normas Internacionais de

Contabilidade (*InternationalAccouting Standards Commitee – IASC, 1994) apud* Beltrame (1996, p. 3)estabelece que "um ativo é reconhecido no balanço quando a empresa venhareceber dele benefícios econômicos futuros".

Para Tinoco (1996, p. 43), "ativos não são inerentemente tangíveis ou físicos. Um ativo representa uma quantia econômica. Pode, ou não, estar relacionado ou ser representado por um objeto físico". A partir desse princípio, podemos afirmar que o capital humano é um ativo intangível capaz de gerar benefícios econômicos futuros.

Entretanto, a contabilidade tradicional, mesmo notoriamente sabendo que a criação de valor deriva do conhecimento, ainda contabiliza, os recursos humanos, como despesa. A justificativa para isso é que há gastos na seleção de pessoas, recrutamento, treinamento e formação adequada nos postos de trabalho. Dessa forma,diminui o patrimônio líquido e assim acaba causando uma perda no valor econômico nas planilhas contábeis. Outra justificativa é que uma aplicação financeira no colaborador não pode ser reconhecida como um ativo pois o mesmo pode pedir para sair da empresa a qualquer momento.

A contabilidade de recursos humanos, por outro lado, possui uma visão diferenciada quanto ao apresentado pela contabilidade tradicional. Ela acredita que o homem é o maior responsável por gerar ativos financeiros nas organizações graças ao seu conhecimento. Também acredita que os recursos humanos não podem ser considerados gastos, mas sim um investimento, pois eles gerarão ativos financeiros. Mesmo que algum colaborador deixe seu emprego, é do entendimento dos recursos humanos que aquele posto de trabalho será reajustado de forma natural.(TINOCO, SELL, SILVA e LIMA, 2007). Não podemos ver os recursos humanos de forma individual, mas sim de forma coletiva. Portanto, as justificativas apontadas pela contabilidade tradicional se desmitificam.

Para que os dados possam ser contabilizados pela CRH, Pacheco (1996, p. 36) propõe:

> Demonstrações financeiras suplementares onde o balanço incluiria o registro de ativos denominado valor dos recursos humanos, e a demonstração do resultado incluiria, também, uma amortização do valor dos recursoshumanos, e o relatório de origem e aplicações de recursos incluiria investimentos emrecursos humanos. Em adição, as notas explicativas a essas demonstrações financeiras adicionais, descreveriam e justificariam os métodos de avaliação e de amortização utilizados, e identificariam o valor dos gastos que foram registrados com investimento em recursos humanos e se foram auditados ou não.

Entretanto, a legislação atual não permite implementar essa proposta dada pelo referido autor,pois ela segue normas legais estabelecidas para que exista um controle na Contabilidade Financeira, que por sua vez tem por finalidade divulgar informações para o

mercado de capitais.Assim, a legislação exige que a área de recursos humanos seja tratada como um passivo e não um ativo. Para resolver esse problema, Antunes, Cesar, Perez e Formigoni(2009, p. 2) propõe:

> Assume-se que a Controladoria é a área ou função da empresa que tem como finalidade identificar, mensurar, avaliar e comunicar as informações necessárias para o planejamento, execução e controle das ações que visem à criação de valor para a empresa.

Devemos compreender que a criação de uma controladoria é de grande importância para gestores, acionistas e investidores em geral para que eles possam ter a informação necessária sobre o capital humano que está envolvido em seus negócios. Deve-se lembrar que cada colaborador possui habilidades e experiências capazes de influenciar nos resultados econômicos. Grandes empresas, especialmente na área de tecnologia, investiram nisso e estão hoje recolhendo seus frutos. Conhecimento é o grande segredo do sucesso da atualidade, capaz de gerar diferenciais econômicos daqueles que não investiram nisso.

2.3 A VANTAGEM COMPETITIVA NO CAPITAL HUMANO

A competitividade mundialfez com que as organizações buscassem métodos para medir sua competitividade no mercado em que vivem.Um exemplo disso foi o surgimento da Teoria de Recursos de Firma (*Resources-basedviewoffirm - RBV*) nos anos 90, com a finalidade de analisar a competitividade em 4 ângulos diferentes: recursos financeiros, físicos, humanos e organizacionais (ANTUNES, CESAR,PEREZ e FORMIGONI,2009).

Dentre os diferentes recursos apresentados pela Teoria de Recursos de Firma, nota-se que os recursos humanos estão incluídos como um fator determinante na competitividade, pois ele é um recurso intangível, ou seja, um recurso que não é tão fácil de se adquirir, pois esse recurso vem do conhecimento do ser humano, ou seja, na intelectualidade do mesmo. A notoriedade desses recursos intangíveis só foi constatada de forma mais abrangente nos tempos atuais, pois a facilidade na obtençãodetecnologia, métodos de produção, estrutura e muitos outros recursos tangíveis fizeram com que os valores tangíveis impactassem em menor proporção na competitividade do que os intangíveis.

Os insumos intangíveis são a grande força de geração de ativos capazes de fazer crescer uma organização em pouco tempo de existência. Exemplos disso são as empresas Google e Facebook, ambas com menos de duas décadas de mercado, mas com seu balanço

patrimonial girando em torno de bilhões de dólares. Para exemplificar isso, uma definição bem clara foi dada por Antunes, Cesar, Perez e Formigoni(2009, p. 4), que disse:

> O ser humano e seu conhecimento é considerado capital para os economistas por possuir capacidade de gerar bens e serviços, por meio do emprego da sua força de trabalho e do conhecimento, constituindo-se em importantes fontes de acumulação e de crescimento econômico.

Assim sendo, os gestores da atualidade, ao buscarem por vantagem competitiva, acabam tendo que identificar os bons profissionais disponíveis no mercado para transformá-los em um capital humano capaz de trazer consigo o diferencial econômico tão esperado pelas organizações.

O capital humano é o grande gerador de vantagem competitiva, pois ele é o responsável por gerar insumos intangíveis. Para otimizar os seus benefícios, Antunes, Cesar, Perez e Formigoni(2009, p. 3) propõe:

> Duas condições precisam ser atendidas: 1) que a valorização do elemento humano faça parte dos valores organizacionais (Cultura Organizacional) amplamente disseminado pela Missão e Visão da empresa e 2) que haja uma atuação da área de Recursos Humanos (RH) para uma atuação mais estratégica, e fornecer as informações necessárias para os gestores.

Sendo assim, o capital humano deve ser bem trabalhado na cultura organizacionale ser aplicado de forma estratégica para que gere ativos financeiros esperados. A função da área de Recursos Humanos é aplicar métodos para desenvolver seus colaboradores, contabilizar seus recursos intelectuais pela Contabilidade de Recursos Humanos para checar se a geração de valor é esperada ou não(BELTRAME e BEUREN, 1996).

Não há dúvidas de que os ativos intangíveis são os responsáveis por dar um diferencial na empresa. Esses ativos são únicos, tão singulares que fazem com que as entidades busquem produzi-las graças ao seu valor gerado e, a partir do momento que o conhecimento fosse adquirido, ela poderá ser passada para outros e assim gerar ainda mais um Capital Humano capaz de mudar uma DRE no final de todo exercício financeiro.

2.4 RESULTADOS

Após análise de vários artigos científicos sobre o tema, é notável que a aplicação de modelos de avaliação e mensuração dos ativos humanos, como a Contabilidade de Recursos Humanos, são métodos extremamente valiosospara as organizações que buscam um

crescimento constante. Para as empresas que investem em desenvolvimento humano, ou seja, transformando o homemem ativos intangíveis, notam que a capacidade de gerar valor é muito alta. Tinoco, Claro, João e De Torre (2013, p. 5) exemplifica isso ao dizer que:

> Embora a Contabilidade de Recursos Humanos possa ser elaborada como uma ferramenta administrativa para fins de gestores internos, ela também pode ter utilidade significativa para investidores e outros usuários externos de relatórios contábeis. Esta só será importante se atender aos requisitos da informação demandada por usuários externos. Isto porque acionistas atuais e potenciais e outros usuários, seus *stakeholders*, estão interessados em obter informação acerca dos ativos humanos de uma entidade e do valor adicionado que agregam.

Portanto, quando os acionistas deparamcom os resultados obtidos, descobrem que seus investimentos nesses ativos são o mais precioso que suas organizações possam ter. Sendo assim, a capacidade de mensurar esse ativo é tão importante quanto a mensuração dos ativos financeiros, pois um gera o outro. Dessa forma, estudiosos da área apontam que a aplicação da Contabilidade de Recursos Humanos é uma peça chave para o sucesso organizacional.

Numa economia cada vez mais impulsionada pelo conhecimento, o Capital Humano se destaca como pedra angular desta economia moderna. O conhecimento dos colaboradores é capaz de potencializar rendimentos futuros, fato que acaba caracterizando-o como ativo. Portanto, ao capitar, selecionar e treinar bons profissionais, eles tornar-se-ão o Capital Humano da organização, podendo, assim, ser entendido como estratégia organizacional para levar consigo o título de vantagem competitiva e se destacar dentre todos os concorrentes de mercado.

Mesmo a Contabilidade de Recursos Humanos e o Capital Humano serem considerados uma vantagem estratégica para os negócios, é, infelizmente, pouco utilizado pelas organizações, especialmente as brasileiras. Isso acontece devido a alguns fatores. Primeiramente, por causa da falta de entendimento nos ativos intangíveis, ou seja, no Capital Humano, e acabam deixando de lado o desenvolvimento de indicadores de desempenho para medi-lo. Segundo, a contabilização do Capital Humano, ou seja, a sua mensuração, é de difícil compreensão pois ainda não possui métodos testados capazes de trazer resultados concretos. Terceiro, a rigidez da legislação e dacontabilidade tradicional fazem os gestores terem mais dificuldades de implementar a Contabilidade de Recursos Humanos como estratégia chave para o sucesso. Entretanto, com o grande sucesso das empresas no ramo de tecnologia, conhecidas por investirem em seu Capital Humano, outros nichos de mercado estão mudando

sua atenção para o tema e, aos poucos, estabelecerão seu próprio método de lidar com seu Capital Intelectual.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade de Recursos Humanos, pelo que pudemos verificar é, sem dúvida uma ferramenta gerencial necessária para aqueles gestores que buscam obter sua vantagem competitiva baseada nos ativos intangíveis, pois ela permite comparar os custos em recursos humanos com o retorno esperado em ativos financeiros.

Os resultadosdos artigos, periódicos e teses pesquisados sobre o tema proposto apontam que o Capital Humano e a Contabilidade de Recursos Humanos não são somente uma vantagemtemporária, mas também uma grande fonte de geração de ativos financeiros para as organizações de forma contínua. Entretanto, a contabilidade tradicional ainda não o vê como um ativo, e sim um passivo no balanço, justificando-se pela legislação vigente que apoia esse tipo de método.

Além disso, independente da aparente contradição que envolve a questão, percebeu-se que os estudiosos na área estão cada vez mais enxergando a necessidade de ser contabilizado o ativo mais valioso da modernidade: o Capital Humano.

Sendo assim, conclui-se que existe a necessidade de uma discussão maior sobre o tema propostopara que em um futuro próximo possa acontecer mudanças na contabilidade tradicional para implementar essa importante ferramenta gerencial chamada de Contabilidade de Recursos Humanos que é capaz de influenciar positivamente nos resultados finais das organizações.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria Thereza P. MARTINS, Eliseu. **Gerenciando o capital intelectual: uma proposta baseada na controladoria de grandes empresas brasileiras**. *REAd,* ed. 55, v. 12, n. 7, jan-abr, p. 1-22, 2007.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa; CESAR, Ana Maria RouxV.Coelho. **A gestão do capital humano sob o enfoque contábil - um fator de competitividade empresarial.**Revista de Economia e Relações Internacionais / Faculdade de Economia da Fundação Armando Alvares Penteado. - Vol. 6, n. 11 (2007) - São Paulo: FEC-FAAP, 2007.

ANTUNES, Maria T. Pompa; CESAR, Ana Maria Roux V.C.; PEREZ, Gilberto; FORMIGONI, Henrique. **Análise Empírica da Percepção dos Gestores de Controladoria e de Recursos Humanos sobre a Contribuição do Capital Humano para a Criação de Vantagem Competitiva em Empresas Brasileiras.** XXXIII Encontro ANPAD. São Paulo, 2009.

BELTRAME, Claudia; BEUREN, Ilse Maria. **Mensuração e Contabilização dos Recursoshumanos.**Disponível em:<www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1998_ART520.pdf>, acessado em 05/10/2016.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A; DA SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas**. Segunda Edição, Totalmente Revista e Atualizada. Editora Campus, 2005, p. 4.

CREPALDI, Paola Guariso, STUANI, Luiz Henrique; RODRIGUES, Paulo Ricardo. **A Importância da Gestão de Contabilidade de RH nas Organizações.** Disponível em:<https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol__1373923274.pdf>.Acessado em 06/10/2016.

JOÃO, Belmiro do Nascimento. **Das Competências essenciais às estratégias baseadas no conhecimento.** Congresso XXV da ANPAD. Rio de Janeiro, 2001.

JÓIA, Luiz Antonio. **Medindo o capital intelectual**.Disponível em:<http://www.ebape.fgv.br/>.Acessado em 05/10/2016.

PACHECO, Vicente. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade de recursos humanos e seu poder de informação**. Dissertação de Mestrado. São Paulo, FEA/USP, 1996.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Contribuição ao estudo da contabilidade estratégica de recursos humanos.**Tese de Doutorado. São Paulo, FEA/USP, 1996.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; SILVA, Tárcísio Pedro da Silva; SELL, Isair; LIMA, Mirian Leopoldina H. de. Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos: No Contexto da Gestão do Conhecimento**. XI Congresso Brasileiro de Custos.** Porto Seguro, 2004.

TINOCO, J. E. P.; SELL, I.; LIMA, M. L. H.; SILVA, T. P. Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos: No Contexto da Gestão do Conhecimento. **Revista de Negócios.** Blumenau, v. 12, n. 2, p. 34 - 55, abril/junho 2007

TINOCO,João Eduardo Prudêncio; CLARO, José Alberto C. S.; JOÃO, Belmiro do Nascimento; DE TORRE; Ramon Eduardo Lopez. Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos: Estudos de Caso no Setor de Siderurgia Integrada.**Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 18, n.2, p. 1 - p. 18, mai/ago., 2013.

A IMPORTÂNCIA DO DEPARTAMENTO DE PESSOAL NA ROTINA DO COMÉRCIO VAREJISTA: UM ESTUDO DE CASO EM JOÃO PESSOA

Luan Silva de Aguiar[1]
Cleandra Almeida da Silva Lima[2]

RESUMO:Com o avanço do mercado, se intensificou a necessidade do acompanhamento intensivo por parte do Departamento de Pessoal. Dentro da contabilidade, o setor de pessoal é uma repartição fundamental para toda organização que possui informações que contribuem para a gestão administrativa e financeira. É um setor indispensável para asempresas, pelo fato, de ser uma ferramenta importante para tomada de decisão evitando falhas e prejuízos futuros. Diante disto, o estudo tem por foco especificar as rotinas do Departamento de Pessoal, com análise específica em um comércio varejista na cidade de João Pessoa, com o objetivo geralde demonstrar a eficácia do Departamento de Pessoal. Portanto, fez-se uso de pesquisa bibliográfica inicialmente, exploratória, qualitativa e estudo de caso. Conclui-se que os procedimentos realizados pelo Departamento de Pessoal são de extrema importância na rotina de um comércio varejista, sugerindo que outras pesquisas referentes ao mesmo ramo de atividade da empresa sejam aplicadas.
PALAVRAS-CHAVES: Importância. Departamento de Pessoal. Comércio Varejista.

ABSTRACT: With the advancement of the market, the need for intensive monitoring by the Personnel Department has intensified. Within accounting, the personnel sector is a key breakdown for any organization that has information that contributes to administrative and financial management. It is an indispensable sector for companies, for the fact, to be an important tool for decision making avoiding failures and future losses. In view of this, the study focuses on the routine of the Personnel Department, with specific analysis in a retail trade in the city of João Pessoa, with the general objective of demonstrating the effectiveness of the Personnel Department. Therefore, we used bibliographic research initially, exploratory, qualitative and case study. It is concluded that the procedures performed by the Personnel Department are extremely important in the routine of a retail trade, suggesting that other research related to the same branch of activity of the company are applied.
KEYWORDS: Importance. personal department . retail business.

1 INTRODUÇÃO

O Departamento de Pessoal é uma repartição fundamental para toda organização, ou seja,possui informações que contribui de maneira significativa para gestão administrativa e financeira. Em sua maioria as entidades organizacionais cotidianamente produzem uma série de documentos, relatórios e ferramentas de controle. Neste ínterim, o departamento de pessoal tem seu papel de fornecer informações para os administradores e o órgão fiscalizador.

[1] Técnico em Contabilidade pela Academia de Comércio Epitácio Pessoa, Graduando em Ciências Contábeis da IESP Faculdades. Email: luansilva13@hotmail.com
[2]Professora orientadora, Graduada em Licenciatura Plena Matemática pela Universidade Aberta Vida e Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP, Especialização em Auditoria Pública e Auditoria Contábil/Fiscal pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP, Docente do curso Ciências Contábeis da disciplina Prática Contábil I e Estágio Supervisionado I e II do Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP. Email: cleandrah@hotmail.com

No entanto, é válido ressaltar que, com as frequentes mudanças no mercado de trabalho, tecnologia e legislação trabalhista, a complexidade dos procedimentos que requerem um acompanhamento do Departamento de Pessoal, são elucidadas de acordo com a dinâmica específica do setor, podendo assim possibilitar um controle mais eficiente á empresa, e desta forma, proporcionar um ambiente seguro e confiável para toda organização.

Neste sentido, percebemos que a rotina do setor pessoal, oferece todas às informações e movimentações trabalhistas da empresa e de seus empregados, com o propósito de garantir o dinamismo da entidade, possibilitando atender as necessidades de ambas as partes. Nesta perspectiva, compete ao profissional do Departamento de Pessoal: a folha de pagamento, processo de admissão, guias de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cálculos de férias, 13º salário, entre outros.

Diante do contexto, nos inquietamos em entender como funciona a dinâmica do Departamento de Pessoal quando a entidade refere-se a um comércio varejista, ou seja, mediante a especificidade da área, objetivamos demonstrar a eficácia do Departamento de Pessoal em um comércio varejista na cidade de João Pessoa. Para tanto, buscaremos conceituar a entidade enquanto espaço, pontuando as características deste tipo de comércio; demonstraremos as competências do Departamento de Pessoal no geral e no comércio varejista; descreveremos os fatos pertinentes à empresa comercial; explanaremos, mediante estudo de caso, a atuação e a contribuição do Departamento de Pessoal.

Este trabalho justifica-se por contribuir para a valorização do Departamento de Pessoal e seus profissionais, como ferramenta fundamental para tomada de decisão evitando falhas e prejuízos futuros para empresa, buscando assim, alcançar resultados positivos para entidade. No entanto, enquanto produção acadêmica, destacamos que este pretende contribuir quanto ao conhecimento específico das Ciências Contábeis, precisamente de forma teórica nas bases legais de conteúdo referente ao Departamento de Pessoal, abordando conceitos de forma que venha pleitear sua importância e dinâmica prática, tal como também, poderá torna-se um documento para profissionais do setor pessoal, principalmente quanto a este setor em um comércio varejista, uma vez que busca apresentar a importância de uma política organizacional equilibrada para tomada de decisão.

Para cumprir estes objetivos, o caminho metodológico adotado permeará uma pesquisa bibliográfica inicialmente, exploratória, qualitativa e estudo de caso, no qual adotaremos técnicas de pesquisa em plataformas digitais, artigos, revistas, livros, formulários, entre

outros. Por meio do estudo de caso em comércio varejista de João Pessoa, a importância do Departamento de Pessoal com relação à empresa.

Para base teórica, dialogaremos com Aristeu de Oliveira por meio das obras “Manual de Prática Trabalhista”e “Cálculos Trabalhista”; com - Juracy Parente por meio da sua obra “Varejo no Brasil”,entre outros.

O trabalho está organizado em três partes, na qual a primeira consta desta Introdução, na qual pontuando o tema, justificativa, objetivos, problemas e metodologia aplicada. Em seguida apresentamos o desenvolvimento da pesquisa no aspecto teórico, estudo de caso e resultados. E na última parte consta das considerações finais.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO-METODOLÓGICO

2.2 PROCEDIMENTOS COMUNS DO DEPARTAMENTO DE PESSOAL

Inicialmente, para aprofundarmos sobre os procedimentos que pertencem ao Departamento de Pessoal, se faz pertinente apresentarmos em um todo sua configuração.

2.2.1O Departamento de Pessoal

De acordo com Delfino et al. (2013, n.p),

> O Departamento de Pessoal surgiu na década de 30, e ainda hoje é confundido com o setor de Recursos Humanos, expressão vinda desde a época da escravidão, onde os senhores designavam pessoas conhecidos como capitães para cuidar dos escravos a quem viam como máquinas, meros equipamentos dos quais extraiam o máximo deles. Porém, o D.P priorizava apenas o lucro, ainda com a visão de que os empregados eram apenas ferramentas parte do processo de produção. Ou seja, eram apenas números.[3]

Sendo Assim, observamos que o Departamento de Pessoal tem seu papel fundamental na história como ferramenta de controle, uma vez que ao recorremos ao contexto, perceberemos que existe desde a época da escravidão, ou seja, um período referente há aproximadamente três décadas. Atualmente, o DP proporciona às organizações meios de manter o equilíbrio e o bom relacionamento no seu ambiente de trabalho, indispensável para os mais variados serviços.

[3]Disponível em: <https://pt.slideshare.net/geisilaine/trabalho-de-departamento-pessoal> Acesso em: 04 set. 2017.

Por outro lado, Silvestre (2014, n.p), pontua

> [...] A função do DP era realizar somente a parte burocrática da empresa fazendo as admissões, demissões, advertências, freqüência, folhas de pagamento e outras atividades inerentes ao departamento. O funcionário ficava totalmente alheio ao que passava na empresa. Foi nessa época que surgiu a expressão "mão de obra", pois o trabalhador era apenas um operário que deveria executar as suas tarefas que seu chefe lhe determinava [...][4]

Desta forma podemos perceber que atualmente o Departamento de Pessoal tem como focoregistrar todos os fatos pertinentes à administração de pessoal, de acordo com as normas e legislação trabalhista, se empenhando em estabelecer uma relação equilibrada entre empresa e empregado.

De acordo com Sena (2012, p. 19), a função do Departamento de Pessoal é "Administrar a movimentação de pessoal entre empregador e empregado, preparar folha de pagamento, férias, 13ºsalário, rescisão de contrato de trabalho, encargos sociais". Sendo assim, compartilhando com esse autor,podemos compreender o quão é importante o Departamento de Pessoal na entidade organizacional, sendo esteresponsável por toda movimentação trabalhista, admissões, rescisões, entre outros. No entanto, procurando compreender a lógica do DP quanto ao comércio varejista, concordamos comParente (2011, p. 366), quando o mesmo destaca que "O varejo é uma atividade intensiva de pessoal e as despesas com salários, encargos e benefícios representam quase metade dos custos operacionais da empresa." Ou seja, partindo deste conceito de Parente (2011), compreendemos que o ramo do comércio varejista é essencialmente pessoal, ou seja, o Departamento de Pessoalé um setor, nesta lógica, de esfera fundamental, uma vez que é responsável por tais procedimentos que exercido de maneira eficiente, gera um ambiente equilibrado entre empregado e empregador, situação que proporciona a chave para o sucesso da empresa.

2.2.2 Empregado e Empregador

Empregador é o representante da empresa, sendo este administrador ou na entidade conhecido como proprietário apenas, no qual proporciona meios para a atividade econômica naquele ambiente de trabalho. Segundo Sena (2012, p. 19) "Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços".

[4] Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/carreira/a-sua-empresa-ainda-esta-na-era-do-departamento-pessoal/76374/>Acesso em: 02 set. 2017.

Empregado, por sua vez, é a pessoa física que presta serviço a outro, ou seja, é um servidor doempregador, o qual oferece a sua força de trabalho tendo em vista o salário.

Tal como afirma Gonçalves (2012, p. 69) que descreve empregado como "toda pessoa física que presta serviços habitualmente a empregador, sob dependência deste e mediante salário é empregado".Ao empregado cabe para além da oferta da sua força de trabalho, o mesmo precisa, dentro da lógica capitalista, possuir habilidades necessárias ao serviço ofertado. Neste sentido, em sua maioria, o empregado é a pessoa física que ao ofertar seu trabalho, oferta também conhecimentos específicos adquiridos de maneira formal (cursos, oficinas, treinamento, formações, entre outros) ou informal (experiência), que são essenciais para o ciclo vital da empresa.

2.2.3 Registro de Empregados

O registro de empregados é o meio pelo qual as informações pessoais dos empregados são devidamente cadastradas na empresa, tornando-se este um documento essencialpara o arquivo, procedimento pelo qual o Departamento de Pessoal executa com precisão, sendo resguardadade quaisquer fiscalizações dos órgãos responsáveis.

Oliveira(2014, p. 03), relata o que vem a ser o registro de empregados:

> A empresa regida pela CLT, ao admitir um empregado, deverá registrá-lo no livro, na ficha ou no sistema eletrônico. O livro ou ficha serão autenticados pelo fiscal do trabalho, quando da fiscalização no estabelecimento empregador, não sendo necessária a autenticação para as empresas que optarem pelo sistema informativo de registro de empregados, conforme Portaria nº 41, de 28-03-2007 (*DOU* DE 30-3-2007) (verificar item 13.3, livro ou ficha de "Registro de Empregados") [...].

Assim sendo, este instrumento é uma fonte de trabalho essencial para que o profissional de Departamento de Pessoal, responsável pelos procedimentos é utilizado em quaisquer atividades que execute, conforme o Ministério do Trabalho e Emprego – MTE exige. O mesmo deve manter os contratos de trabalho, fichas ou livro de registro de empregados atualizados para evitar problemas com fiscalização do MTE, resguardando a empresa de multas por infrações.Além disto, não podemos deixar de pontuar que o livro de registro de empregados, é o guardião da memória histórica da empresa, ou seja, são as fontes que nos permitem entender o contexto da entidade a qualquer tempo da sua existência.

2.2.4Documentação

É comum ao empregado entregar ao Departamento de Pessoal da empresa, toda documentação necessária, para que sejam realizados todos os procedimentos pertinentes ao processo de registro do mesmo no banco de dados da empresa.

Desta forma existe todo um corpo documental a ser analisado pelo Departamento de Pessoal para que uma pessoa física possa ser registrada em uma empresa. Segundo Oliveira (2014, p. 05) são eles:

- Carteira de Trabalho e Previdência Social.
- Cédula de identidade.
- Título de eleitor.
- Carteira Nacional de Habilitação – CNH.
- Certificado de reservista.
- "Menor estudante": declaração da escola que confirme estar freqüentando algum curso.
- Cadastro de Pessoa Física (CPF) – Titular e dependentes.
- Exame médico.
- Fotografias.
- Certidão de nascimento ou casamento.
- Certidão de nascimento dos filhos menores de 14 anos ou inválidos de qualquer idade, necessária para o pagamento do salário-família.
- Caderneta de Vacinação e comprovação escolar: até seis anos de idade caderneta de vacinação, e a partir dos sete anos de idade, comprovação semestral á escola para pagamento do salário-família.
- Comprovante de residência atualizado (água, luz, gás ou telefone).

Observando a documentação exigida podemos perceber que este *corpus* documental resguarda a empresa desde aos compromissos do cidadão com a legislação trabalhista, eleitoral, física, educacional, saúde, relacionamento familiar e residencial. Ou seja, a documentação permite ao empregador uma visualização social da atuação do empregado. Esta documentação deve ser guardada juntamente com o registro, em pastas rigorosamente organizadas pelo setor.

2.2.5 Documentosde Preenchimentos da Empresa

Ainda no que diz respeito à admissão do empregado, vale ressaltar a série de documentos de rotina do Departamento de Pessoal, logo depois de solicitar todos os documentos necessários e essências, são eles:.

2.2.5.1 Carteira de Trabalhoe Previdência Social

Conforme Oliveira (2014, p. 07 e 08 grifo do autor), diz que:

> Para registro do empregado serão necessárias as seguintes anotações na carteira de trabalho:
> a) Preencher na página **contrato de trabalho** os dados da empresa. Em caso de o candidato proceder de outra empresa, verificar se deu baixa do registro anterior; caso não houver ocorrido à baixa, informar ao candidato. [...]
> Observe-se, porém, que um empregado pode trabalhar em outra empresa, desde que seja em horários diferentes.
> b) Registro e Anotações na Carteira de Trabalho e Previdência.
> A carteira de Trabalho e Previdência Social será obrigatoriamente apresentada, contra recibo, pelo trabalhador ao empregador que admitir, o qual terá o prazo de quarenta e oito horas para nela anotar, especificamente, a data de admissão, a remuneração e as condições especiais, se houver, sendo facultada a adoção de sistema manual, mecânico ou eletrônico, conforme art. 29 da CLT.
> c) Se é prática rotineira da empresa fazer contrato de experiência, registrar em **anotações gerais** a existência do contrato. Esse prazo não poderá exceder a 90 dias.

Na figura 01às anotações da CTPS- Carteira de Trabalho e Previdência Social deve estar preenchidos os campos no que se refere ao empregador, contendo assim: CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoal Jurídica, Endereço Completo e Especialidade do Estabelecimento, informações sobre o Cargo que será exercido pelo empregado, CBO – Código Brasileiro de Ocupação, data de admissão e remuneração especifica, e por fim assinatura do empregador ou representante legal.

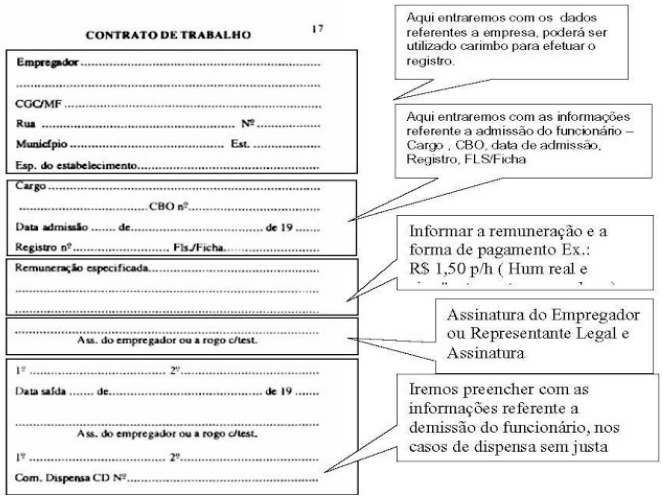


Figura 01–Campos de Anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social
Fonte: (ALVAR, 2010).

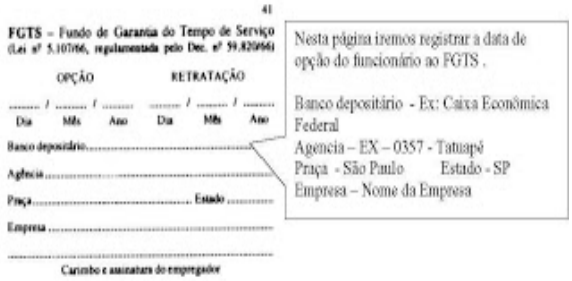


Figura 02 – Campo de Anotação de Opção pelo FGTS:
Fonte: (ALVAR, 2010).

Nesta página será registrada a data de opção do funcionário ao FGTS, caso o funcionário opte pelo FGTS, o mesmo será recolhido contando a partir da data.

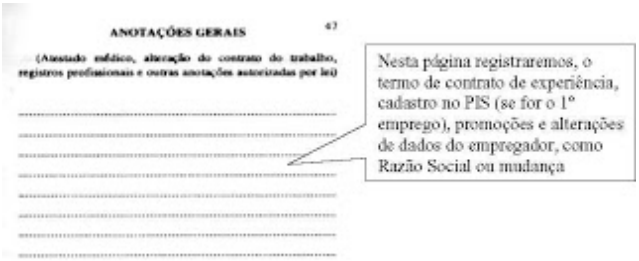


Figura 03 – Anotação na CTPS da primeira admissão referente ao PIS:
Fonte: (ALVAR, 2010).

Esse campo deverá conter o termo de contrato de experiência, caso necessário, e também cadastro no PIS (se for o primeiro emprego), promoções e alterações de dados do empregador, como Razão Social entre outras.



Figura 04 - Anotação na CTPS referente a contrato de experiência:
Fonte: (ALVAR, 2010).

A figura 04 ilustra caso em que o empregado seja contrato por um período de experiência que não poderá exceder o prazo máximo de 90 dias, será registrado na página de anotações gerais tais condições.

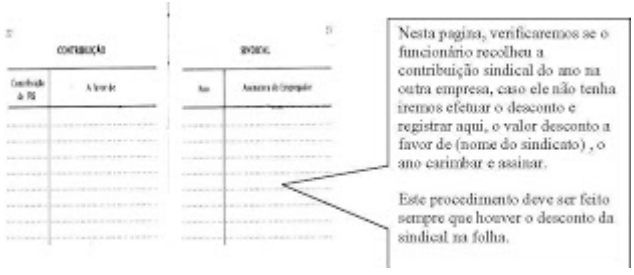


Figura 05 - Anotação na CTPS referente a recolhimento da contribuição sindical:
Fonte: (ALVAR, 2010).

A figura 05 demonstra a página que representa toda a contribuição sindical recolhida pelo funcionário durante todo o período que o mesmo esteve trabalhando, caso tenha recolhido será efetuado o desconto e registrado no campo com o nome do sindicato, ano, valor e carimbo de assinatura do representante legal.

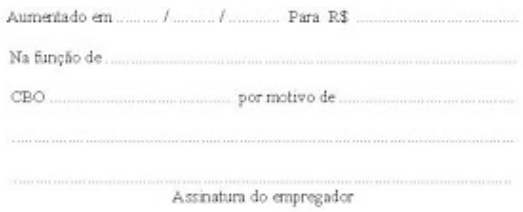

Aumentado em ..... / ..... / ..... Para R$ .....
Na função de .....
CBO ..... por motivo de .....
.....
.....
Assinatura do empregador

Figura 06 – Anotação na CTPS referente a aumento salarial.
Fonte: (ALVAR, 2010).

Quanto à figura 06, neste campo será feito todas as alterações de salário e função, sofridas durante o período em que o empregado estiver contratado, observando os dissídios e convenções coletivas do trabalho.

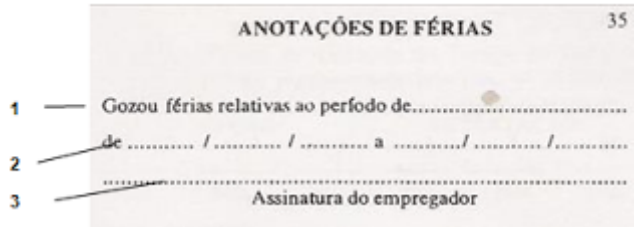


Figura 07 – Anotação na CTPS referente a férias:
Fonte: (ALVAR, 2010)

A figura 07 refere-se às férias, onde será feita às anotações na CTPS, no que diz respeito ao período aquisitivo de férias (1), data do início e termino das férias (2) e Assinatura do empregador (3).

Diante deste contexto, percebemos que, tais obrigações fazem parte da rotina de trabalho de um profissional do Departamento de Pessoal, responsável pelo registro e controle de tais informações na CTPS- Carteira de Trabalho e Previdência Social, para que de forma alguma atue em desacordo com o que a legislação exige, evitando assim infrações e prejuízos onerosos para o empregador. Assim fica evidente mais uma vez da necessidadedesse Setor na entidade organizacional.

2.2.6Folha de Pagamento

A folha de pagamento é de extrema utilidade como modelo operacional de atividade principal do Departamento de Pessoal, nos registros de todos os proventos e descontos mensais, no qual se podem alcançar todas as obrigações mensais trabalhistas e previdenciárias.

De acordo com Oliveira (2014, p. 108 e 109**grifo do autor**), diz que:

> A folha de pagamento divide-se em duas partes distintas: **Proventos e Descontos.**
> A parte de *proventos* engloba:
> - Salário.
> - Horas extras.
> - Adicional de insalubridade.
> - Adicional de periculosidade.
> - Adicional noturno.
> - Salário-família.
> - Diárias para viagem.
> - Ajuda de custo.
>
> A parte de *descontos* compreende:
> - Quota de Previdência.
> - Imposto de Renda.
> - Contribuição sindical.
> - Seguros.
> - Adiantamentos.
> - Faltas e atrasos.
> - Vale-transporte.
>
> Algumas empresas fazem o pagamento de seus empregados no último dia do mês; neste caso é necessário fechar a folha de pagamento alguns dias antes, ganhando-se assim tempo necessário para cálculo dos devidos proventos e descontos. Outras empresas realizam o pagamento no limite máximo exigido por lei: o quinto dia útil do mês subseqüente ao vencido, se o pagamento for semanal ou quinzenal, conforme IN nº 01/89.
> O apontamento é feito em geral pelo sistema, tendo como base o espelho de ponto; somam-se as horas trabalhadas, inclusive as horas extras, e observam-se as faltas e atrasos para o não pagamento.

Desta maneira, a folha de pagamento é uma das principais tarefas desenvolvida no Departamento de Pessoal, com missão de fornecer mensalmente todos os rendimentos e descontos dos colaboradores devidamente registrados, sendo uma prova documental de pagamento de salários dos empregados ou prestadores de serviço.

2.2.7 Rescisão do Contrato de Trabalho

A rescisão do contrato de trabalho é um fato no qual acontece especificamente quando á extinção do vínculo entre empregado e empregador. Iremos abordar alguns tipos de

rescisões mais comuns nesta relação, que exige certa especialidade do profissional contábil responsável pelo Departamento de Pessoal.

Concordamos com a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT (2015, p. 441**grifo do autor**),

> **Art. 477. É assegurado a todo empregado, não existindo prazo estipulado para a terminação do respectivo contrato, e quando não haja ele dado motivo para cessação das relações de trabalho, o direito de haver do empregador uma indenização, paga na base de maior remuneração que tenha percebido na mesma empresa.**[5]

Uma das rescisões mais comuns é a dispensa por justa causa, afirma Gonçalves (2012, p. 109) que,

> Durante a vigência do contrato, o empregado deverá cumprir suas atribuições de forma irrepreensível, ou seja, nenhum de seus atos dentro (e em alguns casos fora) do local de trabalho pode esbarrar naquelas faltas elencadas pelo art. 482 da CLT, sob pena de ter seu contrato rescindido por justo motivo.

No entanto, Zanóbia (2012, p. 235) afirma que:

> Ao ser demitido sem justa causa, o empregador deverá avisar o trabalhador com, no mínimo, 30 dias de antecedência [...] É o chamado aviso prévio. Ao conceder esse aviso, o empregador poderá indenizá-lo, não exigindo que o trabalhador cumpra o serviço nestes dias. [...] Caso queira que trabalhador cumpra o serviço neste período, o empregado pode optar por reduzir em duas horas sua jornada de trabalho diária ou ficar os últimos sete dias corridos sem trabalhar.

Neste caso, complementa Sena (2012, p. 235),

> Assegura ao empregado uma indenização de 50% do FGTS (40% empregado + 10% contribuição social) que será depositado na conta vinculada do empregado por meio da GRRF até o primeiro dia útil imediato ao termino do contrato; ou até o décimo dia, corrido a contar do dia imediatamente posterior ao desligamento.

Todavia, quando "o empregado que não tem mais interesse em manter o vinculo de emprego, poderá se desligar da empresa, pedindo demissão" (GONÇALVES, 2012 p. 117). Assim sendo, a rescisão do contrato de trabalho é, portanto, á cessação das obrigações contratuais sobre o contrato e da relação entre empregado e empregador, sendo um procedimento complexo de especificidade do Departamento de Pessoal que possui mecanismos e profissionais capazes e habilidosos de conhecimento sobre o mesmo, isentando a entidade organizacional do descumprimento da legislação trabalhista e de processos judiciais nos quais tragam danos onerosos e prejudiciais à empresa.

[5]Consolidação das Leis do Trabalho – Art.477.

2.2.7.1 Documentos a serem apresentados

O ato rescisório implica em uma série de procedimentos burocráticos e específicos para a devida e correta homologação da rescisão de contrato de trabalho. Desta forma, compartilhamos com Oliveira (2014, p.510 e 511), quando este destaca que os documentos a serem apresentados são:

> a) Guias de Recolhimento do FGTS dos dois últimos meses, ou extrato bimestral atualizado da conta vinculada e o comprovante de recolhimento dos valores relativos ao mês da rescisão, imediatamente anterior se não houver recolhimento e o da multa rescisória (40%), no caso despedida sem justa causa ainda que indireta pelo empregador.[...]
> b) Carta de preposto; quem representa a empresa deve apresentar uma carta de preposto [...]
> O procurador ou preposto terá de levar sua carteira de trabalho para provar sua identidade. Se o representante da empresa for o proprietário da firma, diretor ou sócio deverá exibir documentos oficial dessa qualidade.
> c) Carteira de trabalho e previdência social do empregado devidamente atualizada, com todas as anotações necessárias, tais como: data de admissão; salário total (*quantum* e forma de pagamento); férias; outras anotações sobre alterações do contrato, e data da dispensa.
> d) Livro ou ficha de "Registro de Empregados", ou cópia dos dados obrigatórios do registro de empregados, quando informatizados, nos termos da Portaria do MTE nª 41/2007.
> e) Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho, modelo aprovado pelo Ministro de Estado do Trabalho e Emprego, em 4 vias. A maioria dos sindicatos querem uma via. Neste caso fazer em 5 vias.
> f) Comunicação de Dispensa – CD se for o caso, para o seguro-desemprego.
> g) Cópia do acordo coletivo ou convenção coletiva de trabalho ou sentença normativa se houver.
> h) Exame médico demissional, conforme item 7.4.3.5 da Norma Regulamentadora nº 7, com redação dada pela Portaria nº24, de 29-12-94- DOU, de 30-12-94.
> i) Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS – GRRF -, para os depósitos do mês da rescisão e ao imediatamente anterior, que ainda não houver sido recolhido em outras situações necessárias para a movimentação da conta vinculada de imediato.
> j) Comprovante do aviso-prévio ou do pedido de demissão.
> l) Ato constitutivo do empregador com alterações ou documentos de representação.
> m) Demonstrativo de parcelas variáveis consideradas para fins de cálculo dos valores devidos da rescisão contratual.
> n) Prova bancária de quitação, quando for o caso.
> o) Chave identificação fornecida pela Caixa Econômica comunicando a movimentação do trabalhador realizada por meio de transmissão da GRRF resultará em pagamento automático da(s) conta(s) do FGTS para o(s) trabalhador(es) dessa empresa, exceto para aqueles com identificação de pensão alimentícia.

2.3ESTUDO DE CASO

Neste primeiro momento, para realização deste artigo, optei pela pesquisa bibliográfica para a elaboração de um referencial teórico. Num segundo momento houve a necessidade de fortalecer o referencial teórico e de retratar a realidade da entidade comercial estudada. Para tanto, foi aplicado um questionário utilizado como instrumento de análise, no

qual foram feitas perguntas objetivas na sua grande maioria, para que suas respostas pudessem medir de forma especifica para coleta dos dados. Assim sendo iremos verificar se as atividades realizadas na rotina do Departamento de Pessoal se aproximam das referências citadas anteriormente.

2.3.1 Comércio Varejista Pesquisada ME

A empresa fica localizada no bairro de Cruz das Armas na cidade de João Pessoa. Tendo como atividade econômica principal o comércio varejista de artigos de armarinho, de natureza empresaria individual, a mesma possui um quadro de 10 empregados e outros colaboradores prestadores, que contribuem de forma direta na organização, sendo investido no inicio de sua operação em 03/11/2005, R$ 80.000,00 (Oitentamil reais).

2.3.2 Identificar e medir o grau de importância do Departamento de Pessoal em um Comércio Varejista.

Por meio de questionário objetivo com os empregados, foi possível identificar o grau de importância e especificidade do Departamento de Pessoal como parte do processo operacional da organização varejista.

Para compreendermos melhor a entidade comercial, foi verificado que o Departamento de Pessoal é considerado fundamental a sua eficácia e contribuição conforme questionário aplicado entre os funcionários, assim confirmando o trabalho desempenhado pelo profissional contábil.

Conforme os questionários aplicados, o setor de Departamento de Pessoal é visto pelos empregados e empregador como forma de suporte aos mesmos, possibilitando a eles segurança, bem-estar e confiança na função que exerce.

Para melhor servi a organização seja empregador ou empregado o Departamento de Pessoal deve estar sempre atualizado participando assim de cursos, palestras, treinamentos e muita dedicação na leitura, pois os empregados questionam bastante sobre suas verbas trabalhistas e o profissional especializado como todo o setor deve estar pronto para esclarecer e atender.

2.3.3 Analise dos Dados e Resultados

Conforme questionário realizado com todos os funcionáriosda empresa, foi solicitado que os mesmos assinalassem em níveis, no qual demonstraria a significância do Departamento de Pessoal com relação ao seu desempenho.

Os gráficos abaixo irão ilustrar de forma mais precisa a análise feita conforme cada pergunta:

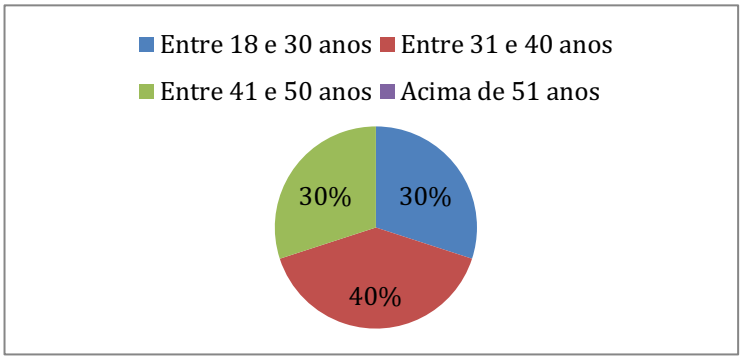


Gráfico 01 – Referente à Idade
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

Em uma análise sobre a idade dos empregados, conforme o gráfico 01 percebe-se que até entre 41 e 50 anos de idade há um equilíbrio nas contratações da empresa, acima de 51 anos não se tem nenhuma admissão, deixando clara a falta de oportunidades para empregados que chegam a essa idade no mercado de trabalho.

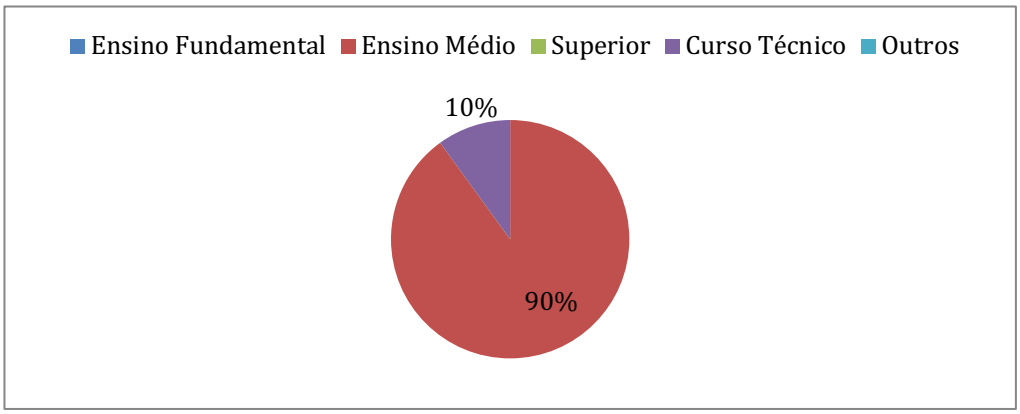


Gráfico 02 – Referente á Escolaridade
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

Conforme ilustrativo no gráfico 02 todos os entrevistados possuem somente o ensino médio e apenas 01 curso técnico, nenhum deles tem ensino superior ou estão cursando independente do tempo na empresa, isso aponta para uma equipe sem perspectiva, mas pode não estar sendo incentivada pela empresa a qualificação. O que aponta para a falta de percepção quanto à possibilidade de crescimento diante de um profissional mais qualificado.

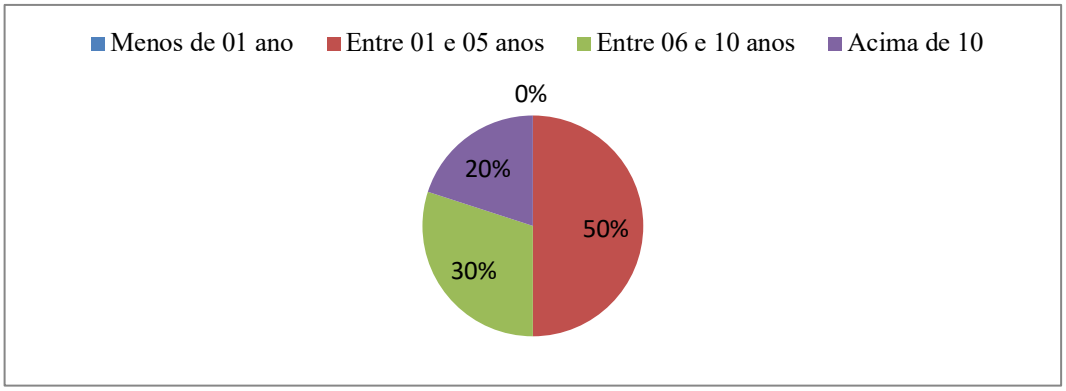


Gráfico 03 –Referente ao Tempo de Serviço
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

No tocante quando perguntado há quanto tempo trabalha no *COMÉRCIO VAREJISTA PESQUISADA-ME*? Observou-se conforme ilustrado no gráfico 03 que á empresa não possui em seu quadro de funcionário nenhuma admissão com menos de 01 ano de serviço e que 50% dos seus empregados possuem entre 01 e 05 anos de trabalho na mesma, demonstrando um índice elevado de rotativa de empregados, onde o Departamento de Pessoal tem papel fundamental nas contratações.

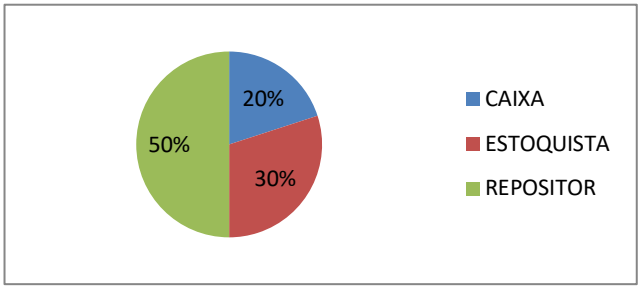


Gráfico 04 – Referente á Função
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

Quanto à função que cada um dos seus colaboradores ocupa na empresa, observando o gráfico04verificamos que 50% dos seus empregados são repositores de mercadorias, isso

aponta para um grande fluxo de mercadorias, que surge a seguinte questão: se a um grande fluxo de mercadorias,consequentemente, haverá um grande fluxo de caixa, então porque 20% dos colabores trabalham na função de Caixa? Isso nos leva para uma pergunta: será que empresa não está em desacordo com a legislação trabalhista fazendo que os empregados trabalhem na função que não foi contratado, perguntas estas que leva para um estudo mais aprofundado em outro artigo.

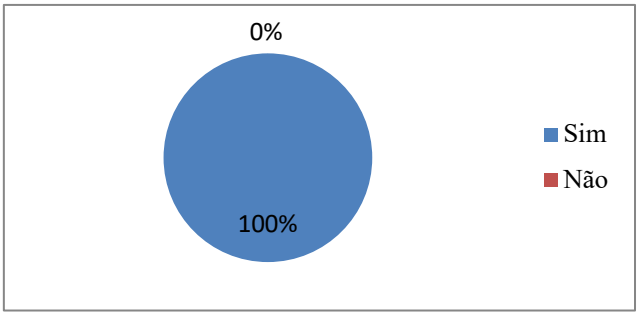


Gráfico 05 – Referente á Exerce mesma função
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

De acordo com o gráfico 05, quando perguntado aos entrevistados se Desde quando entrou no COMÉRCIO *VAREJISTA PESQUISADA – ME exerce a mesma função?* Verificou-se que a resposta foi unânime, ou seja, 100% dos empregados ali entrevistados trabalham na mesma função na qual foram contratados, isso nos leva a perceber que a empresa não atenda para um plano de carreira ou incentivo aos colaboradores para um crescimento profissional.

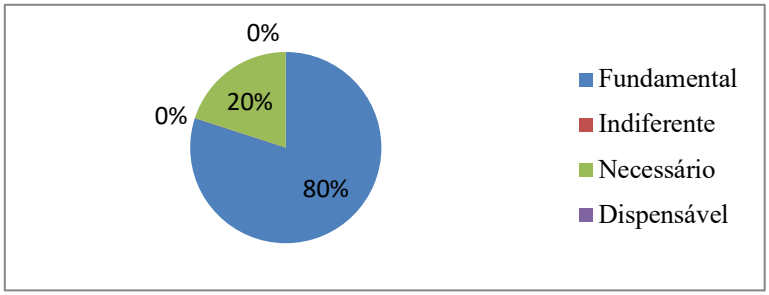


Gráfico 06 – Sobre a Importância do Departamento de Pessoal
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

Conforme perguntado sobre qual a importância do Departamento de Pessoal na rotina da empresa? 80% dos entrevistados responderam fundamental e 20% responderam necessário, confirmando que o Departamento possui papel fundamental e necessário para o equilíbrio da

entidade comércio e harmonia dos empregados, mantendo – os satisfeitos e confiantes no trabalho desenvolvido pelo profissional contábil deste setor.

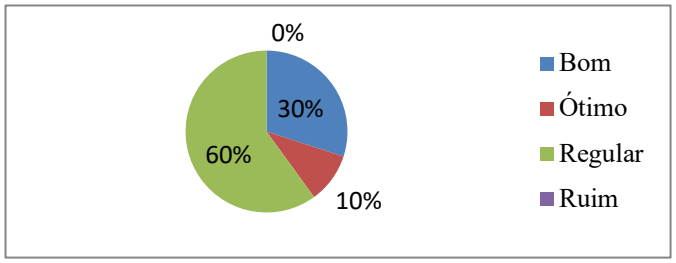


Gráfico 07- Referente ao Relacionamento entre empregado e empregador
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

Quando questionado sobre:a importância do Departamento de Pessoal para a operacionalidade da empresa, *COMÉRCIO VAREJISTA PESQUISADA – ME* como você define o relacionamento existente entre empregado e empregador? 60% dos entrevistados responderam regular, 30% bom e 10% ótimo, esse resultado leva a pensar o quão o trabalho do profissional deste setor tem colaborado para manter o equilíbrio entre empregado e empregador.

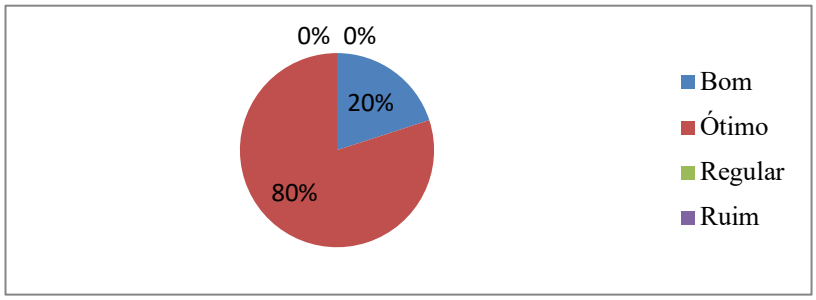


Gráfico 08- Sobre o Trabalho dos Profissionais do Departamento de Pessoal
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

Quanto ao trabalho desempenhado pelo profissional do Departamento de Pessoal da empresa *COMÉRCIO VAREJISTA PESQUISADA – ME,* foi considerado 80% ótimo e 20% bom por parte dos empregados, demonstrando de forma clara e objetiva a operacionalidade, registro correto das informações, observação da legislação vigente e atenção minuciosa dos dados enviados aos órgãos públicos. Segue abaixo Banco de Dados que exemplifica a coleta dos dados em questionário:

Perguntas								
Nº de Empregados	Nª 01	Nª 02	Nª 03	Nª 04	Nª 05	Nª 06	Nª 07	Nª 08
01	Entre 18 e 30 anos	Ensino Médio	Entre 01 e 05 anos	CAIXA	SIM	Fundamental	Regular	Ótimo
02	Entre 18 e 30 anos	Ensino Médio	Entre 06 e 10 anos	ESTOQUISTA	SIM	Fundamental	Regular	Ótimo
03	Entre 31 e 40 anos	Ensino Médio	Entre 01 e 05 anos	CAIXA	SIM	Fundamental	Bom	Ótimo
04	Entre 31 e 40 anos	Curso Técnico	Entre 01 e 05 anos	REPOSITOR	SIM	Fundamental	Regular	Bom
05	Entre 41 e 50 anos	Ensino Médio	Entre 01 e 05 anos	ESTOQUISTA	SIM	Fundamental	Bom	Ótimo
06	Entre 41 e 50 anos	Ensino Médio	Entre 06 e 10 anos	REPOSITOR	SIM	Fundamental	Bom	Ótimo
07	Entre 18 e 30 anos	Ensino Médio	Entre 06 e 10 anos	REPOSITOR	SIM	Fundamental	Regular	Ótimo
08	Entre 31 e 40 anos	Ensino Médio	Entre 01 e 05 anos	REPOSITOR	SIM	Fundamental	Regular	Bom
09	Entre 31 e 40 anos	Ensino Médio	Acima de 10 anos	REPOSITOR	SIM	Necessário	Ótimo	Ótimo
10	Entre 41 e 50 anos	Ensino Médio	Acima de 10 anos	ESTOQUISTA	SIM	Necessário	Regular	Ótimo

Quadro01 –Banco de Dados
Fonte: Quadro elaborado pelo autor, João Pessoa, 2017

Com base no quadro pode-se dizer que por grande parte dos seus empregados considera o Departamento de Pessoal fundamental para a operacionalidade do Comércio Varejista pesquisada ME, tendo em vista o ótimo trabalho desempenhado para um bom relacionamento entre empregado e empregador.

De acordo com o empresário administrativo, a entidade busca diariamente se adequar a legislação trabalhista e previdenciária buscando de forma profissional e transparente, uma comunicação eficiente com o Departamento de Pessoal capaz de ter a maximização das informações corretas, oferecendo aos empregados e colaborados um ambiente de trabalho agradável e menos oneroso com relação às multas por entrega de informações fora do prazo.

Por fim, consideramos que todos os objetivos foram alcançados com relação ao estudo de caso, analisando e observando todos os procedimentos do Departamento de Pessoal na rotina do comércio varejista, no qual foram elucidados através de diálogos com diversos autores, dados coletados da empresa, com resultados positivos e ações que deverão ajudar com o estudo deste trabalho.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi feito um trabalho que colaborou para um bom relacionamento entre os profissionais deste setor, expondo sua importância, práticas e implicações, perante toda a organização empresarial estudada, com a finalidade de evitar falhas e penalidades futuras e melhor aperfeiçoamento por parte de seus profissionais e colaborando quanto ao conhecimento especifico das Ciências Contábeis.

Foi explanado com descrição das operações realizadas e legislação vigente, dialogando com os autores e descrevendo as práticas do Departamento de Pessoal, foram relatadas através de pesquisa bibliográfica e questionários aplicados a devida importância desse setor em um comércio varejista.

Desta forma, observaram-se os riscos e penalidades expressas nas multas administrativas por falta de informações prestadas pelo profissional responsável, com o intuito de valorizar o mesmo e conscientizar o empresário administrador e todos os envolvidos com relação às boas práticas trabalhistas e previdenciárias.

Considera-se que os procedimentos realizados pelo Departamento de Pessoal são de extrema importância na rotina de um comércio varejista, ou seja, os procedimentos por parte do setor são cruciais no envio das informações e cálculos mensais exatos resguardando o bom relacionamento entre as partes seja empregador ou empregado principalmente zelando pelo bem da entidade como um todo.

Com isso, foi necessário sugerir uma mudança na forma de comunicação entre empresa e setor pessoal prezando pela organização, com o intuito de atender os órgãos públicos (Governo) e a necessidade da empresa.

Portanto, buscou-se alcançar os ajustes nas rotinas do Departamento de Pessoal, com o foco especifico de potencializar a gestão de pessoal e diminuir os prejuízos inerentes ao setor, proporcionando resultados positivos para entidade com segurança administrativa, obtendo resultados positivos para o empregador e empregado.

Mesmo com a dificuldade deste trabalho acadêmico, alcançamos respostas consideráveis para melhoraria do Departamento de Pessoal, tendo em vista que o mesmo tem seu papel essencial no que se refereà parte Trabalhista, Previdenciária e Administrativa de qualquer organização. Com a construção deste trabalho foi possível colocar em prática todo o embasamento teórico-metodológico do estudo de caso e diretamente colaborar com a entidade para melhoramento.

Sugerimos que outras pesquisas referentes ao mesmo ramo de atividade da empresa sejam aplicadas, sendo a mesma metodologia aplicada por esse trabalho por desenvolver-se em outras empresas e setores de pessoal, objetivando o aprofundamento intelectual cada vez mais e a prática do Departamento de Pessoal.

REFERÊNCIAS

ALVAR, Maria Vitoria Queija Alvar. **Carteira de Trabalho**. Disponível em: <http://mariavitoriadireitodotrabalho1.blogspot.com.br/p/carteira-de-trabalho.html>Acesso em: 12 set. 2017.

BRASIL,Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

DELFINO, et al. **Departamento Pessoal**. Escola Técnica Estadual – ETEC. Morungaba/SP: Slides. 2013. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/geisilaine/trabalho-de-departamento-pessoal> Acesso em: 04 set. 2017.

GONÇALVES, Gilson. **Rotinas trabalhistas de A a Z**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2012, 154 p.

OLIVEIRA, Aristeu de. **Manual de Prática Trabalhista**. 49°. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 992 p.

PARENTE, Juracy. **Varejo no Brasil Gestão e Estratégica**. Ed. São Paulo: Atlas, 2011. 400 p.

SILVESTRE, Juliano de Castro Silvestre. **Sua empresa ainda está na era do Departamento Pessoal?** Plataforma digital Artigos. (2014) Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/carreira/a-sua-empresa-ainda-esta-na-era-do-departamento-pessoal/76374/>Acesso em: 02 set. 2017.

SENA, Randal. **Práticas trabalhistas e previdenciárias: férias, folha de pagamento, décimo terceiro salário, rescisão do contrato de trabalho.** 8. Ed. Fortaleza: Revisada e ampliada, 2012. 405 p.

ZANÓBIA, Ademir Donizete. **Manual Prático de Rotinas Trabalhistas e Previdenciárias**. 2º ed. Anhanguera Editora Jurídica. Leme/SP, 2011, 1.024p.

EXISTE DIFERENÇA ENTRE DEPARTAMENTO DE PESSOAL E RECURSOS HUMANOS? – UM ESTUDO DE CASO COM ALUNOS CONCLUINTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP

Priscila Luciana Arruda Bezerra[1]
Cleandra Almeida da Silva Lima[2]

RESUMO: A contabilidade é a uma das profissões que mais cresce no Brasil e no mundo, pois ela contribui para um bom desenvolvimento econômico das empresas. Para isto, elas precisam que seus setores estejam bem organizados, cada um com suas respectivas atividades. Algumas organizações costumam fazer o Departamento de Pessoal e o de Recursos Humanos, como sendo apenas um único setor, o que não é correto. Esta confusão de conceitos e funções desenvolvidas pelos setores referidos acima, também está presente na comunidade acadêmica e pensando nisso, o presente artigo tem por objetivo apresentar a concepção dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis do IESP, acerca da diferença entre Departamento de Pessoal e de Recursos Humanos. Trata-se de uma pesquisa de levantamento e de campo, tendo como procedimento os métodos indutivo e estatístico, no qual foi abordado a técnica de documentação direta, baseando-se na observação direta intensiva, realizada através de um questionário, contendo seis questões do tipo objetiva de múltipla escolha. Este foi aplicado a 58 discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis do IESP. Os dados coletados foram analisados e discutidos à luz da teoria relacionada, sendo apresentados sob forma de gráficos. Constatou-se, portanto, que 65,85% dos referidos sujeitos desta pesquisa responderam que na concepção deles, esses dois setores são a mesma coisa.
PALAVRAS-CHAVES: Departamento de Pessoal. Recursos Humanos. Contabilidade.

ABSTRACT: Accounting is one of the fastest growing professions in Brazil and the world, as it contributes to a good economic development of companies. For this, they need their sectors to be well organized, each with their respective activities. Some organizations often make the Personnel Department and the Human Resources Department as only one sector, which is not correct. This confusion of concepts and functions developed by the sectors mentioned above is also present in the academic community and thinking about it, the present article aims to present the conception of the final students of the IESP course of Accounting, about the difference between the Department of Personnel and Human Resources. It is a survey of field and survey, having as procedure the inductive and statistical methods, in which the technique of direct documentation, based on intensive direct observation, carried out through a questionnaire, containing six objective questions of multiple choice. This was applied to 58 graduates of the IESP course of Accounting Sciences. The collected data were analyzed and discussed in the light of the related theory, being presented in graph form. It was found, therefore, that 65.85% of the said subjects of this research answered that in their conception, these two sectors are the same thing.
KEYWORDS: Personal department. Human Resources. Accounting.

[1] Bacharel em Fonoaudiologia pelo Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ, Especialização em Saúde da Família com ênfase em saúde Pública pela Faculdade Integrada de Patos - FAP, Graduanda do Curso de Ciências Contábeis E-mail: fgapriscilarruda@hotmail.com

[2] Professora Orientadora, Graduada em Licenciatura Plena em Matemática pela Universidade Aberta Vida e Bacharel em Ciências Contábeis pela Sociedade de Ensino Superior da Paraíba - IESP , Especialização em Auditoria Pública e Auditoria Contábil/Fiscal pela Sociedade de Ensino Superior da Paraíba – IESP, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis da disciplina de Prática Contábil I, Estágios Supervisionados I e II E-mail: cleandrah@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

A temática, fio condutor deste artigo, implica em inúmeras dúvidas, sejam elas de cunho profissional, precisamente entre Contadores, no campo de conhecimento entre os estudantes de Ciências Contábeis, e no mais, na sociedade, quanto à população em geral. Podemos dizer que diferenciar o Departamento de Pessoal do setor de Recursos Humanos, gera instantaneamente muitas dessas dúvidas até então justificáveis, pois a maioria das pessoas não tem obrigação de conhecer este universo em detalhes. No entanto, nos inquietamos quanto aos estudantes e profissionais da área.

Inicialmente é necessário se conhecer o contexto histórico, de como surgiu cada área que será contemplada neste trabalho, para então reconhecer as diferenças entre ambas. Sendo assim, é importante saber quais as funções e/ou atividades que são desempenhadas pelo Departamento de Pessoal, bem como pelo setor de Recursos Humanos dentro de uma empresa, principalmente, quanto aos alunos de Ciências Contábeis que atuam ou atuarão no mercado de trabalho.

A importância deste trabalho está em apresentar de maneira sucinta e clara as diferenças existentes entre estes setores. Destacamos desta forma, que o conhecimento a ser produzido a partir desta pesquisa, é muito relevante, pois com freqüência o Departamento de Pessoal e os Recursos Humanos são confundidos, nos demonstrando que existe uma carência com relação à função setorial de cada área. Esta análise pode contribuir enquanto conhecimento específico, no qual, contemplará desde a conceituação até as atividades diárias de cada setor.

Ressaltamos que é fundamental que os discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis, tenham este conhecimento. Particularmente, esta pesquisa pode tornar-se uma contribuição acadêmica, uma vez que sua espinha dorsal está exatamente na construção de um conhecimento teórico que demonstra a especificidade de cada setor, ou seja, uma possibilidade de viabilizar um estudo que permita aos discentes e futuros profissionais, diferenciar as atribuições de cada setor, e conseqüentemente, aplicar de maneira adequada a função de cada área. O produto final desta pesquisa pode resultar em um guia de orientações para o mercado de trabalho. Todavia, ressaltamos que é um estudo viável, visto que temos acesso às fontes para pesquisar. Destacamos também a importância desta temática, uma vez que será de muita valia para os discentes, pois eles poderão aplicar os conhecimentos obtidos no mercado de trabalho, tornando um diferencial o domínio destas informações.

Para a realização desta pesquisa científica, serão consultadas fontes bibliográficas referentes ao tema em discussão, plataformas digitais (*blogs*, artigos acadêmicos, etc.), assim como a aplicação de um questionário junto aos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis do IESP, o qual intenciona proporcionar elementos que possam responder a seguinte indagação que direciona o presente estudo: - Qual a concepção de alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis do IESP, acerca da diferença existente entre Departamento de Pessoal e Recursos Humanos? Para responder a este questionamento objetivamos apresentar a concepção dos discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis do IESP, acerca da diferença existente entre Departamento de Pessoal e Recursos Humanos. Todavia faremos um levantamento de dados a cerca de ambos os setores identificando os históricos, características, funções, conceitos e diferenças entre Departamento de Pessoal e Recursos Humanos; analisaremos o conhecimento dos concluintes a respeito de ambos os setores.

A partir das informações obtidas por meio da pesquisa, este artigo estruturalmente será organizado da seguinte forma: primeiramente falaremos da parte histórica: como surgiu cada um dos setores, passando pelas diferenças de atividades de que cada setor desempenha; aspectos metodológicos; análise e discussão de dados, as considerações finais, constituindo desta forma a fundamentação teórica da referente pesquisa. Os dados coletados por meio da realização do questionário aplicado serão expostos durante a discussão dos resultados.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa é de cunho descritivo, que segundo Andrade (2001) nesta perspectiva, os fatos serão observados, analisados, classificados e interpretados sem a interferência do pesquisador, tendo como característica a coleta de dados, realizada através de questionário. A tipologia empregada é de levantamento no qual o pesquisador vai para campo contar dados para responder ao seu problema.

A pesquisa baseia-se em uma análise das respostas obtidas por meio do questionário a ser aplicado com os discentes concluintes do curso de Ciências Contábeis do IESP.

Nesta lógica, empregou-se o método de procedimento estatístico, o qual se aplica ao estudo dos fenômenos que ocorreram na natureza e que constitui a capacidade de avaliar

melhor a possível real de um indivíduo (FACHIM, 2003), desta maneira, poderá ser analisado e interpretado os dados colhidos nesta pesquisa.

2.1.1 Tipo de Pesquisa:

Esta referida pesquisa tem por natureza, a caracterização quantitativa, por ser determinada em relação aos dados ou à proporção numérica (FONSECA & MARTINS, 1996).

2.1.2 Técnicas de pesquisa utilizadas no trabalho:

Foi utilizado um questionário, que segundo Fachin (2003) é um modelo ou documento em que há uma série de questões, cujas respostas devem ser preenchidas pessoalmente pelos informantes. O mesmo foi elaborado pela própria pesquisadora, constando de seis questões, objetiva de múltipla escolha. Todas as respostas foram dadas individualmente. Os instrumentos utilizados foram o papel, a caneta e o computador. O símbolo aplicado nesta pesquisa foi numérico. Uma vez todos os dados tabulados, é preciso analisá-los e interpretá-los para a conclusão da pesquisa.

2.1.3 Caracterização do ambiente de pesquisa e população (sujeitos) pesquisada:

Este estudo foi realizado com o corpo discente concluinte do Curso de Ciências Contábeis do IESP. Fizeram parte da pesquisa, 58 (cinquenta e oito) alunos (as) que eram devidamente matriculados na disciplina de Trabalho de conclusão de curso - TCC, ou seja, alunos que estavam cursando o oitavo período do referido curso no ano de 2017.

2.2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.2.1 Departamento de Pessoal

2.2.1.1 Conceito

Antes de começarmos a formular um conceito, começamos este referido texto fazendo uma simples pergunta: a nomenclatura correta é Departamento Pessoal ou Departamento de Pessoal? A princípio, muitas pessoas podem achar que não faz diferença um simples artigo em uma frase, mas estão enganadas. A maioria das pessoas cometem este erro, chamando de "Departamento Pessoal". De acordo com Sanchez (2014), o departamento não é "pessoal", mas sim de pessoas, do pessoal que trabalha na empresa e esse mesmo raciocínio usa-se ao nomear o departamento de contabilidade, de finanças, de compras, entre outros. Portanto, o correto é departamento de pessoal.

Diante da contextualização do termo correto a ser utilizado, podemos conceituar o Departamento de Pessoal segundo a Plataforma digital Portal Educação[3] (2013) como sendo "[...] o setor responsável pela parte burocrática na relação funcionário/empresa, ou seja, o departamento de pessoal cuida exclusivamente do cumprimento da legislação trabalhista e eventuais relações sindicais que possam existir".

2.2.1.2 Contexto histórico

Na época da escravidão, quem fazia o papel de ser responsável pelo departamento de pessoal, era o feitor de escravos, o qual ficava contabilizando a quantidade de escravos que chegavam para trabalhar e com o passar do tempo, também passou a ser responsável pelo pagamento das pessoas que eram trazidas como mão de obra para o Brasil, a exemplo dos italianos (MARTINS, 2014).

Com o crescimento da economia e o surgimento de empresas, as funções do feitor passaram a ser exercidas pelo "chefe de pessoal", com funções semelhantes àquelas do auxiliar administrativo nos dias atuais.

A partir de 1930, no Governo de Getúlio Vargas, as empresas sofrem um impacto perante a legislação trabalhista, que entre outras, cria o Ministério do Trabalho, estabelece horário de trabalho para algumas áreas; institui a Carteira Profissional; cria proteção ao Trabalho da Mulher e do menor entre outros. A partir daí, o chefe de pessoal deixa de ser somente um feitor e contador e passa a observar as leis vigentes.

[3] Disponível em: < https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/administracao/rh-x-departamento-pessoal-diferencas/48074> Acesso em: 14. Ago. 2017

Em 1943 foi aprovada a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT pelo Decreto Lei Nº 5.452, de 1º de maio de 1.943, em vigor desde 10 de novembro de 1.943, Legislação esta que continua vigorando até os dias de hoje, a nossa - CLT.

Após a Revolução de 1964, a fase de legalização foi revitalizada, no governo do Marechal Castello Branco efetua uma ampla reforma na legislação trabalhista brasileira, atingindo vigorosamente os empregadores.

2.2.1.3 Atividades desenvolvidas no Departamento de Pessoal

Falando de uma forma objetiva, o departamento de pessoal está diretamente relacionado às questões burocráticas pertinentes aos funcionários da empresa. Seguindo este raciocínio, podemos concordar com o que diz a Plataforma digital Encontrei Contador[4], e dizer que é da competência do departamento de pessoal:

- ✓ Rotinas pertinentes à admissão de funcionários: tudo relacionado ao processo de integração da pessoa contratada pela empresa, dentro dos critérios administrativos e jurídicos;
- ✓ Rotinas pertinentes ao desligamento de funcionários: relaciona-se com o processo de quitação e desligamento do contrato de trabalho;
- ✓ Rotinas referentes a compensação de pessoal: folha de pagamento, direitos trabalhistas, pagamento de impostos, contribuições de FGTS, etc.

2.2.2 Recursos Humanos

2.2.2.1 Conceito

> O sucesso ou fracasso de uma empresa está diretamente relacionado ao seu capital humano, ou seja, a energia humana é que moverá a empresa impulsionando-a para uma trajetória ascendente, colocando-a em posição de destaque no mercado cada vez mais competitivo, ou a posicionará em situação inerte e às vezes até mesmo decadente (SANTOS & MACHADO, 2016, p.25).

Sendo assim, a cada momento fica mais importante selecionar novos funcionários que demonstrem capacidade de absorção de novas habilidades e uma forte tendência a reagir com vontade aos processos motivacionais.

De acordo com a Plataforma digital Encontrei Contador, se pudermos relacionar o Departamento de Pessoal às rotinas de ordem burocrática da empresa, podemos deduzir que o

[4] Disponível em: < http://blog.encontreicontador.com.br/funcoes-departamento-pessoal-x-recursos-humanos/> Acesso em 10 Out. 2017.

departamento de Recursos Humanos está ligado às competências e habilidades dos trabalhadores.

Diante do exposto, iremos definir o setor de Recursos Humanos como sendo um conjunto de princípios estratégicos e técnicos que contribuiu para atrair, manter, motivar, treinar e desenvolver o patrimônio humano de qualquer organização (SANTOS, 2010).

2.2.2.2 Contexto histórico

O setor de Recursos Humanos tem origem desde o início do século XX, surgindo a partir da complexidade das empresas após o forte impacto da Revolução Industrial, inicialmente chamado de Relações Industriais, com o objetivo de abrandar os conflitos entre os objetivos organizacionais e os objetivos individuais das pessoas (MAGALHÃES, 2012).

Magalhães (2012), diz que ao redor da década de 1960, o conceito teve nova reformulação: "as pessoas passaram a ser consideradas os recursos fundamentais para o sucesso organizacional, aliás, os únicos recursos vivos e inteligentes que as organizações dispõem para enfrentar os desafios pela frente."

Os estudos sobre o comportamento humano nas organizações aumentam em número e importância e incluem temas como motivação, liderança, participação nas decisões, resolução de conflitos, saúde e lazer. (TONELLI; LACOMBE; CALDAS, 2002)

Nesta nova era da informação, as equipes de gestão de pessoas passam a assumir atividades estratégicas de orientação global que substituem os antigos departamentos de RH (GIL, 2009). As tarefas operacionais e burocráticas são transferidas para terceiros enquanto a gestão é focada no gerenciamento com e para as pessoas, considerando colaboradores como sujeitos dotados de talento, capacidade, habilidades e atitudes capazes de gerar sucesso organizacional. (ARAÚJO, 2006)

2.2.2.3 Atividades desenvolvidas no setor de Recursos Humanos

A área de Recursos Humanos é responsável pela valorização dos colaboradores, tendo como objetivo administrar os comportamentos internos e potencializar o capital humano. De acordo com a Plataforma digital Encontrei Contador, podemos dizer que o setor de recursos humanos está ligado as competências e habilidades dos trabalhadores, e assim, faz parte das rotinas deste setor:

- ✓ Seleção e recrutamento: é por isso que muitos profissionais que trabalham em RHs são formados ou tem background em psicologia, pois é a partir da análise de habilidades, competências, conhecimentos, tanto em relação ao cargo e à empresa quanto em relação à esfera social, ou seja, relacionamento no ambiente de trabalho, que a contratação é feita;
- ✓ Definição de políticas de gestão: uma empresa é feita de pessoas é são elas que constituem seu maior patrimônio. Portanto, o RH também é responsável por participar da elaboração das políticas e diretrizes relacionadas à gestão da empresa;
- ✓ Treinamentos: é muito comum que ao entrar em uma empresa o funcionário passe por treinamentos para aprender e se adaptar à cultura da empresa e que sejam realizados treinamentos periódicos conforme novos projetos vão surgindo. Estes treinamentos também são de responsabilidade do RH;
- ✓ Avaliação: para que o funcionário não fique acomodado, muitas empresas realizam avaliação de seus colaboradores, como idéias inovadoras, verificação de desempenho, potencialidades, dentre outras. Isto também é de competência do RH, pois além de servir no momento de promoção ou de cortes, essas informações também podem ser utilizadas na elaboração de políticas internas.

2.2.3 Principais atividades desenvolvidas no setor de Departamento de Pessoal e Recursos Humanos

Agora que já conseguimos traçar uma linha de conceitos sobre Departamento de Pessoal e Recursos Humanos, vamos neste tópico fazer um quadro com as principais atividades desenvolvidas em cada área.

Principais atividades desenvolvidas no Departamento de Pessoal	Principais atividades desenvolvidas no Recursos Humanos
Processos admissionais	Recrutamento e seleção de pessoal
Registro de empregados	Entrevistas, dinâmicas em grupo
Contrato de trabalho	Treinamentos
Controle da jornada de trabalho	Desenvolvimentos
Folha de pagamento	Plano de cargos e carreiras de funcionários
Férias	Capacitação
Controle de benefícios	Segurança no trabalho
Recolhimento de impostos e encargos salariais	Serviços e ações sociais na empresa
Rescisão contratual	Avaliação e implantação de melhorias
Homologação rescisória	Verificação de desempenho e potencialidades
Preposto em audiências trabalhistas	Participar da elaboração das políticas e diretrizes da empresa

Quadro 1 - Principais atividades desenvolvidas no setor de Departamento de Pessoal e de Recursos Humanos
Fonte: Elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

Como podemos ver no Quadro 1, existe sim, uma diferença entre estes setores, pois há atividades que são pertinentes a cada um deles. Ambas as atividades, tem uma importância enorme na organização das empresas. Sendo assim, os dois setores não foram criados a toa,

cada um tem sua história e característica e devem ser distintos e respeitados (MARTINS, 2014).

2.2.4 Apresentação e análise dos dados

Participaram desta pesquisa, discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis do IESP. Dentre os 58 alunos matriculados na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso – TCC, apenas 41 participaram da pesquisa respondendo ao questionário, conforme apresentado no Gráfico 1.

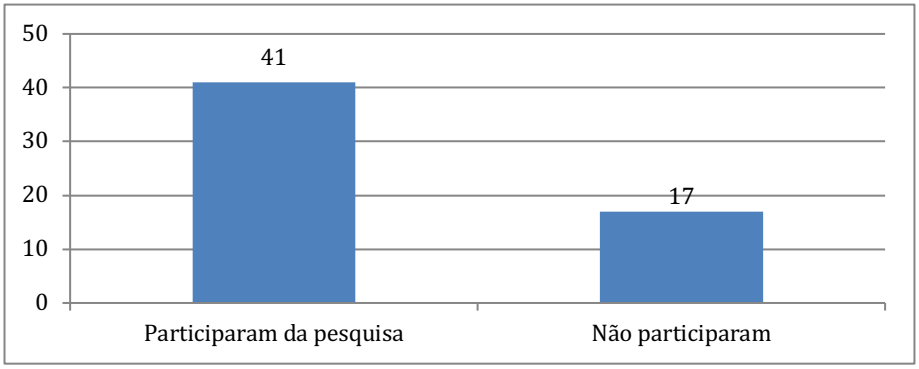


Gráfico 1 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, matriculados na disciplina de TCC
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

Com relação à idade, os sujeitos da pesquisa apresentaram a seguinte distribuição percentual: 26 indivíduos têm idade entre 18 a 28 anos; 12 entre 29 a 38 anos e 3 não responderam a esta questão, conforme mostra o Gráfico 2.

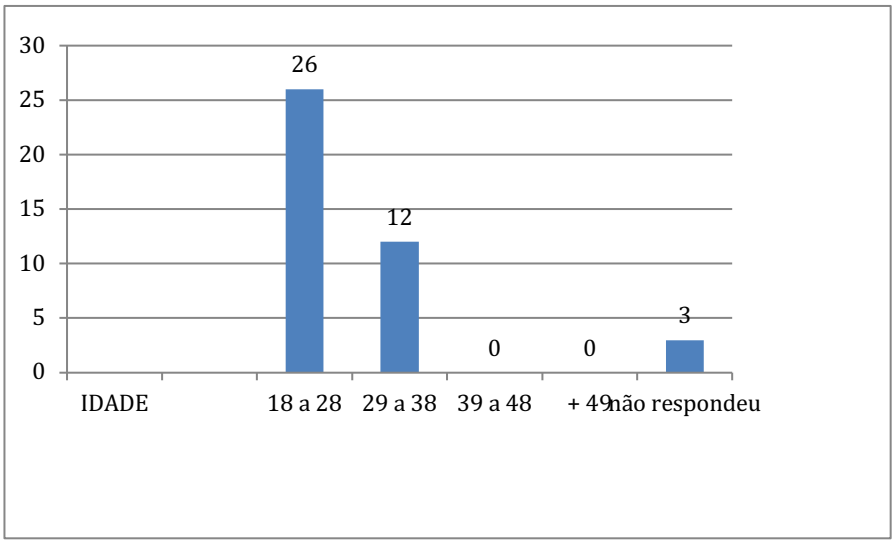


Gráfico 2 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, de acordo com a idade
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

Dentre os discentes participantes desta pesquisa, fizemos o questionamento de quantos trabalham na área contábil e observamos que 22 discentes, responderam que sim, 18 discentes, responderam não e apenas 1 não respondeu a este item, conforme demonstrado no Gráfico 3.

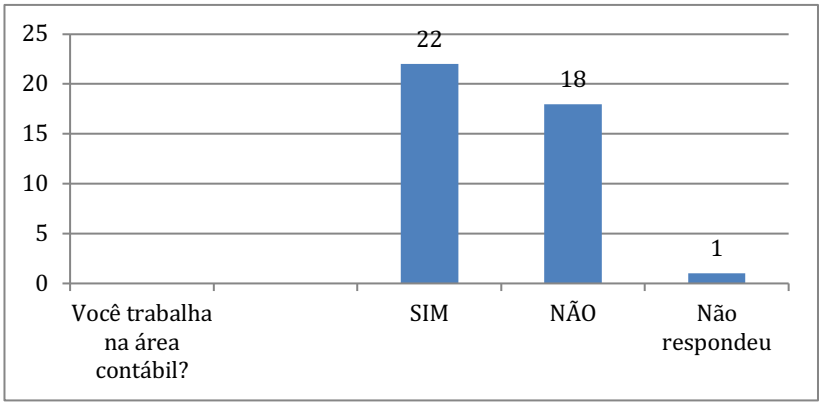


Gráfico 3 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, de acordo com a quantidade de discentes que já atuam na área contábil
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

Podemos observar nos Gráficos 2 e 3, que nossos participantes são considerados jovens, mas que independente disso já atuam na área contábil. Partindo dessa observação, fizemos o questionamento aos que já operam na área contábil, ou seja, há quanto tempo que estão no mercado de trabalho e obtivemos o seguinte resultado apresentado no Gráfico 4: 3 alunos estão trabalhando a menos de 1 ano; 10 alunos de 1 até 3 anos; 7 alunos de 4 até 6 anos; 1 aluno mais de 6 anos e apenas 1 aluno não respondeu.

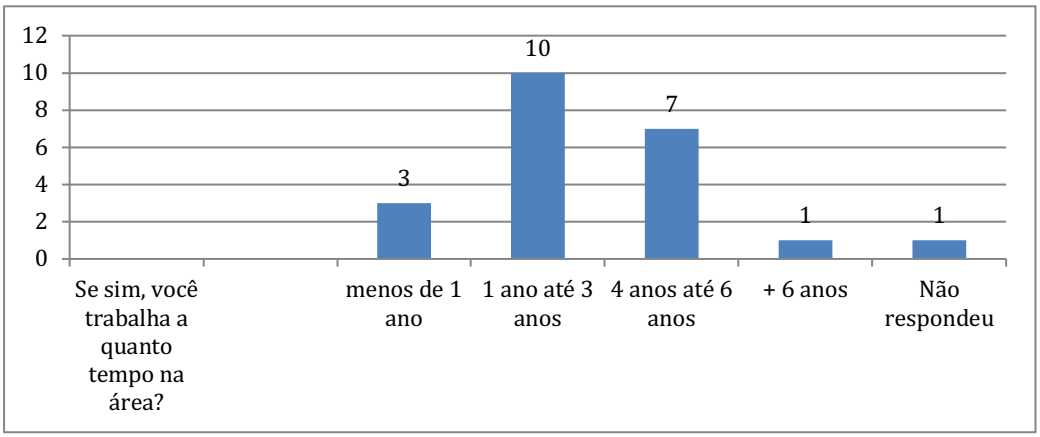


Gráfico 4 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, de acordo com o tempo que trabalha na área contábil
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

O próximo passo da pesquisa foi o de saber em qual área que os discentes trabalham e chegamos aos seguintes dados percentuais: setor pessoal, 5 discentes; setor fiscal, 6 discentes; setor contábil, 7 discentes; outros setores, 1 discente e todos os setores 3 discentes, conforme mostra Gráfico 5.

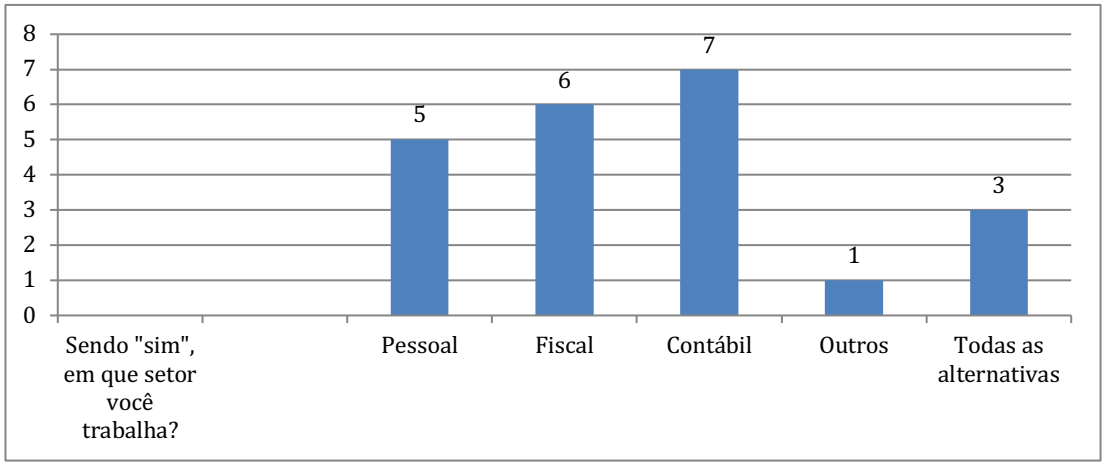


Gráfico 5 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, de acordo com o setor contábil em que trabalha
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

Diante do exposto acima, iremos para a próxima pergunta que é o problema de nossa pesquisa: você acha que Departamento de Pessoal e Recursos Humanos são a mesma coisa? E chegamos ao seguinte resultado: 27 discentes acham que são a mesma área e apenas 14 acham que não são iguais, que há diferença entre ambos, como observamos no Gráfico 6.

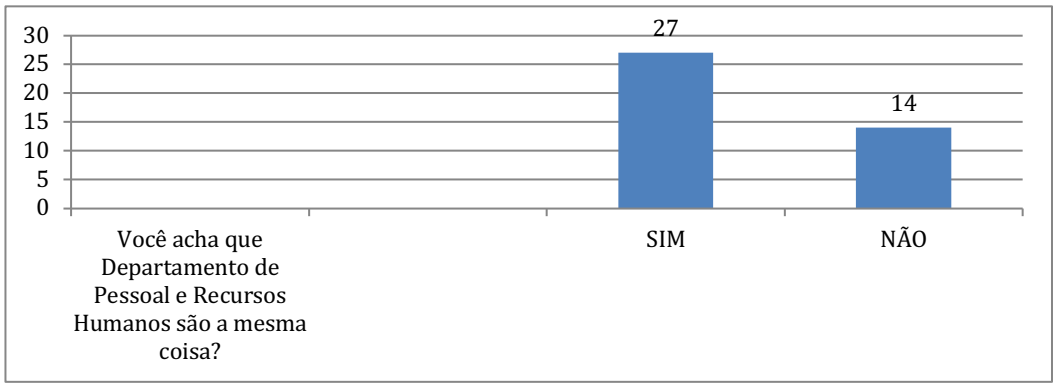


Gráfico 6 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, de acordo com a concepção entre Departamento de Pessoal e Recursos Humanos
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

Para finalizar nossa pesquisa no questionário, pedimos que marcassem alternativas com as atividades relacionadas a cada setor. Primeiramente, pedimos para marcar tudo que se referia ao Departamento de Pessoal e na próxima questão marcar as atividades referentes ao Recursos Humanos. As respostas foram bem diversificadas como observamos abaixo, nos Gráficos 7 e 8.

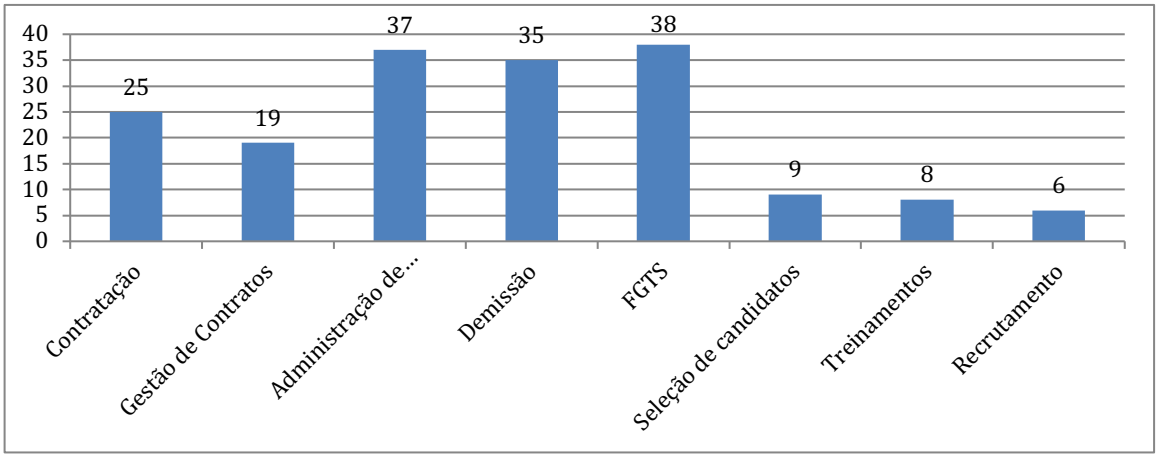


Gráfico 7 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, de acordo com as atividades desenvolvidas no Departamento de Pessoal
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

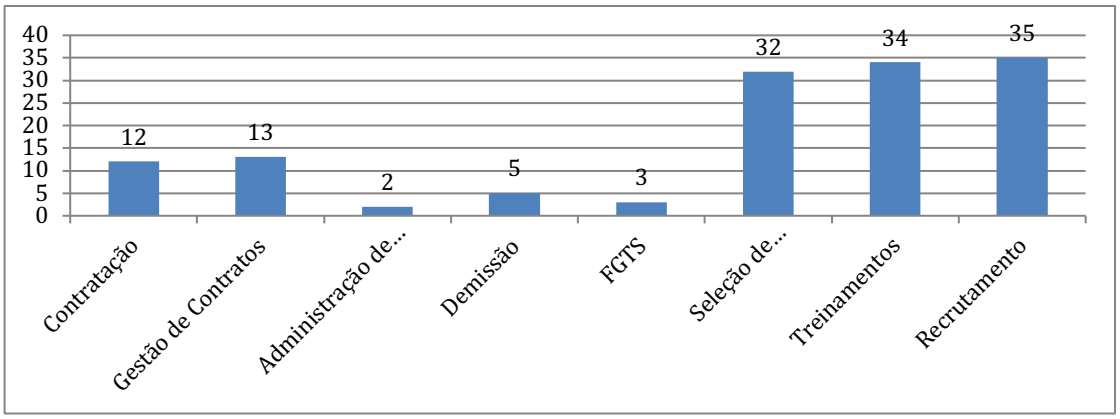


Gráfico 8 - Distribuição dos discentes do 8º período do Curso de Ciências Contábeis, de acordo com as atividades desenvolvidas no Recursos Humanos
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, João Pessoa, 2017.

O que podemos concluir na análise destes dois últimos gráficos, que apesar dos discentes serem jovens, já atuarem na área contábil a um tempo razoável, os mesmos ainda confundem as atividades que diferenciam cada setor.

De acordo com a Plataforma digital Convenia[5], "a verdade é que, ter bem delimitado o que é domínio do RH e o que é domínio do Departamento de Pessoal pode proporcionar vantagem competitiva aos negócios. Isso porque quando o DP assume as suas atribuições originais, o RH tem mais espaço para assumir tarefas estratégicas".

Sendo assim, a importância dos alunos saberem essa diferença entre os dois setores é crucial, para o desenvolvimento da empresa e melhor desempenho de seus funcionários em suas respectivas funções, porém, reiteramos que o trabalho em conjunto desses dois setores, é muito importante para que a empresa tenha sucesso.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade é necessária para toda e qualquer empresa independente do seu porte, seguimento e da sua forma de tributação, uma vez que através dela existe o fornecimento de informações econômicas para vários usuários e também mede os resultados das empresas, avaliando o desempenho dos negócios, dando diretrizes para as tomadas de decisões.

Podemos dividir a contabilidade em diversos setores, no entanto o enfoque que demos nesta pesquisa é o setor de Departamento de Pessoal e o setor de Recursos Humanos, onde observamos que há uma confusão entre seus conceitos e atividades desempenhadas, tanto na comunidade acadêmica quanto na população em geral.

Os dados colhidos nessa pesquisa permitem que afirmemos que alguns aspectos precisam ser levados em consideração. Para isto, em primeiro lugar, observou-se que 63,41% dos nossos entrevistados têm idade entre 18 e 28 anos, o que podemos considerar um público muito jovem, ainda em graduação, onde 53,66% já atuam na área contábil, entre 1 e 3 anos, ou seja, 45,45%, como foi constatado na pesquisa.

O setor de Departamento de Pessoal é a terceira área contábil em que os discentes mais atuam (22,73%), sendo antecedido pelo setor fiscal (27,27%) e pelo setor contábil (31,82%).

Constatou-se ainda, que os discentes não sabem se existe diferença entre Departamento de Pessoal e de Recursos Humanos, pois observamos que 65,85% responderam que na concepção deles, esses dois setores são a mesma coisa.

[5] Disponível em http://blog.convenia.com.br/a-diferenca-entre-as-funcoes-do-departamento-pessoal-e-recursos-humanos/. Acesso em 18 Nov. 2017.

Quanto às atividades desenvolvidas em cada setor, também verificamos que os entrevistados ficam confusos com a questão da divisão de tarefas, uma vez que algumas empresas têm um único setor para ambas as áreas.

Conclui-se então que os discentes não têm a concepção correta quanto a conceitos e definições de atividades desenvolvidas nos setores de Departamento de Pessoal e de Recursos Humanos de uma organização.

Desta forma, percebe-se a necessidade da realização de palestras, encontros e debates relativas a esta temática, para que este aluno possa ampliar seus conhecimentos e com isso melhorar seu desempenho profissional e também o desempenho da empresa onde trabalha.

REFERÊNCIAS

ADMINISTRADORES. **Recursos Humanos e Departamento Pessoal: entenda a diferença.** Disponível em < HTTP://www.administradores.com.br/artigos/carreira/recursos-humanos-e-departamento-pessoal-entenda-a-diferenca/77027/>. Acesso em 15 Ago. 2017.

ANDRADE, M. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico.** 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, L. C. **Gestão de Pessoas: estratégias e interação organizacional.** São Paulo: Atlas, 2006.

CONVENIA. **A diferença entre as funções do Departamento Pessoal e Recursos Humanos. Disponível em <**http://blog.convenia.com.br/a-diferenca-entre-as-funcoes-do-departamento-pessoal-e-recursos-humanos/>. Acesso em 18 Nov. 2017.

Decreto Lei nº 5.452, de 1° de Maio de 1943. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm> Acesso em 10 Out 2017.

ENCONTREI CONTADOR**. Funções do Departamento Pessoal x Recursos Humanos.** Disponível em **<**http://blog.encontreicontador.com.br/funcoes-departamento-pessoal-x-recursos-humanos/>. Acesso em 10 Out. 2017.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia.** 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FONSECA, J.S. & MARTINS, G.A. **Curso de Estatística.** 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, A.C. **Gestão de Pessoas, enfoque nos papéis profissionais.** São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, E. O. **Como surgiu o RH.** 2012 Disponível em < http://gestaoemrecursos-humanos.blogspot.com.br/2012/04/como-surgiu-o-rh.html>. Acesso em 30 Out. 2017.

MARTINS, Roberta. **Recursos Humanos e Departamento Pessoal: entenda a diferença.** 2014 Disponível em < HTTP://www.administradores.com.br/artigos/carreira/recursos-humanos-e-departamento-pessoal-entenda-a-diferenca/77027/>. Acesso em 10 Out 2017.

PORTAL EDUCAÇÃO. **Rh x Departamento Pessoal – Diferenças.** Disponível em < https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/administracao/rh-x-departamento-pessoal-diferencas/48074>. Acesso em 14 ago. 2017.

RH PORTAL. **Existe diferença entre Rh e Dp?**. Disponível em: <http://www.rhportal.com.br/artigos-rh/existe-diferena-entre-rh-e-dp/>. Acesso em: 14 ago. 2017.

RH PORTAL. **Recursos Humanos x Departamento Pessoal.** Disponível em <: http://www.rhportal.com.br/artigos-rh/recursos-humanos-x-departamento-pessoal/>. Acesso em 14 ago. 2017.

SANCHEZ, Maria da Glória P. Delgado. **Departamento Pessoal ou Departamento de Pessoal: Você sabe qual é a forma correta?.** 2014 Disponível em <http://gramaticaequestoesvernaculas.blogspot.com.br/2014/02/departamento-pessoal-x-departamento-de.html>. Acesso em 30 Set. 2017.

SANTOS, Julio Cesar S. **Recursos Humanos: conceitos, definições e planejamento.** 2010 Disponível em <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/recursos-humanos-conceitos-definicoes-e-planejamento/48930/>. Acesso em 25 Out. 2017.

SANTOS, M. S. T & MACHADO, M. A. **Departamento de Pessoal modelo.** 6ª Ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 25.

TONELLI, M. J.; LACOMBE, B. M. B.; CALDAS, M. P. **Desenvolvimento Histórico do RH no Brasil e no Mundo. In: Manual de Gestão de Pessoas e Equipes: estratégias e tendências.** São Paulo: Gente, 2002.

CLIMA ORGANIZACIONAL
ESTUDO DE CASO NA EMPRESA REAL CONSULTORIA

Kalinny do Nascimento Silva[1]
Cleber Soares Brito[2]

RESUMO: O desenvolvimento de um Clima Organizacional satisfatório numa empresa Pública ou de personalidade jurídica de direito privado é condição *sine quanon* para efetividade com qualidade da prestação de serviço a que se propõe. Essa pesquisa tem como objetivo identificar a percepção dos seus colaboradores em relação ao Clima Organizacional promovido pela Empresa Real Consultoria. Para alcançar o objetivo proposto, foi utilizada a metodologia, baseada em pesquisas exploratória, descritiva, estudo de caso, qualitativa e quantitativa envolvendo uma amostra de 11 colaboradores da empresa em questão. O modelo escolhido para aplicação da pesquisa foi um questionário com 37 (trinta e sete) perguntas. Para as perguntas objetivas, tem-se uma assertiva para cada variável, que foram mensuradas através de três categorias adaptadas. Nos resultados obtidos, a partir da aplicação do modelo de Bispo (2006), foi possível perceber o que 70% dos respondentes estão satisfeitos com o clima organizacional da empresa, 15% estão insatisfeitos e os outros 15% estão parcialmente satisfeitos, sendo assim o clima organizacional da Real Consultoria favorável para os colaboradores. Alguns problemas foram percebidos, a partir de percentuais mais discrepantes, merecendo estudos mais detalhados, para que se possam criar condições de viabilizar indicadores mais positivos futuramente.
PALAVRAS-CHAVE: Clima organizacional, Cultura organizacional, Percepção.

ABSTRACT: The development of a satisfactory Organizational Climate in a Public company or of legal personality of private law is a sine quanon condition for effectiveness with quality of the service offered to it. This research aims to identify the perception of its employees in relation to the Organizational Climate promoted by the Real Consulting Company. To reach the proposed objective, the methodology was used, based on exploratory, descriptive, case study, qualitative and quantitative research involving a sample of 11 employees of the company in question. The model chosen for applying the research was a questionnaire with 37 (thirty seven) questions. For the objective questions, we have an assertion for each variable, which were measured through three adapted categories. In the results obtained, from the application of the Bishop model (2006), it was possible to perceive that 70% of the respondents are satisfied with the organizational climate of the company, 15% are dissatisfied and the other 15% are partially satisfied, organizational climate of Real Consulting favorable to employees. Some problems were perceived, from more discrepant percentages, deserving more detailed studies, so that conditions can be created to make possible more positive indicators in the future.
KEY WORDS: Organizational climate, Organizational culture, Perception.

1 INTRODUÇÃO

Uma das maneiras de estudar o ambiente de trabalho e propor melhorias para o mesmo é estudando o clima organizacional (CO), que busca entender como se dão as relações interpessoais e como cada indivíduo o percebe em seu espaço. Através do estudo do clima, também é possível traçar estratégias que atendam as demandas dos indivíduos, fazendo com que eles se sintam satisfeitos, para dessa maneira atingir as metas organizacionais no setor

[1] Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade IESP. E-mail: <kalinny.silva@gmail.com>
[2] Mestre em Gestão das Organizações Aprendentes pela UFPB. E-mail: <cleber.brito@receita.pb.gov.br>

privado e no setor público (SILVA, 2003). A definição de clima organizacional deu um ponto de partida a uma inovação na compreensão da administração, ao procurar esclarecimentos para a performance do trabalho humano, por meio de semelhanças entre o clima organizacional e outras questões importantes do dia-a-dia, como liderança, satisfação, ética, motivação, rotatividade, entre outros (OLIVEIRA, 1996).

Atualmente, diversos pesquisadores da área têm focado seus esforços para especificar e clarificar o conceito de clima organizacional (MENENEZ & GOMES, 2010). Contudo, o estudo de campo acerca de como o clima organizacional influencia a satisfação e desempenho dos trabalhadores ainda se faz muito presente. Apaza (2018), Muguruza (2018) e Abarca Espinoza (2018) estudaram a influência do clima organizacional na satisfação do trabalho de profissionais de outros países, como por exemplo, o Peru, onde foram estudados alguns de seus municípios. Todos os trabalhos apresentaram a existência da relação entre a satisfação e o clima organizacional. Principalmente pelo motivo de os trabalhadores se sentirem motivados e valorizados com seus trabalhos.

No Brasil a pesquisa acerca do clima organizacional tem se mostrado muito abrangente. Os pesquisadores estão distribuídos principalmente na busca de identificar fatores relacionados à cultura, motivação, satisfação, organização, fatores, influencia e percepção dos funcionários (RODRIGUEZ et al., 2018; DIAS, 2018; BARBOSA e FERREIRA, 2018; SILVA e DIAS, 2018; CERIBELI e LIMA, 2018; SOUZA e ROCHA, 2018). Sendo todos esses aspectos estudados em diferentes estados e setores, como no segmento automotivo na cidade de Florianópolis/SC (SILVA e DIAS, 2018), em um hospital público do Estado de São Paulo (SOUZA e ROCHA, 2018), em instituições de apoio a proprietário de micro e pequenas empresas no município de Serra Talhada/PE (BARBOSA e FERREIRA, 2018) e na prefeitura de Currais Novos/RN (DIAS, 2018). Exemplificando, assim, a diversidade de fatores e setores que o clima organizacional vem sendo pesquisado.

Todos esses aspectos revela a importância de se pesquisar sobre o Clima Organizacional das empresas. Sendo esta uma ferramenta eficiente para analisar problemas reais nos Recursos Humanos das organizações. Para isso, foi realizada uma pesquisa na empresa REAL Consultoria e Soluções Ltda., que atua no ramo de Licenciamento Ambiental e Arqueologia, com sede no município de João Pessoa, Paraíba.

De acordo com os aspectos vistos, a complexidade do assunto e como ele pode afetar a capacidade dos colaboradores de uma empresa, se faz o seguinte questionamento: **Qual é a**

percepção dos colaboradores da empresa REAL Consultoria e Soluções Ltda. em relação ao clima organizacional?

Essa pesquisa tem como objetivo identificar a percepção dos seus colaboradores em relação ao Clima Organizacional promovido pela Empresa Real Consultoria.

No ramo da contabilidade alguns escritórios têm como visão apenas o lucro e o atendimento com excelência ao cliente, esquecendo que se faz necessário a valorização humana entre os colaboradores que nela desempenham papeis importantíssimos. A falta de reconhecimento dentro do ambiente de trabalho acaba gerando insatisfação dos colaboradores e um clima organizacional desfavorável, fazendo com que o trabalho realizado por este não tenha eficiência e acabe gerando perdas para as entidades e assim ocorrendo um alto índice de rotatividade dentro das empresas.

Para manter a satisfação dos colaboradores alguns escritórios investem em treinamentos, equipamentos, softwares e até mesmo planos de carreira dentro de suas empresas, assim além de manter sempre seu pessoal capacitado e um clima organizacional favorável, garantem que o serviço prestado chegue ao cliente com total excelência e assim garante o sucesso profissional pessoal de cada colaborador e do escritório em si.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 CLIMA ORGANIZACIONAL

Uma vez que não existe um consenso entre os autores sobre a definição de clima organizacional, teremos que dar uma importância maior a alguns pontos, o clima organizacional é algo que se pode sentir dentro da empresa, portanto é subjetivo. Ele pode ser considerado complexo, composto por diferentes elementos que interagem, influenciam de forma importante na atuação e no desempenho dos funcionários das organizações.

Segundo Parker et al. (2003) e Martins et al (2004), o termo clima foi apresentado em 1939 por Lewin, Lippit e White como fenômeno relativo aos grupos e, problematizado pela primeira vez em 1957 por Argyris, conforme consta em trabalho realizado por Bedani (2003).

Sendo assim, de acordo com Campello e Oliveira (2008, p. 3):

> A palavra clima origina-se do grego klimae significa tendência ou inclinação. O clima é algo que não se pode ver ou tocar, mas ele é facilmente percebido dentro de uma organização através do comportamento dos seus colaboradores.

Clima Organizacional (CO) é a situação em que o colaborador se encontra dentro do ambiente de trabalho, que influencia em seu comportamento tanto positivamente como negativamente (BEZERRA, 2011).

O recurso humano é o ponto chave para melhorias nas organizações diante de um mercado tão concorrido, mas hoje em dia o que se tem visto com muita frequência são as reclamações dos colaboradores em diversas áreas, mostrando-se insatisfeitos com as condições em que trabalham, com as suas remunerações e com a falta de realização profissional (BEZERRA, 2011). "O clima organizacional é favorável quando proporciona satisfação das necessidades pessoais dos participantes, produzindo elevação do moral interno. É desfavorável quando proporciona frustração daquelas necessidades" (CHIAVENATO 2010a, p.53).

O CO está voltado para análise do ambiente interno, com isso a empresa deve elevar o nível de motivação dos seus colaboradores, enquanto os mesmos tentam atingir os seus objetivos pessoais, consequentemente atingirão os objetivos da empresa (MARTINS; BEZERRA, 2011).

Contudo, para que possamos evidenciar de forma efetiva o CO, é necessário que possamos conceituar o mesmo. Ao longo dos anos muitas dúvidas surgiram e muita sobreposição de informações dificultaram os avanços e entendimentos da área. Muito se confundi CO com clima psicológico, satisfação no trabalho e cultura organizacional. Em se tratando de clima psicológico, este se refere a elementos afetivos, a ligação individual no contexto do trabalho (JAMES & JONES, 1974; SCHNEIDER & REICHERS 1983). Satisfação no trabalho está relacionada com a atitude, relacionando seus os componentes cognitivos e afetivos com o trabalho (SIQUEIRA & GOMIDE JR, 2004).

Entretanto, não tem como se falar em Clima Organizacional (CO) sem antes definir o que é cultura organizacional, pois a cultura é a causa, e o clima é consequência dela (BEZERRA, 2011). Toda organização tem sua cultura, independentemente de seu tamanho, sendo formada pelos valores, as crenças, os costumes, as tradições, ou seja, a cultura molda a identidade de uma organização (MARTINS, cap. 2).

Assim, o Clima Organizacional (CO) está relacionado a diversos elementos culturais, podendo dizer até que o CO é uma parte inerente da cultura (MARTINS, cap. 2). Assim, CO consiste na percepção compartilhada que os membros e colaboradores desenvolvem através de suas relações políticas, as práticas e procedimentos da empresa (TORO, 2001; MARTINS, cap2). Segundo Martins (cap.2):

> Essas percepções compartilhadas possuem valor estratégico, pois alimentam a formação de juízos/opiniões acerca da realidade de trabalho. Os juízos, por sua vez determinam as ações, reações e decisões das pessoas, e assim, podem provocar impactos importantes nas organizações.

Para Chiavenato (2003), o Clima Organizacional está relacionado com aspectos mais amplos e flexíveis da influência ambiental sobre a motivação, ou seja, a qualidade do ambiente organizacional que é observada pelos seus colaboradores influencia no comportamento dos mesmos. Sendo assim, é sabido que um melhor conhecimento do Clima Organizacional por parte dos colaboradores vem a otimizar e melhorar o desempenho do mesmo, assim como, a estrutura e funcionamento das empresas e organizações (MARTINS et al., 2004).

Existe, e sempre existirá uma expectativa por parte dos funcionários sobre o que a empresa deve lhes oferecer o que pode acontecer muitas vezes quando executado não ser nada daquilo que o funcionário havia pensado, levando em consideração as varias possibilidades existentes no mundo empresarial preciso descobrir as diferentes percepções do clima organizacional em sua empresa, o censo comum entre a maioria dos autores é que a raiz dos problemas de clima organizacional se encontra em dificuldades de relacionamento, em grande parte em níveis praticamente pré-definidos, de um modo geral.

Extrema falta de cooperação entre os participantes dos grupos de trabalho, gerências e seu lideres de grupo e por fim os setores dependentes entre si causam uma barreira extremamente prejudicial à empresa. Existem as mais diversas reações e suas complexidades quando clima é desfavorável. São diversas as consequências que podem afetar sua empresa, quando os funcionários percebem o clima da organização como desfavorável.

Não se consegue manter nos quadros funcionários de grande importância e representantes da inovação, o que se configura como um real prejuízo à empresa, insatisfação com a empresa, queda real na produtividade, devido a outros fatores parti para o improviso na produção com consequente aumento de gastos de contratação, funcionários sem motivação, isso por si só já representa um risco, desperdício atrelado à desatenção dos funcionários, queda na frequência ao trabalho e aumento de atrasos, maior número de pedidos de licença médica por problemas de saúde, aumento de desperdício na linha de produção, diminui a criatividade e a busca de soluções inovadoras, apropriações indevidas, falta de compromisso.

2.2 CULTURA ORGANIZACIONAL

Quando se trata de cultura organizacional o termo generalizar pode ser empregado sem medo, pois toda e qualquer empresa seja ela uma multinacional ou uma de pequeno porte tem suas características marcantes, bem como podemos chamar de personalidade única, cada uma dessas empresas estabelece dentro de sua cultura algo parecido com valores, estes que abrangem todos os membros da empresa, que torna cada funcionário uma engrenagem de um sistema que não pode parar nunca, acredita-se que o conceito de cultura e passado dos mais velhos aos mais novos, no entanto não existe uma fórmula para repassar, pois cada empresa tem seus valores e suas características que fazem com que cada uma seja única, para Schein (1984):

> Cultura Organizacional é o conjunto de pressupostos básicos que um grupo inventou, descobriu ou desenvolveu ao aprender como lidar com os problemas de adaptação externa e integração interna e que funcionou bem o suficiente para serem considerados válidos e ensinados a novos membros como a forma correta de perceber, pensar e sentir em relação a esses problemas (SCHEIN, 1984, p. 3).

Já Maximiano (2005) define cultura, segundo o conceito de Schein (1984), como um conjunto de padrões que um grupo aprendeu a aceitar, resultado da solução de problemas de adaptação ao ambiente e de integração interna. Com isso, os funcionários agem conforme as normas determinadas pela cultura, ensinando aos novos integrantes a se adaptar a essas regras.

Nos dias de hoje a tecnologia esta presente em tudo que possamos imaginar, sendo assim vivemos em um mundo voltado para as novidades, em termos mais abrangentes a Inovação, a partir dela qualquer projeto iniciado tem que ter um escopo bem feito dentro desse temos que ter as mais variadas possibilidades, pois executar qualquer projeto temos que ter a assunção de riscos, bem definida e calculada com a finalidade de evitar qualquer tipo de surpresa que possa vir a estagnar ou ate mesmo paralisar por inteiro um projeto, o grau em que os funcionários são estimulados a inovar e assumir riscos.

Chiavenato (2004) afirma que a cultura é como um iceberg, onde apenas 10 ou 20% ficam acima do nível da água, constituindo a parte visível. A maior parte permanece oculta, onde as pessoas não conseguem enxergar. Maximiano (2005) acredita que os componentes que se estabelecem no nível mais alto são os que se podem observar diretamente: os artefatos, a linguagem e os comportamentos habituais; contudo, os componentes que ficam nos níveis mais profundos (valores e premissas) não se revelam diretamente à observação e são mais difíceis de se analisar.

Atenção aos detalhes: o grau em que se espera que os funcionários demonstrem precisão, análise e atenção aos detalhes. Orientação para os resultados: o grau em que os

dirigentes focam mais os resultados do que as técnicas e os processos empregados para seu alcance. Orientação para as pessoas: o grau em que as decisões dos dirigentes levam em consideração o efeito dos resultados sobre as pessoas dentro da organização. Orientação para as equipes: o grau em que as atividades de trabalho são mais organizadas em termos de equipes do que de indivíduos. Agressividade: o grau em que as pessoas são competitivas e agressivas em vez de dóceis e acomodadas. Estabilidade: o grau em que as atividades organizacionais enfatizam a manutenção do status quo em contraste com o crescimento.

2.3 A EMPRESA REAL CONSULTORIA E SOLUÇÕES LTDA

A Real Consultoria cumpre com presteza a missão de contribuir para o progresso da sociedade, através do compromisso de reduzir o impacto ambiental na execução de projetos civis e de planejamento territorial e industriais e principalmente mineral.

Hoje, a empresa traz, em seu currículo, parceria em diversos projetos. Atualmente atende diversas tipologias de clientes, divididos entre grandes empresas, instituições públicas e privadas, aliando as necessidades dos clientes às restrições legais e ambientais conforme os preceitos do Desenvolvimento Sustentável.

Para isso, dispõe de uma equipe composta por profissionais qualificados e com vasta experiência na área de meio ambiente, planejamento territorial, infraestrutura, mineração e de monitoramento ambiental, realizando desde a elaboração de projetos, treinamentos e acompanhamento técnico permanente aos seus clientes.

A empresa presta serviços para licenciamento ambiental de empreendimentos potencialmente poluidores em todas as fases desse processo. Dessa forma, a Real Consultoria desenvolve estudos ambientais, estudos para empreendimentos do setor energético, do setor mineral (cimenteiras) e áreas de lavra a céu aberto, com a elaboração de relatórios de impacto ambiental, projetos urbanísticos e de infraestrutura (água, esgoto e drenagem pluvial), estudos de geologia e geotécnica e planos diretores, de manejo e de Geoprocessamento.

Nossa empresa está acostumada a tratar dos mais complexos casos da questão ambiental, envolvendo implantação de empreendimentos de alto impacto, ecossistemas muito delicados ou restritivos, emissões fugitivas, odores, desenvolvimento de tecnologias de controle de poluição, gestão de conflitos (sociedade/empresa/poder público), compensações ambientais, entre outros.

A empresa tem como missão defender a prática da Gestão Ambiental que garanta o amplo atendimento ambiental, visando sempre à melhoria da sustentabilidade empresarial. É fundamental, portanto, que periodicamente a empresa realize uma avaliação da gestão ambiental, de forma a verificar os progressos realizados e detectar possíveis falhas e oportunidades de melhoria.

Quando eventuais vulnerabilidades são identificadas na gestão ambiental, é necessário tomar atitudes que abordem estas falhas de modo a sanar a questão, considerando sempre as implicações de curto, médio e longo prazo. Daí a importância do acompanhamento constante da gestão ambiental.

Portanto, é objetivo da empresa manter o Meio Ambiente ecologicamente equilibrado para o bem comum, proporcionando uma melhor qualidade de vida, defendendo-o e preservando-o, contribuindo para uma sociedade justa, humana e equilibrada.

Devido ao ramo de atividade e ao porte da empresa a gestão da mesma optou por terceirizar sua contabilidade. A empresa contratada para essa prestação de serviço fica responsável por todas as informações contábil e fiscal, informando e auxiliando a direção da Real nas tomadas de decisões que envolvam assuntos financeiros da empresa.

2.4 MODELO ESCOLHIDO

Segundo Rizzatti (2002), os estudos iniciais sobre clima organizacional surgiram nos Estados Unidos, no início dos anos 1960, com os trabalhos de Forehand e Gilmer sobre comportamento organizacional, dentro de um grande movimento da Administração chamado de Comportamentalismo.

A partir desse contexto, mensurar o clima dentro de uma empresa no ambiente local é de grande importância no campo de estudo, dessa forma o modelo escolhido foi o de CARLOS ALBERTO FERREIRA BISPO.

Segundo Bispo (2006), este modelo foi elaborado através de estudos na literatura cientifica e aplicação em várias instituições públicas de grande porte e que de acordo com o autor o modelo não é fechado e não será patenteado e, portanto, poderá sofrer alterações ou modificações como acontece com outras ferramentas gerenciais.

Entretanto, Bispo (2006) afirma que a proposição do modelo teve como parâmetro para sua construção macro fatores que foram divididos em externos e internos levando em consideração os cenários políticos, sociais e econômicas para sua elaboração e que os fatores

de influência podem refletir no comportamento, atitudes e nas decisões dos colaboradores de forma direta ou indireta. Bispo (2006) descreve os seguintes fatores internos de influência:

• Ambiente de Trabalho – estabelece o grau de relacionamento entre os colegas de trabalho, necessário para realização das atividades individuais ou coletivas;

• Assistência aos Funcionários – estabelece o nível da assistência médica, dentária, hospitalar e social aos funcionários;

• Burocracia – avalia se este item está compatível com as atividades realizadas pelos funcionários;

• Cultura Organizacional – avalia o nível de interferência que as tradições, práticas e costumes adotados informalmente na empresa, exercem sobre os funcionários e suas atividades;

• Estrutura Organizacional – mede o nível de relacionamento e de capacitação dos elementos que compõem esta estrutura e sua interferência nas atividades realizadas pelos funcionários;

• Nível sociocultural – procura estabelecer se os níveis intelectual, cultural e social dos funcionários estão de acordo com as necessidades inerentes às suas atividades;

• Incentivos Profissionais – visam estabelecer o nível de reconhecimento profissional dos funcionários;

• Remuneração – avalia se este item está de acordo com as atividades prestadas a empresa;

• Segurança Profissional – avalia o risco de demissão sem motivo percebido pelos funcionários;

• Transporte Casa/Trabalho – mede o nível de dificuldade encontrado para a locomoção entre a casa do funcionário e a empresa e vice-versa;

• Vida Profissional – estabelece o grau de identificação profissional dos funcionários com a empresa, tentando medir o nível de seu orgulho em relação à empresa e de seu sucesso profissional.

Abaixo são descritos os fatores de influência externa, conforme Bispo (2006):

• Convivência Familiar – procura avaliar o nível da convivência familiar dos funcionários, item necessário para uma boa produtividade nas atividades realizadas na empresa;

• Férias e Lazer – avaliam o grau de satisfação dos funcionários com estes itens, os quais também são necessários para garantir uma boa produtividade;

• Investimentos e Despesas Familiares – procuram avaliar o nível do bem-estar proporcionado às famílias dos funcionários;

• Política e Economia – tentam avaliar o nível de interferência proporcionado por estes itens na motivação dos funcionários;

• Saúde – tenta avaliar a opinião dos próprios funcionários sobre suas respectivas saúdes física e mental, um dos itens de extrema importância e de difícil observação;

• Segurança Pública – avalia o nível de influência deste item na vida diária dos funcionários.

3 METODOLOGIA

A partir da autora Vergara (2014) classificou-se essa pesquisa quanto aos fins: descritiva e exploratória; quanto aos meios: bibliográfica e estudo de caso; quanto à sua abordagem, pode ser classificada como: qualitativa e quantitativa.

Foram utilizados questionários que apresentavam variáveis distintas, cujas análises são geralmente apresentadas através de tabelas e gráficos (FACHIN, 2003).

O universo da pesquisa é composto por 12 (onze) profissionais que compõem a empresa. Onze deles responderam ao questionário de pesquisa. Portanto, a amostra corresponde a 91,67% do total de profissionais da empresa.

Quanto ao instrumento de coleta de dados, foi utilizado um questionário do tipo semiestruturado, composto por 37 (Trinta e sete) questões fechadas.

O instrumento utilizado foi um questionário dividido em 02 (duas) partes:

Parte I – Perfil dos Respondentes, constando 10 (dez) questões fechadas.

Parte II – Levantamento dos Fatores Internos de Influência do Relacionamento entre os Funcionários e a Empresa, constando 27 (Vinte e Sete) questões fechadas.

DIMENSÃO	VARIÁVEIS	QUESTÕES
Vida Profissional	Sinto orgulho de trabalhar nesta empresa	Q11
	Sinto orgulho da minha atividade nesta empresa	Q12
	Acho que a empresa me oferece um bom plano de carreira	Q13
	Costumo indicar esta empresa como alternativa de emprego para meus amigos e parentes	Q14
	Eu me preocupo com o futuro desta empresa	Q15
	Considero que estou obtendo sucesso na minha carreira e na minha vida profissional	Q16
	Gostaria que meus filhos trabalhassem nesta empresa	Q17
	Dependo apenas dos meus próprios esforços para obter o sucesso profissional e de carreira na empresa	Q18
	Os cursos e treinamentos que fiz são suficientes para o exercício das minhas atividades	Q19

Estrutura Organizacional	Eu confio plenamente no meu chefe imediato	Q20
	O meu chefe imediato é um líder	Q21
	O meu chefe imediato é a pessoa mais indicada para a função que ocupa	Q22
	Estou satisfeito com a estrutura hierárquica (chefes e subordinados) a que estou vinculado	Q23
Incentivos Profissionais	Considero que o meu trabalho é reconhecido e valorizado pela empresa	Q24
	Considero que o meu trabalho é reconhecido e valorizado pela minha família.	Q25
	Considero que o meu trabalho é reconhecido e valorizado pelos meus amigos e parentes	Q26
Remuneração	Acho justo o meu salário atual	Q27
	O meu patrimônio é condizente com os esforços que tenho feito pela empresa	Q28
Segurança Profissional	Meu emprego é seguro na empresa, ou seja, não corro o risco de ser demitido sem motivo.	Q29
Nível Sociocultural	O meu nível cultural e intelectual é suficiente para o exercício das minhas atividades na empresa.	Q30
	O meu nível social é suficiente para o exercício das minhas atividades na empresa	Q31
Transporte dos Funcionários	Tenho tido problemas com o transporte casa–empresa/empresa–casa	Q32
Ambiente de Trabalho	O ambiente de trabalho favorece a execução das minhas atividades na empresa	Q33
	O relacionamento com meus colegas de trabalho favorece a execução das minhas atividades na empresa	Q34
Burocracia	A burocracia adotada na empresa favorece a execução das minhas atividades na empresa	Q35
Cultura Organizacional	A Cultura Organizacional (tradições, práticas e costumes adotados na empresa que não estão previstos em qualquer regra) adotada na empresa favorece a execução das minhas atividades na empresa.	Q36
Assistência aos Funcionários	A assistência de médico e dentista e a assistência social adotadas na empresa favorecem a execução das minhas atividades na empresa	Q37

Quadro 1 - Variáveis do Clima Organizacional
Fonte: Adaptado de Bispo (2006, p. 11).

Para cada item da pesquisa existem três alternativas de resposta. Onde o respondente marcou com um **X** uma única alternativa para cada item, aquela que mais se aproxime da sua análise individual. As três alternativas são:

Alternativa 1 – **sim** – marque esta alternativa se você concorda com a afirmação contida no item que está sendo avaliado;

Alternativa 2 – **mais ou menos** – marque esta alternativa se você concorda apenas parcialmente com a afirmação no item que está sendo avaliado;

Alternativa 3 – **não** – marque esta alternativa se você não concorda com a afirmação contida no item que está sendo avaliado.

3.1 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Após a elaboração do instrumento de pesquisa foi realizado um pré-teste com 03 alunos de minha turma de contabilidade para identificar prováveis falhas na elaboração do documento.

Não foi percebida a necessidade de ajustes no instrumento, em que se deu então a sua aplicação na primeira quinzena do mês de novembro de 2018, com o apoio do Gerente da empresa.

Apliquei diretamente os questionários com toda a equipe de minha empresa.

Procurei orientá-los para que tivessem o devido cuidado de obedecer à ética necessária, no que tange à pesquisa com seres humanos, respeitando-se, sobremaneira, a voluntariedade e confidencialidade dos participantes.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

Os dados aqui analisados e interpretados foram obtidos através de um questionário aplicado a 91,67% dos colaboradores da empresa Real Consultoria, apresentando assim as suas percepções.

Logo após a coleta, os dados foram quantificados e agrupados de acordo com o nível de concordância sobre as dimensões elencadas na literatura da pesquisa para o estudo. Os dados coletados foram reproduzidos diretamente para a tabela, sendo feito em seguida os cálculos dos totais e das porcentagens respectivas. Assim, foi possível tecer comentários e análises sobre os resultados obtidos com relação aos níveis de concordância, neutralidade e/ou discordância. Em seguida, os resultados foram transferidos para as apresentações gráficas.

A análise dos dados se deu por meio da média, tratamento estatístico que nos proporcionou as reflexões contidas a seguir.

4.1 PARTE I – PERFIL DOS RESPONDENTES

A análise dos dados foi realizada através de técnicas de estatística descritiva. Para análise das variáveis relacionadas ao perfil sociodemográfico, perfil profissional da empresa Real Consultoria.

Identificou-se que dos 12 (doze) colaboradores em questão apenas 11 (onze) responderam os questionários, pois um deles não quis participar do processo.

Gênero		**Faixa etária**			**Grau de Instrução**			
F	M	18 a 30	31 a 40	41 a 50	Ens. Médio	Graduado	Especialista	Mestrado
45%	55%	57%	14%	7%	54%	18%	18%	9%

Tabela 1 – Perfil dos Respondentes
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Diante dos dados coletados, percebeu-se que 55% faziam parte do gênero masculino, enquanto 45% eram do gênero feminino.

Percebeu-se que oito colaboradores, aproximadamente 57%, estão compreendidos na faixa de 18 a 30 anos, e dois deles, aproximadamente 14% estão compreendidos na faixa dos 31 a 40 anos e apenas um, representou 7% contido na faixa compreendida entre 41 a 50, e nenhum colaborador possui mais que 50 anos.

Dos 11 participantes, identificou-se que 54% deles possuem ensino médio completo, 18% possuem graduação, 18% são especialistas, 9% possui mestrado e nenhum colaborador possui doutorado.

Tempo de Empresa	**Regime de Plantão**	**Conhecimento em Informática**	**Nível de Conhec. em Informática**		
Entre 0 a 10 anos	Não	Sim	Básico	Intermediário	Avançado
100%	100%	100%	30%	60%	5%

Tabela 2 – Perfil dos Respondentes
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Observou-se que 100% dos colaboradores estão compreendidos na faixa de 0 a 10 anos de empresa, não existindo nenhum colaborador nos outros recortes temporais. E que nenhum deles trabalha na empresa em regime de plantão.

Cem por cento dos colaboradores afirmaram ter conhecimento em informática, 30% tem conhecimento básico, 65% tem conhecimento intermediário e 5% tem conhecimento avançado em informática.

Setor			**Cargo**				**Atuação em outra área**	
Adm.	Técnico	Licenciamento	Gerente	Técnicos	Auxiliares	Estagiários	Sim	Não
35%	60%	5%	1	3	4	3	35%	65%

Tabela 3 – Perfil dos Respondentes
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

A empresa em questão realiza seus trabalhos em horário comercial. No setor administrativo trabalham quatro profissionais, representado 35%; seis deles, aproximadamente 60% são responsáveis pela parte técnica, e os 5% restantes são responsáveis pela parte de licenciamento.

Quanto aos cargos da empresa, observou-se que é composto pelos seguintes profissionais: 1 Gerente, 3 Técnicos, 4 Auxiliares e 3 Estagiários que se encontra divididos entre os três setores da entidade.

Foi constatado que aproximadamente 35% dos colaboradores possuem outra atuação profissional enquanto que os 65% restantes não tem.

4.2 PARTE II - CLIMA ORGANIZACIONAL.

Quanto à segunda parte do documento, na qual é exposto o questionário baseado no modelo de Bispo (2006, p. 11), identificaram-se as dimensões (Vida Profissional, Estrutura Organizacional, Incentivos Profissionais, Remuneração, Segurança Profissional, Nível Sociocultural, Transporte dos Funcionários, Ambiente de Trabalho, Burocracia, Cultura Organizacional e Assistência aos Funcionários) do processo de clima organizacional. A partir dos resultados obtidos com os 11 (onze) participantes respondentes, no preenchimento do questionário, utilizou-se para cada item três alternativas de resposta. Deverá ser marcada com um X uma única alternativa para cada item, aquela que mais se aproxime da sua análise individual de cada item para aferição das respostas, analisando-se todo processo do Clima Organizacional.

4.2.1 Dimensão – Vida Profissional

Q11. Sinto orgulho de trabalhar nesta empresa.

Q12. Sinto orgulho da minha atividade nesta empresa.

Q13. Acho que a empresa me oferece um bom plano de carreira.

Q14. Costumo indicar esta empresa como alternativa de emprego para meus amigos e parentes.

Q15. Eu me preocupo com o futuro desta empresa.

Q16. Considero que estou obtendo sucesso na minha carreira e na minha vida profissional.

Q17. Gostaria que meus filhos trabalhassem nesta empresa.

Q18. Dependo apenas dos meus próprios esforços para obter o sucesso profissional e de carreira na empresa.

Q19. Os cursos e treinamentos que fiz são suficientes para o exercício das minhas atividades.

Vida Profissional			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q11	1 9%	1 9%	9 82%
Q12		1 9%	10 91%
Q13	6 55%		5 45%
Q14	3 27%	5 45%	3 27%
Q15		1 9%	10 91%
Q16			11 100%
Q17	3 27%	7 64%	1 9%
Q18	4 36%	2 18%	5 45%
Q19	2 18%	4 36%	5 45%
Dados em %	**19%**	**21%**	**60%**

Tabela 4 – Vida Profissional
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Baseado no resultado na vida profissional dos participantes é possível perceber que a maioria dos colaboradores concordam, ou seja, 60%, enquanto 21% concorda parcialmente e apenas 19% não concorda.

4.2.2 Dimensão – Estrutura Organizacional

Q20. Eu confio plenamente no meu chefe imediato.

Q21. O meu chefe imediato é um líder.

Q22. O meu chefe imediato é a pessoa mais indicada para a função que ocupa.

Q23. Estou satisfeito com a estrutura hierárquica (chefes e subordinados) a que estou vinculado.

Estrutura organizacional			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q18		4 36%	7 64%
Q19	2 18%		9 82%
Q20		2 18%	9 82%
Q21		2 18%	9 82%
Dados em %	**5%**	**18%**	**77%**

Tabela 5 – Estrutura Organizacional
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Tem-se novamente um resultado positivo, onde a maioria concorda com a estrutura apresentada na empresa, 77% estão satisfeitos, 18% parcialmente satisfeitos e apenas 5% discordam.

4.2.3 Dimensões – Incentivos Profissionais e Remuneração

Q22. Considero que o meu trabalho é reconhecido e valorizado pela empresa.

Q23. Considero que o meu trabalho é reconhecido e valorizado pela minha família.

Q24. Considero que o meu trabalho é reconhecido e valorizado pelos meus amigos e parentes.

Q25. Acho justo o meu salário atual.

Q26. O meu patrimônio é condizente com os esforços que tenho feito pela empresa.

Incentivos Profissionais			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
14		5 45%	6 55%
15		4 36%	7 64%
16	1 9%	1 9%	9 82%
Dados em %	**21%**	**23%**	**56%**

Tabela 6 – Incentivos Profissionais
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Remuneração			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q27	3 27%	3 27%	5 45%
Q28	5 45%	1 10%	5 45%
Dados em %	**21%**	**23%**	**56%**

Tabela 7 – Remuneração
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

De acordo com as tabelas 3 e 4 da página anterior, percebemos um empate em duas categorias que podem ser consideradas de extrema importância dentro de uma empresa, onde pouco mais de 56% estão satisfeitos com os incentivos profissionais e com a remuneração, apenas 23% estão parcialmente satisfeitos e 21% estão insatisfeitos, podendo futuramente afetar o clima organizacional da empresa.

4.2.4 Segurança Profissional

Q29. Meu emprego é seguro na empresa, ou seja, não corro o risco de ser demitido sem motivo.

Segurança Profissional			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q29	2 18%	5 45%	4 36%
Dados em %	**18%**	**36%**	**36%**

Tabela 8 – Segurança Profissional
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Em relação à segurança profissional temos um resultado de 18% discordando, enquanto empatam em 36% entre os que concordam parcialmente e o que concordam com proposta da empresa.

4.2.5 Dimensão – Nível Sociocultural

Q30. O meu nível cultural e intelectual é suficiente para o exercício das minhas atividades na empresa

Q31. O meu nível social é suficiente para o exercício das minhas atividades na empresa.

Nível Sociocultural			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q30	1 9%	1 9%	9 82%
Q31	1 9%		10 91%
Dados em %	**18%**	**9%**	**73%**

Tabela 9 – Nível Sociocultural
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Em relação ao nível sociocultural tem-se o maior resultado de 73% em relação a aprovação da empresa. Concordam parcialmente 9% e 18% discorda da assertiva.

4.2.6 Dimensão – Transporte dos Funcionários

Q32. Tenho tido problemas com o transporte casa–empresa/empresa–casa.

Transporte dos Funcionários

Questão	Discorda (Não)	Concorda Parcialmente (+/-)	Concorda (Sim)
Q32	7 64%	3 27%	1 9%
Dados em %	**64%**	**27%**	**9%**

Tabela 10 – Transporte dos Funcionários
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Em relação à dimensão de transporte dos funcionários, observa-se que apenas 9% concordam com a assertiva, enquanto 27% concordam parcialmente e 64% discordam da Assertiva.

4.2.7 Dimensão - Ambiente de Trabalho

Q33. O ambiente de trabalho favorece a execução das minhas atividades na empresa.

Q34. O relacionamento com meus colegas de trabalho favorece a execução das minhas atividades na empresa.

Ambiente de Trabalho			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q33	1 9%	2 18%	8 73%
Q34	1 9%	1 9%	9 82%
Dados em %	**18%**	**27%**	**55%**

Tabela 11 – Ambiente de Trabalho
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

O ambiente de trabalho obteve 18% de discordância, 27% de concordância parcial e 55% de concordância com o ambiente de trabalho.

4.2.8 Dimensão – Burocracia

Q35. A burocracia adotada na empresa favorece a execução das minhas atividades na empresa

Burocracia			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q35	2 18%	3 27%	6 55%
Dados em %	**18%**	**27%**	**55%**

Tabela 12 – Burocracia
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Em relação à burocracia temos 18% discordando, 27% concordando parcialmente, 55% concordando com a empresa em sua burocracia.

4.2.9 Dimensão Cultura Organizacional

Q36. A Cultura Organizacional (tradições, práticas e costumes adotados na empresa que não estão previstos em qualquer regra) adotada na empresa favorece a execução das minhas atividades na empresa.

Cultura Organizacional			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q36	9 82%		2 18%
Dados em %	**82%**		**18%**

Tabela 13 – Cultura Organizacional
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Nas questões de cultura Organizacional vemos o desconhecimento dos colaborares sobre o assunto tendo em vista que apenas 18% concordam enquanto 82% não concordam com a empresa.

4.2.10 Dimensão – Assistência aos Funcionários

Q37. A assistência de médico e dentista e a assistência social adotadas na empresa favorecem a execução das minhas atividades na empresa.

Assistência Aos Funcionários			
Questão	**Discorda (Não)**	**Concorda Parcialmente (+/-)**	**Concorda (Sim)**
Q37	9 82%		2 18%
Dados em %	**82%**		**18%**

Tabela 14 – Assistência aos Funcionários
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

Outro ponto que merece um cuidado, no entanto com a nova legislação trabalhista a assistência, bem como outros benefícios ao empregado são tratados diretamente com o empregador, dessa forma a melhor maneira e fazer uma reunião sobre o assunto.

Resultado Agrupado da Pesquisa de Clima Organizacional

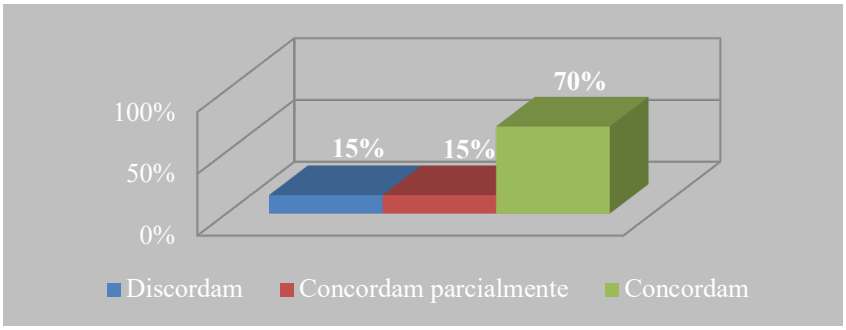


Gráfico 01 – Clima Organizacional
Fonte: Pesquisa direta, Novembro/2018.

A partir da análise do gráfico 01, que condensa o Resultado Agrupado do Processo de Clima organizacional da empresa em questão, pode se concluir que a percepção da equipe de trabalho da empresa Real Consultoria e Soluções Ltda., é positiva quanto ao clima organizacional, já que 70% do público envolvido concordam com as assertivas propostas. Observou-se ainda que 15% concordam parcialmente e os outros 15% discordam das afirmativas.

Vale salientar que a estrutura organizacional recebeu 77% e o nível Sociocultural recebeu 73% de concordância. Vida profissional recebeu 60% de concordância.

Incentivo Profissional e Remuneração receberam 56% de concordância, Ambiente de trabalho e Burocracia receberam 55% de concordância.

Em contrapartida merece atenção e estudos futuros os aspectos vinculados à segurança profissional que recebeu um percentual de apenas 36% de concordância, cultura organizacional e assistência aos funcionários obteve um alto índice de discordância de 82%.

Diante das dificuldades do mundo do trabalho, torna-se cada vez mais difícil ter um clima organizacional favorável, no entanto após a aplicação desse questionário, é perceptível que o clima é favorável, ficando acima da casa dos 70%, em um mundo extremamente competitivo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentro das entidades de personalidade jurídica de direito privado e público é de suma importância à contabilidade e ainda o papel desenvolvido por esta. Vale salientar que as organizações são compostas de diversos departamentos, não são feitas apenas pela contabilidade. Não se pode priorizar apenas o financeiro em detrimento dos demais setores de uma organização. Assim, optou nesse artigo priorizar outro ativo imprescindível para

qualquer empresa, as pessoas. Como a empresa em questão tem seus serviços de contabilidade terceirizados por uma empresa especializada na área, focou-se no clima organizacional em que as pessoas que compõem a mesma estão envolvidas, para que se pudesse focar numa maior efetividade da prestação de serviço da Real Consultoria.

De acordo com Bispo (2006), o modelo de clima organizacional empregado na pesquisa não é fechado e, portanto, pode sofrer adaptações à realidade de cada instituição ou organização, este foi adaptado para um universo de 11 respondentes, de uma empresa de consultoria ambiental na cidade de Joao Pessoa. Segundo Costa e Taniguchi (2009) "a pesquisa de clima, objetiva mapear ou retratar os aspectos críticos que configuram o momento motivacional dos funcionários da empresa, por meio da apuração de seus pontos fortes, deficiências, expectativas e aspirações".

Vale destacar que a questão 16 – Q16, obteve concordância de 100% de seus colaboradores, onde os 11 respondentes afirmaram estar obtendo sucesso profissional trabalhando na empresa. Outro aspecto relevante, 82% dos respondentes sentem orgulho em trabalhar na empresa, 91% dos respondentes sentem orgulho da atividade que exercem na empresa.

Apesar da diversidade do público que compõe a empresa em questão, observa-se que o Resultado Agrupado da Pesquisa de Clima Organizacional atingiu o percentual de 70% de concordância.

Estudos futuros precisam ser feitos para analisar melhor os resultados de concordância parcial e discordância das assertivas propostas.

Buscar implantar ferramentas que possam nos ajudar a monitorar o clima organizacional, para que a partir daí tenhamos condições de propor ações mais assertivas e dispormos de um clima, onde seus profissionais tenham condições de trabalhar com maior efetividade, garantindo assim, melhores resultados para sua empresa.

REFERÊNCIAS

ABARCA Espinoza, Y. E. (2018). **El clima organizacional y su influencia en la satisfacción laboral de los trabajadores de la municipalidad distrital de Huaura**-2016.

APAZA Miranda, M. (2018). **Percepción del clima organizacional y la satisfacción laboral de los servidores de la Empresa Municipal de Saneamiento Básico de Puno SA** Perú, 2015.

BARBOSA, Renata do Nascimento; FERREIRA, Leonardo Rodrigues. Análise das influências do clima e da cultura organizacional dentro de uma organização que dá apoio a proprietários de micro e pequenas empresas na cidade de serra talhada/PE. **Revista Lumen** – ISSN: 2447-8717, v. 2, n. 4, 2018.

BEDANI, Marcelo. Clima organizacional: mensuração, investigação e diagnóstico. 2003. **Tese de Doutorado. Dissertação de Mestrado não publicada, Curso de Administração, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo**.

BEZERRA, Aline de Souza. Clima organizacional: fatores que influenciam na empresa xyz. **Monografia (Bacharelado em Administração)-Universidade Federal do Piauí**, 2011.

BISPO, Carlos Alberto Ferreira. Um novo modelo de pesquisa de clima organizacional. **Revista Produção**, v.16, n.2, p. 258-273, Maio/Ago.2006

CERIBELI, Harrison Bachion; LIMA, Maria Luiza Santos. A influência do clima organizacional sobre a intenção de permanência dos indivíduos nas organizações. **Revista da UNIFEBE**, v. 1, n. 23, p. 190-208, 2018.

CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à teoria geral da administração. **Elsevier Brasil**, 2003.

CHIAVENATO, Idalberto. Introdução a Teoria Geral Da Administração Compact. **Elsevier Brasil**, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. Gestão de Pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010

CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à Teoria Geral da Administração. 7. ed. Rio de Janeiro: **Elsevier Brasil**, 2011

COSTA, André Luiz Almeida; TANIGUCHI, Kenji. Clima Organizacional: Uma ferramenta estratégica para o diagnóstico em Recursos Humanos. **Revista de Ciências Gerenciais,** n.18, Vol. XIII 2009.

DE OLIVEIRA, Juliana Sevilha G.; CAMPELLO, Mauro Luiz Costa. **Clima e cultura organizacional no desempenho das empresas**. 2008.

DIAS, Laís Palmeira de Medeiros. **O clima organizacional na Secretaria de Administração da Prefeitura Municipal de Currais Novos**/RN. 2018.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003

JAMES, L. R. & JONES, A. P. (1974). Organizational climate: a review of a theory and research. **Psychological Bulletin**, 81 (12), 1096-1112.

MARTINS, Maria do Carmo Fernandes et al. Construção e validação de uma escala de medida de clima organizacional. **Revista Psicologia: Organizações e Trabalho**, v. 4, n. 1, p. 37-60, 2004.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MUGURUZA Vicente, J. Y. (2018). **El estres laboral y su influencia en el clima organizacional de la empresa Inversiones Civiles Santa Rosa Sac-Mallay** 2017.

OLIVEIRA, Wilson Mariz de. **Perfil analítico-descritivo da pesquisa sobre clima organizacional em instituições de ensino superior**: 1970-1995. São Paulo, 1996.

PARKER, C.; BALTES, B.; YOUNG, S.; HUFF, J.; ALTMANN, R.; LACOST, H.; ROBERTS,J. Relationship between psychological climate perceptions and work outcomes: a meta-analytic review. **Journal of Organizational Behavior**. 24 (4), p. 389-416, 2003.

RIZZATTI, G. Categorias de análise de clima organizacional em universidades federais brasileiras. Florianópolis, 2002. **Tese (Doutorado). Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina**.

RODRIGUEZ, Indira Arias; MUNIZ JR, Jorge; MUNYON, Timothy. A relação entre clima organizacional e gestão do conhecimento: uma revisão da literatura. **Revista Psicologia Organizações e Trabalho**, v. 18, n. 1, p. 316-325, 2018.

SCHEIN, Edgar H. **Coming to a new awareness of organizational culture. Sloan Management Review**. Winter, p. 3-16, 1984.

SCHNEIDER, B. & REICHERS, A. E. (1983). **On etiology of climates. Personnel Psychology**, 36, 19-39.

SILVA, Marília de Azevedo da; DIAS, Simone Regina. Pesquisa de clima organizacional: um estudo de caso em uma empresa do segmento automotivo. **Revista Eletrônica Estácio Papirus,** v. 4, n. 2, 2018.

SILVA, Neli Terezinha da et al. **Clima organizacional: uma proposta dos fatores a serem utilizados para avaliação do clima de uma instituição de ensino superior**. 2003.

SIQUEIRA, M.; GOMIDE JUNIOR. Vínculos do indivíduo com o trabalho e com a organização. EM J. C. Zanelli, J. E. Borges-Andrade; A. V. Bastos. (Orgs**.) Psicologia, organizações e trabalho no Brasil**, Porto Alegre: Artmed. 2004.

SOUZA, Letícia Silva de; ROCHA, Fernanda Ludmilla Rossi; DE LAZZARI MAZZO, Ligia. Clima organizacional e ocorrência de acidentes com materiais perfurocortantes em um hospital público do Estado de São Paulo 1. **Cadernos de Terapia Ocupacional da UFSCar,** v. 26, n. 1, p. 85-95A, 2018.

TORO, Fernando. El clima organizacional: perfil de empresas colombianas. **Medellín: Cincel**, p. 159, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant, **Projetos e Relatórios de Pesquisa Em Administração** - Atlas, 15ª Ed. 2014.

A CONTABILIDADE AMBIENTAL NA TEORIA E NA PRÁTICA: UM ESTUDO DE CASO NOS MAIORES SUPERMERCADOS DA CIDADE DE JOÃO PESSOA

Alex dos Santos Silva[1]
Darlan Oliveira Bezerra[2]

RESUMO: A Contabilidade Ambiental é um recurso essencial e indispensável no processo de preservação ambiental já que para preservar o meio ambiente torna-se necessário aferir o patrimônio ambiental, para assim obter com precisão os resultados almejados. A pesquisa realizada teve como finalidade mostrar até que ponto os grandes supermercados da cidade de João Pessoa utilizam-se da Contabilidade Ambiental e tem por interesse em aplicá-la em sua gestão, quando assim não possuem nenhum tipo de método para sua organização, sendo importante adotá-la, uma vez que a empresa pode obter uma imagem diferenciada perante os consumidores e ajudar os mesmos a se conscientizarem para preservação do meio ambiente. Para responder a estas indagações inicialmente foi feita uma pesquisa bibliográfica e descritiva, aprofundando o estudo com casos específicos. No tocante à coleta de dados a delimitação espacial se deu por meio das técnicas de entrevista e questionários em 15 supermercados do município de João Pessoa. A análise dos resultados se deu pelo cruzamos dos dados, reflexão e apresentação em gráficos.
PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade Ambiental. Preservação Ambiental. Gestão Contábil.

ABSTRACT: Environmental Accounting is an essential resource and indispensable in the environmental preservation process. Since in order to preserve the environment it becomes necessary to assess the environment patrimony, to accurately obtain the aimed results. The realized research had as purpose show how far the large supermarkets in João Pessoa city use of the Environmental Accounting and has interests in applying it in their management, when they do not have any type of method for their organization. Being important to adopt it, once the company may obtain a differentiated image in front of the consumers and help them to become aware of the environment. To answer these questions, initially was realized a bibliographic and descriptive research, deepening in a study. Regarding the data collection, the spatial delimitation was done by interview techniques and questionnaires in 15 supermarkets in the district of João Pessoa. The analysis of the results was done by crossing the data, reflection and presentation in graphs.
KEY-WORDS: Environmental Accounting; Environment Preservation, Accounting Management.

1 INTRODUÇÃO

> Há uma consciência quase que universal que os recursos naturais são limitados, e não podem mais ser desperdiçados, sobre pena de comprometimento do equilíbrio ecológico de nosso planeta. (ZANLUCA[3]).

Dessa forma, a Contabilidade Ambiental apropria-se do registro e controle contábil, para que toda a parte do material ambiental seja mensurada através das demonstrações

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis Alex dos Santos Silva, E-mail: allex-santos_@hotmail.com
[2] Professor Orientador Darlan Oliveira Bezerra, Graduado em Ciências Contábeis, pela Universidade Estadual da Paraíba, Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco, Especialização em Auditoria Contábil-Fiscal pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis da disciplina de Analise das Demonstrações Contábeis e Teoria da Contabilidade E-mail: darlanbezerra@hotmail.com
[3]Texto não datado e não paginado, disponível em http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadeambiental.htm Acesso em: 12 mar. 2018.

contábeis, e assim registrar todo o patrimônio ambiental (Ativo, Passivo e Despesas Ambientais) das organizações. Pretende-se com isso que fique em evidência toda a parte do registro contábil referente a questão da temática ambiental para os usuários das demonstrações contábeis, Assim, desta forma tornando-se de suma importância o registro contábil nas demonstrações financeiras para a tomada de decisões. Essas demonstrações que viabilizam informações para obter soluções empresariais e sustentáveis.

Neste sentido devido deficiência das empresas quanto à qualidade de gerenciamento ambiental, em março de 1993, foi aprovado à criação do Comitê Técnico (TC) 207, onde se deu inicio a constituição da Organização Internacional para Padronização (ISO) 14000, tendo como premissas as normas British Standard (BS) 7750. Diante das normas do ISO 14000 surge o ISO 14001 Sistema de Gestão Ambiental –(SGA) - Especificação e diretrizes para uso, em 2015 foi lançada a nova versão do ISO 14001 sendo ela ISO 14001:2015 que nos traz algumas mudanças referentes à preocupação com o ciclo de vida, entre outras mudanças. (BRANT e URZEDO, 2015 P.06).

O papel principal da contabilidade Ambiental é determinar a formulação de parâmetros de mensuração e registro para que se tenha de forma clara e sucinta o acompanhamento da real situação da empresa em relação ao meio ambiente e o crescimento econômico e patrimonial. Tendo como visão a identificação, avaliação e evidenciação sobre a área econômica e financeira ambiental, todavia baseando-se nos registros e demonstrações contábeis, a empresa terá a oportunidade de obter todas as informações sobre o relacionamento ambiental, que assim contribuírem na tomada de decisões preventivas a sua saúde econômica e financeira da entidade (PAIVA, 2003).

Em pesquisa preliminar foi perceptível que de maneira teórica a Contabilidade Ambiental é muito relevante, pois através da visibilidade dos relatórios pode-se planejar as estratégias que poderão influenciar diretamente no crescimento econômico, patrimonial, sustentável da organização e do meio ambiente.

No entanto, nos questionamos: Se na prática a Contabilidade Ambiental é efetivamente funcional? Para responder a este questionamento objetivamos demonstrar se a Contabilidade Ambiental funciona na prática, caso contrário se eles possuem interesse em aplicá-la em sua gestão. Assim sendo, pretende-se esmiuçar o que vem a ser Contabilidade Ambiental enquanto normativa e prática; Esclarecer como as empresas devem se portar quanto à execução desta área; e analisar como funciona esta contabilidade na pratica de uma

empresa. Assim, intencionamos saber se as empresas já possuem os métodos das demonstrações financeiras ambientais, se possuem o interesse em aplicá-las em sua gestão.

Esta temática torna-se relevante em um primeiro momento por percebemos que é um tema pouco abordado na área acadêmica, no entanto, estando dentro de uma.

Para alcançar o objetivo traçado inicialmente, faremos uma pesquisa bibliográfica e posteriormente um estudo de caso.

Enquanto fundamentação teórica dialogamos com (*Zanlucaé*, Paiva 2003).

Neste sentido, este estudo se estrutura em quatro partes. Inicialmente está Introdução, aqual fala de forma geral sobre o tema abordado no neste estudo, em seguida temos o embasamento teórico formado dos principais tópicos do tema central, na terceira parte apresenta-se os procedimentos metodológicos, e a análise dos resultados, e na quarta parte as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE AMBIENTAL

Concluindo a parte teórica do curso de Ciências de Contábeis, se fez inquietante a preocupação com a sustentabilidade ambiental nas empresas, uma vez que percebe-se que , seria necessário utilizar-se dos recursos naturais de acordo com a demanda da situação real da organização. Neste contexto, de acordo com Paiva (2003) a Contabilidade Ambiental é o registro de todo o patrimônio, ou seja, bens, direitos e obrigações de uma determinada organização, que surgiu a partir do momento que ficou evidente a necessidade de um controle entre o homem e o meio ambiente, para controle dos registros e geração dos relatórios com o objetivo em:

- Auxiliar na elaboração do planejamento estratégico;
- Servir de parâmetro no gerenciamento das atividades-alvo;
- Fornecer informações extremas no sentido de prestação de contas dessas atividades.

Assim sendo, este ramo da Contabilidade demonstra como identificar os registros e eventos ambientais para que possa se gerar as informações necessárias para as tomadas de decisões, tal como afirma Bergamini Júnior, apud Oliveira (2012, p.26):

> A Contabilidade Ambiental, a partir da própria definição de Contabilidade, é o registro do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) de uma organização. O objetivo principal da Contabilidade Ambiental é o de criar condições para que cada grupo de usuários possa avaliar a situação financeira e econômica da organização, além de tornar possível fazer previsões quanto ao comportamento futuro da mesma, levando-se em conta os efeitos causados ao meio ambiente por essa entidade [...].

Portanto, a Contabilidade Ambiental nos evidencia a preocupação e conscientização da parte sustentável do nosso planeta. É fato que há muitos anos a terra vem enfrentando um grande impacto ambiental, pois um dos principais problemas no qual se causa mais danos ao meio ambiente são os resíduos produzidos pelos órgãos empresariais. Neste sentido para aprofundarmos o conhecimento precisamos entender sobre o que vem a ser sustentabilidade.

2.1.1 Ativo Ambiental

Ativo Ambiental retrata todos os bens e direitos de uma entidade em um determinado período, sendo assim representado pelas aquisições, como estoques de insumos, peças/acessórios com utilidade em eliminar ou reduzir os impactos negativos ao meio ambiente. Ativos Ambientais são os bens adquiridos pela companhia que têm como finalidade controle, preservação e recuperação do meio ambiente (NAUJACK, FERREIRA, STELA, 2011).

> Nesse contexto: “ativos ambientais são os bens adquiridos pela companhia que têm como finalidade, controle, preservação e recuperação do meio ambiente. Se os gastos ambientais podem ser enquadrados nos critérios de reconhecimento de um Ativo, devem ser classificados como tais. Os benefícios podem vir através do aumento da capacidade ou melhora da eficiência ou da segurança de outros ativos pertencentes à empresa, da redução ou prevenção da contaminação ambiental que deveria ocorrer como resultado de operações futuras ou, ainda, através da conservação do meio ambiente”. (TINOCO & KRAEMER *apud* NAUJACK, FERREIRA, STELA, 2008, p.109)

Desta forma, Ativos Ambientais são recursos utilizados pela empresa que viabilizam benefícios futuros que de modo direto estejam ligados à proteção do meio ambiente ou à recuperação daquele já degradado. Sendo assim, são os recursos que a entidade utiliza com fins de controle, preservação e recuperação do meio ambiente.

2.1.2 Passivo Ambiental

O Passivo Ambiental representa os danos causados ao meio ambiente e representa as obrigações de curto e longo prazo dos investimentos usados para amenizá-los ou extingui-los. São incluídos nos balanços patrimoniais através da evidenciação dos valores contábeis, estimativas dos danos e impactos ambientais gerados. Na contabilidade ambiental, está em contraposição ao Ativo Ambiental que são os bens e direitos, as aplicações de recursos da empresa para a recuperação das características e da qualidade ambiental, investimentos em tecnologias e processos de prevenção, contenção, diminuição ou eliminação de aspectos poluentes ou que representam riscos (KRAEMER, apud OLIVEIRA, 2008, P.27) ."O passivo ambiental também decorre de atitudes positivas da empresa no sentido de representarem obrigações decorrentes de ações na área de recuperação reparação ou gestão ambiental". (CARVALHO, apud OLIVEIRA, 2008, p.27). Como também,

> Os passivos ambientais devem ser informados em subgrupo especifico das exigibilidades. Sua composição e seus respectivos valores deverão ser discriminados em notas explicativas às demonstrações contábeis. No entanto, se houver uma obrigação relevante, em termos de valor e natureza, devera ser contabilizada e evidenciado no Balanço Patrimonial em conta especifica. Segundo (Ribeiro, *Apud* Oliveira 2006, p.28).

Desta maneira, os passivos ambientais classificam-se em dois aspectos que podem influenciar decisivamente nos valores e nas negociações em determinados patrimônios:

- Aspecto administrativo relacionado às normas ambientais legais; estudos técnicos e procedimentos adotados pelos empreendimentos.
- Aspectos físicos que consideram os impactos ambientais objetivos relacionados aos aspectos das atividades desenvolvidas. (HENDGES, 2013*)*

Deste modo, uma empresa tem passivo ambiental quando ela agride, de algum modo ou ação, o meio ambiente, e não dispõe de nenhum método para a sua recuperação, aprovado oficialmente ou de sua própria decisão. Normalmente o surgimento de um Passivo Ambiental dá-se normalmente pelo uso de uma área, lago, rio, mar entre outros meios que compõem uma área ambiental. (KRAEMER, s/d)

"O Passivo Ambiental também decorre de atitudes positivas da empresa no sentido de representarem obrigações decorrentes de ações na área de recuperação reparação ou gestão ambiental". (CARVALHO, Apud OLIVEIRA, 2008, p.27)Segundo Leite, apud Oliveira (2011, p. 04)

> O passivo ambiental corresponde ao investimento que uma empresa deve fazer para que possa corrigir os impactos ambientais adversos gerados em decorrência de suas atividades e que não tenham sido controlados ao longo dos anos de suas operações.

2.1.3 Custo Ambiental

Segundo Oliveira, (2012), os custos ambientais viabilizam os gastos relacionados com as atividades de preservação ambiental, são os custos adquiridos ao utilizar a conscientização social e evitar degradar o meio ambiente. De acordo com Martinelli (s/d)

> [...] os custos ambientais compreendem aqueles gastos relacionados direta ou indiretamente com a proteção do meio ambiente e que serão ativados em função de sua vida útil, tais como:Amortização, exaustão e depreciação;Aquisição de insumos para controle, redução ou eliminação de poluentes;Tratamento de resíduos de produtos;Disposição de resíduos de produtos;Disposição de resíduos poluentes;Tratamento de recuperação e restauração de áreas contaminadas;Mão-de-obra nas atividades de controle, preservação e recuperação do meio ambiente.

Portanto, o custo ambiental classificam-se em:

- **Custos ambientais de controle;**
  - Custo de prevenção - são os custos das atividades empregadas com o intuito de evitar os problemas ambientais em todas as fases do ciclo de vida do produto.
  - Custo de avaliação – são os necessários para manter os níveis de qualidade ambiental da empresa englobando os custos de inspeções testes e auditorias da qualidade ambiental.

- **Custos ambientais da falta de controle:**
  - Custos de falhas internas – são os primeiros a acontecer como consequência da ausência de controle, resultados em ações internas na empresa, como retrabalhos e desperdícios de material.
  - Custos de falhas externas – envolvem os custos de qualidade ambiental que não atendem às legislações ambientais e não conformidades fora dos limites da empresa, como pagamento de multas e indenizações ambientais;
  - Custos intangíveis – são aqueles com alto grau de dificuldade para serem qualificados embora se perceba claramente a sua existência. Normalmente não podem ser diretamente associados a um produto ou processo. (MARTINELLI, s/d)

Portanto, a existência de um sistema de custos ambientais pode assim possibilitar a empresa demonstrar as despesas envolvidas e as vantagens financeiras resultantes.

2.1.4 Despesa Ambiental

As despesas ambientais são todos os gastos que tenham sido incorridos pela empresa que estejam relacionados com o meio ambiente. Desta forma, a classificação dos gastos como custos ou despesas o qual depende da natureza do gasto. (CARVALHO, 2007 apud MELO, FRANCA E LEITE, 2014)

Com relação às despesas ambientais, Ribeiro (1998:95) ressalta que devem envolver todos os gastos com gerenciamento ambiental, consumidos no período e incorridos na área administrativa. Assim, podem contemplar gastos relativos a horas de trabalho, bem como seus respectivos encargos sociais e, também, os insumos absorvidos nas seguintes atividades:

- ✓ [...] na definição e manutenção de programas e políticas ambientais;
- ✓ Na seleção e recrutamento de pessoal para o gerenciamento e operação do controle ambiental;
- ✓ Na compra de insumos e equipamentos antipoluentes;
- ✓ No pagamento das compras realizadas para a área ambiental;
- ✓ Na recuperação dos itens ambientais adquiridos;
- ✓ Para a estocagem dos insumos utilizados no controle ambiental;
- ✓ Em treinamentos específicos para a proteção ambiental;
- ✓ Na auditoria ambiental.

2.1.5 Receita Ambiental

Receita Ambiental refere-se a todo o material reciclado que através da coleta seletiva e da venda dos materiais obtém uma receita, assim trazendo um resultado positivo para a organização. De acordo com Carvalho (2008, p.142),

> Receitas ambientais são os recursos auferidos pela entidade em decorrência da venda de seus subprodutos ou de materiais reciclados. Os reciclados podem ser tanto vendidos como matéria – prima para outras atividades como realizados pela entidade em seu processo produtivo.

2.2 SUSTENTABILIDADE

"Sustentável" é uma palavra originaria do latin "*sustentare"* (sustentar, apóia, conservar). O termo "sustentabilidade" tem sido bastante utilizado com sinônimo nos remitindo ao termo Desenvolvimento Sustentável (DS) quem nos traz a preocupação em preservar o meio ambiente para que as gerações futuras possam usufruir do mesmo, onde o desenvolvimento sustentável representa a aquisição quantitativa e qualitativa de bens ou serviços providos pela natureza. Em suma, sustentabilidade é o equilíbrio entre o que precisamos da natureza e o que oferecemos em troca, é economizar recursos, é utilizar melhor o que consumimos e reciclar e diminuir resíduos e poluentes é pensar para onde vai tudo o que produzimos e descartamos e de onde vem tudo o que usamos.

Segundo a Organização das Nações Unidas (ONU) a sustentabilidade é o desenvolvimento que corresponde às necessidades do presente sem comprometer as possibilidades das gerações futuras de satisfazer as suas próprias necessidades. A sustentabilidade possui quatro vertentes principais sendo elas: ambiental, econômica, social e cultural, que tratam do uso consciente do consumo natural bem como planejamento para a reposição dos mesmos, do reaproveitamento de matérias primas e o desenvolvimento de métodos de produção mais baratos da integração de todos os indivíduos na sociedade proporcionando a eles as condições necessárias que exerçam sua cidadania e da integração do desenvolvimento tecnológico e social e as heranças culturais de cada povo, para que isso ocorra os indivíduos entidades e governos precisam atuar juntos.

2.3 ISO 14001

"A ISO 14001 é uma norma internacional que define critérios para que as empresas, de qualquer porte possam implementar um Sistema de Gestão Ambiental (SGA) e buscar a certificação" (BRANT E URZEDO, 2015, p.6) Uma empresa que possui o SGA tem por compromisso colaborar com a preservação ambiental, e assim reduzir o impacto que suas atividades podem causar ao meio ambiente. O ISO 14001 nos traz um objetivo bastante significativo que é fazer com que as organizações levem em conta todo o beneficio que a norma do ISO 14001 traz para a organização e que geram efeito positivo, sendo assim atingindo suas metas ambientais sem obstáculos.

A primeira versão da norma do ISO 14001 foi publicada em 1996 que define os princípios dos critérios para estabelecer um Sistema de Gestão Ambiental. Esta norma tinha

tem como pretensão propor mais equilíbrio entre os aspectos financeiros de uma organização com uma melhor gestão dos impactos buscando um melhor relacionamento ente a organização e ao meio ambiente.

2.3.1 ISO 14001:2004

Ainda segundo Brant e Urzedo (2015), base teórica deste tópico, devido a grande quantidade de empresas certificadas ao ISO 14001, a norma teve que passar por revisão, sendo assim uma nova versão foi publicada em 2004, passado a ser ISO 14001:2004.

A ISO 14001:2004 trouxe alguns postos a serem observados como alterações de algumas definições e inclusões de outras, tais como:

- Documento;
- Procedimento;
- Desempenho ambiental

Vale salientar que a definição de Desempenho Ambiental tem sido uma das questões mais significativas apresentadas nessa versão, tratando-se aos resultados mensuráveis de gestão de uma organização referente aos seus aspectos ambientais, sendo assim os resultados podem ser estimados a partir da política ambiental, dos objetivos e metas ambientais da organização e outras premissas relacionadas ao desempenho.

2.3.2 ISO 14001:2015

Em 2015 houve alteração a integração das normas, a ISO 14001:2015 incorpora a estrutura de alto nível-anexo SL. Entretanto, esta nova versão mantém as mudanças já feitas ISO 14001:2004. Os princípios que constitui a norma vêm reforçar as ações de controle e preservação de várias formas de preservação, contaminação pela avaliação de desempenho ambiental, tendo como objetivo ser mais relevante na implantação de políticas ambientais adequando-se a situação real da organização.

O ISO 14001:2015 destaca o papel da gestão ambiental em processos de planejamento estratégico, a norma incide especialmente sobre os problemas ou alterações relacionadas com as necessidades e expectativas das partes interessadas, as condições ambientais locais, regionais, religiosas ou globais que podem afetar a organização. Referente a liderança

estabeleceu uma nova cláusula que atribui responsabilidades especificas a todos que lideram para que promovam a gestão ambiental dentro da organização assim garantido o sucesso do sistema de gestão ambiental.

Quanto à proteção ao meio ambiente nos traz a inclusão da prevenção da poluição, a utilização sustentável dos recursos à mitigação e adaptação as alterações climáticas, a proteção da biodiversidade e dos ecossistemas, entre outros. A nova norma também sofre uma alteração referente à melhoria do desempenho ambiental que nos traz uma definição que a organização deverá apresentar de forma mais efetiva o conceito de indicador, graças à ênfase acrescida à melhoria continua, no entanto a norma e apoiada pelos compromissos ambientais da organização.

Quanto à perspectiva de vida, além da exigência atual para gerenciar aspectos ambientais associados a bens e serviços adquiridos, as organizações precisam estender seu controle e influencia para os impactos ambientais referente a concepção e desenvolvimento de produtos. Passaram a entender cada fase do ciclo de vida, aquisição de matérias-primas, design, produção, transporte/fornecimento de fim de vida e disposição final. (BRANT E URZEDO, 2015)

2.4 RELAÇÃO ENTRE SUSTENTABILIDADE E CONTABILIDADE AMBIENTAL

A Contabilidade Ambiental está totalmente ligada á parte ambiental e sustentável da empresa, as empresas nos últimos anos tem gerado uma grande quantidade lixo. O Brasil produz hoje 79,9 milhões de toneladas de resíduos sólidos por ano. O mais grave é que, segundo Mendonça, 31,9% desse lixo poderia ser reciclado e transformado em dinheiro. Por enquanto, só 3% dos resíduos sólidos são reciclados no país (PERLA RIBEIRO, 2018).

A Contabilidade Ambiental traz a sustentabilidade através de sua evidenciação, tendo assim por objetivo divulgar informações obtidas durante do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais. Sendo assim a evidenciação ambiental ocorre quando a entidade divulga ações ambientais por meio dos relatórios contábeis.

Segue um exemplo de relatório elaborado para evidenciação das informações resultantes da Contabilidade Ambiental.

Demonstração do Resultado do Exercício – DRE – Ambiental
Receita Ambiental
(-) Deduções de natureza Ambiental

(=) Receita Ambiental Líquida
(-) Custos Ambientais
(=) Lucro Ambiental Bruto
(-) Despesas relativas à ação ambiental
(-) Impostos e Contribuições
(=) Resultado Ambiental

Tabela 01: Modelo de Demonstração do Resultado do Exercício – Ambiental
Fonte: Tinoco & Kraemer (2004)

Neste sentido, a sustentabilidade está altamente ligada a Contabilidade Ambiental, pois, para que haja uma evidenciação dos seus resultados com precisão, faz necessário a emissão dos relatórios contábeis, para que assim chegue a um resultado real, com finalidade de obter uma tomada decisões coerente com o a situação real da entidade.

3 METODOLOGIA

Enquanto caminho metodológico este estudo inicialmente foi feito por meio de um levantamento bibliográfico. Neste constatou-se que a temática ainda é um tanto minimamente conhecida pelo meio acadêmico, ou seja, em pesquisa prévia, encontra-se cerca de dez trabalhos com temáticas aproximadas.

Diante disto, passamos a segunda etapa deste, referente ao processo descritivo. Os estudos foram lidos, descritos e fichados. Posteriormente, elaboramos a revisão de literatura, pertinente a pesquisa bibliográfica e obtivemos como resultado a constatação da importância da Contabilidade Ambiental e sua aplicabilidade nos grandes supermercados, no entanto, paralelo a este, a forte ausência de conhecimento, principalmente no meio acadêmico, o que aponta para profissionais que serão inseridos no mercado de trabalho, mas poucos dominam a temática.

Para atingir o objetivo deste estudo foi feita uma pesquisa de campo com 15 maiores supermercados do município de João Pessoa/PB

4 ANALISE DOS RESULTADOS

Quando determinado fato/fenômeno é destacado e sobre o qual selecionam-se variáveis, ou seja, “fatores naturais ou artificiais que poderiam provocar variações no padrão observado do fato ou fenômeno” (SANTOS, 2004), é feia por meio de amostragem, escolhida segundo determinadas técnicas.(SILVA, 2014, p.157).

Tendo como base um estudo bibliográfico, logo após um estudo evidenciando assim a amostra de pesquisa no qual abordará até que ponto as organizações aplicam a Contabilidade Ambiental em sua gestão/contabilidade. Neste contexto, abordando até que ponto as empresas se interessam em aplicá-la em seus demonstrativos.

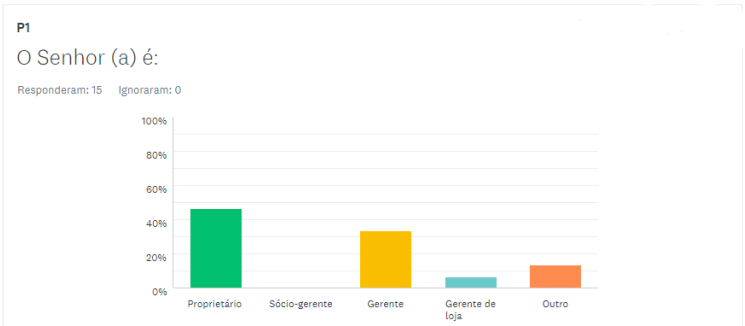
Para o alcance do resultado foi utilizado uma coleta de dados, por meio de questionário composto por 10 perguntas *online*, o qual nos evidencia o resultado das empresas que adotam a prática da contabilidade ambiental em sua empresa, e se possuem o interesse da aplicabilidade da mesma em sua organização.

A pesquisa foi realizada em 15 grandes supermercados no município de João Pessoa, situada na região nordeste do estado da Paraíba.

No entanto, foram distribuídos 20 questionários dentro dele 15 foram respondidos, obtendo 75% de resultado.

Metodologicamente este trabalho serviu para mostrar aos atuais e futuros empresários a importância da Contabilidade Ambiental, quanto aos benefícios ambientais, financeiro e econômico que a mesma pode trazer para a empresa assim aplicadas em sua gestão.

Os resultas os obtidos serão apresentados através de gráficos, com suas respectivas distribuições:



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Proprietário	46,67%	7
Sócio-gerente	0,00%	0
Gerente	33,33%	5
Gerente de loja	6,67%	1
Outro	13,33%	2
TOTAL		15

Gráfico 1: Representantes da Empresa
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

De acordo com o gráfico 1 percebe-se que 46,67% das respostas obtidas foras obtidas pelos proprietários, 33,33% pelos gerentes, 6,67% gerente de loja, 13,33% outros funções. Apesar do difícil acesso aos proprietários, neste caso obtemos por maioria dos entrevistados.

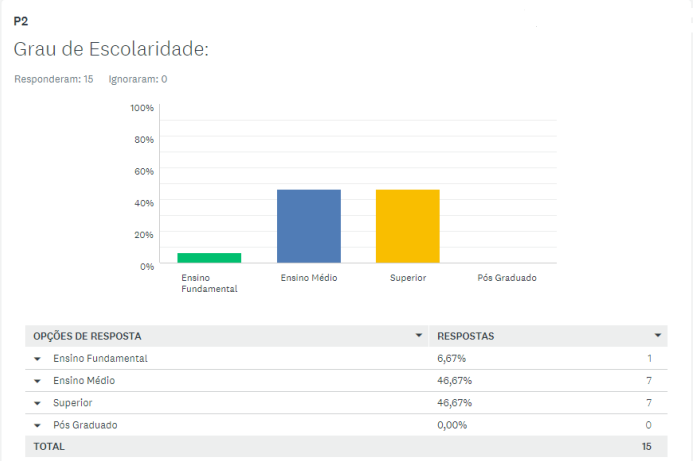


Gráfico 2: Grau de escolaridade
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

Em relação à escolaridade dos respondentes tem o seguinte resultado: 6,67% tem ensino fundamental, 46,67 ensino médio e 46,67 possuem ensino superior. Desta forma obtemos um resultado que dividiu-se entre ensino médio e superior. Infere-se que esta mais fácil o acesso ao nível superior, isso quando observamos outras pesquisas na área do comercio.

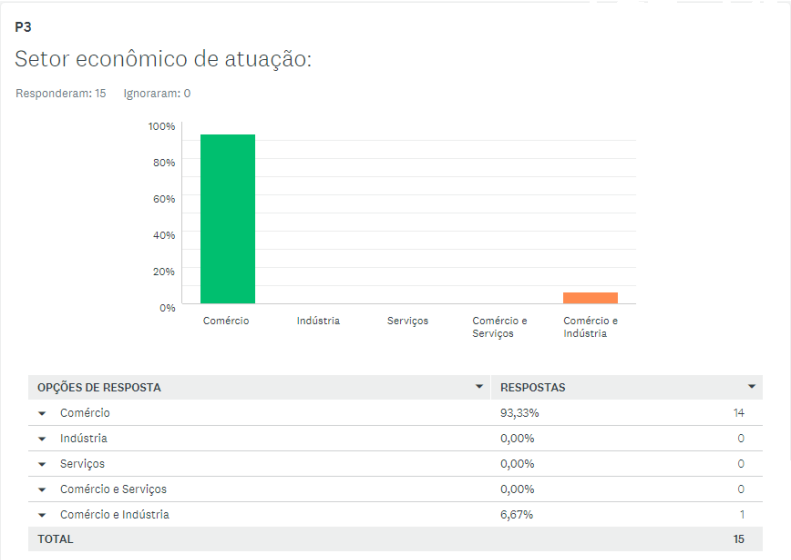
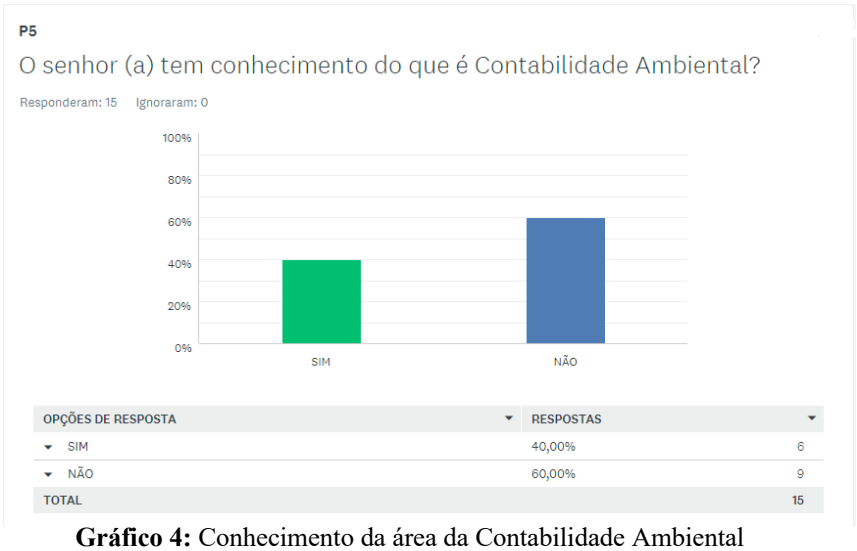


Gráfico 3: Setor econômico de atuação
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

Neste caso foram obtidas as respostas que 93,33% dos respondestes foram da categoria comercio, 6,67 comercio e indústria obtendo-se assim um resultado que a maioria dos supermercados optam pela categoria comercial.

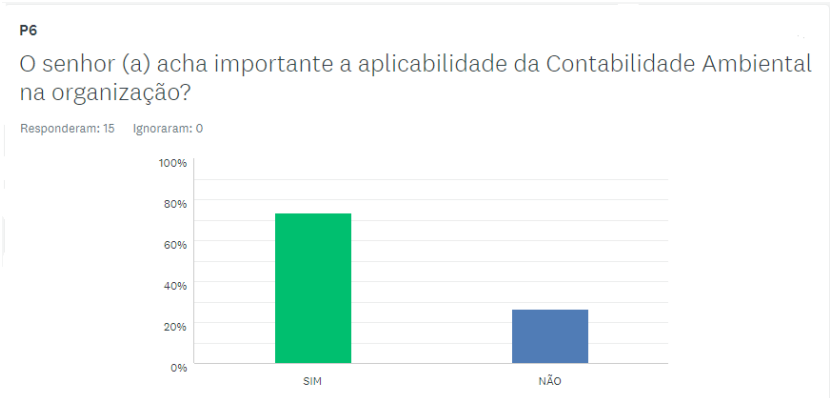
Em resposta a questão numero 4 do questionário aplicado, o período de atividade das empresas entrevistadas variam de 4 a 25 anos de atividade empresarial.



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
SIM	40,00%	6
NÃO	60,00%	9
TOTAL		15

Gráfico 4: Conhecimento da área da Contabilidade Ambiental
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

O resultado obtido pela seguinte questão nos traz que 40% dos entrevistados possuem conhecimento sobre o que vem a ser Contabilidade Ambiental, já 60% não tem conhecimento sobre a área da Contabilidade Ambiental. Neste caso chegamos ao consenso que a maior parte dos entrevistados não possui conhecimento sobre Contabilidade Ambiental.



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
SIM	73,33%	11
NÃO	26,67%	4
TOTAL		15

Gráfico 5: Importância da Contabilidade Ambiental
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

No entanto sobre a importância da aplicabilidade 73,33 responderam que acham a Contabilidade Ambiental para organização, enquanto 26,67% não possui conhecimento sobre

a seguinte área. Desta forma atingimos o resultado que a maior parte dos entrevistados acham importante a aplicabilidade em sua gestão.

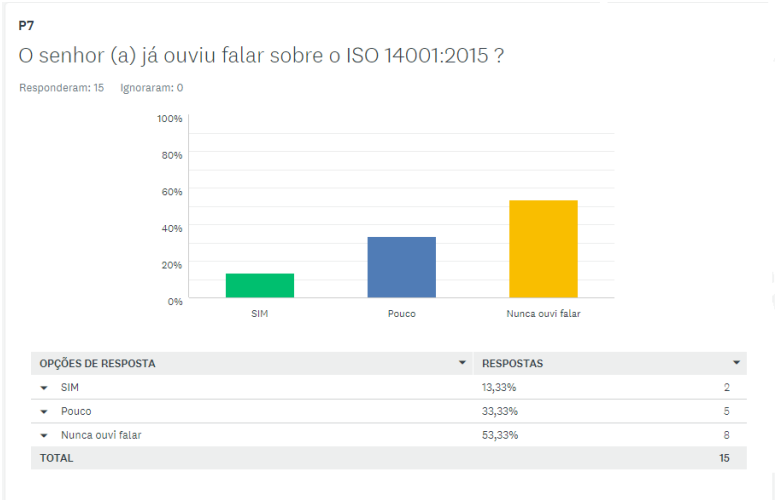


Gráfico 6: ISOO 1400:2015
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

Neste sentido obtem-se que 12,33% Já ouviu falar sobre o ISO 14001:2015, 33.33% tem pouco conhecimento já 53,33% nunca ouviram falar.

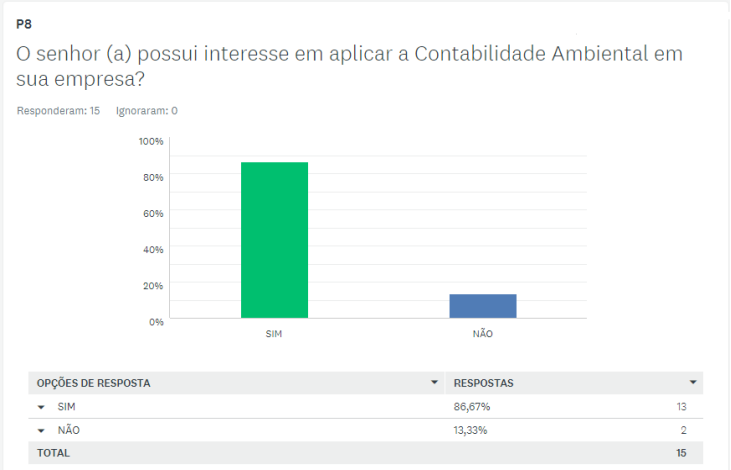


Gráfico 7: Interesse da aplicabilidade da Contabilidade Ambiental
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

Em resposta para a seguinte questão 86,67% possui interesse em aplica a contabilidade em sua gestão em contrapartida 13,33% não tem interesse em sua aplicabilidade.

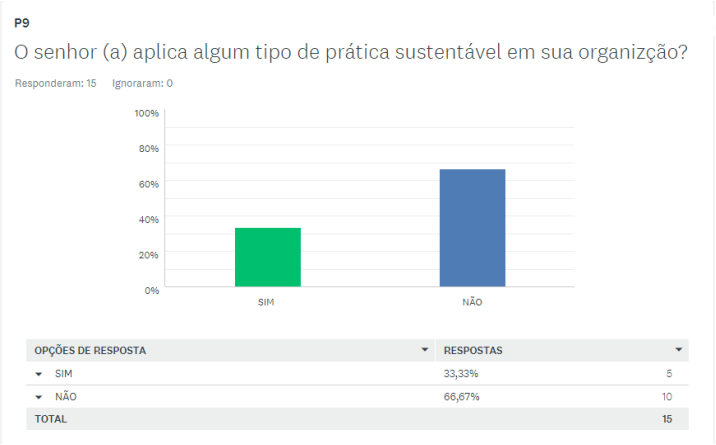


Gráfico 8: Aplicabilidade da pratica sustentável na empresa
Fonte: Gráfico elaborado pelo autor. João Pessoa, 2018.

Através deste seguinte questionamento chegamos ao resultado que 33,33% possuem práticas sustentáveis em sua organização já 66.67 não possui nenhum tipo de prática sustentável. Com tudo a questão resultou que a totalidade maior não adotam nenhum tipo de controle sustentável em sua empresa.

As empresas que responderam sim na questão anterior especificaram que adotam as seguintes praticas sustentáveis

- Reciclagem de material e venda do material reciclado;
- Reciclagem de papelão entre outros materiais;
- Reutiliza papel e usa como rascunho;
- Reciclagem de plástico e papelão;
- Papelão das mercadorias vão para reciclagem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O questionamento fio condutor desta pesquisa foi até que ponto na prática a Contabilidade Ambiental é efetivamente funcional? Para responder a este questionamento buscamos demonstrar se a Contabilidade Ambiental funciona na prática, caso contrário se eles possuem interesse em aplicá-la em sua gestão.

Durante o decorrer do trabalho, foi esmiuçado sobre a parte conceitual do que vem à ser Contabilidade Ambiental, logo após um estudo que nos traz o resultado de que as empresas entrevistas não possuem a prática da Contabilidade Ambiental aplicadas em sua gestão, entretanto uma parte não possui conhecimento da mesma, neste sentido foi detectado

que uma parte das empresas não utilizam a Contabilidade Ambiental, mas possui interesse em aplicá-la em sua gestão. Sabendo que uma quantidade mínima já ouviu falar ISO 14001:2015 e nenhuma empresa entrevistada utiliza esse órgão gestor como prática sustentável, consideramos que algumas empresas possuem um método sustentável, porém não evidenciam através das demonstrações ambientais, outras não adotam nenhum tipo de prática sustentável em sua empresa.

As empresas que possuem prática ambientalmente responsável ajudam a preservar o meio ambiente, além disso, obtém uma imagem diferenciada para com os clientes/consumidores, pois através da reciclagem obtém uma receita, assim deixando uma resposta positiva perante a sociedade, através do seus métodos sustentáveis.

Desta forma, consideramos que deve-se evidenciar mais a parte conceitual da Contabilidade Ambiental para que assim os futuros empresários possam obter este conhecimento e assim ficarem cientes da importância da Contabilidade Ambiental para a sua empresa, pois durante o decorrer do trabalho foi perceptível que os entrevistados desconhecia os conceitos e a importância da sua aplicabilidade, justificando a não utilização, desconhecendo também os benefícios que a mesma traz para a organização. Uma quantidade mínima tinha conhecimento, mas não ao ponto de viabilizar o porquê da importância da aplicabilidade em sua empresa. Assim a sustentabilidade com a Contabilidade Ambiental unem-se e nos conscientizar fazer boas ações hoje para que haja de certa forma um futuro melhor para a sociedade atual e futura.

REFERÊNCIAS

ALVES, Roque de Brito. **CIÊNCIA CRIMINAL**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BRANT, Fabiana; URZEDO, Raissa. 1400/2015-interpretando as mudanças. E-BOOK. Belo Horizonte/ MG: Verde Chaia, 2015. Disponível em: Acesso em: 02/05/2018 as 13:01.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **CONTABILIDADE AMBIENTAL:** Teoria e Prática. 2ª Curitiba: Juruá, 2008. 217 p

CARVALHO, N. L.; MATOS, E. R. J.; MORAES, R. O. **CONTABILIDADE AMBIENTAL**. Pensar Contábil. Rio de Janeiro, ano III, n. 8, mai/jul, 2000.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **CONTABILIDADE AMBIENTAL:** Teoria e Prática. 2ª Curitiba: Juruá, 2008. 217 p

NAUJACK, Jakeline. FERREIRA, Josleimara Luzia. STELA, EderRogério.

C**ONTABILIDADE AMBIENTAL: uma revisão de conceitos. Artigo do Curso de Ciências Contábeis – UGP, 2011 – Disponível em: Acesso em: 30/04/2018 as 10:39**

PAULO ROBERTO DE PAIVA, **CONTABILIDADE AMBIENTAL**. São Paulo: Atlas, 2003.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **CUSTEIO DAS ATIVIDADES DE NATUREZA AMBIENTAL**. 1998. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **CONTABILIDADE AMBIENTAL.** 1ª São Paulo: Saraiva, 2006. 220 p.

OLIVEIRA, Jacqueline Brito. **CONTABILIDADE AMBIENTAL COMO FERRAMENTA INDISPENSÁVEL NA MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS AMBIENTAIS COM A RECICLAGEM DE LIXO**: um estudo de caso no Shopping Conquista Sul. TCC do Curso de Ciências Contábeis - UESB, 2012. Disponível em: Acesso em**: 30/04/2018 as 10:55**

SILVA, josé maria da**, APRESENTAÇÃO DE TRABALHOS ACADÊMICOS: NORMAS E TÉCNICAS**. 8. ed. Petrópolis, RJ: vozes, 2014.

RIBEIRO, PERLA, **LIXO PRODUZIDO ANUALMENTE PELO BRASIL ENCHERIA 206 ESTÁDIOS DO MORUMBI,** Disponível em: **https://www.correio24horas.com.br/noticia/nid/lixo-produzido-anualmente-pelo-brasil-encheria-206-estadios-do-morumbi/** Acesso em: 03 jun 2018.

ZANLUCA, Júlio César. **O QUE É CONTABILIDADE AMBIENTAL?** Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadeambiental.htm Acesso em: 11 mar. 2018.

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ENTRE EMPRESAS DO MESMO SEGMENTO

Gerson Targino de Oliveira[1]
Darlan Oliveira Bezerra[2]

RESUMO: A Análise das Demonstrações Contábeis é uma ferramenta de extrema importância para a identificação da situação econômico-financeira da empresa, e que nos permite também fazer comparações do seu desempenho com outras empresas do mesmo segmento. Este trabalho objetiva-se identificar e demonstrar o diagnóstico da situação econômica e financeira das empresas concorrentes. O caminho metodológico adotado utiliza-se o levantamento, exploração e descrição da bibliografia temática, de forma quantitativa por meios de documentos e relatórios, com um estudo de caso de pesquisa que consiste em analisar as demonstrações contábeis das empresas de transporte aéreo Gol e Azul, nos anos 2016 e 2017. O caminho percorrido para estudo das empresas foi uma análise das duas principais demonstrações contábeis, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, e através deles extrair os indicadores econômicos e financeiros. Os resultados alcançados por meio das análises realizadas constataram-se bastantes variações na saúde econômica – financeira das duas empresas, sendo a empresa Azul com melhores resultados nos dois anos e mais eficiente do que a concorrente, mostrando aos investidores o seu compromisso com desenvolvimento e crescimento da empresa.
PALAVRAS-CHAVES: Análise das demonstrações contábeis. Indicadores econômico-financeiros. Empresas concorrentes.

ABSTRACT: The financial statement analysis is an important tool to identify the economic and financial situation of a company, allowing us to compare its performance with other companies of the same market. The goal of this paper is to identify and demonstrate the economic and financial state of the companies that are considered competitors. As methodology, it was done an extensive literature analysis of documents, reports, and a case study that shows the financial statement of the Gol and Azul airlines in 2016 and 2017. Then the economic and financial indicators were extracted from the study through the analysis of the company's assets and liabilities. The results found in this study show that there is a huge variation in the economic and financial health of both companies, with Azul airlines having the best performance in both years and thus showing to the investors its commitment with the development and growth of the company.
KEY WORDS: Financial statement analysis. Economic and financial indicators. Rival companies.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente a contabilidade vem passando por diversos processos de evolução, mostrando a cada dia a sua importância para o crescimento das empresas, se tornando um importante instrumento de utilização nas organizações, que também passa por constantes mudanças ocorridas no ambiente organizacional, uma vez que temos um mercado competitivo

[1] Técnico em Contabilidade, pela Academia de Comércio Epitácio Pessoa, Concluinte do curso de Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP PB). E-mail: gersontargino@hotmail.com
[2] Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Especialização em Auditoria Contábil Fiscal, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP PB), Docente do Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP PB).E-mail: darlanbezerra@hotmail.com

e globalizado. Desta forma, é importante destacar que para se manter no mercado as empresas são obrigadas a elaborar e apresentar as demonstrações contábeis cuja finalidade é uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade.

A análise das demonstrações contábeis é uma técnica que realiza a decomposição, comparação e interpretação dos demonstrativos financeiros da empresa visando extrair informações para obter um diagnóstico sobre a situação econômica e financeira da entidade em determinado tempo e em comparação com os concorrentes.

Desta forma, questiona-se como a análise das demonstrações contábeis pode contribuir para o desempenho econômico e financeiro das empresas de transporte aéreo Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A. e Azul Linhas Aéreas Brasileiras S.A.? Para responder a este questionamento objetiva-se identificar e demonstrar o diagnóstico da situação econômica e financeira de duas empresas concorrentes. Todavia, se faz pertinente conceituar o que vem a ser as demonstrações contábeis e sua função nas empresas; analisar o desempenho financeiro, as tendências e perspectivas de empresas concorrentes; comparar os balanços e demais demonstrações contábeis.

Este estudo intenciona identificar por meio da análise das demonstrações contábeis o desempenho econômico e financeiro das empresas de transporte aéreo Gol e Azul, fazendo um levantamento das principais demonstrações contábeis, extraindo assim, os seus índices de liquidez, rentabilidade e endividamento, com base nos anos de 2016 e 2017.

O sucesso das empresas em geral está ligado à forma como seus gestores conduzem os seus negócios, tomando decisões acertadas e precisas para o seu crescimento, sendo assim, é de suma importância fazer uma análise para saber sua real situação, fazendo uma comparação do seu desempenho com o das concorrentes e analisando o que foi de melhor ou pior.

Portanto, é importante estudar, analisar e mostrar os números da empresa em uma linguagem clara e de fácil entendimento, compreensível a qualquer nível de leitor, gerando informações precisas não só para os seus gestores, mas também para os diversos usuários da contabilidade e sociedade.

Todavia, se faz pertinente destacar a importância de uma pesquisa neste porte, uma vez que poderá contribuir com estudantes e futuros profissionais de contabilidade, com um conhecimento mais aprofundado a respeito do tema abordado, além de trazer um aspecto prático muito relevante para o meio acadêmico e que refletirá para a realidade social. Poderá possibilitar também benefícios aos gestores em geral, mostrando a importância desse estudo

para o bom funcionamento das empresas, de modo que possam vislumbrar um caminho de competitividade mais consciente, através dos dados que serão mostrados pelas análises dos índices.

Para embasamento teórico deste estudo, dialoga-se inicialmente com os autores, Matarazzo (2010) e Silva (2012), com o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), entre outros. Abordaremos conceitos como o de contabilidade, o que são as demonstrações contábeis, para que serve a análise das demonstrações contábeis e outros conceitos pertinentes ao tema. Posteriormente consulta-se a plataforma digital da Bovespa e outras plataformas oficiais das empresas as quais são espaços de pesquisa, Gol e Azul.

O caminho metodológico adotado utiliza-se inicialmente o levantamento, exploração e descrição da bibliografia temática, em seguida, um estudo de caso para aprofundamento do tema.

Estruturalmente este se organiza inicialmente com esta introdução, em seguida temos a fundamentação teórica e metodológica, estudo de caso e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção destaca-se o importante papel da contabilidade como instrumento de utilização nas organizações e que através das demonstrações financeiras extraídas, utilizando indicadores e técnicas contábeis, demonstrar que é possível analisar e comparar o desempenho econômico-financeiro das empresas, conhecida como análise das demonstrações contábeis ou financeira.

2.1 AIMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PARA AS EMPRESAS

A contabilidade é necessária para toda e qualquer empresa independente do seu porte, segmento e da sua forma de tributação, tendo um papel fundamental para o auxílio dos mais diversos usuários, sejam eles internos (gestores, diretores, gerentes e etc.) e externos (fornecedores, bancos, governo e etc.).

> A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. (MARION, 2006, p. 23).

A partir de informações contábeis corretas, coletadas por essas áreas, através de notas fiscais, extratos bancários e relatórios financeiros, é possível gerar relatórios ou demonstrativos que possibilitem a tomada de decisão por parte dos gestores, que analisa onde há mais gastos, podendo diminuir alguma despesa ou fazer novos investimentos. Assim sendo, concordamos com

Silva (2012, p. 03 - 04) que "A contabilidade é a linguagem dos negócios e as demonstrações contábeis são os canais de comunicação que nos fornecem dados e informações para diagnosticarmos o despenho e a saúde financeira da empresa."

Na verdade a contabilidade fornece informações precisas no que diz respeito às ações das pessoas dentro das empresas, oferecendo também projeções futuras e o verdadeiro potencial de crescimento a médio e longo prazo, e através das análises feitas nasdemonstrações contábeis os investidores podem tomar decisões para projetar as ações futuras do negócio.

2.2 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As empresas são obrigadas a elaborar e apresentar as demonstrações contábeis cuja finalidade é uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade.

> As demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da posição patrimonial e financeira em determinada data e das transações realizadas por uma entidade no período findo nessa data. O objetivo das demonstrações contábeis de uso geral é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários na tomada de decisões. As demonstrações contábeis também mostram os resultados do gerenciamento, pela Administração, dos recursos que lhe são confiados.(IBRACON, NPC 27).

São retiradas das demonstrações contábeis informações e dados que as empresas oferecem ao fim de cada exercício, com a finalidade de mostrar aos acionistas, aos administradores, ao governo e todos os interessados, o que ocorreu na empresa durante aquele período.

A obrigatoriedade de elaborar as demonstrações contábeis está contida na legislação do Imposto sobre a Renda no artigo 274 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), na legislação societária no artigo 176, I a V, da Lei nº 6.404/1976, depois alterada pela Lei nº 11.638/07, nas normas do Conselho Federal de Contabilidade na Resolução CFC nº 1.185/2009 (NBC

TG 26 R5), alterada pela Resolução CFC nº 1.376/2011, e na Deliberação Comissão de Valores Mobiliário CVM nº 676/2011.

As demonstrações contábeis são: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração de Origem e Aplicações de Recursos (DOAR),Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA),Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e Notas Explicativas.

Para o estudo a seguir das demonstrações contábeis foram consultados autores renomados como: Iudícibus, Marion, Matarazzo, Ribeiro, Silva.

2.2.1 Balanço Patrimonial

De acordo com Marion (2004, p.52) "O Balanço Patrimonial (BP) é o mais importante relatório gerado pela contabilidade. Através dele pode-se identificar a saúde financeira e econômica da empresa no fim do ano ou em qualquer data prefixada". No entanto, para

Ribeiro (2008, p. 39) "o balanço patrimonial é a demonstração financeira (contábil) destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade".

Desta forma, em concordância com os autores, chegamos ao entendimento que oBP é formado pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, em que obedecem a uma equação, onde o Ativo total é igual à soma do Passivo com o Patrimônio Líquido (A = P + PL), sendo o Ativo composto pelos bens e direitos da empresa, constituído por itens positivos do patrimônio trazendo ganhos para empresa e são as aplicações do capital proveniente do Passivo e Patrimônio Líquido, já o Passivo é composto pelas obrigações da empresa, ou seja, as dívidas, e é caracterizado pela origem dos recursos que são aplicados no Ativo.

De acordo com a Lei nº 11.638/07, Ministério Público - MP nº 449/08 e Resolução CFC nº 1.121/08, a nova estrutura do Balanço Patrimonial passa a ser a seguinte:

ATIVO	**PASSIVO**
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	**PATRIMÔNIO LÍQUIDO**
Investimento	Capital Social
Imobilizado	(-) Gastos com Emissão de Ações
Intangível	Reservas de Capital

	Opções Outorgadas Reconhecidas
	Reservas de Lucros
	(-) Ações em Tesouraria
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Ajustes Acumulados de Conversão
	Prejuízos Acumulados

Quadro 01 – Nova Estrutura do Balanço Patrimonial
Fonte:CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-CFC. Disponível em:https://cfc.org.br/tecnica/perguntas-frequentes/nova-estrutura-do-balanco/Acesso em: 20 nov. 2018.

2.2.2 Demonstração do Resultado do Exercício

A **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)**é um documento contábil elaborado em conjunto com o balanço patrimonial. Trata-se de uma ferramenta utilizada também para analisar se o negócio em questão está sendo lucrativo ou está trazendo prejuízo.

De acordo com Brasil, (1976 e 2007, art.187) a **DRE** deve ser elaborada obedecendo sempre ao princípio do Regime de Competência, de modo que as receitas e as despesas sejam lançadas no período que aconteceram, e não somente quando recebidas ou pagas.

A DRE é composta pelas receitas e despesas incorridas no exercício social, que são ordenadas e estruturada da seguinte forma:

RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Vendas de Produtos
Vendas de Mercadorias
Prestação de Serviços
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Devolução de Vendas
Abatimentos
Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
(-) CUSTOS DAS VENDAS
Custo dos Produtos Vendidos
Custo das Mercadorias
Custos dos Serviços Prestados
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO
(-) DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas com Vendas
Despesas Administrativas
(+/-) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS
(+/-) RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS
(+) Receitas Financeiras

(-) Despesas Financeiras
(-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas
(+/-) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS
(+) Receitas da Venda de Bens e Direitos do Ativo não Circulante
(-) Custos da Venda de Bens e Direitos do Ativo não Circulante
(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
(-) IR e CSLL
(=) LUCRO LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES
(-) Pro Labore
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Quadro 02 – **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)**
Fonte:Resumo elaborado pelo autor, retirado do anexo iv – listagem estruturada de contas bacharel em ciências contábeis, CFC.

2.2.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

ADemonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (**DMPL) que vai proporcionar ao gestor uma compreensão precisa de todos os recursos como**a riqueza, investimentos, lucros, ações e assim por diante**, mostrando em detalhes como eles variaram em determinado período.**

Segundo Silva (2012, p 76) "A demonstra das mutações do patrimônio líquido mostra as movimentações ocorridas com os lucros ou prejuízos acumulados e as movimentações ocorridas nas demais contas que integram o patrimônio líquido."

2.2.4Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) evidencia a distribuição do resultado do exercício**, a**partir da elaboração e integração com o Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados do Exercício.

A DLPA deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

2.2.5Demonstração dos fluxos de caixa

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) indica quais foram às saídas e entradas de dinheiro no caixa durante o período e o resultado desse fluxo, ajuda a entender e analisar a

capacidade de uma empresa de gerar caixa e equivalentes de caixa em um determinado período por meio dos seus pagamentos e recebimentos em dinheiro**.**

> Informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração. (CPC 03 R2, p. 02).

2.2.6Demonstração do valor adicionado

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um demonstrativo contábil que tem por finalidade evidenciar a riqueza que foi gerada pela companhia em um período de tempo e a forma como ela foi distribuída entre diversos setores envolvidos no processo.

A DVA mostra a geração de valor e sua distribuição, para pagamentos de salários, insumos, impostos ao governo, juros aos credores, dividendos e juros sobre o capital próprio e reinvestimento na empresa.

2.2.7 Notas explicativas

Segundo Brasil (1976, art.176 § 4º)"As demonstrações contábeis serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício."

As Notas Explicativas não são consideradas demonstrações contábeis, mas sim um complemento destas, as quais venham a suprir dúvidas quanto às operações que a empresa tenha feito durante o ano.

2.3 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A análise das demonstrações contábeis ou financeira, conhecida também como análise de balanço é uma técnica que realiza a decomposição, comparação e interpretação dos demonstrativos financeiros da empresa visando extrair informações para obter um diagnóstico sobre a situação econômica e financeira da entidade em determinado tempo e em comparação com os concorrentes.

A análise de balanços é de suma importância para uma empresa que pretende se evoluir, pois através dela podem-se obter informações importantes sobre sua posição econômica e financeira.

> A análise de balanços é mais que uma simples técnica a ser aplicada, é a arte de saber extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamentos, se for o caso. (IUDÌCIBUS, 2013, p. 5).

Na análise, comparamos informações principalmente do Balanço Patrimonial e da Demonstração dos Resultados na elaboração de índices. O estudo dos índices mostra como está à situação de uma empresa, para duas ou mais empresas, qual está em situação melhor, e a comparação com os índices do mercado mostra como está a situação da empresa com relação ao segmento em que ela atua.

Para o estudo a seguir das técnicas de analise de balanço e os índices econômico-financeiro foram consultados autores como: Assaf Neto, Iudícibus, Matarazzo, Padoveze, Silva.

2.3.1 Técnicas de análise de balanço

A técnica de análise vertical e horizontal é considerada uma das mais simples de ser aplicada, consiste na comparação da evolução das contas conforme o passar do tempo.

> As duas principais características de análise de uma empresa são a comparação dos valores obtidos em determinado período com aqueles levantados em períodos anteriores e o relacionamento desses valores com outros afins. Dessa maneira, pode-se afirmar que o critério básico que norteia a análise de balanços é a comparação. (ASSAF NETO, 2012, p. 105)

As técnicas de análise de balançoque verificam as tendências das organizações são Análise Vertical e Análise Horizontal.

2.3.1.1Análise vertical

Conforme Iudícibus (2010, p. 86) “a análise vertical tem como papel avaliar a estrutura de composição de itens e sua evolução no tempo”.

A Análise Vertical (AV) é responsável por evidenciar qual a porcentagem de participação relativa que cada conta possui na demonstração analisada, ou seja, possibilita identificar qual o percentual que um item do patrimônio ou do resultado representa dentro de

um determinado grupo. Ao se analisar dessa maneira, observam-se indicadores que facilitam a avaliação estrutural do Ativo e Passivo. Resumindo, o ativo total ou passivo total está para 100% e a conta analisada está para X%.

2.3.1.2Análise horizontal

A Análise Horizontal (AH) procura demonstrar a evolução das contas patrimoniais e dos resultados da empresa em um determinado período, com a finalidade de apontar a variação de itens das demonstrações contábeis através de períodos.

A fórmula é a seguinte: Ano base está para 100%, assim como o analisado está para X%, ou ano anterior está para 100%, assim como o ano analisado está para X%.

2.3.2Índices econômico-financeiros

Em relação aos indicadores econômico-financeiros, existe uma parcela grande de índices que fazem parte da análise de balanços e possuem a função de auxiliar o crescimento das organizações com as informações provenientes.

> Os indicadores econômico-financeiros são os elementos que tradicionalmente representam o conceito de análise de balanço. São cálculos matemáticos efetuados a partir do balanço patrimonial e da demonstração de resultados, procurando números que ajudem no processo de clarificação do entendimento da situação da empresa, em seus aspectos patrimoniais, financeiros e de rentabilidade. (PADOVEZE, 2010, p. 213)

Os indicadores são a base para a análise do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício de uma empresa, com o objetivo de mostrar a situação da empresa e fornecer uma ideia sobre o que pode acontecer futuramente com a mesma.

2.3.2.1Índice de liquidez

Os índices de liquidez servem para avaliar a capacidade de pagamento da organização.São extraídos apenas do Balanço Patrimonial, apresentando a relação entre os ativos e os passivos de curto e longo prazo.

> Os índices de liquidez não são índices extraídos do fluxo de caixa que comparam as entradas com as saídas de dinheiro. São índices que, a partir do confronto dos Ativos Circulantes com as Dívidas, procuraram medir quão sólida é a base financeira de uma empresa. (MATARAZZO, 2003, p. 164)

Os índices de liquidez são caracterizados pela relação que fazem dos bens e direitos com as obrigações da organização, os índices mais usados são: Índice de Liquidez Geral, Liquidez Corrente, Liquidez Seca e Liquidez Imediata.

2.3.2.1.1Liquidez geral

Este índice diz respeito de quanto à empresa possui de Ativo Circulante e Realizável à Longo Prazo para cada R$ 1,00 de dívida total.

Fórmula: Ativo Circulante + Realizável à Longo Prazo

Passivo Circulante + Passivo não Circulante

O objetivo é verificar a capacidade pagamento, analisando as condições totais de saldos a receber e a realizar contra os valores a pagar, considerando tanto os saldos de curto como o de longo prazo.

2.3.2.1.2 Liquidez corrente

Este índice diz de quanto à empresa possui no Ativo Circulante para cada R$ 1,00 de Passivo Circulante.

Fórmula:Ativo Circulante

Passivo Circulante

Apresenta a capacidade da empresa pagar suas dívidas de curto prazo com os recursos de curto prazo. É um índice muito utilizado e considerado como o melhor indicador da situação de liquidez da empresa.

2.3.2.1.3 Liquidez seca

Este índice diz de quanto à empresa possui de Ativo Circulante Líquido para cada R$ 1,00 de Passivo Circulante.

Fórmula: Ativo Circulante - Estoques

Passivo Circulante

Já este é um indicador é mais rigoroso que o corrente, no sentido de que a exclusão dos estoques do Ativo Circulante transforma essa parcela do ativo apenas em valores recebíveis, jogando contra os valores a pagar.

2.3.2.1.4 Liquidez imediata

Este indicador representa a capacidade financeira da empresa em liquidar suas dívidas de curto prazo, apenas com o que detém em disponibilidades.

Fórmula: Disponibilidades

Passivo Circulante

É o mais rigoroso dos índices de liquidez. Avalia a capacidade de a empresa pagar suas dívidas de imediato, com valores que possui disponíveis

2.3.2.2Índice de endividamento ou estrutura

Os índices de endividamento mostram a relação entre o capital próprio (Patrimônio Líquido) e o capital de terceiro (passível exigível). Indicam a política de obtenção de recursos da empresa, e também a dependência da empresa com relação ao capital de terceiro.

Os principais índices de endividamento ou estrutura são: Imobilização do patrimôniolíquido, Participação de capitais de terceiros, Composição do endividamento e Imobilização dos recursos não correntes.

2.3.2.2.1 Imobilização do patrimônio líquido ou capital próprio

O índice de imobilização do patrimônio líquido indica quanto do patrimônio líquido da empresa está aplicado no ativo não circulante menos realizável a longo prazo (investimento + imobilizado + intangível).

Fórmula: Ativo não Circulante - Realizável a Longo Prazo x 100

Patrimônio Líquido

Este índice diz quantos por cento do patrimônio líquido foi destinado à formação do ativo fixo da empresa.

2.3.2.2.2 Participação de capitais de terceiros

Participação do capital de terceiros (Endividamento): estabelece uma relação entre o que a empresa deve a terceiros (passivo circulante e exigível a longo prazo) e os recursos dos sócios investidos na empresa, decorrendo o capital próprio (patrimônio líquido).

Fórmula: Capital de Terceiros x 100

Patrimônio Líquido

Para cada R$ 100,00 de capital próprio a empresa tomou quanto de capitais de terceiros?

2.3.2.2.3 Composição do endividamento

Este índice indica a participação das dívidas de curto prazo em relação ao endividamento total.

Fórmula: Passivo Circulante x 100

Capital de Terceiros

A empresa possui um percentual de obrigações de curto prazo em relação às obrigações totais.

2.3.2.2.4 Imobilização dos recursos não correntes

Imobilização dos recursos não correntes indica a relação entre os recursos próprios e os de longo prazo, com as destinações a investimentos permanentes no ativo.

Fórmula: Ativo não Circulante - Realizável a Longo Prazo x 100

Patrimônio Líquido + Passivo não Circulante

2.3.2.3Índice de rentabilidade

Os índices desse grupo mostram qual a rentabilidade dos capitais investidos, isto é, quanto rendeu o investimento, ou seja, indicam o retorno(lucro) que a empresa consegue em relação ao capital investido, e portanto, qual o grau de êxito da empresa.

2.3.2.3.1 Giro do ativo

O Giro do Ativo é um índice que mede o volume de vendas da empresa em relação ao capital total investido.

Fórmula: Vendas Líquidas

Ativo Total Médio

Quanto maior for o índice de giro do ativo, melhor é para a empresa. Esse índice indica, quantas vezes a empresa recuperou o valor do seu ativo por meio de suas vendas, em um determinado período.

2.3.2.3.2 Retorno sobre as vendas ou margem líquida

Este índice indica quanto a empresa obtém de lucro para cada R$ 100,00 vendidos. É um indicador de lucratividade.

Fórmula: Lucro Líquido x 100

Vendas Líquidas

2.3.2.3.3 Retorno sobre o ativo

Objetiva indicar a lucratividade em relação as aplicações que se destinou ao ativo total, ou seja, sobre recursos próprios e de terceiros, ou qual o percentual que essa relação representa.

Fórmula: Lucro Líquido x 100

Ativo Total Médio

Para cada R$ 100,00 investido na empresa, há um ganho de quanto?

2.3.2.3.4 Retorno sobre o patrimônio líquido

Este índice indica a lucratividade em relação aos capitais próprios, posicionando esses capitais diante de investimentos alternativos.

Fórmula: Lucro Líquido x 100

Patrimônio Líquido

Para cada R$ 100,00 investido pelo proprietário, há um ganho de quanto?

3 METODOLOGIA

O caminho metodológico adotado utiliza-se o levantamento, exploração e descrição da bibliografia temática, de forma quantitativa por meios dedocumentos e relatórios, onde serão extraídos números e cálculos,em seguida, um estudo de caso para aprofundamento do tema, aonde, através de autores importantes ao meio contábil e que tenham destaque em obras que tragam referência a análise das demonstrações contábeis como instrumento importante ligada à gestão e a tomada de decisões das empresas.

> Na pesquisa bibliográfica o investigador irá levantar o conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender ou explicar o problema objeto da investigação. O objetivo da pesquisa bibliográfica, portanto, é o de conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa. (KOCHE 2010, p.122)

O estudo de casodessa pesquisa consiste em analisar as demonstrações contábeis das empresas de transporte aéreo Gol e Azul, nos anos 2016 e 2017, fazendo uma comparação dos seus demonstrativos, e através deles extrair os indicadores econômicos e financeiros, o qual nos possibilitará analisar o desempenho das empresas.

> A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.(BEUREN2013, p.84)

O caminho percorrido para estudo das duas empresas será uma análise das duas principais demonstrações contábeis, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, em seguida, os resultados obtidos através das fórmulas e cálculos dos indicadores econômicos e financeiros, o índice de liquidez, índice de endividamento e o índice de rentabilidade.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

Neste estudo demonstraremos os resultados feitos por meio da análise das demonstrações contábeis o desempenho econômico e financeiro das empresas de transportes aéreo Gol e Azul, os quais foram feitos comparações de suas principais demonstrações contábeis, extraindo assim, os seusíndices e indicadores com base nos anos de 2016 e 2017.

4.1 A EMPRESA GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S.A

Operando desde 2001, hoje, estão entre as companhias aéreas que mais crescem no mundo. Também é a empresa de aviação que mais transporta passageiros no Brasil, realizando cerca de 700 vôos por dia.

A Gol tem o propósito de ser a primeira para todos, com a visão de ser a melhor companhia aérea para viajar, trabalhar e investir e os seus valores estão baseados na segurança, baixo custo, time de águias, inteligência e servir.

Atualmente, a Golpossuem91 (noventa e uma) aeronaves dos modelos 737-800, 24 (vinte e quatro) aeronaves 737-700 e, 04 (quatro) aeronaves 737 MAX 8, em um total de 119 aeronaves. Os aviões operam rotas no Brasil, na América do Sul, na América do Norte e no Caribe.

A Gol possui hoje cerca de 15.277 colaboradores, sendo Constantino de Oliveira Junior o presidente do conselho de administração da companhia desde 2004, e Paulo Sergio Kakinoff como diretor-presidente.

A composição acionária da empresa é feita por Fundo de Investimento em Participações Volluto, Delta Airlines, Ações em Tesouraria e outros, sendo um total de 2.863.682.710 ações ordinárias e 266.954.154 ações preferenciais.

4.1.1Demonstrações contábeis empresa Gol

4.1.1.1 Balanço patrimonial

Conta	Descrição	31/12/2017	31/12/2016
1	Ativo Total	10.004.748	8.404.355
1.01	Ativo Circulante	3.344.998	2.080.714
1.01.01	Caixa e Equivalentes de Caixa	1.026.862	562.207
1.01.02	Aplicações Financeiras	955.589	431.233
1.01.02.01	Aplicações Financeiras Avaliadas a Valor Justo	955.589	431.233
1.01.02.01.04	Aplicações Financeiras	955.589	431.233
1.01.03	Contas a Receber	936.478	760.237
1.01.04	Estoques	178.491	182.588
1.01.06	Tributos a Recuperar	83.210	27.287
1.01.08	Outros Ativos Circulantes	164.368	117.162
1.01.08.03	Outros	164.368	117.162
1.01.08.03.03	Outros Créditos e valores	123.721	113.345
1.01.08.03.04	Direitos com Operações de Derivativos	40.647	3.817
1.02	Ativo Não Circulante	6.659.750	6.323.641

1.02.01	Ativo Realizável a Longo Prazo	1.715.365	1.541.693
1.02.01.06	Tributos Diferidos	283.559	179.219
1.02.01.06.01	Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	276.514	107.159
1.02.01.06.02	Imposto de Renda e Contribuição Social a Recuperar	7.045	72.060
1.02.01.09	Outros Ativos Não Circulantes	1.431.806	1.362.474
1.02.01.09.03	Caixa Restrito	268.047	168.769
1.02.01.09.04	Depósitos	1.163.759	1.188.992
1.02.01.09.05	Outros Créditos e Valores	0	4.713
1.02.02	Investimentos	1.333	17.222
1.02.03	Imobilizado	3.195.767	3.025.010
1.02.03.01	Imobilizado em Operação	1.844.331	1.613.078
1.02.03.01.01	Outros Equipamentos de Voo	1.708.642	1.405.144
1.02.03.01.02	Adiantamento para Aquisição de Imobilizado	18.720	87.399
1.02.03.01.04	Outros	116.969	120.535
1.02.03.02	Imobilizado Arrendado	1.351.436	1.411.932
1.02.03.02.01	Imobilizado sob Arrendamento Financeiro	1.351.436	1.411.932
1.02.04	Intangível	1.747.285	1.739.716
1.02.04.01	Intangíveis	1.204.983	1.197.414
1.02.04.02	Goodwill	542.302	542.302

Quadro 03 – **Balanço Patrimonial (Ativo)**

Fonte: BM&F BOVESPA,GOL S.A, Relatórios estruturados, 2017, relação com investidores, Disponível em:https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=72037&CodigoTipoInstituicao=2Acesso em: 21 nov. 2018.

Conta	Descrição	31/12/2017	31/12/2016
2	Passivo Total	10.004.748	8.404.355
2.01	Passivo Circulante	5.750.045	4.848.742
2.01.01	Obrigações Sociais e Trabalhistas	305.454	283.522
2.01.01.02	Obrigações Trabalhistas	305.454	283.522
2.01.02	Fornecedores	1.327.540	1.097.997
2.01.03	Obrigações Fiscais	134.951	146.174
2.01.04	Empréstimos e Financiamentos	1.162.872	835.290
2.01.05	Outras Obrigações	2.772.667	2.419.257
2.01.05.02	Outros	2.772.667	2.419.257
2.01.05.02.04	Taxas e Tarifas Aeroportuárias	365.651	239.566
2.01.05.02.05	Transportes a Executar	1.456.939	1.185.945
2.01.05.02.06	Programa de Milhagem	765.114	781.707
2.01.05.02.07	Adiantamentos de Clientes	21.718	16.823
2.01.05.02.08	Outras Obrigações	100.401	98.772
2.01.05.02.09	Obrigações com operações de derivativos	34.457	89.211
2.01.05.02.10	Arrendamentos operacionais	28.387	7.233
2.01.06	Provisões	46.561	66.502
2.02	Passivo Não Circulante	7.323.649	6.912.364
2.02.01	Empréstimos e Financiamentos	5.942.795	5.543.930
2.02.02	Outras Obrigações	630.221	306.701
2.02.02.02	Outros	630.221	306.701
2.02.02.02.03	Programa de Milhagem	188.204	219.325
2.02.02.02.05	Obrigações Fiscais	66.196	42.803
2.02.02.02.06	Outras obrigações	43.072	31.056
2.02.02.02.08	Arrendamentos operacionais	110.723	0
2.02.02.02.09	Fornecedores	222.026	13.517
2.02.03	Tributos Diferidos	188.005	338.020
2.02.03.01	Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	188.005	338.020
2.02.04	Provisões	562.628	723.713
2.03	Patrimônio Líquido Consolidado	-3.068.946	-3.356.751
2.03.01	Capital Social Realizado	2.927.184	2.924.492
2.03.01.01	Capital Social	3.082.802	3.080.110
2.03.01.02	Custo na Emissão de Ações	-155.618	-155.618
2.03.02	Reservas de Capital	203.902	191.946
2.03.02.01	Ágio na Emissão de Ações	17.783	20.420
2.03.02.02	Reserva Especial de Ágio na Incorporação	70.979	70.979
2.03.02.05	Ações em Tesouraria	-4.168	-13.371
2.03.02.07	Remuneração Baseada em Ações	119.308	113.918
2.03.05	Lucros/Prejuízos Acumulados	-7.293.274	-7.312.458
2.03.06	Ajustes de Avaliação Patrimonial	681.229	546.022
2.03.06.01	Ajustes de Avaliação Patrimonial	-79.316	-147.229

2.03.06.02	Alteração de Participação Societária	760.545	693.251
2.03.09	Participação dos Acionistas Não Controladores	412.013	293.247

Quadro 04 – **Balanço Patrimonial (Passivo)**
Fonte: :BM&F BOVESPA,GOL S.A, Relatórios estruturados, 2017, relação com investidores, Disponível em:https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=72037&CodigoTipoInstituicao=2Acesso em: 21 nov. 2018.

4.1.1.2 Demonstração do resultado do exercício

Conta	Descrição	01/01/2017 a 31/12/2017	01/01/2016 a 31/12/2016
3.01	Receita de Venda de Bens e/ou Serviços	10.576.022	9.867.335
3.01.01	Transporte de Passageiros	9.185.805	8.671.442
3.01.02	Transporte de Cargas e Outros	1.390.217	1.195.893
3.02	Custo dos Bens e/ou Serviços Vendidos	-7.681.376	-7.610.920
3.03	Resultado Bruto	2.894.646	2.256.415
3.04	Despesas/Receitas Operacionais	-1.904.891	-1.559.870
3.04.01	Despesas com Vendas	-922.298	-989.269
3.04.01.01	Despesas Comerciais	-922.298	-989.269
3.04.02	Despesas Gerais e Administrativas	-976.065	-671.869
3.04.04	Outras Receitas Operacionais	-7.072	102.548
3.04.06	Resultado de Equivalência Patrimonial	544	-1.280
3.05	Resultado Antes do Resultado Financeiro e dos Tributos	989.755	696.545
3.06	Resultado Financeiro	-918.759	664.877
3.06.01	Receitas Financeiras	213.446	1.936.441
3.06.01.01	Receitas Financeiras	213.446	568.504
3.06.01.02	Variação Cambial Ativa	0	1.367.937
3.06.02	Despesas Financeiras	-1.132.205	-1.271.564
3.06.02.03	Variação Cambial Líquida	-81.744	0
3.06.02.04	Despesas Financeiras	-1.050.461	-1.271.564
3.07	Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	70.996	1.361.422
3.08	Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	307.213	-259.058
3.08.01	Corrente	-239.846	-257.944
3.08.02	Diferido	547.059	-1.114
3.09	Resultado Líquido das Operações Continuadas	378.209	1.102.364
3.11	Lucro/Prejuízo Consolidado do Período	378.209	1.102.364
3.11.01	Atribuído a Sócios da Empresa Controladora	19.184	849.619
3.11.02	Atribuído a Sócios Não Controladores	359.025	252.745

Quadro 05 – **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)**
Fonte: BM&F BOVESPA,GOL S.A, Relatórios estruturados, 2017, Disponível em:https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=72037&CodigoTipoInstituicao=2Acesso em: 21 nov. 2018.

4.2 A EMPRESA AZUL LINHAS AÉREAS BRASILEIRAS S.A

Somos a companhia aérea do Brasil com maior número de decolagens e cidades atendidas, com 780 voos diários atendendo a 107 destino.

A Azul tem a visão de construir juntos a melhor companhia aérea do mundo, com a missão de servir, servir e servir e os seus valores estão baseados na segurança, consideração, integridade, paixão, inovação e excelência.

O Conselho de Administração é composto por, no mínimo, 5 (cinco) e, no máximo, 14 (quatorze) membros, nossos acionistas ou não, residentes no Brasil ou não, eleitos e destituíveis pela Assembléia Geral, a qual deverá indicar dentre eles 1 (um) Presidente do Conselho de Administração e 1 (um) Vice-Presidente do Conselho de Administração.

A estrutura de capitais da empresa é composta por 928.965.058 ações ordinárias e 326.063.741 ações preferenciais.

4.2.1 Demonstrações contábeis empresa Azul

4.2.1.1 Balanço patrimonial

Conta	Descrição	31/12/2017	31/12/2016
1	Ativo Total	10.316.616	8.400.409
1.01	Ativo Circulante	3.304.341	1.910.326
1.01.01	Caixa e Equivalentes de Caixa	762.319	549.164
1.01.02	Aplicações Financeiras	1.044.956	384.616
1.01.02.01	Aplicações Financeiras Avaliadas a Valor Justo	1.044.956	384.616
1.01.02.01.01	Títulos para Negociação	1.036.148	331.210
1.01.02.01.02	Títulos Disponíveis para Venda		
1.01.02.01.03	Aplicações financeiras vinculadas (Nota 7)	8.808	53.406
1.01.03	Contas a Receber	914.428	673.275
1.01.04	Estoques	150.393	107.102
1.01.06	Tributos a Recuperar	112.891	44.488
1.01.07	Despesas Antecipadas	109.784	97.501
1.01.08	Outros Ativos Circulantes	209.570	54.180
1.01.08.03	Outros	209.570	54.180
1.01.08.03.01	Instrumentos financeiros derivativos (Nota 22)	10.345	17.638
1.01.08.03.02	Partes relacionadas	73.241	0
1.01.08.03.20	Outros ativos	125.984	36.542
1.02	Ativo Não Circulante	7.012.275	6.490.083
1.02.01	Ativo Realizável a Longo Prazo	2.725.740	2.107.487
1.02.01.01	Aplicações Financeiras Avaliadas a Valor Justo	835.957	861.830
1.02.01.01.03	Aplicações financeiras de longo prazo	835.957	753.200
1.02.01.01.04	Aplicações financeiras vinculadas	0	108.630

1.02.01.07	Despesas Antecipadas	4.472	6.907
1.02.01.08	Créditos com Partes Relacionadas	9.711	9.180
1.02.01.08.04	Créditos com Outras Partes Relacionadas	9.711	9.180
1.02.01.09	Outros Ativos Não Circulantes	1.875.600	1.229.570
1.02.01.09.03	Depósitos em garantia e reservas de manutenção (Nota 13)	1.259.127	1.078.005
1.02.01.09.04	Instrumentos financeiros derivativos (Nota 22)	410.477	4.132
1.02.01.09.20	Outros ativos	205.996	147.433
1.02.02	Investimentos		
1.02.03	Imobilizado	3.325.535	3.439.980
1.02.04	Intangível	961.000	942.616

Quadro 06 – **Balanço Patrimonial (Ativo)**
Fonte:BM&F BOVESPA, AZUL S.A, Relatórios estruturados, 2017, Disponível em:https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=72141&CodigoTipoInstituicao=2, Acesso em: 21 nov. 2018.

Conta	Descrição	31/12/2017	31/12/2016
2	Passivo Total	10.316.616	8.400.409
2.01	Passivo Circulante	3.334.357	3.617.643
2.01.01	Obrigações Sociais e Trabalhistas	246.336	186.474
2.01.01.01	Obrigações Sociais		
2.01.01.02	Obrigações Trabalhistas	246.336	186.474
2.01.01.02.01	Salários, provisões e encargos sociais	246.336	186.474
2.01.02	Fornecedores	953.534	1.034.317
2.01.03	Obrigações Fiscais	44.418	64.830
2.01.04	Empréstimos e Financiamentos	568.234	985.238
2.01.04.01	Empréstimos e Financiamentos	568.234	985.238
2.01.05	Outras Obrigações	1.521.835	1.346.784
2.01.05.02	Outros	1.521.835	1.346.784
2.01.05.02.04	Transportes a executar (Nota 19)	1.287.434	949.360
2.01.05.02.05	Prêmios de seguros a pagar	24.411	24.264
2.01.05.02.06	Programa de recuperação fiscal	9.772	6.468
2.01.05.02.07	Instrumentos financeiros derivativos (Nota 22)	48.522	211.128
2.01.05.02.08	Passivos financeiros a valor justo por meio do resultado	0	44.655
2.01.05.02.09	Outros passivos circulantes	151.696	110.909
2.02	Passivo Não Circulante	4.148.649	3.780.779
2.02.01	Empréstimos e Financiamentos	2.921.653	3.049.257
2.02.01.01	Empréstimos e Financiamentos	2.921.653	3.049.257
2.02.02	Outras Obrigações	826.887	473.707
2.02.02.02	Outros	826.887	473.707
2.02.02.02.03	Instrumentos financeiros derivativos (Nota 22)	378.415	20.223
2.02.02.02.04	Programa de recuperação fiscal	105.431	75.560
2.02.02.02.05	Outros passivos não circulantes	343.041	377.924
2.02.03	Tributos Diferidos	326.911	181.462
2.02.03.01	Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos	326.911	181.462
2.02.04	Provisões	73.198	76.353

2.02.04.01	Provisões Fiscais Previdenciárias Trabalhistas e Cíveis	73.198	76.353
2.03	Patrimônio Líquido Consolidado	2.833.610	1.001.987
2.03.01	Capital Social Realizado	2.163.377	1.488.601
2.03.02	Reservas de Capital	1.896.181	1.290.966
2.03.02.01	Ágio na Emissão de Ações	1.927.789	0
2.03.02.04	Opções Outorgadas	63.922	0
2.03.02.05	Ações em Tesouraria	-2.745	0
2.03.02.07	Custo na emissão de ações	-92.785	0
2.03.05	Lucros/Prejuízos Acumulados	-1.214.756	-1.743.795
2.03.08	Outros Resultados Abrangentes	-11.192	-33.785

Quadro 07 – **Balanço Patrimonial (Passivo)**
Fonte:BM&F BOVESPA, AZUL S.A, Relatórios estruturados, 2017, Disponível em:https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=72141&CodigoTipoInstituicao=2,Acesso em: 21 nov. 2018.

4.2.1.2 Demonstração do resultado do exercício

Quadro 08 – Demonstração do Resultado do Exercício

Conta	Descrição	31/12/2017	31/12/2016
3.01	Receita de Venda de Bens e/ou Serviços	7.789.497	6.669.891
3.01.01	Transporte de passageiros	6.695.340	5.786.809
3.01.02	Outras receitas	1.094.157	883.082
3.02	Custo dos Bens e/ou Serviços Vendidos	-5.983.382	-5.451.122
3.03	Resultado Bruto	1.806.115	1.218.769
3.04	Despesas/Receitas Operacionais	-941.094	-874.483
3.04.01	Despesas com Vendas	-327.927	-293.126
3.04.02	Despesas Gerais e Administrativas	-613.167	-581.357
3.05	Resultado Antes do Resultado Financeiro e dos Tributos	865.021	344.286
3.06	Resultado Financeiro	-267.177	-326.620
3.06.01	Receitas Financeiras	347.027	404.580
3.06.01.01	Receitas financeiras	94.805	51.067
3.06.01.02	Instrumentos financeiros derivativos	0	10.800
3.06.01.03	Variações monetárias e cambiais, líquida	57.871	179.668
3.06.01.04	Resultado de transações com partes relacionadas, liquido (Nota 12 e)	194.351	163.045
3.06.02	Despesas Financeiras	-614.204	-731.200
3.06.02.01	Despesas financeiras	-524.033	-731.200
3.06.02.02	Variações monetárias e cambiais, líquida	0	0
3.06.02.03	Instrumentos financeiros derivativos	-90.171	0
3.07	Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	597.844	17.666
3.08	Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	-68.805	-143.980
3.08.01	Corrente	2.875	8.731
3.08.02	Diferido	-71.680	-152.711
3.09	Resultado Líquido das Operações Continuadas	529.039	-126.314
3.11	Lucro/Prejuízo Consolidado do Período	529.039	-126.314
3.11.01	Atribuído a Sócios da Empresa Controladora	529.039	-126.314

Fonte: BM&F BOVESPA,AZUL S.A, Relatórios estruturados, 2017, Disponível em:https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=72141&CodigoTipoInstituicao=2,Acesso em: 21 nov. 2018.

4.3 RESULTADO DAS ANÁLISES ECONÔMICA-FINANCEIRA DAS EMPRESAS

4.3.1 Índice de liquidez

INDICADORES ÍNDICE DE LIQUIDEZ	**EMPRESAS**				**INTERPRETAÇÃO**
	GOL		**AZUL**		
	ANO 2017	**ANO 2016**	**ANO 2017**	**ANO 2016**	
LIQUIDEZ GERAL	R$ 0,39	R$ 0,31	R$ 0,81	R$ 0,54	Para cada R$ 1,00 de dívida total, há esses valores em dinheiro e valores a receber no curto e longo prazo
LIQUIDEZ CORRENTE	R$ 0,58	R$ 0,43	R$ 0,99	R$ 0,53	Para cada R$ 1,00 de dívida de curto prazo, há esses valores em dinheiro, estoques e valores a receber no curto prazo
LIQUIDEZ SECA	R$ 0,55	R$ 0,39	R$ 0,95	R$ 0,50	Para cada R$ 1,00 de dívida de curto prazo, há esses valores em dinheiro e valores a receber no curto prazo, excluídos os estoques
LIQUIDEZ IMEDIATA	R$ 0,18	R$ 0,12	R$ 0,23	R$ 0,15	Para cada R$1,00 de dívidas a curto prazo, a empresa possui esses valores de disponibilidades

Quadro 09– Análise dos índices de liquidez das empresas Gol e Azul referentes aos anos 2016 e 2017
Fonte: Elaborado pelo autor

Com base nos resultados apresentados pelo índice de liquidez geral, observa-se que tanto a empresa Gol quanto a empresa Azul nos anos de 2016 e 2017, apesar de ter um aumento nos seus índices, elas não conseguiram cumprir com suas obrigações, pois seus resultados estavam inferiores à medida que para cada R$ 1,00 de dívida total da empresa, ela tinha menos de dinheiro e valores a receber no curto e longo prazo.

Com relação ao índice de liquidez corrente nos anos de 2016 e 2017, apesar do aumento de um ano para o outro, as empresas não apresentaram uma situação favorável, pois seus investimentos no circulante foram insuficientes para cobrir suas obrigações de curto prazo, tendo em vista que para cada R$ 1,00 devido tiveram valores disponíveis a curto prazo abaixo do previsto.

De acordo com os índices de liquidez a seca e imediata as empresas também estão abaixo do limite de que para cada R$ 1,00 de divida a curto prazo tem valores disponíveis a menos .

Com relação aos resultados apresentados pelos índices de liquidez, a empresa Azul tem uma melhor situação em relação à empresa Gol quanto à capacidade da empresa pagar as

suas dividas, apesar de ambas estarem abaixo do limite de R$ 1,00 para cumprir com suas obrigações.

4.3.2 Índice de endividamento ou estrutura

INDICADORES ÍNDICE DE ENDIVIDAMENTO (ESTRUTURA)	EMPRESAS				INTERPRETAÇÃO
	GOL		AZUL		
	ANO 2017	ANO 2016	ANO 2017	ANO 2016	
IMOBILIZAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÌQUIDO	(161,11 %)	(142,46 %)	151%	437%	Essas percentagens do Patrimônio Líquido foram destinadas a formação do Ativo Fixo das empresas
PARTICIPAÇÃO DE CAPITAIS DE TERCEIROS	(425,99 %)	(350,37 %)	264%	738%	Para cada R$ 100,00 de capital próprio as empresas tomaram esses valores em reais de capitais de terceiros
COMPOSIÇÃO DO ENDIVIDAMENTO	43,98%	41,23%	44,56 %	48,90 %	As empresas possuem esses percentuais de obrigações de curto prazo em relação às obrigações totais
IMOBILIZAÇÃO DOS RECURSOS NÃO CORRENTES	116,21%	139,06%	61,39 %	91,63 %	Esses percentuais de recursos não-correntes foram destinados ao ativo fixo das empresas

Quadro 10– Análise dos índices de endividamento das empresas Gol e Azul referentes aos anos 2016 e 2017
Fonte: Elaborado pelo autor

Com relação aos índices de endividamento quanto maior, pior, mantidos constantes os demais fatores.

Deacordo com o índice de imobilização do patrimônio líquido e o índice de participação dos capitais de terceiros a empresa Gol obteve nos dois anos um resultado muito ruim, tendo em vista o seu patrimônio líquido está negativo, ou seja, mostrando uma grande dependência de capital de terceiros. Já a empresa Azul apesar de estar muito acima do desejado, de um ano para o outro teve uma melhora significativa em seus índices, diminuindo sua dependência de capital de terceiros.

Em relação ao índice de composição do endividamento foi mais favorável a empresa Azul, pois de um ano para o outro houve uma melhora em seu índice, ou seja, uma diminuição de obrigações de curto prazo em relação às obrigações totais. Já na empresa Gol houve um aumento em seu índice.

Para o índice de imobilização dos recursos não correntes mostra que nas duas empresas, de um ano para o outro houve uma melhora nos percentuais dos recursos não correntes que foram destinados ao ativo fixo das empresas.

4.3.3 Índice de rentabilidade

INDICADORES ÍNDICE DE RENTABILIDADE	EMPRESAS GOL		AZUL		INTERPRETAÇÃO
	ANO 2017	ANO 2016	ANO 2017	ANO 2016	
GIRO DO ATIVO	1,15	1,05	0,83	0,82	Para cada R$ 1,00 de ativo total médio a empresa vendeu esses valores durante o ano
RETORNO SOBRE AS VENDAS	3,58%	11,17 %	6,79%	(1,89%)	Para cada R$ 100,00 vendidos, a empresa teve esses ganhos
RETORNO SOBRE O ATIVO	4,11%	11,74 %	5,65%	(1,56%)	Para cada R$ 100,00 investido na empresa, houve esses ganhos
RETORNO SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(12,32 %)	(32,84 %)	18,67%	(12,61 %)	Para cada R$ 100,00 investido pelo proprietário, houve esses ganhos

Quadro 11– Análise dos índices de rentabilidade das empresas Gol e Azul referentes aos anos 2016 e 2017
Fonte: Elaborado pelo autor

Com relação ao índice de giro do ativo, a empresa Gol nos períodos de 2016 e 2017 é mais eficiente do que a empresa Azul quanto aos recursos aplicados na empresa, a medida de quanto maior, melhor, pois a companhia gerou mais vendas com sua base de ativos. Quanto ao índice de retorno sobre as vendas, as empresas variaram de um ano para o outro, sendo a Gol com melhor desempenho, apesar de no ano de 2016 o seu índice ser melhor que no ano seguinte, mesmo com as vendas maiores. Já a empresa Azul por ter um resultado de prejuízo no ano de 2016, acarretou em um índice negativo, mas no ano seguinte obteve uma recuperação positiva.

De acordo com índice de retorno sobre o ativo, a empresa Gol, no ano de 2016 teve uma melhor lucratividade em relação aos investimentos totais da empresa Azul, que por vez obteve prejuízo. Já no ano de 2017 o desempenho da empresa Azul foi um pouco melhor que a empresa Gol.

Para o índice de retorno sobre o patrimônio líquido as empresas não apresentaram bons resultados, para a empresa Gol foi ruim porque seu PL estava negativo nos dois anos, acarretando índices negativos. A empresa Azul em 2016 por ter um prejuízo no período, também teve índice negativo, já no ano de 2017 teve uma melhora significativa, correspondendo aos investimentos dos empresários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi identificar e demonstrar o diagnóstico da situação econômica e financeira das empresas concorrentes Gol e Azulatravés da análise das demonstrações contábeis. Por meio das análises realizadas, constataram-se bastantes variaçõesna saúde econômica – financeira das duas empresas, no ano de 2016 para o ano de 2017. Com relação ao índice de liquidez de um ano para o outro as duas empresas tiveram melhoras em seus índices, mas ainda estavam com resultados abaixo à medida de que, para cada R$ 1,00 de suas dividas, elas tinham menos em dinheiro ou valores a receber, sendo o índice de liquidez interpretado no sentido de quanto maior, melhor, mantidos constantes os demais fatores.

De acordo com o índice de endividamento as empresas apresentaram índices nos dois anos muito ruins, sendo a empresa Azul numa melhor situação, com os resultados de um ano para o outro com uma melhora significativa, tendo em vista que este índice interprete que quanto maior, pior. Já a empresa Gol de acordo com esse índice não teve um resultado bom nesses dois anos, tendo em vista um acúmulo de prejuízos de anos anteriores, que fez com que seu patrimônio líquido ficasse negativo, conseqüentemente, obteve resultados negativos, mostrando uma grande dependência de capital de terceiros.

Para o índice de rentabilidade a empresa Gol obteve melhores resultados nos dois anos quanto ao giro do ativo, já quanto ao retorno sobre o patrimônio líquido a empresa obteve resultados negativos, tendo em vista que estava com PL negativo. Já a empresa Azul obteve uma melhora significativa de um ano para o outro nos demais índices de retorno. Quanto ao modo de interpretação é de que quanto maior, melhor.

Sendo assim, foram constatados pelas análisesbastantes variações nos índices das duas empresas entre os anos de 2016 e 2017. Fazendo um comparativo avaliativo entre as empresas foi observado que as empresas em anos anteriores foram mal gerenciadas financeiramente, os quais obtiveram sucessíveis resultados negativos, e que refletiram diretamente nos resultados dos seus indicadores dos referidos anos em análise. De certa forma, foram notados nos anos em análise que houve um crescimento nas receitas líquidas das duas empresas, um melhor controle dos custos e despesas, os quais passaram a operar com lucro, mostrando o empenho e compromisso de seus gestores para o melhor desempenho das empresas.

Portanto, com base nas análises feitas através dos indicadores econômicos – financeiros a empresa Azul obtevenos dois anos os melhores resultados, sendo mais eficiente

do que a concorrente, mostrando aos investidores o seu compromisso com desenvolvimento e crescimento da empresa.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços**: um enfoque econômico financeiro. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AZUL, Plataforma, **relação com investidores**. Disponível em: http://ri.voeazul.com.br/default_pt.asp?idioma=0&conta=28.Acesso em: 22 nov. 2018

BEUREN, ilse Maria. et. AL. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BM&F BOVESPA, Plataforma, Azul S.A, **Relatórios estruturados**, 2017, Disponível em:http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=24112&idioma=pt-br. Acesso em: 21 nov. 2018

BM&F BOVESPA, Plataforma, Gol S.A, **Relatórios estruturados**, 2017, Disponível em:http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/ResumoDemonstrativosFinanceiros.aspx?codigoCvm=19569&idioma=pt-br. Acesso em: 21 nov. 2018

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 26 R1.**Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57. Acesso em: 10 set. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 03 R2. **Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)**. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2013.pdf. Acesso em: 16 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Nova Estrutura do Balanço (BP).** Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/perguntas-frequentes/nova-estrutura-do-balanco/ Acesso em: 20 nov. 2018.

GOL, Plataforma, **relação com investidores**. Disponível em: http://ri.voegol.com.br/default_pt.asp?idioma=0&conta=28. Acesso em: 22 nov. 2018

IBRACON NPC nº 27 – **Demonstrações contábeis.** Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc27.htmAcesso em: 10 set. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**. 27. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2010.

LEI Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art.176 § 4º, art. 178 e art. 187 .**Demonstrações Financeiras, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Notas Explicativas**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm . Acesso em: 16 nov. 2018.

LEI Nº 11.638, 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm . Acesso em: 16 nov. 2018.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos.**Análise das demonstrações contábeis**: **Contabilidade empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATARAZZO, Dante Carmine**. Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanços – Abordagem Gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

RIBEIRO, Osni Moura. Demonstrações Financeiras: Mudanças na Lei das Sociedades por ações: Como era e como ficou. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

RIBEIRO, O. M. Contabilidade básica fácil. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2013

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CONTABILIDADE GERENCIAL:
A IMPORTÂNCIA DO CONTADOR NAS PEQUENAS EMPRESAS

Sandra Maria Evaristo[1]
Darlan Oliveira Bezerra[2]

RESUMO: O crescimento econômico resulta na abertura de novas empresas e as pequenas empresas em nosso país vêm adquirindo mais oportunidades para entrar no mercado e garantir o seu lugar. Desde 2012 as pequenas empresas vêm conseguindo se solidificar no mercado de trabalho e a gestão contábil eficaz é um dos fatores que contribuem para esse resultado positivo. Neste contexto o contador tem um papel importante junto ao gestor da pequena empresa e sendo assim o presente artigo tem como objetivo evidenciar a importância do contador na gestão das pequenas empresas da grande João Pessoa. Para dar suporte a tal objetivo foi realizada uma pesquisa qualitativa e quantitativa a partir da aplicação de questionário semiestruturado contendo questões relativas à percepção dos gestores sobre a importância do contador nas pequenas empresas. A percepção dos gestores da pesquisa é que é de fundamental importância o papel do contador e de suas informações contábeis na hora da tomada de decisões.
PALAVRAS-CHAVES: Pequenas empresas. Gestão, Contador.

ABSTRACT: Economic growth results in the opening up of new businesses and small businesses in our country are acquiring more opportunities to enter the market and secure their place. Since 2012, small companies have been able to solidify in the labor market and effective accounting management is one of the factors that contribute to this positive result. In this context, the accountant has an important role with the small business manager and thus the present article aims to highlight the importance of the accountant in the management of small companies in the great João Pessoa. In order to support this objective, a qualitative and quantitative research was carried out from the semi-structured interview containing questions regarding the managers' perception of the importance of the accountant in small companies. The perception of the research managers is that the role of the accountant and his accounting information at the time of decision making is of fundamental importance.
KEYWORDS: Small business. Management, Accountant.

1 INTRODUÇÃO

As Micro e Pequenas Empresas (MPEs) foram adquirindo mais espaço e credibilidade dentro do mercado sendo, reconhecidas principalmente, pela geração de emprego e renda. Tendo em vista incentivar e promover essas empresas, o governo brasileiro tomou algumas medidas, dentre elas, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 que estabelece em seu Art. 1º normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser

[1]Graduanda em de Ciências Contábeis, Instituto Superior da Paraíba (IESP). E-mail: Sandra_tonse2@hotmail.com
[2]Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis pela UEPB, Especialista em Auditoria Contábil-Fiscal pelo IESP e Mestre em Ciências Contábeis UFPE e Contador da CEHAP. E-mail: darlanbezerra@hotmail.com

dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (PESSÔA, COSTA e MACCARI, 2016).

As MPEs no contexto nacional vêm passando por inúmeras transformações levando seus gestores a reestruturarem sua empresa e a se modernizarem para que possam alcançar o sucesso. Diante desta realidade vem acontecendo a aplicação de novas técnicas de gestão que priorizem a qualidade e a produtividade da empresa. (TACHIZAWA E FARIA, 2004).

Com todas essas mudanças os donos das micro e pequenas empresas estão buscando profissionais qualificados para que as mesmas continuem crescendo dentro do mercado financeiro. Diante desse contexto, o papel do contador dentro das micro e pequenas empresas vêm ganhando atenção e esse profissional tem tido um importante papel junto aos donos e sócios destas entidades. Esse profissional por meio da contabilidade tem como principal função oferecer aos gestores elementos que lhes permitam administrar de forma eficaz a empresa.

É fato que a contabilidade tem importância primordial na gestão da empresa, na medida que produz e registra informações que refletem a situação econômica, financeira e patrimonial auxiliando nos controles e avaliações dos gestores.(MARION, 2006).

Desta forma questionamos qual a importância do profissional contábil para as pequenas empresas da grande João Pessoa? Na intenção de responder este questionamento, objetiva-se evidenciar a importância do contador na gestão das pequenas empresas da grande João Pessoa. Para tanto, busca-se identificar o papel do contador nas micro e pequenas empresas; conhecer os tipos de gestão possíveis para essas empresas; analisar o papel do contador e sua atuação nesse tipo de empresa.

Esta temática surgiu inicialmente como uma linha de pesquisa, uma vez dada a experiência na área da pesquisadora, estudando e atuando com micro e pequenas empresas em um escritório de contabilidade. No entanto, dada a atualidade do tema, este exige do contador conhecimentos específicos o que pode ser uma contribuição interessante para pesquisadores e estudantes da área que no futuro estarão ingressando no mercado de trabalho. A Contabilidade Gerencial é uma realidade presente dentro das empresas de pequeno porte e o contador nesse processo tem como papel oferecer o suporte necessário para os empreendedores na tomada de decisões. Uma administração contábil eficaz favorece o desenvolvimento da empresa de pequeno porte.

Trata-se de uma pesquisa de campo de caráter qualitativo e quantitativo.

A pesquisa qualitativa e quantitativa foi realizada a partir da aplicação de questionário semiestruturado contendo questões relativas à percepção dos gestores sobre a importância do contador nas pequenas empresas. Enquanto fundamentação teórica dialoga-se com os autores Tachizawa e Faria (2004); Pessôa, Costa e Maccari (2016), Marion (2006), Sousa (2007) entre outros que darão suporte a essa pesquisa.

Dessa forma, o presente trabalho está dividido em cinco partes, além desta introdução. Na seção 1 faz-se a revisão da literatura sobre as características das pequenas empresas e sua gestão; na seção 2 serão abordadas questões sobre o papel do contador nas pequenas empresas e a seção 3 apresenta a metodologia do trabalho, e os resultados, que são analisados na seção 4; e finalmente, apresentam- se as considerações finais.

2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial vem se tornando uma importante aliada junto às pequenas empresas na medida em que colabora para o seu crescimento e administração. Os empresários e sócios das empresas tem buscado cada vez mais modernizar e ampliar seu mercado e, nesse contexto, a contabilidade gerencial é um dos elementos necessários para que essa pequena empresa se mantenha no mercado (MARQUES, 2014).

Segundo Marques (2014) o administrador da empresa precisa estar por dentro dos dados contábeis e analisar juntamente com o profissional contador a situação em que a empresa se encontra. As informações fornecidas pela contabilidade permitem que as decisões sejam tomadas de forma coerente, tendo como foco o crescimento e manutenção do negócio.

> A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório. (IUDÍCIBUS, 2005, p. 21).

Conforme o autor Iudícibus (2005) a contabilidade gerencial corresponde a um conjunto de técnicas e procedimentos contábeis colocados de forma mais detalhada a fim de permitir uma análise financeira mais minuciosa que tenha como objetivo auxiliar os gerentes das unidades na tomada de decisões.

Uma das características da contabilidade gerencial é a tomada de decisão, através da análise dos relatórios financeiros e do balanço patrimonial. Essas informações detalhadas colaboram com os gestores da empresa, pois permite que eles tenham acesso a informações importantes e administrem melhor seu patrimônio. Diferente da contabilidade financeira a gerencial tem como foco principal auxiliar os gestores da empresa na tomada de decisões a partir da análise mais detalhada da situação da empresa (PADOVEZE, 2012).

"Para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que essa informação contábil seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade" (PADOVEZE, 2012 p. 47). Diante do exposto se faz necessário o planejamento estratégico e operacional para que as informações fornecidas auxiliem os gestores na tomada de decisões ou seja, a contabilidade gerencial não consiste apenas em coletar dados contábeis e informações financeiras mas saber utilizá-las em prol da administração interna da empresa. Nesse contexto, a contabilidade gerencial é um processo que exige do contador conhecimentos específicos incluindo o interesse dos administradores das empresas. "A Contabilidade Gerencial (CG) é um instrumento substancial de apoio na gestão dos negócios, uma vez, que são utilizadas em diferentes atividades empresariais e processos decisórios" (CONCEIÇÃO e SOUZA, 2013, p. 153).

A CG permite uma análise mais minuciosa dos dados da empresa e nesse sentido, permite que os administradores tenham uma visão mais ampla sobre o custeio de produção, a redução de gastos, o planejamento tributário, o lucro e crescimento da empresa entre outras informações essenciais que garantem ao empresário administrar melhor sua empresa.

Para Da Silva, de Godoy, Cunha, & Neto(2002, p. 24):

> O empresário necessita de informações para a tomada de decisões. A contabilidade oferece dados formais, científicos e universais, que permitem atender a essa necessidade. [...] A decisão de investir, de reduzir custos, de modificar uma linha de produtos, ou de praticar outros atos gerenciais deve se basear em dados técnicos extraídos dos registros contábeis, sob pena de se pôr em risco o patrimônio da empresa.

Conforme os autores supracitados por meio das informações o empresário é capaz de tomar decisões importantes dentro da sua empresa e garantem com essa ação a boa administração do seu patrimônio e do capital financeiro.

> Os relatórios emitidos pela contabilidade são fundamentais para a tomada de decisões rápidas e precisas, e apresenta o quanto as demonstrações contábeis trazem de forma realista o que as empresas realmente possuem. Os gestores tem na contabilidade sua aliada em que através de suas ferramentas gerenciais é possível saber seus custos,

> ponto de equilíbrio, lucratividade e principalmente sua rentabilidade. (CONCEIÇÃO e SOUZA, 2013, p. 162).

Nesse sentido a CG é importante para que as pequenas empresas consigam se manter no mercado e ampliar seus negócios. Para que a contabilidade gerencial realmente alcance seus objetivos se faz necessário que o profissional contador desenvolva um trabalho efetivo e leve em conta todos os aspectos internos da empresa a fim de garantir informações eficazes e importantes para o processo de tomada de decisões dentro das pequenas empresas.

2.1 PEQUENAS EMPRESAS: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

As pequenas empresas (PE) vêm ocupando um lugar de destaque em nosso país na medida em que exercem um papel fundamental no desenvolvimento e na manutenção da economia brasileira. Embora sejam empresas de pequeno porte, seus sócios e gestores precisam valorizar seu potencial, tendo em vista a lucratividade e expansão. (LIMA, 2007).

As PE se caracterizam por ser um ambiente empresarial no qual a tomada de decisão depende de uma ou duas pessoas, que possui pouca burocracia, um planejamento de curto prazo e pouca aplicação de recursos. (LUNARDI; DOLCI e MAÇADA, 2010).

As empresas de pequeno porte têm como característica a produção de novos empregos e distribuição de renda garantindo dessa forma, o aumento do desenvolvimento socioeconômico do país. As PE equilibram o mercado através do aumento da concorrência e trazem novos modelos de ideias e negócios. (LUNARDI; BITTENCOURT DOLCI E CUNHA DOLCI, 2017).

Costa e Leandro (2016) apontam que existem diferentes características para classificar as empresas no Brasil e que as pequenas empresas para serem classificadas como tal precisam passar por alguns critérios entre eles o número de empregados, o volume anual de vendas, o faturamento da receita bruta anual, o capital social, a estrutura financeira, valor do passivo, ativo e do patrimônio liquido, o consumo de energia, quantidade de gestores, de contrato, de produtos e a sua participação no mercado.

De acordo com o SEBRAE (2017) O Empresário Individual é aquele que exerce em nome próprio uma atividade empresarial e atua de forma individual, ou seja, sem sociedade. Nestes casos a sua responsabilidade é ilimitada e o empresário pode atuar nos setores de atividade industrial, comercial ou prestação de serviços, exceto serviços de profissão intelectual. Outra característica para esse tipo de empresa é que o empresário não pode ser o

prestador de serviços que atua em profissões como médicos, arquitetos, psicólogos, pois estes atuam de forma individual como autônomos ou sócios em uma Sociedade Simples e com registro na

Prefeitura Municipal; o MEI - Microempreendedor Individual é o empresário que apresenta uma receita bruta anual até R$ 60.000,00, e a partir de 2018, R$ 81.000,00, optante pelo Simples Nacional e SIMEI; a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIREL tem em sua atuação individual e a responsabilidade do empresário é limitada e se restringe ao valor do investimento em dinheiro e bens. O capital social deve abranger no mínimo 100 salários mínimos; a Sociedade Empresária é um tipo de empresa que pode contar com dois ou mais sócios e tem a responsabilidade limitada ao capital social, este tipo de empresa adota espécies de sociedade existentes como S/A, Sociedade Limitada - LTDA, etc...; por fim o SEBRAE caracteriza a Sociedade Simples como sendo uma empresa que atua com 02 (dois) ou mais sócios tendo a responsabilidade dos sócios ilimitada. No entanto para esse tipo pode adotar a espécie societária de Sociedade Limitada - Sociedade Simples Ltda.

A gestão da pequena empresa é centralizada e possui uma estrutura organizacional simplificada, com poucos recursos e sistema de informação simples; quanto à tomada de decisão, essa geralmente acontece, de maneira intuitiva, sem muita formalização e quantidade de processos de planejamento e controle e por fim, esse gestor tem certa tendência a correr riscos, já que ele atua de forma individual na tomada de decisões. (LEONE, 1999 *apud* COSTA; LEANDRO, 2016).

De acordo com o Art. 3o do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte: Simples Nacional consideram-se micropequenas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

> I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufira em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);
> II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). (BRASIL, 2010, p.11).

Com a Lei Complementar nº155 de 2016 a empresa de pequeno porte, aufira em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual e inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil). (BRASIL, 2016).

O Estatuto Nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte dispõe sobre os Tributos e Contribuições na Seção I artigos 12 e 13 que fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) por meio do recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

> I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
> III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
> IV – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);
> V – Contribuição para o Pis/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
> VI – Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º -C do art. 18 desta lei complementar;
> VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
> VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). (BRASIL, 2010, p.21,22).

Diante das informações dispostas no Estatuto podem-se observar algumas características a respeito das pequenas empresas lembrando que além desses impostos e contribuições as empresas também pagam Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); sobre a Importação de Produtos Estrangeiros, a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE), a Propriedade Territorial Rural (IPTR), o Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável e aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente e continuam realizando a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); a Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e para manutenção da Seguridade Social relativa ao trabalhador e a pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual, o Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas e a Contribuição para o Pis/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços. (BRASIL, 2010).

Com Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006 as MPEs passaram a se organizar através das normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios.

As empresas de pequeno porte possuem três estágios em seu ciclo de vida; o primeiro corresponde ao Gênesis estágio onde ela passa a existir, ou seja, sua criação; o segundo estágio é o da sobrevivência, que corresponde a sua capacidade de se manter no mercado por um longo período de tempo e o terceiro estágio corresponde a seu crescimento, seja através do aumento da sua rentabilidade ou do seu espaço físico. (ALBUQUERQUE; ESCRIVÃO FILHO E TERENCE, 2016).

A superação dos três estágios do ciclo da empresa (gêneses, sobrevivência e crescimento), exige planejamento estratégico e, esse planejamento, não deve ser feito de forma reducionista, mas deve ser voltado para realidade de cada empresa levando em consideração a avaliação da realidade das pequenas empresas, suas particularidades e limitações. (TERENCE e ESCRIVÃO FILHO, 2001).

Para Cêra e Escrivão Filho (2003) compreender a definição das pequenas empresas permeia a discussão não apenas do seu tamanho físico, mas da análise de alguns critérios qualitativos e quantitativos e/ou da combinação dos dois. É preciso segundo os autores analisar os valores não apenas do capital, mas do social, do número de funcionários, dos aspectos, funções e problemas das entre outros fatores que possam ajudar a classifica-la como pequena empresa.

Sousa (2007) define que o gerenciamento financeiro é realizado por meio da observação dos recursos que a empresa dispõe, da organização e acompanhamento e equilíbrios dos serviços financeiros, recursos, despesas, lucratividade e previsão sobre futuros problemas a fim de superar as dificuldades através do gerenciamento financeiro. Conforme o autor é preciso por meio da contabilidade gerencial prever e planejar o futuro da empresa atendendo as necessidades de caixa, analisando a rentabilidade e, otimizando, os recursos financeiros da empresa.

As pequenas empresas podem enfrentar dificuldades sendo assim, se faz necessário ter a consciência sobre os problemas que podem vir a afetar o desenvolvimento da empresa e nesse contexto, é preciso reconhecer alguns desses problemas e são eles: as vendas cíclicas, (o gerente financeiro precisa reconhecer quais os meses de menor faturamento); concorrência, (conhecer as concorrentes possibilita a empresa ampliar seu negócio melhorando a qualidade do produto, atendimento e oferta de preços e serviços); custos fora do controle e formação de preço errado (o produto deve ter o preço compatível com o mercado e reconhecer os valores de venda sejam eles fixos ou variáveis); negociação deficiente com fornecedores e clientes, falta de capital de giro, estoques mal dimensionados, maquinário obsoleto, prazos de venda e

compra desajustados, alta inadimplência de clientes, distribuição antecipada de lucros ao longo prazo e mão de obra a mais que o necessário. (SOUSA, 2007).

Sobre a criação de novos negócios e gestão de micro e pequenas empresas Tachizawa e Faria (2007) fazem uma reflexão acerca de como essas empresas conseguem alcançar o sucesso e superar as dificuldades. Os autores iniciam sua discussão tratando de como essas MPEs (Micro e pequenas empresas) são formadas e elenca alguns dos fatores que contribuem para essa formação: entre as razões para abertura de uma pequena empresa estão: a oportunidade de negócio, a experiência, o desemprego, o tempo disponível, a disposição de capital, a insatisfação com o emprego, a demissão e uso da indenização para abrir o negócio.

Alguns requisitos são necessários para que a pequena empresa consiga evoluir e entre os requisitos estão à qualificação profissional, escolha de sócios, ter um comportamento empreendedor, conseguir estabelecer uma relação entre teoria e prática, ter planejamento e uma boa localização do negócio, além de conhecimento do cliente, do negócio, ter estratégias de marketing e identificar as oportunidades. (TACHIZAWA E FARIA, 2007).

A qualidade oferecida pela pequena empresa e o preço compatível com o mercado é um dos maiores desafios para que a PE (Pequena empresa) consiga sobreviver no mercado competitivo. Diante disso, é preciso estabelecer algumas estratégias entre elas ter acesso e conhecimento da tecnologia já que o comércio eletrônico vem se destacando no mercado e contar com um profissional capacitado e qualificado para gerenciar as finanças da empresa. O contador tem um papel fundamental nesse sentido na medida em que o mercado e o contexto econômico vêm se modificando. (TACHIZAWA E FARIA, 2007).

2.2 O PAPEL DO CONTADOR NAS PEQUENAS EMPRESAS

Com todas as mudanças do mercado financeiro, a globalização e o uso de novas tecnologias o perfil do contador foi se modificando e esse profissional vêm se tornando uma peça fundamental para o crescimento e manutenção das pequenas empresas. No âmbito da contabilidade gerencial esse profissional consegue proporcionar garantir a sobrevida das empresas e contribuir com a criação de novos empregos e desenvolvimento do país. (MARION, 2006)

Para que a empresa consiga crescer e se manter no mercado se faz necessário uma contabilidade gerencial que garanta além da gerência dos custos e tributos, o controle patrimonial, econômico e financeiro, a partir demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis são uma forma de conhecer de perto a realidade financeira da empresa e estabelecer a partir dela estratégias de superação ou manutenção do crescimento da mesma. "Uma das finalidades da Contabilidade é a avaliação de desempenho de períodos passados; outra, muito importante, é fornecer informações hábeis para tomada de decisões gerencias". (IUDÍCIBUS, 2015, p.71).

> A Contabilidade é responsável por abranger: "Um conjunto de técnicas para controlar o patrimônio das organizações por meio da aplicação de princípios, técnicas, normas e procedimentos próprios, medindo, interpretando e informando os fatos contábeis aos dirigentes das empresas. (BENITO *et al,* 2016, p.2).

Conforme Benito (2016) o contador tem a responsabilidade de gerenciar a contabilidade da empresa observando por meio das suas práticas a situação em que se encontra, e, definindo, a partir dessa observação, as metas, objetivos, estratégias e superação de possíveis dificuldades a serem enfrentadas pelos seus gestores.

Diante do exposto pelos autores supracitados, através das informações contábeis, é possível analisar melhor a situação da empresa, e prever e sanar possíveis problemas, levando os gestores a administrarem melhor os recursos, e a buscarem soluções para as dificuldades, alcançando, através de estratégias, o desenvolvimento econômico da sua empresa.

> A análise das demonstrações contábeis é uma das principais ferramentas utilizadas pelos profissionais da contabilidade para extrair informações cruciais para o processo de gestão de uma organização. Através dessa ferramenta, a contabilidade quantifica, revisa, registra, analisa e informa os fatos contábeis das empresas, aponta causas determinantes e constitutivas de problemas. (BENITO *et al*, 2016, p.3).

É necessário se pensar no contador como um agente de mudança no contexto da gestão contábil e esse por sua vez, desenvolver sua função com qualidade e competência a fim de contribuir de forma positiva com a empresa garantindo seu desenvolvimento e progresso.

Uma das ferramentas utilizadas pelos profissionais de contabilidade é a análise das demonstrações para extrair informações extremamente necessárias para o processo de gestão da empresa. "Por meio dessa ferramenta, a contabilidade quantifica, revisa, registra, analisa e informa os fatos contábeis das empresas, aponta causas determinantes e constitutivas de problemas". (BENITO *et al,* 2016, p.3).

De acordo com Benito *et al* (2016) outras ferramentas além das demonstrações contábeis são utilizadas pelo contador e são elas: Orçamento, Técnicas de análise de desenvolvimento, Planejamento tributário, Planejamento Estratégico, Controle de Estoque,

Controle de Contas a Pagar, Controle de contas a receber, Controle de Custos e Valor econômico adicionado (EVA).(BENITO *et al*, 2016, p.3).

Além da qualificação do contador é preciso que esse profissional tenha ética e compromisso com a empresa ou instituição a quem presta o serviço e, esteja em constante processo de qualificação profissional para que possa intervir junto aos novos modelos de negócios. Algumas mudanças e transformações empresariais afetam diretamente as MPEs e exigem do contador um olhar mais atento sobre o mercado de trabalho atual, os fornecedores e clientes da empresa e as novas técnicas de gestão.

Com as mudanças contínuas do mercado muitas empresas têm buscado profissionais que atuem junto as suas empresas a fim de aplicar técnicas de gestão que favoreçam os negócios e a produtividade das mesmas.

Nesse contexto, Tachizawa e Faria (2007) apontam alguns elementos importantes a serem observados durante o gerenciamento das MPEs e são eles: a qualidade dos seus produtos, a terceirização, o uso das novas tecnologias e novos modelos de gestão, a adaptação ao novo panorama econômico, os aspectos sociais nas organizações e ter como prioridade o cliente e sua satisfação. Esses elementos garantem uma visão empresarial para o futuro e é nesse contexto que o contabilista precisa atuar criando estratégias que beneficiem esse modelo de gestão e dando suporte aos empresários na tomada de decisões por meio da análise organizacional e financeira dessas empresas. O planejamento econômico – financeiro das pequenas empresas é essencial para que a empresa possa continuar crescendo e superando as dificuldades encontradas pelo caminho.

> As empresas mantendo a escrituração regularmente estarão aptas a enfrentar e transpor situações adversas, possibilitando uma gestão ativa em seus negócios, podendo reduzir o índice de fechamento de empresas por problemas de gestão, que aponta crítico principalmente nos cinco primeiros anos de sua existência. Para isso deverão ser bem orientadas e assessoradas por seus contadores, e estes não devem se ater apenas na emissão de guias de impostos a pagar no final do mês, e sim ao controle patrimonial, seus resultados financeiros e econômicos, dentro do que determina as normas de contabilidade. (PEREIRA, LEMES, GONZÁLES, 2017, p.58).

Essa orientação conforme os autores supracitados (2017) são extremamente importantes para garantir que as pequenas empresas continuem a crescer e a se estabelecer no mercado. Nesse sentido, os profissionais de contabilidade precisam conhecer as normas, a gestão, e demonstrar mais pró-atividade na realização do seu trabalho.

> A Contabilidade vem passando por mudanças significativas, e dentre essas mudanças está à criação de uma norma relativa à contabilidade de pequenas e médias empresas, alinhada com as normas internacionais de contabilidade para empresas desse porte. (GONZALES; NAGAI, 2013, p.3).

Essas mudanças dentro da contabilidade vêm ampliando o mercado de atuação desse profissional contábil na medida em que, o contador se torna um suporte necessário no processo de administração das pequenas empresas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se de campo, de natureza qualitativa e descritiva com corte transversal. De acordo com Marconi e Lakatos (1999, p.94) a pesquisa de natureza qualitativa tem como finalidade "investigar o universo de significados, crenças, motivos, aspirações, valores e atitudes das relações e não podem ser reduzidos a operacionalização de variáveis de um determinado assunto". Gil (2002, p.53)define que:

> O estudo de campo focaliza uma concordância. Essencialmente, a pesquisa é desenvolvida por meio da observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informantes para captar suas explicações e interpretações do que ocorre no grupo. Esses procedimentos são geralmente combinados com muitos outros, tais como a análise de documentos, filmagem e fotografias.

Assim sendo, no que se refere a esta pesquisa foram consultados quinze gestores de pequenas empresas que atuam na cidade de João Pessoa-PB. Os dados foram coletados por meio de um questionário semiestruturado contendo questões abertas e fechadas onde os gestores responderam acerca da sua percepção sobre a importância do profissional contábil nesse setor.

No primeiro momento foi feito um contato inicial com os gestores das pequenas escolhidas e foi solicitada a autorização para realização da pesquisa. Foram incluídos na pesquisa os gestores que atuam há mais de um ano com pequena empresa e excluídos os gestores que não atuam dentro desse período de tempo. O questionário foi aplicado na empresa que o gestor atua em uma sala fechada e ele teve o tempo que foi preciso para responder as questões não sendo em nenhum momento induzido em suas respostas. O questionário semiestruturado continha dez questões sendo uma aberta e nove fechadas.

Os dados foram analisados de forma descritiva e qualitativa, ou seja, por meio de questionário onde os participantes poderam expor seus pensamentos de forma aberta sobre o tema proposto.

4 ANÁLISE E DISCUSSÕES

Com o intuito de analisar os dados sobre a percepção dos gestores de pequenas empresas de João pessoa acerca da importância do profissional contábil nesse setor serão descritos e analisados os dados do questionário a seguir: Os gestores envolvidos na pesquisa a fim de manter sobre sigilo sobre a identidade dos mesmos serão nomeados como:

G1, G2, G3, G4, G5, G6, G7, G8, G9, G10, G11, G12, G13, G14 e G15

Primeiramente foi entregue o questionário aos gestores em suas respectivas empresas e a primeira pergunta do questionário foi o nome do gestor. Em razão de manter a identidade dos gestores preservada, as repostas a essa questão não serão expostas na análise. A função exercida pelos gestores da empresa será apresentada no gráfico 1:

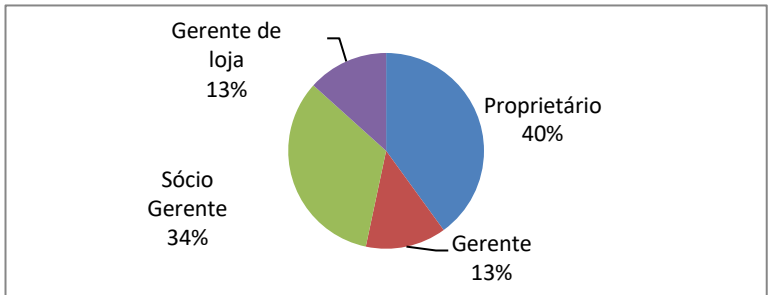


Gráfico 1: Função exercida na empresa
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018.

No Gráfico 1 sobre a função de cada gestor observa-se que a maioria dos gestores são proprietários (40%), Sócio gerente(34%) , Gerente (13%) e Gerente de loja(13%)

Quanto ao grau de escolaridade dos gestores destaca-se:

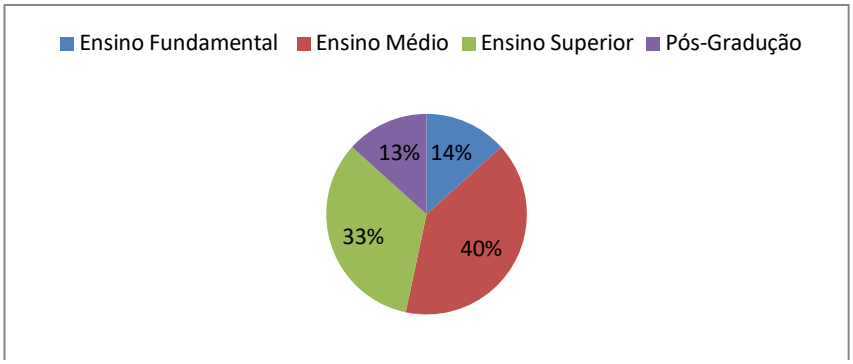


Gráfico 2: Grau de Escolaridade
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018.

Como exposto no gráfico a maioria dos gestores possui ensino médio e superiores sendo, 40% possuem o ensino médio e 34% ensino superior. Apenas 13% dos gestores

possuem pós-graduação e 13% só a formação do ensino fundamental. Sobre os setores econômicos de atuação destaca-se:

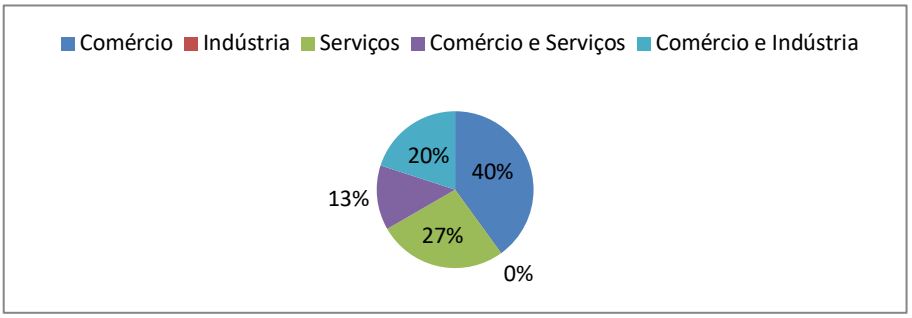


Gráfico 3- Setor econômico de atuação
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018.

Conforme observado no gráfico 40%das empresas fazem parte do comércio, 27% atuam no setor de serviços, 20% atuam na área de comércio e indústria e 13% na área de comércio e serviços.

De acordo com o relatório sobre a sobrevivência das empresas do Brasil do SEBRAE(2016) em termos setoriais destacou-se a maior taxa de sobrevivência entre as empresas nascidas em 2012, as empresas do setor industrial (80%), seguida pela taxa da construção (79%), do comércio (77%) e de serviços (75%). Confrontando com o resultado da nossa pesquisa observa-se que o setor de comércio e serviços tiveram maior adesão que a indústria. Vale salientar que estes resultados são parciais já que a amostra contou com apenas quinze empresas.

No gráfico abaixo serão descritos o tempo de atividade dos gestores.

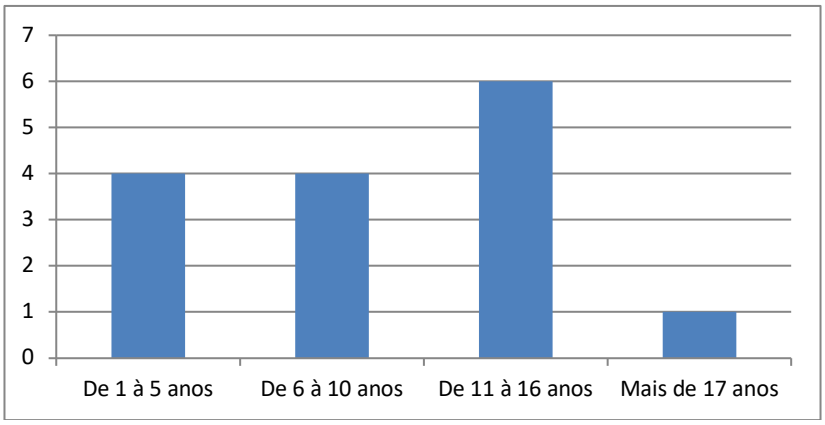


Gráfico 4 – Tempo de atividade
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018.

No gráfico 4 observa-se que quatro gestores estão atuando nas pequenas empresas por um período de um a cinco anos, quatro no período de seis a dez anos, seis no período de onze a dezesseis anos e um há mais de dezessete anos. Observa-se com esses resultados que estas pequenas empresas de João Pessoa estão conseguindo se manter no mercado.

> Em termos de evolução, verificou-se em 2010 um salto na taxa de sobrevivência em todos os setores. Como visto anteriormente, esse desempenho foi fortemente influenciado pelo aumento da participação dos MEI no universo de empresas. A expansão do PIB no período também favoreceu o aumento e a manutenção das taxas de sobrevivência em níveis elevados. (SEBRAE, 2016, p.19).

De acordo com o exposto no relatório do SEBRAE a expansão do PIB favoreceu o crescimento destas empresas entre outros fatores, como a criação das regras de formalização dos MEI (com baixa burocracia e baixo custo para o registro de criação/baixa e manutenção) e as estruturas pequenas e flexíveis que estas empresas apresentam (predominância de empreendimentos de uma pessoa só, sem empregados assalariados) também influenciaram o crescimento das pequenas empresas no país. (SEBRAE, 2016).

Dando prosseguimento a análise dos resultados abaixo será apresentado os dados referentes ao profissional responsável pela contabilidade da empresa como mostra o gráfico a seguir:

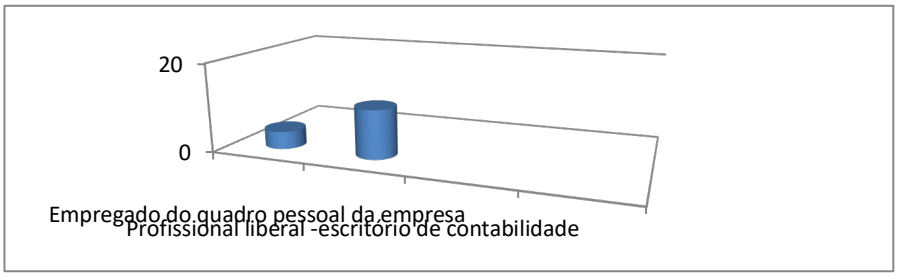


Gráfico 5 – Responsável pela contabilidade da empresa
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018.

Observa-se na figura que onze dos gestores contratam o serviço de profissionais liberais (escritório de contabilidade) e apenas quatro das empresas tem o profissional no seu quadro funcional.

Nunes e Serrasqueiro (2004), destacam que um dos problemas enfrentados pelas pequenas empresas é o fato das informações contábeis serem fornecidas externamente. Afirmam ainda que o gestor que possui um contador dentro da empresa procura ouvir mais suas opiniões na hora da tomada de decisões. Quanto ao serviço contábil contratado os autores

afirmam que, a sua principal finalidade são os propósitos fiscais e legais.

Diante do exposto pelos autores Nunes e Serrasqueiro (2004) o serviço contratado não tem a mesma importância no processo decisório dos gestores quanto o profissional que faz parte do quadro pessoal da empresa. Sobre a importância das demonstrações geradas pela contabilidade para a gestão os gestores afirmaram:

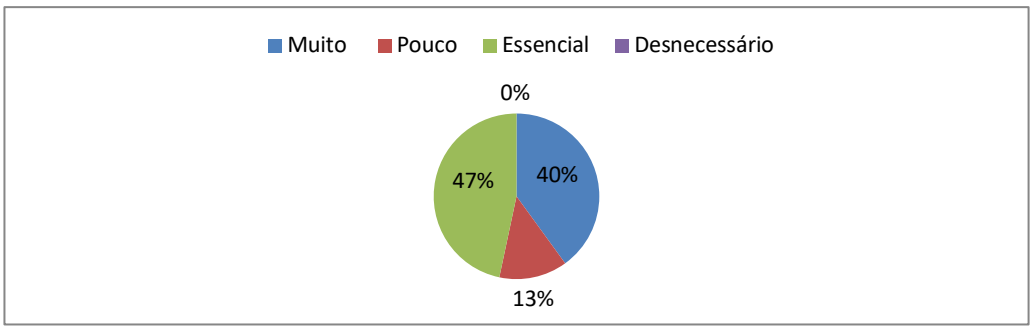


Gráfico 6 – Importância das demonstrações contábeis para gestão
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018.

Conforme o exposto no gráfico 47% dos gestores consideram as informações contábeis essenciais na tomada de decisões, 40% consideram importantes, 13% consideram pouco importantes e nenhum gestor afirma que essas informações são desnecessárias em sua gestão.

> Um dos instrumentos mais poderosos para subsidiar a administração de uma empresa. Seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como ferramentas indispensáveis nas tomadas de decisões, causando forte influência no processo de planejamento estratégico empresarial e no orçamento. (PADOVEZE, 2009, p. 8).

Diante do que expõe o autor observa-se que os gestores da pesquisa também consideram importante às demonstrações contábeis em sua gestão valorizando a contabilidade gerencial e a sua importância para manutenção e sucesso da empresa. Tais informações são necessárias para garantir que os gestores tomem decisões conscientes avaliando os riscos e evitando alguns problemas. Dando prosseguimento a nossa pesquisa foi indagado sobre como o gestor ver o papel do contador dentro da sua empresa e os gestores responderam:

G1 - "O contador opina em tudo".
G2 - "Diante do cenário econômico atual, muito relevante".
G3- "Importante, sobretudo no setor burocrático, na orientação de despesa e receita".
G4 - "Primordial e de suma importância".
G5 - "Fundamental dentro de qualquer empresa".
G6 - "No contexto atual é muito importante, pois tem muita experiência de mercado".
G7 - "É muito importante, até diria indispensável".
G8 - "Fundamental".
G9 - "De suma importância, pois sou graduada na área e isso ajuda demais no negócio".
G10 - "Na empresa o dono é contador também".
G11 - "Muito importante, tomo conselho e escuto opinião".
G12 - "Acho essencial, porém sub-aproveitada por desconhecimento dos gestores e falta de incentivo dos próprios contadores".
G13 - "Muito importante".
G14 - "Mantém em ordem a contabilidade da empresa e as obrigações tributárias para não sofrer sanções".
G15 – "Muito importante e essencial".

Entre as quinze respostas sobre o papel do contador na empresa destacamos que oito dos gestores consideram importante ou muito importante, dois consideram fundamental, um essencial, um relevante, e três consideram: *G1 - "O contador opina em tudo"; G10 - "Na empresa o dono é contador também"; G14 - " Mantém em ordem a contabilidade da empresa e as obrigações tributárias para não sofrer sanções".* Diante das afirmações pode-se concluir que o contador tem um papel de destaque para maioria dos gestores atuando como conselheiro, mantendo a ordem da empresa por meio das obrigações tributárias e fornecendo informações sobre despesas e receitas.

Figueiredo (1997, p. 34) destaca sobre o sistema de informação contábil:

> O propósito básico da informação é habilitar a organização seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis nos quais se inserem: pessoas, materiais, equipamentos, tecnologias, dinheiro, além da própria informação. A informação tem como objetivo principal à adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informação cujas tendências sejam levar a 14 Decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com os gestores, entre as várias alternativas, selecione aquela que aperfeiçoará o resultado: reduzindo custos aumentando receitas, aumentando lucro, aumentando eficiência, aumentando eficácia.

Diante do que expõe o autor supracitado (1997) às informações geradas pela contabilidade contribuem com o processo da tomada de decisões sendo neste sentido fundamental para os gestores das empresas. Considerando as respostas dadas pelos gestores desta pesquisa os mesmos consideram essas informações necessárias e de suma importância para seu processo decisório dentro das pequenas empresas. Neste sentido, o contador é um profissional indispensável nas pequenas empresas.

Quanto à importância destinada a esse profissional para garantia de uma boa gestão da empresa os gestores afirmaram conforme exposto no gráfico 6:

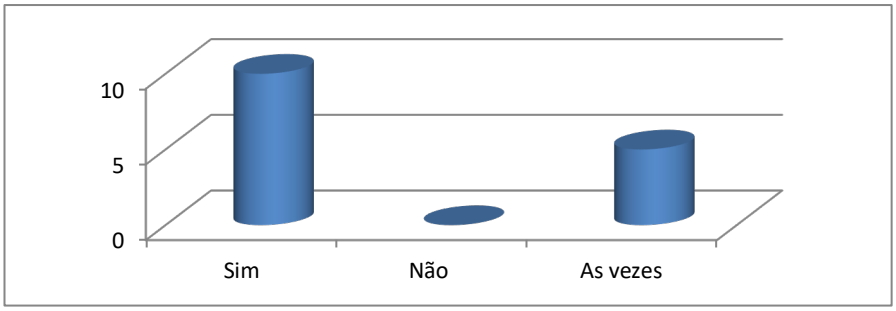


Gráfico 7- Importância do contador na garantia de uma boa gestão da empresa.
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018

Dez dos gestores afirmam que o profissional contador é importante na garantia de uma boa gestão e cinco gestores afirmaram que só às vezes esse profissional é importante. Nenhum dos gestores afirmou que esse profissional não tem importância nesse processo.

Sobre a utilização de algum tipo de assessoria contábil para enfrentar as dificuldades de gerenciamento da empresa afirmaram conforme mostra o gráfico 7 abaixo:

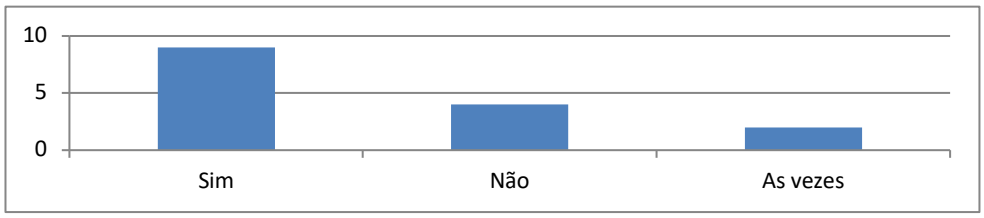


Gráfico 8 – Uso de assessoria contábil para enfrentamento das dificuldades de gerenciamento da empresa
Fonte: Elaborado pela Autora, 2018

Em análise aos dados apresentados na figura verificou-se que nove dos quinze gestores já contaram com assessoria contábil para o enfrentamento de dificuldades de gerenciamento dentro da sua empresa, quatro disseram que não precisaram e dois que afirmaram que algumas vezes fazem uso desse serviço. Confrontando os resultados dispostos nas figuras 6 e 7 observa-se que embora considerem importante o contador para garantia da boa gestão da empresa o serviço de assessoria contábil para enfrentamento das dificuldades de gestão nem sempre é utilizado.

Atkinson *et al* (2000 p. 36) aponta que "os sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas".

Diante do exposto pode-se concluir que a presença da assessoria contábil contribui na administração das dificuldades da empresa e são extremamente necessárias para que os gerentes possam tomar boas decisões.

No gráfico abaixo estão descritas as ferramentas gerenciais utilizadas na gestão por estes gestores:

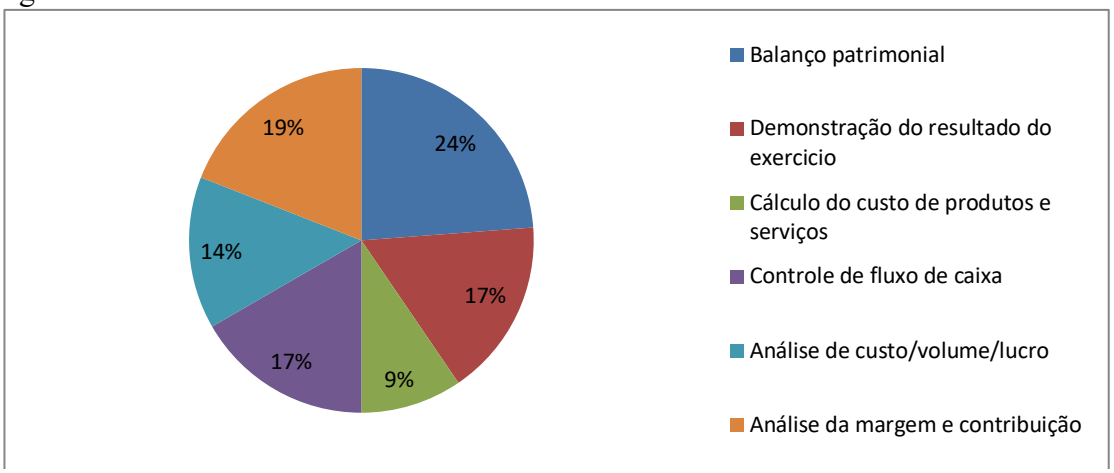


Gráfico 9- Ferramentas Gerenciais utilizadas na gestão
Fonte: elaborado pela Autora, 2018

Conforme os dados expostos na figura acima se observa que 24% dos gestores utilizam a ferramenta gerencial de balanço patrimonial, 19% realizam a análise de margem, 17% utilizam as ferramentas de controle de fluxo de caixa e demonstração do resultado do exercício, 14% a ferramenta de análise de custo/volume/lucro e 9% o cálculo do custo de produtos e serviços. Baseado nos dados pode-se dizer que todos os gestores fazem uso de alguma ferramenta gerencial na sua gestão.

Lacerda (2006, p.18) quando diz que:

> Com as devidas adaptações e com o reconhecimento de sua utilidade por parte do empresário, a contabilidade, em seu foco gerencial, poderá transformar-se na principal ferramenta estratégica para o desenvolvimento e até mesmo para sobrevivência da pequena empresa.

Diante do pensamento de Lacerda (2006) o uso de ferramentas gerenciais no processo de tomada de decisão é necessário para que o gestor tenha conhecimento sobre a situação da empresa e reflita na hora da tomada de decisões. A última pergunta do questionário respondida pelos quinze gestores da pesquisa foi sobre os fatores que os mesmos achavam determinantes para o sucesso da empresa e os mesmos responderam conforme o quadro abaixo:

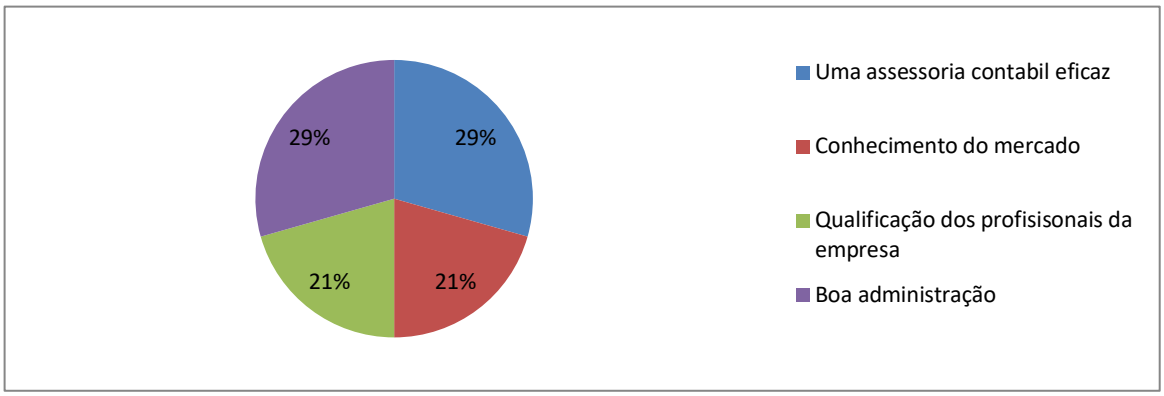


Gráfico 10- Fatores determinantes para o sucesso da empresa segundo os gestores Fonte: Elaborado pela Autora, 2018

Analisando os dados expostos na figura 10 observa-se que os gestores consideram como fatores determinantes para o sucesso da sua empresa a boa administração (29%), uma assessoria contábil eficaz (29%), o conhecimento de mercado (21%) e qualificação dos profissionais (21%).

Administrar uma empresa exige por parte do gestor a capacidade de reconhecer seus erros e acertos e de contar com o profissional contábil para que os riscos e dificuldades sejam superados. Uma boa gestão passa pela capacidade de reflexão antes da tomada de quaisquer decisões e uma assessoria contábil eficaz é um fator extremamente importante para que o gestor alcance o sucesso e a manutenção do negócio. Nessa pesquisa foi possível compreender um pouco o papel do contador na gestão embora esta seja apenas uma pequena amostra diante da quantidade de pequenas empresas que existem em nosso município. Se faz pertinente mais estudos que abordem esta temática para que se possa ampliar estas discussões e conscientizar os gestores de pequenas empresas a valorizar e procurar do profissional contábil no processo de tomada de decisões.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como dito anteriormente esta pesquisa é apenas uma pequena amostra sobre a percepção de alguns gestores de pequenas empresas do município de João Pessoa acerca a importância do contador nas pequenas empresas. Diante da análise dos resultados pode-se concluir que os gestores consideram o papel do contador importante, fundamental e essencial na hora de garantir a boa gestão da empresa e, neste, sentido, a assessoria contábil representa um papel importante na hora da tomada de decisões destes gestores. A partir dessa pesquisa pode-se ter uma pequena amostra do olhar destes gestores acerca da contabilidade gerencial,

no entanto, se faz pertinente que mais estudos sejam realizados para que se possa compreender de forma mais ampla a importância deste profissional na gestão destas pequenas empresas. Quanto o sucesso das pequenas empresas este geralmente está sendo associada além de uma boa administração, a qualificação profissional e ao conhecimento do mercado e dos clientes aonde o serviço é prestado. Conforme dados do relatório do SEBRAE houve desde 2012 uma redução do fechamento das pequenas empresas devido ao incentivo do governo e este momento tem feito toda diferença nos processos de gestão destas empresas e na participação efetiva do contador neste processo. Na perceptiva do contador, tenho acrescentar que seu trabalho tem feito muita diferença na gestão das pequenas empresas e que, cada vez mais este profissional precisa se especializar e ampliar seus conhecimentos sobre a contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Alexandre Farias; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo; TERENCE, Ana Cláudia Fernandes. Aspectos funcionais associados à mortalidade da pequena empresa: fatores relevantes de operações, finanças e marketing no varejo de vestuário. **IX EGEPE Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**. Disponível em**:** https://www.egepe.org.br/2016/artigos-egepe/141.pdf. Acesso em 27 de março de 2018.

ATKINSON, Anthony A. [et al.]. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André OlímpioMosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas,2000.

BENITO, Diéssica Garcia; BRITO, Jéssica Gonçalves de; MACHADO, Ana Paula Molina; SANDIN, Valesca de Boer; SILVA, Jéssica Santos da; TOLFO, Silvana Dalmaso.

BRASIL. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de pequeno porte (2006). Estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte: simples nacional. – 2. Ed. – Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2010. 131 p. – (Série legislação; n. 27)

BRASIL, Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso março de 2018.

COSTA, Aline Pereira Neves da; LEANDRO, Luiz Alberto de Lima. O Atual Cenário Das Micro E Pequenas Empresas No Brasil. **XVIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. Desenvolvimento de Competências frente aos Desafios do Amanhã. Outubro/ novembro, 2016. Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos16/14924134.pdf. Acesso: março de 2016.
FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO Paulo Cesar. **Controladoria Teoria e Prática**.2. Ed São Paulo: Atlas, 1997.

GONZÁLES, A.; NAGAI, C. A eficácia social do pronunciamento técnico para pequenas e médias empresas sob a ótica da Teoria dos Jogos. **Enfoque ReflexãoContábil**, Maringá, 2013, v.32, n.1, 03-13.

LACERDA, Joabe Barbosa. 2006. A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micros, pequenas e médias empresas (MPMEs): necessidade e aplicabilidade. Disponível em <http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf>. Acesso em 27.maio de 2018.

LUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**, 11. Ed. São Paulo: Atlas. 2015.

LIMA, P. Barradas na festa. **Revista Amanhã**, Porto Alegre, ano 21, n.233, p.42-51, jul. 2007.

LUNARDI, Guilherme Lerch; DOLCI,Pietro Cunha; MAÇADA, Antônio Carlos Gastaud. Adoção de tecnologia de informação e seu impacto no desempenho organizacional: um estudo realizado com micro e pequenas empresas. **Revista. Adm**., São Paulo, v.45, n.1, p.05-17, jan./fev./mar. 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia** científica. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARQUES, Wagner Luiz. ***Contabilidade Gerencial à necessidade das Empresas***. 2a edição. Paraná: Cidade, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NUNES, L. C.; SERRASQUEIRO, Z. M. S. A Informação Contabilística nas Decisões

Financeiras das Pequenas Empresas. **Revista de Contabilidade e Finanças –** USP, São Paulo, n° 36. p. 87-96, set. /dez. 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís Padoveze. **Contabilidade Gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. ***Contabilidade Gerencial***. Curitiba: IESDE, 2012.

PEREIRA, Jose Everardo Alves; LEMES, Vladimir Pereira; Alexandre GONZALES. Os novos desafios da contabilidade para micro e pequenas empresas. **Redeca**, v.4, n.1. Jan- Jun. 2017.

PESSÔA, Leonel Cesarino Pessôa; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antônio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV** | São Paulo | v. 12 n. 2 | 345-363 | mai-ago 2016.

SEBRAE-Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Org.); **Sobrevivência das Empresas no Brasil/ Série Ambiente dos Pequenos Negócios**: 2016. Elaboração e Execução da Pesquisa: Gama, Heitor,C. et al., Brasília_ DF, 2016. Disponível em <http://www.sebrae.com.br/Biblioteca Digital> Acesso em: 28 de maio de 2018.

_____. **Assessoria Legislativa: Quais são os tipos de empresas?** 2017. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/conteudo acesso em 29 de maio de 2018.

SILVA, Daniel Salgueiro da; GODOY, José Antônio de; CUNHA, José Xavier; NETO, Pedro Coelho, Manual de Procedimentos contábeis para Micro e Pequenas Empresas. Conselho Federal de Contabilidade. SEBRAE. 5ª Edição, 2002.

SOUSA, Antônio de. **Gerência Financeira para Micro e Pequenas Empresas**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2007.

TACHIZAWA, Takeshy; FARIA, Marília de Sant' Anna. **Criação de novos negócios:** Gestão de micro e pequenas empresas. 2 ª edição revisada. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. As particularidades das pequenas empresas no planejamento estratégico: a elaboração de um roteiro prático. **ANAIS DO II EGEPE**, p. 592-602, Londrina/PR, Novembro/2001. Disponível em: https://arquivos.cruzeirodosulvirtual.com.br/materiais/disc_2010/2sem_2010/mat_grad_gesttecinfo/un_3/complementar.pdf. Acesso em 27 de março de 2018.·.

ANÁLISE DOS GASTOS PÚBLICOS COM EDUCAÇÃO BÁSICA NO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA-PB NO PERÍODO DE 2013 A 2016

Daniel Almeida Camboim[1]
Gilmar Martins de Carvalho Santiago[2]

RESUMO: O estudo traz uma análise do orçamento da educação do município de João Pessoa, por meio da legislação acerca do tema. O referido trabalho objetiva evidenciar os resultados obtidos pertinentes à valorização da educação e verificar se o ente cumpriu as normativas e percentuais de aplicação de recursos exigidos.Trata-se de uma pesquisa descritiva com uma abordagem quanti-qualitativa. O procedimento adotado para coleta dos dados foi o de pesquisa documental, baseando-se noconteúdo doRREO, DCA e IDEB.O período abrangido começa no ano de 2013 e se estende até o ano 2016, indicando o ciclo de gestão e de orçamento mais recente. Os dispositivos da legislação que servem de base para o trabalho são: CF/88, a LDB e a Lei nº 11.494/2007.Para a coleta dos dados, foi utilizado o portal de transparência do município de João Pessoa e o SICONFI. As informações foram observadas e registradas sem que houvesse alterações das mesmas. Constatou-se que o município atendeu as exigências legais, demonstrando atenção aos profissionais do magistério, por meio de recursos do FUNDEB, e ainda, revelou uma aplicação média de 28,07% das receitas resultantes de impostos, compreendida a proveniente de transferências,na educação básica. Por fim concluiu-se que os dispêndios financeiros que o município empregou, foi traduzido em melhora na qualidade do ensino, visto que o município atingiu as metas estipuladas pelo INEP.
PALAVRAS-CHAVES: Educação.Aplicação de recursos e Orçamento público.

ABSTRACT: This study brings an analysis of the city of João Pessoa's education budget, through the legislation about the topic. The objective of this study is to show the results obtained pertinent to the valuation of education and to verify if the entity complied with the norms and percentages of application of required resources. It is a descriptiveresearchwith a quantitative-qualitative approach. The procedure adopted for data collectionwasthedocumentaryresearch, basedonthecontentoftheRREO, DCAandIDEB. The period covered begins in the year of 2013 and extends until the year of 2016, indicating the most recent management cycle and budget.The legislation devices that serve as a basis for this work are: FC/88, The LDB and the Law nº 11.494/2007. To the data gathering, we used the portal of transparency of the city of João Pessoa and SICONFI. The information was observed and registered without alterations. It was found that the city attended the legal demands, demonstrating attention to the professionals of the magistrates, though the resources of the FUNDEB, and also revealed average application of 28,07% of the revenue resulted from taxes, including the taxes transferences in the basic education. Lastly, it was concluded that the financial expenditures that the city used was translated into an improvement of the teaching quality, since the city reached the goals stipulated by INEP.
KEYWORDS: Education. Application of resources and Public budget.

1 INTRODUÇÃO

A educação pública no Brasil sofreu diversas mutações ao longo dos anos, desde a colonização até os tempos modernos.Entre os anos de 1997 a 2006 o Brasil contava com o

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis, Instituto Superior da Paraíba (IESP). E-mail: danielcambooim@gmail.com.
[2] Professor Orientador, graduado em Ciências Contábeis, pela Universidade IPÊ – Instituto Paraibano de Educação (1993), Especialização em Contabilidade de Custos para Efeito Gerencial, Contabilidade e Auditoria Pública, Auditoria Fiscal e Contábil e Direito Constitucional e Financeiro. E-mail: gilmarmartins1601@gmail.com

Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF) para o financiamento da educação no país. A preocupação em melhorar a qualidade de ensinona rede pública implicou na promulgação da Emenda Constitucional nº 53/2006 que foi regulamentada pela Lei nº 11.494/2007 criando assim o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB),com vigência estabelecida para o período 2007-2020.

A rede municipal de educação básica de João Pessoa é a maior no estado da Paraíba, até o ano de 2015 foi mensurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e estatística (IBGE)[3] o quantitativo de 38.210 alunos no ensino fundamental e 5.027 alunos do ensino pré-escolar, na rede de ensino pública, sendo necessário a observação do cumprimentodos índices de aplicação dos recursos vinculados à educação etambém a eventual ou possível utilização de recursos próprios em educação.

O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) estipulou metas para todas as redes de ensino que devem ser cumpridas.Sua missão é subsidiar a formulação de políticas educacionais dos diferentes níveis de governo com intuito de contribuir para o desenvolvimento econômico e social do país. Dentre as metas estabelecidas está oÍndice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB)[4], quefunciona como um indicador nacional que possibilita o monitoramento da qualidade da educação.

Diante das dificuldades em todas as esferas de governo no que se refere à necessidade de garantir fontes de financiamento para suas diversas necessidades, o FUNDEB é um fundo asseguradorformado por recursos da arrecadação de impostos dos Municípios, dos Estados e do Governo Federal destinado ao financiamento da educação básica.

A Constituição Federal de1988 determinou, em seu art. 212, que os Municípios devem aplicar25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferência, na manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE).O município deve utilizar recursos do FUNDEB para o ensino infantil e fundamental, destinando 60% na remuneração dos profissionais, professores, docentes e 40% restante em outras despesas para melhoria e manutenção da Educação básica Municipal.

O controleavaliatório no ensino público fica a cargodoIDEB, quefoi formulado para medir a qualidade do aprendizado nacional e estabelecer metas para a melhoria do ensino.

[3] Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pb/joao-pessoa/pesquisa/13/5902 Acesso em: 22 set. 2017.
[4]IDEB – É o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, disponível em: http://ideb.inep.gov.br/ acesso em: 26 nov. 2017

Em virtude do que foi exposto, este trabalho nos impõe a seguinte reflexão: Está o referido ente municipal aplicando os recursos garantidos pela Constituição Federal de 1988 e legislação ordinária na educação? O município de João Pessoa está atingindo as metas estabelecidas pelo INEP?

Dentro do que foi questionado o presenteestudo tem como objetivo examinar o orçamento da educação no município de João Pessoa, evidenciando os resultados obtidos pertinentes à valorização da educação e verificando se o ente cumpriu as normativas e percentuais de aplicação de recursos exigidos,tendo como base a legislação vigente. Serão levantadas as principais leis que disciplinam o tema em domínio nacional: a Constituição Federal de 1988, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) 9.394 e a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007.

O período analisado será de 2013 até 2016,onde estãocontidos ociclo orçamentário e a gestão municipal mais recentes,ambas tem duração de 4 anos, proporcionando assim uma visão atual do quadro financeiro e administrativo.Para Silva (2011, p. 225) o ciclo orçamentário corresponde:

> Ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados, e as contas, finalmente, aprovadas.

O corte temporal delimitado, tem o intuito de ligar a administração pública aos resultados obtidos e verificar se os mesmos são suficientes para a continuidade na prestação do serviço, nesse sentido, Pereira entende que a administração pública:

> Deve buscar de forma permanente a estruturação de um modelo de gestão que possa alcançar os objetivos, tendo como preocupação de fundo a questão da sustentabilidade, como por exemplo: melhorar a qualidade da oferta de serviços à população, aperfeiçoar o sistema de controle social da Administração Pública, elevar a transparência e combater a corrupção, [...] entre outros. (PEREIRA, 2014, p. 275)

Nesta perspectiva, este estudo se apresenta como uma produção acadêmica de cunho empírico e significativo para as Ciências Contábeis enquanto conhecimento específico, uma vez queas informações produzidas sirvam como modelo para estudos futuros.Pois as informações financeiras disponibilizadas pelos órgãospúblicos para a população em geral, nem sempre garantem a clareza necessária sob o aspecto da visão da maioria da população,que não dispõe de conhecimentos específicos nas áreas de finanças e contabilidade pública.Então observa-seacarência de agrupar e expor essas informações de uma maneira apropriada e de forma objetiva.

Assim sendo, para atingir este propósito, adotamos enquanto método a pesquisa documental de informações no setor público, divulgados em portais de transparência e sites oficiais dos órgãos competentes.

Por se tratar de um estudo da esfera municipal, a análise das leis será deslocada principalmente para os segmentos da Educação Infantil e Ensino Fundamental.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

2.1 MARCOS LEGAIS

Para a compreensão do tema proposto se faz necessária a contextualização histórica dos marcos legais que regem a educação brasileira.

2.1.1A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e o piso para Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

A Constituição da República Federativa do Brasil[5], é a lei fundamental e suprema, servindo de parâmetro de validade a todas as demais espécies normativas, situando-se no topo do ordenamento jurídico. Em seu capítulo III e sessão I trata da educaçãocomo sendo direito de todos e obrigação do Estado e da família em seu texto:

> Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (BRASIL, 1988)

Ainda por meio da Constituição de 1988 é demandado pelo Estado a obrigatoriedade e gratuidade do ensino para cidadãos contidos na faixa etária entre 4 (quatro) e 17 (dezessete) anos, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria.(BRASIL,Art. 208, I)

Foi definida a divisão de competências do ensino no sistema de colaboração entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios no seu art. 211.

> Art.211, § 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria

[5] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 28 out. 2017.

> educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. § 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. (BRASIL, 1988)

No que diz respeito aos municípios, fica claro que a prioridade no investimento de meios financeiros é para a educação infantil e ensino fundamental, sendo esses devidamente atendidos o ente ficalivre então para expandir suas aplicações em outros níveis e modalidades de ensino.

Já os patamares mínimos de aplicação de recursos são determinados no art. 212 da CF/88, como mostra seu texto:

> Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (BRASIL, 1988)

Com base nas informaçõesa respeitoda esfera municipal, o ente deve aplicar o valor mínimo de 25% das receitas de impostos, compreendida a proveniente de transferências em educação.Porém o §1º do Art. 212 orienta que a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

Vale salientar que para apuração do percentual municipal, não são computadas receitas provenientes de taxas, operações especiais e receitas patronais.

Em suma, a CF de 1988 define a manutenção do ensino em aspectos gerais, estabelece o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e orienta as diretrizes, objetivos, metas e estratégias[6] de implementação para garantiro desenvolvimento do ensino em seus diversos

[6] O Art. 214, traz o plano nacional de educação de duração decenal, que tem como objetivos, metas e estratégias para a manutenção e desenvolvimento do ensino:
I - erradicação do analfabetismo;
II - universalização do atendimento escolar;
III - melhoria da qualidade do ensino;
IV - formação para o trabalho;
V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.
VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas.

2.1.2 A Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDBNº 9.394 de 1996

A LDB 9.394/96 estabelece os princípios da educação e os deveres do Estado em relação à educação escolar pública, definindo as responsabilidades, em regime de colaboração, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Ela foi atualizada pela Lei nº 12.796[7] de 4 de abril de 2013 e uma das principais mudanças foi a divisão da educação básica em: Pré-escola, ensino fundamental e ensino médio[8].

A referida legislação ressalta em seu art. 5º, que a educação básica obrigatória é um direito público subjetivoe que todos tem direito à educação ofertada pelo estado. (BRASIL, 1996)

Em seu art 4º garante também o acesso público e gratuito aos ensinos fundamental e médio para todos os que não os concluíram tempo hábil; Oferta ensino noturno adequado às condições do educando; disponibiliza educação escolar regular para jovens e adultos, com características e modalidades adequadas às suas necessidades e disponibilidades, garantindo aos que forem trabalhadores as condições de acesso e permanência na escola.

No art. 14º estabelece princípios da educação e deveres do Estado em relação à educação escolar pública, definindo as responsabilidades, em regime de colaboração, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (BRASIL, 1996)

Os princípios por ela definidos são de inteira importância para a formação do cidadão e a maneira como este irá se comportar no meio social, o art. 3º os expõe assim:

> Art. 3º O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:
> I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
> II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar a cultura, o pensamento, a arte e o saber;
> III - pluralismo de ideias e de concepções pedagógicas;
> IV - respeito à liberdade e apreço à tolerância;
> V - coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
> VI - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;
> VII - valorização do profissional da educação escolar;
> VIII - gestão democrática do ensino público, na forma desta Lei e da legislação dos sistemas de ensino;
> IX - garantia de padrão de qualidade;

[7] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12796.htm acesso em: 30 out. 2017.
[8] É mostrado no Art. 4º da LDB, como ficou organizado a educação básica.

X - valorização da experiência extraescolar;
XI - vinculação entre a educação escolar, o trabalho e as práticas sociais.
XII - consideração com a diversidade étnico-racial. (BRASIL, 1996)

A Diagrama 01 retrata a maneira como sãoorganizados os níveis da educação brasileira e a prioridade por esfera governamental:

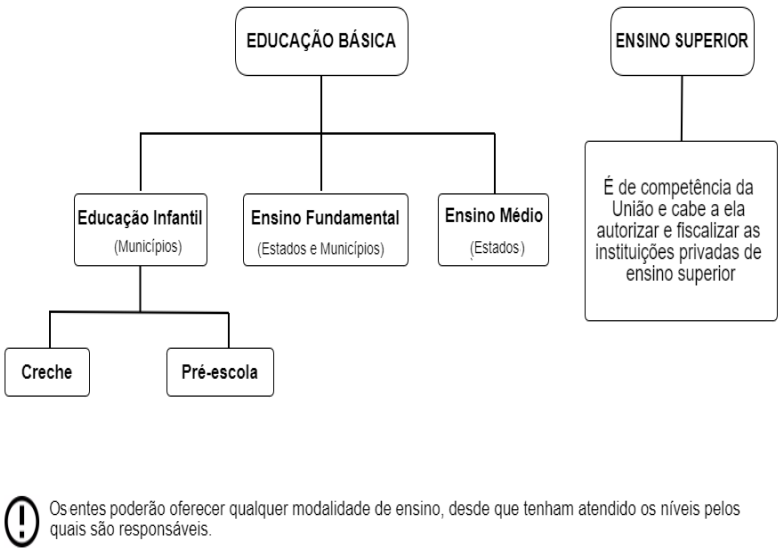


Diagrama01 - Organização dos Níveis de Ensino no Brasil
Fonte:Autor (2017), com base na Lei 9.494 de 1966.

2.1.2.1 Educação Infantil

A educação infantil, primeira etapa da educação básica, tem como finalidade o desenvolvimento integral da criança de até 5 (cinco) anos, em seus aspectos físico, psicológico, intelectual e social, complementando a ação da família e da comunidade. (BRASIL, 1996)

Nessenível de ensino, que compreende o primeiro contato com a educação extra familiar, a criança com até 3 (Três) anos de idade, tem direito à matrícula em creches, dos 4 (quatro) aos 5 (cinco) anos elas irão para pré-escolas, organizada segundo o art. 31:

Art. 31. A educação infantil será organizada de acordo com as seguintes regras comuns:
I - avaliação mediante acompanhamento e registro do desenvolvimento das crianças, sem o objetivo de promoção, mesmo para o acesso ao ensino fundamental;
II - carga horária mínima anual de 800 (oitocentas) horas, distribuída por um mínimo de 200 (duzentos) dias de trabalho educacional;
III - atendimento à criança de, no mínimo, 4 (quatro) horas diárias para o turno parcial e de 7 (sete) horas para a jornada integral;
IV - controle de frequência pela instituição de educação pré-escolar, exigida a frequência mínima de 60% (sessenta por cento) do total de horas;

> V - expedição de documentação que permita atestar os processos de desenvolvimento e aprendizagem da criança. (BRASIL, 1996)

2.1.2.2 Ensino fundamental

O Ensino Fundamental é organizado em Fundamental Menor (do primeiro ao quinto ano) e Fundamental Maior (do sexto ao nono ano). Para iniciar esta fase a intenção é fazer com que aos 6 (seis) anos de idade a criança esteja no 1º ano do ensino fundamental e termine esta etapa de escolarização aos 14 (quatorze) anos, a matrícula é obrigatória, são objetivos a serem alcançados nesse nível de ensino, conforme o art. 32:

> Art. 32. O ensino fundamental obrigatório, com duração de 9 (nove) anos, gratuito na escola pública, iniciando-se aos 6 (seis) anos de idade, terá por objetivo a formação básica do cidadão, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.274, de 2006)[9]
> I - o desenvolvimento da capacidade de aprender, tendo como meios básicos o pleno domínio da leitura, da escrita e do cálculo;
> II - a compreensão do ambiente natural e social, do sistema político, da tecnologia, das artes e dos valores em que se fundamenta a sociedade;
> III - o desenvolvimento da capacidade de aprendizagem, tendo em vista a aquisição de conhecimentos e habilidades e a formação de atitudes e valores;
> IV - o fortalecimento dos vínculos de família, dos laços de solidariedade humana e de tolerância recíproca em que se assenta a vida social. (BRASIL, 1996)

A jornada escolar no ensino fundamental incluirá pelo menos quatro horas de trabalho efetivo em sala de aula, sendo progressivamente ampliado o período de permanência na escola. (BRASIL, 1996)

A educação brasileira possuitambém algumas modalidades, que atravessam todos os níveis da educação nacional. Sendo elas:

- Educação Especial – Que atende os educandos com necessidades especiais, preferencialmente na rede regular de ensino.
- Educação a distância – Atende aos estudantes em tempos e espaços diversos, com a utilização de vias e tecnológicas de informação e comunicação.
- Educação Profissional e Tecnológica – Objetiva preparar os alunos a efetuar atividades produtivas, atualizar e afiar conhecimentos tecnológicos e científicos.
- Educação de Jovens e Adultos – Dedica-se as pessoas que não tiveram acesso à educação na idade adequada.
- Educação Indígena – Devota-se as comunidades indígenas, de forma a respeitar a cultura e língua materna de cada tribo.

[9] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11274.htm acesso em: 22 nov. 2017.

2.1.2.3 Recursos financeiros e sua utilização

Os recursos financeiros destinados à educação são oriundos de receita de impostos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, receita de transferências constitucionais e outras transferências, receita do salário-educação e de outras contribuições sociais, receita de incentivos fiscais e outros recursos previstos em lei.

Os percentuais mínimos sobre os gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, expostos no art. 212 da CF de 1988, também se encontram na LDB, que tem afunção de regimentar tais limites.

Os tipos de despesas compreendidas como manutenção e desenvolvimento do ensino são expostas no art. 70 da lei, conforme texto:

> Art.70. Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a:
> I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;
> II - aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;
> III – uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;
> IV - levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;
> V - realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;
> VI - concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;
> VII - amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;
> VIII - aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar. (BRASIL, 1996)

Já o artigo subsequente[10] especifica que tipos de despesas não se enquadram em manutenção e desenvolvimento do ensino – MDE, são exemplos de algumas delas:

- Programas de alimentação;

[10]Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:
I - pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;
II - subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;
III - formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;
IV - programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;
V - obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;
VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.

- Assistência médico-odontológica;
- Assistência farmacêutica;
- Atendimento psicoterapêutico;
- Obras de infraestrutura;
- Professores em desvio de função.

2.1.3Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação surgiu em 2006 por meio da Emenda Constitucional nº 53 que trouxe uma nova redação para o art. 60 do Ato das Disposições Transitórias e logo em seguida foi regulamentada pela lei 11.494/2007, veio para substituir o FUNDEF que teve sua duração entre os anos 1996 e 2006[11].

O FUNDEBatende toda a educação básica, da educação infantil ao ensino médio,o seu principal objetivo é a redistribuição dos recursos vinculados à educação e a valorização dos profissionais ligados a este setor[12].

Os recursos para educação vêm de diferentes fontes, sendo a principal delas o FUNDEB, que é formado por impostos dos Estados e Municípios, 20% do que é arrecadado através de transferências é diretamente depositada em um fundo contábil estadual[13], cada uma das 27 unidades da federação tem um fundo próprio, que funciona praticamente como uma conta bancária, é para lá que vão os recursos e daí são redistribuídos entre as contas de FUNDEB de cada prefeitura e do governo do Estado.

O valor que cada município irá receber depende do número de alunos matriculados na educação básica pública, esse número é determinado pelo censo escolar[14] realizado no ano

---

[11] O FUNDEF foi instituído pela Emenda Constitucional n.º 14, de setembro de 1996, e regulamentado pela Lei n.º 9.424, de 24 de dezembro do mesmo ano, e pelo Decreto nº 2.264, de junho de 1997. Foi implantado nacionalmente em 1º de janeiro de 1998, quando passou a vigorar a nova sistemática de redistribuição dos recursos destinados ao Ensino Fundamental. Disponível em: http://mecsrv04.mec.gov.br/sef/fundef/funf.shtm acesso: 04 nov. 2017.

[12] Disponível no: http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12327&Itemid=669 Acesso em: 30 out. 2017.

[13] Lei 11.494 de 2007, Art. 1º É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

[14] Lei 11.494/2007, Art. 9º Para os fins da distribuição dos recursos de que trata esta Lei, serão consideradas exclusivamente as matrículas presenciais efetivas, conforme os dados apurados no censo escolar mais atualizado, realizado anualmente pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP, considerando as ponderações aplicáveis.

anterior. O total de matriculas de cada rede de ensino é multiplicado por um fator de ponderação, para se chegar ao valor que deve ser enviado as contas de cada estado e município, esse processo torna-se mais fácil de ser compreendido observando a ilustração apresentada pela Figura 01, a seguir:

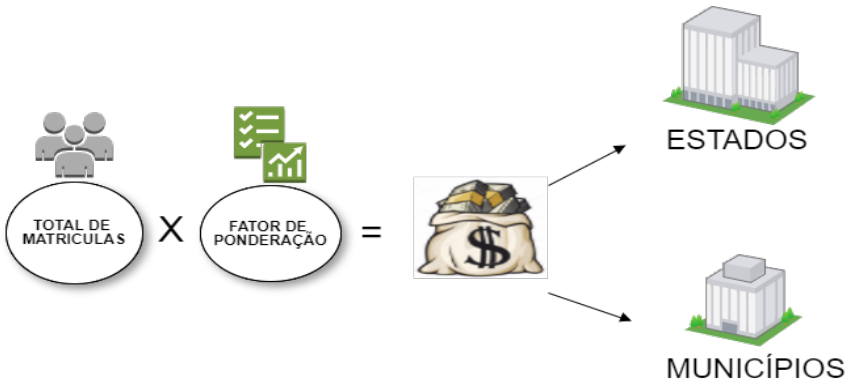


Figura 01–Formação dos repasses e entrega aos entes governamentais
Fonte: Fonte: Autor (2017), com base na Lei nº 11.494/2007

Esse fator de ponderação representa quanto vale cada matrícula, existem 19 (dezenove)instruções de cálculo, sendo a matricula no ensino fundamental urbano, nas séries iniciais a base de cálculo a ser utilizada. Exemplo: Uma matricula em um curso integral ou em uma escola no campo utilizam mais recursos, então ela vale mais que uma em tempo parcial, ou seja, cada base é verificada anualmente, assim expõe o Quadro 01:

Segmentos da Educação Básica Considerados				
	2013	**2014**	**2015**	**2016**
1º - Creche pública em tempo integral	1,30	1,30	1,30	1,30
2º - Creche pública em tempo parcial	0,80	1,00	1,00	1,00
3º - Creche conveniada em tempo integral	1,10	1,10	1,10	1,10
4º - Creche conveniada em tempo parcial	0,80	0,80	0,80	0,80
5º - Pré-escola em tempo integral	1,30	1,30	1,30	1,30
6º - Pré-escola em tempo parcial	1,00	1,10	1,00	1,00
7º - Anos iniciais do ensino fundamental urbano	1,00	1,10	1,00	1,00
8º - Anos iniciais do ensino fundamental no campo	1,15	1,15	1,15	1,15
9º - Anos finais do ensino fundamental urbano	1,10	1,10	1,10	1,10

10º - Anos finais do ensino fundamental no campo	1,20	1,20	1,20	1,20
11º - Ensino fundamental em tempo integral	1,30	1,30	1,30	1,30
12º - Ensino médio urbano	1,20	1,25	1,25	1,25
13º - Ensino médio no campo	1,30	1,30	1,30	1,30
14º - Ensino médio integral	1,30	1,30	1,30	1,30
15º - Ensino médio integral à educação profissional	1,30	1,30	1,30	1,30
16º - Educação especial	1,20	1,20	1,20	1,20
17º - Educação indígena e quilombola	1,20	1,20	1,20	1,20
18º - Ed. De jovens e adultos com aval. No proces.	0,80	0,80	0,80	0,80
19º - Ed. de jovens e adultos à ed. profis. de nível médio, com aval. no proces.	1,20	1,20	1,20	1,20

Quadro01 – Fatores de ponderação apresentados no período de 2013 a 2016
Fonte: Tesouro Nacional

E para que o levantamento desses índices seja possível, o ente deve informar no portal virtual do Censo Escolar[15], exatamente quantos alunos estão matriculados nas redes de ensino, em cada etapa e modalidade.

Vale ressaltar que existe um valor mínimo de aplicação de recursos por aluno, estimado nacionalmente, caso o Estado ou DF não alcance essa média a União fará uma complementação desses recursos a seu fundo, segundo art. 4º da lei:

> Art. 4º A União complementará os recursos dos Fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e no Distrito Federal, o valor médio ponderado por aluno, calculado na forma do Anexo desta Lei, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado de forma a que a complementação da União não seja inferior aos valores previstos no inciso VII do caput do art. 60 do ADCT. (BRASIL, 2007)

A seguir, a Gráfico 01, exibe o valor mínimo utilizado no ano de 2017 e quais estados atingiram esse patamar.

[15]Portal virtual do censo escolar, disponível em: http://portal.inep.gov.br/censo-escolar acesso: 04 nov. 2017.

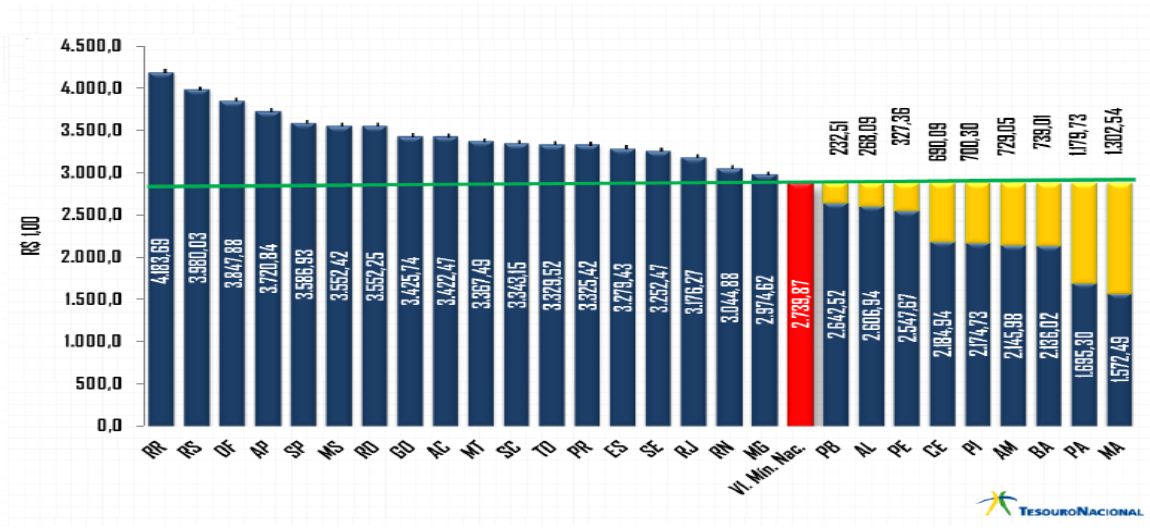


Gráfico01 – Valor mínimo nacional por aluno em 2017
Fonte: Tesouro Nacional

No ano de 2017, o valor mínimo nacional é de R$ 2.739,87, e 9 (nove) Estados não alcançaram esse patamar, a Paraíba está entre eles, porém é o estado que mais se aproximou do valor mínimo, recebendo uma complementação de R$ 232,51 por aluno ao FUNDEB.

2.1.3.1 Utilização do Recursos

Existem regras bem definidas para o uso dos recursos do FUNDEB. O montante recebido pelo ente governamental, deve ser utilizado dentro do exercício financeiro em questão, salvo 5% que poderão ser utilizados no 1º trimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional[16].De toda verba recebida o gestor deve destinar no mínimo 60% para o pagamento de profissionais do magistério em efetivo exercício, os outros 40% serão direcionados para manutenção e desenvolvimento da educação básica conforme determinado no artigo 70 da LDB, assim é exposto na Figura 02, a seguir:

[16] Texto baseado no Art. 21, § 1º, § 2ºda lei 11.494/2007.

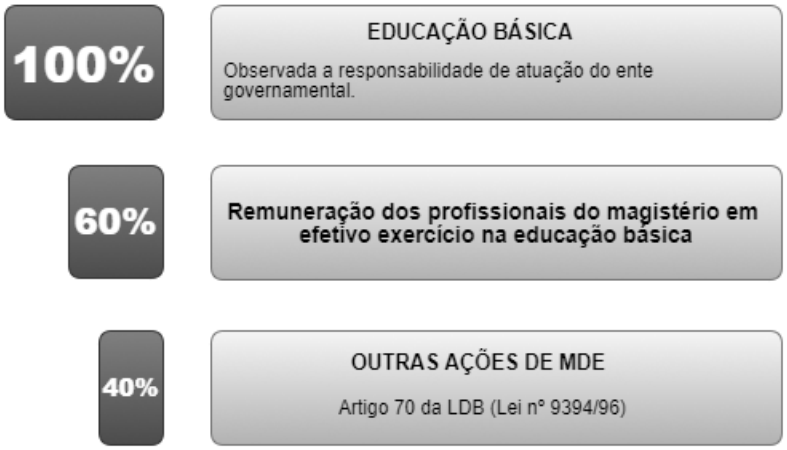


Figura 02–Indicativos Legais para Utilização dos Recursos do Fundeb
Fonte: Autor (2017), com base nas leis nº 9.394/1996 e 11.494/2007

No tocante ao desenvolvimento do financiamento da educação,Arelaro et al. Acrescenta que:

> Além dos recursos vinculados constitucionalmente, que são as principais fontes de financiamento da educação pública, destinam-se a ela, ainda, os recursos provenientes da Contribuição Social do SalárioEducação, criada em 1964, e que a partir da Emenda Constitucional nº 14 de 1996 (EC 14/96) passou a ser calculada sobre 2,5% da folha de pagamento das empresas como receita adicional destinada exclusivamente para o Ensino Fundamental obrigatório. (Arelaro et al., 2004)

Ou seja, as prefeiturascontam ainda com a cota do Salário Educação e com os recursos livres, que são: 5%dos mesmos impostos que formam a cesta do fundo (FPM, FPE, ITR, IPI, ITCMD, LEI KANDIR, ICMS e IPVA.), 25% dos impostos municipais(ITBI, ISS, IRRF e IPTU) e a complementação da União, conforme indica o Diagrama 2:

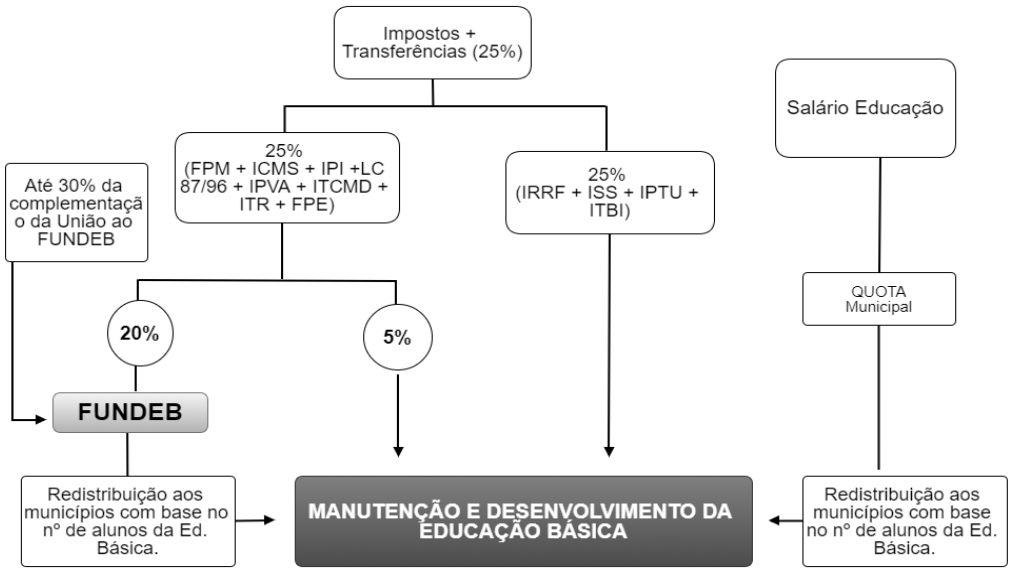


Diagrama02 - Financiamento da Educação nos Municípios

Fonte: Autor (2017), adaptado do Tesouro Nacional

3 EMBASAMENTO METODOLÓGICO

Nesta etapa do estudo, apresentamos os procedimentos metodológicos a serem empregados no artigo, com a finalidade de alcançar os objetivos propostos e especificados em seções anteriores.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Foi empregada nesta análise a pesquisa documental, os episódios foram comtemplados, registrados, analisados, classificados e compreendidos sem que o pesquisador interferisse neles, utilizou-se material divulgado eletronicamente através de documentos oficiais emitidos no portal de transparência do município de João Pessoa[17]. Foram utilizados os demonstrativoscontábeis, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO[18], que tem sua divulgação bimestral e a Declaração de Contas Anuais – DCA[19], que é apresentado anualmente e divulgado no portal do Tesouro Nacional o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro-SICONFI[20].Por tanto,para o RREOforam utilizados os demonstrativos relativos ao 6º bimestre de cada ano analisado, pois estes possuem a obrigatoriedade de atendimento aos percentuais exigidos legalmente.

No tocante à análise qualitativa, foi observado a média dos alunos por turma e os resultados obtidos no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB[21], criado em 2007, pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), formulado para medir a qualidade do aprendizado nacional e estabelecer metas para a melhoria do ensino.

3.1.1 Características do município de João Pessoa

[17] Dados disponíveis no portal: http://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br/prestacao-de-contas acesso em: 13 nov. 2017.
[18] O RREO é uma ferramenta de transparência da gestão fiscal estabelecido pela Constituição Federal de 1988. A LC nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) expõe as normas de sua declaração e divulgação.
[19] A Declaração de Contas Anuais - DCA está estruturada como um conjunto de tabelas de dados patrimoniais e orçamentários disponibilizados aos entes da Federação que tenham implantado o PCASP e as DCASP até o exercício de 2013, para preenchimento e envio ao Siconfi, necessários à consolidação das contas públicas, efetuada pela Secretaria do Tesouro Nacional.
[20]Dados disponíveis em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf acesso em: 26 nov. 2017.
[21] Informações colhidas no portal: http://portal.inep.gov.br/ideb acesso em: 24 nov. 2017.

João Pessoa é a Capital do Estado da Paraíba é considerada o centro econômico e financeiro, possui um Produto Interno Bruto (PIB) *per capta* de R$ 22.366,71. Possui uma área territorial de 211,475 km². Tem um percentual de receitas externas de 66,1%.Possui estimativa de 811.598 mil habitantes em 2017, segundo dados do IBGE[22].

O Índice de Desenvolvimento Humano - IDH é utilizado para medir a qualidade de vida de uma população em determinado espaço e tempo, é uma medida resumida do progresso a longo prazo em três dimensões básicas do desenvolvimento humano: renda, *educação* e saúde. O Brasil ocupa posição 75º no ranking global de IDH[23], com um índice de 0,755.

O IDHM brasileiro considera as mesmas três dimensões do IDH Global – longevidade, educação e renda, mas vai além: adequa a metodologia global ao contexto brasileiro e à disponibilidade de indicadores nacionais. Embora meçam os mesmos fenômenos, os indicadores levados em conta no IDHM são mais adequados para avaliar o desenvolvimento dos municípios e regiões metropolitanas brasileiras[24].

Trata-se de um número que varia entre 0 e 1. Quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento humano de uma unidade federativa, município, região metropolitana.João Pessoa se destaca da média nacional (0,755) e é a cidade com a melhor posição do estado, exibindo um índice de 0,763, logo em seguida sua cidade vizinha Cabedelo, com um indicador de 0,748, como mostra o Gráfico 02:

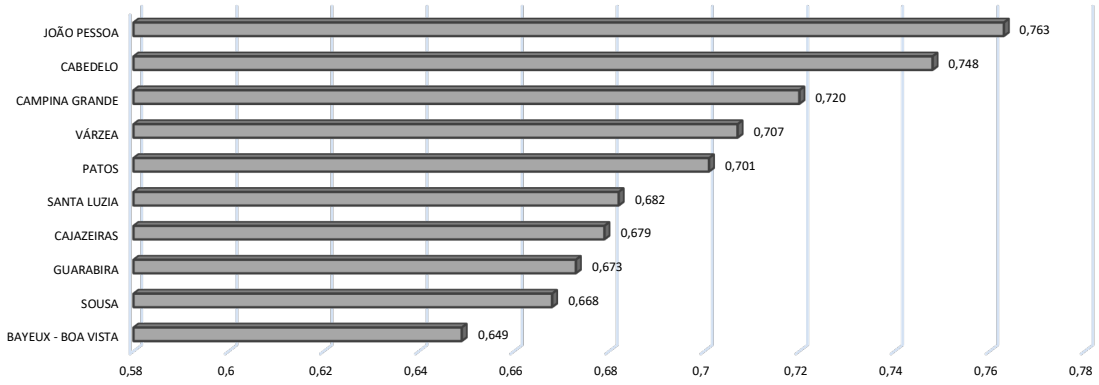


Gráfico 02 – Ranking de IDHM no Municípios do Estado da Paraíba
Fonte:UNDP Brasil

Em último lugar no ranking estadual, ficam as duas cidades Bayeux e Boa Vista, que apresentam um IDHM de 0,649.

[22] Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pb/joao-pessoa/panorama acesso em: 05 nov. 2017.
[23] Segundo o programa de Nações Unidas para o Desenvolvimento, disponível no portal: http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html acesso em: 12 nov. 2017.
[24] Dados disponíveis no portal: http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/o_atlas/idhm/ acesso em: 12 nov. 2017.

Observando a rededе educação básica no município de João Pessoa, o IBGE informa que até o ano de 2015 a cidade possuía 135.205 (cento e trinta e cinco mil duzentos e cinto) alunos matriculados, 7.928 (Sete mil novecentos e vinte e oito) docentes e 744 (Setecentos e quarenta e quatro) escolas, segmentados segundo os Gráficos 03, 04 e 05 a seguir:

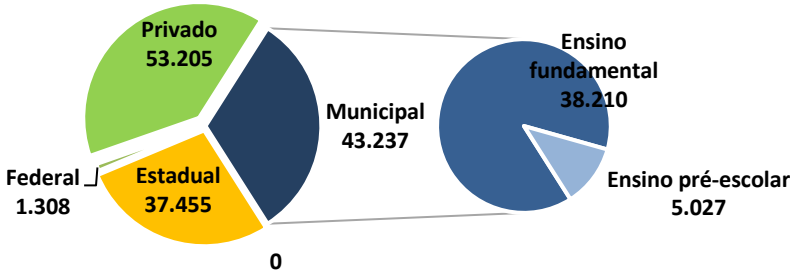


Gráfico 03 – Alunos matriculados em João Pessoa no ano de 2015
Fonte: IBGE

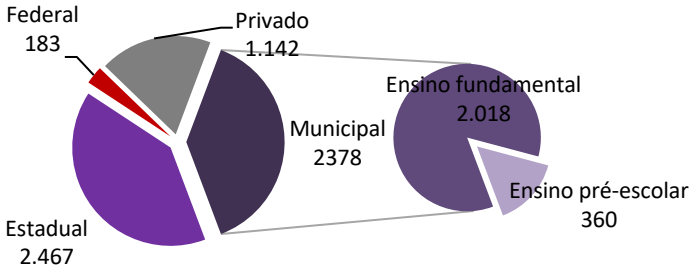


Gráfico 04 – Quantitativo de docentes em João Pessoa no ano de 2015
Fonte: IBGE

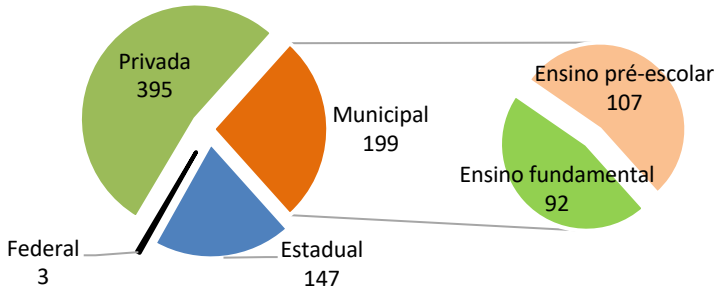


Gráfico 05 – Total de escolas em João Pessoa no ano de 2015
Fonte: IBGE

Analisando os dados dos gráficos 03, 04 e 05 constatamos que para cada escola do ensino fundamental na rede pública municipal de ensino, existem 22 docentes em atuação e nela estão contidos em média 415 alunos epara cada docente no ensino fundamental, tem em média19 alunosaos seus cuidados.

Já no ensino pré-escolar (educação infantil), possui 107 escolas e conta com uma média de 3,4 docentes para cada uma delas, cada docente trabalhando em função de atender14 crianças, sendo aproximadamente 47 matriculadas em cada escola.

3.1.2 Orçamento do município de João Pessoae aplicação de recursos na educação

Orçamento público é um instrumento de planejamento e execução das finanças públicas. Na atualidade, o conceito está intimamente ligado à previsão das Receitas e à fixação das Despesas públicas.

Silva (2011, p. 172), entende o orçamento público da seguinte forma:

> O orçamento como um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve realizar em um exercício é um instrumento da moderna administração pública [...] constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar *a priori,* por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício.

O primeiro passo para a formação do orçamento público parte do poder executivo, que tem a obrigação de elaborar um planejamento que englobe 4 (quatro) anos, depois de elaborado, segue para o poder legislativo decidir se está atendendo às necessidades do ente, por meio de votação.

Existem três tipos de leis orçamentárias, conforme dispõe o art. 165 da Constituição Federal:

- O Plano Plurianual (PPA) que deve conter diretrizes, objetivos e metas;
- A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) quetem como principal finalidade orientar e dar diretrizes de como será a execução do orçamento;
- ALei Orçamentária Anual (LOA), que tem a vigência de 1 (um) ano.

Embora sejam três tipos de lei, só há um orçamento, contido na Lei Orçamentária Anual. As duas demais leis têm como principal função orientar o planejamento dos gastos à longo prazo (PPA) e definir as metas fiscais e financeiras de curto prazo (LDO).

A Lei orçamentária traz o orçamento em si, autorizando os gastos em atividades específicas e prevendo a arrecadação em diversas fontes de receitas.

3.1.3 Execução do orçamento

O estágio da receita orçamentária é constituída por 4 fases, sendo elas: Previsão; Lançamento; Arrecadação; Recolhimento.

Segundo Silva “A previsão indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período.” (SILVA, 2011, p. 236)

Um considerável precursor orçamentário é a verificação da taxa de sua execução, pois ela revela se o planejamento foi bem elaborado ou se houve falhas no trabalho. A Tabela 01 mostra como se comportou a receita do município de 2013 a 2016:

Ano	Previsão inicial	Realizada	Taxa de Execução
2013	R$ 1.886.032.161,00	R$ 1.559.222.968,06	82,67%
2014	R$ 2.293.513.330,00	R$ 1.807.938.882,37	78,83%
2015	R$ 2.404.804.821,00	R$ 1.954.469.157,87	81,27%
2016	R$ 2.550.411.094,00	R$ 1.959.134.482,99	76,82%

TABELA 01 - RECEITA PREVISTA COM A REALIZADA - Prefeitura Municipal de João Pessoa - 2013-2016
Fonte: Autor (2017), com baseno RREO de 2013 a 2016

O exame da tabela nos informa que 2013 foi o ano em que a realização da receita mais se aproximou de sua previsão, com uma taxa de execução de 82,67% e dos anos de 2013 a 2016 essa taxa sofreu decréscimos sendo o seu menor resultado em 2016, apresentando uma taxa de 76,82%. Em média o município arrecadou 79,90% das receitas previstas no período.

No caso das despesas, ela percorre 4 etapas, que são: Fixação; Empenho; Liquidação; Pagamento.

Silva diz que “A despesa orçamentária compreende o conjunto dos créditos ou autorizações consignadas na Lei do Orçamento e se realiza por meio da denominada administração de créditos [...] corresponde em sentido *explícito*, à competência para baixar o Quadro de Detalhamento da Despesa, empenhar Liquidar, requisitar adiantamentos e ordenar pagamentos.” (SILVA, 2011, p.267)

No entanto sua taxa de execução se dá pela etapa de liquidação e será observado dispêndios totais do município, como mostra a Tabela 02:

Ano	Fixação	Liquidado	Taxa de Execução
2013	R$ 1.886.032.161,00	R$ 1.552.683.037,92	82,33%
2014	R$ 2.293.513.330,00	R$ 1.672.785.610,10	72,94%

2015	R$ 2.404.804.821,00	R$ 1.783.824.719,75	74,18%
2016	R$ 2.550.411.094,00	R$ 1.701.593.750,88	66,72%

Tabela 02 - **DESPESAS - FIXAÇÃO X LIQUIDAÇÃO -** Prefeitura Municipal de João Pessoa 2013-2016
Fonte: Autor (2017),com base no RREO de 2013 a 2016

Ponderando os dados apresentados na tabela, conclui-se que a execução orçamentaria teve seu melhor aproveitamento no ano de 2013, onde exibiu uma taxa de 82,33% de execução, o ano com menor índice de execução foi em 2016, que resultou em66,72% de realização. No geral, as despesastotais entre os anos de 2013 a 2016 receberam um aumento de 9,59%.

Os recursos aplicados na educação pública do município de João Pessoa, são proporcionalmente direcionados às modalidades de ensino em função da quantidade de matrículas de cada uma delas, a Tabela03, a seguir, aponta em quais subfunções[25] o crescimentofoi mais significativo:

Tabela **Ano**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Educação infantil	R$ 5.858.305,50	R$ 9.547.974,01	R$ 12.276.830,12	R$ 3.427.340,24
Ensino Fundamental	R$ 299.707.062,72	R$ 329.680.515,11	R$ 360.465.593,02	R$ 378.762.023,36
Educação especial	R$ 58.780,80	R$ 476.294,10	R$ 125.318,20	R$ 55.828,00
Educação de jovens e adultos	R$ 3.120.723,22	R$ 5.815.731,84	R$ 6.474.719,25	R$ 4.499.774,00
Outros	R$ 14.231.323,16	R$ 18.601.840,35	R$ 23.712.784,24	R$ 17.238.784,45

Tabela 01 - **DESPESAS POR SUBFUNÇÃO** - Prefeitura Municipal de João Pessoa 2013-2016
Fonte: Autor (2017), com base no RREO de 2013 a 2016

No ano de 2016 os recursos utilizados na subfunção“Educação infantil”, diminuíram em 72,08% , no entanto de2013 a 2015os investimentos nessa subárea cresceram em 109,56%, a “Educação de jovens e adultos”denotouuma progressão em seus gastos durante o período de 44,19%.

A “Educação especial”apresentou em 2014 um crescimento de 710,29%, e nos anos seguintes 2015 e 2016 reduziu novamente as despesas à ela empregadas.

[25] Representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesas.

Existem outros meios para a alavancagem do ensino nos municípios e estados, o Ministério da Educação, por meio do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE[26], transferipecúlios financeiros e concede assistência técnica aos estados, municípios e ao Distrito Federal. Os repasses de dinheiro são divididos em constitucionais, automáticos e convênios, a Tabela 04 a seguir, exibe o quanto de recursos o município de João Pessoa recebeu:

Ano	Descrição	Valor
2013	Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Educação	R$ 14.025.380,37
2014	Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Educação	R$ 11.572.245,09
2015	Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Educação	R$ 14.977.832,83
2016	Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Educação	R$ 35.578.541,29

Tabela 04 - **RECURSOS ENVIADOS PELO FNDE -** Prefeitura Municipal de João Pessoa 2013-2016
Fonte: Autor (2017), com base naDCA de 2013 a 2016

A Tabela 05 nos informa que, houve um aporte financeiro à educação bastante significativo, que varia de 11 a 35 milhões de reais nos anos de 2013 a 2016, esses valores são vinculados e só podem ser utilizados para esse fim.

O Gráfico 06, a seguir, mostra como foram segregados os dispêndios durante o período analisado:

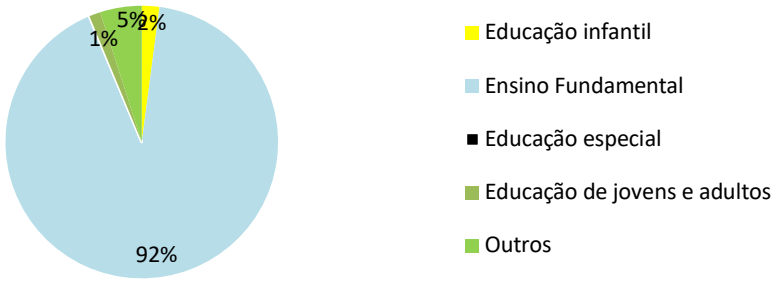


Gráfico 06 – Composição dos gastos totais por subfunção de 2013 a 2016

[26]O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia federal criada pela Lei nº 5.537, de 21 de novembro de 1968, e alterada pelo Decreto–Lei nº 872, de 15 de setembro de 1969, é responsável pela execução de políticas educacionais do Ministério da Educação (MEC). Disponível em: http://portal.mec.gov.br/prolind/455-governo-1745665505/ogaos-vinculados-627285149/20519-fnde-fundo-nacional-de-desenvolvimento-da-educacao acesso: em 26 nov. 2017.

Fonte: Autor (2017),com base noRREO de 2013 a 2016

A maior parcela do capital injetado na educação pública do município é evidenciada no ensino fundamental, ao qual detém 92% do total investido entre os anos analisados.

3.1.4 Cumprimento dos dispositivos legais na aplicação de recursos em educação

O Art. 212 da CF/88, impõe ao ente municipal, aplicar 25% da receita resultante de impostos e transferências em educação, como foi tratado anteriormente. Aqui iremos observar a evolução das receitas no decorrer dos anos de 2013 a 2016 para fins de cumprimento do mínimo exigido.

Segundo Arelaro et al. (2004), "as discussões referentes à forma como a educação é financiada no Brasil devem levar em conta a situação socioeconômica e algumas especificidades na forma de arrecadar e aplicar impostos no país."(ARELARO et al., 2004 apud SCHUSTER, ZONATTO, 2017, p. 33)

"Os recursos, nesse sentido, podem ser afetados pelo desempenho das políticas econômica, tributária e fiscal, que determinam tanto a arrecadação quanto a aplicação de recursos financeiros na educação local." (ARELARO et al., 2004 apud SCHUSTER, ZONATTO, 2017, p. 33)

Durante os 4 (quatro) anos o ente divulgou seus resultados no RREO e a Tabela05 compara os dados da seguinte forma:

DESPESAS EM MDE	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**[27]
1. Despesas Custeada com Recursos do FUNDEB	140.785.602,59	160.482.245,60	176.254.722,82	-
2. Despesas Custeadas com Recursos de Impostos	155.791.189,32	150.303.122,17	169.853.541,61	-
3. Total das Despesas em MDE (1 + 2)	296.578.804,91	310.785.367,77	346.108.264,43	-
Deduções e/ou Adições				

[27] No ano de 2016, o município não divulgou o "anexo 10" no RREO, onde contém o detalhamento dos ingressos de receitas e aplicações em MDE, apenas foi divulgado um resumo com as informações referentes aos itens 6, 8, o quanto foi gasto com profissionais do magistério (*R$ 164.785.219,99*) e o percentual atingido de uso de recursos do fundo em magistério(*82,33%*). Esses dados juntamente com informações na contidas na DCA, relativas à execução da receita, que informou o total de transferências do FUNDEB (R$ *178.556.911,18*) e a complementação da união (*R$ 20.665.251,13*) foi possível encontrar o valor dos itens 4, 5 e 7.

4. Resultado Líquido das Transferências do FUNDEB[28]	14.077.507,83	17.280.644,44	33.110.946,39	59.066.192,20
5. Receita de Aplicação Financeira de Recursos do FUNDEB[29]	778.913,05	1.006.170,62	1.072.436,36	929.932,89
6. Total das Aplicações em MDE (3 - 4 -5)	281.722.384,03	292.498.552,71	311.924.881,68	324.172.505,88
7. Total das Receitas de Impostos e Transferências	957.297.688,16	1.076.289.967,38	1.103.571.976,40	1.182.679.700,00
8. Percentual de Aplicações em MDE (6/7*100)	***29,43%***	***27,18%***	***28,27%***	***27,41%***

Tabela 05 - **APURAÇÃO DO MÍNIMO CONSTITUCIONAL DE 25% -** Prefeitura Municipal de João Pessoa 2013- 2016 - (Valores em reais R$) Fonte: Autor (2017),com base noRREO e DCA de 2013 a 2016

Examinando a Tabela 06, compreende que durante os 4 (quatro) anos expostos, ocorreu o atendimento à exigência legal de aplicação mínima de recursos na educação básica municipal, inclusive, nota-se que o ente foi além deste patamar, empregando uma média de 3,07% a mais de receitas em MDE. O ano que houve maior aplicação de recursos foi em 2013, demonstrando um indicador de 29,43%.

Em uma busca mais aprofundada, percebe-se que houve um crescimento na ordem de 9,03% de utilização de recursos de impostos de 2013 a 2015 e um aumento de 15,07% no total das aplicações em manutenção e desenvolvimento do ensino, sendo um desenvolvimento anual medido em 4,80%.

Os dados informados mostram um bom cenário financeiro para a educação básica pública do município de João Pessoa, é cabível observar que o atendimento à legislação por si só, não garante a qualidade do aproveitamento escolar, assunto que será tratado mais adiante.

Outro ponto importante na pesquisa, é verificar como se deu a utilização dos recursos recebidos do FUNDEB, observar se foi culminado o percentual mínimo de emprego de recursos aos profissionais do magistério como exige o art. 22 da Lei nº 11.494, que diz assim:

> Art. 22. Pelo menos 60% (sessenta por cento) dos recursos anuais totais dos Fundos serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

[28] O item "4. Resultado líquido das Transferências do FUNDEB", trata da diferença entre as receitas recebidas do fundo e as receitas destinadas ao fundo.

[29] o item "5. Receita de Aplicação Financeira de Recursos do FUNDEB", não se enquadram para apuração do percentual mínimo de 25% das despesas com educação, exigido no Art. 212 da CF/88.

> Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput deste artigo, considera-se:
> I - remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério da educação, em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, Distrito Federal ou Município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;
> II - profissionais do magistério da educação: docentes, profissionais que oferecem suporte pedagógico direto ao exercício da docência: direção ou administração escolar, planejamento, inspeção, supervisão, orientação educacional e coordenação pedagógica;
> III - efetivo exercício: atuação efetiva no desempenho das atividades de magistério previstas no inciso II deste parágrafo associada à sua regular vinculação contratual, temporária ou estatutária, com o ente governamental que o remunera, não sendo descaracterizado por eventuais afastamentos temporários previstos em lei, com ônus para o empregador, que não impliquem rompimento da relação jurídica existente. (BRASIL, 2007)

Então, é evidente a necessidade de saber quanto foi recebido e qual foi o gasto com recursos do fundo, em cada ano do período de 2013 a 2016, a Tabela 06 a seguir, trará tais informações, entre outras pertinentes ao FUNDEB.

Tabela **RECEITAS DO FUNDEB**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**[30]
1.Transferências de Recursos do FUNDEB	126.990.729,89	145.501.295,15	163.724.714,46	178.556.911,18
2. Complementação da União	8.367.857,93	10.303.264,20	10.888.996,15	20.665.251,13
3.Receita de Aplicação Financeira dos Recursos do FUNDEB	R$ 778.913,05	1.006.170,62	1.072.436,36	R$ 929.932,89
4. Total das Receitas (Báse de Cálculo) (1 + 2 + 3)	136.139.513,87	156.812.743,97	175.688.161,97	200.152.095,20
DESPESAS DO FUNDEB (LIQUIDADAS)				
5.Despesa com Remuneração dos Profissionais do Magistério	140.785.602,59	160.482.245,64	176.254.722,82	164.785.219,99
6. Percentual de Aplicação em Magistério (5/4*100)	***103,41%***	***102,34%***	***100,31%***	***82,33%***

Tabela 06 - **APURAÇÃO DO MÍNIMO DE 60% EM PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO COM RECURSOS DO FUNDEB** - Prefeitura Municipal de João Pessoa
2013-2016
Fonte: Autor (2017),com base noRREO e DCA de 2013 a 2016

[30] No ano de 2016, o município não divulgou o "anexo 10" no RREO, onde contém o detalhamento dos ingressos de receitas e aplicações em MDE, apenas foi divulgado um resumo com as informações referentes aos itens 5, 6. Esses dados juntamente com informações colhidas no Balanço Orçamentário Anual contidos na DCA 2016, relativas à execução da receita, que informou o total de transferências do FUNDEB (R$ *178.556.911,18*) e a complementação da união (*R$ 20.665.251,13*) foi possível encontrar o valor dos itens 3 e 4.

Comtemplando a Tabela 06, é evidente o direcionamento de recursos aos profissionais do magistério, pois os recursos do fundo foram inteiramente aplicados à eles do ano 2013 a 2015 e em 2016 a taxa obtida foi de 82,33%, ou seja, 22,33% acima do que é obrigatório.

O total de receitas recebidas do fundo, mais a complementação da união e receita de aplicações tiveram um acréscimo de 47,02% no período analisado, houve também uma evolução anual na importância de 13,72%, no quantitativo desses recursos.

Fica claro então que, para o financiamento das diversas outras expensas em educação, foram utilizados meios provenientes de impostos e transferências, ou ainda, recursos distribuídos pela união mediante programas de auxilio, já citados anteriormente, porém estes não entram como base de cálculo para o patamar mínimo de 25%.

3.1.5 Dados Qualitativos da Educação no Município de João Pessoa

Os valores pecuniáriosretratados nesse estudo, por si só, não viabilizam avaliar se o orçamento executado para educação é propício ou não para atender a rede municipal de ensino. Para que essas comparações possam ser feitas de uma forma mais apropriada, será apresentado, a seguir, dados mais basilares da rede, como os resultados obtidos no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica –IDEB.

O IDEB é o principal indicador da qualidade da educação básica no Brasil, foi elaboradono ano de 2007, pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP, planejado para aferir a qualidade do aprendizado e definir metas para a melhoria do ensino.

Para efetivar essa medição, ele utiliza uma escala que vai de 0 a 10. A meta para o Brasil é alcançar a média 6.0 até 2021, patamar educacional correspondente ao de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)[31], como Estados Unidos, Canadá, Inglaterra e Suécia.

O IDEBpossibilita o monitoramento da qualidade da Educação pela população por meio de dados palpáveis, com o qual a sociedade pode se mover em demanda de melhorias. Para tanto, o índice é calculado a partir de dois componentes: a taxa de rendimento escolar e as médias de desempenho nos exames aplicados pelo INEP.

[31] Organização intergovernamental baseada em Paris, a OCDE se dedica à pesquisa e estudos para o aperfeiçoamento das políticas públicas nas mais diversas áreas e à troca de experiências entre países membros e parceiros.

As médias de desempenho utilizadas são as da Prova Brasil, para escolas e municípios, e do Sistema de Avaliação da Educação Básica (Saeb), para os estados e o País, realizados a cada dois anos. (Portal MEC)[32]

Segundo a doutora Sylvia Schmelkes, a intensão no aumento da qualidade é:

> A qualidade que estamos buscando como resultado da educação básica deve ser entendida claramente como a capacidade de proporcionar aos alunos o domínio dos códigos culturais básicos, as habilidades para a participação democrática e cidadã, o desenvolvimento da capacidade de resolver problemas e de continuar aprendendo, e a formação de valores e atitudes que estejam de acordo com uma sociedade que deseja uma vida de qualidade para todos os seus habitantes (SCHMELKES, 1994, p. 14)

"Nesse contexto, a busca pela eficiência requer aspectos como melhorar a relação resultados/custos, ou seja, maximizar os resultados (outputs) e minimizar os custos (inputs)" (WILBERT; D'ABREU, 2013 apud SCHUSTER, ZONATTO, 2017, p. 13).

Observaremos as metas estipuladas e as notas obtidas no cenário Nacional, para logo em seguida, efetuar comparações com os resultados alcançados pelo município de João Pessoa dentro do período objeto desse estudo, a seguir o quadro 02, mostra como se comportou os indicadores no Brasil:

Anos Iniciais do Ensino Fundamental

	IDEB Observado						Metas					
	2005	2007	2009	2011	2013	2015	2007	2009	2011	2013	2015	2021
Total	3.8	4.2	4.6	5.0	5.2	5.5	3.9	4.2	4.6	4.9	5.2	6.0
Dependência Administrativa												
Estadual	3.9	4.3	4.9	5.1	5.4	5.8	4.0	4.3	4.7	5.0	5.3	6.1
Municipal	3.4	4.0	4.4	4.7	4.9	5.3	3.5	3.8	4.2	4.5	4.8	5.7
Privada	5.9	6.0	6.4	6.5	6.7	6.8	6.0	6.3	6.6	6.8	7.0	7.5
Pública	3.6	4.0	4.4	4.7	4.9	5.3	3.6	4.0	4.4	4.7	5.0	5.8

Anos Finais do Ensino Fundamental

	IDEB Observado						Metas					
	2005	2007	2009	2011	2013	2015	2007	2009	2011	2013	2015	2021
Total	3.5	3.8	4.0	4.1	4.2	4.5	3.5	3.7	3.9	4.4	4.7	5.5
Dependência Administrativa												
Estadual	3.3	3.6	3.8	3.9	4.0	4.2	3.3	3.5	3.8	4.2	4.5	5.3
Municipal	3.1	3.4	3.6	3.8	3.8	4.1	3.1	3.3	3.5	3.9	4.3	5.1
Privada	5.8	5.8	5.9	6.0	5.9	6.1	5.8	6.0	6.2	6.5	6.8	7.3
Pública	3.2	3.5	3.7	3.9	4.0	4.2	3.3	3.4	3.7	4.1	4.5	5.2

Quadro 02 – Resultados e Metas para o Brasil
Fonte: INEP/IDEB

[32] Disponível em: http://portal.mec.gov.br/secretaria-de-educacao-basica/programas-e-acoes?id=180 acesso em: 26 nov. 2017.

O quadro 02, comunica que nos anos iniciais do ensino fundamental, observando o item “Total”, fora estabelecido um nota mínima de 4.9 para 2013 e 5.2 para 2015. Os resultados foram positivos para alunos da 4ª serie/ 5º ano, sendo obtido uma nota de 5.2 em 2013 e 5.5 em 2015.

Constata-se também que, a iniciativa privada de ensino não obteve sucesso em auferir as notas estipuladas em 2013 e 2015, apesar disso, vale salientar que as metas estabelecidas, são maiores que as dos demais setores.

Já nos anos finais do ensino fundamental, relativo aos anos 2013 e 2015, também para o item “Total”, as metas estabelecidas foram 4.4 e 4.7 respectivamente, o Brasil não obteve êxito nos índices alcançados, que foram 4.2 e 4.5 na devida ordem.

A qualidade do ensino público ofertado nos municípios, pode ser verificado pelo mesmo mecanismo utilizado na verificação nacional, para auferir a condição da educação em João Pessoa, a Tabela 07 a seguir, exibirá os dados:

IDEB Observado					**Metas Projetadas**						
	2009	2011	2013	2015	2009	2011	2013	2015	2017	2019	2021
Anos Iniciais do Ensino Fundamental	4.0	4.6	4.5	4.5	3.3	3.7	4.0	4.3	4.6	4.9	5.2
Anos Finais do Ensino Fundamental	3.4	3.9	3.7	3.8	2.6	2.9	3.4	3.8	4.0	4.3	4.6

Tabela 07 – Resultados e Metas para João Pessoa
Fonte: Autor (2017), adaptado do IDEB

Verifica-se na Tabela 08, bons resultados pertinentes à educação no município de João Pessoa, pois foram atingidas todas as metas projetadas, tanto nos anos iniciais de ensino quantos nos finais, nota-se que estes últimos obtiveram um crescimento no índice observado de obtidas de 11,76% de 2009 a 2015.

Comparando os dados do Quadro 02, com a Tabela 07 é possível afirmar que, apesar de João Pessoa ter atingido as metas estabelecidas, seu índice ainda é inferior do que a média municipal nacional em todos os anos do ensino fundamental.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivando a valorizaçãoda educação, a legislação brasileira dispõe de ferramentas que contribuem para a amplificação de recursos e aplicações destinados à essa área. Tanto por

garantir patamares mínimos de gasto com o ensino, como por tornar a concessão de recursos mais igualitária em todo o país.

O sistema educacional foi elaborado de forma que houvesse uma segregação de responsabilidades, onde a União, Estados, Municípios e Distrito Federal possuem papel particular em cada nível do ensino, ficando a cargo da esfera federal a coordenação e construção da política nacional de educação.

Observado os meios legais e sua estrutura, foi possível responder se o município de João Pessoa em particular, atingiu os indicadores constitucionais de aplicação de recursos, no período de 2013 a 2016. Foi averiguado que o município investiu em média 28,07% das receitas em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, atendendoo que é solicitado no Art. 212 da Constituição Federal de 1988.

O estudo promoveu ainda, respostas pertinentes ao manuseio de recursos provenientes do FUNDEB, ficou constado que do ano de 2013 a 2016, o município de João Pessoa cumpriu as premissas contidas na Lei 11.494 de 2007, que demanda em seu Art. 22, o emprego de pelo menos 60% dos recursos do fundo em pessoal do magistério em efetivo exercício da profissão, decorrendo que de 2013 a 2015 a aplicação dessas receitas foi totalmente direcionada neste aspecto.

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, utilizado para avaliar a qualidade do ensino no país,aponta que o aumento dos recursos designados à educação se traduziu em ganhos significativos de desempenho para os alunos dos anos iniciais e finais do Ensino Fundamental. Até 2021, a estimativa calculada pelo INEP é de que os alunos deste segmento de ensino, em João Pessoa, atinjam a meta de notas 5.2 e 4.6 respectivamente.

REFERÊNCIAS

ARELARO, L. R. G.; HORODYNSKI-MATSUSHIGUE, L. B.; HELENE, O.; CAMARGO, R. B. Passando a limpo o financiamento da educação nacional: algumas considerações. **Revista da USP**, 2004.

ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO NO BRASIL. **O Atlas.** Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/o_atlas/idhm/> acesso em: 12 nov. 2017.

BRASIL. (Constituição, 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** Brasília, Congresso Nacional, 1988. BRASIL. (Emenda Constitucional nº 53/2006).

BRASIL. (Constituição, 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** Brasília, Congresso Nacional, 1988. BRASIL. (Emenda Constitucional nº 14/1996).

BRASIL. Lei Nº 11.494, de 20 de Junho de 2007. Regulamenta o Fundo Nacional de Educação Básica e de Valorização dos profissionais de educação básicade que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília. 20 de Jun. de 2007 Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11494.htm> Acesso em: 17 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial** [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9394.htm> Acesso em: 17 out. 2017.

BRASIL. Lei Nº 12.796, de 04 de Abril de 2013. Altera a Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, para dispor sobre a formação dos profissionais da educação e dar outras providências. Brasília. 04 de abr. de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12796.htm> Acesso em: 30 out. 2017.

IBGE. **Mapa comparativo: Matrícula, docente e rede escolar.** Disponível em:<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pb/joao-pessoa/pesquisa/13/5902> Acesso em:22set. 2017.

INEP. **Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.** Disponível em:<http://portal.inep.gov.br/web/guest/inicio>. Acesso em :17 out 2017.

INEP. **IDEB Resultados e Metas.** Disponível em: <http://ideb.inep.gov.br/>Acesso em: 26 nov 2017.

INEP. **Censo Escolar.** disponível em: <http://portal.inep.gov.br/censo-escolar> acesso: 04 nov. 2017.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de Gestão Pública Contemporânea.** São Paulo: Atlas, 2014.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO MEC. **Ideb – Apresentação**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/secretaria-de-educacao-basica/programas-e-acoes?id=180>. Acesso em: 26 nov. 2017.

PORTAL DE TRANSPARÊNCIA JOÃO PESSOA. **Prestação de Contas.** Disponível em: <http://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br/prestacao-de-contas> acesso em: 13 nov. 2017

SICONFI TESOURO NACIONAL. **Consultar Declaração.** Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf>. Acesso em: 26 nov. 2017.

SILVA, Lino. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** São Paulo: Atlas, 2011.

SCHMELKES, Sylvia. **Buscando uma melhor qualidade para nossas escolas.** Brasília: MEC/SEF, 1994.

SCHUSTER, H. A.; ZONATTO, V. Evidências da Eficiência de Gastos Públicos na Alocação dos Recursos Destinados ao Ensino Fundamental nos Estados Brasileiros . **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 15, n. 2, p. 13.

TESOURO NACIONAL. **Treinamentos e eventos.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/treinamentos-e-eventos>. Acesso em: 04 nov. 2017.

UNDP BRASIL. **Ranking IDH Global 2014.** Disponível em: <http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html> Acesso em: 12 de nov. 2017.

UNDP BRASIL. **Ranking IDHM Municípios 2010.** disponíveis em: <http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idhm-municipios-2010.html> acesso em: 12 nov. 2017.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior em João Pessoa/PB

Ádma Paz de Oliveira[1]
Isabella Christina Dantas Valentim[2]

RESUMO: Esse estudo teve como principal objetivo avaliar e identificar a percepção dos discentes do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP), em relação ao planejamento tributário, destacando a sua importância na vida profissional contábil. O estudo pode ser definido como sendo um levantamento de campo, que ocorreu por meio de uma pesquisa documental de natureza qualitativa, quantitativa e descritiva, através da aplicação de um questionário estruturado com 18 questões, cujos sujeitos participantes foram 72 discentes. Para fundamentar a pesquisa, foram avaliadas pesquisas que abordaram a problemática como, por exemplo, os estudos de Nazário, Mendes e Aquino (2008), Curcino, Ávila e Malaquias (2013), Silva e Nunes (2014) e Barbosa (2018) sobre a percepção dos discentes de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil e, consequentemente, o planejamento tributário. Os resultados evidenciam que os alunos iniciantes obtiveram um percentual maior de respostas corretas às questões de conhecimento específico sobre planejamento tributário, pois dentre os alunos respondentes desse ciclo acadêmico apenas dois alunos erraram alguns desses quesitos. Enquanto que os discentes do P8 foram os sujeitos participantes que mais erraram as questões de conhecimentoespecífico.
PALAVRAS-CHAVE: Percepção dos alunos. Curso de Ciências Contábeis. Planejamento tributário.

ABSTRACT: This study had as main objective of this study was to evaluate and identify the perceptions of the students of the Higher Education Institute of Paraíba (IESP) in relation to tax planning, highlighting their importance in professional accounting. The study can be defined as a field survey, which occurred through qualitative, quantitative and descriptive documentary research, through the application of a structured questionnaire with 18 questions, the participants of which were 72 students. In order to base the research, researches that dealt with the problem were studied, such as the studies of Nazario, Mendes and Aquino (2008), Curcino, Ávila and Malaquias (2013), Silva and Nunes (2014) and Barbosa (2018) on the students perception of Accounting Sciences in relation to the tax burden in Brazil and, consequently, the tax planning. The results show that the beginner students obtained a higher percentage of correct answers to the questions of specific knowledge about tax planning, since among the students that responded to this academic cycle only two students missed some of these questions. While the P8 students were the subjects that most erred the specific knowledge issues.
KEYWORDS: Course of Accounting Sciences. Perception of students. Tax planning.

1 INTRODUÇÃO

Na área de Ciências Contábeis, o Planejamento Tributário se apresenta como meio acessível e lícito de reduzir a carga tributária das empresas, sendo assim um guia para manter sua sobrevivência e competividade no mercado de trabalho. A sua importância equipara com outros processos numa determinada empresa, como por exemplo, a qualificação dos

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis na Iesp Faculdades Fatecpb. E-mail: adme.paz@hotmail.com
[2] Professora Orientadora Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco e Docente do Curso Superior emCiências Contábeis e Gestão Financeira da IESP e FATECPB. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

empregados, o planejamento administrativo, o desenvolvimento de novos projetos e serviços, modernização, entre outros. (VIEIRA, 2009)

Dentre os principais aspectos relativos ao Planejamento Tributário, verifica-se que a Elisão Fiscal seria uma técnica contábil que tem como principal foco reduzir os tributos de uma determinada empresa, de forma vantajosa e legal, perante lei. Por outro lado, caso o profissional em Contabilidade execute um mau Planejamento Tributário pode resultar em uma Evasão Fiscal, ou seja, indo contra a legislação vigente à temática e, nesse caso, configurando a sonegação fiscal, isto é, a redução da carga tributária descumprindo determinações legais. (FABRETTI, 2009)

Nesse sentido, a relação custo/benefício tem que ser calculada pelo contador no tocante ao Planejamento Tributário, pois é aconselhável que utilize hipóteses legais para beneficiar o contratante, cujas relações custo/benefício divergem em razão de valores envolvidos e, em decorrência de algumas variáveis, tais como: época, local, sistema tributário e porte doempreendimento.

De fato, a Contabilidade Tributária é uma das áreas que o contador pode exercer, destacando o fato de ser essencial para a vida de qualquer empresa, pois os tributos lidados com má organização podem levar de fato a falência da mesma.

No curso de Ciências Contábeis, a disciplina de Planejamento Tributário tem como objetivo propor aos alunos aplicar na prática conceitos, normas, princípios, da legislação tributária e da contabilidade, de forma simultânea e adequada. Ter a capacitação de orientar o melhor caminho, possibilitando a menor carga tributária e analisando qual regime se encaixa das determinadas empresas.

Destarte, o Planejamento Tributário é um componente curricular essencial para o curso de Ciências Contábeis, representando uma área de atuação ao egresso dos cursos de bacharelado, sendo relevante pesquisar a eficácia do ensino-aprendizagem em relação ao conteúdo da disciplina e ao conhecimento adquiridos pelos alunos durante a faculdade.

Diante das explanações feitas até então, o seguinte questionamento de pesquisa é feito: Qual a percepção dos alunos de Ciências Contábeis à cerca do planejamento tributário?

Sendo assim, o principal objetivo deste estudo é verificar a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis, do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP), em relação ao Planejamento Tributário, destacando a sua importância na vida profissional contábil.

Como objetivos específicos, pretende-se levantar na literatura pertinente os conceitos relacionados ao Planejamento Tributário, analisar e comparar os conhecimentos dos alunos do

curso de Ciências Contábeis do IESP, através de um questionário, identificando suas principais dificuldades, seus potenciais e suasnecessidades.

Esta pesquisa tem a justificativa de ser realizada no curso de Ciências Contábeis do IESP em virtude da possibilidade de evidenciar a percepção dos estudantes acerca do Planejamento Tributário, analisando e avaliando seus conhecimentos e suas principais influências no âmbito acadêmico, favorecendo o aprimoramento dos conteúdos ministrados em prol da eficácia do processo de ensino-aprendizagem na disciplina de Planejamento Tributário.

O método indutivo embasou a pesquisa, em função de aspectos particulares propiciarem a inferência e argumentações gerais. O estudo pode ser definido como sendo uma interface entre a pesquisa de campo, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental de natureza qualitativo, quantitativo, descritivo, ocorrendo através de um levantamento qualitativo e quantitativo a partir da aplicação de um questionário estruturado com 72 discentes do curso de Ciências Contábeis do IESP, regularmente matriculados do quinto ao oitavo período (concluintes).

Para fundamentar a pesquisa, foram avaliados alguns artigos que abordaram a problemática como, por exemplo, os trabalhos Nazário, Mendes e Aquino (2008), Curcino, Ávila e Malaquias (2013), Silva e Nunes (2014) e Barbosa (2018) sobre a percepção dos alunos de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil.

Nesse sentido, percebe-se através desses artigos, o intuito de deixar notável a importância do Planejamento Tributário, tanto para a sociedade, quanto aos alunos e profissionais contábeis.

Por fim, este trabalho está dividido em cinco seções, a inicial refere-se à introdução, a segunda seção representa a fundamentação teórica. Os procedimentos metodológicos deste trabalho serão apresentados na terceira seção, enquanto que na seção seguinte serão apresentados os resultados e a discussão dos dados construídos. E, por último, a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃOTEÓRICA

2.1 O SISTEMA TRIBITÁRIO NACIONAL E A CONTABILIDADETRIBUTÁRIA

No Brasil, a trajetória histórica da carga tributária bruta, segundo a literatura, representa um aspecto excessivo em virtude de ser mais elevada que a média mundial e não

ser convertida em serviços produtos de qualidade à sociedade. O nível de imposição tributária inibe o desenvolvimento de novos empreendimentos, acarretando em supressão de meios de produção, dificuldade ao desenvolvimento da indústria nacional e, consequentemente, mitigando "a inserção de investimentos na ordem macroeconômica globalizada; estimulando a prática criminosa de sonegar impostos e tributos" (HARADA, 2011, p.145).

A macroeconomia brasileira está inserida num padrão comportamental empresarial que se fundamenta na livre ordem e a globalização econômica, tendendo á sobretaxar os tributos à iniciativa privada, elevando a carga tributária bruta em relação ao PIB. De acordo com a Constituição Federal (1988), o exercício direto regulamenta a atividade econômica, cabendo ao Estado reger a tutela dos imperativos da segurança nacional, conforme dispõe o artigo 173 da LeiMaior.

Atualmente, a carga tributária bruta brasileira está entre as 20 mais elevadas do mundo. Sendo necessário acompanhar o Código Tributário Nacional (CTN) que regulamenta as especificações de tributos, impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tendo como foco de arrecadação à iniciativa privada, cabendo ao Estado à legitimidade tributária de angariar recursos que forem necessários ao funcionalismo público, prestação de serviços e fabricação de bens estratégicos aos objetivos sociopolíticos. Os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria a nível federal, estadual e municipal. No Brasil existem 93 tributos, sendo 13 impostos, 35 taxas e 45 contribuições de melhoria, cujo direito tributário e/ou de Contabilidade Tributária conceituam que o tributo diz respeito à arrecadação estatal. Portanto existem diferenciações entre tributo e imposto. O tributo é subdividido em três tipos: impostos, taxas e contribuições demelhoria.

O Sistema Tributário Nacional (STN) considera a autonomia entre os entes políticos, no caso a União os estados e municípios. A contabilidade tributária é de suma relevância aos empreendimentos. Podendo ser, também, denominada de contabilidade fiscal, por ser responsável pela apuração e conciliação dos tributos à legislação vigente, permitindo a eficácia e segurança jurídica entre a empresa e o fisco. Nessa perspectiva, o principal objetivo a Contabilidade Tributária é apurar com precisão o resultado econômico do exercício social de forma clara e sintética, atendendo a legislação para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) determinando a base de cálculo fiscal para provisões destes tributos, dos quais serão deduzidos do resultado econômico, gerando o lucro líquido dos sócios, acionista ou titular de firma individual. (FABRETTI, 2009)

A Contabilidade Tributária tem como escopo os atos e fatos administrativos que produzem mutações patrimoniais, cujos resultados econômicos são estudados, registrados e controlados de forma eficiente, o método ideal para essa realização é a escrituração contábil (BARBOSA, 2018). Portanto, o desempenho econômico-financeiro e o nível de competitividade das corporações tendem a serem dependentes de profissionais habilitados em Ciências Contábeis, os Contadores, para fazer o planejamento tributário em toda sua amplitude e complexidade da política e jurídica, cujas políticas fiscais objetivam que tributos devidos sejam pagos e, assim, cabe à Contabilidade Tributária reduzir a carga tributária incidente sobre as operações do negócio, através de um planejamento tributário (GLASER, 2010). O profissional que atua com planejamento tributário deve estar atento aos aspectos relativos à parte fiscal das empresas e, trabalhar em conformidade com a base de cálculo do IPRJ e CSLL, embasada pelo livro fiscal, ou seja, o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), que atualmente é feito de formaeletrônica.

> A preocupação com a formação de profissionais aptos a lidarem com tais desafios é observada no currículo dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil, cujos eixos de formação e componentes curriculares, de um modo geral, contemplam conteúdos de contabilidade e legislação tributária. (ALTHOF; DOMINGUES,2008)

No planejamento tributário, devem-se analisar os limites e admissões contábeis e jurídicos que delineiam o STN para manter a legalidade a partir dos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal, objetivando não materializar uma conduta que afronte alegalidade.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O CURSO EM CIÊNCIASCONTÁBEIS

Na contemporaneidade, cujas relações socioculturais estão pautadas no advento tecnológico e, nesse sentido, a contabilidade está em constante evolução, atualização e criando mecanismos legais para fortalecer o reconhecimento da eficácia e da eficiência do planejamento tributário no momento atual (CURCINO; ÁVILA; MALAQUIAS, 2013). No cenário brasileiro, as áreas de Direito e Contabilidade possuem elos comunicacionaisque criam interfaces no decorrer da história e da sociedade. No tocante ao Planejamento Tributário, faz-se relevante enaltecer os princípios constitucionais, bem como os princípios contábeis. (BARBOSA, 2018)

Desde o Brasil Colônia, a carga tributária sempre foi uma carga considerada pesada, pois a inconfidência mineira surgiu para contestar a forma de cobrar impostos pelos portugueses (IBPT, 2017). Destarte, a parir do início do século XXI, verifica-se que:

ANO	PERCENTUAL DO PIB
2000	30,03%
2001	30,81%
2002	32,64%
2003	32,53%
2004	33,49%
2005	34,13%
2006	34,52%
2007	34,69%
2008	34,85%
2009	33,83%
2010	34,22%
2011	36,02%
2012	36,37%
2013	36,42%
2014	35,42%
2015	32, 63%
2016	32,71%

Quadro 01: Trajetória evolutiva da carga tributária bruta
Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2017).

Mas, no ano de 2017, a representatividade dos impostos no Produto Interno Bruto (PIB) foi de aproximadamente 34% de toda a riqueza gerada no Brasil. Portanto, o planejamento Tributário é de grande valia ás empresas, em função de a legislação tributária brasileira adotar um número excessivo de leis e de constantes alterações. Portanto, a dimensão tributária brasileira pode ser considerada complexa, representando um obstáculo aos empresários para empreender e, consequentemente, manterem-se atualizados em virtude dos diversos influenciadores na gestão empresarial de forma específica (SILVA; NUNES, 2014).

Para Siqueira, Cury e Gomes (2011) o impacto dos tributos sobre o resultado econômico das empresas tem estimulado os pesquisadores da área no intuito de direcionarem seus esforços a identificar maneiras de minimizar o nível de representatividade quando da apuração do resultado. Dentre os vários aspectos que norteiam a Contabilidade Tributária, merece destaque a tributação da pessoa jurídica, em virtude de ser preconizada pelos profissionais da contabilidade, em decorrência da responsabilidade em gerir e planejar a tributação das empresas e a sua representação em termos de economia tributária (VIEIRA, 2009).

Chaves (2010, p. 5) conceitua o Planejamento Tributário como “o processo de escolha de ação, não simulada anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à

economia de tributos". O Planejamento Tributário, segundo Fabretti (2009), representa o passo inicial para escolher a melhor forma de tributação para o empreendimento, pois com ele existe uma forma de comparação entre vários tipos de tributação, escolhendo a menos onerosa, e que se encaixe no perfil daempresa.

> De acordo com o Planejamento Tributário é um ato preventivo, que deve ser feito antes do fato gerador dos tributos, tendo como finalidade diminuir o custo financeiro com pagamentos da carga tributária, no estudo de alternativas legais mais vantajosas, de acordo com a legislação tributária, e analisando a qual regime tributário é mais favorável para determinada entidade. (FABRETTI, 2009,p.320)

Dessa maneira, verifica-se que o Planejamento Tributário representa uma alternativa lícita de reduzir a carga fiscal do empreendimento, mas, para sua eficácia e eficiência, o profissional de contabilidade deve ter um vasto conhecimento técnico e noções jurídicas para a tomada de decisão estratégica no ambiente corporativo. Isto é, refere-se ao estudo prévio à materialização dos fatos administrativos, de seus respectivos desdobramentos jurídicos, fiscais e econômicos em decisão gerencial específica, objetivando delinear vias legais que sejam menos onerosas ao contribuinte. Para Latorraca (2000, p. 37) o conceito de Planejamento Tributárioconsiste:

> Na atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. (LATORRACA, 2000, p. 37).

De modo complementar, também, verifica-se que Planejamento Tributário pode ser denominado de Planejamento Fiscal, como destaca Borges (2000, p.55):

> A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotada no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (BORGES, 2000,p.55).

Contudo, Benicio e Portela (2017) afirmam que o Planejamento Tributário está relacionado ao conjunto de conhecimentos técnicos, informações jurídicas e contábeis que

possibilita planejar as alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação realizada, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa escolher a opção que apresente o menor ônus tributário possível. “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas denomina-se Planejamento Tributário”, segundo Fabretti (2009,p.32).

Para uma melhor visualização das respectivas definições para classificar os possíveis enquadramentos tributários no Brasil, tal como especifica a legislação vigente, elaborou-se o Quadro 02:

PESSOA JURÍDICA	DEFINIÇÃO	LIMITE ANUAL FATURAMENTO	ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO
MEI	Trata-se de um empresário individual e sem sócios, que desempenha uma das mais de 400 atividades permitidas pela atual legislação. É optante do Simples Nacional	R$81.000,00	Simples Nacional
ME	Para formalização é necessário optar a tributação e registrar na Junta Comercial. Não há restrições para o desempenho de serviços, tendo o controle do faturamento a partir do registro correto do fluxo de caixa. Se o lucro ultrapassar o limite para ME, o contrato social deve ser revisto.	Menor ou igual a R$ 360.000	Simples Nacional
EPP	A EPP, da mesma forma que a ME, o titular de uma Empresa de Pequeno Porte deve formalizar o negócio em uma Junta Comercial.	Negócios com Limite de Faturamento de R$ 4,8milhões	Simples Nacional, Lucro Real ou Lucro Presumido.

Quadro 02: Definição de MEI, ME e EPP
Fonte: Adaptado de Brasil (2006)

O Planejamento Tributário é de suma relevância para definir o enquadramento tributário do empreendimento, pois pode representar a diferenciação entre Microempreendedor Individual (MEI), Microempresa (ME), Empresa de Pequeno Porte (EPP).

Nesse aspecto, cabe evidenciar que o profissional em Ciências Contábeis que tem a pretensão de atuar no Planejamento Tributário deve está em conformidade com os limites e admissões dos regimes tributários brasileiros, objetivando evitar o pagamento de impostos indevidos ou mesmo não pagar o devido, estando atendo aos aspectos legais em torno da classificação do porte e do volume do faturamento do empreendimento: Simples, Lucro Presumido e Lucro Real.

O Simples Nacional foi criado em 2006 para facilitar o pagamento de tributos para ME e EPP, com renda bruta de até R$ 4,8 milhões anuais. Reúne todos os tributos de uma empresa num só pagamento. Como benefício, as empresas incluídas no Simples tem preferência em licitações e é facultativa a contratação de um Jovem Aprendiz. Como desvantagens, como a base de cálculo é o faturamento anual e não o lucro. Percebe-se que o MEI pode optar pelo Simples Nacional, que representa um regime fiscal adotado pelos MEI, conforme previsto no artigo 18-A da Lei Complementar n. 123/2006, que define o recolhimento em valores mensais dos mesmos tributos do Simples Nacional.

Por sua vez, o Lucro Presumido difere do Simples Nacional em razão da margem de lucro pré-fixada pela lei para pagamento dos impostos. Essa alternativa legal e simplificada da apuração de impostos, as empresas com margem de lucro superior ao presumível e com poucos custos operacionais tendem a pagar menos impostos. Cabe ao contador analisar os casos que as empresas estão inseridas nos parâmetros classificatórios ou terão prejuízo caso tenha lucro abaixo do presumível. Nesses casos, a tributação Simples é a mais indicada.

E, por fim, o Lucro Real é o tipo de regime tributário definido a partir da atividade exercida e pela receita bruta mínima de R$ 78 milhões. Contudo, empresas com margem de lucro pequena e alto custo de folha de pagamento, pagarão menos impostos devidos.

Mas, em regra, faz-se necessário diferenciar Planejamento Tributário de Sonegação Fiscal, pois o papel do Contador é planejar e escolher entre duas ou mais opções lícitas de modalidades tributárias, a opção que resulte no menor imposto a pagar ou postergar o pagamento (SARANDY, 2004). Enquanto que sonegar é fazer uso de vias ilegais, fraudes, simulação e dissimulação para não recolher o tributo devido, podendo ser tipificado como omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal (AMARAL, 2010).

Conforme Cassone (2006, p.191), “Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador”. Nesse aspecto da Contabilidade Tributária, torna-se relevante evidenciar que a realização de um Planejamento Tributário por um contador tem que estar em conformidade com a legislação vigente, diferenciando a elisão de evasão fiscal.

No Brasil, o Ensino Superior em Ciências Contábeis nas inúmeras IES deve está em conformidade com a Lei n. 9.394/1996, que estabelece as Leis de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDBEN), em cujo capítulo IV consta os parâmetros da Educação

Superior. E, mais precisamente, em seu art. 43 deste mesmo capítulo, a Educação Superior tem a missão de "formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua". (BRASIL, 1996)

Dessa maneira, verifica-se que é notória a relevância dos bacharéis em Ciências Contábeis para a atuação dos Contadores com as demandas da sociedade brasileira, visando o planejamento tributário em consonância com as normas contábeis e a legislação vigente, tendo na Contabilidade tributária a integração e o desenvolvimento desse aspecto curricular do curso de graduação, podendo-se evidenciarque:

> Os cursos de graduação devem formar profissionais com competências e habilidades que lhes permitam usar a linguagem e a terminologia contábil, ter visão sistêmica e interdisciplinar, domínio da legislação, capacidade de gerenciar e trabalhar em grupos, domínio da expertise contábil, da tecnologia da informação, sua implementação e seu uso, da ética e da proficiência, nas questões técnicas específicas da profissão contábil. (PELEIAS et al, 2006, p.184)

De acordo com Castro (2009, p. 11) "a educação para os futuros contadores deveria produzir profissionais que tivessem amplo conjunto de habilidades e conhecimentos". O profissional contábil além de ser formado por uma IES deve, também, ser registrado no CRC, tendo a obrigatoriedade de ter uma formação contábil eficaz e eficiente para que o egresso se torne um profissional capacitado em relação à funcionalidade da Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário e Elisão Fiscal.

O bacharel em contabilidade deve ser atento às transformações socioculturais e político-econômicas do mundo contemporâneo, tendo que está constantemente atualizado com as novas tecnologias, alterações nas normas e leis em relação à arrecadação de tributos e à aplicação de recursos noBrasil.

Sontag et al. (2007, p. 63) inferem que o bacharel em Ciências Contábeis "é o profissional capaz de identificar e apresentar soluções para os diversos problemas contábeis e gerenciais das entidades, buscando permanente atualização e aperfeiçoamento, tanto profissional quanto pessoal".

Discentes de Ciências Contábeis aprendem a legislação através das disciplinas curriculares sobre a Contabilidade Tributária, representando "o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e

da legislação tributária, de forma simultânea e adequada" coloca Fabretti (2009, p. 5). Por isso, tal autor considera que da Contabilidade ao planejamentotributário:

> Apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil às exigências das legislações do IRPJ e da CSLL, determinando a base de cálculo fiscal à formação de provisões destinadas ao pagamento desses tributos, que serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual. (FABRETTI, 2009, p. 8)

Nesse universo apresentado da Contabilidade Tributária, a percepção dos discentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, em relação ao Planejamento Tributário, deve ser analisada em virtude da arrecadação de tributos no Brasil sobrecarregar as empresas, necessitando de profissionais regularizados e capacitados para atuarem licitamente na redução do ônus com a carga tributáriabruta.

2.3 DA ELISÃO FISCAL À EVASÃO FISCAL: limites eadmissões

A elisão consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas demonstrações contábeis e financeiras ou executando-as com menos ônus possível ao contribuinte. Para Sarandy (2004, p. 25) a elisão fiscal "trata-se da ação perfeitamente lícita, de Planejamento Tributário ou economia fiscal. A elisão fiscal é um método legal para redução dos encargos tributários que pode ser induzida, ou caracterizada por fatos não contemplados pela legislação".

A elisão representa um dispositivo legal, ou seja, a própria lei rege as hipóteses para ser usada pelo contribuinte; incentivos fiscais, vantagens em encargos e tributos, como os benefícios concedidos às empresas que se instalaram na região da Zona Franca de Manaus, Amazonas.

Contudo, caso seja comprovada que a elisão ocorreu através de dados que afrontem a legislação, caracteriza-se uma ilegalidade, ou seja, um crime fiscal como, a evasão. Segundo Cassone (2006, p. 191), evadir "é evitar, reduzindo o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador".

Nesse sentido, a evasão fiscal, de modo oposto à elisão, representa na lesão ilícita do fisco em função da sonegação do tributo devido, ou pagando-se menos que o devido, de modo intencional, culposa ou, até mesmo, por negligência. Com relação à interface contábil e

jurídica entre o planejamento tributário, a elisão e a evasão fiscal, Fabretti (2009, p. 33) entendeque:

> O mau planejamento tributário redunda em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e são classificadas como crime de sonegação fiscal. A evasão pode ser caracterizada como fraude, que é arquitetada antes do fato gerador, com artifícios e simulações no sentido de afastar a incidência do tributo, ou por sonegação, que ocorre depois do fato gerador, com a ocultação do fato perante o fisco e o não pagamento do tributo. (FABRETTI, 2009, p. 33)

Na esfera jurídica, de acordo com a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, no artigo 71 dispõe que a sonegação diz respeito à ação ou omissão culposaque:

> Tenta impedir ou retardar, total ou parcial, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, relativa à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e as condições pessoais do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (BRASIL,1964)

Assim sendo, o planejamento tributário é uma operação lícita e transparente que visa contribuir para que os contribuintes consigam, à luz do direito tributário, fundamentar-se em conhecimentos contábeis, através da contratação de um Contador cadastrado no conselho Regional de Contabilidade (CRC), para fazer uso de vias legais em seus procedimentos relativos à ocorrência do fato gerador que viabilizem em diminuição ou deferimento do impacto fiscal (HARADA, 2011).

Mas, vale evidenciar que os contribuintes, para além dos direitos tributários e fiscais, têm os deveres e a obrigatoriedade de analisar os aspectos contábeis e jurídicos em relação aos procedimentos válidos e regulares, isto é, preconizando à equidade entre forma e conteúdo em conformidade com a legislação vigente. Sendo assim, Glaser (2010) afirma que o objetivo principal do planejamento tributário consiste na redução ou transferência dos benefícios econômico dos tributos. Contudo, para atingir tal objetivo econômico, os procedimentos adotados devem ser lícitos, ou seja, devem ser e estar de acordo com a legislação aplicável (GLASER, 2010).

2.4 ESTUDOS ANTECEDENTES

Em relação à percepção dos discentes de Ciências Contábeis no tocante à Carga Tributária Bruta brasileira e à Contabilidade Tributária, utilizou-se de uma revisão de literatura para analisar os artigos que apresentam estudos sobre a problemática e foram

publicados nos últimos 10 anos, tais como: Nazário, Mendes e Aquino (2008), Curcino, Ávila e Malaquias (2013), Silva e Nunes (2014) e Barbosa(2018).

AUTORES	TÍTULO	OBJETIVO	RESULTADO
Nazário, Mendes e Aquino (2008),	Percepção dos discentes quanto à importância do conhecimento em contabilidade tributária em IES doDistrito Federal: um estudo empírico.	Identificar o grau de importância do assuntos tributários em suas IES.	Demonstram que os alunos têm interesse pelo assunto, porém, não o vêm como mais importante para seu futuro profissional.
Curcino; Ávila e Malaquias (2013)	Percepção dos Alunos de Ciências Contábeis em relação à Carga Tributária no Brasil: Um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes	nálise comparativa entre a percepção dos alunos ingressantes e concluintes de Ciências Contábeis sobre a carga tributária noBrasil.	Houve poucas diferenças significativas entre as percepções dos graduandos iniciantes e concluintes em relação à carga tributária no Brasil e que, portanto, a condição de concluinte não conferiu aos discentes maiores conhecimentos do que aos iniciantes.
Silva e Nunes (2014)	Percepção dos alunos de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil: um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes em instituições de ensino do DistritoFederal	Comparar a percepção de alunos iniciantes e concluintes de Ciências Contábeis sobre carga tributária.	As duas instituições tiveram poucas diferenças em suas respostas. Os alunos mais novos e que não trabalhavam no início do curso tiveram uma tendência a serem indiferentes nas suas respostas.
Barbosa (2018)	A percepção de alunos de cursos de graduação em Ciências Contábeis sobre a carga tributária no Brasil	Comparar a percepção dos alunos ingressantes e concluintes do curso de Ciências Contábeis, em relação à carga tributária no Brasil.	O conhecimento em contabilidade tributária foi similar entre os alunos sobre: sistema tributário, impacto da sonegação de tributos no crescimento e distribuição de renda do país. Mas, sobre a arrecadação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a Composição da Carga Tributária, os concluintes foram melhores.

Quadro 03: Estudos Antecedentes Fonte: Dados da Pesquisa, 2018.

Nesse sentido, percebe-se através desses artigos, o intuito de deixar notável a importância do Planejamento Tributário à Contabilidade Tributária, tanto para a sociedade, quanto aos alunos e profissionais contábeis.

3 METODOLOGIA

3.1 CARACTERIZAÇÃO DAPESQUISA

O estudo pode ser definido como sendo um levantamento de campo, que ocorreu por meio de uma pesquisa documental de natureza qualitativa, quantitativa e descritiva. Quanto aos objetivos, o estudo pode ser definido como sendo uma interface entre o levantamento de campo, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Quanto aos objetivos pode ser classificada como sendo qualitativa e descritiva.

A definição metodológica de levantamento de campo "remete às investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, realiza-se coleta de dados junto a pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa e instrumentos de coleta de dados" segundo Fonseca (2002, p. 36). Em relação à pesquisa qualitativa exige, segundo Oliveira (2008), um corte epistemológico da problemática, identificando o espaço e o tempo da investigação. De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 52), os estudos qualitativos contribuem "no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades" de atuação profissional dos indivíduosparticipantes.

Para Oliveira (2008, p. 117) uma pesquisa classifica-se em caráter descritivo quando "o pesquisador obtenha uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno". A pesquisa bibliográfica recorreu às fontes secundárias, tais como: livros e artigos científicos localizados em bibliotecas físicas ou digitais. Por sua vez, no tocante à pesquisa documental, ressalta-se que faz uso de fontes primárias, tais como: tabelas estatísticas, documentos oficiais, normas e legislação vigente à temática (FONSECA,2002).

3.2 PROCEDIMENTOSMETODOLOGICOS

O ambiente de pesquisa foi o curso de Bacharelado em Ciências Contábeis do IESP, cuja amostra desse estudo pode ser delimitada em função do quantitativo de sujeitos participantes, isto é, 72 discentes que responderam ao questionário, sendo 11 alunos do quinto período (P5), outros 28 estudantes do sexto período (P6), 17 matriculados no sétimo período (P7) e, também, 16 graduandos do oitavo período (P8). Vale ressaltar que a pesquisa foi aplicada com os estudantes de Ciências Contábeis do IESP, regulamente matriculados do P5 ao P8, que estivesses cursando ou já concluído à disciplina de Planejamento Tributário, pois, segundo a grade curricular do curso, essa matéria é disponibilizada no P5.

De acordo com Appolinário (2014), o universo da pesquisa pode ser definido em função de um grupo de pessoas que possui um conjunto de características comuns que os definem, ou seja, a totalidade de pessoas que atendem as características exigidas ao estudo de caso. Por outro lado, os sujeitos participantes podem ser definidos como uma parcela de uma população selecionada para fins de análise, por meio de critérios de incluso.

O procedimento de construção de dados ocorreu através da aplicação de um questionário estruturado (Apêndice A), com 18 questões fechadas agrupadas em duas partes, sendo a Parte I em relação à satisfação dos alunos e a Parte II abordando os conhecimentos específicos. Para Marconi e Lakatos (2003, p. 201) o questionário é "um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença doentrevistador".

3.3 PERSPECTIVA DE ANÁLISE DOSDADOS

Para analisar, compreender e interpretar os dados obtidos com a aplicação do questionário estruturado desse estudo de caso foi necessário recorrer à análise temática de Bardin (2006), em virtude de ser a mais simples e considerada pertinente às investigações qualitativas. Mas, também, está fundamentada na concepção metodológica de análise e solução de problemas ao privilegiar a objetividade, sistematização e inferência dos resultados analisados, através de quadros, resumos e frases discutidos com os referenciais teóricos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para uma melhor visualização dos 72 sujeitos pesquisados, de Ciências Contábeis do IESP regulamente matriculados do P5 ao P8, elaborou-se o Gráfico 01, Gráfico 02 e Gráfico 03 com os dados dos discentes respondentes ao questionário.

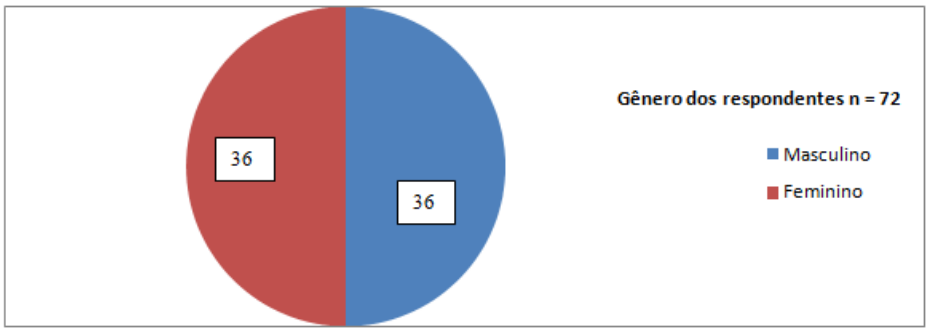


Gráfico 01: Gênero dos sujeitos participantes
Fonte: Dados de pesquisa(2018)

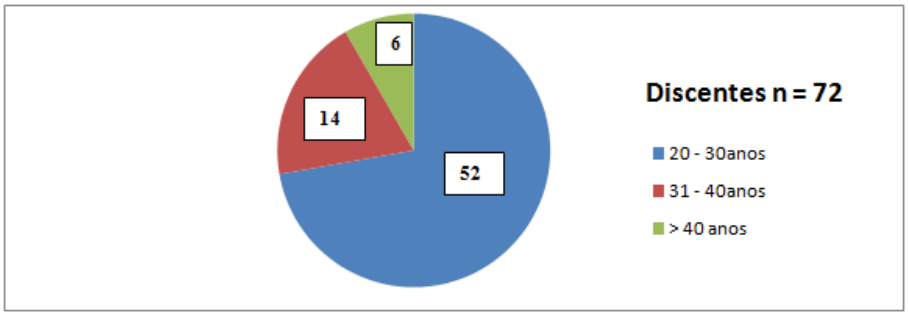
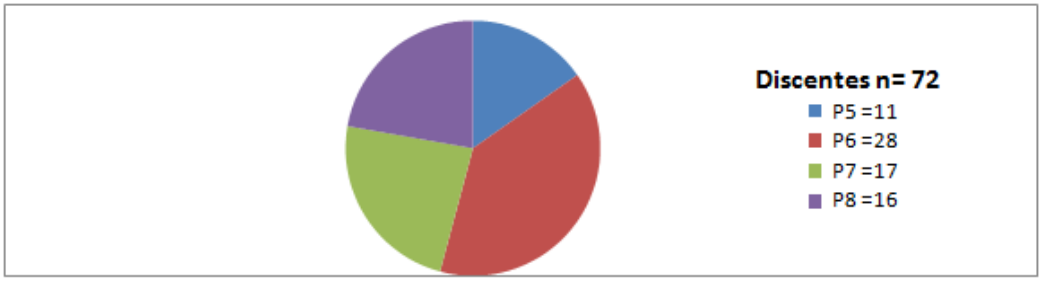


Gráfico 02: Faixa etária dos sujeitos participantes
Fonte: Dados de pesquisa (2018)

A partir dos Gráfico 01 e Gráfico 02, verifica-se que os respondentes estavam divididos igualmente entre homens e mulheres, sendo que a maioria estava na faixa etária de 20 a 30 anos, com 72,22%. Por sua vez, em relação ao período que estavam cursando, a partir das respostas dos discentes, elaborou-se o Gráfico 03:



Quadro 03: Períodos letivos dos sujeitos participantes
Fonte: Dados de pesquisa (2018)

A partir do Gráfico 03, verifica-se que a maioria dos respondentes era do P6, 38,33%, enquanto que apenas 15,28% dos participantes são do P5.

Em relação à dedicação aos estudos da disciplina de Planejamento Tributário, as respostas dos discentes evidenciaram que a maioria dos estudantes, 33% responderam que são dedicados aos estudos da disciplina de planejamento tributário, enquanto isso, 44,44% relatou que estuda para disciplina apenas quando tem uma prova de avaliação. Assemelhando-se ao posicionamento de Castro (2009), por considerar que a educação para os futuros contadores deveria produzir profissionais que tivessem amplo conjunto de habilidades e conhecimentos.

Com relação a percepção sobre a motivação pela temática, a maior parte dos discentes, 38,39%, evidenciaram que a complexidade das leis representa um fator indevido para atuação na área tributária, e 25% da amostra destacaram que conhecer sobre planejamento tributário representa um benefício à carreira laboral. Nesse caso, os dados corroboram com os resultados do estudo de Nazário, Mendes e Aquino (2008) sobre a percepção dos discentes

quanto à importância do conhecimento em contabilidade tributária em IES do Distrito Federal, pois identificaram o grau de importância do graduando em Ciências Contábeis acerca dos assuntos tributários, pois demonstram que os alunos têm interesse pelo assunto, porém, não o vêm como mais importante para seu futuroprofissional.

Por outro lado, aproximadamente 63,89% dos respondentes, consideram que os conteúdos aplicados pelos professores na instituição foram suficientes para o seu aprendizado em Contabilidade Tributária e, também, a maioria dos estudantes, cerca de 56,94%, relataram ter alguma dificuldade no conteúdo aplicado pelos professores na disciplina de Planejamento Tributário. Desse modo, verifica-se que os resultados aqui discutidos, se alinham aos argumentos de Curcino, Ávila e Malaquias (2013) sobre a percepção dos alunos de Ciências Contábeis em relação à Carga Tributária no Brasil, através de um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes, cuja análise evidenciou que houve poucas diferenças significativas entre as percepções dos graduandos iniciantes e concluintes em relação à carga tributária no Brasil e que, portanto, a condição de concluinte não conferiu aos discentes maiores conhecimentos do que aos iniciantes.

No tocante à Parte II do questionário estruturado, denominada de conhecimento específico, na percepção dos discentes em relação à principal finalidade do planejamento tributário, a maioria dos participantes, 79,16% consideraram que o Planejamento Tributário seria maneira mais adequada de reduzir os impostos de forma legal, prevendo a incidência do fato gerador, para postergar sua ocorrência e omitir informações relevantes na tomada de decisões.

Por sua vez, a respeito do conceito de tributo, 79,16% responderam que tributo representa a prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito.

Mas, em relação a um possível sinônimo para elisão fiscal, os estudantes em sua maioria, ou seja, 68,06% optaram por redução da carga tributária sem burlar a lei. Contudo, 23,61% consideraram que elisão fiscal é a sonegação de impostos por meio lícito. De modo complementar, acerca do que constitui um ato de evasão fiscal, 86,11% dos participantes acertaram a resposta ao mencionar que tal ação é o de burlar a lei alterando o fato gerador do tributo.

Com relação as análises sobre o fato gerador ser denominado pela concretização da incidência tributária prevista em lei, que gera a obrigação tributária, aproximadamente80,56% dos alunos responderam que engloba a prestação de serviço, fazer circular mercadorias e

receber renda. Assim sendo, a maioria dos respondentes, ou seja, 90,28%, acertaram sobre a resposta sobre o ICMS ser um imposto estadual.

Não obstante, de acordo com 79,16% dos sujeitos participantes, haverá incidência do fato gerador do ICMS quando a empresa gerar proventos de qualquer natureza, ou seja, a maioria errou a resposta, sendo que dentre os alunos do P5, apenas dois alunos erraram essa mesma questão, evidenciando que os estudantes com o passar dos semestres letivos vão esquecendo os conceitos e confundindo as definições conceituais em torno dos aspectos relativos à Contabilidade Tributária.

Demonstrando, assim, que os resultados desta pesquisa estão em desacordo com as concepções de Silva e Nunes (2014) sobre a percepção dos alunos de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil, pois ao realizarem um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes em instituições de ensino do Distrito Federal, comprovando que os alunos mais novos e que não trabalhavam no início do curso tiveram uma tendência a serem indiferentes nas suas respostas.

Nessa perspectiva, acerca do ISSQN, para a maioria dos discentes, cerca de 75%, referiu-se ao imposto como municipal, corroborando com os achados de Barbosa (2018), sobre a percepção de alunos de cursos de graduação em Ciências Contábeis sobre a carga tributária no Brasil, ao comparar a percepção dos alunos ingressantes e concluintes, cujos resultados evidenciaram que o conhecimento em contabilidade tributária foi similar entre os alunos sobre sistema tributário, impacto da sonegação de tributos no crescimento e distribuição de renda dopaís.

Por outro lado, para 27,78% dos estudantes as formas de tributação sobre o lucro no Brasil representam uma lacuna curricular, em virtude de não saberem do que se tratam. Mas, 62,50% dos alunos respondentes sabem que o que é o LALUR, no qual diz respeito ao livro de preenchimento compulsório para as pessoas jurídicas para apurarem o IRPJ e a CSLL com base no lucro real trimestral, anual e sempre que suspender ou reduzir o valor devido do imposto.

Dessa maneira, de modo geral, os alunos do P5 obtiveram um percentual maior de respostas corretas às questões de conhecimento específico sobre Planejamento Tributário, pois dentre os 11 alunos respondentes desse ciclo acadêmico, apenas dois alunos erraram alguns desses quesitos, representando menor incidência de erros, enquanto que os discentes do P8, dos quais foram os sujeitos participantes que mais erraram as questões de conhecimento específico.

Portanto, tais resultados contradizendo o que foi percebido no estudo de Barbosa (2018), por considerar que em relação à arrecadação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a Composição da Carga Tributária, os concluintes foram melhores que o restante dosestudantes.

5 CONSIDERAÇÕESFINAIS

O curso de graduação em Ciências Contábeis tem no planejamento tributário um de seus principais componentes curriculares, por exigir aplicabilidade prática de conceitos, normas, princípios, da legislação tributária e da contabilidade, de forma simultânea e adequada. Cabendo ao profissional em Contabilidade Tributária estar capacitado para orientar o melhor caminho para que a empresa consiga uma menor carga tributária ao analisar o tipo de regime fiscal que melhor se encaixa às determinadasempresas.

Portanto, o planejamento tributário é uma disciplina curricular essencial para o curso de Ciências Contábeis, porém, os alunos iniciantes estão mais contextualizados com os conceitos e definições à temática tributária, evidenciando que o planejamento tributário deve ser constantemente abordado no modo interdisciplinar no decorrer do curso, para que os discentes não se esqueçam desse tema, pois os procedimentos tributários contribuem para o seu desenvolvimento deste profissional contábil.

Ao final dessa pesquisa é certo afirmar que o estudo conseguiu responder ao questionamento inicial, em virtude de ter conseguido delinear a percepção dos alunos de Ciências Contábeis à cerca do planejamento tributário através da análise do conhecimento específico dos estudantes do P5 ao P8 do IESP, uma IES da iniciativa privada da Paraíba, destacando a importância da Contabilidade e do planejamento tributário à vida profissional contábil dos egressos do curso de graduação.

Por tanto, pode-se concluir que a literatura pertinente e os conceitos relacionados ao planejamento tributário, dos quais foram analisados e comparados em função do conhecimento demonstrado pelos sujeitos participantes, através da aplicação de um questionário estruturado com a amostra selecionada, podendo inferir que as principais dificuldades dos estudantes em atuar na área tributária decorrem da complexidade da legislação vigente àtemática.

Como limitação da pesquisa, pode-se dizer que o total de alunos matriculados, dentre o P5 e o P8 não foram em sua totalidade abordados, restringindo os resultados desta pesquisa ao total derespondentes.

Como futuras pesquisas, espera-se que sejam analisadas outras instituições de ensino, assim como, serem feitas análises mais detalhadas em relação a percepção dos alunos quanto a área tributária e seus impactos no mercado de trabalho e levantar através de estudos de casos as principais diferenças entre o conhecimento tributário nas diversas instituições deensino.

REFERÊNCIAS

ALTHOFF, Noemia Schroeder; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Práticas interdisciplinares nos cursos de graduação em Ciências Contábeis: mito ou realidade. In: Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade, 2, 2008, Salvador. **Anais**... Salvador: ANPCONT, p. 1-16, 2008.

AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária**. Brasília: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13891/189.pdf> . Aceso em 03 dez. 2018.

APPOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de metodologia científica**: um guia para a produção do conhecimento científico. São Paulo: Atlas, 2004.

BARBOSA. A percepção de alunos de cursos de graduação em Ciências Contábeis sobre a carga tributária no Brasil **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador-Bahia. v. 12, n. 1, p. 31-53, jan-abr, 2018. Disponível em <https://rigs.ufba.br/index.php/rcontabilidade /article/view/21771>. Acesso em: 05 dez 2018. BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Ed. 70,2006.

BENICIO, F. C. ; PORTELA, F. C. R. . Planejamento Contábil Tributário como Ferramenta para Redução Legal dos Tributos: Um Levantamento Bibliográfico da Importância do Planejamento Tributário para as Empresas. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 01- 2017, p. 01-12-12, 2017.

BORGES, H. B. Planejamento tributário – IPI, ICMS, ISS e IR. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000. BRASIL, **Constituição da República Federativa do (1998).** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acessado em: 12 abr 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 dezembro de 1996,** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em 30 nov.2018.

_____.**Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. 6. ed., São Paulo: Saraiva,2010.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em:<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: 25 set 2018.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTRO, Adelvandro Felício de. Visão e características do ensino da contabilidade adotado no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**. Belo Horizonte, 2º trim. 2009, ano X, nº 34.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática**. 2ª ed., São Paulo; Atlas, 2010

CURCINO, G. M.; ÀVILA, L. A. C.; MALAQUIAS, R. . Percepção dos alunos de ciências contábeis em relação à carga tributária no Brasil: um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes. **Revista Catarinense de Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 12, n. 34, p. 66-79, dez./mar. 2013.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Pretince Hall, 2004.

FABRETTI. **Contabilidade tributária**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2009

_____. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas2017.

FONSECA J.J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Universidade Estadual do Ceará. 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007 GLASER, A. **Reorganização societária como forma de planejamento tributário**.

(Dissertação de Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2010.

HARADA. **Direito Financeiro e Tributário**. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2011

IBPT, INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. A carga tributária no século XXI. Brasília: IBPT, 2017.

LATORRACA, N. **Direito tributário**: Imposto de Renda das empresas. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI; LAKATOS. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. Atlas. São Paulo, 2003.

NAZÁRIO; MENDES; AQUINO. Percepção dos discentes quanto à importância do conhecimento em Contabilidade Tributária em Instituições de Ensino Superior do Distrito Federal: um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, [p. 64-81], 2008.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

PELEIAS (coord). **Didática do ensino de contabilidade**: Aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARANDY, William Wagner Silva. **A importância do planejamento fiscal para a micro e a pequena empresa,** 2004. Disponível em: <http:www.fiscosoft.com.br/main_online_ frame.php?page=/index.php%3FPDI=125158&Key=2544892>. Acesso em: 05 dez 2018.

SILVA; NUNES. Percepção dos alunos de Ciências Contábeis em relação à carga tributária no Brasil: um estudo comparativo entre alunos ingressantes e concluintes em instituições de ensino do Distrito Federal. In: **CONGRESSO UFSC de Controladora e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade**. Florianópolis: UFSC, 2014

SONTAG et al. Fatores que influenciam a opção pelo curso de Ciências Contábeis. In: VI SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE CASCAVEL, VI,2007, Paraná. **Anais**... Paraná, 2007. Disponível em: <http://www.unioeste.br/campi/cascavel /ccsa/VISeminario/>. Acesso em 29 nov 2018.

VIEIRA, R. Paradigmas teóricos da investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M.J.;VIEIRA, R. (eds.). **Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática**(11-34). Lisboa: Escolar Editora, 2009.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. Planejamento tributário. **Revista CEPPG**, v. 25, p. 184-196, 2011.

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE UMA EMPRESA DE SEGURANÇA ELETRÔNICA

Alanna Dantas Rodrigues[1]
Isabella Christina Dantas Valentim[2]

RESUMO: O presente trabalho tem por finalidade, apresentar a real situação financeira de uma empresade Comércio e Serviço do ramo de Segurança Eletrônica, situada na cidade de João Pessoa a partir de suas demonstrações contábeis. Oobjetivo do estudo é conhecer a situação econômica e financeira da empresa por meio da análise horizontal, vertical do balanço patrimonial e da demonstração de resultado, e também a análise através dos índices financeiros, e a partir deles responder ao problema da pesquisa. Quanto à abordagem do problema foi utilizado tanto o método quantitativo quanto qualitativo. Referente aos procedimentos foram feitas diversas pesquisas bibliográficas sendo que só foi encontrado um trabalho específico do do tema, além de utilizar técnicas de pesquisa documental para auxilio na conclusão dos dados. Os resultados obtidos foram: a empresa veio se mantendo, neste último exercício, mesmo tendo uma queda grande em sua lucratividade. Ressalta-se ainda que é um ramo que vem crescendo pela falta de insegurança em todas as cidades. O crescimento da empresa deve-se aos investidores verificar com atenção a análise dos resultados obtidos e procurar uma possível melhora em suas receitas nesse próximo ano.
PALAVRAS-CHAVE:análise horizontal e vertical; demonstrações contábeis; demonstração de resultado líquido; balanço patrimonial; índices.

ABSTRACT: The purpose of this paper is to present the real financial situation of a Commerce and Service company in the Electronic Security business, located in the city of João Pessoa, based on its financial statements. The objective of the study is to know the economic and financial situation of the company through the horizontal analysis, vertical balance sheet and income statement, as well as the analysis through the financial indexes, and from them to respond to the research problem. Regarding the problem approach, both quantitative and qualitative methods were used. Regarding the procedures, several bibliographical researches were done, and only a specific work of the theme was found, besides using documental research techniques to assist in the conclusion of the data. The results obtained were: the company came to maintain itself, in this last year, even though it had a great fall in its profitability. It is also emphasized that it is a branch that has been growing due to the lack of insecurity in all cities. The growth of the company is due to the investors carefully check the analysis of the results obtained and look for a possible improvement in their revenues next year.
KEY WORDS: horizontal and vertical analysis; accounting statements; statement of net income; balance sheet; indexes.

1 INTRODUÇÃO

Com o decorrer do tempo, as informações das empresas, na visão dos escritórios contábeis, se tornaram mais simples, existem hoje vários sistemas informatizados, nos quais, por meio deles podem-se processar diversos relatórios e saber a real situação da empresa, facilitando assim as tomadas de decisões (SODRÉ, 2012). Partindo desta perspectiva, a

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis do IESP. E-mail: alanna.dr@hotmail.com
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco. Contadora e Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis das disciplinas de Contabilidade Avançada e Auditoria. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

contabilidade é o método em que são registradas todas as movimentações contábeis de uma empresa, tendo por finalidade o estudo das variações realizadas no patrimônio desta, seja ela de natureza física ou jurídica.

As demonstrações contábeis de uma empresa representam de forma mais adequada sua situação econômico-financeira. Assim, é essencial que os contadores e administradores da empresa saibam analisar/interpretar tais demonstrações. Ademais, a análise visa determinar a involução ou evolução da entidade, através das contas patrimoniais, ativo, passivo, patrimônio líquido e conta de resultado (receita e despesas), como também o uso dos índices financeiros e econômicos.

Os índices são utilizados para avaliar e compreender qual a condição da entidade diante do mercado. Desta forma, para entender como anda a situação da empresa são fundamentais os seguintes indicadores: Liquidez, Endividamento e Rentabilidade.

Os índices de Liquidez e Endividamento são indicadores efetivamente utilizados pelas entidades, avaliam o equilíbrio financeiro e o grau de comprometimento financeiro da empresa perante seus credores. Quando se analisa a liquidez da empresa, propõe-se medir a capacidade desta de saldar suas dívidas, ou seja, cumprir corretamente suas obrigações. Já a análise do endividamento tem como escopo mostrar o nível de comprometimentos do capital próprio de uma empresa, assim como do capital de terceiros, avaliando desse modo, se a empresa se utiliza de recursos de terceiros ou de recursos dos proprietários.

Nessa perspectiva, os índices de rentabilidade, que serão utilizados nesse estudo são Retorno sobre Investimento - ROI e o Retorno sobre Capital Investido pelos proprietários - ROE, nos quais são os principais quocientes para análise financeira de uma empresa.

Nesse trabalho foram analisados os dados financeiros de uma empresa de Segurança Eletrônica localizada na cidade de João Pessoa/PB. Para este estudo foram utilizados os dados do Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Dialoga-se ao longo desta pesquisa com alguns autores que discutem sobre a temática, tais como Sodré (2012), Cardoso (2012) e Sousa (2010).

Diante das abordagens e da necessidade informacional sobre a situação econômico-financeira através dos elementos contábeis, este trabalho propõe-se a responder ao seguinte questionamento: Como avaliar a situação econômica e financeira de uma empresa de segurança eletrônica através das análises das demonstrações contábeis?

O trabalho tem comoobjetivo geral avaliar através das demonstrações contábeis a situação econômica e financeira de uma empresa do ramo de Segurança Eletrônica na cidade de João Pessoa/PB. O presente estudo se justifica pela relevância do tema, através do conhecimento da situação da entidade por meio de índices, de forma que seja possível utilizar as demonstrações contábeis para ter o parecer de como a entidade está se mantendo financeiramente e comprovar como a empresa está em seu setor de atuação e mercado. Além disso, discutir sobre demonstrações contábeis na área de segurança apresenta-se como uma inovação, tendo em vista que em pesquisa preliminar foi encontrado um número mínimo de pesquisa, o que aponta este estudo como relevante e importante, principalmente, por poder contribuir com a formação acadêmica de outros pesquisadores.

Enquanto caminho metodológico esta pesquisa perpassa, inicialmente, por um levantamento bibliográfico e posterior estudo de caso. Estruturalmente, além dessa introdução, o trabalho se compõe da revisão teórica, procedimentos metodológicos, a análise dos resultados e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1HISTÓRIA, CONCEITOS E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

Desde o início da humanidade foram detectados e registrados diversos acontecimentos históricos. Na história da civilização antiga o homem já registrava o controle contábil através do controle alimentar e até dos desenhos feitos em cavernas, com isso, o homem já conseguia controlar os fatos ocorridos no seu dia a dia. (MARQUES, 2010)

Com o desenvolvimento da civilização e o surgimento da moeda, os registros foram evoluindo, mas ainda de forma simples. Com o crescimento do comércio, surgimento dos bancos e a expansão das atividades bancárias, a contabilidade se desenvolveu de forma mais organizada, tornando-se necessário a criação de mecanismos de controle do patrimônio. (SÁ, 2006)

Apenas entre o século XIII e XVI a Contabilidade atinge a maturidade. Grande responsável por isso foi a publicação do livro do frade franciscano Luca Paccioli, em 1494 na Itália, com o processo das partidas dobradas. Este método é utilizado até hoje. (MARION, 2012).

A contabilidade, no Brasil, passou por vários momentos, sendo influenciada por diversas variantes econômicas, sócias e educacionais, desde seu descobrimento até o século XX, passando pela influencias das escolas européias é as escolas Norte Americanas. (LEITE, 2005)

Segundo Szuster, Cardoso et al. (2013), a Contabilidade é a ciência social que tem a finalidade de avaliar, para poder indicar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio líquido de uma determinada entidade.

Marion (2009) ressalta que a contabilidade auxilia na tomada de decisões de uma empresa, coletando todos os dados necessários para seu registro, e entregando no formato de relatório aos interessados pela empresa. Os relatórios evidenciam os resultados obtidos e as causas, assim, contribuindo para as tomadas de decisões.

Segundo Perez Junior e Begalli (2009), o objetivo principal é permitir aos usuários a avaliação fixa da situação econômica e financeira da empresa, suas vertentes futuras, sendo as Demonstrações Contábeis elementos fundamentais para essa avaliação.

2.2 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

É importante destacar que a Análise das Demonstrações Contábeis, também conhecida como Análise das Demonstrações Financeiras ou Análise de Balanços é tão antiga quanto a Contabilidade, porém é no final do século XIX que a contabilidade surge de maneira mais madura. (IUDÍCIBUS, 2013; MARION, 2012)

De acordo com Reis (2003, p. 43) o objetivo dos demonstrativos “é o defornecer informações para a correta gestão dos negócios e para a correta avaliaçãodos resultados operacionais”, disponibilizando assim informações necessárias para uma boa gestão e planejamento da entidade, auxiliando também seus usuários na avaliação financeira.

De acordo com a Lei n.º 6.404/76 atualizada pelas Leis n.º 11.638/2007 e n.º 11.941/2009 diz que “ao fim de cada exercício social deverá ser elaborado as demonstrações contábeis com base na escrituração mercantil, para ser analisada a situação da empresa naquele exercício”. Assaf Neto (2001, p.49), afirma que “os relatórios contábeis elaborados periodicamente são justamente os insumos básicos do processo de análise de balanços”.

As demonstrações contábeis consistem em um conjunto de informações emitidas pela contabilidade, com a finalidade de mostrar a real situação da empresa. Existem diversos tipos de demonstrações, onde algumas delas são obrigatórias por lei. As demonstrações analisadas

individualmente muitas vezes não têm muito proveito, mas sendo feita comparadas com outras e com outros períodos é que se efetuar uma análise da situação econômica e patrimonial da empresa (ODORCIK, OLIVO e SCHVIRCK, 2010).

A análise financeira por toda história foi utilizada para identificar a solidez e desempenho da empresa, tendo por objetivo principal organizar as informações contábeis e colaborar para o auxílio na tomada de decisões, passando o conjunto de informação que melhor vai atender as necessidades de cada entidade (SILVA, 2008).

Padoveze (2008) declara que a análise econômico-financeira é uma das ferramentas mais importantes na administração de uma empresa, pois se constitui num processo de avaliação e conhecimento sobre as demonstrações contábeis, levando em conta seus aspectos operacionais, econômicos, patrimoniais e financeiros.

A Análise Financeira de Empresas pode atender diferentes públicos e objetivos. Segundo Marion (2006, p. 25). "[...] ela é muito importante para quem está interessado em relacionar-se com uma empresa [...]".

Deve-se salientar que existem diversos ramos empresariais, por isso é necessário algumas peculiaridades na mensuração dos relatórios.

Conforme Lunelli (xxxx) deve-se levar em consideração os seguintes fatores:

a) A natureza jurídica da organização (S/A. LTDA, etc.);
b) O ramo de negócio da empresa;
c) A dimensão e alcance da empresa;
d) As condições de giro do negócio;
e) O processo de formação do resultado;
f) As condições legais (leis que atingem para restringir ou incrementar as atividades);
g) As condições econômicas (conjunturas gerais dos negócios);
h) A localização da empresa (mercado no qual atua).

A análise dos relatórios contábeis é importante para ser verificada a padronização das contas contábeis. Existem alguns fatores que indicam a necessidade dessa padronização MATARAZZO (1995, p. 142) indica:

1. Simplificação: reduzindo e sintetizando o número de contas.
2. Comparabilidade: enquadrando em um modelo que possa ser feita comparações com outros balanços e/ou períodos.
3. Adequação aos objetivos da análise: preservar a essência das classificações das contas, como por exemplo, a verificação e classificação das contas redutoras.
4. Precisão na classificação: Entender a composição e saber a correta classificação.

5. Descoberta dos erros: sendo feita a análise das demonstrações pode-se fazer a conciliação das contas e correções necessárias.
6. Intimidade com a análise estudada.

Segundo Silva (2005), uma análise feita com fatos contábeis confiáveis reduz o grau de incerteza que ocorrem da ausência de referenciais quantitativos, analisando os resultados e possibilitando sua correção. Auxiliando assim, uma melhor avaliação da empresa.

Para o desenvolvimento da análise, existem algumas técnicas que são instrumentos essenciais: os Indicadores Econômicos (Análise de Liquidez, Análise de Endividamento, Análise de Rentabilidade e Lucratividade), Análise Vertical e Horizontal.

As demonstrações contábeis são compostas pelo: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Liquido, entre outras.

2.2.1 Balanço Patrimonial (BP)

Segundo Ribeiro (1998), é a demonstração financeira que comprova brevemente o Patrimônio da entidade, seja ela de forma qualitativa e quantitativa. Ribeiro (1998, p.44) ainda afirma que:"No balanço, as contas são classificadas segundo os elementos do patrimônio que registram, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia".

Segundo Matarazzo (1998), o Balanço Patrimonial é a demonstração que evidencia o ativo como bens e direitos da empresa, já o passivo as obrigações a pagar. A diferença entre Ativo e Passivo é chamada Patrimônio Líquido.

Conforme a Lei 6.404/76Art. 178, no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. Assim sendo,

> § 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: I – ativo circulante; e II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. § 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos: I – passivo circulante; II – passivo não circulante; e III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. § 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Deste feito, o Ativo Circulante representa o dinheiro, que é o item mais líquido e é agrupado com outros itens que são transformados em dinheiro, consumidos, ou vendidos em

curto prazo, ou seja, relata todos bens e direitos da empresa, que podem estar a sua disponibilidade financeira no momento do balanço, como por exemplo: caixa, bancos, estoques, contas a receber e outros. O Ativo não Circulante são os ativos de menor liquidez (que se transformam em dinheiro mais lentamente) que o circulante, ou seja, demonstra todos os bens e direitos, que serão ou poderão ser movimentados a longo prazo, como por exemplo: contas a receber (com mais de 360 dias para receber), imobilizado, investimentos e intangível. O Passivo Circulante são as obrigações que normalmente serão pagas dentro de um ano, como por exemplo: contas a pagar, impostos a recolher, empréstimos bancários, provisões e outros. O Passivo não Circulante são as obrigações da empresa que serão liquidadas com prazo superior a um ano, como por exemplo: financiamentos, títulos a pagar e outros (IUDÌCIBUS et al, 2009).

2.2.2 Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)

Após o fechamento do Balanço Patrimonial deve ser elaborada a Demonstração do Resultado do Exercício, é verificado através dela o aumento ou a redução do Patrimônio Líquido (PL) na movimentação da empresa. Geralmente as receitas indicam um aumento no ativo, consequentemente aumento no PL, e a despesas o aumento no passivo e a diminuição no PL (MATARAZZO, 1992).

A DRE apresenta todas as movimentações feitas na empresa durante seu exercício social, onde, através dela pode saber o resultado líquido e situação da empresa e a eficiência de seus gestores para obtenção do resultado positivo, tendo o lucro com objetivo principal.

Iudícibus e Marion (2008, p. 50) conceituam a DRE:

> Como um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período (12 meses) e é apresentada na vertical, de forma dedutiva, onde das receitas subtraem-se as despesas, indicando ao final o resultado (lucro ou prejuízo). A DRE completa, exigida por Lei, fornece maiores minúcias para a tomada de decisão: grupos de despesas, vários tipos de lucro, destaque dos impostos etc.

Para Blatt, (2001, p.25), observa que “a DRE demonstra o desempenho econômico de uma empresa em determinado período, ou seja, é um resumo ordenado de receitas e despesas, não envolvendo necessariamente entrada ou saída de numerário”.

A Lei nº 6.404/76, no tocante as demonstrações de resultado do exercício, estrutura o lucro em três níveis, que são: Lucro Bruto, Lucro Operacional e Lucro Líquido do Exercício.

2.2.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A Demonstração das mutações do Patrimônio Líquido evidencia num período estabelecido, as mutações nos resultados da entidade.

A DMPL tem como objetivo facilitar a visualização das modificações ocorridas nos componentes do Patrimônio Líquido, e pode substitui a demonstração de Lucros e prejuízos acumulados. De acordo com Ribeiro (2010 p. 360), A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) "é um relatório contábil que visa a evidenciar as variações ocorridas em todas as contas que compõem p Patrimônio Líquido em determinado período".

A elaboração da DMPL é relativamente simples, bastando apenas evidenciar as movimentações ocorridas naquele exercício social nas contas do Patrimônio Líquido, são elas: Capital, Reservas de Capital, Reservas de Lucros, Reservas de Reavaliação, Ações em Tesouraria e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

2.3 ANÁLISE HORIZONTAL E VERTICAL

A análise vertical e horizontal é comparada com os aspectos da empresa, sendo sempre analisadas em conjunto, para ter um resultado mais satisfatório. Complementando assim as análises por meio dos índices(MATARAZZO, 1997).

Análise vertical, chamada também de análise por coeficientes, permite a identificação de uma conta em relação ao seu conjunto. Tendo o foco maior na análise por percentuais, onde assim é melhor para avaliar de forma direta e objetiva.

Análise horizontal, também chamada como análise por meio de números-índice, evidencia as modificações e a evolução dos grupos de contas nas demonstrações de vários exercícios (PEREZ JUNIOR; BEGALLI, 2009).

Na opinião de Assaf Neto (1989), a análise é feita por meio de porcentagem, aplicando nas contas e/ou grupos, identificando o processo comparativo na demonstração em diferentes exercícios.

2.4 ÍNDICES ECONÔMICOS E FINANCEIROS

A análise por índices ou indicadores financeiros, faz parte do processo de análise das demonstrações contábeis e diz respeito à relação existente entre grupos, subgrupos e contas

pertencentes às demonstrações contábeis que sejam úteis na análise da situação econômico-financeira da empresa (SCHMIDT, 2006).

A análise por meio de índices tem fundamental importância na avaliação da situação econômica e financeira das companhias. Seu principal objetivo segundo Matarazzo (2010, p. 3), é "extrair informações das demonstrações financeiras para a tomada de decisão." Esta forma de análise segundo Neves e Viceconti (2003, p. 458), "é determinada em função da relação existente entre dois elementos, indicando quantas vezes um contém o outro ou a proporção de um em relação ao outro." São vários os indicadores que auxiliam na avaliação das companhias. Serão apresentados a seguir somente os utilizados no estudo de caso.

2.4.1 Índices de Liquidez

Os índices de liquidez demonstram a capacidade de a empresa liquidar em dia as suas obrigações Gitman (2010, p. 51) dispõe que "a liquidez de uma empresa é medida em termos de sua capacidade de saldar suas obrigações de curto prazo à medida que se tornam devidas".

2.4.1.1 Liquidez Corrente

Segundo Iudicíbus (2014) este indicador relaciona quanto de disponíveis a empresa tem para a quitação das dívidas. Atentando sempre no prazo de vencimento tanto das contas a receber como a pagar.

$$\textbf{LC} = \frac{\textbf{ATIVO CIRCULANTE}}{\textbf{PASSIVO CIRCULANTE}}$$

2.4.1.2 Liquidez Seca

Segundo Assaf Neto (2010) este indicador é muito importante para avaliar o que a empresa tem de dívida em curto prazo, utilizando das contas do Ativo Circulante deduzindo só valor do estoque, pois é uma conta muito incerta.

$$\textbf{LS} = \frac{\textbf{ATIVO CIRCULANTE - ESTOQUE}}{\textbf{PASSIVO CIRCULANTE}}$$

2.4.1.3 Liquidez Geral

Segundo Iudícibus (2014) este indicador serve para detectar realmente a saúde financeira da empresa, dívidas em longo prazo, utilizando os ativos realizáveis e passivos exigíveis.

$$LG = \frac{\text{ATIVO CIRCULANTE + REALIZAVEL A LONGO PRAZO}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE + PASSIVO NÃO CIRCULANTE}}$$

2.4.1.4 Liquidez Imediata

Segundo Iudícibus (2014) este indicador representa quanto dispomos de imediato para quitação de dívida em curto prazo ou caso vencesse da data atual. Considerar a liquidez imediata é praticamente desprezível, pois sabemos que toda conta tem um prazo.

$$LI = \frac{\text{DISPONÍVEL}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}$$

2.4.2 Índices de Rentabilidade

Conforme explica Ferreira (2010, p. 13), "os índices de rentabilidade são empregados na avaliação da lucratividade relativa às atividades da empresa. Dizem respeito ao retorno, na forma de lucro, dos recursos aplicados".

2.4.2.1 Margem de lucro sobre as vendas

Para Gitman (2001), a margem operacional indica a capacidade da empresa em gerar lucro comparativamente à receita líquida de vendas. Para analisar a margem líquida representa o quanto foi seu sucesso em relação a venda "quanto maior o lucro melhor".

$$ML = \frac{\text{LUCRO LIQUIDO}}{\text{RECEITA LIQUIDA}} \text{x } 100$$

2.4.2.2 Retorno sobre o Ativo Total (ROA)

Este indicador mede a lucratividade da empresa, aumentando as vendas, aumenta também a receita. Calculando assim o volume de vendas em relação ao capital investido (PADOVEZE E BENEDICTO 2004).

$$\textbf{ROA} = \frac{\textbf{LUCRO LIQUIDO}}{\textbf{ATIVO TOTAL}}$$

2.4.2.3 Retorno sobre o Capital Próprio (ROE)

De acordo com Silva (2008), indica o retorno que os acionistas ou proprietários terão em relação aos seus investimentos na empresa. O lucro é o retorno do investidor pelo risco de seu negócio.

$$\textbf{ROE} = \frac{\textbf{LUCRO LIQUIDO}}{\textbf{PATRIMONIO LIQUIDO}}$$

2.4.3 Índices de Endividamento

De acordo com Assaf Neto (2008), este índice tem o objetivo de avaliar o grau de comprometimento financeiro de uma empresa perante seus credores e sua capacidade de cumprir os compromissos assumidos em longo prazo.

2.4.3.1 Participação capital de terceiros

Esse indicador mede a proporção que a empresa deve de capital para terceiros versus capital próprio (RIBEIRO, 1997).

$$\textbf{PCT} = \frac{\textbf{CAPITAL DE TERCEIROS}}{\textbf{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}}$$

2.4.3.2 Composição de endividamento

Objetivo de entender a relação dos compromissos das dívidas a curto prazo em relação aos totais, e quanto menor melhor para o credor (MORANTE, 2009).

$$\textbf{CE} = \frac{\textbf{PASSIVO CIRCULANTE}}{\textbf{CAPITAL DE TERCEIROS}}$$

A análise por meio dos índices é fundamental para empresa avaliar a capacidade de pagamento frente suas obrigações. De grande importância para a administração da continuidade da empresa, as variações destes índices devem ser motivo de estudos para os gestores.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa parte de um problema que necessita ser respondido, aparecendo a partir da exigência de reproduzir conhecimento para que seja possível compreensão do estudo. Baseia-se em um levantamento bibliográfico os temas que abordaram o assunto.

De acordo com Demo (1987, p. 19):

> Metodologia é um instrumental. Trata-se das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar a realidade teórica e praticamente. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos.

A pesquisa bibliográfica permite avaliar, no contexto geral, que apesar do grande número de obras sobre o assunto das demonstrações contábeis, foi possível encontrar uma obra abordando especificamente a análise em uma empresa de segurança eletrônica, como de Souza(2010) intitulada: "Análise das demonstrações financeiras e contábeis numa Empresa de Comércio e Serviços de Segurança Privada–Um Estudo de Caso", fato este que motivou o interesse ainda maior ao tema.

3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à abordagem do tema foi utilizado tanto o método quantitativo quanto o qualitativo, utilizando material já elaborado por outros estudiosos e uma análise profunda através dos dados fornecidos pela empresa como objeto do estudo.

Richardson (1999, p. 72) indica que:

> Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

No que se refere à técnica quantitativa Richardson (1999, p. 70), define pelo emprego da quantificação nos aspectos da coleta de dados disponibilizados e tratamento deles.

3.2 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados para avaliar a situação econômica e financeira da empresa foi composta da pesquisa bibliográfica, transferindo conceitos base para a análise. Complementando a pesquisa foi feita análise documental através dos relatórios contábeis.

Segundo Prodanov e Freitas (2009, p.97): “chamamos coleta de dados o método de pesquisa, cujo objetivo é obter informações da realidade”.

3.3 ASPECTOS ÉTICOS

Este trabalho trata de um tema que envolve a análise de dados contábeis de uma empresa. Ressaltando que foram respeitadas as necessidades individuais de maiores esclarecimentos quanto à pesquisa ou informações outras requeridas. Garantindo o anonimato dos participantes da pesquisa como a empresa e as informações recebidas.

4 ESTUDO DE CASO

Neste seção foi realizada a análise econômico-financeira de uma empresa que atua no ramo de comércio e serviço na área de segurança eletrônica na cidade de João Pessoa/PB. A análise se deu por meio das demonstrações contábeis fornecidas pela empresa, ressaltando os indicadores que auxiliam na análise financeira.

Com os dados colhidos, foram utilizadas as ferramentas da *Microsoft®: Word e Excel*, que auxiliaram na demonstração dos valores a serem analisados da empresa.

4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

A empresa nasceu no mercado de segurança eletrônica em 1994. Desde então, busca soluções inovadoras, personalizadas e completas para qualquer necessidade de proteção, agregando satisfação e qualidade a todos os seus clientes. A empresa carrega o know-how dos serviços prestados a órgãos federais, estaduais e municipais, além do setor privado, como comércios, condomínios, residências, fábricas entre outros.

4.2 ANÁLISE DA SITUAÇÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA

Foram coletados dados fornecidos pela empresa e sua contabilidade atual, e assim foi possível ser realizada está análise. Sendo utilizado o Balanço Patrimonial, as Demonstrações do Resultado do Exercício e os índices do ano exercício de 2017 comparando com seu exercício anterior 2016.

4.2.1 Análise Vertical e Horizontal do Balanço

Para esta análise foi necessário reclassificar e agrupar algumas contas do balanço, conforme Quadro 01. O Balanço original encontra-se em anexo.

	2017	2016		2017	2016
ATIVO	**R$ 1.196.134,89**	**R$ 1.368.971,13**	**PASSIVO**	**R$ 1.196.134,89**	**R$ 1.368.971,13**
ATIVO CIRCULANTE	**R$ 1.090.146,35**	**R$ 1.188.141,11**	**PASSIVO CIRCULANTE**	**R$ 193.220,76**	**R$ 326.674,62**
DISPONIVEL	**R$ 463.655,02**	**R$ 784.731,87**	**FORNECEDOR**	**R$ 62.052,85**	**R$ 88.813,79**
CAIXA E BANCOS	R$ 453.444,47	R$ 653.341,50	**CONTAS A PAGAR**	**R$ 1.995,67**	**R$ 3.215,84**
APLICAÇÕES	R$ 10.210,55	R$ 131.390,37	**OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**	**R$ 56.785,78**	**R$ 75.177,30**
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	**R$ 116.767,94**	**R$ 56.742,01**	IMPOSTO E TAXAS	R$ 19.284,46	R$ 37.274,06
ESTOQUE	R$ 116.767,94	R$ 56.742,01	OBRIGAÇÕES SOCIAIS	R$ 7.315,96	R$ 8.462,94
ADIANTAMENTOS	**R$ 306.797,97**	**R$ 102.001,18**	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS	R$ 30.185,36	R$ 29.440,30
CLIENTES	**R$ 202.925,42**	**R$ 244.666,05**	**OBRIGAÇÕES COM COTISTAS**	**R$ 24.245,68**	**R$ 147.735,59**
ATIVO NÃO CIRCULANTE	**R$ 105.988,54**	**R$ 180.830,02**	CREDITO AUMENTO CAPITAL	R$ 18.675,94	R$ -
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	**R$ 1.008,61**	**R$ 49.873,62**	CREDITOS EM CONTA CORRENTE	R$ 5.459,60	R$ 3.768,60
APLICAÇÕES	R$ 1.008,61	R$ 49.873,62	LUCROS A DISTRIBUIR	R$ 110,14	R$ 143.966,99
INVESTIMENTOS	**R$ 19.271,99**	**R$ 19.271,99**	**RECEBIMENTOS ANTECIPADOS**	**R$ 48.140,78**	**R$ 11.732,10**
IMOBILIZADO	**R$ 188.282,86**	**R$ 176.482,86**	**PATRIMÔNIO LÍQUIDO**	**R$ 1.002.914,13**	**R$ 1.042.296,51**
)EPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO	**R$ 102.574,92**	**R$ 64.798,45**	**CAPITAL SOCIAL**	**R$ 900.000,00**	**R$ 900.000,00**
			RESERVAS DE CAPITAL	**R$ 19.444,52**	**R$ 19.444,52**
			LUCROS ACUMULADOS	**R$ 83.469,61**	**R$ 122.851,99**

Quadro 01 – Balanço Patrimonial Reclassificado
Fonte: Elaborado pelo autor.

Sendo feita a análise horizontal das contas do Ativo pode-se perceber que na conta do ativo circulante a empresa apresentou umaqueda em seus recebíveis e não sendo feita assim as aplicações, em contrapartida a conta de estoque teve aumento em mais de 50%, apresentando que a empresa tem um estoque maior nos clientes de serviço por meio de produtos locados em forma de comodato. As demais contas do ativo se mantiveram em linha com o ano anterior.Analisando também a conta do Passivo pode-se perceber também uma dedução em média 30% na conta de fornecedores e impostos, as demais contas não obtiveram muitas variações.

Na análise vertical do ativo foi identificado que na comparação de meu ativo total com meu ativo circulante esta conta é mais evidenciada do que a conta do ativo não circulante. No passivo as contas se mantiveram no mesmo nível tendo uma pequena queda, a conta de lucros a distribuir está tendo que ser feito abatimentos no nosso caixa, pois por erros contábeis está bem elevado.

Em geral, mesmo com a redução nas contas patrimoniais em 2017 em função do contexto econômico menos favorável do que em 2016 o patrimônio líquido da empresa manteve na mesma linha.

4.2.2 Análise Vertical e Horizontal da DRE

A Demonstração de Resultado do Exercício original encontra-se em anexo. Para o trabalho, foi necessário reclassificar as contas de resultado, como mostra o Quadro 02:

	2017	2016
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R$ 1.822.291,05	R$ 2.682.496,84
(-) IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES	R$ 264.854,63	R$ 407.569,05
(-) DEVOLUÇÕES E DESCONTO		R$ 7.283,61
(=) RECEITA LIQUIDA	R$ 1.557.436,42	R$ 2.267.644,18
RECEITAS FINANCEIRAS	R$ 10.580,93	R$ 49.100,48
(=) RECEITAS OPERACIONAIS	R$ 1.568.017,35	R$ 2.316.744,66
RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	R$ 3.500,00	
(=) TOTAL DE RECEITAS	**R$ 1.571.517,35**	**R$ 2.316.744,66**
(-) CUSTOS COMERCIAIS E SERVIÇOS	R$ 192.068,11	R$ 228.150,26
(=) TOTAL DOS CUSTOS	R$ 192.068,11	R$ 228.150,26
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS	R$ 1.271.262,82	R$ 1.265.880,38
(-) DESPESAS TRIBUTARIAS	R$ 13.857,45	R$ 15.163,19
(-) DESPESAS FINANCEIRAS	R$ 14.377,36	R$ 23.907,16
(-) DESPESAS NÃO DEDUTIVEIS	R$ 38.334,00	R$ 791,68
(=) TOTAL DAS DESPESAS	R$ 1.337.831,63	R$ 1.305.742,41
(=) TOTAL CUSTOS E DESPESAS	**R$ 1.529.899,74**	**R$ 1.533.892,67**
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	**R$ 41.617,61**	**R$ 782.851,99**

Quadro 02 – Demonstração de Resultado Reclassificado
Fonte: Elaborado pelo autor.

Sendo feita a análise horizontal das contas do Ativo pode-se perceber que na conta de receitas a empresa apresentou uma queda bem considerável em seu disponível devido a perda de alguns clientes com encerramento de seu período licitatório. Já suas despesas se mantiveram a mesma, fazendo que seu lucro tivesse redução elevada.

No decorrer dos anos foi observado que a receita da empresa é bem relevante na parte da prestação de serviço, em seguida na venda de produtos. A comparação das contas de

Receitas, Despesas, Resultado e provisões de imposto e o Lucro Líquido teve uma queda bem considerável comparado ao exercício 2016.

4.2.3Situação Econômico-Financeira

Conforme já informado, no ano de 2017, a empresa não foi tão boa quanto o esperado ficando em muitas contas com valor abaixo de 2016, porém, a empresa continuou sendo rentável e atrativa para seus investidores.Os índices que serão apresentados em seguida demonstram o que ocorreu nesse ano.

4.2.3.1 Análise Financeira

De forma geral a situação da empresa financeiramente é satisfatória, tendo todos os indicadores estas comprovações.

✓ Análise dos Indicadores de Liquidez

Em seguida será apresentada a análise por meio dos índices financeiros, permitindo assim uma melhor avaliação da capacidade financeira da empresa.

A análise de Liquidez Corrente, permite avaliar o quanto a empresa possui de ativo circulante, para cada 01(um) real de dívida do passivo circulante, sendo elas em contas a curto prazo.Em relação à empresa estudada, foi possível avaliar esse índice a partir do cálculo de segue:

Ativo Circulante = 1.090.146,35 = **5,64**
Passivo Circulante 193.220,76

Em relação à Liquidez Seca, demonstra o quanto a empresa possui de ativo líquido para cada 1(um) real de dívida a curto prazo.Foi avaliado a partir dos dados coletados e calculado como segue:

Ativo Circulante - Estoques = 1.090.146,35-116.767,94 = 973.378,41 **= 5,04**
Passivo Circulante 193.220,76 193.220,76

Foi observado na Liquidez Geral, calculado a partir dos dados coletados levando em consideração a capacidade de pagamento da dívida da empresa de curto e longo prazo, para cada 1(um) real de dívida, salientando que a longo prazo é sempre melhor.

Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo = 1.090.146,35-1.008,61= 1.091.154,96 **= 5,65**
Passivo Circulante +Passivo Não-Circulante 193.220,76 193.220,76

Por fim, a análise da Liquidez Imediatademonstra quanto à empresa consegue pagar se todas as dívidas vencessem na data atual.

Ativo Disponível =463.655,02 = **2,40**
Passivo Circulante 193.220,76

Os indicadores de Liquidez servem para mostrar a importância de uma boa análise através de seus índices, verificando a saúde financeira da empresa, ou seja, a capacidade que a mesma tem frente suas obrigações. Neste caso, a empresa tem disponível suficiente para honrar suas dívidas.

✓ Analise dos Indicadores de Rentabilidade

Nesse item será feita uma avaliação da lucratividade e de retorno da empresa pesquisada.

A Margem de Lucro indica a capacidade da empresa em gerar lucro comparativamente à receita líquida de vendas.

Lucro Líquido= 41.617,62 = **0,02 x 100 = 2**
Receita Líquida 1.571.517,35

O índice de retorno sobre o ativo mede a lucratividade que a empresa propicia em relação aos investimentos totais, representado pelo ativo total médio.

Lucro Líquido= 41.617,62 = **0,03**
Ativo Total 1.196.134,89

O índice de retorno sobre o capital próprio mede a lucratividade da empresa em relação aos investimentos feitos por seus acionistas e proprietários.

Lucro Líquido = 41.617,62 = **0,04**
Patrimônio Líquido 1.002.914,13

Os indicadores de Rentabilidade mostram o quanto a empresa teve de lucratividade e quanto foi o retorno dos investimentos naquele período. Neste caso, a empresa teve baixa de lucratividade devido a sua receita ter sofrido uma grande queda comparada ao ano exercício anterior.

✓ Análise dos Indicadores de Endividamento

É através dos Indicadores de Endividamento que a empresa tem como avaliar o montante de dívidas que a empresa possuie sua capacidade de cumprir.

O indicador da Participação capital de terceiros mostra quanto à empresa deve para terceiros, a diferença de 100% é quanto ela deve aos sócios.

Capital de terceiros = 19.444,52 = **0,02**
Patrimônio Líquido 1.002.914,13

O indicador da Composição de endividamento indica a porcentagem de dívidas em curto prazo em relação aos seus totais, e quanto menor melhor.

Passivo Circulante = 193.220,76 = **0,16 x 100 = 16%**
Passivo 1.196.134,89

Os indicadores de Endividamento mostram o quanto à empresa tem de dívida com terceiros e seus investidores. Neste caso, foi percebido que a empresa utiliza pouco capital de terceiros e utilizando mais capital próprio. Na composição de endividamento a empresa esta com 16% significando assim suas dividas com terceiros.

4.2.3.2Resumo dos Indicadores

O Quadro 03 descreve de forma resumida os resultados das análises feitas dos indicadores: Liquidez, Rentabilidade e Endividamento.

Indicadores	Resultado	Análise
Liquidez		
Liquidez Corrente	5,64	A empresa tem capital de giro líquido, podendo liquidar seus compromissos em curto prazo.
Liquidez Seca	5,04	No ano de 2017 para cada R$ 1,00 de dívida em curto prazo a empresa tinha R$ 5,04 disponível sem considerar os estoques.
Liquidez Geral	5,65	No ano de 2017 para cada R$ 1,00 de dívida a curto e longo prazo a empresa tinha R$ 5,65 de aplicações a curto e longo prazo para compensar.
Liquidez Imediata	2,40	No ano de 2017 para cada R$ 1,00 de dívida a empresa tinha R$ 2,40, tendo assim, disponibilidade de liquidar uma dívida de imediato.
Rentabilidade		
Margem de Lucro	2	A empresa teve uma grande redução no lucro devido queda nas receitas e manteve as mesmas despesas.
Retorno sobre o valor do ativo (ROA)	0,03	A empresa teve também uma queda na rentabilidade do ativo, mostrando que as aplicações não estão rendendo.
Retorno sobre o capital próprio (ROE)	0,04	A rentabilidade é muito ainda está muito baixa, precisando da recuperação do investimento.
Endividamento		
Grau de endividamento	0,02	A empresa utiliza mais capital próprio do que capital de terceiros
Composição de endividamento	16%	A empresa esta com 16% significando assim suas dividas com terceiros.

Quadro 03 – Resumo das Análises
Fonte: Elaborado pelo autor.

Através dos resultados obtidos nos índices de liquidez podemos considerar que a empresa teve disponível suficiente para liquidar suas obrigações neste período, contudo sua margem de lucratividade e de retorno esteve em baixa devido a sua receita ter sofrido queda de clientes em decorrência de encerramento em seu período licitatório e despesas manterem a mesma. Essas análises servem para que os gestores possam verificar uma melhor solução para o futuro da empresa.

5CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse estudo foi saber como é possível fazer uma avaliação econômico-financeira de uma empresa através da análise das demonstrações contábeis, podendo assim o gestor observar todos os fatos que ocorram na entidade, tomando decisões necessárias para o ajuste de possíveis problemas e melhoria da mesma.

Com base nos dados que foram estudados, podemos dizer que a empresa,neste ano de 2017, teve sua economia comprometida, tendo sua receita operacional e financeira uma queda em torno de 30%, enquanto suas despesas se mantiveram. Isso faz com que os investidores tomem decisões para melhoria de seu negócio. Portanto, a análise financeira é essencial para toda empresa, se tornando indispensáveis para os gestores na tomada de decisão da empresa.

Ao final do estudo, podemos verificar que o objetivo foi alcançado, sendo verificados os índices e suas variações, diagnosticando também as causas que contribuíram para a queda na lucratividade neste período estudado.

Conclui-se que a empresa após o estudo, apresenta pontos positivos e negativos, necessitando atenção de seus gestores para melhoria da mesma. É recomendado uma análise de outras empresas neste mesmo ramo e mercado, para que possa através dela ter um resultado mais satisfatório.

Ainda que se tenha obtido uma grande amostra de trabalhos sobre o assunto estudado, o resultado do objetivo geral na área de Segurança Eletrônica só obteve uma amostra,dificultando assim serem feitas comparações e obter um resultado mais específico.

Sugerem-se novas pesquisas e avaliações mais aprofundadas neste ramo de atividade, resultando em novos trabalhos abordando o assunto. Podendo a partir destes trabalhosoutras empresas poderem ter uma melhor solução para suas tomadas de decisões.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre, **Estrutura e análise de balanços.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

ASSAF NETO, Alexandre. **Mercado financeiro**. 2001.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços – Um enfoque econômico-financeiro.** São Paulo. Atlas, 2008.

ASSAF NETO, Alexandre; LIMA, Fabiano Guasti. **Fundamentos de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 2010.

BLATT, Adriano. **Análise de balanços, estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis**. São Paulo: Makron Books, 2001.

BRASIL, **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro 1976**. Lei das Sociedades Anônimas; Lei das S.A.; Lei das S/A; Lei das Sociedades por Ações; Lei das Companhias por Ações

BRASIL, **Lei Ordinária nº 11638 de 28 de Dezembro de 2007** (Poder Legislativo) Acréscimo de Artigo). Art. 195-A.

BRASIL, **Lei Ordinária nº 11941 de 27 de Maio de 2009** (Poder Legislativo) - (Revogação Parcial). Art. 177, § 7º; Art. 179, caput, inciso V ; Art. 181 ; Art. 183, caput, inciso VI ; Art. 188, caput, incisos III e IV .

CARDOSO, Maurício Gomes. **Análise das demonstrações contábeis: estudo de caso de uma empresa catarinense participante do novo mercado**. Criciúma: UNESC, 2012.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1987.

FERREIRA, Ricardo José. **Análise das demonstrações contábeis:**teoria e questões comentadas conforme a Lei nº 11.941 (antiga MP nº 449/08). 3.ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2010.

GITMAN, Lawrence J**. Princípios de administração financeira**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

GITMAN, Lawrence J**. Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo:Pearson Prentice Hall, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

IUDÍCIBUS, S. de. **Análise de balanços**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A Evolução das Ciências Contábeis no Brasil.** - Editora FGV, 1ª Edição, 2005.

MARQUES, Wagner Luiz**. Contabilidade Geral I – Passo a Passo** (Contabilidade Comercial) – Gráfica Vera Cruz. Cianorte – Paraná 2010.

MARION, J. C. **Análise das Demonstrações Contábeis: contabilidade empresarial.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**. 2ª. Ed., São Paulo: Atlas, 1992.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços.** Abordagem Básica e Gerencial. 3ª. Ed., São Paulo: Atlas, 1995.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços.** Abordagem Básica e Gerencial. 4ª. Ed., São Paulo: Atlas, 1997.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços.** Abordagem Básica e Gerencial. 5ª. Ed., São Paulo: Atlas, 1998.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços.** Abordagem Gerencial. 7ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2010.nanceira de balanços: abordagem gerencial. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MORANTE, Antonio Salvador. **Análise das demonstrações financeiras: aspectos contábeis da demonstração de resultado e do balanço patrimonial**. Atlas, 2009.

OLIVO, T.; ODORCIK, E. da C.; SCHVIRCK, E. Estudo de Caso: Análise Financeira das Demonstrações Contábeis em uma empresa agropecuária. – **e-CAP Electronic Accounting and Management.** Vol. 2, Nº 2 ,2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. BENEDICTO, Gideon carvalho de. **Análise das Demonstrações Financeiras**, v. 2, 2004.

PADOVEZE, C. L. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração e análise das demonstrações contábeis.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PRODANOV, Cleber Cristiano. FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**, v. 2, 2009.

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Demonstrações contábeis**: estrutura eanálise. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análise de Balanços**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análise de Balanço Fácil**. 6ª. Edição. São Paulo: Saraiva 1998.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 27º Ed. São Paulo: Saraiva 2010

RICHARDSON, M. **Fundamentos da metodologia cientifica**. São Paulo, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2006

SCHMIDT, Paulo; MARTINS, Marco Antonio. **Fundamentos de análise das demonstrações contábeis.** São Paulo: Atlas, 2006.

SZUSTER, NATAN;CARDOSO, RICARDO LOPES; RECHTMAN SZUSTER, FORTUNÉE . **Contabilidade Geral - Introdução À Contabilidade Societária** - 4ª Ed.Atlas, 2013.

SILVA. J. P. **Análise financeira das empresas**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SODRÉ, Elierica Xavier. **A importância das demonstrações contábeis no processo decisório: Estudo de caso da empresa** "X" LTDA. Barreiras: FASB, 2012.

SOUZA, Sionésio Correia et al. Análise das demonstrações financeiras e contábeis numa Empresa de Comércio e Serviços de Segurança Privada–Um Estudo de Caso. 2010. **Trabalho apresentado no VII Simpósio de Excelência Acadêmica e Tecnologia. Resende-Rio de Janeiro**, 2010.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo.** 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 2003.

http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/metodos-aspectos-analise-balancos.htm

ASSUNTOS DE AUDITORIA:
Mudanças e Impactos no Relatório de Auditoria de Instituições Financeiras Listadas na B3

André Alves da Silva[1]
Isabella Christina Dantas Valentim[2]

RESUMO: O presente trabalho teve por objetivo, analisar os principais assuntos de auditoria em instituições financeiras. Afim de verificar como objetivo principal a implementação da NBC TA 701 que trata dos principais assuntos de auditoria no relatório de auditoria das demonstrações contábeis. Utilizando a metodologia embasada na análise de conteúdo, essa análise possui três fases, estabelecimento da unidade, da categoria e amostra de material de análise, que objetiva coletar os dados citados com maior frequência, com isso medindo a importância dada aos assuntos de forma não tendenciosa e bastante objetiva. Os resultados alcançados na análise, foram a justificativa da necessidade da norma, pois possuem características bastante informativa, e demonstrou para as partes interessadas os assuntos mais importantes analisados pelas auditorias. A partir dos levantamentos e embora não tenha abrangido um campo maior de pesquisa, verificou-se por meio das análises, a importância do tema para os relatórios dos auditores os resultados obtidos foram bastante significativos, o que enfatiza a importância do estudo de auditoria, para dar transparência as informações.
PALAVRAS-CHAVES: Principais Assuntos de Auditoria. Relatório de Auditoria. Instituições Financeiras. Auditoria.

ABSTRACT: This document has the objective to analyses the main subjects of audit in financialinstitutions. In order to verify as main subjects, the implementation of NBC TA 701 that works with main audittopicsinthefinancialstatementauditreport.Usingthemethodologybasedin the content analyze, this analyze has three fases establishment the unit, the category and sample analysis material, that results in collect data cited with higher frequency, thereby measuring the given importance for the subjects unbiased and a very objective way. The analyze achieved results, were the answer of the need of standard, because it has a quite informative feature andshowed for the interesting parts the most important subjects analyzed by the audits. From surveys and even though don't have covered a larger field, it was verified through the analyses, the importance of the theme for the auditor's reports, the results obtained were very significant, what emphasizes the audits study importance to provide transparencyinformation.
KEY WORDS: Main audit issues. Audit report. Financial institutions. Audit.

1 INTRODUÇÃO

Inserido em momento de crise os principais assuntos de auditoria por meio da NBCTA 701 (2016), vem com objetivo de modificar o relatório de auditoria das demonstrações contábeis e financeiras, a norma busca dar mais transparência aos relatórios dando ênfase aos assuntos que de acordo com o auditor precisaram de um maior cuidado, de uma maior análise, bem como tiveram uma maiorpreocupação.

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Instituição de Ensino Superior da Paraíba – IESP. E-mail: andre@3dsolucoescontabeis.com.br.
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

Para Gramling et al. (2012) examinar as demonstrações financeiras é um procedimento que está relacionado com a auditoria, pelo fato da auditoria está sendo posto em variadas situações, tais como testes de eficiência e eficácia de procedimentos e/ou departamentos, relatórios financeiros, de setores distintos, tanto público quanto privado, sendo possível até mesmo analisar normas de operações de uma entidade e o regulamento de cunho governamental.

Gramlingetal.(2012)aindacontribuinosentidodeque,aauditoriadasdemonstrações financeiras tem sido definida como processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências relacionadas com afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aferir a correspondência entre essas afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação dos usuários interessados.

Ummarconocontextobrasileiro,emqueserefereaomercadodeações,ocorreu em 22 de março de 2017 segundo o (Conselho de Valores Mobiliários), quando houve a fusão entre a Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de SãoPaulo(BM&FBovespa) e a Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos(Cetip). Apartir de então, foicriado a B3– Brasil, Bolsa e Balcão, no qual passaram a ser a quinta maior bolsa de mercado de capitais e financeiro do mundo.

Aleinº6.404/76(Lei das Sociedades por Ações) vale salientar a importância do conhecimento do mercado de capitais, visto que as empresas nos quais negociam sua sações, aquelas denominadas Sociedades por Ações (S.A) de capital aberto e regidas pela Leinº6.404 de 1976 necessitavam divulgar suas informações financeiras, no intuito decaptarfundos.

Devido a precisão de confiança, por parte dos investidores em relação as informações divulgadas, fez-se então presente o papel do auditor independente e com isso sua opinião acerca das informações contábeis e financeiras perpetraram cada vez mais impactantenessemercado. Nessa perspectiva, este estudo traz como referênciaos relatórios de auditoria independentes, em que se referem as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de auditoria –NBCTA, tendo como foco principal analisar os principais impactos trazidos pela NBCTA 701(2016), que trata dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, norma que trata dos principais assuntos de auditoria. Desse modo, a amostra da pesquisa irá limitar-se a dez instituições financeiras listados na B3 e os seus impactos causados pela mudança da norma norelatório.

Diante desse contexto, por meio das análises da opinião do auditor independente e sua inserção dentro de um mercado que exige confiança das informações contábeis e

financeiras divulgadas, o trabalho pretende responder ao seguinte questionamento: Qual o impacto da mudança do relatório de auditoria, trazido pela NBC TA 701 (2016) que trata dos principais assuntos de auditoria em 10 instituições financeiras listadas na B3?

O principal objetivo, é identificar os motivos que resultaram a implementação da NBC TA 701 (2016), dando ênfase à sua eficiência e eficácia em relação aos principais assuntos de auditoria e suas peculiaridades nas instituições financeiras listadas na B3. Ademais, como objetivos específicos, pretende-se avaliar assim o impacto positivo ou negativo de acordo com a mudança no formato do relatório; observar os critérios adotados a necessidade do tratamento das informações necessárias para atendimento das partes interessadas.

O que impulsionou a realização desse trabalho foi entender melhor a implantação ocorrida com a norma NBC TA 701 (2016), sobre os principais assuntos de auditoria, descrevendo os conceitos, definições, decisões e amostra no aspecto da auditoria com essa mudança para investidores, analistas, *stakeholders* (partes interessadas) com base nos princípios que regem a Auditoria no Brasil.

Este estudo justifica-se, pela contribuição fundamental e amadurecendo o tema sobre pesquisas relacionadas a auditoria independente das demonstrações,e evidenciação do relatório com as opiniões dos auditores, com isso não se tornando apenas uma ferramenta de cumprimento de exigência, mas tornando a mesma valiosa no processo decisório de analistas, investidores e usuários dasdemonstrações.

A fundamentação teórica e metodológica se baseia no estudo cientifico por meio de coleta de dados e análise de conteúdo, no qual o objeto de estudo é o registro em si, presente em um texto ou em um documento (JÚNIOR; WILSON, 2005), sendo utilizado os relatórios de auditoria divulgados na B3 de instituições financeiras no período de 2017 sobre a ótica da NBC TA 701 (2016) – Principais assuntos de auditoria.

O trabalho fundamenta-se por meio do Manual de Auditoria de Longo (2015), a obra intitulada: o relatório de Auditoria de Longo(2017), a tradução do livro de Auditoria Gramling etal.(2012), assim como o trabalho de Wanderley(2017) sobre as expectativas da auditoria no Brasile Castro, Vasconcelos e Dantas(2017) nos quais trazem as discussões sobre os relatórios de auditoria no contexto das instituições financeirasbrasileiras.

A pesquisa está estruturada da seguinte forma: além dessa introdução, na fundamentação teórica será descrito os principais conceitos com relação as normas de auditoria e os principais assuntos de auditoria no contexto das instituições financeiras.

Logo após, serão descritos os procedimentos metodológicos, em seguida serão apresentadas as análises dos resultados e discussões e por fim as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃOTEÓRICA

2.1 AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕESFINANCEIRAS

A auditoria e a contabilidade tiveram uma evolução em conjunto, de acordo com a desenvolvimento das formas de fazer negócio juntamente com os existentes que foram sendo aprimorados com isso aumentando seu nível de complexidade e atrelando um maior risco de informações incorretas ou distorcidas da real situação, patrimonial, econômica e financeira das entidades. Segundo Camargo etal.(2006), vale salientar que o papel da auditoria é fundamental com a valorização e fortalece os serviços contábeis de forma geral, pois a auditoria confere e dar credibilidade, aumentando o nível de segurança para usuários das demonstrações e dos relatórios elaborados peloscontadores.

A auditoria das instituições financeiras, seguem o plano contábil das instituições do sistema financeiro nacional (COSIF), que foi implementado pelo Banco Central do Brasil (BACEN) unificou os diversos planos contábeis das instituições integrantes do sistema financeiro nacional, com o objetivo de uniformizar os procedimentos de registro, bem como elaboração das demonstrações financeiras e para facilitar avaliação do desempenho, análise e controles contábeis.

Sobre a auditoria das demonstrações econômico-financeiras, Longo (2015) descreve que sua finalidade é aumentar o grau de confiabilidade, com isso dando mais credibilidade das informações e aos usuários. Tais demonstrações que visam informar o resultado de forma qualitativa e quantitativa com menor índices de distorções, com isso mostrando a realidade dos recursos em uma determinada data (LONGO, 2015).

Na perspectiva de Gramling et al. (2012), a auditoria é uma função especial que comprova por meio de relatórios a situação financeira de uma empresa e assume a responsabilidade pública perante todos os interessados, com isso essa representação tem muita confiabilidade e induz muitos a acreditarem nas informações auditadas que caso estejam com algum vicio, ou alguma distorção grave tenha se perpetuado os usuários podem ser altamente prejudicados.

Ainda conforme Gramling et al. (2012), o processo de auditoria das demonstrações, é um processo sistêmico que visa a obtenção junto com a avalição objetiva de evidências que

estão diretamente relacionadas a afirmações ligadas a ações e eventos econômicos, aferindo ligação entre essas afirmações, bem como a utilização de premissas adotadas a comunicação dos resultados aos interessados.

Desse modo, a auditoria visa por meio de processo, buscar e coletar evidências que possam comprovar situações que são geralmente disponibilizadas por administradores bem como outras partes, a partir desse passo avaliar essas afirmações confrontando com prudência os objetivos, tais como padrões de controle interno, princípios contábeis aceitos, padrões internacionais das divulgações e por último divulgando e comunicando suas as partes interessadas a conclusão da auditoria (GRAMLING et al., 2012)

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria - NBC TA 200 (2016), no que tange o item 3, sobre os "Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria", descreve que o objetivo da auditoria é:

> Aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. [...] A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

Enquanto a contabilidade mensura, controla o patrimônio e os resultados, a auditoria visa confirmar ou não a veracidade das informações produzidas pela contabilidade. Segundo Vicente (2011, p.11) a auditoria pode ser definida como:

> A atividade de levantamento e de avaliação sistemática de procedimentos e tarefas de uma determinada área. Essa atividade de levantamento e avaliação está geralmente associada a um conjunto de normas – internas e/ou externas, legais ou não – que devem ser verificadas, ou auditadas por um profissional especializado.

Logo a auditoria tem importância fundamental, destacando-se pela confiabilidade das informações transmitidas aos usuários, garantido a credibilidade e também um menor risco aosinvestidores e com menores distorções, divulgando as partes interessadas de forma mais clara possível a real situação da entidade em análise.

2.2 RELATÓRIO DEAUDITORIA

Anteriormente conhecido por parecer de auditoria ou parecer do auditor, o relatório do auditor independente tem sustentação na exposição da materialidade do trabalho do auditor,

que de acordo com a NBCTA700(2016), nos quais os objetivos são baseados em:formaruma opinião acerca das demonstrações contábeis utilizando como meios para essa conclusão a análise das evidências que foram obtidas por meio da auditoria e explicitar claramente por escrito e por meio do relatório sua opinião com embasamentosuficiente.

A NBC TA 700 (2016) trata especificamente da apresentação do novo relatório de auditoria, que até então recebia o nome de parecer e era composto por três parágrafos, introdutório, de extensão e opinião, porém na nova estrutura passou a ter cinco parágrafos, sendo dois de responsabilização, um da administração e outro dos auditores independentes, delimitando a atuação e responsabilidade dos agentes envolvidos, no processo de divulgação financeira, tendo também os parágrafos de ênfase e outros assuntos são caracterizados por prerrogativa a serem utilizados pelos auditores.

De acordo com a NBC TA 700 (2016), o auditor para formar sua opinião precisa necessariamente avaliar se conseguiu obter segurança razoável de que tais demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes, distorções essas que podem mudar o cenário econômico e financeiro da empresa independentede causada por erro ou fraude.Paraconseguir obter essa conclusão avalia-se considerar se a conclusão do auditor foi obtida com base em evidência suficiente e apropriada de auditoria, e ainda avaliar se as distorções que não foram corrigidas são relevantes de forma individual ou em conjunto, bem como outras avaliações exigidas (NBC TA 700, 2016).

Salientando que para a formação da opinião o auditor independente precisara analisar ainda se as demonstrações contábeis elaboradas estão com os aspectos relevantes, e aestrutura do relatório financeiro aplicável está de acordo com os requisitos. Tal avaliação incluirá considerando aspectos qualitativos de políticas contábeis da entidade, avaliando ainda os indicadores utilizados pela administração, avaliando se houve alguma tendência nos julgamentos da mesma conforme disposto na NBC TA 700 (2016), formação da opinião sobre as demonstraçõescontábeis.

A Auditoria Independente destaca-se por sua relevância, por ser uma ferramenta de importante de tomada de decisão qualificando as demonstrações. Suas Normas demonstram a importância e o grau de responsabilidade do profissional.

No Quadro 1, a seguir, segue as principais Normas de Auditoria utilizadas pelos auditores independentes.

Normas	Objetivo	Alcance
NBC TA 240 (R1) (2016)	Responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações.	Trata da responsabilidade do auditor em relação a fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Detalhando a forma de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, bem como a Resposta do auditor aos riscos avaliados devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
NBC TA 315 (R1) (2016)	Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante	Trata da responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade.
NBC TA 706 (2016)	Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente	Trata de comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor, quando: (a) Chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis; (b) Chamar a atenção dos usuários para quaisquerassuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para o usuário entender a auditoria.
NBC TA 710 (R1) (2016)	Informações comparativas – Valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas.	Trata da responsabilidade do auditor independente relacionadas às informações comparativas na auditoria de demonstrações contábeis.
NBC TA 720 (2016)	Responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis.	Trata das responsabilidades do auditor, sejam elas financeiras ou não financeiras (que são as demonstrações contábeis e o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis), incluídas no relatório anual da entidade. O relatório anual da entidade pode ser um único documento ou um conjunto de documentos que servem à mesmafinalidade.

Quadro 1: Principais normas de auditoria
Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Com isso as demonstrações podem ser apresentadas dois tipos de relatório, com modificação, ou sem modificação que de acordo com a NBC TA 705 (2016) e NBC TA 700 (2016) respectivamente, sem modificação ou sem ressalva é quando o auditor conclui que asdemonstrações foram elaboradas em todos os aspectos relevantes de acordo com a estrutura financeira aplicável, e com modificação existem três formas: opinião com ressalva, adversaou abstenção de opinião, sendo que a com ressalva informa a existência de distorções relevantes,

porém não generalizadas, a adversa é quando o auditor identifica distorções relevantes e generalizadas, enquanto a abstenção é quando o auditor verifica impossibilidade de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada nas demonstraçãocontábeis.

A obrigatoriedade a que essas empresas são impostas é que as demonstrações contábeis precisam ser acompanhadas do relatório do auditor e essas estão expostas pela lei nº11.638/07, em seu art. 3, onde tanto as sociedades de grande porte, quanto as empresas de capital aberto com as disposições da Lei nº 6.404/76, precisarão ser auditadas por auditor registrado na Comissão de ValoresMobiliários.

Ademais, a NBC TA 700 (2016) ainda dispõe que deve ser incluso no relatório das demonstrações contábeis, de quem é a responsabilidade dessas demonstrações, o auditor no caso não precisa fazer referência a administração de forma especifica, porém deve usar termo que esteja apropriado no contexto da estrutura legal. Que em algumas situações podem estar referenciadas a governança corporativa.

Nesse sentido, a inclusão no relatório de auditoria dos principais assuntos de auditoria que veio com a NBC TA 701 (2016), destaca que o auditor precisa determinar quais assuntos, entre todos os assuntos expostos na auditoria deverá ter uma atenção mais representativa significativamente durante o processo de auditoria, tornando maior o cuidado com as informações eexpondo ao máximo essas informações necessárias aos usuários e a auditoria que vai analisar de forma mais minuciosa essasinformações.

De acordo com a análise de Castro, Vasconcelos e Dantas (2017), vale destacar, que o parágrafo denominado "outros assuntos de auditoria", tem atuação fundamental na comunicação de questões não expostas nas demonstrações financeiras, porém dado o julgamentodoauditor,taisinformaçõessãorelevantesparaadevidoentendimentodaauditoria por seus usuários, e se referem ao processo deauditoria.

Com isso, entende-se que o relatório de auditoria obedece sempre a uma estrutura especifica que sendo analisado de forma particular a auditoria remete as demonstrações contábeis a uma conjuntura de mais fácil entendimento, portanto melhor atendendo os usuários interessados e fomentando de forma a aumentar a credibilidade e confiança aos relatórios e das demonstrações financeiras, trazendo consigo informações úteis e mais relevantes para a tomada dedecisão.

2.2.1 Principais Assuntos deAuditoria

Ainserçãodoparágrafoquetrataos principaisassuntosdeauditoriafoiamudançaque mais impactou na contribuição do novo relatório de auditoria. Tal normatização que foi implantada

pela NBCTA701(2016)sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, tem como objetivo fazer com que o relatório seja mais informativo, fornecendo informações relevantes e que antes estavam obscuras na norma, após sua inclusão a norma, os usuários estão sendo beneficiados no entendimento acerca da entidade que está sendo auditada.

Os principais assuntos de auditoria, tem a finalidade de detalhar o que foi exigido de atenção mais significativa pelo auditor, durante analise da auditoria dando mais transparência a informação, e favorecendo a troca da comunicação com as partes interessadas, concedendo aos usuários informações que até então não estavam disponíveis.

Vale destacar ainda que de acordo com a NBCTA701(2016), a obrigatoriedade é para empresas listadas na bolsa de valores, a B3 considerando as empresas que negociam noBrasil. Porém, a NBC TA 701 (2016) também é aplicada quando o auditor for obrigado por meio de lei, ou regulamento a comunicação dos principais assuntos de auditoria em seu relatório nas demonstrações contábeis. Não sendo proibido, as demais empresas poderão utilizar dessa norma em seus relatórios, até por quê a padronização do relatório facilita a interpretação, e aumenta o grau de comparabilidade dasinformações.

Segundo o Instituto dos Auditores Independente do Brasil IBRACON (2017), os principais assuntos de auditoria, é uma novidade das mais importantes a serem aplicados no relatório de auditoria, pois o mesmo exigiu atenção significativa do auditor, a temas do qual foi dado mais importância pelo auditor, inclusive colocando a governança para discutir os assuntos relatados ao longo do ano, tendo como exemplo dos principais assuntos de auditoria no caso de bancos teríamos a provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD) que certamente será bastante citado na análise da auditoria devido sua relevância e importância nas demonstrações financeiras (IBRACON,2017).

Por estudo realizado pelo IBRACON (2017) durante o primeiro ano que foi aplicado a norma NBC TA 701 (2016), foram levantados os principais assuntos de auditoria por tipo de segmentos de mercado das companhias abertas listadas na B3, conveniente para avaliação da norma, pois os assuntos ao qual foram dado mais atenção trouxeram uma realidade que antes ficava oculta na maior parte dessas companhias, já que foram mostrados nos relatórios o que mais preocupou, ou o que mais foi esmiuçado dentro das demonstrações financeiras dessas companhias, trazendo com isso razões significativas para valorização do tema.

Desse modo, dando destaque ao segmento bancário, o tema mais preocupante foi a Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa(PCLD), e o tema mais comentado no geral

sem segmentação foi o valor recuperável de ativos não financeiros conhecido como (*Impairment*) por envolver premissas de julgamento, segundo o IBRACON(2017).

Após o destaque dos aspectos relacionados ao tema proposto nessa pesquisa, pode-se chegar a um consenso de que a premissa trazida por meio da NBC TA 701 (2016) sobre os principais assuntos de auditoria, são relevante para poder destacar os níveis de informações qualificadas por meio da implementação da norma, principalmente no que se refere a maior credibilidade e confiança nas informações, pois agora os usuários poderão avaliar o que foi dado mais importância nas auditorias, estando mais seguro para investir na empresa,deacordo com o resultado alcançado pela auditoria e dando mais atenção ao relatório do auditor independente, que antes era difícil saber quais as dificuldade e os temas mais importantes avaliados daquelacompanhia.

3 METODOLOGIA APLICADA

A metodologia aplicada é de maneira contundente a forma de demonstrar o que foi utilizado para realizar a pesquisa. Método é precisamente a sistemática utilizada de forma racional que permite ao pesquisador mais segurança economicidade de tempo permitindo o alcance do objetivo desejado (MARCONI; LAKATOS, 2003). Com isso chegando ao conhecimento e pode-se traçar estratégias que tratem de forma verdadeira, e válida e ainda auxiliar nas decisões do pesquisador segundo Marconi e Lakatos (2003).

Segundo Moretti (2008, p.21) “Com relação ao emprego do método ou abordagem qualitativa está difere do quantitativo pelo fator de não empregar dados estatísticos comocentro do processo de análise de um problema”. Desta forma o presente artigo baseia-se na análisede conteúdo, ponderando características de formas qualitativas de companhias listadas na B3, sendo resumido a pesquisa a instituições financeiras, visando avaliar o que foi alterado e qual ênfase estão os relatórios de auditoria estão dando a essas empresas de acordo com a norma NBC TA 701 (2016) que trata dos principais assuntos de auditoria, com isso analisando as informações geradas e destacando a importância advinda da implantação desserelatório.

Segundo Chizzotti (2018) a análise de conteúdo, objetiva e relaciona os dados citados com maior frequência, sejam, temas, palavras ideias contidas em um texto, e como objetivo de medir a importância dada a vários assuntos, o tipo de análise do que está sendo comunicado em si, com a pretensão de assegurar uma análise não tendenciosa e bastante objetiva.

Para (JÚNIOR; WILSON, 2005) a análise de conteúdo pode e está além do discurso, pois o silêncio, tom de voz também falam ela contempla o registro de forma geral, ou seja, texto, documento, uma fala ou vídeo. A análise possui três fases, estabelecimento da unidade, da categoria e amostra de material de análise.

Sendo assim, este estudo utiliza-se enquanto técnica da análise de conteúdo de forma exploratória e qualitativa, dando ênfase aos principais aspectos dos textos do relatório de auditoria e explanando os principais assuntos de auditoria.

O presente trabalho visa analisar dentro da B3, no segmento financeiro, as instituições financeiras de capital aberto, com uma amostra de 10 empresas, tendo em vista que é pretendido analisar de forma qualitativa, ou seja, detalhadamente, os relatórios extraindo assim, os principais assuntos de auditoria, justificativas, e evidências encontradas durante as auditorias, acerca dessas entidades dentro dos relatórios deauditoria.

A coleta de dados foi feita por meio do *site* da B3, realizando também consultasdiretas aos *sites* das empresas contempladas na amostra em relações com investidores, com oobjetivo de ter mais informações. Nos relatórios de auditoria e nas demonstrações financeiras tiveram como finalidade a extração das informações dos principais assuntos de auditoria, como também de informações adicionais tais como: firmas de auditoria, tipos de opinião e também informações financeiras das empresas estudadas. Após a coleta de dados das instituições financeiras listadas na B3, as informações foram ajustadas e compiladas. Feito tal coleta e a tabulação dos dados, estes foram extraídos e alocados em planilha eletrônica do *Microsoft Excel*, sendo identificado no Quadro 2 as empresas analisadas, as firmas de auditoria responsáveis pela auditoria, e o tipo de relatório aplicado a cadaempresa.

EMPRESA	**FIRMA**	**OPINIÃO**
BANCO BRADESCO S.A.	KPMG	Sem ressalva
BANCO BTG PACTUAL S.A.	ERNTS & YOUNG	Sem ressalva
BANCO DO BRASIL S.A.	KPMG	Sem ressalva
BANCO INTER S.A.	KPMG	Sem ressalva
BANCO PAN S.A.	PWC	Sem ressalva
BANCO SANTANDER BRASIL S.A.	PWC	Sem ressalva
BRB BANCO DE BRASILIA S.A.	ERNTS & YOUNG	Sem ressalva
ITAÚSA INVESTIMENTO ITAÚ S.A.	BDO RCS AUDITORES	Sem ressalva
ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A.	PWC	Sem ressalva

PARANÁ BANCO S.A.	KPMG	Sem ressalva

Quadro 2: Empresas Analisadas
Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Foi também verificado no Quadro 3 as empresas auditadas e todos os principais assuntos de auditoria identificados nos relatórios emitidos pela auditoria.

EMPRESA	PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA
BANCO BRADESCO S.A.	*Impairment* Mensuração a valor justo Provisão para passivos contingentes Créditos Tributários Provisão técnicas de seguros e previdência Ambiente de tecnologia da informação
BANCO BTG PACTUAL S.A.	Mensuração a valor justo *Impairment* Transações com partes relacionadas Ambiente de tecnologia da informação
BANCO DO BRASIL S.A.	*Impairment* Mensuração a valor justo Provisão para passivos contingentes Provisão técnicas de seguros e previdência Créditos Tributários Participações Societárias
BANCO INTER S.A.	*Impairment* Ambiente de tecnologia da informação
BANCO PAN S.A.	*Impairment* Ambiente de tecnologia da informação Créditos Tributários
. BANCO SANTANDER BRASIL S.A	*Impairment* Créditos Tributários Provisão para passivos contingentes Provisão técnicas de seguros e previdência Mensuração a valor justo Ambiente de tecnologia da informação
. BRB BANCO DE BRASILIA S.A	Ambiente de tecnologia da informação *Impairment* Créditos Tributários Provisão técnicas de seguros e previdência
ITAÚSA INVESTIMENTO ITAÚ S.A.	*Impairment* Mensuração a valor justo Créditos Tributários Provisão para passivos contingentes
. ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A	*Impairment* Mensuração a valor justo Ambiente de tecnologia da informação Créditos Tributários Provisão para passivos contingentes
PARANÁ BANCO S.A.	*Impairment* Créditos Tributários Provisão técnicas de seguros e previdência

Quadro 3: Relação dos Principais Assuntos de Auditoria por Empresa
Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Após o levantamento dos principais assuntos de auditoria, foi feito uma análise de conteúdo, o qual permitiu ser categorizado todos os assuntos separando por categorias, dentro da matriz de categorias de análise, conforme quadro 4.

Categorias de análise	Unidades de Significado
CAT.01 – Avaliação	US01 – *Impairment* US02 – Mensuração a valor justo
CAT.02 – Créditos	US03 – Créditos Tributários
CAT.03 – Participações	US04 –Transações com partes relacionadas US05 – Participações Societárias
CAT.04 – Provisões	US06 – Provisão para passivos contingentes US07 – Provisão técnicas de seguros e previdência
CAT.05 – Tecnologia	US08 – Ambiente de tecnologia da informação

Quadro 4 - Matriz de categorias de análise
Fonte: dados da pesquisa, 2018.

Toda análise de conteúdo foi realizada com o intuito de responder à questão da pesquisa e apontar quais os principais assuntos de auditoria nas instituições financeiras de capital aberto listadas na B3, detectando possíveis impactos, após a implantação da NBC TA 701 (2016), destacando a importância dessa ferramenta para os usuários do conteúdo para as partes interessadas sobre asdemonstrações.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO EDISCUSSÃO

4.1 EMPRESAS ANALISADAS E TIPO DEOPINIÃO

Com o objetivo em verificar se as empresas estão de acordo com a norma NBCTA701 (2016), foram analisadas o espaço de 10 instituições financeiras escolhidas durante a pesquisa e listadas na B3, destacando qual o tipo de relatório foi emitido pelas firmas de auditoria, se sem ressalva quando os aspectos relevantes foram tratados no âmbito da auditoria,comressalva quando algo de relevante foi encontrado ou adverso quando as informações estão incompletas ou incorreta que impossibilite a emissão de relatório com ressalva, e se as mesmas estão em consonância com o novo relatório deauditoria.

Após a realização da análise, percebeu-se que as instituições financeiras analisadas tiveram em seus relatórios de auditoria somente a opinião sem ressalva, visto isso e destacando o que Longo (2017) destaca em seu livro, que caso a empresa de auditoria não

encontre evidencias suficientes e apropriadas de distorções relevantes, distorções essas que possam resultar na modificação da opinião do auditor, podendo ser com ressalva ou adversa de acordo com o nível, se não for considerado aceitável. Com isso destaca-se que as empresas analisadas tiveram suas demonstrações em acordo com as normas vigentes no país, e que não foram solicitados dados adicionais para emissão.

Devido a emissão dos relatórios sem ressalva, pode-se evidenciar que as instituições analisadas além de trabalharem de acordo com as regras, mostram também que há um rígido controle contábil nessas empresas.

Ainda sobre as empresas destacadas, vale ressaltar que das firmas de auditoria responsáveispelaemissãodosrelatórios,trêsdelasintegrampartedeumgrupoqueestãoentre as quatro maiores empresas de auditoria, e são responsáveis por 90% das auditorias das empresas citadas desse artigo, com isso traz-se confiabilidade das análises pelo nível de estrutura dessas empresas e por serem as principais dentro dessemercado.

4.2 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA POREMPRESA

A análise realizada acerca das empresas e os seus respectivos relatórios, foram separados de acordo com os principais assuntos de auditoria, de acordo com as análises contidas no quadro2. Após isso, foram separadas por categorias de análise que podem ser percebidas no quadro 3, dos quais foram criados um total de 5 categorias, assim, dentro dessas categorias foram alocadas 8 unidades de significado, destacando todos os assuntos abordados e categorizando os mesmos de acordo com a similaridade dos assuntos. Com isso, enfatizando e demonstrando de forma mais simplificada as informações contidas no relatório de auditoria e de acordo com a NBC TA 701(2016).

Após a análise foi verificado que todas as empresas analisadas apresentavam os principais assuntos de auditoria nos seus respectivos relatórios, e que um dos assuntos mais citados dentro desses relatórios foi o PCLD, ou seja, provisão para créditos de liquidação duvidosa, que está contido dentro da análise de *impairment*, no qual só consolidou o que foi discutido por meio do estudo realizado pelo IBRACON (2017), afirmando a preferência das firmas de auditoria nesse assunto destacando PCLD, justificado pela relevância das operações de crédito e as incertezas relacionadas à estimativa.

A seguir, serão apresentadas as categorias de análises e seus principais impactos trazidos pelos destaques nos relatórios de auditoria das empresas analisadas por meio do que

se pretende na NBC TA 701 sobre os principais assuntos de auditoria, e que consequentemente foram alocadas porassunto.

4.2.1 Avaliação

Começando pela categoria de análise 01, no quais foram observadas 3 unidades de significado, foi realizado um levantamento das empresas que inseriram no seu relatório as unidades denominadas US01 e US02 conforme quadros abaixo:

Unidades de significado	**EMPRESA**
US01 – Impairment	BANCO BRADESCO S.A.
	BANCO BTG PACTUAL S.A.
	BANCO DO BRASIL S.A.
	BANCO INTER S.A.
	BANCO PAN S.A.
	BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
	BRB BANCO DE BRASILIA S.A.
	ITAÚSA INVESTIMENTO ITAÚ S.A.
	ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A.
	PARANÁ BANCO S.A.

Quadro 5 – *Impairment*
Fonte: dados da pesquisa, 2018

As justificativas do tratamento para a US01 contida do quadro 5 foram focadas nos empréstimos, adiantamentos e ágio que segundo a análise do auditor em seus relatórios de auditoria verificados durante a pesquisa, se deram pela subjetividade do assunto, sendo o mesmo de bastante complexidade, pois envolve também envolvem fatores externos como condições econômicas gerais, fatores internos como histórico de pagamentos dos clientes, condições de garantia dos empréstimos, depende de estimativas de rentabilidade futura baseadas no plano de negócios, as empresas ainda analisam de forma individualizada e coletivas os seus clientes, isso mostra que as empresas têm políticas de tratamento interno para o tema, esse assunto foi relevante para os assuntos de auditoria.

As auditorias nesse caso endereçaram o assunto da seguinte forma, avaliando o desenho, a implementação e efetividade dos controles interno relevantes, revisão de plano de negócios, avaliando as metodologias utilizadas, índices e premissas no cálculo de *impairment*

coletivo, inspecionando documentos, conciliando saldos contábeis com a posição analítica, recálculos e demais.

Combasenasevidênciasobtidaspormeiodosprocedimentos,asempresasdeauditoria consideraram adequados os níveis de provisionamento dos períodosanalisados.

Unidades de significado	EMPRE SA
US02 – Mensuração a valor justo	BANCO BRADESCO S.A.
	BANCO BTG PACTUAL S.A.
	BANCO DO BRASIL S.A.
	BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
	ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A.
	ITAÚSA INVESTIMENTO ITAÚ S.A.

Quadro 6 – Mensuração a valor justo
Fonte: dados da pesquisa, 2018

As justificativas do tratamento para a US02 contida do quadro 6 se deram pelo motivo das empresas citadas negociarem e avaliarem os instrumentos financeiros, pois em todos os casos esses valores representam parte significativa do ativo e com grande movimentação. Quando esses títulos são ativamente negociados no mercado tem uma maior objetividade na determinação dos valores, porém quando esses títulos não são observáveis no mercado, ounão tem o preço definido em mercado, fica mais subjetivo essa avaliação a valor justo tendo com isso uma necessidade de julgar a estimação desses valores, esse assunto foi relevante para os assuntos deauditoria.

Asauditoriasnessecasoendereçaramoassuntodaseguinteforma,avaliandoodesenho, a implementação e efetividade dos controles internos, destinados a mensurar esses ativos, por meio de suporte técnico especializados em instrumentos financeiros, avaliando os modelos utilizados, os parâmetros e informações nos modelos de precificação erecálculos.

Combasenasevidênciasobtidaspormeiodosprocedimentos,asempresasdeauditoria consideraram adequados que os critérios utilizados são aceitáveis no contexto das demonstrações contábeis consolidadas tomadas emconjunto.

4.2.2 Créditos

A categoria de análise 02, onde foi observada 1 unidade de significado, foi feito um levantamento das empresas que inseriram no seu relatório a US03 conforme quadro abaixo:

Unidades de significado	EMPRE SA
US03 – Créditos Tributários	BANCO BRADESCO S.A.
	BANCO DO BRASIL S.A.
	BANCO PAN S.A.
	BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
	BRB BANCO DE BRASILIA S.A.
	ITAÚSA INVESTIMENTO ITAÚ S.A.
	ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A.
	PARANÁ BANCO S.A.

Quadro 7 – Créditos Tributários
Fonte: dados da pesquisa, 2018

As justificativas do tratamento para a US03 contida do quadro 7 foram focadas no imposto de renda e contribuição social, decorrente de diferenças temporárias na base de cálculo desses tributos, bem como prejuízos fiscais, sabendo que o lucro líquido é reconhecido contabilmente na medida em que haja expectativas de lucros tributáveis futuros para a realização dos mesmos, atendendo as alterações que ocorrem no ambiente econômico ou regulatório dos seus mercados de atuação, bem como ao investimento registrado pelo método de equivalência patrimonial na controlada cuja realização também dependa de estimativas de rentabilidade futura, esse assunto foi relevante para os assuntos deauditoria.

As auditorias nesse caso endereçaram o assunto da seguinte forma, testaramodesenho, a implementação e efetividade dos controles internos relevantes, avaliando osindicativosde que os ativos possam ter sofrido desvalorização. Avaliação do suporte técnico especializado em finanças corporativas e tributos, analisou-se a razoabilidade dos testes matemáticos realizados juntamente com a análise histórica dos resultados projetados em consonância com os realizados. Combasenasevidênciasobtidaspormeiodosprocedimentos,asempresasdeauditoria consideraram adequados os níveis de créditos mensurados dos períodosanalisados.

4.2.3 Participações

A categoria de análise 03, no qual foram observadas 2 unidades de significados, foram feitos um levantamento das empresas que inseriram no seu relatório a US04 e US05 conforme quadro abaixo:

Unidades de significado	EMPRE SA
US04 –Transações com partes relacionadas	BANCO BTG PACTUAL S.A.
US05 – Participações Societárias	BANCO DO BRASIL S.A.

Quadro 8 –Transações com partes relacionadas e Participações Societárias
Fonte: dados da pesquisa, 2018

As justificativas do tratamento para a US04 contida do quadro 8 foram dadas pela grande estrutura organizacional da empresa com diversos veículos legais no Brasil e exterior. Então devido a esse grande número, ao volume relacionado e ao risco inerente associados a essas transações, esse assunto foi relevante para os assuntos de auditoria.

A auditoria nesse caso endereçou o assunto da seguinte forma, obtendo entendimento das políticas e procedimentos, mapeando as transações, além da obtenção de representação formal a respeito da identificação de todas as partes relacionadas ao banco e suas controladas, foi testado de forma amostral as transações, bem como a eliminação de seus efeitos.

As justificativas do tratamento para a US05 contida do quadro 8 foram dadas pelo fato da empresa analisada, ter participações em várias entidades e segmentos de negócios, com estruturas especificas de investimentos, as quais são controladas por meio de governança corporativa, e levando em conta que essas tem estrutura e regulamentação próprias, o fator de haver transações com necessidades de harmonização e práticas contábeis diferentes bem como interpretações e julgamentos em cada modelo de investimento, esse assunto foi relevante para os assuntos de auditoria.

A auditoria nesse caso endereçou o assunto da seguinte forma, obtendo entendimento dos controles internos chave, harmonização das práticas contábeis na consolidação. Planejamento e comunicação, discursãodos riscos de distorção relevante, e envio de instruções ao auditor das investidas relevantes bem como avaliação dos trabalhos realizados pelos auditores das investidas. Foi também avaliado os controles internos relevantes, a apuração da equivalência patrimonial dasinvestidas.

Portanto, com base nas evidências obtidas por meio dos procedimentos, as empresas de auditoria consideraram adequado o reconhecimento dessas transações dentro do contexto das demonstrações contábeis. Além disso, consideram ainda adequado o tratamento contábil das participações societárias bem como nas demonstrações contábeis individuais econsolidadas.

4.2.4 Provisões

A categoria de análise 04, destacou 3 unidades de significado, dos quais foram feitos levantamentos das empresas que inseriram no seu relatório as US06 e US07 no quadro abaixo:

Unidades de significado	EMPRE SA
US06 – Provisão para passivos contingentes	BANCO BRADESCO S.A.
	BANCO DO BRASIL S.A.
	BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
	ITAÚSA INVESTIMENTO ITAÚ S.A.
	ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A.

Quadro 9 – Provisão para passivos contingentes
Fonte: dados da pesquisa, 2018

As justificativas do tratamento para a US06 contida do quadro 9, se dá pelo fato dessas empresas serem passivas em processos judiciais de natureza fiscal, cível e trabalhista. Pôr o Brasil ter leis e regulamentos de alta complexidade, portanto a mensuração e reconhecimento dessas provisões requer julgamento profissional, devido a relevância dessas informações quea mesma foi bastante tratada naauditoria.

As auditorias nesse caso endereçaram o assunto da seguinte forma, avaliando o desenho, a implementação e a efetividade operacional dos controles internos relacionadosa identificação, avaliação, mensuração e divulgação das provisões. Foram avaliados inclusive,a suficiência das provisões, por meio da avaliação de critérios e premissas, considerando aindaa avaliação do jurídicos, bem como dadoshistóricos.

Combasenasevidênciasobtidaspormeiodosprocedimentos,asempresasdeauditoria consideraram adequado tratamento contábil das provisões para passivos contingentes, bem como nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas.

Unidades de significado	EMPRE SA
US07– Provisão técnicas de seguros e previdência	BANCO BRADESCO S.A.
	BANCO DO BRASIL S.A.
	BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
	BRB BANCO DE BRASILIA S.A.
	PARANÁ BANCO S.A.

Quadro 10 – Provisão técnicas de seguros e previdência
Fonte: dados da pesquisa, 2018

As justificativas do tratamento para a US07 contida do quadro10 se dão pelo fato dessas empresas possuírem contratos de seguros, e previdência, sendo denominados de provisões técnicas. Porém, são bem subjetivas e com isso envolve um alto grau de julgamento, que incluem premissas e metodologias, entre outras, expectativa de sinistralidade, mortalidade, longevidade, tempo de permanência e taxa de juros. Devido a subjetividade envolvida e o impacto de eventuais mudanças nas premissas teriam no valor das provisões técnicas, esse assunto foi relevante para os assuntos deauditoria.

Asauditoriasnessecasoendereçaramoassuntodaseguinteforma,avaliandoodesenho, a implementação e a efetividade operacional dos controles internos relevantes relacionados as provisões técnicas. Bem como suporte de especialistas na área atuarial, avaliação das metodologias utilizadas na mensuração das provisões e no teste de adequação dos passivos. Também foi avaliado a consistências dos dados razoabilidade das premissas, tais como sinistralidade, taxas de juros, longevidade, mortalidade e tempo de permanência, recálculos das provisões.

Combasenasevidênciasobtidaspormeiodosprocedimentos,asempresasdeauditoria consideraram adequado tratamento contábil das provisões técnicas de seguros e previdência, bem como nas demonstrações contábeis individuais econsolidadas.

4.2.5 Tecnologia

A categoria de análise 05, do qual foi observado 1 unidade de significado, foi feito um levantamento das empresas que inseriram no seu relatório a US08 conforme quadro abaixo:

Unidades de significado	**EMPRE SA**
US08 – Ambiente de tecnologia da informação	BANCO BRADESCO S.A.
	BANCO BTG PACTUAL S.A.
	BANCO INTER S.A.
	BANCO PAN S.A.
	BANCO SANTANDER BRASIL S.A.
	BRB BANCO DE BRASILIA S.A.
	ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A.

Quadro 11 – Ambiente de tecnologia da informação
Fonte: dados da pesquisa, 2018

A justificativa dos tratamentos para a US08 contida do quadro 11, foi dado pelo fato dessas empresas possuírem uma estrutura tecnológica para condução de seus negócios, bem como planos de investimentos contínuos para aprimoramento e manutenção do gerenciamento de acessos a mudanças dos sistemas e aplicativos relevantes, e controles automatizados ou componentes automatizados em processos relevantes. Sistema para uso de seus colaboradores, controles para autorizar, monitorar, restringir e/ou revogar acessos são bastante apropriados para mitigar o risco potencial de fraude ou erro decorrentes de acesso indevido, e em função desse elevado nível de investimentos e de dependência, desses sistemas, bem como o alto volume de transações realizados diariamente, esse assunto foi relevante para os assuntos de auditoria.

Asauditoriasnessecasoendereçaramoassuntodaseguinteforma,avaliandoodesenho, a implementação e a efetividade operacional dos controles de acesso, tais como autorização de novos usuários, de revogação tempestiva de usuários desligados, e de monitoramento periódico dos usuários ativos, foram testados com base em amostragem, com auxílio de especialistas, uma vez que é relevante as informações extraídas para elaboração das demonstrações contábeis. Ainda incluídos, avaliação de políticas e senhas, como também das configurações de segurança e controle de mudanças em sistemas e aplicativos.

Com base nas evidências obtidas por meio dos procedimentos, as empresas de auditoria consideraram que as informações extraídas dos determinados sistemas para planejar a natureza, época e extensão dos testes substantivos no contexto das demonstrações contábeis individuais econsolidadas.

Nesse sentido, para melhor percepção dos resultados analisados, foi feito um resumo, constituído das principais evidencias das empresas de auditoria em relação aos principais assuntos analisados, conforme o quadro 12 e resumo de evidências obtidas:

Categorias de análise	**Evidencias Obtidas**
CAT.01 – Avaliação	Avaliação do desenho. Avaliação dos modelos utilizados de precificação Conciliação de saldos contábeis com a posição analítica Controles internos destinados a mensurar esses ativos Implementação e efetividade dos controles internorelevantes. Revisão de plano denegócios Índices e premissas no cálculo de *impairment* Suporte técnico especializados em instrumentos financeiros.
CAT.02 – Créditos	Análise histórica dos resultados projetados com os realizados Avaliação do desenho Avaliação dos ativos que possam ter sofrido desvalorização Implementação e efetividade dos controles internos relevantes Razoabilidade dos testes matemáticos realizados Suporte técnico especializado em finanças corporativas e tributos.
CAT.03 – Participações	Apuração da equivalência patrimonial das investidas. Avaliação dos controles internos relevantes Avaliação dos trabalhos realizados pelos auditores das investidas Envio de instruções ao auditor das investidas relevantes Harmonização das práticas contábeis na consolidação Mapeamento as transações Obtendo entendimento das políticas e procedimentos Obtendo entendimento dos controles internos chave Planejamento e discursão dos riscos de distorçãorelevante Representação formal identificando todas as partes relacionadas Teste amostral das transações e eliminação de seusefeitos.

CAT.04 – Provisões	Avaliação Atuarial Avaliação das metodologias na mensuração das provisões Avaliação do desenho Avaliação dos dados históricos Identificação, avaliação, mensuração e divulgação das provisões Avaliação de suficiência das provisões por critérios e premissas Implementação dos controles internos relevantes Recálculos das provisões Representação formal identificando todas as partes relacionadas Suporte de especialistas na área atuarial Teste amostral das transações e eliminação de seus efeitos. Teste de adequação dos passivos.
CAT.05 – Tecnologia	Avaliação do desenho Configurações de segurança e controle de mudanças em sistemas e aplicativos. Implementação e efetividade dos controles de acesso Informações extraídas para elaboração das demonstrações contábeis Avaliação de políticas e senhas Suporte de especialistas

Quadro 12 – Resumo das Evidências Obtidas
Fonte: dados da pesquisa, 2018

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi identificar os motivos que resultaram a implementação da NBC TA 701 (2016). Por meio do que foi desenvolvido neste estudo, foi possível analisar os relatórios de auditoria independente em instituições financeiras, nos quais foram feitos com o intuito de observar o tratamento dos principais assuntos de auditoria. Além disso, possibilitou uma análise mais detalhada sobre as justificativas dos assuntos destacados pelos auditores, e suas evidências para embasamento da opinião sobre as demonstrações auditadas.

Permitindo dessa forma mostrar os motivos da implementação da norma NBC TA 701 (2016) destacando as necessidades por características qualitativas nos assuntos de auditoria analisados, trazendo clareza e objetividade para as partes interessadas, tendo um impacto positivo para as demonstrações, pois deixou evidente os temas mais relevantes nos relatórios, durante os trabalhos de auditoria.

Dadoaimportânciadoassunto,oestudoénecessáriopoisvisafacilitaro entendimento dos usuários de uma forma mais ampla, tornando mais fáceis de serem analisadas principalmente pelas partes interessadas. Tornando-se, tanto para o meio acadêmico e profissional impactante, devido as suas características detalhadas, que visam a credibilidade das informaçõespublicadas.

A pesquisa teve como limitação a falta de acesso aos procedimentos de auditoria realizados para busca das evidencias, os papeis de trabalho e outros documentos que foram

utilizados para fundamentar a opinião do auditor, resultando dessa forma a não generalização desse estudo, visto que não foram abrangidas todas as informações.

Como sugestão para pesquisas futuras, realizar estudos com o processo de auditoria do início ao fim, avaliando os principais assuntos de auditoria, e verificando se os mesmos foram realmente significativos para serem analisados, e se algo externo a empresa auditada poderia afetar a opinião do auditor. Também poderia ser sugerido a análise de uma amostra maior de empresas, no qual pudesse abranger outras atividades e também com opinião no relatório de auditoria modificado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações.** Publicado em 17 de dezembro de 1976. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 24 out. 2018.

BRASIL. Lei n° 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Publicado em 17 de dezembro de 1976. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 06 nov. 2018.

B3, **Brasil, Bolsa Balcão.** Disponível em <http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm>. Acesso em 28 nov. 2018.

Bacen,**Banco central do Brasil.** Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/legado?url=https:%2F%2Fwww.bcb.gov.br%2Fhtms%2Fcosif%2Fdefault.asp>. Acesso em 21 Jan. 2019.

CAMARGO, Raphael Vinicius Weigert; PEPINELLI, Rita de Cássia Correa; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. Uma abordagem sobre os riscos de auditoria na emissão do parecer. **Semana do Contador**, 2006.

CASTRO, Rafael Lopes Cardozo; VASCONCELOS, João Paulo Barros; DANTAS, José Alves. Impactos das normas internacionais de auditoria nos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL- Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 9, n. 1, p. 1-20, 2017.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. Cortez editora, 2018. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200: Objetivos gerais do** auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. **Brasília: CFC, 2016.**

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 240: Responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações.** Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 315: Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.** Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 700: Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.** Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 701: Principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.** Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705: Modificações na opinião do auditor independente.** Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 706: Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.** Brasília: CFC, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 710: Informações** comparativas – Valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas. Brasília: CFC, 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 720: Responsabilidade do** auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis. **Brasília: CFC, 2016.**

CONSELHO DE VALORES MOBILIARIOS. **COMBINAÇÃO ENTRE BMF/BOVESPA e CETIP** Disponível em: <(http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2017/20170322-2.html>. Acesso em 04 nov. 2018.

GRAMLING, Audrey A.; LARRY, E. Rittenberg.; KARLA, M. Johnstone. **Auditoria.** Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 7º. ed. Norte Americana: Cengage Learning, 2012.

IBRACON, **A Experiência da Aplicação do Novo Relatório do Auditor** 1º Ano. Jun. 2017. Disponível em:<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>. Acesso em: 18 nov. 2018.

JÚNIOR, Wilson Corrêa da Fonseca; WILSON, C. Análise de conteúdo. **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação. São Paulo: Atlas**, p. 380, 2005.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Relatórios de auditoria.** 1º. ed. São Paulo: Trevisan, 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed.-São Paulo: Atlas, 2003.

MORETTI, Neuza. Manual de Metodologia Científica: Como elaborar trabalhos acadêmicos. **União de Ensino Superior de Cafelândia**, 2008.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Auditoria Contábil**. Livro Didático da Disciplina Auditoria Contábil do Curso de Graduação a Distância em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2011.

WANDERLEY, Luís Eduardo Teixeira Leal. **As Diferenças de expectativas em auditoria no ambiente brasileiro**. 2017. Tese de Doutorado.

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL: ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS

Danubya Santos de Oliveira Carvalho[1]
Isabella Christina Dantas Valentim[2]

RESUMO: Este trabalho tem como objetivo apresentar um estudo sobre a incidência de ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, pois quando setrata de tal incidência, devemos estar atentos para algumas peculiaridades que estão presentes na apuração do ISSQN sobre esta atividade. Durante o decorrer do trabalho foram utilizadas legislações, a exemplo da Lei Complementar nº116/2003, a Súmula Vinculante nº31, alguns agravos regimentais e fontes bibliográficas. O trabalho foi realizado através de uma pesquisa qualitativa, no qual foi alcançado através de estudo de caso com profissionais que atuam com este tipo de apuração na cidade de João Pessoa-PB, tendo em vista contribuir com profissionais e estudantes que estão voltados para esta atividade, descrevendo as percepções existentes entre a incidência do ISSQN na ocasião da locação sem operador e na ocasião da locação com operador e traz a análise do demonstrativo de uma empresa modelo que realiza sua apuração através do regime tributário Simples Nacional. A pesquisa obteve como principais resultados através de contribuições, diferentes formas de apuração e alguns pontos que fazem a diferença no momento da apuração. Conclui-se que a pesquisa entendeu que a incidência do ISSQN dependerá da forma de locação e de como foi realizado o contrato de locação.
PALAVRAS-CHAVES: Locação de Máquinas e Equipamentos. ISSQN. Construção civil.

ABSTRACT: This paper aims to present a study about the ISSQN incidence in civil construction machineandequipmentleasing, forwhen it comestosuchincidence, one must be attentive to some peculiarities at the ISSQN assessment over this activity. Along the work, some legislation was used, such as Complementary Law No. 116/2003, binding Precedent No. 31, some specific appeals and bibliographic sources. The work was carried out through a qualitative survey, which was accomplished by a case study with professionals who work with this type of assessment in João Pessoa city-PB. In order to contribute the professionals and students who are focused on this activity, it was described the existent perceptions between the ISSQN incidence on the occasion of leasing with and without an operator. Moreover, this work also presents the earnings analysis of a model company that performs its assessment through the Simple National tax regime. The main results of the research highlighted that through the contributions there are different assessment types and that some points make the difference at the moment of the assessment. It is concluded that the incidence of ISSQN depends on the leasing type and how the leasing contract was carried out.
KEY WORDS: Machinery and Equipment Rental. ISSQN. Construction.

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais o profissional contábil tem um grande desafio na execução de suas atividades, pois além de ter toda demanda diária, existe a necessidade de se estar sempre atualizado, principalmente com relação aos normativos, uma vez que a legislação brasileira passa por constantes atualizações. Com isso, o profissional contábil precisa

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP, E-mail: danubyasantosoliveira@gmail.com;
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestrado em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira, E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com.

estar atento a tais mudanças,pois trabalha para atender tanto a legislação fiscal como a societária.

Partindo deste contexto, se tornou necessário avaliar a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, uma vez que este imposto é regido pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, se configurando em um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal. O art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 diz o seguinte:

> O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, 2003, p. 03).

Já o art. 565 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 que institui o Código Civil Brasileiro diz: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição." (BRASIL, 2002, p. 01).

Desta maneira, este estudo se embasa a partir da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, pela Leinº10.406, de 10 de janeiro de 2002, pela Súmula Vinculante nº31, de 04 de fevereiro de 2010, pelo livro "Curso de Iniciação em Direito Tributário" do autor Aires F. Barreto (2004), pelos artigos: "O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003" (2004) e "O ISS e a locação ou cessão do direito de uso" (2004) ambos do autor Hugo de BritoMachado.

Uma vez que, encontrado uma divergência entre locação e serviço ,a presente pesquisa pretende responder o questionamento: **Como é realizada a apuração do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil?** Para responder a esta inquietação, será analisado como é feito o cálculo da apuração do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, através da visão dos profissionais que atuam na cidade de JoãoPessoa-PB.

Assim, pretende-se, levantar através de pesquisa bibliográfica as formas de cálculo do ISSQN, seus conceitos e contribuições; avaliar sua incidência na ocasião da locação sem operador e na locação com operador; analisar através de demonstrativo de uma empresa modelo enquadrada no regime tributário Simples Nacional como a divergência na forma de apuração do ISSQN afetará o lucro líquido daentidade.

No momento em que foi encontrado o desafio de buscar informações sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil, foi iniciada a prática da pesquisa, pois identificou-se a existência de dúvidas em relação a legislação e consequentemente a forma de apuração, nos quais não deveriam existir. A legislação que trata sobre esse assunto é a Súmula Vinculante de nº 31, que discute sobre a incidência do ISSQN sobre a locação e tem o parecer de diversos ministros que participaram da discussão com relação a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis e que exemplificam a forma de apuração do imposto analisado.

Além disso, pouco se encontra na literatura o tema em questão, no qual considera-se um tema relevante para geração de valor no campo tributário e contribuição para discussões acadêmicas futuras. Devido ao número reduzido de estudos referente a esta temática identificado em levantamento preliminar, pode-se ainda apontar esta pesquisa como uma possível contribuição social, visto que os discentes posteriores terão acesso a este estudo, que possivelmente auxiliarão suas pesquisas e conhecimento teórico para a prática diária no mercado detrabalho.

A adoção enquanto técnica de pesquisa, as entrevistas serão aplicadas às pessoas que trabalham ou já trabalharam com a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil na cidade de João Pessoa/PB, com a intenção de identificar as formas de incidência do ISSQN.

Essa pesquisa apresenta além desta introdução, um estudo sobre a legislação que trata da incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil e a realização desta atividade agregada ao serviço, ou seja, a locação de máquinas e equipamentos para construção civil com operador. Na seção 3, serão descritos os procedimentos metodológicos. Posteriormente será apresentada uma análise com relação ao estudo de caso realizado através da aplicação do guia de entrevista estruturado e uma análise com relação a alteração que haverá no lucro líquido da entidade decorrente da forma de apuração utilizada, na seção 4. Por último será apresentada as considerações finais com relação a pesquisa, na seção 5.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O estudo em questão trata-se de um estudo realizado no ambiente da Contabilidade Tributária, o art.3º do Código Tributário Nacional que é instituído pela Leinº5.172, de 25 de outubro de 1966, conceitua tributo como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nelas e possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"(BRASIL,1966,p.1).

Para realizar a apuração do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos na construção civil é de suma importância a análise da legislação que trata de tal tributo, portanto dentro deste contexto a legislação mais utilizadas e a Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003,quedispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza –ISSQN.

2.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA –ISSQN

Quando se trata do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, no qualé um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, encontra-se dispositivo legal para instituição deste a nível de legislação Federal na Constituição Federal Brasileira de 1988, e na Lei Complementar nº116/2003.

Na Constituição Federal de 1988 o dispositivo legal para cobrança do imposto está no art. 156, inciso III que diz que "compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar" (BRASIL, 1988, p. 70). O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 continha um artigo de nº71, no qual houve a revogação através do art.8º do Decreto-Leinº406, de 1968, este revogado pela Lei Complementarnº116, de 31 de julho de 2003, sendo esta a Lei que dispõe em sua totalidade sobre o Imposto Sobre Serviços de QualquerNatureza.

Dessemodo, a Lei Complementarnº 116, de 31 de julho de 2003 traz em seu art.1º a seguinte descrição: "O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantesda lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador."

Mariz e Nobre (2015, p. 80) contribuem em relação a incidência de ISS sobre os serviços prestados por empresas franqueadas, dizendo que:

> O fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes na lista anexa à LC nº 116/2003, ainda que não se trate de atividade preponderante do prestador. Por outro lado, o ISS é regido pelo princípio da territorialidade, segundo o qual a legislação tributária estadual ou municipal deverá ser aplicada nos limites do seu próprio território. Assim, deve ser cobrado o ISS no município onde efetivamente foi prestado o serviço, independentemente do local onde esteja sediada a matriz daempresa.

Nessa perspectiva, Sette(2012) afirma que a Lei Complementarnº116/2003, instituiu a lista de serviços sujeitos a incidência do ISSQN, ou seja, se o serviço consta nessa lista, nascerá então a obrigação de pagar o imposto. No qual o autor denomina de tipicidade fechada ou cerrada (SETTE,2012).

Diante do exposto, pode-se afirmar através de Leis de cunho Federal e de artigos que discute sobre tal assunto, que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é um imposto que tem como fato gerador a prestação de serviço, onde os MunicípioseoDistritoFederalsão os responsáveis pelo recolhimento do deste.

2.2 O ISS NA LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL SEMOPERADOR

Para se chegar ao entendimento de tal tributação, precisa-se inicialmente entender o conceito de serviço. A respeito deste significado compartilha-se com Machado (2004, p. 5) que descreve: **"**na linguagem comum a palavra serviço é plurissignificativa. A Academia de Ciência de Lisboa a registra em seu dicionário com nada menos do que 34 significados. Em todos eles, porém, geralmente se vê a ideia de ação que atende uma necessidade".

Ainda temos o significado descrito no Novo Diccionário da Língua Portuguesa serviço é "m. Acto ou effeito de servir" (FIGUEIREDO, 1913, p.1876).

Nesse mesmo sentido, Barreto et al. (2012, p. 161) no livro Curso de iniciação em direito tributário também conceitua o que seja serviço: "é prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial. "

Já a respeito do significado de locação o art. 565 da Lei nº 10.406/2002 diz que "na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição"(BRASIL,2002,p.39).

Atualmente a legislação que trata sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a Lei Complementarnº 116, de 31 de julho de 2003, esta Lei é composta por uma lista de serviços, no qual já existia desde a criação da Leinº5.172, em 25 de outubro de 1966, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional. Após a publicação desta Lei, a lista de serviços sofreu algumas alterações e ainda continua sendo atualizada, no entanto ao item em que a pesquisas e detém, refere-se a última alteração, que está na Lei Complementar nº116.

Ademais, ao ser criada, esta Lei Complementar nº 116, na mesma data foi vetado o item 3.01 que descrevia "a locação de bens móveis", pelo seguinte motivo:

> Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles: O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto porem presa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre alocação de bens móveis, decidindo que a expressão"locaçãodebensmóveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com aredação da Lei Complementar nº56, de 15 dedezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa nomes mo sentido, pois a"terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável."Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis. (BRASIL, 2003, p.7).

Para deixar ainda mais claro o entendimento sobre tal tributação foi publicada ainda a Súmula Vinculante nº 31, onde o Ministro Gilmar Mendes na proposta desta diz que "é inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis" (BRASIL, 2010, p.1). Machado (2004, p. 21) acrescenta ainda:

> 3ª - O atendimento de uma necessidade mediante a locação, a cessão ou a permissão do uso de um bem móvel, material ou imaterial, não consubstancia serviço, sendo inconstitucional a norma da lei complementar que defina a competência municipal para instituir o ISS abrangendo tal situação. 4ª - O veto que o Presidente da República apôs ao item 3, sub item 3.01, da lista de serviços que acompanha a Lei Complementar 116/2003, tem apoio no entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual alocação de bens móveis não constitui serviço.

Para Barreto (2004, p.161) “de fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISSQN, por quanto serviços e presta, mediante um “facere”.Em outras palavras, serviço se faz, não se dá. Dito de outra forma: o conceito constitucional de serviçotributável somente abrange as obrigações de fazer.”

Partindo dos conceitos descritos até então, do serviço e de locação, das legislações e artigos, percebe-se que há uma diferença entre os dois termos, enfatizando a análise de como se constrói a incidência do Imposto Sobre Serviço na atividade de máquinas e equipamentos para construçãocivil.

2.3 O ISS NA LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARACONSTRUÇÃO CIVIL COMOPERADOR

No que tange a tributação, quando se trata da locação de máquinas e equipamentos para construção civil com operador, nessa seção será abordado a forma de apuração do ISSQN, no qual a locação está agregada ao serviço.

Em julgamento para construção da Súmula Vinculante nº31, onde esta é uma súmula que discute a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, pode-se encontrar também a posição do Ministro Joaquim Barbosa com relação a tal incidência nas atividades de locação que vem associada aoserviço.

No julgamento da proposta da Súmula Vinculante nº 31 foi realizado a seguinte observação pelo Ministro Cezar Peluso (BRASIL, 2010, p. 5):

> O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Senhor Presidente, se Vossa Excelência me permite, acho que o que o eminente advogado propôs tem certa razão de ser. Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência “dissociada” é desnecessária, porque, quando associada, também não incide. Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim.

Sette (2012, p. 264) em seu artigo intitulado de “A impertinência de Imposto Sobre Serviço – ISSQN sobre locação de bens móveis, bem como da exigência de nota fiscal de serviço para comprová-lo” declara que:

> Quando houver locação de bens móveis conjugada com serviços de assistência técnica/similares, é ilícita e indevida a cobrança de ISSQN sobre o valor do bem móvel (obrigação de dar, em regra, a principal), sendo permitida a exação, apenas sobre os serviços (obrigação de fazer, em regra, acessória). Ou seja, a existência de prestação de serviço de assistência técnica/similar, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISSQN sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31 do STF.

Para Sette (2012, p. 259) ao apreciar a Súmula Vinculante nº 31 declara ainda que:

> Fica evidente, especialmente, pela última declaração do Min. Marco Aurélio, que a questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviço ainda não foi definitivamente apreciada pela Corte Constitucional. Contudo, é possível desde já estabelecer alguns pontos incontroversos:
> - é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis (por expressa disposição da Súmula Vinculante 31);e
> - é válida a tributação de ISS sobre serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à LC 116/2003 (item que 14.02 – "assistênciatécnica").

Apesar da posição de Sette (2012), no artigo anterior, se tratar de tal incidência mediante copiadoras, ainda assim, este se enquadra no mesmo contexto de incidência do ISSQN, por se tratar de bens móveis associado a algum tipo de serviço.

Por fim, acredita-se que tal tributo incidirá apenas na parte referente a prestação de serviço, não descartando a hipótese de o mesmo incidir sobre o todo (locação e serviço), decorrente de que algumas prefeituras estão realizando a cobrança deste modo.

3 METODOLOGIA

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

O método de pesquisa utilizado para construção do trabalho foi o qualitativo, visando analisar o tema de maneira a contribuir para construção de um entendimento mais próximo possível da realidade atual. Para Gerhardte Silveira(2009)os métodos qualitativos utilizados pelos pesquisadores buscam explicar o porquê das coisas, demonstrando o que deve ser feito, sem a necessidade de submeter à prova dos fatos nem quantificando os valores, visto que os dados analisados sãogerados a partir da interação dos participantesnasdiferentesabordagens.

Já na abordagem, de Flick(2009)as pesquisas idealizadas pelos métodos quantitativo e qualitativas diferem uma da outra, no sentido de que na pesquisa qualitativa há a necessidade de escolher adequadamente os métodos e teorias apropriadas, exige o reconhecimento e análise das diversas perspectivas, além disso o pesquisador é posto como parte do processo de construção do conhecimento e ser capaz de variar o métodos e abordagens utilizadas emcampo.

3.2 PROCEDIMENTOS DEPESQUISA

Para realização da pesquisa foi utilizado uma guia de entrevista estruturada, sendo este aplicado com pessoas que já trabalharam ou trabalham com a atividade relacionada à locação de máquinas e equipamentos para construção civil. Além disso, os envios e recebimentos das questões levantadas, foram realizados através de *e-mail*, possibilitando ao entrevistado, a flexibilização para as devidas respostas. Contudo, alguns optaram por responder através da escrita e retornar as respostas no arquivo anexado ao e-mail e outros optaram pela descrição das respostas no próprio texto do e-mail. Houve então, a participação de um profissional que exerce a função em escritório contábil e outro que já exerceu a função em empresa que desenvolve a atividade de locação de máquinas e equipamentos.

O guia de entrevista estruturado foi composto da seguinte forma: primeiramente, por questões sobre os dados pessoais relacionados a formação, aperfeiçoamento e atuação com relação a atividade (*vide* Quadro 1): em seguida, foram abordadas quatro questões relacionadas a conhecimentos específicos (*vide* Quadro 2).

PARTICIPANTE	FORMAÇÃO	ATUAÇÃO NA ATIVIDADE	CURSOS / TREINAMENTO	NÍVEL DE ATUAÇÃO
01	Pós graduação	Sim	Sim	Operacional e analítico
02	Pós graduação	Sim	Sim	Operacional

Quadro 01 – Formação e Atuação Fonte: Autoria Própria

QUESTÃO DE Nº	PERGUNTAS
05	Qual a legislação que você utiliza ou utilizava como base para apuração do ISS sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil?
06	De que forma você costuma ou costumava apurar o ISS sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil?
07	E no caso da locação agregada com a prestaçãode serviço (locação com operador) como costuma ou costumava apurar o ISS?
08	Como você acredita ser a forma/formação ideal de apuração do ISS sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil?

Quadro 02 – Perguntas Específicas à
Área Fonte: Autoria Própria

No decorrer da pesquisa foram encontradas algumas dificuldades, pois apesar do assunto ser bastante discutido, o número de fontes bibliográficas ainda é muito baixo, o que dificulta bastante o trabalho do pesquisador, além disto, foi identificado durante a pesquisa que há uma brecha com relação ao assunto.

Dentro da Súmula Vinculante nº31, no qual discorre sobre a incidência do ISSQN na locação associada ao serviço, não deixa claro como tem que ser realizada a distribuição do valor referente a locação e ao serviço, no entanto os agravos regimentais que foramjulgados pelo Supremo Tribunal Federal baseiam suas decisões justamente sobre este aspecto, impossibilitando que os profissionais que trabalham com este tipo de atividade tenham uma decisão concreta com relação a apuração do ISSQN sobre a locação agregada ao serviço. Nesse caso, para Sette(2012,p.259)"fica evidente, especialmente, pela última declaração do Min. Marco Aurélio,que a questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviço ainda não foi definitivamente apreciada pela Corte Constitucional".

Com relação à aplicação do guia de entrevista estruturado, foram encontradas algumas dificuldades, pois apesar de haver um número consideravelmente de empresas que desenvolvem a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil,nem sempre as pessoas estavam dispostas a colaborar com a pesquisa, no entanto foram obtidos resultados satisfatórios, pois em um universo de quatro contatos, dos quais continham as questões para desenvolvimento da pesquisa,houve o retorno de três respondentes,porém um dos participantes retornou com as respostas interpretadas de forma incorreta impossibilitando a utilização do mesmo na análise.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO EDISCUSSÃO

Analisando as respostas obtidas através do guia de entrevista estruturado aplicado, foram encontradas divergências em relação a forma em que os dois participantes realizam a apuração do ISSQN. Abaixo será realizada a análise em relação a opinião dos profissionais participantes sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de máquinas e equipamentos para construçãocivil.

- *Participante nº 01*

Inicialmente será realizada a análise das respostas do participantenº01, no qual possui pós-graduação, já atuou na apuração do ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, já participou de treinamento na atuação em questão e atua no nível operacional e analítico, a legislação utilizada como base para a incidência por este profissional é a Lei Complementar nº 116/2003 e alterações juntamente com os códigos tributários municipais. Este participante ainda afirma que a atividade de locaçãodemáquinas e equipamentos para construção civil não é serviço, sendo assim, não acredita que há incidência de ISSQN sobre estaatividade.

Dessa forma, para confirmação do ponto de vista deste profissional analisado, observa-se os termos da Lei Complementar nº 116/2003, no qual o item 3.01 da sua lista de serviço foi vetado , a razão do vetos e faz presente no referencial teórico deste trabalho. Nessa perspectiva, para confirmar a posição deste participante na Súmula Vinculante nº 31, o Ministro Gilmar Mendes (BRASIL, 2010, p. 8) declara que: "É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis."

PartindoparaanálisedaformadeapuraçãodoISSQN,emqueaatividadedelocação de máquinas e equipamentos possui o operador, ou seja, locação associada ao serviço, o participante nº 01 realiza esta apuração na totalidade da receita (locação mais o serviço), em concordância com esta forma de apuração, o Agravo regimental na reclamação 14.290 do DistritoFederal, no qual a relatora Ministra Rosa Weber (BRASIL,2014,p.11)declara:

> Em relações contratuais complexas, somente se pode falar em descumprimento da Súmula Vinculante 31 quando a locação de bem móvel esteja nitidamente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. No caso dos autos, as atividades não se encontram devidamente apartadas, na medida em que, dentre os encargos da contratada, há previsão de disponibilização d etrabalhadores, identificados por crachá, juntamente com o maquinário (cláusulas sétima e oitava dos contratos celebrados). Como assinalado na exordial, a reclamante "entrega à Prefeitura as máquinas e equipamentos com seus operadores", sendo que esta "coordena o uso dos equipamentos, qual a localidade que atuarão, etc." (fl. 3). Inexiste, outrossim, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamaçãoconstitucional.

Como apresentado pelo participante nº 01, uma boa parte das prefeituras nos dias atuais estão cobrando que o ISSQN seja recolhido sobre o valor total da nota, como

ocorre também no caso citado acima, além disto, neste mesmo caso a Ministra Rosa Weber deixa bem claro que no contrato não há uma separação entre o valor que pertence ao serviço e o que pertence alocação.

Tendo em vista que a qualquer momento poderá ocorrer algum tipo de situação como esta, acredita-se que este foi o ponto que levou o participante optar pelo recolhimento do ISSQN sobre o valor total da nota e posteriormente a empresa recorrer judicialmente para que o recolhimento possa ser revertido para ocorrer a incidência apenas sobre a parte do serviço.

Apesar do participante nº01 realizar a apuração do imposto sobre a totalidade da nota no caso da locação de máquinas e equipamentos juntamente com o serviço, este declara que na sua opinião a forma correta de apuração do imposto ainda é que o ISSQN incida apenas sobre a parte doserviço.

- *Participante nº02*

O participante nº 02 possui pós-graduação, já atuou na apuração do ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, também participou de treinamento na atuação em questão e atuou no nível operacional, diferente do participantenº 01, a legislação utilizada como base para a incidência por este profissional é apenas a Lei Complementar nº116/2003.

Este participante também afirma que a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil não é serviço, sendo assim, não acredita que há incidência de ISSQN sobre esta atividade. Como informado pelo participante, ele utiliza apenas a Lei Complementar nº 116/2003, o que leva a acreditar que o fato deste afirmar que naatividade de locação de máquinas e equipamentos sem operador não incide ISSQN é pelo motivo de que o item 3.01 da lista de serviço da legislação utilizada estáv etado,conforme arazãodeste veto consta no referencial teórico destetrabalho.

Partindo para a locação de máquinas e equipamentos comoperador, ou seja, agregada ao serviço, este participante realiza a apuração do ISSQN apenas sobre o serviço, para confirmar a visão deste participante, temos a Súmula Vinculante nº 31, no qual esta já foi citada durante a fundamentação teórica e o agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 656.709 Rio Grande do Sul cujo Ministro Joaquim Barbosa (BRASIL, 2012, p. 1) pontua declarando: “A Súmula Vinculante nº 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISSQN.

Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISSQN incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro".

E por último a opinião deste participante em relação a forma correta de apuração do ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, este participante foi bem sucinto na sua resposta expressando que na opinião dele a legislação atual é justa.

Analisando de uma forma geral o ponto de vista dos doisparticipantes, percebe-se que em relação a apuração do ISSQN sobre a locação sem operador há uma igualdade de pensamentos onde essa se baseia na Lei Complementar nº 116/2003 que é bem clara em relação a tal incidência quando verificasse o motivo do veto do item 3.01 da lista de serviço anexa a Lei, já em relação a apuração do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos com operador percebesse que há um desencontro de atuação, onde o participante nº 01 apesar de acreditar que o ISSQN deve incidir apenas sobre a parte do serviço, ainda assim ele se insere em um perfil mais conservador e realiza a apuração sobre o todo (locação mais serviço), enquanto o participante nº 02, já realiza essa apuração apenas sobre o serviço.

4.1 ANÁLISE DE DEMONSTRATIVO UMA EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL

A seguir será apresentado uma de uma Demonstração do Resultado do Exercício de uma empresa modelo elaborado com base no regime tributário Simples Nacional. Nesse sentido, será realizado um comparativo entre as formas de apuração apresentadas pelos participantes da pesquisa e como o cálculo da incidência do ISSQN pode apresentardivergências entre as formas de apuração e como este afetaria o resultado líquido das empresas.

EMPRESA MODELO - CNPJ: 00.987.786/0001-90
CNAE: 7732-2/01
DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADO
Exercício findo em 31 de dezembro de 20XX

DESCRIÇÕES DAS CONTAS	VALORES (R$)
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	**3.500.000,00**
Serviços	3.500.000,00
DEDUÇÕES DAS RECEITAS BRUTA	**(609.350,00)**
Impostos Incidentes	(609.350,00)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	**2.890.650,00**
CUSTO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS PRESTADOS	**(2.110.857,03)**
Custo de Vendas dos Produtos/Serviços	(2.110.857,03)

LUCRO BRUTO	**779.792,97**
DESPESAS OPERACIONAIS	**(590.021,00)**
Despesas com Pessoal	(500.000,00)
Despesas Administrativas	(60.867,00)
Despesas com Vendas	(9.600,00)
Despesas Tributárias	(5.000,00)
Resultado Financeiro	(15.989,00)
Outras Receitas/Despesas Operacionais	1.435,00
LUCRO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E DO I.R	**189.771,97**
Contribuição Social Sobre o Lucro	-
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	-
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	**189.771,97**

Quadro 03 – Demonstrações de Resultado ISSQN sobre o Valor Total da Receita Fonte: Autoria Própria

No demonstrativo referente ao quadro 03, é apresentado uma apuração realizada de acordo com o participante nº 01, onde o ISSQN irá incidir sobre o valor total da receita. Foi utilizado o regime tributário Simples Nacional, onde após realizada a análise do CNAE referente a atividade da empresa a mesma foi enquadrada no anexoIII, de acordo com a Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

No quadro 04 será apresentado o demonstrativo de acordo com a forma de apuração utilizada pelo participante nº 02:

EMPRESA MODELO -CNPJ: 00.987.786/0001-90 **CNAE: 7732-2/01** **DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADO** **Exercício findo em 31 de dezembro de 20XX**	
DESCRIÇÕES DAS CONTAS	**VALORES (R$)**
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	**3.500.000,00**
Serviços	1.750.000,00
Locação	1.750.000,00
DEDUÇÕES DAS RECEITAS BRUTA	**(510.300,00)**
Impostos Incidentes S/ Serviços	(293.125,00)
Impostos Incidentes S/ Locação	(217.175,00)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	**2.989.700,00**
CUSTO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS PRESTADOS	**(2.110.857,03)**
Custo de Vendas dos Produtos/Serviços	(2.110.857,03)
LUCRO BRUTO	**878.842,97**

DESPESAS OPERACIONAIS	**(590.021,00)**
Despesas com Pessoal	(500.000,00)
Despesas Administrativas	(60.867,00)
Despesas com Vendas	(9.600,00)
Despesas Tributárias	(5.000,00)
Resultado Financeiro	(15.989,00)
Outras Receitas/Despesas Operacionais	1.435,00
LUCRO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E DO I.R	**288.821,97**
Contribuição Social Sobre o Lucro	-
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	-
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	**288.821,97**

Quadro 04 – Demonstrações de Resultado ISSQN sobre Parcela do Serviço Fonte: Autoria Própria

Seguindo o mesmo padrão em relação à receita da empresa, no exemplo 2 foi realizada a apuração através da forma informada pelo participante nº02, no qual o mesmo destaca que realiza a apuração do ISSQN neste tipo de atividade somente sobre a parcela do serviço, então neste exemplo foi segregado o valor referente a locação do valor referente ao serviço, foi levado em consideração um percentual de 50% da receita bruta sendo decorrente da locação e os outros 50% decorrente do serviço, assim como no exemplo anterior, neste também foi utilizado o regime tributário Simples Nacional, o cálculo do imposto foi realizado de acordo com a Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de2016.

A parcela referente ao serviço foi enquadrada no anexo IV de acordo com a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, já a parcela referente a locação foi tributada pelo anexo III. De acordo com o valor da receita total a empresa enquadrou-se na quinta faixa tanto no anexo III como no anexo IV. Após ser realizado o cálculo da alíquota efetiva foi deduzido o valor referente ao ISSQN, pois de acordo com a Lei Complementarnº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006, p.):

> Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dosAnexosIa V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o§3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art.3º. § 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: V - locação de bens móveis, que serão tributadas na

> forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ISS.

Decorrente da análise realizada verifica-se que a melhor maneira de se realizar a apuração seria de acordo com a forma utilizada pelo participante nº 02, no qual o ISSQN irá incidir apenas sobre o serviço, tendo em vista que a empresa estaria resguardada pela legislação e que esta seria a forma menos dispendiosa para a organização. Percebe-se ainda que de acordo com a forma de apuração do ISSQN, no qual incide sobre a parcela do serviço prestado a empresa pode apresentar maiores resultados, visto como no exemplo, em que o lucro líquido do exercício que pode ser maior se feito dessa forma.

5 CONSIDERAÇÕESFINAIS

A incidência do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil é um assunto bastante discutido, onde tal incidência é regida pela Lei Complementar nº116/2003, além desta legislação, os profissionais da área contábil ainda têm a Súmula Vinculante nº 31 que foi criada através de uma discussão entre os ministros do Supremo Tribunal Federal e obteve seu resultado final com o aval do ministro Joaquim Barbosa.

O presente trabalho teve por objetivo analisar de que forma ocorria a incidência de ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil,utilizando- se da pesquisa qualitativa através do procedimento de estudo de caso, onde foram aplicados questionários com profissionais que trabalhavam com a apuração do ISSQN sobre esta atividade, obtendo informações que auxiliaram no sentido da análise deste fato.

Para tanto, após ser realizada a análise das respostas obtidas a partir da aplicação do guia de entrevista estruturado, juntamente com alguns agravos regimentais que foram levados a julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, verificou-se que na ocasião da locação sem operador não haverá incidência de ISSQN, pois a locação não é serviço, já quando ocorre a locaçãocomoperadorverifica-se queapesar dehaverargumentosparasetratardestetipode incidência, ainda assim, há uma diversidade na forma em que os profissionais realizam esta apuração.

Nesse sentido, apesar de existir posições que defendem que a incidência do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil deve ser realizada apenas sobre a parcela referente ao serviço, ao se analisar a Lei

Complementar de nº 155/2016, chegou-se ao entendimento que o imposto deverá incidir no total da receita (locação mais serviço).

No que tange ainda a análise feita através dos demonstrativos da empresa modelo e como a divergência na forma de apuração do ISSQN afetará o lucro líquido da entidade, percebeu-sequedeacordocomaapuraçãoemqueoISSQNincide apenas sobreaparceladoserviço prestado a empresa pode apresentar maiores resultados, em se falando de lucro líquido do exercício, no entanto esta não é a forma adequada de apuração do imposto.

Além do mais, foram identificados como limitações, primeiramente o número baixo de referências bibliográficas, nos quais a pesquisa pudesse sustentar sua fundamentação, em seguida outra dificuldade pode ser percebida em relação a abrangência da aplicação dos questionários, não conseguindo atingir um número significativo de profissionais que atuam nessa área específica, fazendo com que essa pesquisa não se generalize,massimatentar-sea aplicação da legislaçãovigente.

Contudo, recomenda-se para futuras pesquisas, que o tema abordado possa abranger de forma mais profunda, o tratamento sobre a forma adequada desegregação entre o valor da locação e o valor do serviço, além de realizar uma análise detalhada, identificando o melhor regime tributário a ser escolhido pelas empresas que realizam a atividade.

REFERÊNCIAS

BARRETO,AiresF.CursodeIniciaçãoemDireitoTributário.EditoraDialética,2004,p. 161.

BRASIL, **AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 656.709** RIO GRANDE DO SUL**. 2012, p. 1. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1801906. Acesso em 23 nov. 2018.**

BRASIL.LeiComplementarnº116,de31dejulhode2003.**DiárioOficial[da]República FederativadoBrasil**,PoderLegislativo,Brasília,DF,01ago.2003.Seção1,p.3.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. **Diário Oficial [da] RepúblicaFederativadoBrasil**,PoderJudiciário,Brasília,DF,02fev.2010.Seção1,p.1.

BRASIL.Leinº10.406,de10dejaneirode2002.**DiárioOficial[da]RepúblicaFederativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Seção 1, p.1.

BRASIL. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. **Diário Oficial [da] RepúblicaFederativadoBrasil**,PoderLegislativo,Brasília,DF,28out.2016.Seção1,p.1.

BRASIL.Leinº5.172,de25deoutubrode1966.**DiárioOficial[da]RepúblicaFederativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Seção 1, p.1.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial [da] RepúblicaFederativadoBrasil**,PoderLegislativo,Brasília,DF,15dez.2006.Seção1,p.1.

BRASIL.Leinº10.406,de10dejaneirode2002.**DiárioOficial[da]RepúblicaFederativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Seção 1, p.1.

BRASIL.Mensagemnº362,de31dejulhode2003.**DiárioOficial[da]República FederativadoBrasil**,PoderLegislativo,Brasília,DF,01ago.2003.Seção1,p.7.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 06 dez. 2018.

BRASIL,ConstituiçãodaRepúblicaFederativadoBrasil,05deoutubro,1988.**DiárioOficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/DOUconstituicao88.pdf. Acesso em: 05 dez.2018.

BRASIL, **AG. REG. NA RECLAMAÇÃO 14.290 DISTRITO FEDERAL**. 2014, p. 11. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210739. Acesso em 21 nov. 2018.

FIGUEIREDO,Cândido.**NovoDiccionáriodaLínguaPortuguesa**.1913.Disponívelem: http://dicionario-aberto.net/dict.pdf. Acesso em: 29 nov.2018.

FLICK,Uwe.**IntroduçãoaPesquisaQualitativa**.COSTA,JoiceElias.3ªedição.Porto Alegre / RS . ARTMED Editora S.A., 2009, p. 23. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=ptR&lr=&id=dKmqDAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=metodo+de+pesquisa+-+qualitativa&ots=JgEbUZ3Pqm&sig=yH9dB_72q45miVasKePyQxQKjqI#v=onepage&q=metodo%20de%20pesquisa%20-%20qualitativa&f=false.Acessoem:10nov.2018.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. 1ª edição. UFRGS Editora, 2009, p. 32. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=dRuzRyEIzmkC&oi=fnd&pg=PA9&dq=metodo+de+pesquisa&ots=92S70ZqpJD&sig=zdoZDFVaHl-fAuoPu7ZZwOhQoYg#v=onepage&q=metodo%20de%20pesquisa&f=false. Acesso em: 10 nov. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexodalc116/2003**.2004.Disponívelem:<http://www.hugomachado.adv.br>.Acessoem: 20 ago. 2018.

MARIZ,GiuliannaMaiaV.Batista;NOBRE,NewtonLacerdaNeto.IncidênciadeISSsobre osserviçosprestadosporempresasfranqueadas.**RevistaJurídicaFaculdadeParaibana- FAP**, nº 2, jan / jun 2015. Disponível em: http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/revista_juridica_2015.pdf#page=79.Acessoem:06nov.2018.

SETTE, Marli Teresinha Deon. A impertinência da cobrança de Imposto Sobre Serviços-ISSQNsobrelocaçãodebensmóveis,bemcomodaexigênciadenotafiscaldeserviçopara comprová-lo.**RevistaTributáriaedeFinançasPúblicas**,v.106,ano20,set-out/2012.

ANÁLISE SOBRE A SEPARAÇÃO DO SCM E SVA: Um estudo em uma empresa de Telecomunicação da Paraíba

Ericlecia Martins de Souza[1]
Isabella Christina Dantas Valentim[2]

RESUMO: O estudo teve como objetivo mostrar a tramitação sobre a separação de dois serviços distintos o serviço de comunicação multimídia – SCM e serviço de valor adicionado – SVA, em uma empresa de telecomunicações situada na cidade de João Pessoa-PB. Especificamente, buscou- se analisar quais as principais discussões acerca da separação dos serviços, sendo o SCM serviço de telecomunicações. Para isso, o trabalho foi constituído por meio de um estudo de caso único, no qual demonstra por meio de entrevista semi-estruturadas, que forma de tributação seria ideal no contexto das empresas de telecomunicações. Após as análises, pode- se entender que o SCM é um serviço de conexão de *internet* que por meio de ondas magnéticas permite a comunicação de pessoas com o mundo, e o SVA, pode-se dizer que é toda parte física que dará suporte ao serviço de comunicações. O estudo contribui principalmente, para compreensão aos aspectos sobre regularização do setor, no qual aparece como fator complexo segundo os dados da entrevista. Também fornece para outras empresas do ramo, a percepção acerca da importância entre a separação ou não dos serviços, a fim de ganharem forças perante olegislativo.
PALAVRAS-CHAVES: Telecomunicações. Regularização. Tributação.

ABSTRACT: The study has as objective to show the procedure on the separation of two different services: Multimedia Communication Service - MCS and Value-Added Service - VAS, in a company located in the city of João Pessoa-PB. Specifically, we analyzed the main discussions about the separation of services, the MCS being a telecommunications service. For this, the work was constituted through a study of single case, that shows through a semi-structured interview, which form of taxation would be ideal in the context of telecommunications companies. After the analysis, it can be understood that MSC is a internet connection service that through magnetic waves allows the communication of people with the entire world, and the VAS is all the physical part that will support the communications service. The study mainly contributes to the understanding of the regularization of this area, in which it appears as a complex factor, according to the interview data. It also provides insight into the importance separation, or not, of this kind of services, in order to increase strength before the legislature.
KEYWORDS: Telecommunications. Regularization.Taxation.

1 INTRODUÇÃO

O setor de telecomunicações em todo mundo, passaram por profundas modificações, segundo Celli Júnior (1998), três principais fatores contribuíram para esse desenvolvimento: o primeiro estaria relacionado à globalização da economia; o segundo, com a evolução tecnológica; e o terceiro, envolveria a velocidade das mudanças no mercado e das necessidades dos consumidores.

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: erimartins22@hotmail.com
[2]Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis da disciplina de Contabilidade Avançada. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com.

Até então, desde as cartas-postais até o telefone, enfrentamos inúmeras mudanças. A transmissão de informação por meio de sons e mensagens por fio surgiu como uma grande inovação foi um novo tempo. Atualmente, a tecnologia nos permite recursos nunca antes imaginados, tais como nos conectar com pessoas do outro lado do mundo ouvindo e vendo em tempo real. O espaço físico foi ultrapassado e a comunicação ganhou outro sentido.

Enquanto ramo da tecnologia abrange as comunicações a longa distância, precisamente quanto à transmissão, emissão e recepção de sinais. Inicialmente, os meios de comunicação ao longo da história foram mudando. Com a globalização o ramo de telecomunicação está mais abrangente e se desenvolvendo com muita rapidez e valores acessíveis.

De acordo com o Código Brasileiro de Telecomunicações – CBT, a Lei n.º 4.117 de 1962[3], entende-se por:

> [...] serviços de telecomunicações é a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético. Telegrafia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão de escritos, pelo uso de um código de sinais. Telefonia é o processo de telecomunicação destinado à transmissão da palavra falada ou desons.

Em pesquisa preliminar em plataformas digitais, tais como no Pragmatismo Político, só no Brasil são mais de 4 290 empresas de telecomunicação, e dentre elas, quatro (04) dominam noventa por cento (90%) o mercado brasileiro, são elas: a Telmex Claro, Embratel e NET); a Oi; Telefônica (Vivo); e a Vivende(GVT)[4].

Dentre os principais serviços prestados pelas empresas de telecomunicações, pode-se destacar o Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), segundo a Plataforma digital SCMConsultoria[5] (2017) ‒é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, utilizando quaisquer meios, as assinantes dentro de uma área de prestação de serviço‖.

No entanto, apesar dos avanços que vieram a beneficiar os diversos tipos de usuários, surge a polêmica a respeito da separação do Serviço de Comunicação Multimídia – SCM e do Serviço de Valor Adicionado – SVA. Em tese, o SCM dentre os serviços principais podemos destacar o provimento de acesso à *Internet* via rádio frequência, o serviço de Voz sobre IP, a

[3]Disponível em: CBT, a Lei n.º 4.117 de 1962,
[4]Disponível em: WWW.anatel.gov.br. Acesso em: 27 set. 2017.
[5]Disponível em: https://azslide.com/dowload/tributaao-das-telecomunicacoes-data-07-07-2012_59c9cf571723dd089e7d6ca9.html.Acesso em: 27 set. 2017

locação de equipamentos, VPNs, monitoramento de alarmes e câmeras, controle de tráfego de veículos, entre outros (SCM CONSULTORIA,2017).

Nessa perspectiva, o SVA seria o acesso físico que liga um ponto até a rede de *internet*, somando-se ao suporte técnico também, que antes podia ser feito com mais facilidade, pois não se existia as variedades de SVA. Pode-se utilizar como exemplo, a pessoa física, no caso, que teria uma linha telefônica e modem discado, estes o SVA. Então, a partir dessa evolução, o SVA foi se tornando cada vez mais difícil de ser classificado, por englobar mais serviços agregados e consequentemente sua forma de tributação se tornou mais complexa, como destaque-se nesse trabalho.

> Lei Complementar n.º 116/2003, a qual dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN destaca em seu Art. 1º que o imposto–de competência dosMunicípios edoDistritoFederal, temcomo fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador‖. Além disso, em sua lista de anexo, a Lei complementar nº 116/2003, item 31 destaca os seguintes serviços, nos quais fazem parte da pesquisa: Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações econgêneres.

A separação desses serviços pode ser feita através de consultorias onde ao ser analisados os custos com SCM e SVA decidiu-se que 63% seriam de SCM e 37% SVA e isso vais destacado em nota e boleto para conhecimento de todos os clientes e para entendermos um pouco dessa separação e a forma de tributação, sobre esses serviços, será feito um estudo de caso diretamente em uma empresa de telecomunicações, localizada na cidade de João Pessoa no Estado da Paraíba. Pois, no intuído de uma carga tributária reduzida e justa, incidentes sobre os serviços de telecomunicações e serviços de valor adicionado convencionou-se a separação dos serviços de SCM e SVA, este último, por não se caracterizar, segundo a legislação vigente, como um serviço de telecomunicações, mas sim caracterizado como provedor de suporte paraSCM.

Diante do exposto, tendo em vista a amplitude do ramo das telecomunicações e do debate em torno da separação dos serviços de SCM e SVA, foi desenvolvido o seguinte questionamento: Como o Serviço de Valor Adicionado (SVA) e Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) deveria ser tributado, a partir da visão de uma empresa de telecomunicação?

Para responder a estes questionamentos, o trabalho tem por objetivo demonstrar a tramitação sobre a separação do SCM e SVA**.** Em específico, será feito um levantamento dos conceitos dos impostos cobrados às empresas de telecomunicações; descrever quais os impactos dos tributos no faturamento das empresas desse ramo; analisar as informações e

contexto de umaempresa específica de telecomunicações; e demonstrar por meio de entrevista semi-estruturadas, que forma de tributação seria ideal no contexto das telecomunicações.

A temática abordada é necessária enquanto conhecimento científico, uma vez que intencionamos demonstrar como a reforma tributária deve ser feita, enquanto subsídio para as empresas que utilizam esses dois serviços onde um complemento o outro. Ou seja, diante de pesquisa preliminar, no qual, encontramos um número relativamente reduzido desta temática, isto nos demonstra que a relevância deste texto está além da sua contribuição social, mas se configura em uma significativa produção acadêmica.

Tendo em vista que o motivo da escolha da temática foi a junção de um certo afeto pela área fiscal e pelo ramo de telecomunicações, e consequentemente, por agregar conhecimento para realização pessoal eprofissional.

Todavia, o caminho metodológico adotado será um estudo de caso em uma empresa do ramo de telecomunicações, que está no mercado há 13 anos. Por meio de entrevista semi-estruturada e levantamento de informações, será dialogado diretamente com o diretor administrativo e gerente financeiro, nos quais são responsáveis direto pela partefiscal.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: além dessa introdução, serão discutidos no desenvolvimento teórico os conceitos relacionados aos serviços de telecomunicações; em seguida, destaca-se os procedimentos metodológicos; as análises dos resultados e por fim, as considerações finais.

2 REFERENCIALTEÓRICO

2.1 SERVIÇOS DETELECOMUNICAÇÕES

O Brasil progrediu democratizando o acesso ao serviço telefônico, desde a privatização do Sistema Telebrás (RIPPER, 2003). Para este autor, o serviço de telefonia foi, entre os serviços públicos, o que mais se expandiu nos últimosanos.

A partir do que se chama na literatura de ‒a reforma da telecomunicação brasileira‖, o setor de telecomunicação brasileiro começou a observar necessidades de cunho tecnológico, econômico e institucional. (POGGIO JÚNIOR, 2014).

Nesse contexto, Dos Prazeres (2015) relata que o desempenho financeiro, a crise fiscal e a utilização de empresas estatais, foram algumas das causas da privatização das telecomunicações no Brasil. Foi a partir das privatizações que o setor começou a passar por

importantes mudanças, como a regulação, concorrência, reorganização das empresas do setor tornando-as, em sua maioria, de capital aberto (DOS PRAZERES, 2015; MATOS; COUTINHO, 2005).

Com a reestruturação do setor, o desafio começava a surgir, principalmente no que tange a captação de recursos, expansão e universalização dos serviços. Para tanto, segundo Dos Prazeres (2015), tal transformação no setor contribuiu para tal feito, pois as companhias começaram a atingir suas metas impostas pela regulação e foi percebido o aumento nos investimentos.

Atualmente, a Associação Brasileira de Telecomunicações—Telebrasil oferece informações acerca do desempenho do setor de telecomunicação no país. Segundo os dados trazidos pela Telebrasil (2017) o setor de telecomunicação tem crescido constantemente após as mudanças ocorridas no território nacional, como mostra o Índice Setorial de Telecomunicações (IST), índice representativo lançado pela (Bolsa de Valores de São Paulo – maior bolsa de valores da América latina) BOVESPA com finalidade de medir a atuação de empresas do ramo das telecomunicações e (Índice de Preços ao Consumidor Amplo), O IPCA medida disponibilizada pelo (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), IBGE com o objetivo de oferecer a variação dos preços no comércio para o público final, como mostra a Quadro 1:

%	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
IST	3,2	6,4	13,4	15,8	22,3	28,3	34,6	41,3	49,6	66,2	75,1
IPCA	3,1	7,7	14,1	19	26,1	34,3	42,1	50,5	60,1	77,2	88,4

Quadro 1 - Índice Setorial de Telecomunicações – IST Acumulado Ano
Fonte: Adaptado Telebrasil (2017)

Não obstante, a partir da análise do crescimento do setor, faz-se necessário a compreensão do que seja o serviço de telecomunicação, atividade objeto da pesquisa.

Greco e Lorenzo (2001) ressaltam que a prestação de serviços de telecomunicações nãonecessariamenteéaquelequeparticipadaprópriarelaçãocomunicativa,–massimaquele que realiza uma atividade consistente em dar condições materiais para que uma relação comunicativa se instaure‖. Nesse caso, Para estes autores, a prestação de serviço de telecomunicação, consiste em fornecer a infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica para que a comunicação aconteça, além disso, instalar equipamentos e sistemas também fazem parte dessa relação (GRECO; LORENZO,2001).

Os serviços de comunicação prestados antecedem a mensagem transmitida, colocando a disposição do usuário da informação, os meios e o modo de sua transmissão e recepção (GRECO; LORENZO, 2001). Estes autores corroboram ainda, na perspectiva de que os participantes dessa relação (transmissor e receptor) não prestam serviços uma para o outro, mas sim, apenas se comunicam.

Nesse sentido, o prestador de serviço, será aquele que manterá o funcionamento do sistema de comunicações, de forma consistente em terminais, centrais, sistemas, linhas de transmissão, satélites, entre outros (GRECO; LORENZO, 2001).

Para Frezza e Bastos (2006, p. 03) a evolução das tecnologias de comunicação móvel, terminais de acesso, celulares e serviços oferecidos, se deu através das redes sem fio (*wireless*). Nesse sentido, podem ser exemplificadas através das principais características das redes móveis de segunda geração (2G), de terceira geração (3G) e de quarta geração (4G), assim como outros tipos de acessos e serviços de valor adicionado (FREZZA; BASTOS, 2006). Segundo a Telebrasil (2017), no Brasil, a utilização da internet tem crescido consideravelmente, como mostra a Quadro 2:

%	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Domicílio	40	40	42	48	56	67	64	78	89	90	92
Local de Trabalho	24	24	21	22	22	29	13	34	33	38	40
Estab. de Ensino	16	15	14	14	14	16	3	17	15	19	20
Centro Púb. (gratuito)	3	6	4	4	4	6	0	5	8	14	16
Centro Púb. (pago)	30	49	48	45	35	28	9	18	11	12	12
Casa de Outra Pessoa	16	24	22	26	27	28	7	25	30	56	60
Outro Local	2	2	0	1	3	15	5	2			

Quadro 2 - Indicadores de Percentual de usuários que utilizaram a Internet em cada local de acesso
Fonte: Telebrasil(2017)

Como mostra a Quadro 2, o acesso em domicílio e nos locais de trabalhos foram os lugares em que se observou o maior crescimento, em contrapartida, nos lugares públicos, houve umdecréscimo.

Já Serviço fixo de telecomunicações, ou seja, o serviço de *internet* propriamente dito (voz e dados) é transmitido através de ondas eletromagnéticas, o SCM é de considerável interesse que proporciona a comunicação coletiva a nível mundial, reconhecido e regulamentado pela ANATEL o SCM pode englobar os diversos tipos onde podemos citar alguns deles (MMS *Multimídia Messag Services*, terminais *Smartphonees,* LBS *Locati on Based Syate,* (identifica com precisão a posição geográfica do celular, WLAN *wereless*

location are network ou (WI-FI Wereless Fidelity equipamentos instalados em computadores, PDA *Personal Digital Assestante* termais celulares), onde são feitos por meio de cabos, acesso discado, linha telefônica e outros meios. Podemos ver a seguir no Quadro 3 o aumento nos custos a cada ano. Como descrito na Quadro03.

Milhões	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
SCM (BL Fixa)	5,66	8,32	10,88	12,8	15,32	17,02	19,83	22,19	23,97	25,48	26,75	27,68
Banda Larga Móvel			1,15	4,09	14,61	33,24	59,19	103,11	157,87	180,48	183,7	188,38
Terminais de Dados			1,67	4,57	6,01	7,87	13,48	15,33	16,31	17,24	17,23	17,48
3G (WCDMA)			1,15	4,09	14,61	33,24	52,47	94,76	144,67	149,12	119,1	104,08
4G (LTE)								1,31	6,77	25,45	60,1	

Quadro 3 -Indicadores de Acessos SCM (Banda Larga Fixa) e móvel
Fonte: Telebrasil (2017)

Levando em consideração os custos envolvidos na prestação dos serviços de telecomunicações, (FREZZA; BASTOS, 2006) acrescentam que o custo de instalação, interconexão e manutenção da rede Internet são lineares e proporcionais ao número de nós e interconexões de cada integrante da rede, ou seja, onde cada um é responsável pela sua parte,em que é distribuído entre todos os integrantes. Nesse caso, os serviços prestados pela Internet, não são gratuitos, mas sim, cobrados pelo seuuso.

No artigo de Frezza e Bastos (2006) fala do início do SVA nos terminais móveis. A partir da segunda geração (2G) de terminais móveis, as prestadoras passaram também a oferecer Serviços de Valor Adicionado, sendo que nas faturas de algumas Prestadoras de SMP consta a sigla em inglês *Value Added Services* (VAS), como os serviços de mensagens curtas de texto denominado *Short MessageServices* (SMS) e o *acesso à Internet* através de um protocolo especial para terminais móveis denominado *Wireless Application Protocol* (WAP), inicialmente com uma velocidade baixa e serviços como leitura de e-mails, depois enviando e-mails e finalmente navegando pela Internet nos endereços que disponibilizam suas páginas neste formato. É como se o valor adicionado tirando a parte do suporte, fosse um empréstimo ao usuário e após sua interrupção esses cabos e equipamento em geral fossem recolhidos, até por que os custos com esses equipamentos também são bem elevados.

Destaca Frezza e Bastos (2006, p 4) que os principais serviços de telecomunicação na parte das redes fixas, que englobam as redes com fio, a fira óptica, com interfaces áreas

denominadas, são: o *Wireless Local loop* (WLL) – onde são as redes de terminais móveis semelhantes às dos terminais celulares, porém tem uma distância determinada para funcionar, é importante também os aspectos de regulamentação com as inovações e tendências de serviços. As redes fixas eram inicialmente apenas analógica e cada chamada estabelecida ocupava um meio físico entre origem e destino, com a modernização a muitas coisas estão se digitalizando e sendo substituído o que era analógico passa a ser digital, as centrais telefônicas foram substituídas por codificações *pulse code modulation* (PCM) que atualmente substituídas por *backbones* IP, denominadas *New Generation Network* (NGN) e alguns estão regulamentados e classificados como serviços por linha dedicada para sinaisdigitais.

Nesse sentido, vale destacar a crescente inserção dos serviços de telecomunicação ao contexto da vida em sociedade, visto que sua evolução faz parte do dinamismo e do ambiente em que muitas vezes as pessoas estão inseridas, como foi observado na Quadro 02.

2.2 TRIBUTAÇÃO SOBRETELECOMUNICAÇÕES

Através da globalização que nos permitimos estar conectados todos os dias e isso é muito bom para aproximar pessoas e culturas, e não se pode deixar desapercebido o custo e tributação com a utilização desses serviços, o que é pouco divulgado é que o investimento com infra-estrutura que após uma série de processos como a privatização das empresas de telecomunicações, e como a partir daí sujem também as dúvidas relacionadas a essa tributação. A (Emenda Constitucional nº 08/1995) que criou o órgão regulamentador dos serviços de telecomunicações em seu art.21 diz que é de competência da união os serviços de telecomunicações, e para os serviços de valor adicionado ainda não se sabe quem irá regulamentar.

A Associação GSM é um organismo comercial que representa os interesses dos operadores de redes móveis em todo o mundo. Recentemente essa associação divulgou um estudo com mais de 50 países em que o Brasil se classifica em um dos países do mundo com maior carga tributária sobre os serviços de telecomunicações. Nesse caso, os tributos incidentes sobre telecomunicações podem ser classificados em: Tributos incidentes sobre a Receita Bruta; Tributos incidentes sobre as Estações e terminais, entre outros tributos.

Entre os impostos incidentes sobre a receita bruta, podem-se destacar os seguintes:- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS, 28% que através convênio 78/01 do (Conselho Nacional de Política Fazendária) CONFAZ, autoriza a redução da base de

cálculo do ICMS de 5% sobre serviço de provimento de acesso à internet, para optantes pelo SIMPLES NACIONAL (programa de integração social) e na empresa estudada é utilizado três tipos de ICMS o tipo um que é o tributado tipo dois isentas e tipo três outros, como destacados no Quadro4.

DESCRIÇÃO SERVIÇO	VALOR	BC. ICMS	ALIQUOTA
SCM	203,13	36,27	28,00
SVA	345,87	0,00	0,00

Quadro 4 – Exemplo de aplicação do ICMS
Fonte: Elaborado pelo autor

OICMS tipo 1, denominado ‒tributado‖será calculado da seguinte forma: 36,27 multiplicado por 28% (alíquota do serviço) = 10,16. Já o ICMS tipo 2considerado‒diferenciado‖aformadesecalcularseráaseguinte:36,27menos203,13(valordoserviço)= 116,86. O ICMS tipo 3, denominado ‒SVA‖será de 345,87, isso quer dizer que o total de ICMS devido pela empresa é de 10,16.

O PIS 0,65% e (contribuição para financiamento de seguridade social) COFINS 3% para organizações de lucro real e lucro presumido no regime cumulativo (a base de calculo é a receita bruta sem deduções) e empresas de lucro real regime não cumulativo (a base decalculo com deduções de custos encargos e despesas) de 3% e 7,6%, (contribuição social sobre o lucro líquido) CSLL 9% sobre o lucro líquido da pessoa jurídica, (fundo de universalização dos serviços de telecomunicações) FUST e (fundo para o desenvolvimento tecnológico das telecomunicações) FUNTEEL incidem1% e 0,5% sobre a receita operacional bruta menos o PIS COFINS e ICMS, (imposto de renda) IR 15% somado a 10 % sobre a parcela que exceder 20.000,00 por mês, ISS de até5%.

Ainda, de acordo com Felsber, Pedrett e Mannrichf (2012)[6]conforme itens relacionados na lista de anexos da Lei complementar nº 116/03 pode ocorrer à incidência do ISS, nos chamados serviços complementares (SVA).

> O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um imposto municipal e tem como fato gerador atualmente a lista de serviços da Lei Complementar 116/2003. Fixado o entendimento de que a atividade desempenhada pelos provedores de acesso constitui serviço de valor adicionado, segundo a ministra Eliana Calmon, as Turmas de direito público do STJ passaram a decidir pela não incidência do ISS, em razão da

[6]Disponível em: Tributação das telecomunicações Felsber, Pedrett e Mannrichf Julho 2012. Acesso: 28 Nov. 2017

> atividade não estar compreendida na lista anexa ao Decreto-lei 406/68(Res p 1.183.611).

Felsber et al. (2012) acreditam que o ISS deveria incidir sobre o SVA, pois já está fixado o entendimento a respeito desse serviço e ressalta que STJ entende que não deveria incidir o ISS pois não consta na lista de anexo de serviços. Como o SVA ainda não está incluso a lista de serviços ainda não se pode dizer ao certo como é feita sua tributação, porém há empresas que encontraram uma brecha na legislação e cobram esse serviço separadamente doSCM.

Para o STJ que é amparado pela Constituição Federal o SVA não deve ser tributado pelo ICMS, pois a lei tributaria do ICMS não pode modificar o LGT, também vedada pelo ISS por não constar na lista e nesse ponto que a empresa estudada tem uma insegurança jurídica, porém a empresa estudada tributa pelo ISS como se vê da definição de SVA na alínea –b‖do item3 daNorma004/95: Antonio Carlosde MouraCampos,p7,Anotações sobre a tributação do serviço de conexão à internet em alta velocidade,Estudo Técnico Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

3 METODOLOGIA

Para Vieira (2010, p 11) conceitua que pesquisa, não é o mesmo que fazer ciência ou produzir conhecimento. Uma pesquisa pode se resumir ao ato de consultar determinadas fontes para, com isso, elaborar um relatório ou solucionar uma questão que aflige alguém. A pesquisa científica, por sua vez, e de outra natureza, serve para o processo de aquisição e construção do conhecimento, e afirma que é a pesquisa é a principal função social do ensino superior.

Segundo Tozoni-Reis (2009, p 7)[7] pesquisa é uma ação de conhecimento de realidade, um processo de investigação minuciosa e sistemática seja ela natural ou social. O importante é compreender como um processo de produção de conhecimentos para a compreensão de uma dada realidade, isto é que auxiliem na sua interpretação.

[7]**Metodologia da pesquisa,** Marília Freitas Campos Tozoni Reis, 2ª Ed. 2009, p 7, 19

Podemos perceber que a pesquisa de campo quanto estudo de caso específico é importante, pois podemos usar como referência uma empresa há muito tempo no mercado, com certa experiência no ramo de telecomunicações e que encontrou uma brecha na legislação e tem toda uma particularidade e por precaução entrou com liminar na justiça para defender seu entendimento e ponto de vista a respeito dessa separação, esclarecemos conceitos, que são bem significativos, de dois serviços distintos do SVA e SCM e principalmente do SVA que hoje ficou mais complicado de se classificar, até mesmo naturalmente pela globalização e modernização como vimos anteriormente, podemos compreender que é preciso que o órgão competente encaixe o SVA em alguma lei, para que as empresas possam ter segurança da forma correta de tributar esse serviço, pois essa insegurança jurídica não é boa para nem uma empresa, porque a qualquer momento órgão competente pode tomar uma decisão contraria do que a empresa acredite estar correto. Podemos verificar também uma forma correta para tributação desse SVA que ainda não se encaixa em uma tributação específica.

3.1 TIPO DEPESQUISA

O estudo de caso é uma forma de investigação e apuração de um determinado tema, fato ou local escolhido, é a análise de fatos para se chegue a uma realidade, e os autores a seguir fala a respeito.

O presente artigo foi construído por meio de um estudo de caso em uma empresa de telecomunicações, multimídia e provimento a internet, no qual está a 13 anos no mercado. Sua forma de tributação é o lucro real, e sua principal atividade é na área de comunicação, inicialmente no ambiente mais restrito com prestação de serviços a shoppings center, e em pouco tempo ela passou a expandir suas atividades fornecer serviços de internet a outros provedores de serviços.

3.2 PROCEDIMENTOS

Inicialmente a pesquisa foi construída com dados secundários que são as informações de outros materiais de temáticas semelhantes abordadas no presente artigo, e também informações primarias com dados retirados diretamente do ambiente estudado. A pesquisa de campo por meio de estudo de caso, se deu por levantamento de dados em outros trabalhos e com pessoas ligadas ao setor fiscal.

Além disso, como instrumento de pesquisa, utilizou uma entrevista semi-estruturada (APENDICE I) com a pessoa ligada diretamente com a administração da empresa estudada, um gerente geral, com mais de 13 anos de experiência no mercado de telecomunicações, e que faz parte do processo de acompanhamento dos tributos analisados no trabalho. A pesquisa foi realizada no mês de Agosto do ano de2017.

4 ANALISE DOSRESULTADOS

Nesse tópico serão analisados e desenvolvidos os dados coletados através da entrevista semi-estruturada e da visita em campo, na empresa estudada.

4.1 A EMPRESA ESTUDADA

Segundo as informações, fornecida pelo entrevistado, denominado no trabalho por – Entrevistado A, a empresa iniciou suas atividades no ano 2004, portanto ela está completando 13 anos de atividade, sua principal atividade sempre foi na área decomunicação.

Os principais serviços disponíveis são: comunicação multimídia, provimento a internet, em um ambiente mais restrito, prestam serviços a shoppings centers, mais especificamente nas lojas dentro destes centros, além disso, há pouco tempo, também passou a expandir suas atividades, fornecendo serviços de *internet* a outros provedores de serviços de *internet*.

4.2 CONHECENDO O SVA, NA VISÃO DE UMA EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO DE JOÃOPESSOA/PB

Assim como nos achados de Frezza e Bastos (2006), o SVA pode ser observado a partir do provimento da *internet* discada, em que em primeiro momento eram mais lentos, se comparados com situação atual. Segundo o Entrevistado A, o SVA se estruturou da seguinte forma:

> O SVA e... Ele foi estruturado a partir do início da exploração das atividades de *internet*, no início da... da... do provimento de serviço de *internet*, principalmente a pessoas físicas existiam os provedores de internet e funcionavam de uma forma um pouco diferente da situação atual, geralmente o acesso a *internet* era feito através de linha discada, a pessoa que utilizaria o serviço teria uma linha telefônica na sua residência conectava um modem, um modem que e... funcionava através de um modem discado a partir de ele poderia teria uma estrutura que daria acesso a *internet* propriamente dito, então o SVA ele ficou caracterizado como sendo esse serviço d conexão discado que ligava o cliente, o usuário que iria se utilizar do serviços de

> internet ate a plataforma do serviço de internet propriamente dito, então o SVA ficou principalmente caracterizado com essa conexão, que não tem nada a ver com a nuvem a rede de internet e sim a forma como o usuário chegava ate a rede de internet (ENTREVISTADOA).

Ademais, todos os serviços, no qual se caracterizasse como acompanhamento pós-venda do serviço, seria denominado como Serviço de Valor Adicionado, ou seja, SVA, como explica:

> [...] todos os serviços que aquela empresa provia à conexão a *internet*, e oferecia como, por exemplo, o próprio suporte técnico, e... o... Atendimento pra orientar o cliente como deveria utilizar o serviço o Provimento de *e- mails*, por exemplo, tudo isso. E... Junto poderia ser enquadrado no que se passou a se chamar SVA que é o (serviço de valor adicionado) (ENTREVISTADO A).

Como observado anteriormente, e como foco do trabalho, a discussão sobre a separação do SVA dos demais serviços prestados é uma grande dificuldade encontrada pelas empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, como explica:

> ... Na realidade de hoje, essa primeira forma de separar SVA do restante ele confunde um pouco porque não se utiliza mais esse tipo de... Ou seja, o acesso à *internet*hoje são digital, não se utiliza mais linha discada, mas a origem foi e essa e poucas empresas provedora de *internet* oferecem o serviço especifico de e-mail basicamente na realidade de hoje, a gente define como SVA é o acesso físico que liga a casa do nosso cliente ate a nossa rede de internet e somado também a isso o suporte técnico (ENTREVISTADO A).

Assim, para o entrevistado, o SVA pode ser caracterizado, a partir da empresa estudada, como sendo o acesso físico que liga o ponto do cliente (casa, loja, etc) a rede de internet da empresa somados ao seu suporte técnico. Ademais, sobre o SVA é tributado, como esclarece:

> Sobre o SVA incidem, não incidem o ICMS incidem o PIS e a COFINS nas alíquotas de (1,65) PIS (7,6) para o COFINS. Além disso o... a... O PIS e a COFINS a fora como a gente é tributado no SVA e... o que a gente chama de não cumulativo, ou seja, a gente pode se utilizar de créditos, tipo adquirimos materiais, adquirimos equipamentos, utilizados na composição da prestação serviços que é caracterizado como SVA os créditos oriundos dessas aquisições dessas compras eles podem ser deduzidos no que a empresa vai pagar sobre o PIS e COFINS naquilo que está representado no SVA (ENTREVISTADO A)...

Aliás, pode-se observar que a partir da análise tributária incidente sobre os serviços, deveria acontecer uma reforma tributária, segundo os dados coletados, como mostra o trecho:

> Em minha opinião a reforma tributária é uma coisa que deveria ter acontecido já há muito tempo, e... É muito... Muito difícil trabalhar nesse contexto, como a forma tributaria no Brasil funciona, é difícil se saber exatamente se está agindo correta se... Se não esta agindo correto, se esta recolhendo de forma adequado seus tributos, pela complexidade que a.. Que a política tributária é né? (ENTREVISTADOA).

Segundo o entrevistado, os especialistas na área tributária, como por exemplo, os contadores, têm dúvidas na forma de tributação desses serviços, pela complexidade dos serviços, tributos e até mesmo a legislação brasileira vigente, como demonstra:

> Mesmo os especialistas em... Tributação no Brasil eles tem duvidas muitas vezes SOBRE como deve ser aplicado um tributo para um determinado e... Um determinado serviço, uma determinada fatia do mercado, então é muito complexo, alem do que gera um... Um custo muito elevado para as empresas né! Então não resta duvida que uma reforma tributária, dês de que seja também bem repensada e bem feita, não adianta fazer uma reforma tributaria e não tenha esse objetivo de simplificar a... A... Estrutura tributaria e ar mais clareza de como os tributos devem ou não ser aplicados (ENTREVISTADO A).

A partir das análises realizadas, pode-se observar que o SVA não é fácil, tanto em seus aspectos de implementação, assim como de identificação do que se caracteriza esse tipo deserviço. Para fins tributários, a complexidade aumenta, visto que, necessita de uma análise minuciosa por parte do analista tributário sobre os impostos e a alíquota incidente sobre esses serviços, um desafio para o profissional atualmente.

Na visão do profissional, que atualmente está enfrentando o mercado de telecomunicações, o principal desafio está relacionado à legislação brasileira, e o agravante se dá pela questão da separação dos serviços de SVA e SCM, como explica:

> Na verdade na legislação brasileira que... Não é muito clara, não é mui...! Não da segurança, como é um termo que se utiliza muito hoje, não da muita segurança jurídica para empresa, E... Essa separação de SCM e SVA ela causa bastante e... Duvidas, tanto para a empresa como até mesmo para os órgãos fiscalizadores, não é incomum um fiscal, por exemplo, compreender de uma forma como deve ser aplicada o SVA e SCM e um outro fiscal da mesma estrutura de governo ter um outro entendimento, então na verdade para impressão que... Que... Quais as vantagens que o SVA, essa separação do SCM pode dar, o fato de... Apenas parte da, do faturamento dos serviços terem incidência de todos os impostos, pois, por exemplo, sobre SVA não incidem ICMS então isso (ENTREVISTADO A)...

De acordo com as análises, além das dificuldades, pode-se também observar benefícios a empresa, como a redução da carga tributária, comoexpõe:

> O benefício que pode trazer para empresa é a redução da carga tributaria, mas tem um... Um... Um problema que isso pode gerar que é essa incerteza, essa insegurança jurídica que... A pesar de a empresa ter um entende e proceder ao recolhimento dos impostos de acordo com o entendimento que ela tem um futuro e... O órgão fiscalizador pode ter um entendimento diferente e isso pode causar um tipo de prejuízo para empresa, ter que recolher uma carga tributaria maior que aquela que entedia ser devida, basicamente existe vantagens pelo fato da empresa poder ter uma carga tributaria menor do que teria se não tivesse essa separação, mas existe essa insegurança jurídica que deixa sempre um risco de no futuro essa vargem ser perdida (ENTREVISTADOA).

Além do que, esses benefícios podem ser reduzidos, a partir da análise feita, de acordo com julgamento feito pelo órgão fiscalizador, ou seja, a empresa fica à mercê da interpretação individual, mesmo efetuando os recolhimentos de acordo com o que se entende sobre o fato.

4.3 COMPREENDENDO A PARTICULARIDADES ENTRE OS SERVIÇOS DE SVA ESCM

Já em relação ao Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), pode-se dizer, segundo as análises, que é o serviço de internet propriamente dito.

> O SCM é basicamente o serviço de internet propriamente dito, ou seja, a rede de internet, a partir do momento que o cliente chega a... A rede de internet, através dos meios de transmissão providos que sãocaracterizadoscomo SVA, a partir desse momento ele chega à rede de internet propriamente dita, ai ele acessa todos os conteúdos e... As redes sociais e etc. essa prestação de serviço é caracterizada como SCM (ENTREVISTADO A).

Assim como no SVA, o SCM também é tributado, e as análises tributárias feitas sobre o SVA, também são feitas no SCM, como expõe o entrevistado:

> Sobre SCM se incidem o... O... ICMS PIS COFINS, CNA sendo que o PIS e o COFINS têm o regime cumulativo o, ou seja, sobre o PIS e o COFINS que incidem sobre SCM a empresas não pode se utiliza o credito de compras, por exemplo, que incidem PIS e CONFINS. Eu diria que a explanação que eu fiz para SVA é idêntica para o SCM para empresa ela tem meramente a constatação tributaria e... Então o que vale para o SCM vale também para o SVA (ENTREVISTADO A).

A partir das análises, pode-se observar que a separação que ocorre entre esses tipos de serviços, é necessária, pois foi a maneira que a legislação tributária encontrou para poder diferenciar a forma de tributação das grandes empresas de telecomunicação, daquelas que estavam iniciando suas atividades, ou seja, das pequenas empresas, como explica:

> Precisou existir no ponto de vista na lógica tributaria no Brasil para diferenciar a forma de tributação, digamos assim das grandes operadoras a forma como as grandes operadoras eram tributadas, e criar oportunidade das pequenas empresas poderem entrar nesse mercado, permitindo a essas novas empresas ter uma carga tributaria menor que as grandes tinham na época, e ai dar oportunidade a essa pequenas entrarem e poderem se auto-sustenta no mercado, poderia se desenvolver no mercado então no meu entendimento ela deveria ter existido no contexto da lógica tributaria no Brasil para aquele momento (ENTREVISTADOA)...

Ademais, atualmente, segundo os dados, essa situação deveria ser modificada, visto que, com a reorganização e avanço nas prestações de serviços de telecomunicações, essa separação não fosse mais necessária, pois sua identificação a partir da análise tecnológica que vivemos, se tornou muito mais complexa, comomostra:

> Hoje eu não sei se ela deveria continuar sendo aplicada, por causa dessa dificuldade de se separa o que é efetivamente é SCM do que é SVA no contexto da tecnologia atual as coisas mudaram não são mais como no início da prestação de serviço, era muito claro separa uma coisa da outra, hoje não é tão mais claro, pelo fato de não ser tão claro pode gerar a devido a.. Insegurança jurídica (ENTREVISTADOA)...

Nesse contexto, a partir dos dados observados, pode-se notar que a separação existente entre esses serviços é permitida pela legislação. Para entender como a forma de tributação, funciona e para compreender uma pouco sobre o ramo de telecomunicação funciona, os empresários do Estado da Paraíba do ramo de telecomunicação, usam como estratégia paraminimizar esses conflitos de identificação da alíquota e da forma de tributação, a discussão entre eles e padronizar determinados processos, como explica:

> ... A separação SCM SVA é uma condição que é permitida nas empresas do ramo onde nos atuamos, e... Há uma discussão, onde inclusive, por acaso estamos, existe outras empresas que atuam em João Pessoa, que somos convidados a discutir juntos uma forma padronizar a questão dos percentuais que incidem sobre SCM e SVA, para que juntos tivéssemos mais poder de força perante órgãos fiscalizadores, caso haja algum tipo de divergência. Mas a pratica da separação é uma condição prevista na legislação brasileira nos não estamos fazendo nada, no que estejamos apoiados pela legislação, e o que coloco é o fato da legislação deixar algumas coisas poucoesclarecidas, o que eventualmente pode ter divergência de... de... Entendimento em função de cada um (ENTREVISTADO A)....

Contudo, o que pode ser percebido, a partir das análises feitas, é que o problema central, não está necessariamente na separação dos serviços, propriamente dito, mas sim na falta de esclarecimentos por parte dos órgãos fiscalizadores sobre a forma de tributação desses serviços. E que apesar de todos os esforços feitos para que as empresas sigam a legislação vigente, existe o risco da fiscalização por parte dos órgãos fiscalizadores sobre esses fatos, visto que muitas vezes a tributação é feita de forma desconhecida, como explica:

> Todas as empresas estão é... Na eminência né? Elas podem ser a qualquer tempo fiscalizada pelo órgão tributário, isso é uma coisa que faz parte da política tributaria do Brasil. Em qualquer outro país, nos procuramos trabalhar dentro da... Daquilo que nos entendemos como correto, dianteda... das leis tributarias brasileiras, nos estamos sim preparados para sermos fiscalizados, é claro que, eventualmente em função dessas...Dessas... Dificuldades, dessa compreensão de como é que deve ser feita a... a... Tributação pode haver discordância entre nosso entendimento e o entendimento do órgão fiscalizador, mas nos entendemos estarmos fazendo da forma correta e se houver algum tipo de divergência de entendimento vamos procurar nos defende, caso o órgão fiscalizador entenda que a gente ta fazendo algo errado a gente ai, e procurar explicar porque fazendo daquela forma que a gente entende ser correta (ENTREVISTADOA).

A partir dessas análises, pode-se entender que o SCM é um serviço de conexão de *internet* que permite a comunicação de pessoas com o mundo como destacam os autores levantados anteriormente, já o SVA, como antigamente não existia tanta variedade desse tipo de serviço, era mais fácil conceituar, hoje podemos dizer que é toda parte física que dará suporte ao serviço de comunicações e os autores levantados no referencial, além do entrevistado, conseguiram afirmar tal situação. Assim, como são dois serviços distintos, acredita-se que jamais poderiam ser cobrados ou tributados como se fosse um só, a separação traz mais trabalho, pois todos as obrigações da empresa devem ser feitas separadamente.

A tributação desses serviços não poderiam ser feitas de igual forma, por serem serviços distintos, até porque existe uma lei que regulamenta o SCM e que afirma que o SVA não é serviço de telecomunicações. Nesse sentido, como as empresas já não tem proibição para tributar separadamente SCM de SVA, seria de grande importância adquirir esse direito perante os órgãos competentes. Acredita-se que deveria ser incluso no serviço de qualquer natureza para que acabe essa insegurança das empresas, por não saberem a forma correta de tributação.

Como foi observado no decorrer da entrevista, a questão que envolve a separação dos serviços de SVA e SCM, talvez não fosse mais necessária, pois no contexto da tecnologia atual as coisas mudaram, não são mais como no início da prestação de serviço, em que seria muito mais fácil separar esses serviços. Esse tipo de situação é o que traz hoje para as empresas de telecomunicação o denominado, insegurança jurídica, pois as empresas não têm a compreensão correta de como, quanto e de que forma a tributação sobre esses serviços devem ser feitos. Observou-se ainda, que o STJ ressalta que não deve ser tributado pelo ICMS, pois a lei tributaria do ICMS não pode modificar a Legislação Tributária e nem tributar pelo ISS por não constar na lista deserviços.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, tendo em vista a amplitude do ramo das telecomunicações e dodebate em torno da separação dos serviços de SCM e SVA, esta pesquisa se propôs a responder a seguinte questão: Como o Serviço de Valor Adicionado (SVA) e Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) deveria ser tributado, a partir da visão de uma empresa de telecomunicação? Com o objetivo de demonstrar a tramitação sobre a separação dos serviços de SCM e SVA de uma empresa específica do ramo de telecomunicação, na cidade de João Pessoa na Paraíba.

Pode-se observar então que foram alcançados os objetivos de demonstrar os conceitos dos serviços de SCM (serviço de internet propriamente dito) e SVA (acesso físico que dar suporte ao SCM) mostrando-se os conceitos dos impostos incidentes sobre tais, em que o SCM incidem os tributos que competem a telecomunicações e o SVA por ser serviços adicionado, que a legislação ainda não regulamentou, porém é tributado pelo ISS na empresa estudada.

Foi destacado ainda, que o impacto desses tributos no faturamento, por ser um serviço que sua utilidade e sua utilização tendem a aumentar, e isso pode ser até motivo para criar novas empresas de SVA que poderia prestar serviços para empresas que utilizam esse valor adicionado.

Além do que, a grande dificuldade percebida na empresa estudada é a insegurança jurídica para com a forma de tributar os serviços de SVA e SCM com segurança e a dificuldade também como classificar os serviços, nas condições e realidade de hoje, tendo em vista que, o serviço de SVA vem crescendo muito com a globalização.

Este trabalho, limitou-se a uma empresa específica do ramo de telecomunicação na cidade de João Pessoa, o que não extingue a possibilidade de interpretação diferente entre outras empresas, visto que o assunto ainda é pouco discutido na literatura e na prática mercadológica, pela sua complexidade jurídica.

O estudo contribui para ganhar peso em sua regularização, fornece também para as outras empresas, a percepção acerca da importância entre a separação ou não dos serviços, a fim de ganharem forças perante o legislativo. Os benefícios trazidos para as empresas de telecomunicações são no sentido quantitativo (por diminuir a carga tributaria) e qualitativo (para ganhar segurança jurídica), pois a ação que defendem na justiça vem se prolongando a cada dia.

Para futuras pesquisas, este trabalho propõe que sejam aplicados em outras empresas de telecomunicações, por outros Estados, e tentar compreender quais os impactos quantitativos que a separação ou não dos serviços podem trazer para as empresas, em forma de despesas tributárias e seus impactos sobre a receita. Para o profissional de contabilidade é complicado fazer seu papel quando não se tem a segurança jurídica que a empresa precisa, pois essa parte não depende deles, a não ser que da mesma forma que a empresa contratou uma consultoria para saber que parte vai para SCM e que parte vai para SVA o órgãos competentes também utilizasse de uma consultoria para avaliar e dar seu parecer para uma então formalização do SVA. O trabalho trouxe para o profissional um ganhar de

conhecimento desse serviço pouco comum que poucos conhecem e a percepção que legislação precisa seratualizada.

REFERÊNCIAS

AGENCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÃO - ANATEL. Disponível em:<www.anatel.gov.br> Acesso em: 27 Set. 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES - Telebrasil. Disponível em: <http://www.telebrasil.org.br> Acesso em: Nov. 2017.

BRASIL. **LEI N° 116/2003**. Dispõe Sobre Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: https://WWW.jusbrasil.com.br/tópicos/10996834/artigo-1-lc-n-116-de-31-julho-de-2003#. Acesso em: Agos. 2017.

BRASIL. LEI N° 4.117. **CBT código brasileiro de telecomunicação**. Disponível em:<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislação/91626/código-brasileiro-de-elecomunicacoes-lei-4117-62 > Acesso em: Agos. 2017.

BRASIL. **LEI N° 9.472/1997**. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em: <h ttp://www.anatel.gov.br/legislacao/leis/2-lei-9472>. Acesso em: Set.2017.

CELLI JÚNIOR, Umberto. A nova organização dos serviços na Lei Geral de Telecomunicações. **Revista de Direito Administrativo**, v. 211, p. 151-161,1998.

DOS PRAZERES, MATOS e COUTINHO Rodrigo Vicente et al. Fatores Determinantes do Endividamento: um Estudo Empírico no Setor de Telecomunicações Brasileiro. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 18, n. 2,2015.

FELSBERG. ASSOCIADOS. **Tributação das telecomunicações** Disponível em: <https://azslide.com/dowload/tributaao-das-telecomunicacoes-data-07-07-2012_59c9cf571723dd089e7d6ca9.html>. Acesso em: 27 set. 2017.

GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. Icms–Benefícios Fiscais– Isenções, Convênios, Imunidades–Produtos Semi-Elaborados. **Curso de direito tributário**, v.8. p. 595-608. São Paulo: Saraiva, 2001.

SM *Association*. Disponível em: <https://www.gsma.com>. Acessoem: Nov. 2017.

MATTOS, César; COUTINHO, Paulo. The Brazilian model of telecommunications reform. **Telecommunications Policy**, v. 29, n. 5-6, p. 449-466,2005.

POGGIO, Júnior; DE CARVALHO, Milton. A reforma do setor de telecomunicações brasileiro e o desempenho das operadoras de telefonia fixa. 2014.

RIPPER, Mario Dias. UNIVERSALIZAÇÃO DO ACESSO AOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES: O Desafio ATUAL NO BRASIL. Outubro, p. 2,2003.

SCM CONSULTORIA. Serviço de Comunicação Multimídia (SCM). Disponível em:<http://www.scmconsultoria.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=76&Itemid=113>. Acesso em 24 de set. 2017.

TOZONI-REIS, Marília Freitas de Campos. Metodologia da pesquisa. 2009.

VIEIRA, José Guilherme Silva. Metodologia de pesquisa científica na prática. **Curitiba: Editora Fael**, 2010.

A IMAGEM DO CONTADOR:
PERSPECTIVAS DOS GESTORES DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE JOÃO PESSOA - PB

Nathália Lima da Escóssia[1]
Isabella Christina Dantas Valentim[2]

RESUMO: A pesquisa tem como objetivo reconhecer e analisar a real percepção que as empresas possuem com relação a contabilidade e sua finalidade na cidade de João Pessoa – PB. Para isso foi aplicado um questionário com 11 perguntas, que abrange o perfil do entrevistado, nível de satisfação com sua atual contabilidade, entendimento sobre quais as demonstrações necessárias para gerenciar uma empresa e o perfil ideal do profissional contábil na perspectiva desse usuário em questão. Com isso, pode-se verificar que 72% dos entrevistados dizem procurar a contabilidade sempre que precisam tomar uma decisão, além disso, 86% dos respondentes da pesquisa se consideram satisfeitos com os serviços atualmente prestados e conseguem ver as características de competência, rapidez e esclarecimento de suas dúvidas. Foram analisados que, apesar de existir alguma insatisfação por parte dos usuários, os mesmos possuem uma ideia próxima a realidade do que esse profissional representa para a sociedade e em particular para sua empresa.
PALAVRAS-CHAVES: Contador. Satisfação. Contabilidade. ServiçosContábeis

ABSTRACT: The research aims to recognize and analyze the actual perception that companies have with respect to accounting and your purpose in the city of João Pessoa-PB. For this a questionnaire was applied with 11 questions, covering the respondent profile, level of satisfaction with current accounting, your understanding on which the statements required to manage a company and the ideal professional profile accounting at that user's perspective. With it, you can check that 72% of respondents say find the accounts whenever they need to make a decision, moreover, 86% of the respondents of the survey consider themselves satisfied with the services currently provided, and can see the features of competence, speed and clarification of doubts. Were analyzed that, although there is some dissatisfaction on the part of users, they have an idea close to reality than this professional represents to society and in particular for yourcompany.
KEY WORDS: Counter. Satisfaction. Accounting. Accounting Services

1 INTRODUÇÃO

De acordo com uma pesquisa feita pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2014) em dez anos, os valores das produções geradas pelos pequenos negócios saltam de R$ 144 bilhões em 2001 para R$599 bilhões em 2011. São em média 9 milhões de empresas, que juntas geram 27% do PIB do Brasil, um resultado que só vem crescendo com os anos, no nordeste houve uma expansão de 24,9% das Micro e Pequenas Empresas (MPEs), ganhando até mesmo do Sul e Sudeste (SEBRAE,2006) na

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP. E-mail: nath.escossia@hotmail.com
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestrado em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira, E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com

Paraíba no ano de 2004 existiam em média de 32.976 MPEs no setor do comércio, 16.627 divididos entre serviço e indústria. Inclusive um dos setores que mais houve crescimento foi o de Contabilidade e Auditoria. A esse respeito, Brizolla (2008, p. 14) corrobora que:

> A Contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples ela é necessária para organizar a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da Contabilidade torna-se ainda mais importante nas complexas economias modernas, posto que os recursos são escassos, e o gestor tem de escolher, entre as alternativas possíveis, as melhores, e para identificá-las são necessários os dados contábeis (BRIZOLLA, 2008, p. 14).

Percebe-se através das discussões, que diversas vezes as tomadas de decisões feitas pelos gestores, são equivocadas ou até mesmo pouco fundamentadas, visto que não são levadas em consideração as demonstrações financeiras, relatórios ou até mesmo índices que as empresas de contabilidade disponibilizam em seu arsenal para a melhor observação das movimentações patrimoniais, contas de receitas e despesas, endividamento, entre outras de seus clientes. Para Silva (2017, p. 18) "a contabilidade não tem sua utilidade apenas no atendimento a demandas vindas da legislação comercial ou tributária, ela oferece diversas fontes de informação sobre a organização ao usuário de suainformação".

Não é raro ouvir a afirmação por parte das empresas/clientes que o contador é a pessoa que lhe manda os impostos (darfistas) e a folha de pagamento no final do mês, o que resolve as burocracias cuidando para que a empresa não seja multada por algum motivo. Torna-se difícil apresentar os benefícios que a contabilidade pode trazer para uma tomada de decisão, no fim apresenta-se mais como um apoio aos órgãos do que uma ferramenta de gestão (LIMA,2018).

Diante disso, além de conhecido tais dados, é relevante avaliar qual o impacto, através da percepção dos usuários internos da contabilidade, no serviço prestado pelos profissionais da área contábil. Partindo da prerrogativa que a contabilidade é a fonte mais profunda e confiável de informações para subsidiar decisões no âmbito gerencial/financeiro de uma empresa, a pesquisa pretende responder a seguinte pergunta: **Qual a percepção das empresas/clientes quanto aos serviços desenvolvidos pelo profissionalcontábil?**

Assim, tem-se como objetivo geral desse estudo, reconhecer e analisar a real percepção que as empresas/clientes tem com relação à contabilidade e sua finalidade, na cidade de João Pessoa/PB. Ademais, como objetivos específicos, pretende-se analisar a perspectiva dos clientes com relação às informações prestadas pelo seu contador; avaliar o nível de satisfação das empresas e conhecimento do real trabalho do profissional contábil; identificar em qual

momento o empresário procura o contador para a tomada de decisão e verificar se o grau de formação acadêmica, idade e localização empresarial influenciam nas diferentes ideias a respeito do profissional contábil.

Essa pesquisa teve como principal motivação, a percepção do cotidiano de um escritório contábil, no qual envolve a ausência de interesse por parte das empresas/clientes na procura do profissional contábil para tomadas de decisões importantes, levando em consideração que o contador é o profissional mais indicado para auxilia-lo. Acredita-se que este estudo poderá contribuir para a classe contábil, pois avaliará através de um mapeamento do perfil das empresas/clientes na cidade de João Pessoa/PB, qual a importância que esses usuários atribuem ao contador, e em que momento em suas gestões, as informações contábeis são indispensáveis, o que ajudará os profissionais contábeis a entender tais comportamentos, como consequência poderá auxiliar na busca mais objetiva do contador e sua geração de valor. Contribuindo para que o empresário entenda a importância de um profissional auxiliando na tomada de decisão, colaborando para o crescimento qualitativo e quantitativo da suaempresa.

O trabalho fundamenta-se através dos trabalhos de Caneca et al. (2009), que avaliam a oferta de contabilidade gerencial na percepção da qualidade dos serviços contábeis prestados aos gestores de micro, pequenas e médias empresas; Moreira et al. (2013) que levantaram a importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas e por fim Galvão (2017) que descreve a visão de um cliente externo quanto qualidade dos serviços contábeis.

Com a necessidade da delimitação do trabalho, opta-se por realizar uma pesquisa bibliográfica inicialmente, aprofundando com um estudo de Caso. Enquanto técnica utiliza-se de um questionário de perguntas fechadas, nas empresas no porte de Micro e Pequenas Empresas, nos diversos bairros localizados na cidade de João Pessoa/PB.

O trabalho está estruturado de forma que, além dessa introdução, possui um levantamento teórico sobre as Micros e Pequenas empresas, além dos levantamentos conceituais sobre o papel do contador e sua imagem perante seus clientes. Por consequência, a metodologia do trabalho será descrita, além das análises e discussões e por fim as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1OS SERVIÇOS CONTÁBEIS

Para Thome (2001) os serviços prestados pelas empresas de contabilidade são: consultoria, contabilidade, administração de pessoal, escrituração fiscal, departamento comercial ou de expediente, que Thome (2001) atribui esse titulo ao serviço de encerramento da atividade de uma empresa, alterações contratuais, obtenções de certidões, dentre outros. Também estão dentro dos serviços contábeis a auditoria, perícia e assessoria.

Além dos já conhecidos serviços contábeis, que mais tem a ver com obrigações acessórias e burocráticas (envio de declarações, impostos e etc.) serão explanados os principais serviços para o cumprimento do objetivo da Contabilidade, gerar informações relevantes e confiáveis para a tomada de decisão. Serão descritas as características acerca das Demonstrações Contábeis, que a ITG 10000 e a NBC TG 10000 estabelece para elaboração nas Micro e Pequenas Empresas. Entende-se como Microempresas e Empresa de Pequena Porte, os estabelecimentos Simples Nacional que obtiveram o faturamento ano-calendário entre R$ 82 Mil a 4,8 Milhões, de acordo com a Lei Complementar n°155/2016.

1. BalançoPatrimonial
2. Demonstração do Resultado doExercício
3. Demonstrações do Fluxo deCaixa
4. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
5. NotasExplicativas

Para Marion (2018) o Balanço Patrimonial pode ser considerado a mais importante demonstração gerada pela contabilidade, o motivo é que esse relatório apresenta a saúde financeira da empresa, evidenciando a origem dos recursos de tal entidade e para onde eles estão indo, em outras palavras, onde esses recursos estão sendo aplicados. Os interessados nessas informações encontraram no Balanço o valor mais fidedigno do seu caixa/dinheiro, valor em banco, estoque da sua empresa, imobilizados, duplicatas dos clientes a receber, valor dos fornecedores a pagar, empréstimos, aplicações entre outros, de um determinado período. O resultado do Balanço Patrimonial apresenta-se pelo total do Ativo, Passivo e Patrimônio líquido daentidade.

Já a Demonstração do Resultado do Exercício, apresenta-se como resultado do confronto entre as receitas, resultados das receitas com vendas ou prestação de serviço, e das despesas (administrativas, vendas e financeiras). Como resultado a empresa identificará se no período obteve Lucro ou PrejuízoContábil.

Ainda de acordo com Marion (2018) Demonstração do Fluxo de Caixa, por mais "simples" que venha ser a estrutura financeira de uma empresa, ela possui os registros de tudo que entrou e saiu do seu caixa, no dia e no mês, mas o registro por si só não é o suficiente para que a empresa gerencie e projete seu orçamento financeiro. Só a interpretação dos dados é resposta final para um possível financiamento ou uma aplicação financeira, dependendo do resultado que a empresa obterá.

Com relação à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Camelo et al. (2007) constatam que a DMPL é uma demonstração completa e abrangente, evidencia os fluxos que impactam os saldos das contas do Patrimônio Líquido, a DMPL apresenta-se como uma demonstração complementar, podendo substituir ou ser substituída pela Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados que apresenta as retenções de lucros, distribuições de lucros aos sócios, os ajustes de exercício anteriores e etc.

Sobre as Notas Explicativas, o § 4º do artigo 176 da Lei 6.404/1976 (Lei das S.A) nos apresenta que: "as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício".

Ainda de acordo com a Lei 6.404/1976 § 5º as notas explicativas devem indicar os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, em especial dos estoques, cálculos de depreciação, amortização e exaustão, da provisão para encargos ou riscos e dos ajustes para perdas prováveis.

Para Marion (2018) das três maiores razões para o falecimento de uma empresa, uma delas, é a parcial ou falta total de um Planejamento Financeiro:

> Nos países desenvolvidos, a Demonstração dos Fluxos de Caixa é o relatório contábil mais importante em nossos dias. Ela apresentaresumidamente os recursos (dinheiro) que entraram no Caixa e os que saíram dele de um negócio durante determinado período. Os administradores mais hábeis preferem, antes de pronunciar a palavra lucro, avaliar cuidadosamente seu Fluxo de Caixa. Ignorar o Fluxo de Caixa pode levar a empresa a um abismo mesmo que ela tenha uma boa fórmula de se obter lucro. Alguns gerentes de negócios preocupam-se em produzir lucro e tratam o Fluxo de Caixa superficialmente. Na verdade, deveriam dar a mesma ênfase para ambos (apud Livro Accounting for dummies, Cap1).

Ademais, Marion (2018) complementa que a Contabilidade também é posta como a responsável pela geração dos Livros Razão e Diário, o Livro Razão caracteriza-se como o agrupamento de contas individualizadas, podendo ser analisado lançamento por lançamento, e o Livro Diário é o registro de todas as operações contábeis da empresa, ordenado por data.

Todas essas Demonstrações são pensadas para subsidiar a tomada de decisão de seus usuários, de uma maneira que tendo um domínio dessas informações torna-se quase impossível a não obtenção do sucesso empresarial e financeiro. O que acontece é que geralmente os empresários das MPEs por não conhecerem os reais benefícios da contabilidade acabam as tornando como mais um gasto necessário, um mero cumprimento das obrigações legais.

Para Stroeher e Freitas (2006) as empresas estão mais preocupadas com o as informações de ordem tributária, como um mecanismo para escapar da tributação, esquecendo-se do planejamento tão necessário para o sucesso empresarial. Já Albuquerque (2004) observou que: parte das decisões do gerenciamento de uma empresa passa pelo viés da intuição e experiência, e não de uma análise das informações financeiras. Para Moreira et al. (2013) a informação gerada pela contabilidade pode ser vista como a ferramenta de suporte, auxiliando com os problemas da administração, no qual se deparam a todo o momento com a necessidade em tomar decisões.

Galvão (2017) reforça que a informação contábil contribui de forma significativa para o melhor desempenho e maiores chances de sucesso. Diante dessa importância, Galvão (2017) nos alerta que a qualidade deve ser considerada por nossos clientes como a melhor possível.

2.2 QUALIDADE DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS

Segundo Schimanko e Klosowski (2009), para que uma empresa se destaque e consequentemente sejam aprovados por seus futuros cliente em meio a uma gama de outras empresas de contabilidade, é necessário o diferencial na qualidade dos serviços contábeis, ainda segundo os autores, para que ocorra esse diferencial é preciso o profissional estar sempreatualizado.

Na perspectiva de Carvalho (2008) é imprescindível elaborar mecanismos para manter o cliente satisfeito com o serviço, lembrando que não são objetos vendidos, mas serviços prestados envolvem uma série de fatores, tornando impossível especificação de qualidade antes de adquirir.

Nesse sentido, a pesquisa feita por Moreno e Caceffo (2010) constatou que os empresários vão aos escritórios de contabilidade, não mais apenas para procurar serviços ligados a contabilidade propriamente, mas buscando outros recursos como, seleção e recrutamento de pessoas, acessória jurídica e treinamentos empresariais.

Já nos achados de Raposo (2004), algo interessante e preocupante sobre o processo de tomada de decisão dos gestores, sendo o homem movido também por emoção, à decisão torna-se subjetiva, assim quando é tomada uma decisão além dos aspectos objetivos também é levado em consideração suas emoções, experiências e valores, mas o que preocupa é que de acordo com dados dado pelo autor, as decisões na maioria das vezes são tomadas apenas pelos aspectos subjetivos. Com relação aos serviços prestados pela contabilidade, Raposo (2004) indaga em sua pesquisa qual o serviço contábil é prestado ao maior número de empresas. O cálculo e confecção de guias é o serviço mais prestado, seguido pela folha de pagamento (95%) em outra perspectiva, 14% das empresas do comércio desconhecem os relatórios gerenciais.

Carvalho (2008) constata que na cidade de Souza (PB) no setor do comercio, os fatores críticos de sucesso dos escritórios contábeis na ótica dos empresários são em primeiro lugar a Imagem e Credibilidade do escritório (45,87%) em segundo lugar, Agilidade e Pontualidade na Prestação dos Serviços (11,58%) o Desempenho e a Percepção dos Funcionários (11,51%) o autor ainda destaca que é possível corrigir essa situação revendo o pequeno número de pesquisas relacionadas a qualidade dos serviços, desenvolvendo modelos de qualidade eetc.

Desse modo, a pesquisa de Raposo (2004) coloca que a contabilidade é importante para atender as exigências legais, mas mais importante ainda para registrar e transformar dados em informações úteis, capaz de cooperar para o crescimento e continuidade das organizações, para isso é necessário que a contabilidade não seja mais vista por muitos empresários como uma despesa ou obrigação. O autor ainda destaca que, em uma sociedade em que novas tecnologias e novas informações surgem a todo o momento, é primordial que os empresários e profissionais contábeis estreitem os relacionamentos e busquem ferramentas eficientes de gerenciamento com o objetivo de aumentar a produtividade, maximizar os lucros e consequentemente o crescimento da empresa no mercado competitivo e globalizado.

Contudo, a obtenção do conhecimento dos fatos, como explanados acima, Caneca et al. (2009) sugere que os profissionais da área contábil podem adaptar as informações de acordo com entendimento de seus clientes e dedicar tempo para instruí-los sobre como utilizá-las na administração da empresa. Além disso, Marcucci (2010) defende a ideia que o contador externo deve conhecer os ensejos de cada cliente, observando quais os pontos mais importantes em cadaempresa.

Galvão (2017) corrobora dizendo que se deve entender que o serviço envolve relacionamento entre pessoas, não é uma ação ou serviço isolado, é uma execução do serviço contábil, um esclarecimento de dúvida, cumprimento dos prazos ou quaisquer outros serviços que o escritório venha disponibilizar. Cabe ao prestador de serviço enxergar o cliente como o principal indicador dos pontos positivos ou negativos dos serviços por ele tomado.

Ainda na perspectiva de Galvão (2017), a autor faz um alerta aos escritórios, para que estes devam atentar-se as diversificações dos serviços/produto que oferecem, tendo em vista que essa diversificação é um ponto atrativo para o consumidor.

2.3 A IMAGEM DOCONTADOR

Com relação à imagem do contador, os autores Almeida e Batista (2002) alertam que a imagem do profissional contábil precisa passar por uma conscientização pessoal, como por exemplo, o modo de se vestir, ele destaca que assim como o médico, advogados que tem sua imagem consolidada no mercado, os profissionais contábeis deveriam adotar uma "veste padrão" para a atuação da profissão. Mas a imagem do contador também passa pela infraestrutura física dos locais aonde os serviços são prestados, o autor destaca que não se pode atender um cliente com uma "montanha de papel" na sua frente. Nesse mesmo sentido, Almeida e Batista (2002) ainda destacam que o baixo nível de tecnologia e suporte técnico deixa a desejar e também podem fazer parte da criação da imagem do Contador.

Esse destaque a imagem propriamente dita do contador é apenas um aspecto da complexidade que é esse profissional em sua totalidade. Conhecendo o lado mais subjetivo desse ponto, Almeida e Batista (2002) nos retratam que a partir do momento que a Contabilidade Fiscal deu sua entrada no Brasil, ela vem erroneamente construindo a imagem do contador. Ainda de acordo com Almeida e Batista (2002) a contabilidade que gera informações úteis as empresas, que contribuem para o crescimento da empresa, essa mesma é deixada para trás e o mais preocupante é que os próprios contabilistas, nos quais estão presos hás obrigações, encontram em tais atividades (obrigações) a razão maior de essa ciência existir. Contudo, faz-se necessário a mudança de postura, quebra de paradigmas, mais tempo a essência dacontabilidade.

Em uma entrevista feita por Gerra et al. (2009) com contadores a respeito de suas profissões, "Chiquinho", um dos entrevistados comenta:

> A nossa profissão é muito desafiadora, a gente vê que as mudanças são constantes e a gente não pode, na verdade escolher uma área de atuação só dizendo, vou trabalhar na área tributária, vou trabalhar na área societária, vou trabalhar na área gerencial. Na verdade, você tem que ser polivalente, você tem que ter conhecimento para estar assim atuando em todas essas áreas, todos os segmentos porque o empresário precisa desse conhecimento (CHIQUINHO).

Nesse caso, o entrevistado expõe que, a relação entre cliente e contador vai além do profissional, tendo em vista que o contador não tem apenas uma empresa em sua mão, mas a felicidade e sonho que seu cliente depositou naquela empresa.

Contudo, a imagem do contador pode ser reconstruída a partir de uma conscientização da real importância desse profissional junto ao seu cliente, procurando um diferencial na abordagem dos problemas e soluções, aproximando-se do cliente como uma pessoa próxima, confiável e competente para ajudá-lo no crescimento da sua empresa.

3 PROCEDIMENTOMETODOLÓGICO

2.4 MÉTODOS DE PESQUISA

Neste ponto do trabalho conheceremos os procedimentos e o método realizado para a coleta e processamento dos dados. A respeito disso Prodanov e Freitas (2013) definem queo método de pesquisa é o que pensamos para chegarmos ao centro do problema, e pesquisa é o modo cientifico para obter a realidade da natureza do problema. O método cientifico utilizado nesse trabalho foi o fenomenológico, que segundo os autores é o método que preocupasse em entender o fenômeno como ele se apresenta na realidade, o objetivo do estudo foi descritivo com o procedimento técnico de estudo de caso em uma abordagem qualitativa.

Além disso, para Prodanov e Freitas (2013) pesquisa de campo possui o objetivo de conseguir informações acerca de um problema que procuramos a resposta, ou uma hipótese.

2.5 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

A pesquisa foi aplicada nas microempresas e empresas de pequeno porte localizadas na cidade de João Pessoa – PB, dos quais foram escolhidas dentre os bairros de Mangabeira, Manaíra, Bairro dos Estados e Bessa, a diversidade dos bairros se dar para entendermos se a localização do empreendimento influencia na perspectiva dos empresários, intercalamos entre bairros a anos no comercio e bairro relativamente novos nesseramo.

A amostra da pesquisa foi composta por 7 (sete) empresas, dos quais foram escolhidas aleatoriamente. Ademais, pode-se registrar a dificuldade em encontrar disponibilidades das

empresas para compor o número amostral e que este pudesse ser significativo. Foi aplicado um questionário estruturado, composto por 11 perguntas (vide Apêndice A). As perguntas foram respondidas pelos proprietários, e na impossibilidade dos mesmos responderem, foi autorizado a resposta os gerentes do estabelecimento.

Foram explicados o objetivo deste trabalho e a importância de uma resposta verdadeira, para que o resultado da pesquisa pudesse ser o mais próximo possível da realidade encontrada no dia a dia das empresas. Desse modo, não foram exigidos dos entrevistados a resposta imediata do questionário, pois se pode compreender que nos meses de novembro e parte de dezembro, mês que foram aplicados os questionários, que é de grande circulação de cliente e movimentaçãovarejista.

Desse modo, foram obtidas as respostas por meios digitais (e-mail) e escritos a punho pelos respondentes. E em relação as adoções éticas, foram respaldados aos participantes a preservação da identidade dos entrevistados, assim como a não identificação das empresas analisadas.

3 ANÁLISEDOSRESULTADOS

3.1 PERFIS DOSENTREVISTADOS

Com relação ao perfil dos entrevistados, pode-se analisar nas primeiras três perguntas do questionário, nos quais tinham o objetivo de conhecer as características dos proprietários/gerentes dos estabelecimentos analisados. Das 7 (sete) empresas pesquisadas, 4 (quatro) delas foram os próprios proprietários quem responderam, as outras três empresas foram os seus gerentes. Podemos constatar as informações observando o gráfico 01.

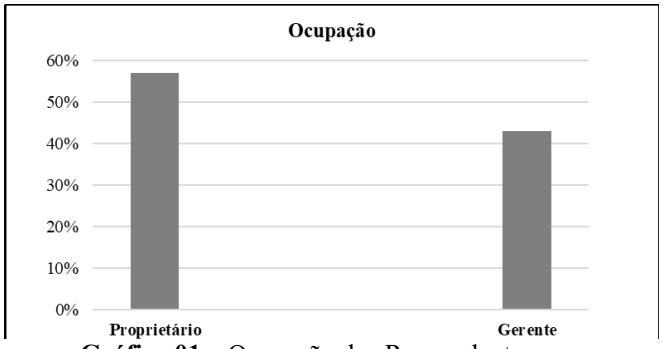


Gráfico 01 – Ocupação dos Respondentes
Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Quanto à idade dos participantes, segundo os dados coletados, a maior parte encontra-se entre 31 anos a 48, apenas um entrevistado possui mais de 60 anos na data da pesquisa de acordo com o gráfico 02

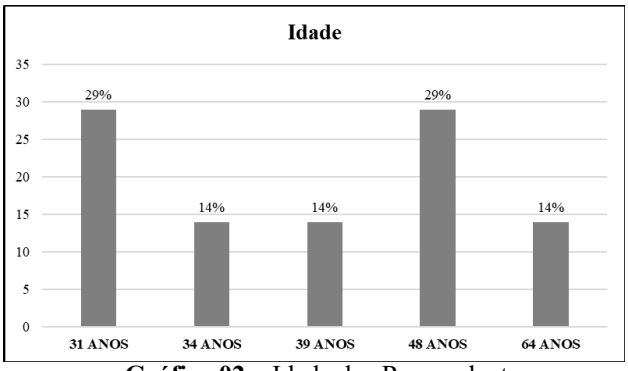


Gráfico 02 – Idade dos Respondentes
Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Com relação a identificação da escolaridade dos participantes no gráfico a seguir, pode ser observado que a maioria possui ensino superior completo e que dois entrevistados não concluíram o ensino superior ou possuem o ensino médio completo. Pode-se concluir que a maior parte dos entrevistados possuem algum conhecimento superior em relação as metodologias de gestão aplicados pelas universidades, como nos mostra o gráfico 03.

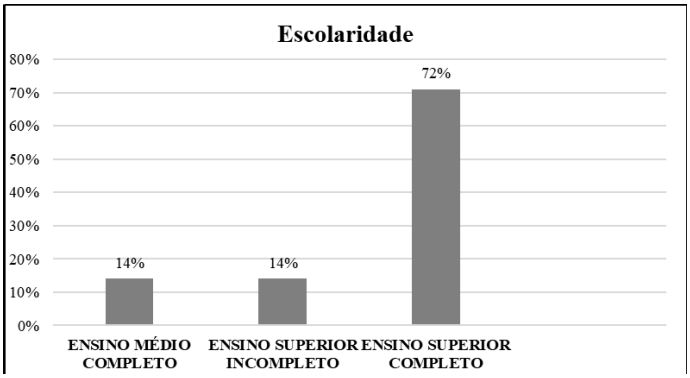


Gráfico 03 – Escolaridade dos Respondentes
Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A seguir serão apresentadas as análises dos resultados, a partir dos dados obtidos através da aplicação dos questionários.

3.2 RELAÇÕES CLIENTE *VS* CONTABILIDADE

As analises desenvolvidas nesse tópico, abordaram questões, das quais, preocuparam-se em conhecer o relacionamento entre a empresa estudada e o seu contador, com relação à

satisfação do cliente com relação aos serviços prestados, quais as frequências com que a contabilidade é procurada para auxiliar a tomada de decisão e qual nível de conhecimento contábil dos participantes da pesquisa, ou seja, dos proprietários e gestores.

Primeiramente, em uma das questões abordada, procurou-se saber o tempo de experiência no ramo empresarial de cada respondente. A resposta foi bem diversificada, tendo em vista que as idades dos entrevistados possuem uma considerável distância, como pode ser visto no gráfico 02.

Com isso, pode-se checar que cerca de 29% dos entrevistados possuem 7 (sete) anos de experiência na área empresarial, também com 29%os entrevistados que possuem 10 anos de experiência e 14% possuem 12 anos, 15 anos e 24 anos experiência na área empresarial que atuam, como pode ser observado no gráfico que segue:

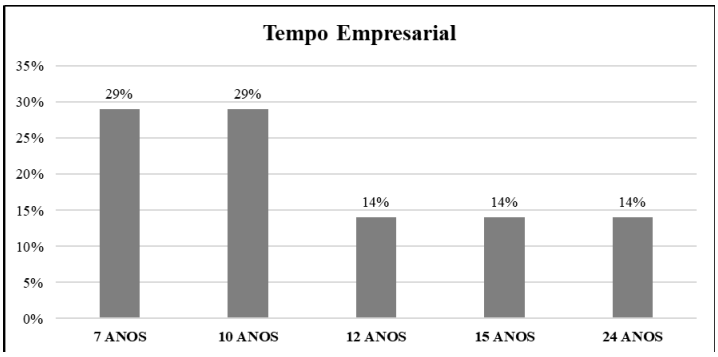


Gráfico 04 – Tempo na área empresarial
Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A análise do tempo de experiência se faz necessário visto que, esse tempo pode afetar a frequência, o tipo e as formas de conhecimentos em relação às informações advindas da contabilidade e como esses usuários utilizam taisinformações.

Com relação a contabilidade, todos (100% dos entrevistados) possuem o serviço profissional executado externamente, ou seja, a empresa contrata um profissional ou um escritório contábil que prestem os serviços doas quais a empresa necessita. Pode-se concluir que quase não há risco de manipulação dos dados contábeis por parte das empresas/funcionários pesquisados.

Foram questionados ainda, com que frequência as empresas recebem as demonstrações contábeis. Forma obtidas respostas bem diversas, dos quais 58% dos entrevistados responderam que recebem no fim de cada ano em exercício, ou apenas quando é solicitado, 29% responderam que recebem com frequência os demonstrativos contábeis ou

todos os meses, e 13% responderam que não receber nenhum tipo de demonstração contábil, o que significa umentrevistado.

De forma geral, o resultado encontrado demonstra que as empresas recebem, com frequência ou quando solicitado às demonstrações financeiras e contábeis pela contabilidade, enfatizando que tais informações devem ser disponibilizadas para empresas, visto que contribuem para auxílio das decisões que precisam ser tomadas por parte dos seus usuários.

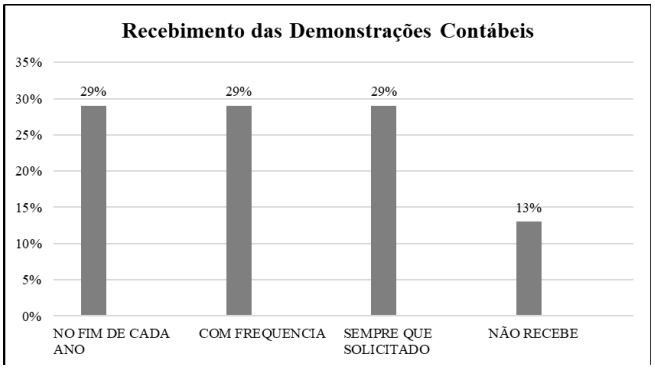


Gráfico 05 – Recebimento das Demonstrações Contábeis
Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Com relação a análise dos conhecimentos sobre as demonstrações contábeis por parte dos entrevistados, pode-se analisar o seguinte: 86% dos entrevistados (6 participantes) afirmaram conhecer as demonstrações necessárias para gestão e 14% responderam que não conhecem as demonstrações contábeis necessárias para gestão da empresa, isso significa que foi um entrevistado. Essa informação, pode ser analisada em conjunto com a informação sobre a frequência/recebimento de informações pela contabilidade, o qual um dos participantes informou não receber os demonstrativos, logo isso pode interferirno conhecimento do entrevistado sobre as informações contidas nas demonstrações e como elas podem ser utilizadas paragestão.

3.3 QUALIDADES DOS SERVIÇOS CONTÁBEIS

Nesse sentido, as analise seguintes irão avaliar a parte do questionário do qual se preocupou em conhecer a qualidade dos serviços contábeis sobre a ótica dos entrevistados.

Contudo, quando foram questionados sobre a contabilidade da empresa, se poderia ser vista através das características de competência, rapidez nas informações e esclarecimento de dúvidas, mais uma vez foram obtidos que 86% dos respondentes visualizam competências,

rapidez e clareza em sua contabilidade e apenas 14%, do qual equivale a um participante, alega que as características podem ser vistas em parte, visto que as novas mudanças frequentes nas áreas tributárias e trabalhistas, em relação ao serviço prestado pela contabilidade deixam um pouco a desejar.

Em relação a consulta por parte dos entrevistados a contabilidade quando necessária para tomada de decisão. Foi observado que apenas 14% (um participante) alegou não procurar a contabilidade para uma decisão que afete as decisões financeiras da empresa. Enquanto que 72% relataram procurar o contador sempre que precisam tomar uma decisão e 14% (um entrevistado) disse que procura apenas quando precisa fazer um empréstimo junto ao banco.

Quando questionados sobre a satisfação em relação aos serviços de contabilidade, novamente foram identificados que 86% se dizem satisfeitos com os serviços oferecidos, e 14% (um participante) alegou que se considera satisfeito em parte, mas que a contabilidade pode melhorar em alguns aspectos.

Ademais, foi questionado aos participantes oque pensavam quando se fala em contabilidade, as respostas podem ser observadas no quadro a seguir:

ENTREVISTADO	**RELATO**
Entrevistado 01	"Equipe, porque se não tem entrosamento entre cliente e escritório...não conseguimos nada"
Entrevistado 02	"Não penso contabilidade como consultoria, acredito que é um serviço à parte"
Entrevistado 03	"Penso que seja um parceiro para nos auxiliar nas informações contábeis para gerir a empresa com segurança, evitando surpresas desagradáveis"
Entrevistado 04	" Penso que o objetivo da contabilidade seja registrar as informações contábeis"
Entrevistado 05	" A primeira coisa que penso é em informações da empresa, o que abrange envio dos impostos, folha de pagamento, nos ajudando em dúvidas e etc".
Entrevistado 06	" Cuidar do financeiro da empresa"
Entrevistado 07	" Penso que são os profissionais que pode me ajudar em qualquer momento da minha empresa"

Quadro 01 – Percepção quanto a Contabilidade
Fonte: Dados da Pesquisa(2018)

Percebe-se então, que embora a maior parte afirme conhecer as demonstrações contábeis necessárias, e que procuram a contabilidade sempre que precisam tomar uma decisão, as respostas sobre o que pensam quando se fala em contabilidade é um pouco confusa ou pelo menos, não se concretiza como uma ideia completa, do que se compreende sobre a

contabilidade em sua totalidade. Dando dessa forma, uma ideia de que o contador ainda se encontra na posição de coadjuvante em relação ao auxilio nas decisões empresariais, quando na verdade seria o profissional que mais poderia auxiliar.

Face ao último questionamento, do qual buscou avaliar qual a perspectiva da contabilidade ideal para os entrevistados, foram obtidas diversas respostas: um deles descreveu que o ideal seria o contador que pudesse estar mais presente; outro entrevistado contou que ideal seria o atendimento imediato de suas solicitações e um acompanhamento diário dos impostos e saldos trabalhistas; outro participante alegou que o contador deveria ter mais transparência nas informações, gerando mais confiança para o empresário; um dos entrevistados não soube responder a essa questão; e por fim, um último relato descreveu que o ideal seria que não fosse necessário ir atrás da contabilidade para ter informações que ele não conhece, mas que as informações pudessem ser repassadas antes de uma solicitação, mostrando novoshorizontes.

Desse modo, pode-se perceber que a contabilidade é um fator fundamental para desenvolvimento a continuidade operacional, como pode ser observado nos relatos. Mas, suas participações na gestão das empresas ainda deixam a desejar devido à falta de conhecimento por parte dos empresários, sobre sua real função e como suas informações poderiam auxiliar as decisões do dia a dia. Ademais, foi possível ainda avaliar que apesar de existir certa insatisfação e falta de conhecimento sobre os serviços contábeis, os entrevistados conseguem imaginar um perfil ideal do profissional contábil, no qual não se parece distante do que se pretende quando se trata de serviçoscontábeis.

4 CONSIDERAÇÕESFINAIS

A pesquisa teve como objetivo reconhecer e analisar a real percepção que as empresas/clientes possuem com relação a contabilidade e qual a finalidade, situadas na cidade de João Pessoa/PB.

Diante disso, percebe-se que o profissional contábil vem se empenhando durante os anos para gerar informações mais claras de acordo com o nível de esclarecimento do seu cliente, procurando fazer um trabalho personalizado, embora sejam constatadas críticas com relação ao distanciamento do profissional contador para com o seu cliente. Mas, quanto aos serviços, pode-se concluir que os entrevistados possuem uma ideia próxima do que é a contabilidade e quais são suas finalidades, porém ainda existe muita ligação da contabilidade

como uma boa ferramenta para não pagar mais impostos ou como um profissional que pode lhe ajudar quando necessário.

Não pode ser percebido uma influência significativa com relação a idade, tempo de experiência, localização ou formação acadêmica. Além do que, cerca de 86% dos entrevistados dizem conhecer as demonstrações contábeis necessárias para uma gestão, visualizam as características de competência, rapidez e esclarecimentos de dúvidas na sua contabilidade, consequência disso, cerca de 86% dos usuários analisados nesta pesquisa, se dizem satisfeito com os serviços prestados pela contabilidade. Em relação as demonstrações contábeis, foi informado que cerca de 58% dos respondentes recebem suas demonstrações no fim do ano ou quando solicitado e que 72% dos entrevistados dizem procurar o contador antes de tomar uma decisão.

Como limitação da pesquisa, entende-se que o período de sua realização, em meses festivos e por esse motivo, muitas das empresas procuradas para a colaboração não puderam responder em tempo hábil.

Sugerimos para futuras pesquisas entrevistas com os profissionais contábeis para que sejam analisadas as percepções mutua do relacionamento entre contador e empresário/cliente, consequentemente aprofundando o conhecimento de alguns obstáculos que ainda possam ser encontrados, além disso, pode ser sugerido uma análise mais abrangente de empresas, assim como abordar outras regiões.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. F. **Gestão estratégica das informações internas na pequena empresa: estudo comparativo de casos em empresas do setor de serviço hoteleiro da região de Brotas.** Dissertação de Mestrado em Engenharia da Produção, Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

ALMEIDA, S. D; BATISTA, H. M. **O Perfil do Profissional Contábil: uma análise das necessidades e expectativas das micro e pequenas empresas de Natal\RN**. Natal,2002.

BRASIL, **Lei nº 6404/76**. Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm. Acesso em 30 nov.2018

BRASIL, **Lei Complementar 155/2016**, 2016. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp155.htm> Acesso em: 30 nov. 2018.

BRIZOLLA, M. M. B. **Contabilidade Gerencial.** Coleção educação a distância. Rio Grande do Sul:Unijuí,2008.

CAMELO, É. P. S. M. et al. **Alunos e professores da Faculdade Cidade Verde** – FCV- Maraingá| PR,2007.

CANECA, R. L et al. **A influência da oferta de contabilidade gerencial na percepção da qualidade dos serviços contábeis prestados aos gestores de micro, pequenas e médias empresas.** Pensar contábil, v. 11, n. 43, 2009.

CARVALHO, J. R. M. **Requisitos de qualidade em serviços contábeis no setor de comércio.** Revista UnB. Brasília, 2008.

GALVÃO, P. N. M. **Análise da visão do cliente externo quanto qualidade dos serviços contábeis: um estudo num escritório de contabilidade de Natal/RN**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

GUERRA, G. C. M; et al. **A representação social da profissão de contador na perspectiva dos profissionais da contabilidade.** Revista de Contabilidade e Organizações, v 5 n 12, 2011.<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/onde_mpes_brasil.pd f> Acesso em: 15 out. 2018.

LIMA, I. A. M. **O grau de maturidade das micro e pequenas empresas e a informação contábil no processo de tomada de decisão: evidência em um município paraibano.** 2018. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Estadual da Paraíba.

MARCUCCI, Fabiano. **Avaliação pelo usuário da qualidade dos serviços contábeis prestados as micro e pequenas empresas comerciais com sede nos principais shoppings centers da cidade de Florianópolis.** Monografia (Ciências Contábeis) –Centro Sócio- Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 2018, Editora Atlas, 12º edição

MOREIRA, R. L et al. **A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas.** Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013.

MORENO, D. H; CACEFFO, R. E. **Pesquisa de percepção da satisfação dos usuários dos serviços de contabilidade.** Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) – Faculdades Integradas Metropolitanas de Campinas. Campinas, 2010)

PRODANOV, C. C; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Cientifico: Métodos e técnicas da pesquisa do trabalho acadêmico**. Universidade FEEVALE, 2 edição, Rio Grande do Sul, 2013.

RAPOZO, F. O. **O uso das informações contábeis para fins gerenciais – nas micro e pequenas empresas de Teresópolis.** Monografia para conclusão do curso de Ciências contábeis. Fundação Educacional Serra dos Órgãos, 2004.

SCHIMANKO, G. D; KLOSOWSKI, A. L M. **Qualidade e satisfação dos serviços contábeis na percepção dos gestores das empresas de médio e pequeno porte situadas no município de Irati-PR.** In: SEMANA DE INTEGRAÇÃO, ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO, 1., 2009

SEBRAE. **Onde Estão as Micro e Pequenas Empresas no Brasil.** 2006. Disponível em: https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/resultado_mpe_brasil.pdfAcesso em: 30 nov. 2018.

SEBRAE. **Participações das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira.** 2014. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participaca o%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf> Acesso em: 30 nov. 2018.

SIANI, Sérgio Ricardo; CORREA, Dalila Alves; CASAS, Alexandre LuzziLas. **Fenomenologia, método fenomenológico e pesquisa empírica. O instigante universo da construção de conhecimento esquadrinhada na experiência de vida**. Revista de Administração da UNIMEP (2016). Disponível em: <http://www.raunimep.com.br/ojs/index.php/regen/editor/submissionEditing/1002#schedulin g> Acesso em: 30 nov. 2018.

SILVA, Leonardo Garcia. **O uso da contabilidade e a percepção do profissional contábil na ótica de gestores de micro e pequenas empresas da Asa Sul- DF.** 2017. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade de Brasília – UnB.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. **Identificação das necessidades de informações contábeis de pequenas empresas para a tomada de decisão organizacional**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO (CONTECSI), 3º, 2006, São Paulo.

THOME, Irineu. **Empresas de Serviços Contábeis: Estrutura e funcionamento**. São Paulo: Atlas,2001.

GOVERNANÇA CORPORATIVA:
Analise dos Benefícios e Conflitos

Willian Pereira da Silva[1]
Isabella Christina Dantas Valentim[2]

RESUMO: Sendo parte de maior relevância no mercado, a gestão dos negócios é responsável pela longevidade do ramo empresarial. Diante a esta responsabilidade, a Governança Corporativa visa a adoção de práticas, nas quais estabeleçam uma estrutura organizacional para melhorar a gestão e passar maior confiança a seus *stakeholders*ou partes interessadas. O presente estudo busca analisar e evidenciar os benefícios atrelados a adoção das práticas de Governança Corporativa como também os conflitos inerentes à estrutura das organizações. Para que se alcance este objetivo, foi feita uma pesquisa de cunho bibliográfico, analisando de forma qualitativa estudos anteriores, por meio de uma amostragem selecionada pelo autor. Os resultados apresentados mostram de forma evidente a existência dos conflitos sempre quando trata-se de organização empresarial, em especial, quando há a separação do proprietário e do controle desta. Como também mostram que a adoção das práticas de Governança, trazem mecanismos de forma a minimizar os conflitos, beneficiando assim a organização, seus acionistas, fornecedores, clientes e também a sociedade na qual ela está inserida.
PALAVRAS-CHAVES: Governança Corporativa. Estrutura Organizacional. Negócios. Conflitos de interesse.

ABSTRACT: Being part of greater relevance in the market, the business management is responsible for the longevity of the business branch. Faced with this responsibility, Corporate Governance aims to adopt practices, in which they establish an organizational structure to improve management and give greater confidence to its stakeholders or stakeholders. The present study seeks to analyze and evidence the benefits linked to the adoption of Corporate Governance practices as well as the conflicts inherent in the structure of organizations. In order to achieve this objective, an bibliographic study was carried out, qualitatively analyzing previous studies, using a sample selected by the author. The results presented clearly show the existence of conflicts whenever it is a business organization, especially when there is separation of the owner and control of it. They also show that the adoption of Governance practices bring mechanisms in a way that minimizes conflicts, thus benefiting the organization, its shareholders, suppliers, customers and also the society in which it is inserted.
KEY WORDS: Corporate Governance. Organizational Structure. Business. Interest conflicts

1 INTRODUÇÃO

Em meio ao atual cenário econômico do Brasil, segundo Luiz e Vieira (2015), empresas, bancos de investimento, instituições financeiras e pessoas físicas vem buscando outras formas de aumentar seus ganhos, tendo em vista a baixa rentabilidade de investimentos que são considerados mais seguros, como a poupança, uma vez que o mercado de capitais brasileiros ganha mais força, fazendo assim com que os títulos de dívida se tornem a saída mais rentável.

[1] Graduando do Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP.
E-mail: will.pereira@gmail.com
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis,pela Universidade Federal do rio Grande do Norte, Mestrado em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira. E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com.

Vale ressaltar a crescente importância que vem sendo atribuída ao “conjunto de mecanismos de incentivo e controle, internos e externos que visam mitigar os custos decorrentes do problema de agência” (SILVEIRA, 2004, p.08), a Governança Corporativa.

Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2009, p.19), governança corporativa “[...] é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle”.

A Governança corporativa demonstra princípios básicos inerentes a toda organização para um relacionamento sustentável com seus clientes, acionistas, fornecedores, parceiros, prestadores de serviço, sociedade, como transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa (IBGC, 2018). Desta forma, esta temática vem sendo valorizada ao longo dos anos no ramo empresarial, devido ao grau de confiança que uma empresa que tem seus processos, internos e externos, bem desenhados, oferecem a seus *stakeholders*.

O IBGC traz como iniciativa a divulgação e recomendação da utilização do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa nas organizações nacionais, o que já é obrigatório para as internacionais. Os princípios e práticas de boa Governança Corporativa aplicam-se a qualquer tipo de entidade, independente do porte, natureza jurídica ou tipo de controle (IBGC, 2015).

Nessa perspectiva, o mercado vive hoje uma era de conflitos de interesses, onde a principal meta é o enriquecimento próprio, deixando de lado, em algumas situações, valores éticos e morais. Tais comportamentos ao longo do tempo diminuem consideravelmente a expectativa de longevidade da Empresa, podendo assim levá-la à falência.Jensen e Famá (2007) destacam que há um crescente interesse da sociedade em acompanhar a utilização dos recursos, para que não sejam desvirtuadas suas finalidades pelos gestores.

No Brasil, em 2014, devido a uma grande operação deflagrada pela Policia Federal Brasileira (Operação LAVA JATO), pode-se observar um exemplo da falta das práticas de Governança Corporativa,com o caso deuma das maiores companhias estatais brasileiras e importante petrolífera no cenário mundial, a Petrobrás (NOVAIS; VINCENZI, 2016). Após os escândalos envolvendo grandes empresas e uma série de informações contábeis ilusórias, crescem as preocupações com a criação de normas que reduzissem o conflito de agência e o risco das organizações, esse conjunto de práticas foi chamado de Governança Corporativa (IBGC, 2015).

Segundo Andrade e Rosseti (2004) a utilização das práticas de Governança Corporativa melhora o desempenho, a imagem e o valor organizacional, pois a instituição que às aplicam transmite maior segurança para seus investidores, reduzindo riscos e proporcionando condições de maiores retornos.

Desta forma, o presente trabalho pretende responder ao seguinte questionamento: Quais os benefícios da adoção das boas práticas de Governança Corporativa para as empresas?

O objetivo geral da pesquisa é identificar os benefícios intrínsecos a adoção das práticas de Governança Corporativa e seus conflitos inerentes. Assim sendo, como objetivos específicos, pretende-se: levantar na literatura pertinente os conceitos de Governança Corporativa; analisar a teoria da agência, precursora do sistema de governança; e identificar os principais conflitos existentes e as possíveis tratativas deste processo.

Esta temática se justifica inicialmente por poder transforma-se em uma produção de conhecimento que venha a contribuir a área acadêmica e profissional deCiências Contábeis e afins, bem como a crescente necessidade do aprimoramento de gestão organizacional e transparência das empresas que tem como meio de inserção de capital a venda de ações no mercado, possibilitando que se faça um estudo a evidenciar essas boas práticas e também o resultado da ausência delas.

O trabalho se apresenta como uma pesquisa exploratória de cunho bibliográfico, através de um método de análise qualitativa, para tanto, o levantamento bibliográfico utilizará as bases de dados do *Google* Acadêmico, *Scientific Electronic Library Online – SciELO e demais fontes cientificas que dispõem de material sobre o tema abordado, usando como critério* a inclusão de trabalhos científicos em língua portuguesa e inglesa publicados entre 2000 – 2018, com os seguintes palavras-chaves: Governança Corporativa; mercado de capitais; teoria da agência; e conflito de interesses.

Alguns trabalhos acadêmicos, como os de Francisca (2015), Luiz e Vieira (2015), Silveira (2004) e Simone e Marinho (2014) abordaram o tema proposto e contribuirão para o desenvolvimento dessa pesquisa. Assim sendo, este estudo se estrutura em cinco seções, além desta introdução, a fundamentação teórica, no qual será descrito os principais conceitos e abordagens sobre a Governança Corporativa. Em seguida a metodologia, o estudo de caso com os resultados e discussões da pesquisa e por fim as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA

De acordo com a Superintendente Geral do IBGC, Heloisa Bedicks (2017), em meados da década de 80, as grandes empresas não tinham ainda padrões de estrutura organizacional que beneficiasse todas as partes envolvidas em seus projetos, suas estruturas de propriedade eram, de certa forma, dispersas tornando mais práticos os abusos cometidos pela diretoria executiva, além dos conselhos de administração permanecerem ineficientes, quando ainda nesta época surge nos Estados Unidos da América, um grupo de acionistas investidores que buscavam a proteção contra essas práticas, dando início ao que conhecemos hoje como Governança Corporativa.

Nesta época intensifica-se uma mudança no cenário econômico–social e este passa a exercer significativa influência nas empresas de grande porte e nas sociedades que estas pertenciam. Alterações de princípios e tecnológicos, uma propagada aceitação e fortificação das frentes capitalistas, não sendo mais consideradas como um problema, passaram a ser utilizadas novas formas de produção, sendo assim partes responsáveis por esta reestruturação social (ROSSETTI; ANDRADE, 2011).

Considerando todas estas mudanças ocorridas, as empresas evoluíam de forma acelerada e em paralelo a este crescimento abundante, nasce o sistema de sociedade anônima, sendo considerado por Andrade e Rossetti (2011), um dos mais importantes instrumentos de organização da propriedade.

Tendo suas parcelas de fundamental importância histórica, surge no final dos anos 70 e inicio dos anos 80 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), os Fundos de Pensão, os Fundos de Investimento, atuação da bolsa de valores do Rio de Janeiro e São Paulo (ESCUDER, 2006).

Os conselhos de Administração que antes não se faziam tão importantes devido a sua falta de posicionamento no que se refere a proteção das partes envolvidas, na década de 90 no Brasil, ganhavam mais poderes com a presença de investidores institucionais, trazendo de volta o capital estrangeiro e o início da desestatização da economia brasileira, complementa Escuder (2006).

Em paralelo neste contexto histórico, nos Estados Unidos, com o crescimento dos fundos de pensão dos administradores de ativos e bancos, surge um conceito de governança corporativa que prevê um modelo de relação entre a diretoria executiva, o conselho de

administração e os acionistas, formando-se assim possíveis elos das partes e alinhando ideais (ESCUDER, 2006). O que tornou ainda mais evidente a iniciação da governança corporativa, foi o fato do presidente da General Motors, Robert Stempel, ser retirado de seu cargo no conselho de administração, em 1992.

Nesse sentido, segundo Escuder (2006), o conceito de governança corporativa estava atrelado ao conselho de administração, diretoria executiva e os acionistas investidores (não participantes da gestão de forma direta). Com o aprimoramento das ideias, este conceito se abrange, tendo em vista que o poder das empresas não se resume a este tripé, mas também a toda sociedade em que a organização se encontra instalada.

Pinheiro (2006) expõe que as aplicações dos conceitos de governança corporativa referem-se aos mecanismos internos e externos para que sejam alinhados os interesses entre o principal e o agente, acionistas e gestores respectivamente, havendo maior transparência entre as partes. Este alinhamento acontece quando se respeitam algumas premissas: os gestores não possuem informações ocultas (ausência de assimetria da informação);os acionistas sabem o que constitui uma ação eficiente e qual oproduto esperado; os acionistas (principais) têm completa informação sobre as açõesempreendidas pelos gestores e seus resultados; os gestores atuam sob baixo risco – são conscientes do que receberão com aconduta alinhada ao interesse dos acionistas.

De acordo com Oliveira (*in* VIANA et al, 2014), são destacados quatro pontos de altíssima relevância que contribuíram para fomentar o surgimento da Governança Corporativa, vale ressaltar que todos os quatro fatores foram criados para mitigar os conflitos de agência, são eles:

- O fundo de investimento LENS, gerido por Robert Monks (o mais importante acionista ativista em governança corporativa ou "O Pai da Governança") em 1992, valorizador da ética e que apresenta como um dos princípios o monitoramento, por parte dos acionistas, das tomadas de decisão da organização;

- O relatório Cadbury, advindo de comitê constituído no Reino Unido em 1992, para definir as responsabilidades dos executivos e conselheiros, buscando à prestação de contas de forma responsável e transparência, em atenção aos interesses legítimos dos acionistas, seu ponto principal se destina a criação e estruturação do conselho de administração;

- A OCDE – *Organization for Economic Co-operation and Development* – que defende a equidade de tratamento entre todos os acionistas e a transparência de informações, dentre outros;

- E finalmente a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002, que baseada em estudos anteriores, traz a ética, a conformidade legal, a prestação de contas, a transparência e veracidade das informações e o senso de justiça como guias para uma boa Governança Corporativa, foi criada para proteger os investidores e demais *stakeholders* de possíveis erros nas escritas contábeis e práticas fraudulentas, semelhantes as dos escândalos de grandes corporações como Enron, Xerox, WorldCom

Dar-se a entender que esta foi criada também para reestruturar a economia americana da época que sofria pela diversidade de fatos negativos e péssima imagem com relação as negociações de capitais nas empresas, podendo assim reconquistar a confiança do mercado financeiro local.

Segundo Benedicto (*in* VIANA at al, 2014), as discussões sobre governança corporativa tiverem um crescimento muito acelerado em meados dos anos 90, isso por conta da desregulamentação da economia brasileira, privatização, processos de globalização, o que elevou os padrões da gestão corporativa nas empresas, por conta das exigibilidades que o mercado exterior.

Fundado em 1995, nomeado primeiramente como Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), para que em 1999 passasse a ser chamado de Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), tinha como propósito influenciar os protagonistas da sociedade na adoção de práticas transparentes, com ideais de fortalecer a atuação do poder de controle sobre a gestão das grandes companhias brasileiras.

Sequenciando a linha histórica dos fatos ocorridos no Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa lança em 1999 o "Código das melhores práticas de governança corporativa", visando dar maior alcance as práticas de governança (IBGC, 2009).

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), vislumbrando estimular o crescimento e desenvolvimento do mercado de capitais brasileiro, também publicou uma cartilha divulgando as práticas para uma boa governança (FARIA *in* AGUIAR, 2015). "objetivando orientar nas questões que podem influenciar a relação entre administradores, conselheiros, auditores independentes, acionistas controladores e minoritários", completam os autores.

De acordo com a cartilha da CVM,

> Governança corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.

No Brasil o modelo de Governança que vem sendo adotado não é o de melhor estrutura de crescimento, tendo em vista sua predominante estrutura de propriedade acionária. Diante isto, Silveira (*in* VIANA et al, 2014) deixa claro que as empresas norte-americanas são bem diferentes das brasileiras, por conta de sua estrutura de propriedade bastante concentrada, com forte presença de um acionista controlador, o Estado, em sua maioria.

2.2 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL E A GOVERNANÇA CORPORATIVA

Segundo Moreira e Reginato (2008), a base sustentável aos estudos referentes à Governança Corporativa e suas boas práticas, são de forma sintética associadas às discussões referentes aos interesses dos usuários externos pela informação contábil, a necessidade de transparência dos atos administrativos, a assimetria da informação e a harmonização das práticas contábeis.

Estes estudos deixam de observar que mesmo em menor quantidade, existem usuários internos da informação contábil que compartilham dos mesmos problemas relacionados aos conflitos de agência, como exemplo os gestores do mais alto nível da administração que veem a necessidade de que as práticas de Governança sejam adotadas por todos os níveis organizacionais da empresa (MOREIRA E REGINATO, 2008).

A informações contábeis genéricas são baseadas na presunção de que uma quantidade significativa de usuários necessitem de informações semelhantes, não sendo possível satisfazer as necessidades específicas de usuários individuais. Os relatórios e as informações quando padronizadas de forma genérica acabam limitando sua utilidade, frustrando ainda as expectativas de cada um destes usuários (MOREIRA E REGINATO, 2008).

Por este motivo Alvim (*in* MOREIRA E REGINATO, 2008) afirma que a busca tem que ser por qualidade e não por quantidade de informação, sendo de maior relevância a posse da informação adequada, no tempo esperado e a custo compatível com seu benefício. Corroborando com esta ideia, Ackoff (*in* MOREIRA E REGINATO,2008) consegue observar que uma das deficiências mais impactantes na tomada de decisões que os administradores operam é justamente a falta de informações que sejam relevantes, acaba que a demanda de informações que recebem em grande quantidade não tem tanta precisão, o que gera o excesso de informações inúteis.

Por meio das demonstrações contábeis, financeiras e econômicas a contabilidade é considerada uma das mais importantes linguagens de negócios, quando aplicadas de forma

correta, além de ser uma das principais fontes de dados que são utilizados para avaliação de desempenho das empresas, entretanto sua utilização exige uma necessidade de entendimento das suas limitações de uso no processo decisório (MARQUES *in* ALVARO E JOÃO, 2012).

Segundo Bushman e Smith (*in* ALVARO E JOÃO, 2012) a Governança Corporativa tem como primordial mecanismo a informação contábil, servindo como norteador da estruturação organizacional. Algumas características da contabilidade como a relevância, o conservadorismo e a oportunidade tendem a ser elementos da Governança. A relevância associa os resultados contábeis e o retorno do mercado acionário da empresa, o conservadorismo remete à exigibilidade de maior verificação para que sejam reconhecidos ganhos comparando às exigências para que sejam reconhecidas as perdas, e a oportunidade, que está diretamente ligada à velocidade com que os números contábeis transpareçam as alterações de valor da empresa.

Esta relação positiva entre as informações contábeis e a Governança Corporativa quando alinhadas de forma objetiva remetem ainda maior valor às organizações (ALVARO E JOÃO, 2012).

2.3CONFLITO DE INTERESSE

Os conflitos de interesses, acabam surgindo quando se observa a necessidade de criar um sistema de governo empresarial, onde varias partes são participantes deste, havendo assim divergências de interesses entre estas, em particular, entre os proprietários ou principais (detentores do capital empresarial) e os líderes, também conhecidos como gestores ou agentes (parte operacional da empresa) (VIANA et al, 2014).

Segundo Jensen e Meckling (1976), o conflito de agência é uma possibilidade de divergência de interesse entre as partes relacionadas, cada qual tentando obter melhores vantagens no que for mais pertinente para si, fazendo assim com que a famosa assimetria da informação, que ocorre quando uma das partes é detentora de mais informações técnicas sobre a organização, informações estas que podem influenciar de alguma forma nas decisões a serem tomadas, tornando esta informação assimétrica pilar de alta relevância no conflito.

Tendo a desconfiança como sentimento de incerteza intrínseco nas relações de agente-principal, é um dos principais incentivadores do chamado conflito de agencia, que cada vez mais se fazia necessário a criação de métodos que auxiliassem a organização, de alguma

forma, a preservar a sua integridade e transações, conduzindo assim seus interesses de forma eficiente e transparente (MOREIRA & BIANCHI, 2005).

De acordo com Nassif e Lobo (2013), em alguns países como nos Estados Unidos da América, a pulverização do capital dá mais poderes aos executivos, pois quanto mais disperso mais pessoas envolvidas, e menos poderes aos acionistas, gerando assim maiores problemas entre as partes. Nacionalmente estes conflitos são em menor quantidade, prevalecendo aqueles entre acionistas majoritários e acionistas minoritários.

Os autores acima complementam que estes conflitos acabam gerando menores interesses de investidores estrangeiros e nacionais que buscam uma suposta alocação de poupança, muito mais rentável digamos de passagem, nas empresas brasileiras pela compra de suas ações.

O IBGC (2017) evidencia de forma clara que seja primordial que agente e principal sejam por sua vez, pessoas diferentes e desta forma, os interesses do administrador nem sempre poderão estar alinhados com os de seu proprietário.

Nassif e Lobo (2013) demonstram alguns conflitos de agência existentes como:"mudanças no bloco controlador, fechamento de capital, disputa entre acionistas, desrespeito aos acionistas minoritários e transações duvidosas entre partes relacionadas".

Já Weston e Brigham (2004) corroboramcom os principais conflitos encontrados:

Conflitos	**Descrições**
Acionistas *vs* Administradores	Os interesses dos administradores devemvisar ao atendimento dos interesses dos acionistas, mas muitas vezes isto não ocorre e acaba existindo um conflito de interesses entre eles. Vários mecanismos podem ser utilizados para motivar os gerentes a agirem de acordo com os interesses dos acionistas, entre eles estão a ameaça de demissão, a ameaça de tomada de controle e a compensação administrativa.
Acionistas *vs* Credores	Os credores emprestam recursos à empresa com taxas baseadas nos ativos existentes na firma, nas expectativas referentes ao risco de futuras adições de ativos, na estrutura que existe de capital da empresa (valor de financiamento da dívida que é utilizado) e nas expectativas de mudanças na estrutura de capital. O conflito acontece, por exemplo, quando as partes (principal-agente) juntamente decidem absorver novos empreendimentos de elevado risco ao que foi antecipado por seus credores, diminuindo assim o valor da dívida a pagar. Caso esses empreendimentos sejam bem sucedidos, todos os benefícios são absorvidos pelos acionistas, por conta dos credores obterem apenas o retorno fixo, em contrapartida, caso esses empreendimentos sejam mal sucedidos, o principal, que seria o maior beneficiado das partes, teria que partilhar estas perdas.

Quadro 02 – Principais conflitos

Fonte: Adaptado de Weston e Brigham (2004).

Diante dos conflitos que podem vir a acontecer através da relação do agente e principal, observa-se que quanto maior o controle e as práticas de governança corporativa, maiores são as chances de mitigar os riscos intrínsecos à "agencia". O monitoramento, a valorização profissional, a transparência nas ações tomadas, são caminhos a guiar-se, viabilizando uma postura ética profissional entre as partes, porém vale ressaltar, que estes são meios para mitigar e não acabar com estes conflitos, cabendo ao profissional, seja ele o principal como o agente da relação, ter princípios e postura ética, fixados em seu interior, para assim começarem a alinhar as ideias em prol do crescimento organizacional.

Nesse contexto, como forma de conjunto de mecanismos, a Governança Corporativa vem nos auxiliar, padronizando e criando esses meios controles que visam diminuir a incidência dessa gama de conflitos existentes.

3 METODOLOGIA

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

O trabalho se apresenta como uma pesquisa exploratória de cunho bibliográfico, com análise qualitativa. A *revisão bibliográfica*foi escolhida por ajudar a levantar informações sobre o tema abordado, em publicações científicas realizadas anteriormente. As pesquisas exploratórias são investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos (MARCONI; LAKATOS, 2006).

As pesquisas qualitativas costumam ser feitas por pesquisadores que têm alguma ligação com o tema a ser estudado. Destaca-se que as pesquisas qualitativas costumam ter uma forte ligação com pesquisas bibliográficas, já que a maioria delas também dispensa técnicas estatísticas (GIL, 2002). Sendo elaboradas a partir de material já publicado constituído principalmente de: livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos, jornais, monografias, dissertações, teses, material cartográfico, internet etc. (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Para tanto, o levantamento bibliográfico será realizado utilizando as bases de dados Google Acadêmico e Scielo. Como critérios de inclusão para a construção da fundamentação teórica e discussão dos dados, serão selecionados trabalhos científicos em língua portuguesa e

inglesa publicados entre 2000 – 2018 preferencialmente, extraídos de periódicos como a Revista do Departamento de Administração da FEA, XI Congresso USP, Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, I Congresso UFU de Contabilidade, Revista Universo Contábil, dentre outros, com os seguintes descritores: da Governança Corporativa; falhas no sistema da Governança Corporativa; sistema de governança corporativa eficiente e eficaz.

3.2 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Como se trata de uma pesquisa bibliográfica para a elaboração dos resultados e discussão foram adotadas as seguintes etapas: realização de busca pela amostragem 2000 - 2018, em seguida foi feita a classificação dos estudos definindo as informações de acordo com os descritores apresentados.

O principal buscador *online* foi o Google Acadêmico que direcionou a busca para outras bases de dados a exemplo do *Scientific Electronic Library Online* (Scielo) e Revistas Científicas Virtuais, sendo selecionados apenas trabalhos em língua portuguesa e inglesa através do operador booleano AND (funções lógicas que definem relações entre termos de uma pesquisa), cujos títulos e/ou resumos identificassem aspectos relativos a governança corporativa, suas praticas e conflitos.

A apresentação dos dados se deu por meio de análise descritiva, onde para melhor compreensão dos resultados realizou-se a análise temática categorial, levando em consideração: (tipo de estudo; sujeitos das pesquisas; metodologia abordada e resultados encontrados) relacionando as abordagens dos temas com as principais discussões incluídas nas pesquisas e reagrupamentos analógicos.

Dos 20 trabalhos identificadosforam excluídos os editoriais, resumos sem resultados, publicações duplicadas, assim como estudos que não abordassem temática relevante ao objetivo da revisão. Após aplicação de todos os critérios de exclusão, restaram7 (sete)trabalhos disponibilizados na integra, gratuitamente e online. Seguidos de discussão descritiva para trabalhos com informações primárias e secundárias com base na literatura pertinente.

Autores (Ano)	**Título**	**Metodologia**
Jensen e Meckling (1976)	Teoria da firma: comportamento gerencial, custo de agência, e estrutura de propriedade (*tradução*)	Exploratória / Descritiva
Famá e Jensen (1983)	Separação de propriedade e controle (*tradução*)	Exploratória / Descritiva

Moreira e Bianchi (2005)	A controladoria como um mecanismo interno de Governança Corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente	Descritiva
Escuder (2006)	Governança Corporativa e o conselho fiscal como instrumento de geração de valor aos acionistas	Descritiva
Nassiff e Lobo (2013)	Conflitos de agência e Governança Corporativa	Descritiva
Simone, Marinho (2014)	Avaliação de performance do índice de Governança Corporativa	Comparativa / Descritiva
Augusto (2017)	Relação entre níveis de Governança Corporativa e criação de valor para o acionista	Descritiva / Longitudinal

Quadro 03 – Síntese dos Estudos Analisados
Fonte: Elaborado pelo Autor

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

Este tópico visa apresentar de forma mais concisa ao leitor, após a amostragem feita, os benefícios que estão atrelados a Governança Corporativa bem como os conflitos intrínsecos existentes nas corporações, assim como as tratativas destes para melhor harmonizar a gestão.

4.1 BENEFÍCIOS INTRÍNSECOS A ADOÇÃO DA GOVERNANÇA

Os primeiros resultados levantados através da análise, considerou a pesquisa de Simone e Marinho (2014), no qual utilizaram um índicede Governança Corporativa (IGC) como *benchmarks* em um segmento no mercado de capitais, evidenciando um desempenho superior aos demais, os resultados adquiridos pelos autores corroboram com a ideia das práticas de Governança, onde há uma melhora no desempenho operacional e financeiro das empresas em questão, gerando assim, um reconhecimento neste mercado.

Nesse sentido Escuder (2006) destaca em seu estudo, que a governança corporativa como modelo de estrutura empresarial, ressaltando o conselho fiscal como sendo um dos instrumentos responsáveis pela geração de valor, elevando assim um dos princípios da governança, a responsabilidade corporativa, o que faz a ligação diretamente a gestão do negócio aumentando a qualidade / eficiência dos processos e tomada de decisão.

A controladoria, como prerrogativa primordial para grandes corporações ou empresas que tem a ambição de crescerem e permanecerem-se no mercado, quando aplicada pode alavancar certos mecanismos que contribuem para minimizar os possíveis conflitos existentes entre o principal e o agente, vale ressaltar que estes conflitos sempre existirão quando se trata de negócios corporativos como afirma Silva, Rossi e Izaguirry (2008), o que nos remete a entender que a existência de tais conflitos é intrínseca a uma estrutura corporativa, porem os

mecanismos de controles atrelados pela Governança visam mitigar estes de forma à prevenir, identificar e corrigir quando evidenciado.

Corroborando com esta ideia,Moreira e Bianchi (2005) observaram que a controladoria condiciona a manutenção de sua posição independente quanto à administração no que se refere a divulgação das informações relativas aos atos e fatos administrativos, isso proporciona além da simetria informacional entre as partes envolvidas, a transparência administrativa, valorizando sua imagem e atraindo investidores.

Os resultados apresentados por Augusto (2017), demonstram que o Brasil possui um nível de Governança Corporativa médio, sua pesquisa aponta um melhoramento no nível de governança quando aplicado pelas empresas ao longo de um dado período amostral e que o passado desta influência, de certa forma, nas medidas que devem ser adotadas, nas melhores práticas para aquela suposta empresa, constatando assim a influência exercida diretamente no desempenho da organização, aumentando assim sua expectativa de produção de serviços ou produtos, tornando mais firme a ideia trazida anteriormente pelo código de boas práticas de Governança Corporativa.

Resultado este, de acordo com o código de melhores práticas de governança corporativa proposto pelo IBGC que diz“as boas práticas de Governança Corporativa convertem princípiosem recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar ovalor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade”

Corrobora ainda com Aguiar (2015) no qual, mostra que a adoção destas práticas, em cunho social e ambiental, ajuda a melhorar sua reputação e nível de reconhecimento com os *stakeholders*, tendo em vista que estes podem ser funcionários, acionistas, futuros investidores, a sociedade beneficiada pela instalação da organização naquela área, mostrando assim a qualidade das suas ações para com o todo.

Dessa forma, pode-se concluir a partir destas analises, que os benefícios da Governança Corporativa não estão apenas voltados à organização, privilegiando-seapenas, mas também poderá beneficiar todas as partes envolvidas neste processo, visando um aperfeiçoamento das práticas organizacionais e também de cunho social.

4.2 CONFLITOS EXISTENTES NAS ORGANIZAÇÕES

Os resultados decorrentes das análises dos conflitos, nos remetem a avaliar mais uma vez a pesquisa de Jensen e Meckling (1976), no qual seus estudos afirmaram que quando houver a separação do controle e da administração dentro do âmbito organizacional, as partes relacionadas tendo interesses próprios e nem sempre alinhados uns com os outros, irão buscar maximizar seus objetivos em particulares.

Atrelado a esta ideia inicial e sendo inevitável extingui-los por completo, sempre irão existir conflitos internos ou externos quando o que for analisado forem as organizações de modo geral, conforme Silva, Rossi e Izaguirry (2008) já haviam destacado.

Em se tratando dos elementos principais para o desenvolvimento da teoria da agência, teoria que trata de tentar entender e explicar estes conflitos, são as perdas residuais ou de bem-estar, como resultado das possíveis diferenças entre as reais tomadas de decisões do agente e a decisão que teria maximizado o bem-estar do principal, afirmativas desenvolvidas por Jansen e Meckling(1976). Não obstante, tais afirmativas nos remetem a ter a conceito de que quanto mais alinhado forem os ideais entre as partes, menos conflitos propícios irão existir.

Nesse sentido, Nassiff e Lobo (2013) complementam que a redução destes conflitos pode se dar também devido a elaboração de um contrato entre as partes mais eficiente, que consiga fazer a abordagem de três hipóteses.Aprimeira hipótese, relacionada ahumana irá abordar os interesses pessoais envolvidos tanto quanto o risco à se correr o a aversão deste; a segundahipótese, considerada organizacional tratará dos conflitos parciais de meta entre os participantes e a possível assimetria da informação de acordo com as atividade propostas ao agente pelo principal; e a terceira hipótese, denominada informacional, esta relaciona a informação como forma a ser negociada em termos quantitativos, dando valor a ela, tendo um custo e podendo ser comprada.

Contudo, através da análise destes conflitos, na visão de maximizar os próprios objetivos, os agentes tendem, de certa forma a abusar do fluxo de caixa livre em espécie por concessão de vantagens que prejudicam o desempenho da organização, a partir deste ponto e ao contrário dos agentes que investem em capital humano, o principal coloca em jogo seu capital financeiro, relacionado a isto a visão do principal e do agente com relação ao risco mudam, podendo ainda estes conflitos se resultarem pelo fato do principal privilegiar investimentos a curto prazo, caso visualize que a sua atividade laboral dentro da organização está com tempo contado segundo abordaram Jensen e Fama (1983).

A partir dessas analises, pode-se concluir, que os conflitos relacionados à Governança Corporativa estão permanentemente presentes nesta sistemática, quando tratamos de partes envolvidas, sempre teremos interesses próprios o que nos remete a privilegiá-los de certa forma, através da teoria da agência permite-se estudá-los, buscando um minimizador para que a estrutura da organização não seja afetada direta ou indiretamente por estas divergências.

4.3 RESUMO DOS ANTECEDENTES

Para melhor compreensão dos resultados desta pesquisa, foi feito um quadro resumo, do qual pode-se observar os principais resultados trazidos pela literatura em relação aos benefícios e conflitos inerentes as práticas de Governança Corporativa:

Benefícios Inerentes a Governança Corporativa	
Autores	**Benefícios Identificados**
Simone e Marinho (2014)	Melhora a gestão empresarial
Escuder (2006)	Preserva e aumenta seu valor
Moreira e Bianchi (2005)	Atrai investidores
Silva, Rossi e Izaguirry (2008)	Administra conflitos
Aguiar (2015)	Retém e atrai talentos (*stakeholders)*
Augusto (2017)	Aumenta longevidade
Conflitos Inerentes a Governança Corporativa	
Autores	**Geradores de conflitos**
Jensen e Meckling (1976)	Interesses pessoais
Nassiff e Lobo (2013)	Aversão ao risco
Nassiff e Lobo (2013)	Metas entre participantes
Jensen e Meckling (1976)	Assimetria da informação
Jensen e Fama (1983)	Privilégios de Investimentos ao curto prazo (retorno do agente)
Jensen e Fama (1983)	Abuso do fluxo de caixa

Quadro 04 – Resumo dos Benefícios e Conflitos da Governança Corporativa
Fonte: Elaborado pelo Autor

De acordo com os trabalhos analisados, pode-se perceber que os benefícios inerentes as práticas de Governança Corporativa não estão apenas relacionadas com os usuários internos, sendo estes as partes envolvidas no processo operacional ou administrativo, mas também com a sociedade. Suas boas práticas, quando aplicadas, tendenciam ao aumento da longevidade empresarial, o que aumenta seu valor no mercado por se tratar de uma empresa com base, sinal que a gestão desta está crescente de forma eficaz por manterem seus processos alinhados o que gera bons frutos, relacionados aos investidores e partes interessadas de forma geral.

Os conflitos relacionados a Governança vem sendo abordados desde 1932 como mostra o trabalho de Berle e Means (1932), conflitos estes que estarão presentes sempre quando o capital humano for utilizado de forma laboral, ou seja, sempre. Nos trabalhos analisados foram abordados os conflitos mais usuais como o interesse pessoal, assimetria da informação, abuso do fluxo de caixa, dentre outros mais frequentemente notado nas estrutura organizacionais.

A adesão às práticas de Governança nos proporcionam as tratativas destes de forma a condicionar um melhor ambiente organizacional bem como de cunho social e tambem ambiental, quando mais a fundo empregadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo a identificação dos benefícios inerentes as boas práticas de Governança Corporativa, bem como os conflitos que estão atrelados às estruturas organizacionais como um todo.

Para atender a temática proposta, foi necessário questionarquais os benefícios da adoção das boas práticas de Governança Corporativa para as empresas?

Para respondê-lo, foi realizado um levantamento bibliográfico e extraído deste uma amostragem que conseguisse abordar de forma concisa os principais pontos dos benefícios com a adoção das práticas de Governança como o aumento de valor da organização, melhoramento da gestão interna com a adoção das práticas, perspectiva de produção de serviços / produtos contínuos (longevidade), bem como os possíveis conflitos existentes e suas tratativas nesta sistemática.

Contudo, pode-se concluir através do levantamento dos principais benefícios, que as práticas de Governança Corporativa não podem ser limitadas aos usuários internos, que tais adoções podem ser percebidas até mesmo em meio a sociedade, como pode ser observado no quadro 04. Em relação aos conflitos, percebe-se que a adoção de boas práticas de Governança Corporativa surgem como minimizador destes, dos quais se colocam inerentes a atividade empresarial, visto que estão envolvidos nas relações de trabalho como um todo, os conflitos também podem ser percebidos no quadro 04.

Por se tratar de uma temática crescente com o decorrer dos anos, devido aos escândalos de grandes corporações, muitos trabalhos científicos relacionados a falhas de governança, aplicação das suas práticas, evidenciação desses escândalos corporativos, foram encontrados, colaborando assim com esta produção, porém os estudos mais aplicados a teoria

da agência, teoria esta que esta intrínseca na Governança, não são nacionais, o que dificulta de certa forma na tradução de possíveis termos técnicos voltados para a gestão das corporações, tornando-se uma limitação.

Sugere-se para futuras pesquisas, analise das práticas de Governança Corporativa dos quais remetem a modelos de qualidade a serem seguidos para este aprimoramento empresarial e consequentemente o crescimento empresarial. Ademais, no contexto nacional, a maioria das empresas brasileiras estão enquadradas como micro, pequenas e médias, diante esta situação a adequação das práticas de Governança para estes portes poderia proporcionar produções científicas futuras.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, J. da R. Evidenciação do princípio de responsabilidade corporativa nos relatórios de administração de empresas com sede no Rio Grande do Sul listadas no segmento do novo mercado da BM&FBOVESPA.Universidade de Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, 2015.

ALVARO, M. da S. M.; JOÃO L. C. **Análise comparativa do desempanho contábil-financeiro de empresas com boas práticas de governança corporativa no Brasil.** Revista de contabilidade e controladoria, UFPR, Curitiba, 2012.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança Corporativa – Fundamentos, desenvolvimento e tendências.** São Paulo: Atlas, 2004.

BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporation and private property**. New York.McMillan, 1932.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro: CVM, jun. 2002.

ESCUDER, S. A. L. **Governança Corporativa e o Conselho Fiscal como instrumento de geração de valor aos acionistas**. 2006**.** 177 f. Dissertação (Mestrado do curso de Gestão de Negócios) Universidade Católica de Santos, São Paulo, 2006.

FAMA, E.; JENSEN, M. **Separation of ownership and control**. Journal of Law and Economics, v. 26, n. 2, 1983. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1086/467037. Acesso em: 07 ago. 2018.

FRANCISCA, S. M.; JANSISKI, L. M.; GARRIDO, C. S.; MIRALDO, C. O. **Abordagem bibliométrica sobre a governança corporativa no setor de saúde**. Perspectivas em gestão & conhecimento, João Pessoa, 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGC. **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/Home.aspx. Acesso em: 30 set 2018.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Códigos das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo, SP: IBGC, 2009.

LUIZ, T. G. B. da S.; VIEIRA, I. N.; SILVA, N. de A. **Impacto dos problemas de governança corporativa no setor petrolífero: Um estudo de multicasos**. 1º Congresso UFU de Contabilidade, Uberlândia/MG, 2015.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. 153 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MENDES, Andréa Paula Segatto**. Teoria da Agência Aplicada à Análise de Relações entreos Participantes dos Processos de Cooperação Tecnológica Universidade-Empresa**. 2001.260f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração eContabilidade, São Paulo, 2001.

MOREIRA, A. N.; BIANCHI M. **Um estudo sobre o papel da controladoria no proceso de redução de conflitos de agência e de Governança Corporativa**. IX congreso internacional de custos. Florianópolis, SC. 2005

MOREIRA, A. N.; Reginato, L. **Divulgação da informação contábil, governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária.** Revista Universo Contábil, Rio Grande do Sul, 2008.

NASSIFF, E.; LOBO C. de S. **Conflitos de agência e Governança Corporativa**. Revista do Departamento de Administração. PUC, SP, 2013.

NOVAIS, R.; VINCENZI, L. **O caso Petrobrás: Necessidade de governança corporativa e complience**. Liga do Mercado Financeiro, UNESP, 2016.

PINHEIRO, CLÁUDIO M. **Responsabilidade social e Governança Corporativa – O debate e as implicações.** São Paulo, Cengage, 2006.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do Trabalho Científico** [recurso eletrônico]: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
ROQUE, Zahirul. **Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues**. Spiramus Press Ltd, 2006.

SILVEIRA, A. D. M. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil.** 2004. p. Tese (Doutorado) -Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2004.

SILVEIRA, A. D. M. **Ética Empresarial na Prática: Soluções para gestão e governança no século XXI**. Alta Books Editora, 2018.

SIMONE, L. A. da S.; MARINHO, G. de A. **Avaliação de performance do índice de governança corporativa no Brasil**. X Congresso nacional de excelência em gestão, 2014.

SILVA, G. de A; ROSSI, S. M.; IZAGUIRRY, N. de F. J. **A governança corporativa e a teoría da agência em consonância com a controladoria**. UFSM, Santa Maria, 2008.

SILVA, G. de A; ROSSI, S. M.; IZAGUIRRY, N. de F. J. **A Governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria.** UFSM, Santa Maria, 2008

TAKAMATSU, R. T.; LAMOUNIER, W. M.; COLAUTO, R. D. **Inpactos na divulgação de prejuízos nos retornos de ações de companhias participantes da Bovespa**. Revista Universo Contábil, v. 4, n. 1, p. 46-63, 2008.

VIANA, F. de M.; FÁTIMA, A. D.; NATALINA, J. G.; JÉSSICA, J. P. **Conflitos de Agência, Legitimidade e o discurso sobre Governança Corporativa: O caso Petrobras**. XI Congresso USP, São Paulo, 2014.

WILLIAMSON, Oliver. **The Economic Institutions of Capitalism: firms, markets, relational contracting**. New York: The Free Press, 1985.

IMPACTOS GERADOS PELA IMPLANTAÇÃO DO E- SOCIAL DOS EMPREGADOS DOMÉSTICOS

Maria Edjane Silva de Souza[1]
Márcia de Albuquerque Alves[2]

RESUMO: Este artigo apresenta uma análise da implementação do Sistema de Contabilidade Digital- eSocial, sua finalidade, objetivos e noções. Nessa perspectiva, buscamos verificar os impactos causados pela implementação eSocial após a aprovação e sanção da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) que aumenta os direitos trabalhistas dos empregados domésticos. O caminho metodológico utilizado foi uma pesquisa bibliográfica, documental e um estudo de casocom a aplicação de um questionário.O uso obrigatório do eSocial dos empregados domésticos confere à responsabilidade do empregador apresentar informações aos seus funcionários com confiabilidade, prevenindo fraudes. Foram entrevistadas dez empregadas domésticas, e por meio de suas respostas pudemos analisar como a implementação do eSocial interferiu na relação entre empregado e empregador.
PALAVRAS-CHAVES: eSocial. Empregada Doméstica. Direito do trabalho.

ABSTRACT: This article presents an analysis of the implementation of eSocial (digital accounting system), its purpose, objectives and notions. From this perspective, we seek to verify the impacts caused by eSocial implementation after the approval and sanction of the Constitutional Amendment Proposal (PEC) that increases the labor rights of domestic employees. The methodological approach used was a bibliographical and documentary research and a case study with the application of a questionnaire. The compulsory use of eSocial of the domestic employees confers on the responsibility of the employer to present information to its employees with reliability, preventing fraud. Were interviewed ten domestic servants, and through their responses we could analysis how the eSocial implementation interfered in the relation between employee and employer.
KEYWORDS:eSocial. Domestic Servant.Labor rights.

1INTRODUÇÃO

O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial foi instituído por meio do Decreto nº 8.373 de 11 de Dezembro de 2014, por meio de uma ação conjunta entre pela Receita Federal do Brasil - RFB com o Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, Ministério da Segurança Social - MSS, Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, Caixa Econômica Federal - CEF e Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão – MPOG, como sendo uma iniciativa do Governo Federal para que as obrigações do empregador sejam consolidadas em um único sistema eletrônico.

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis na Instituição de Ensino Superior da Paraíba- IESP. E-mail:edjanecontabeis@hotmail.com
[2]Professora Orientadora, Mestra em História na Universidade Federal da Paraíba. Graduada em Licenciatura em História na Universidade Federal da Paraíba. Pós-Graduação - *Lato Sensu* em História da Paraíba. Coordenadora de Assuntos Históricos, Artísticos e Culturais - CAHAC do Instituto de Patrimônio Histórico e Artístico do Estado da Paraíba - IPHAEP. Professora das disciplinas de Fundamentos Sócio-Antropológicos e TCC no Curso de Ciências Contábeis no IESP. Pesquisa na área de Educação, Ensino, Metodologia, História da África com ênfase na Lei 10.639/2003 em Ensino de História, História Local, História da Paraíba, Currículo, Livro Didático, Produções acadêmicas e Educação Patrimonial. E-mail: marciaalbq@hotmail.com

Partindo deste contexto, podemos compreender o eSocialcomoum Sistema de Escrituração Digital (SPED) também conhecido como – Folhas Sociais - EFD.

Desta forma, esta estrutura possibilita a unificação da folha de pagamentos, declarações, obrigações acessórias e fiscais, fazendo com que os dados sejam cruzados por todos os órgãos que deles necessitem, diminuindo o risco de informações e alterações que venham a prejudicar o trabalhador.

Todavia, em 2013 foi apresentado ao Congresso Nacional um projeto de Emenda à Constituição Federal 1988que aumentava o rol previsto em seu texto dos Direitos Sociais Trabalhistas dos empregados domésticos. Assim sendo, tendo em vista que a implantação do eSocial nas empresas só resultaria em benefícios, em 2015 o Governo Federal apresentou o eSocial Simples, que nada mais é do que o eSocial usado pelos empregadores na categoria de "pessoa física" que tem em seu ambiente familiar a prestação de serviço de um empregado doméstico.

Esta classe que antes possuía a garantia de cumprimento de alguns direitos expressos no texto constitucional, foi contemplada com o aumento de benefícios que antes eram apenas previstos para outras modalidades de trabalho com carteira assinada. Para garantir o cumprimento previsto em lei, o eSocial Simples entrou em vigor em outubro de 2015 para todos aqueles que no âmbito de relacionamentos trabalhistas domésticos se configura como empregador.

Os registros dos dados pessoais e trabalhistas são de responsabilidade do empregador, assim como, a manutenção dos mesmos.

Deste modo, se fez emergente compreender qual o impacto gerado pela implantação do eSocialDoméstico.Assim, para responder a esta inquietação, ao longo da construção do referido texto, é esmiuçada mudanças mais evidentes nos direitos e garantias trabalhistas dos empregados domésticos, e como isso alterou o cenário de pessoas que trabalhavam sem carteira assinada e sem os benefícios disponíveis na atualidade.

Nessa perspectiva, esse estudo justifica-se por ser um trabalho de cunho acadêmico pertinente e significativo, uma vez que, se propõe a ser uma contribuição enquanto conteúdo teórico no campo das Ciências Contábeis ao apresentar a nova ferramenta de trabalho para os que pesquisa na dinâmica do setor pessoal das empresas. Apresenta-se como uma possível contribuição para os empregadores domésticos, uma vez que demonstra em termos de conhecimento teórico, mudanças advindas da implantação e aprovação dos novos direitos trabalhistas garantidos em lei para a categoria em estudo. É uma pesquisa inteiramente viável,

uma vez que se tem acesso as fontes, tal como também, é original, visto que esta temática é nova e ainda pouco pesquisada.

Dessa forma, o objetivo central deste estudoé apresentar o impacto gerado pela implantação do eSocial Doméstico comparando a PEC das Domésticas. Nesse sentido,é demonstrada quais mudanças foram implantadas e como elas modificaram as relações trabalhistas, beneficiando a categoria dos empregados domésticos, tendo como maior vantagem a efetivação de seus direitos trabalhistas e previdenciários com grandes transparências nas informações de seus contratos de trabalho, também será registrado todos os pagamentos efetuados pelo empregador e os impostos devidos pelo empregador e o empregado. Para tal, dialogaremos com Delgado (2016) e a Constituição Federal (1988), a legislação trabalhista, tal como o Decreto de Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT), entre outros.

O caminho metodológico inicialmente advém de uma pesquisa bibliográfica e documental para a construção de um banco de dados. Posteriormente, enquanto estudo de caso, é utilizado como técnica para análise, um questionário aplicado a 10 (dez) empregadas domésticas para verificar os impactos percebidos pelas mesmas. A análise dos dados é constituída de uma abordagem qualitativa e quantitativa para apresentação dos resultados.

Desta maneira, na primeira parte deste trabalho abordaremos a criação, os conceitos, objetivos, finalidades e implantação do Sistema de Escrituração Pública, ou seja, doeSocial. E na segunda parte abordamos o eSocial doméstico com seus conceitos, objetivos e impactos gerados com a sua implantação. Por último, apresentaremos os resultados obtidos pela análise dos questionários aplicados.

2 FUNDAMENTAÇÃO: TEORIA E MÉTODO

2.1 EMBASAMENTO TEÓRICO

As empresas brasileiras lidam diariamente com múltiplas obrigações principais, sejam elas, fiscais, trabalhistas e tributárias. Além destas, ainda carregam as obrigações assessórias que quase sempre são as que ocupam a maior parte do tempo durante o trabalho. Independente de qual sua atividade, tipo empresarial ou porte, todas as empresas são obrigadas a cumpriràs obrigações assessórias, uma vez que, as mesmas estão presentes no texto do Código Tributário Nacional – CTN, e geram multas se não forem cumpridas. Um

exemplo de obrigação assessoria no setor trabalhista é o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED.

O envio das informações processadas é feito de maneira distinta para cada órgão de acordo com suas funcionalidades, e muitas vezes, a mesma informação é direcionada para mais de um órgão, tornando o trabalho ainda mais árduo e intenso.Desta forma, como não existe uma padronização, este processo acaba gerando erros e desencontros nas informações declaradas.

Dessa forma, para unificar o envio de dados gerados pelos estabelecimentos, o Governo Federal criou um sistema que integra as informações processadas da Receita Federal do Brasil- RFB em conjunto com a Caixa Econômica Federal- CEF, Ministério da Previdência Social- MPS e Ministério do Trabalho e emprego – MTE, modificando para uma forma unificada de envio e criando um cadastro eletrônico, e com isso, evitando os múltiplos destinos que uma única informação tinha que ter.

2.1.1 O eSocial: Origem e Conceitos

A instituição do programa Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial, foi instituído por meiodo Decreto nº 8.373, de 11 de Dezembro de 2014, e desde então, a simplificação no trabalho e a boa qualidade das informações reduzem dados em duplicidade e ou até mesmo dados falsos, uma vez que segundo o Art. 2 do Decreto nº 8.373 de 2014, o eSocial é:

> [...] o instrumento de unificação da prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas e tem por finalidade padronizar sua transmissão, validação, armazenamento e distribuição, constituindo ambiente nacional.

Desta forma, a consolidação das obrigações acessórias do setor trabalhista é um dos principais objetivos da criação do eSocial. O programa é de uso obrigatório para as empresas, e na base de dados do sistema, os órgãos interessados terão acesso às informações dos empregadores e empregados.SegundoRocha[3](2014, n.p.),

> Com o uso obrigatório do eSocial, conforme calendário de implantação disponível no sítio do programa, todos os órgãos que participaram de sua elaboração terão acesso às informações dos empregadores e dos trabalhadores, realizando um

[3] ROCHA, Denise. O e-Social e o novo 'Big Brother' empresarial, 2014 Disponível em: <https://consultortrabalhista.com/colunistas/o-e-social-e-o-novo-big-brother-empresarial/#ixzz4gmHJYkY3> Acesso em: 11 maio 2017.

> controle onipresente das contratações, rotinas trabalhistas, afastamento do trabalho e patrimônios dos indivíduos.

Assim, a centralização das informações reduz a burocracia, operando de forma resumida para o recolhimento de tributos advindos das relações trabalhistas. Com isso, as informações dos empregados terão maior transparência e as empresas poderão fazer *backup* dos seus dados, evitando inclusive o uso dos arquivos de papel.

Os dados no sistema tem uma temporalidade permanente, ou seja, os órgãos podemconsultá-los a qualquer momento e quantas vezes for necessário. Destaca-se também que o banco de dados com informações prestadas e alimentadas no sistema serão ainda maiores com o passar do tempo.

Para tanto, é válido destacar outra mudança. No sistema, existem espaços para preenchimento de dados, tais como se o empregado possuir contratos de programas habitacionais, por exemplo. Este recurso é advindo deste novo programa, uma vez queanteso cadastro de um funcionário era realizado apenas com dados básicos, ou seja, como número de identidade, endereço residencial, entre outros documentos pessoais.

Este recurso é uma formadecontrolar e legitimar o programa ao ponto de não permitir que informações nas relações trabalhistas sejam negligenciadas. Ou seja, de acordo com Rocha (op. cit.) "[...] nenhum trabalhador ou empregador deixará de ser visto pelo programa eSocial".

Todavia, enfatizamos que oeSocial não veio para mudar a legislação trabalhista, mas para se constituir enquanto ferramenta de fiscalização *online*. Ou seja, o envio do arquivo contendo as informações é feito de forma eletrônica e com o uso de uma assinatura digital, desta forma o exame das informações é feito de maneira automática e célere, ao ponto que rapidamente é liberado um protocolo de recebimento dos dados. Para além da rapidez, não podemos deixar de mencionar a precisão dos dados, tal como afirma a plataforma digital Vers Contabilidade[4] (2014 n.p.) ao enfatizar que

> As principais justificativas do governo para a criação e a implantação do eSocial é o fato de que há uma diferença de 4 bilhões de reais entre as informações apuradas e as declaradas no Guia de Recolhimento do FGTS e, além disso, os dados encaminhados à Previdência Social e as práticas anteriores eram passíveis de erros e fraudes.

[4]E-social: o que é e quais são seus benefícios para as empresas? 2014. Disponível em:<http://www.verscontabilidade.com.br/2014/05/19/e-social-o-que-e-e-quais-sao-seus-beneficios-para-empresas/>Acesso em: 05 nov. 2017.

Além disso, o acesso ao sistema é extremamente simples, possibilitando a qual quer cidadão, empregador, empregado ou pesquisador, acessar com rapidez ao sistema por meio da Plataforma Digital do eSocialdoGoverno Federal[5], e neste, de acordo com a **Figura 01**, pode ser encontrado, o acesse aqui que o empregador vai ter acesso informando o seu CPF, o código e sua senha, vai encontrar as noticias onde o empregador vai estar sempre atualizado das novas versões do eSocial, as perguntas e respostas onde o empregador vai poder entender e tirar todas as suas dúvidas referente ao eSocial domestico, documentação técnica onde o empregador vai encontrar todos os manuais e leiautes disponíveis e várias outras informações.



Figura 01 – Layout da Plataforma Digital do E- Social
Fonte:eSocial. Disponível em:http://portal.esocial.gov.br/. Acesso em: 05 nov. 2017.

2.1.1.1Finalidades e Objetivos do eSocial

Por não abranger apenas as informações exclusivas relativas às folhas de pagamentos empresariais, mas um vasto leque de informações compartilhadas que contemplam diversas áreas de recursos humanos, tais como recrutamento, salários, terceirização, saúde, segurança do trabalho e benefícios, a finalidade do eSocial é sistematizar o gerenciamento e acompanhamento das informações prestadas, unificando-as em um banco de dados, e permitindo que tais dados sejam compartilhados em tempo real e nos mais diversos órgãos que necessitem de tais informações.

A finalidade precípua da criação e implantação do eSocialé a possibilidade da formalização das relações trabalhistas, ou seja, que as pessoas não mais trabalhem ou aceitem trabalhar sem a carteira assinada. Tal conduta pode provocar um aumento significativo na

[5]Portal eSocial. Disponível em:<http://portal.esocial.gov.br/>Acesso em: 05 de nov. 2017

renda do trabalhador, permitindo que o mesmo tenha condições de se aposentar com o mínimo de dignidade, tenha um seguro desemprego em casos específicos, dentre outros benefícios.

Analisando o lado do empregador,percebemosque a finalidade do sistema é a unificação do trabalho. Por ser um programa que em um único arquivo serão contemplados todos os dados devidos, os empregadores terão como benefício a substituição de múltiplas obrigações assessorias por uma única, ou seja, a união de obrigações como Livro de Registro de Empregados, Folha de Pagamentos, Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, Guia de Recolhimento ao FGTS, Informações a Previdência Social - GFIP, Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, dentre outros, reduz absurdamente o tempo de trabalho advindos do grande volume de dados processados e melhora consideravelmente a qualidade e veracidade das informações.

Dentre os objetivos, destacamos a diminuição da presença de fiscais nos estabelecimentos empresariais, cumprimento rápido e unificado das obrigações acessórias, redução expressiva do tempo entre o vencimento do tributo e o seu recolhimento, um fortalecimento nas relações institucionais, eliminação de redundâncias nas informações prestadas, garantias que os direitos previdenciários e trabalhistas sejam efetivamente cumpridos e postos em práticas, e melhorias na qualidade das informações de trabalhos prestadas.

2.1.2 O eSocialdos Empregados Domésticos

Em 2013 entrou em vigor a Emenda Constitucional Nº 72, de 2 de Abril de 2013 que trata da equiparação dos empregados domésticos aos demais trabalhadores. A partir dessa publicação a categoria dos empregados domésticos ganhou novos direitos já previstos constitucionalmente para as outras categorias de empregados, tal como exemplo, por horas extras.Diante desta atualização surgiu o Simples Doméstico ou eSocial Doméstico.

Em 01 de outubro de 2015 o Simples Doméstico nasceu como uma ferramenta para proporcionar e colocar em prática a instrução do Art. 31 da Lei Complementar - LC Nº 150, de 1º de Junho de 2015 que determina que: “É instituído o regime unificado de pagamento de tributos, de contribuições e dos demais encargos do empregador doméstico (Simples Doméstico)”.

Neste sentido, o empregador doméstico deverá fazer sua inscrição no portal do eSocial Doméstico cadastrando seus dados, criando *login*e senha para ter acesso ao sistema. Após este cadastro, o empregador irá cadastrar todos os seus empregados domésticos, e a partir de então, alimentar o sistema mensalmente com os dados relativos ao mês trabalhado, como por exemplo: faltas, horas extras,entre outros. Tal como orienta o Art. 32 da LC nº150 que diz:

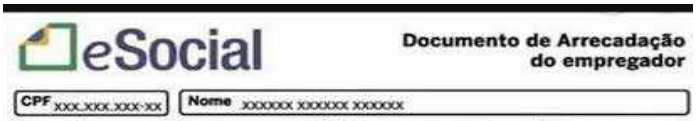
> A inscrição do empregador e a entrada única de dados cadastrais e de informações trabalhistas, previdenciárias e fiscais no âmbito do Simples Doméstico dar-se-ão mediante registro em sistema eletrônico a ser disponibilizado em portal na internet.

O empregador no momento do cadastro do empregado doméstico deverá informar os seguintes dados corretamente:

- ✓ Número do cadastro de Pessoa Física- CPF;
- ✓ Data de nascimento;
- ✓ Filiação;
- ✓ Número do Número de Identificação Social- NIS (NIT/PIS/PASEP);
- ✓ Raça/Cor;
- ✓ Escolaridade;
- ✓ Número, série e UF da CTPS (Carteira de Trabalho e Previdência Social);
- ✓ Data da admissão;
- ✓ Data da opção pelo FGTS;
- ✓ Número do Telefone;
- ✓ E-mail de contato.

No portal do eSocial é disponibilizado o Documento de Arrecadação eSocial – DAE. Nele vem especificado o valor devido a ser pago ao empregado pelo seu trabalho constituído de valores referentes ao salário, horas extras, descontos e compensação de horas se houver. Assim como também, vem especificado cada tributo com seus valores e porcentagens de recolhimento. Quanto a documentação, é válido e necessário destacar que é obrigatório o registro do número do CPF e do NIS, e caso não os tenham, deve ser providenciado.

Após esse registro cadastral, o empregador mensalmente irá gerar no portal do eSocial uma guia de recolhimento dos tributos devidos, dessa maneira, será gerado o Documento de Arrecadação do Empregador- DAE, tal como o apresentado na **Figura 02**, que pode ser pago em qualquer agência bancária e o vencimento é sempre no dia 07 do mês corrente.Desta forma, oeSocial Doméstico reúne em um único sistema, além dos dados do empregador,



empregado e vínculo trabalhista, a função de gerar uma guia única mensal para recolhimento dos tributos advindos desta relação.

Figura 02 – Modelo de DAE
Fonte: Diário de Pernambuco[6].

Todavia, as informações que são prestadas possuem caráter de declaração e constitui um documento hábil para o recolhimento dos tributos e encargos trabalhistas. No DAE, tal como pode ser observado na **Figura 02**, vêm especificados os tributos e valores que estão sendo recolhidos com suas porcentagens. Desta maneira, enfatizamos o Art. 34 da Lei Complementar nº 150 de 2015, o qual esmiúça detalhadamente sobre os tributos recolhidos no DAE:

> O Simples Doméstico assegurará o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes valores: I - 8% (oito por cento) a 11% (onze por cento) de contribuição previdenciária, a cargo do segurado empregado domésticoII - 8% (oito por cento) de contribuição patronal previdenciária para a seguridade social, a cargo do empregador doméstico,III - 0,8% (oito décimos por cento) de contribuição social para financiamento do seguro contra acidentes do trabalho; IV - 8% (oito por cento) de recolhimento para o FGTS; V - 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento), na forma do art. 22 desta Lei; e VI - imposto sobre a renda retido na fonte de que trata, se incidente.

2.1.2.1 Diferenças entre Empregados Domésticos e Diaristas

[6]FALCÃO, Rosa. **Novas regras para trabalhadores domésticos começam quinta-feira**. Diário de Pernambuco, 2015. Disponível em: <http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2015/09/29/internas_economia,600590/novas-regras-para-trabalhadores-domesticos-comecam-quinta-feira.shtml>Acesso em: 05 nov. 2017

A Lei Complementar nº 150/2015 que normatiza os novos direitos dos trabalhadores domésticos, conceitua em seu Art. 1º que "empregado doméstico" é: "[...] aquele que presta serviços de forma contínua, subordinada, onerosa e pessoal e de finalidade não lucrativa à pessoa ou à família, no âmbito residencial destas, por mais de 2 (dois) dias por semana."

Desta maneira, partindo da legislação, destacamos características peculiares que definem os "empregados domésticos", ou seja,

- A prestação de serviços contínua;
- A prestação de serviços à pessoa física ou à família no âmbito residencial;
- A prestação de serviços não lucrativa.

Portanto, inicialmente é definida claramente a diferença entre um empregado doméstico e um diarista, uma vez que o diarista é aquele que trabalham sem vínculo empregatício, mas que presta seus serviços no âmbito doméstico. Ao buscar os serviços de um diarista, além da economia, muitos buscam a informalidade com a qual eles trabalham, e dessa maneira, evitam que garantias consagradas pela Constituição Federal 1988, sejam efetivadas.

Para que a situação de um autônomo seja caracterizada,o sujeito deve se inscrever no INSS na condição de contribuinte individual e deve recolher seu INSS todos os meses. Para a segurança daquele que tomou o serviço do diarista é importante que o mesmo faça o recolhimento da contribuição devida ao INSS. Importante ressaltar que o diarista não tem carteira de trabalho assinada, uma vez que este se apresenta como um servidor autônomo.

Apossibilidadede não construir vínculos e a inexistência de recolhimento dos encargos sociais ainda é um fator latente na nossa sociedade. Inúmeras são as pessoas que buscam serviços de um diarista e não de um profissional doméstico devidamente registrado, devido apossibilidadede não arcar com os tributos a recolher, o pagamento de férias, décimo terceiro salário, dentre outros direitos assegurados ao empregado doméstico.

É preciso deixar claro que a legislação não define o que é um diarista, contudo, compartilhamos com a acepção expressa na Plataforma Digital Lalabee[7] (2017), quando esta afirma que:

> A diarista é uma trabalhadora autônoma que realiza por conta própria, eventualmente, atividade profissional remunerada, sem relação de emprego, para

[7]Lalabee domésticos.Diaristas x Empregada domésticas: entenda a diferença entre eles.Disponível em: <http://www.lalabee.com.br/blog/diaristas-x-empregada-domésticas-entenda-a-diferenca-entre-eles/ acesso> Acesso em: 04 maio 2017.

> uma ou mais pessoas, por no máximo dois dias na semana. Recebem um valor preestabelecido por este dia de serviço, que é conhecido como diária. Como são trabalhadoras autônomas, não existe o dever de assinar a carteira profissional ou recolher a contribuição previdenciária. Elas também não fazem jus ao pagamento de salário mínimo, décimo terceiro salário, vale-transporte, férias anuais, repouso semanal remunerado ou aviso prévio. A atividade dessas obreiras pode ser intercalada, pois não há a obrigação da continuidade. Dessa forma, a diarista pode laborar para vários tomadores distintos, sem que exista a exigência de dias certos para prestar o serviço ou restrições com relação aos seus horários.

Assim sendo, os direitos assegurados pela Constituição Federal de 1988 aos empregados domésticos não são assegurados aos diaristas, dado que, estes servidores são autônomos e escolhem exercer por conta própria seu trabalho sem relação de emprego fixo.

2.1.3 PEC 2013 – Direitos Garantidos aos Empregados Domésticos

Diante de todo contexto apresentado, se fez fundamental analisar os direitos constitucionalmente assegurados aos empregados domésticos que foram acrescentados com Lei Complementar Nº 150 de 1º de Junho de 2015. Neste sentido, iniciamos pontuando que no Art. 7º da nossa Constituição Federal de 1988 são normatizados os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, que visem melhorias de condição social. No entanto, até a promulgação e publicação da Lei Complementar Nº150, de 1º de Junho de 2015, os empregados domésticos não eram equiparados em seus direitos trabalhistas com as outras categorias. Após anos de reivindicações, a classe conseguiu que alguns direitos trabalhistas fossem adquiridos, trazendo o mínimo de igualdade entre as classes.

O salário, o direito essencial de todo trabalhador, com esta implementação, não sofreu mudanças. Todos os empregados domésticos já faziam recebiam um salário mínimo nacional ou de sua região, assim como dispõe o Art.7º da Constituição Federal de 1988:

> [...] salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

Os incisos VI, VII e X do Art. 7º da Constituição Federal de 1988, dispõe de outras características que obrigatoriamente devem ser cumpridas acerca do salário mínimo. São elas:

> [...] irredutibilidade do salário, salvo o disposto em convenção ou acordo coletivo[...] garantia de salário, nunca inferior ao mínimo, para os que percebem remuneração variável [...] proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa.

Se o empregado doméstico for de baixa renda, o mesmo tem o direito ao salário família. Esse valor depende do valor da remuneração do mesmo e da quantidade filhos com

até 14 anos de idade.O salário família passou a ser obrigatório a partir de outubro de 2015 e quem paga esse benefício é o seu empregador. De toda forma esse valor é compensado no valor total do DAE.O disposto no Art. 65 e 68 da Lei Complementar nº 150/2015 normatiza que:

> O salário-família será devido, mensalmente, ao segurado empregado, inclusive o doméstico [...] As cotas do salário-família serão pagas pela empresa ou pelo empregador doméstico, mensalmente, junto com o salário, efetivando-se a compensação quando do recolhimento das contribuições.

AConstituiçãoFederal de 1988 também destaca no Art. 7º que o "salário-família é pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei".

2.1.3.1 Jornada de Trabalho e Horas Extras

Quanto à jornada de trabalho e horas extras, a Lei Complementar nº 150/2015 estabelece que haja controle individual de frequência do trabalhador doméstico, assim como a sua jornada de trabalho deve estar especificada em sua carteira de trabalho. No Brasil, a jornada de trabalho é de 8 (oito) horas diárias, totalizando 44 horas semanais no máximo. Todavia, a lei prever que empregados domésticos possam ser contratados para jornadas parciais, e assim, receber sua remuneração com valor equivalente as horas trabalhadas.

Neste caso, o máximo de horas trabalhadas durante a semana deve chegar apenas 25 horas. Esta regulamentação provocou impactos tanto à vida do empregado, que em alguns casos trabalhavam mais que 8(oito) horas diárias e não recebiam horas extras, como para a vida do empregador que fazia com que seus empregados trabalhassem mais horas. Podemos citar, como exemplo,o empregado que dormia na casa de seus patrões e eram incumbidos de trabalhos no período noturno.

Em se tratando de horas extras, geralmente a categoria dos empregados domésticos não recebiam em sua remuneração este valor, pois não era um direito previsto para os mesmos. De acordo com a nova normatização, para cada hora extra o empregador terá que pagar pelo menos 50% a mais do valor da hora normal a seu empregado. Desta maneira, o pagamento da hora extra também provocou impacto não apenas financeiro, mas social, pois na relação trabalhista entre domésticos e seus patrões, muito raramente se encontrava alguém que pagasse a mais quando os empregados passassem da hora no serviço.

Neste contexto, o inciso XIII, do Art. 7º da Constituição Federal de 1988, dispõe que a: "[...] duração do trabalho normal não é superior a oito horas diárias, quarenta e quatro horas

semanais, facultadas a compensação de horários e a redução da jornada, mediante acordo ou convenção coletiva de trabalho".

Assim, ficou instituído o regime de banco de horas para os empregados domésticos, ou seja, mais um direito assegurado à categoria e que tem como características:

- ✓ É devido o pagamento referente as primeiras 40 horas excedentes ao horário regular de trabalho;
- ✓ As primeiras 40 horas excedentes podem ser compensadas dentro do próprio mês trabalhado, reduzindo horas diárias de trabalho ou compensados por dias de folgas;
- ✓ O saldo de horas que ultrapassarem as primeiras 40 horas semanais poderá ser compensando no período de um ano.

2.1.3.2 Intervalo e Horário de Descanso

Outro direito que veio regulamentado na Lei Complementar nº 150/2015 é o de ter intervalo para almoço ou descanso, uma vez que em sua maioria os domésticos não tinham horas exatas regulamentadas para descanso. Com a referida normatização, entre a jornada de trabalho de 8 horas, a categoria tem direito no máximo há duas e no mínimo à uma hora de descanso. Se a jornada não for maior que 6 horas corridas o descanso será de 15 minutos.Se houver acordo escrito entre empregador e empregado, o limite mínimo de uma hora de descanso pode ser reduzida para 30 minutos consecutivos, tal como dispõe o Art. 13º, caput e § 1º da lei Complementar nº 150/2015:

> [...] obrigatória a concessão de intervalo para repouso ou alimentação pelo período de, no mínimo, 1 (uma) hora e, no máximo, 2 (duas) horas, admitindo-se, mediante prévio acordo escrito entre empregador e empregado, sua redução a 30 (trinta) minutos. § 1º Caso o empregado resida no local de trabalho, o período de intervalo poderá ser desmembrado em 2 (dois) períodos, desde que cada um deles tenha, no mínimo, 1 (uma) hora, até o limite de 4 (quatro) horas ao dia.

Desta forma, os empregados podem optar por descansar no seu local de trabalho, ou na residência do empregador.Sobre o repouso semanal remunerado, a Constituição Federal de 1988 regulamenta no Art. 7º, XV que o trabalhador tem direito ao: "repouso semanal remunerado, preferencialmente aos domingos".

O descanso semanal remunerado tem o objetivo de evitar que o empregado trabalhe sete dias consecutivos. Esse descanso deve ser preferencialmente aos domingos e os feriados

devem ser remunerados. Os empregados domésticos são detentores de descansos nos feriados civis ou religiosos, tal como também desfrutam de feriados estaduais e municipais.

2.1.3.3 Férias

O Art. 7º, XVII do texto constitucional normatiza as férias trazendo em seu dispositivo a seguinte afirmação que o trabalhador tem direito ao: "[...] gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal". As férias podem ser divididas em até dois períodos, contudo, em uma dessas frações obrigatoriamente o empregado deve ter 14 dias de férias corridos. Em relação ao pagamento das férias, tal direito deve ser cumprido em até dois dias antes de iniciar o gozo.

A critério do empregado, o valor correspondente a 1/3 do valor das suas férias pode ser convertido em abono pecuniário. O período de férias dos domésticos é de 30 dias e esse período de concessão fica a critério do empregador após o período aquisitivo de 12 meses.O texto que compõe o Art. 17, § 5ºda Lei Complementar nº 150/2015 afirma que: "É lícito ao empregado que reside no local de trabalho nele permanecer durante as férias". Para os trabalhadores que tem a jornada de trabalho em regime parcial de horas, a lei dispõe em seu Art.3ºque:

> Na modalidade do regime de tempo parcial, após cada período de 12 (doze) meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias, na seguinte proporção: I - 18 (dezoito) dias, para a duração do trabalho semanal superior a 22 (vinte e duas) horas, até 25 (vinte e cinco) horas; II - 16 (dezesseis) dias, para a duração do trabalho semanal superior a 20 (vinte) horas, até 22 (vinte e duas) horas; III - 14 (quatorze) dias, para a duração do trabalho semanal superior a 15 (quinze) horas, até 20 (vinte) horas; IV - 12 (doze) dias, para a duração do trabalho semanal superior a 10 (dez) horas, até 15 (quinze) horas; V - 10 (dez) dias, para a duração do trabalho semanal superior a 5 (cinco) horas, até 10 (dez) horas; VI - 8 (oito) dias, para a duração do trabalho semanal igual ou inferior a 5 (cinco) horas.

2.1.3.4 Décimo Terceiro Salário

O direito de receber o décimo terceiro salário é concedido anualmente e pode ser dividido em duas parcelas, sendo que a primeira nos meses de fevereiro e novembro e a segunda até dia 20 de dezembro.O Inciso VIII do Art. 7º da Constituição Federal de 1988,ressaltaque o décimo terceiro salário está baseado na remuneração integral ou no valor da aposentadoria. O empregado pode no ato do recebimento de suas férias receber uma

parcela do seu décimo terceiro salário, desde que, o pedido seja feito no mês de janeiro do correspondente ano.

2.1.3.5 Licença Maternidade

Quanto à licença maternidade, o empregado doméstico terá direito há 120 dias sem prejuízo da sua remuneração. Não existe período de carência para a obtenção desse direito e o mesmo vale para aqueles que adotarem ou obtiverem a guarda de crianças.Durante a licença maternidade o empregador continua a recolher os direitos inerentes aos domésticos.Nos termos da Seção V do capitulo III do titulo III da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT),O Art. 25º normatiza a licença maternidade:

> A empregada doméstica gestante tem direito a licença-maternidade de 120 (cento e vinte) dias, sem prejuízo do emprego e do salário, nos termos da Seção V do Capítulo III do Título III da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Parágrafo único. A confirmação do estado de gravidez durante o curso do contrato de trabalho, ainda que durante o prazo do aviso prévio trabalhado ou indenizado, garante à empregada gestante a estabilidade provisória.

Ainda segundo a legislação, a doméstica terá estabilidade em seu emprego desde a confirmação de sua gravidez até o quinto mês após o parto. A empregada doméstica não pode ser dispensada mesmo que a confirmação da gravidez venha a ocorrer no período em que esteja de aviso prévio trabalhado ou indenizado.

2.1.3.6 Quanto ao Transporte

É assegurado aos empregados domésticos o direito de receber vale transporte quando for necessária a utilização de transportes municipais, intermunicipais ou até mesmo interestaduais, com a finalidade exclusiva de deslocamento residência – trabalho e vice-versa. É facultado ao empregador dispor da substituição do vale transporte pelo valor correspondente em dinheiro para aquisição das passagens.

2.1.3.7 Fundo de Garantia por Tempo de Serviço- FGTS

O direito ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço- FGTSpassou a ser garantido aos empregados domésticos a partir de outubro de 2015 com a instituição da Lei Complementar nº 150/2015. Por meio do portal do eSocial, o empregador ao gerar a DAE, o

recolhimento do FGTS vem somando ao valor total da guia. Desta forma, o valor correspondente ao recolhimento do FGTS é de 8% do valor do salário bruto, todavia, no caso do recolhimento dos domésticos é 11,2%, dado que, 8% é referente a ao valor do deposito mensal obrigatório, e os 3,2 é referente a antecipação do recolhimento rescisório. Esta orientação é normatizada pelo Art. 22º da Lei Complementar 150/2015:

> O empregador doméstico depositará a importância de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada empregado, destinada ao pagamento da indenização compensatória da perda do emprego, sem justa causa ou por culpa do empregador

A regulamentação do FGTS objetiva proteger o trabalhador demitido sem justa causa. Ao empregado, este direito possibilita o mesmo gerar um patrimônio que pode ser investido em aquisição de moradia, liquidação ou amortização do saldo do financiamento habitacional em processo ou em usar esses valores no combate à doença grave. No entanto, é importante ressaltar que o FGTS não é descontado do valor do salário do empregado, o valor do salário, nesse caso, é usado como base para o cálculo do recolhimento. A obrigação, contudo, é do empregador, tal como destaca oArt. 21º da Lei complementar nº 150/2015 que: "É devida a inclusão do empregado doméstico no Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS".

2.1.3.8 Aviso Prévio

O Aviso Prédio é um resguardo tanto para o empregado como para o empregador, uma vez que, ambos devem avisar que haverá a extinção do vínculo trabalhista.Para cada ano de trabalho serão acrescidos três dias ao aviso prévio, contudo, em nenhuma hipótese o aviso prévio poderá ser maior que 90 dias. Nos pedidos de demissão, o empregado deve avisar ao seu empregador com antecedência de 30 dias que não quer mais o vínculo trabalhista entre ambos e a contagem é iniciada imediatamente no dia posterior ao aviso.

Se o empregado não avisar sobre a sua saída o mesmo dará ao seu empregador o direito de descontar da sua rescisão o valor correspondente ao salário do respectivo prazo. O mesmo vale para os casos inversos, conforme estabelece a Lei Complementar nº 150/2015 no Art. 23º:

> Não havendo prazo estipulado no contrato, a parte que, sem justo motivo, quiser rescindi-lo deverá avisar a outra de sua intenção. § 1º O aviso prévio será concedido na proporção de 30 (trinta) dias ao empregado que conte com até 1 (um) ano de serviço para o mesmo empregador. § 2º Ao aviso prévio previsto neste artigo, devido ao empregado, serão acrescidos 3 (três) dias por ano de serviço prestado para o mesmo empregador, até o máximo de 60 (sessenta) dias, perfazendo um total de até 90 (noventa) dias. § 3º A falta de aviso prévio por parte do empregador dá ao

> empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período ao seu tempo de serviço. § 4º A falta de aviso prévio por parte do empregado dá ao empregador o direito de descontar os salários correspondentes ao prazo respectivo. § 5º O valor das horas extraordinárias habituais integra o aviso prévio indenizado. Art. 24. O horário normal de trabalho do empregado durante o aviso prévio, quando a rescisão tiver sido promovida pelo empregador, será reduzido de 2 (duas) horas diárias, sem prejuízo do salário integral. Parágrafo único. É facultado ao empregado trabalhar sem a redução das 2 (duas) horas diárias previstas no caput deste artigo, caso em que poderá faltar ao serviço, sem prejuízo do salário integral, por 7 (sete) dias corridos, na hipótese dos §§ 1º e 2º do art. 23.

2.1.3.9 Seguro Desemprego

O seguro desemprego é um direito garantido aos domésticos que são dispensados do seu trabalho sem justa causa, tendo o direito de receber de uma a três parcelas do valor correspondente a um salário mínimo, de acordo com o Art. 26º da Lei Complementar nº 150/2015:

> O empregado doméstico que for dispensado sem justa causa fará jus ao benefício do seguro-desemprego, na forma da Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990, no valor de 1 (um) salário-mínimo, por período máximo de 3 (três) meses, de forma contínua ou alternada

O seguro desemprego deve ser requerido pelo empregado no período de sete (7)a 90 dias a contar da data da dispensa. Essa solicitação é feita no Ministério do Trabalho ou em órgão autorizados. Em alguns casos o seguro desemprego pode ser cancelado, como por exemplo, por morte do empregado, fraude, informações prestadas incorretas de maneira dolosa para obter o recebimento do seguro ou em casos de recusa por parte do empregado, quando o mesmo já conseguiu outro vínculo trabalhista.

2.1.3.10 Análise dos Direitos Adquiridos pelos Empregados Domésticos

É fato que a nova legislação possibilitou mais direitos a esta classe, provocando impactos para a vida social dos empregados que passaram a se beneficiar de novos direitos e garantias, para o Governo Federal que passou a recolher em seus cofres mais tributos, e para os empregadores que passaram a gastar mais com a obrigação de recolhimentos advindos do FGTS por exemplo. Importante salientar que antes da regulamentação da Lei Complementar nº 150/2015, o recolhimento do INSS por parte do empregador era de 12% do valor do salário bruto do empregado, e após essa implementação passou a ser 8%, gerando no caso uma economia.

Esta redução é um subsídio ao empregador, uma vez que ele passou a ser obrigado a recolher o valor correspondente ao FGTS do empregado. Outro detalhe significativo a

ressaltar é que o valor correspondente ao INSS pago durante o ano calendário pode ser restituído no valor correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Física do empregador, o que se torna um ponto positivo e incentivador. Estes valores serão informados na declaração de imposto de renda do empregador e tem um teto fixado para o valor a ser restituído.

2.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

2.2.1 Tipo de Pesquisa

A presente pesquisa pode ser classificada em teórica e prática. Inicialmente de cunho "explicativa", uma vez que buscou aprofundar o conhecimento da realidade, na intenção de buscarexplicar a razão e o porquê dos fenômenos. Desta forma, adotou enquanto caminho dois métodos. Inicialmente a pesquisa bibliográfica, a qual permitiu um apanhado teórico e uma contextualização histórica a respeito do objeto, e em seguida, um estudo de caso.

2.2.2 Técnicas de Pesquisa Utilizadas

As técnicas utilizadas foram inicialmente a pesquisa bibliográfica, a qual se fez a partir da leitura, investigação, fichamento, resenha e análise. Posteriormente, no Estudo de caso foi feito estudo aprofundado do objeto, o qual nos permite apresentar um campo mais detalhado de conhecimento. No entanto, para este, foram utilizados questionários de avaliação dos sujeitos envolvidos no Programa do eSocial Doméstico.

2.2.3 Caracterização: Sujeito, Espaço e Recorte Temporal da Pesquisa

Para responder ao questionamento inicial referente aos impactos provocados pela implantação do eSocial Doméstico, foi percebido ao longo da pesquisa, que seria impossível diante do tempo disponibilizado para a elaboração de um texto científico, termos uma resposta referente ao todo. Desta maneira, trabalharemos com uma amostragem. Segundo O Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99,o universo de uma pesquisa significa um conjunto que apresentam a mesma característica, e a sua delimitação, consiste em tentar explicar que público será pesquisado.

Ainda de acordo com a autora, quando desejamos coletar informações sobre um grupo grande, verifica-se ser praticamente impossível fazer um estudo do todo, tal como o nosso caso. Desta forma, cada unidade deste universo denomina-se "elemento", e um conjunto

destes elementos, constitui a amostragem. Neste sentido, a amostra é uma parcela da população, ou seja, a menor representação do todo maior. Um subconjunto do universo.

A representatividade da amostra na nossa pesquisa, está relacionada a escolha dos elementos e proporção destes em relação ao universo. Ou seja, em uma consulta inicial, apenas 10 (dez) pessoas se disponibilizaram a participar da pesquisa, o que nos aponta para uma amostragem pequena, mas significativa para uma breve reflexão. O questionário (Apêndice A) elaborado contou de seis perguntas, todas relacionadas à implementação da Lei Complementar nº 150/2015 e aos impactos provocados na relação trabalhista e na vida das mesmas, a pesquisa foi feita de forma objetiva,querendo ter uma base de como foi o impacto do eSocial na vida das mesmas e quais os benefícios que elas tiveram.

2.2.3 Análise dos Dados

Inicialmente procuramos saber a medida de idade destes trabalhadores domésticos. Em análise, percebemos que cerca de 40 % delas estão na faixa etária de 25 a 30 anos; 40% entre 30 e 40 anos; 10% entre 18 e 25 anos e os 10% restantes estão acima de 40 anos, tal como ilustramos no gráfico em seguida.

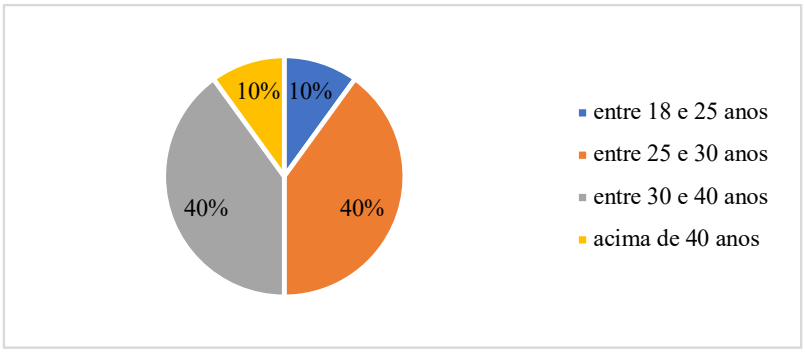


Gráfico 01- Idade dos(as) entrevistados(as)
Fonte: Gráfico elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

Após analisarmos percebemos que em sua maioria, estes empregados domésticos ativos no momento, estão entre 25 a 40 anos, ou seja, na fase adulta.

Quanto ao tempo de trabalho no local que prestam serviços atualmente, 40% disseram que trabalham entre 3(três) e 5 (cinco) anos; 40% informaram que esse período é de 1 (um) a 3 (três) anos e 20% afirmaram que trabalham neste local há mais de 5 (cinco) anos, conforme gráfico a seguir.

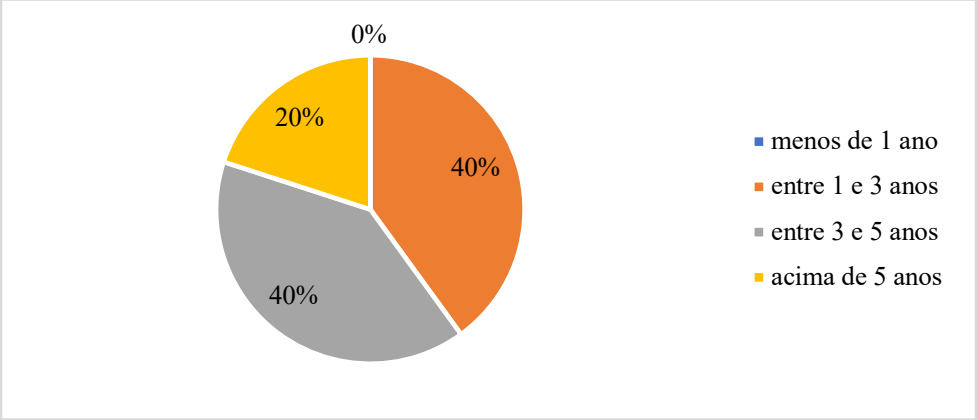


Gráfico 2- Tempo De Serviçodos(as) entrevistados(as)
Fonte: Gráfico elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

Após analisarmos percebemos que em sua maioria, estes empregados domésticos trabalham em residências no tempo de 1 a 5 anos.

Em seguida questionamos sobre o vínculo regulado por meio da assinatura da Carteira de Trabalho, ou seja, perguntamos se as empregadas domésticas já tinham seus direitos adquiridos antes da implantação do eSocial.Com essa pergunta obtivemos os seguintes dados percentuais: 90% das nossas entrevistadas não tinham sua carteira de trabalho assinada e apenas 10% já tinham seu vínculo contratual em carteira.

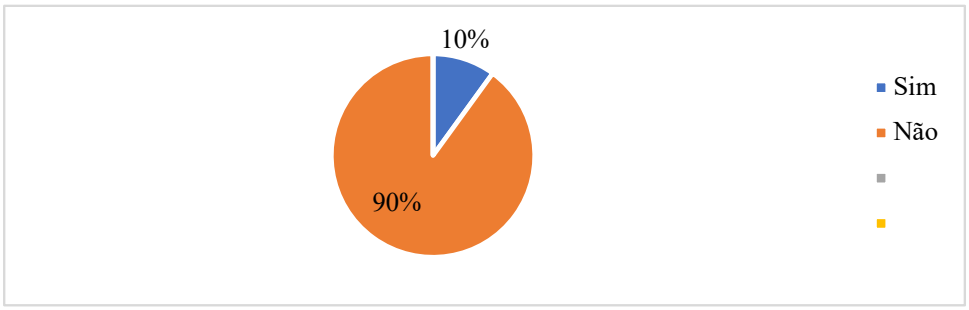


Gráfico 3-CTPS Assinada Antes do eSocial
Fonte: Gráfico elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

Após analisarmos percebemos que em sua maioria, estes empregados domésticos não tinham suas CTPS assinadas antes da implantação do eSocial.

Objetivandoentender quais benefícios que elas receberam após o eSocial, obtivemos as seguintes respostas: 10% apontou para a obtenção do salário família em sua remuneração; 20% relataram sobre o direito ao FGTS; 10% respondeu se referindo ao seguro desemprego e 60% nos relatou sobre a segurança e amparo da garantia dos seus direitos de maneira geral, como por exemplo, férias, estabilidade empregatícia no pós parto e folgas.

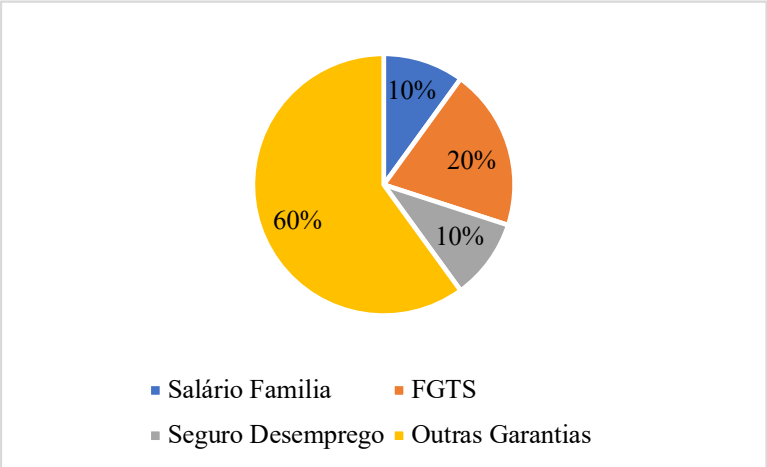


Gráfico 4- Benefícios Após o eSocial
Fonte: Gráfico elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

Após analisarmos percebemos que em sua maioria, este empregado doméstico relatou sobre a segurança de seus direitos de maneira geral. Questionamos em seguida sobre a segurança de não ser demitida após o advento da Lei Complementar nº 150/ 2015 e com isso 100% das entrevistadas afirmaram que a implantação do eSocial acarretou mais segurança contra demissões.



Gráfico 5- Demissão Pós-eSocial
Fonte: Gráfico elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

Após analisarmos percebemos que em sua maioria, este empregado doméstico acarretou mais segurança contra demissões.

Por fim, questionamos a respeito do empregador, se os mesmos ficaram mais preocupados em assinar suas carteiras de trabalho e se também houve preocupação no pagamento de todos os direitos a elas assegurados, todas as participantes responderam que houve sim preocupação por parte do empregador.



Gráfico 6- Obrigações do Empregador
Fonte: Gráfico elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

Após analisarmos percebemos que em sua maioria, que o empregador se preocupou em registrar suasdomésticas e pagar todos os seus direitos.

3CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudo proporcionou uma análise sobre o programa instituído pelo Governo Federal, precisamente oe- Social que é um Sistema de Escrituração Digital (SPED). Vimos que a finalidade desse programa é a unificação das rotinas trabalhistas gerando economia de tempo para os funcionários dos recursos humanos e a prevenção de informações incorretas no envio desses dados aos diversos órgãos competentes para processá-los.

Na sequencia estudamos o eSocial doméstico desde a sua criação até a sua regulamentação através da Lei Complementar nº 150/2015 e quais benefícios trabalhistas foram acrescentados e mantidos aos empregados domésticos com a publicação dessa lei.

Além disso, foi possível aplicar um questionário com dez empregadas domésticas visando a obtenção de dados e informações acerca do que mudou para elas tanto na vida pessoal como no vínculo trabalhista que elas possuem após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 150/2015, e quais impactos foram perceptíveis alcançando assim o alcance do objetivo proposto.

O Estudo de caso nos permitiu verificar que houve várias mudanças para o empregador, como a obrigatoriedade do recolhimento do FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) do Fundo Compensatório (para o caso da empregada ser dispensada sem justa causa) e o Seguro contra Acidente de Trabalho, a empregada que receber salário menor que

R$ 1.100,00 mensal e tiver filho menor que 14 anos terá direito a salário família, houve mudanças também nas horas extras e faltas porque agora terá que inserir essas informações diretamente no eSocial mais o empregador deve informar esses valores já calculados porque o eSocial não calcula.

Assim consideramos que, a implantação do eSocialproporcionou e vai proporcionarmuitos benefícios para as domésticas, sendo que o empregador ao contratar uma doméstica terá novas obrigações a cumprir e novos impostos a pagar como multa rescisória, hora extra, licença maternidade, salário família e varias outras obrigações, mas o empregador também vai ter o beneficio de colocar sua doméstica como dependente no IRRF, por outro lado vai ter muito empregador preferindo contratar uma diarista ao invés de uma doméstica devido a tanto gastos.

Desta forma, ressaltamos que o estudo do o E-Social não se encerra neste artigo, pelo contrário, ele apresenta-se como uma breve observação, uma análise inicial e inquietante que venha a provocar outros pesquisadores na construção de produção acadêmica e metodologias práticas para o uso do programa pela sociedade.

REFERÊNCIAS

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 10 ed. São Paulo: LTr, 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n. 150, de 1º de junho de 2015.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp150.htm Acesso em: 13 de maio de 2017.

_____. **Decreto-Lei n. 5452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil, Poder Executivo, Rio de Janeiro, DF, 9 ago. 1943.

_____. **Decreto-Lei n. 8373, de 11 de dezembro de 2014**. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm> Acesso em: 5 nov. 2017.

_____. **Regulamento do imposto de renda**. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 5 nov. 2017

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

DELGADO, M. G. **Curso de direito do trabalho.** 15 Ed. São Paulo: LTr. 2016.

FALCÃO, Rosa. **Novas regras para trabalhadores domésticos começam quinta-feira.** Diário de Pernambuco, 2015. Disponível em: <http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2015/09/29/internas_economia,600590/novas-regras-para-trabalhadores-domesticos-comecam-quinta-feira.shtml >Acesso em: 05 nov. 2017

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. **Manual de direito do trabalho.** 7ª ed.rev.atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

LALABEE DOMÉSTICOS. **Diaristas x Empregada domésticas: entenda a diferença entre eles**. Disponível em: <http://www.lalabee.com.br/blog/diaristas-x-empregada-domésticas-entenda-a-diferenca-entre-eles/ acesso> Acesso em: 04 maio 2017.

MORAES, Alexandre. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES FILHO, Evaristo de; FLORES DE MORAES, Antonio Carlos. **Introdução ao** Direito do Trabalho. 7. ed., revista e atual., São Paulo: LTr,1995.

MAESTRI, David; BRANDÃO, André Mansur. A demissão sem justa causa no Brasil é inconstitucional?. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5047, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/55550>. Acesso em: 1 jun. 2017.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**: história e teoria geral do direito do trabalho - relações individuais e coletivas do trabalho; 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Denise. O e-Social e o novo 'Big Brother' empresarial, 2014 Disponível em: <https://consultortrabalhista.com/colunistas/o-e-social-e-o-novo-big-brother-empresarial/#ixzz4gmHJYkY3>Acesso em: 11 maio 2017.

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS PEQUENOS NEGÓCIOS QUE ATUAM NO SEGMENTO DE ALIMENTAÇÃO FORA DO LAR EM JOÃO PESSOA NO PERÍODO 2016 A 2017

Caroline Alves de Azevedo[1]
Paulo Francisco Monteiro Galvão Júnior[2]

RESUMO:Apesar do cenário econômico instável, na contramão de uma crise econômica que se alonga desde 2015 e que gerou efeitos negativos em vários setores, o setor de alimentação fora do lar – *Food Service*vem desenhando uma trajetória de recuperação consistente, apresentando crescimento significativo e influenciando de forma direta na geração de recursos.Diante disto o estudo tem como objetivo principal construir um diagnóstico do impacto dos Pequenos Negócios do segmento de alimentação fora do lar na cidade de João Pessoa no período de 2016 a 2017, bem como a sua representatividade econômica na capital. Portanto, inicialmente fez-se uso de pesquisa bibliográfica, exploratória, qualitativa e estudo de campo. Conclui-se que o segmento de alimentação fora do lar na Capital paraibana apresentou um satisfatório desempenho em 2017 e apesar da alta carga tributária, dos altos encargos trabalhistas e previdenciários e da inflação, que reduziram os lucros e a capacidade de desenvolvimento dos empresários do segmento, o setor comporta um enorme potencial econômico local, não sofrendo grandes impactos das turbulências econômicas, apresentando um nível crescente de consumo e participação cada vez mais expressiva na economia, com geração de emprego e renda, promovendo o desenvolvimento social e econômico do estado.
PALAVRAS-CHAVES: Alimentação fora do lar. PequenosNegócios. Economia.

ABSTRACT: Despite the unstable economic scenario, in contrast to an economic crisis that has lasted since 2015 and has had negative effects in several sectors, the sector that provides eating outside the home - *Food Service* has been designing a consistent recovery trajectory, presenting significant growth and influencing directly in the generation of resources. In view of this, the main objective of this study is to construct a diagnosis of the impact of Small Business in the food segment outside the home in the city of João Pessoa between 2016 and 2017, as well as its economic representativeness in the capital. Therefore, it was initially used qualitative bibliographic, exploratory research and field study. It is concluded that the food segment outside the household in the Paraíba Capital presented a satisfactory performance in 2017 and despite the high tax burden and high labor and social security charges and inflation that reduced the profits and development capacity of the segment's entrepreneurs, the sector has a enormous local economic potential, not suffering major impacts from the economic turbulence, presenting a growing level of consumption and increasingly expressive participation in the economy, generating employment and income, promoting the social and economic development of the state.
KEYWORDS: Food outside the home. Small business. Economy.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos,o setor de alimentação fora do lar - *Food Service* - representa importante e indispensável segmento para a movimentação da economia brasileira.Ressalta-se que o Brasil enfrentou a pior crise econômica de sua história no biênio 2015-2016, havendo uma queda real do Produto Interno Bruto (PIB)de 3,5%(BÔAS;SARAIVA, 2018).

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis no IESP Faculdades. E-mail: carol.alves.az@gmail.com
[2]Professor Orientador, Graduado em Ciências Econômicas, pela Universidade Federal da Paraíba, Especialização em Gestão de Recursos Humanos pela FATEC Internacional. Docente do Curso Superior no IESP Faculdades nas disciplinas de Economia e de Economia Brasileira. E-mail: paulogalvaojunior@gmail.com

O *Food Service* é bastante amplo e abrange dois principais canais de distribuição: Os que não auferem lucro com a atividade de distribuição ou preparação dos alimentos, como a rede de serviços públicos que engloba os órgãos governamentais (postos de saúde, hospitais, presídios, escolas e universidades); e os que auferem lucro com a distribuição ou preparação dos alimentos, como a rede de serviços privados (bares, lanchonetes, restaurantes, cadeias de *fastfood* e padarias), além dos atuais *foodtrucks*–caminhões de alimentos.

Há ainda um número considerável de pessoas que ganham o sustento como ambulantes de alimentação. Estes fazem parte de um grupo econômico não organizado, comumente chamado "camelô" e também conhecidos como "informais".A economia informal gera redução na receita do Estado, resultando em uma possível redução na qualidade e quantidade de serviços e bens públicos postos à disposição da sociedade, em contrapartida, através de alguns estudos, Schneider e Enste (2000) apresentam que em torno de 66% da renda na economia informal é imediatamente gasta no setor formal, com efeitos positivos para o crescimento econômico de um país.

O hábito de se alimentar fora do lar tem sido cada vez mais incorporado ao dia a dia dos brasileiros. A vida moderna e a falta de tempo fazem com que o gasto com alimentação*foodservice*, em lanchonetes, bares, restaurantes, padarias ou mesmo com vendedores ambulantes e refeições prontas congeladas seja bastante alta.

A rede *FastFood* – "comida rápida" (sanduíches, pizzas, batatas fritas, salgados e etc.), é a que representa maior contribuição para o setor alimentício fora do lar como um todo. De acordo com o levantamento do InstitutoEuromonitor[3], em 2016 a rede de *fastfood* apresentou alta de 11%; ainda segundo estimativas do Instituto, em 2021 o mercado deverá gerar 6,58 bilhões de reais (SALOMÃO, 2018).

É também um setor com enorme potencial na geração de novos empregos, principalmente no que se refere a oportunidades de primeiro emprego, absorção de mão de obra não especializada, melhoria da qualificação profissional e desenvolvimento de novas carreiras.

Para fins de estudo, neste artigo,consideram-se"Pequenos Negócios", as empresas optantes pelo Simples Nacional,que é o regime tributário específico para os pequenos

[3]A EuromonitorInternational é uma empresa provedora global de inteligência estratégica de mercado. Trabalha com pesquisa e análise de milhares de dados de produtos e serviços em todo o mundo. Disponível em: <http://www.euromonitor.com/pt-euromonitor-about-us>. Acesso em: 28 fev. 2018.

negócios, de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, com redução da carga de impostos e simplificação dos processos de cálculo e recolhimento.

Desta forma, questiona-se: Qual o impacto deste segmento e qual a sua contribuição para a economia pessoense? Diante da eminência do tema, e na tentativa de responder ao problema da pesquisa, o presente estudo tem como objetivo geral, construir um diagnóstico do impacto dos Pequenos Negócios do segmento de alimentação fora do lar na cidade de João Pessoa no período de 2016 a 2017, bem como a sua representatividade econômica na capital.

Dessa forma, buscou-se investigar inicialmente por meio de pesquisa bibliográfica de cunho exploratório, em plataformas digitais, artigos e livros. Posteriormente, foi feito um estudo de campo, o qual procurou-se aprofundar a temática na realidade. Esta pesquisa foi de observação direta da dinâmica do segmento. E para finalizar, foi elaborado um estudo de caso de caráter quantitativo, no qual foi aplicado um questionário com perguntas de múltiplas escolhas, na intenção de traçar o perfil dos empresários do ramo de alimentos, tal como também, avaliar a relevância socioeconômica deste segmento na Capital paraibana.

Assim sendo, este trabalho se organiza em três partes principais. Inicialmente, a presente introdução composta da estrutura do artigo. Posteriormente contemplaremos o desenvolvimento, no qual abordaremos a questão teórica e metodológica, através de um estudo de campo, com a análise dos dados e seus resultados. E por fim, apresentaremos as considerações finais com o apanhado geral de todos os resultados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 OS PEQUENOS NEGÓCIOS

A maioria das empresas em funcionamento no Brasil são constituídas pelos pequenos negócios, o que representa geração de emprego e renda, assumindo um papel de destaque na economia do País. É importante salientar que esse fato não é somente observado nas grandes cidades, muito mais se pode dizer do impacto social e econômico sobre os pequenosmunicípios, onde são os pequenos negócios as principais fontes para as economias locais, por meio dos setores do comércio, prestação de serviço e de pequenas indústrias.

De acordo com a pesquisa “Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira” publicada no ano de 2015, as Micro e Pequenas Empresas – MPE, respondem por, em média, 27% do PIB brasileiro. No entanto, esse percentual varia em função de características locais dos negócios. No Sul e no Centro-Oeste essas empresas contribuem com

32,9% e 31,3%, respectivamente, enquanto Nordeste e Sudeste contam com participação menor: 26,3% e 25,7%,respectivamente(SEBRAE, 2018).

Dados coletados pelo Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, no período de janeiro a março de 2018, apontaram que as micro e pequenas empresas responderam por 195,9 mil geração de novos empregos no país, tendo uma maior distribuição concentrada no setor de serviços, com 34,2 mil novos postos. Em seguida vêm os setores da indústria de transformação, com 8,2 mil novos postos, da construção civil, com 5,9 mil, e agropecuário, com 2,3 mil(EKONOMY, 2018).

Este estudo de campo foi realizado com um público específico: Empresas consideradas "Pequenos Negócios", constituídas através da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, também conhecida como a Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP) no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a qual atendendo a uma antiga reivindicação da classe empresarial teve como propósito de sua criação, a instituição de mecanismos que contribuísse para uma maior formalidade da atividade econômica, atuando em duas frentes principais, quais sejam: produção de instrumentos de desburocratização nos processos de criação, extinção e desenvolvimento da atividade empresarial e simplificação do sistema tributário.

Desta forma, intencionamos analisar a contribuição do segmento de alimentos fora do lar para a economia pessoense, contudo, faz-se necessário uma breve explanação sobre o regime tributário específico para os pequenos negócios – SIMPLES NACIONAL, assimcomo um breve estudo das modalidades que constituem os Pequenos Negócios (MEI, ME, EPP).

2.2 SIMPLES NACIONAL

A Lei Geral das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (LC 123/2006) uniformizou o conceito de micro e pequena empresa ao enquadrá-las com base em sua receita bruta anual, instituindo o Simples Nacional, com o objetivo de simplificar o recolhimento dos tributos e contribuições devidos pelos Estados e Municípios, além dos tributos Federais, aonde posteriormente veio a ser substituído pela Lei Complementar nº 155/2016, do qual foi

instituída com o objetivo de reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes do Simples Nacional.

Os benefícios oriundos do Simples Nacional são diversos, mas podemos destacar a geração de emprego com a redução dos encargos previdenciários, redução da carga tributária e forma simplificada no recolhimento dos tributos.

Opagamento dos tributos pelasempresas optantes pelo Simples Nacional é arrecadado numa única guia de recolhimento – Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DASN) tendo como base da apuração do tributo e contribuições o enquadramento da empresa, do qual incide uma alíquota progressiva de acordo com o seu faturamento. Portanto, essa alíquota dependerá do cálculo que leva em consideração o faturamento bruto acumulado nos últimos doze meses e um desconto fixo dependendo da faixa de enquadramento da empresa.

2.3 MODALIDADES QUE CONSTITUEM OS PEQUENOS NEGÓCIOS (MEI, ME e EPP)

2.3.1Microempreendedor Individual (MEI)

A Lei Complementar nº 123, de 14 dedezembro de 2006, define o Microempreendedor Individual como:

> Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.
> § 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou o empreendedor que exerçaas atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no anocalendário anterior, de até R$ 81.000,00oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito § 2º No caso de início de atividades, o limite de que trata o § 1º seráde R$ 6.750,00 (seis mil, setecen tos e cinquenta reais) multiplicados pelo número de meses compreendido entre o início da atividade e o final doresp ectivo ano-calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016).

O MEI é uma forma empreendedora e desburocratizante de legalização de pequenos negócios e serviços. Trabalhadores por conta própria, eles movimentam a economia local, garantindo a diversas famílias oportunidades de geração de renda. Enquadrado no Simples Nacional, fica isento de tributos federais como: Imposto de Renda (IR), Programa de

Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Após a sua formalização, o Microempreendedor Individual se torna automaticamente optante pelo Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional – SIMEI, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, onde, por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) são recolhidos: Imposto sobre Serviços (ISS), se a atividade executada pelo empreendedor for prestação de serviço; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), se aatividade for comércio ou indústria e 5% do salário mínimo vigente no ano em vigor de seguridade social – Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Muitas são as vantagens de ser um microempreendedor individual, além da redução das cargas tributárias e formalização facilitada, contam com outros benefícios como: Salário-maternidade, pensão por morte, auxílio reclusão (para a família), aposentadoria por idade e invalidez, auxílio doença,programas de facilitação de obtenção de créditos para capital de giro junto aos bancos públicos, entre outros.

A alta carga tributária sobre as atividades empresariais, a burocracia e a complexidade dos trâmites de legalização dos empreendimentos, explicam o grande número de empreendedores que optam pela informalidade, no entanto, os números que se apresentam de formalizações do MEI são também o reflexo que se percebe na redução dos números da economia informal brasileira e sua participação ou influência no PIB brasileiro, na redução do número de desempregados e uma clara transformação nas perspectivas de produção de riqueza e renda por parte das famílias brasileiras.

Dados do Portal do Empreendedor – MEI indicam que os microempreendedores individuais representam aproximadamente 6,9 milhões no Brasil. O estado da Paraíba conta com 99.598mil ena Capital paraibana são 28.946 mil inscrições ativas (2018). E somente do ramo de alimentos são quase 6 mil microempreendedores individuais no Estadoe na Capital paraibana são quase mil e quinhentas empresas deste segmento.

2.3.2Microempresa (ME)e Empresa de Pequeno Porte (EPP)

Para ser uma Microempresa - ME ou Empresa de Pequeno Porte -EPP, o contribuinte precisa cumprir dois tipos de requisitos:

> 1.Quanto à natureza jurídica, precisa ser uma sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário individual;
> 2.Quanto à receita bruta, precisa observar o limite máximo anual estabelecido em Lei.
> Quanto a esse limite, temos que:
> a) desde janeiro de 2012, a ME precisa ter receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);
> b) a partir de janeiro de 2018, a EPP tem receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Art. 3º, I e II, da Lei Complementar 123, de 2006).

Para formalizar uma ME ou EPP é necessário optar entre uma das formas de tributação vigentes no Brasil (Simples Nacional, Lucro Real ou Lucro Presumido) e realizar o registro numa Junta Comercial, órgão governamental que registra atividades relativas a empresas e sociedades empresariais.

As modalidades ME e EPP foram criadas para incluir empresas que tem um menor volume de faturamento, regulamento pela Lei Complementar nº 123, que institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Com essa lei, essas duas modalidades de empresas de menor faturamento passaram a contar com um tratamento diferenciado, especialmente quanto à sua tributação.

Estar regulamentado como ME ou EPP tem algumas vantagens, como o recolhimento unificado dos tributos, haja vista que na maioria dos casos há vantagem tributária (menor pagamento de tributos) para as empresas optantes pelo Simples Nacional; a fiscalização tem natureza prioritariamente orientadora, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental e de segurança, quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento; a preferência de contratação, como critério de desempate nas licitações públicas.

2.4 A ECONOMIA INFORMAL

Apesar do crescimento econômico das microempresas e empresas de pequeno porte, faz-se necessário debruçar-se no universo da economia informal, uma vez que estes dois espaços econômicos são profundamente interligados. No âmbito dos estudos econômicos há uma imensa dificuldade em se obter dados e informações que permite compreender de modo consistente e dinâmico o segmento da informalidade – afinal,não há registros formais do informal.

Abordar a questão da informalidade é uma tarefa complexa e delicada, visto não haver consenso sobre a sua própria definição. Ademais, a essa dificuldade de definição do que vem

a ser a atividade econômica informal, acrescenta-se a realidade da semiformalidade – isto é, de situações nas quais operam, de forma articulada e complementar, atividades formais e informais.

Diversas abordagens sobre a caracterização e o dimensionamento da informalidade vêm sendo sugeridas e utilizadas. Essa diversidade se origina em primeiro lugar, de duas premissas distintas que são utilizadas para a caracterização do setor informal: a atividade econômica informal e o trabalho informal. A isso se somam também interpretações distintas em relação a que constitui cada uma dessas categorias.

De modo geral,a informalidade caracteriza-se pelas atividades que são desenvolvidas no âmbito da extralegalidade; ou seja, as operações empresariais que ocorrem à margem do sistema tributário e regulatório, sejam elas executadas por empresas sem registro formal (sem o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ); ou aquelas que, a despeito de serem formalmente estabelecidas (com CNPJ), não incluem parte de suas operações em seus registros contábeis (transações realizadas sem comprovação fiscal) e/ou não há contrato formal (carteira de trabalho assinada) de seus funcionários.

A economia informal acaba por incidir numa concorrência desleal, pois as empresas legalmente formalizadas computam uma pesada carga tributária, o que reduz os seus lucros diminuindo sua capacidade para ampliar suas atividades, sendo que os seus concorrentes informais não pagam tributos.

A informalidade afeta e é presente principalmente em países em desenvolvimento e países pobres e seu principal fator de alastramento é o desemprego, a evidência da elevada carga tributária e um sistema de gestão governamental altamente burocrático e muito embora as atuais políticaspúblicas convirjam para a desburocratizaçãono ambiente dos negócios, com vistas à redução das exigências aos empreendedores, segundo Nunes (2018), em dezembro de 2017 os trabalhadores informais eram 34,2 milhões, enquanto que os formais somavam 33,3 milhões de um total de 92,1 milhões de brasileiros. “Segundo o IBGE, foi a primeira vez na história que o número de trabalhadores sem carteira assinada superou o conjunto de empregados formais.”(CARTA CAPITAL, apud NUNES, 2018).

2.5 A ALIMENTAÇÃO FORA DO LAR

O mercado consumidor da alimentação fora do lar – *FoodService* diz respeito a todos os alimentos que são processados e entregues aos consumidores, prontos para serem

consumidos fora do lar, ou seja, é toda oferta de comida pronta para o consumo em determinado ambiente de serviços. Este ambiente estásegmentado em diversos tipos de operações, independentes ou organizados em redes de alimentação, que constituem os canais da Alimentação Fora do Lar.

De acordo com a Associação Brasileira das Indústrias de Alimentos – ABIA (2010), estes canais podem ser divididos em dois segmentos:

> a) rede de serviços públicos, que engloba os canais governamentaiscomo postos de saúde, hospitais, presídios e merenda escolar. Estes se caracterizam por não perseguir lucro com a atividade de distribuição ou preparação dos alimentos;
> b) rede de serviços privados, que também podem serclassificados em dois grupos. O comercial**,** onde os serviços dealimentação são aprincipal fonte de receita (ex.: *fastfood*, *delivery*, hotéis, *quickservice,* lanchonetes, bares, restaurantes comerciais, rotisserias, refeições coletivas, atacadistas, distribuidores, supermercados, padarias, confeitarias, sorveterias, *vending*, chocolaterias, cafeterias, etc.). Não comercial, que oferece o serviço de alimentação como parte de diferencial competitivo mais amplo (ex.: hospitais, clínicas, *catering* aéreo e de transportes, motéis/pousadas, entre outros).

Comer fora do lar é um fenômeno proeminente na sociedade contemporânea e uma prática comum em vários países. O processo de industrialização e consequente urbanização das grandes cidades, mudanças de estilo de vida das pessoas e transformações na estrutura demográfica e socioeconômica sãoalguns dos fatores que parecem contribuir para o crescimento do consumo de alimentos fora do lar.

Apesar do cenário econômico instável, na contramão de uma crise econômicaque se alonga desde 2015 e que gerou efeitos negativos em vários setores, o setor de alimentação em geral vem desenhando uma trajetória de recuperação consistente, apresentandocrescimento significativo e influenciando de forma direta na geração de recursos.Com expansão anual em torno de 10%, gerando cerca de 450 mil novas oportunidades de emprego por ano (SEBRAE, 2017), além de diminuir a pobreza no Brasil, uma das dez maiores economias do mundo. Temos plena confiança no crescimento econômico do país e no surgimento de novas empresas no segmento de alimentação fora do lar na economia brasileira.

Outro fato importante que possibilita o crescimento na economia em relação a alimentação fora do lar é o turismo. A gastronomia transformou-se em um componente essencial da oferta turística, tendo em vista que a alimentação é uma das necessidades básicas do indivíduo e incorpora o turista à cidade, mostrando os hábitos alimentares da população regional, aguçando os paladares a experimentar novos sabores gastronômicos com o consumo de pratos típicos da cultura local.

De acordo com a Associação Brasileira de Bares e Restaurantes - ABRASEL (2018), em 2017 as famílias brasileiras tiveram mais dinheiro disponível no orçamento para gastar em restaurantes, bares e lanchonetes. Após dois anos seguidos de retração, o potencial de despesas fora do lar cresceu 4,72%.Ou seja, mesmo com a retração da economia, a população brasileira manteve o hábito de se alimentar fora de casa. Isso ocorreu basicamente porque, nesta última década, o segmento soube incorporar tendências globais para atender às novas expectativas dos consumidores.

Segundo a revista eletrônica Pequenas Empresas & Grandes Negócios (2017)[4], são mais de 1,2 milhão de empreendimentos do setor de alimentação fora do lar no Brasil, desse total, 90% são pequenos negócios, que representam 2,4% do PIB e 3,1% de todos os impostos arrecadados no País.

Investir em experiências inovadoras passou a ser um diferencial competitivo do mercado de alimentação fora do lar, sendo essencial para os empreendedores do ramo conhecer as tendências e ficar atento aos desejos dos seus clientes, visto que o consumidor está mais disposto a gastar dinheiro, menos disposto a perder tempo e com muito mais informação disponível. Suas demandas tornam imperativo que a indústria alimentícia ofereça mais praticidade, oferta de alimentos diversificados, qualidade do produto oferecido, e além disso, não apenas pensar no que os clientes desejam em relação à alimentação fora de casa em si, mas o que eles têm buscado em termos de estilo de vida, valores e ideais – estes são, afinal, os norteadores das decisões de consumo.

Criar programas de fidelidade e utilizar diferentes canais para identificar seu consumidor é um dos grandesdesafios que o mercado enfrenta atualmente. Nessa batalha, a tecnologia pode ser uma aliada. Com a utilização de sistemas integrados de gestão e ferramentas como um cardápio digital, em que é possível registrar as informações do cliente, por exemplo, é possível fazer a identificação de forma mais eficiente.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia detalha o tipo de pesquisa realizada e o ato desenvolvido no trabalho acadêmico, ou seja, tudo o que foi utilizado para obter dados que foram trabalhados na pesquisa. Sendo assim, a metodologia está ligada ao objetivo da pesquisa;É a forma com que

[4]Disponível em: <https://revistapegn.globo.com/Administracao-de-empresas/noticia/2017/10/alta-concorrencia-no-setor-da-alimentacao-faz-inovacao-ser-essencial-para-empresario-do-setor.html>. Acesso em: 02 de maio de 2018.

os dados captados serão trabalhados de maneira a evidenciar o que for de maior relevância a pesquisa.

Tendo em vista uma melhor compreensão da pesquisa realizada, apresenta-se nesta seção, a metodologia aplicada para a realização deste estudo de caso, com o intuito de responder os objetivos propostos pela pesquisa.

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA

Foi realizada uma pesquisa exploratória, uma vez que ela é considerada como a iniciação do trabalho científico, poisestabelecem critérios, métodos e técnicas para a elaboração de uma pesquisa e visa fornecer as informações sobre o objeto da pesquisa e orientar a formulação das hipóteses, através de plataformas digitais, artigos e livros.

Sob o ponto de vista da abordagem do problema (análise dos resultados), a pesquisa foi classificada como quantitativa, que pressupõe a utilização de procedimentos de estatística descritiva, onde foram utilizados instrumentos estatísticos de percentuais no tratamento dos dados coletados, através de gráficos e tabelas.

Baseado no que foi esclarecido, o objetivo da pesquisa é construir um diagnóstico do impacto dos Pequenos Negócios dosegmentode alimentação fora do lar,tal como também, avaliar a relevância socioeconômica deste segmento na Capital paraibana no período de 2016 a 2017.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho realizou-se por meio de uma pesquisa de campo, na qual utilizou-seum questionário online denominado *SurveyMonkey*[5], formado por 11 (onze) questõessemiabertas de múltiplas escolhas, permitindo ao respondente em algumas questões, escolher mais de uma opção de resposta, assim como optar por outras opções.

O tratamento e tabulação dos dados obtidos foram realizados através do *software Excel* 2010 da *Microsolft*, que deu suporte à elaboração de tabelas, assim como o uso do *software Word* 2010 da *Microsolft,* que deu suporte à elaboração dosgráficos, visando, através

[5]*SurveyMonkey*é a plataforma líder mundial de questionários. Oferece soluções especializadas que facilitam a coleta de opiniões, que podem ser transformadas em insights práticos. Disponível em: <https://pt.surveymonkey.com/what-is-surveymonkey/>. Acesso em: 17 de maio 2018.

de análise dos percentuais, promover melhor visibilidade e compreensão dos resultados alcançados.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A População foi composta por empresários do segmento de alimentação fora do lar (Restaurantes, *fastfoods*, bares, lanchonetes, padarias, *deliverys,*etc), na cidade de João Pessoa – PB, considerados "Pequenos Negócios", nas categorias MEI, ME e EPP.

A amostra foi constituída por 32empresários, dos quais 04 pertencem àcategoria Microempreendedor Individual -MEI, 25 pertencem a Microempresa – ME e 03 pertencem a Empresa de Pequeno Porte – EPP. A coleta dos dados da pesquisa ocorreu no período de 16/05 a 26/05 de 2018, com 97% de conclusão do questionário pelos respondentes, visto que um empresário não respondeu o questionário por completo.

3.4 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

A amostragem da pesquisa foi elaborada por meio de uma amostra não probabilística, e por conveniência, tendo em vista a falta de acesso dos totais dos empresários do ramo de alimentação fora do lar em João Pessoa, por questões de logística e também pela falta de informações e acesso por parte das entidades que regem e acompanham o desenvolvimento do segmento, assim como a disponibilidade de tempo dos empresários, para se obter a representatividade desejada.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Para que fosse possível diagnosticar o impacto dos Pequenos Negócios do segmento de alimentação fora do lar na Capital paraibana, assim como avaliar a relevância socioeconômica do segmento de alimentação fora do lar no período de 2016 e 2017, foi elaborado um questionário contendo 11 perguntas de múltiplas escolhas que foi enviado através do aplicativo *whatsapp*, para um grupo de empresários do segmento, denominado *Food Service*. A seguir, têm-se os dados e resultados da pesquisa:

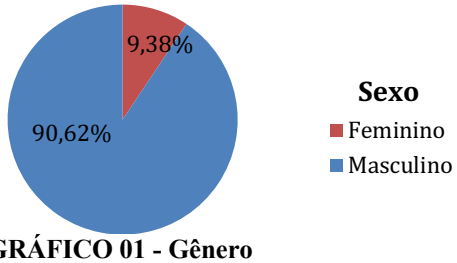


GRÁFICO 01 - Gênero
Fonte: Gráfico elaborado pela autora.

Conforme apresentado no gráfico 01, dentre os 32 empresários entrevistados, 9,38% são do sexo feminino, enquanto que 90,62% são do sexo masculino, em números absolutos, esses percentuais equivalem a 03 mulheres e 29 homens, portanto, conclui-se que os empresários entrevistados são predominantemente do sexo masculino.

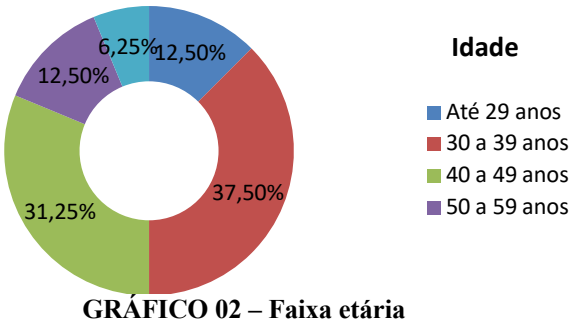


GRÁFICO 02 – Faixa etária
*Fonte:**Gráfico elaborado pela autora.***

Diante dos dados apresentados, conclui-se que a maioriados empresários pessoensesdo segmento de alimentação fora do lar são pessoasadultas ede transição para a meia-idade, tal estatística se dá pelo fato destes estarem mais dispostos a encarar os riscos que um negócio próprio pode oferecer, possuindo ousadia necessária para buscar novos horizontes na vida profissional, diferente dos empresários mais antigos que são mais resistentes a mudanças e inovações.

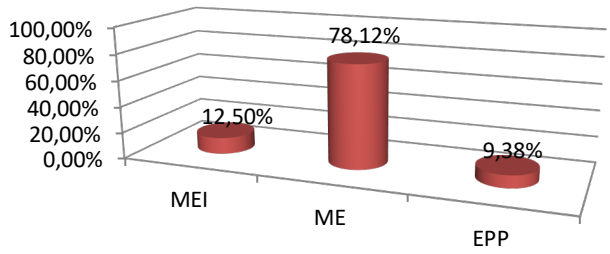


GRÁFICO 03 – Porte da Empresa
*Fonte: **Gráfico elaborado pela autora.***

Quando perguntado sobre o porte da empresa, 25 empresários responderam que seu negócio é considerado Microempresa – ME e conforme apresentado no gráfico 03 equivale a 78,12% dos respondentes, enquanto que 04 empresários responderam que seu porte de negócio é considerado Microempreendedor Individual – MEI, equivalente a 12,50% dos respondentes e apenas 03 empresários responderam que o seu empreendimento é considerado Empresa de Pequeno Porte – EPP, equivalente a 9,38% dos respondentes.

Observa-se que a predominância das Microempresas neste segmento deixa subentendido que o teto de faturamento anual dessas empresas é igual ou inferior a R$ 360.000,00, o que demonstra ser um setor bastante lucrativo, muito embora este por si só não defina a lucratividade da empresa, devido a diversos fatores que podem afetar o negócio e que o empreendedor deve ficar atento e fazer uma gestão dos custos adequada para minimizar os impactos no lucro da empresa, isso porque administrar e controlar os gastos proporciona ao gestor o conhecimento do quanto foi investido e do valor a ser estipulado no preço final. Esse domínio auxilia no planejamento, na tomada de decisões e no bom gerenciamento financeiro.

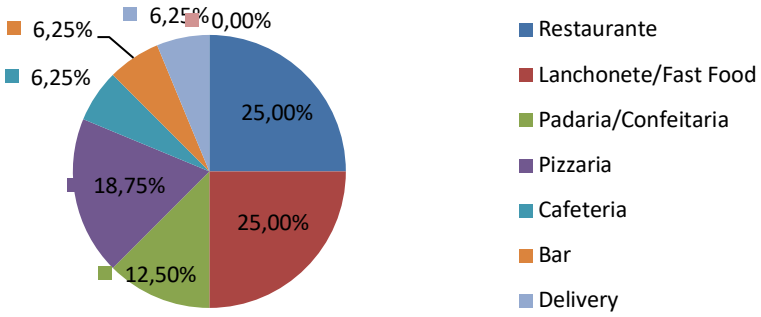


GRÁFICO 04 – Segmento da Empresa
Fonte: Gráfico elaborado pela autora.

Quanto ao segmento da empresa, observando o gráfico 04 verificamos que a metade dos entrevistados são proprietários de Restaurantes e Lanchonetes/FastFood, em seguida com 18,75% dos entrevistados está o segmento de Pizzarias e 12,50% são Padarias e Confeitarias, enquanto que os Bares, Cafeterias e Delivery apresentam igualdade de percentuais com 6,25% dos entrevistados.

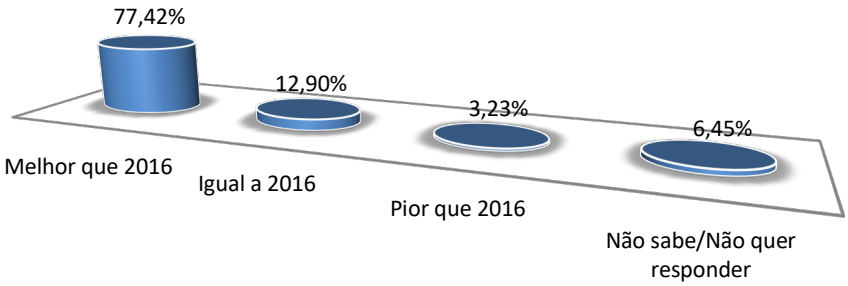


GRÁFICO 05 – Desempenho do negócio em 2017
Fonte: **Gráfico elaborado pela autora.**

Conforme demonstrado no gráfico 05, 77,42% dos entrevistados considerou o ano de 2017 melhor que o ano anterior, 12,90% considerou igual a 2016 e 3,23% considerou o ano de 2017 pior que 2016. Esse resultado demonstra um bom desempenho do segmento de alimentação fora do lar frente a momentos de instabilidade na economia pessoense, sendo um setor que tende a sofrer menos diante de possíveis oscilações no mercado, além de revelar que as famílias pessoenses disponibilizaram uma fatia maior da sua renda para consumir em restaurantes, bares e lanchonetes em 2017.

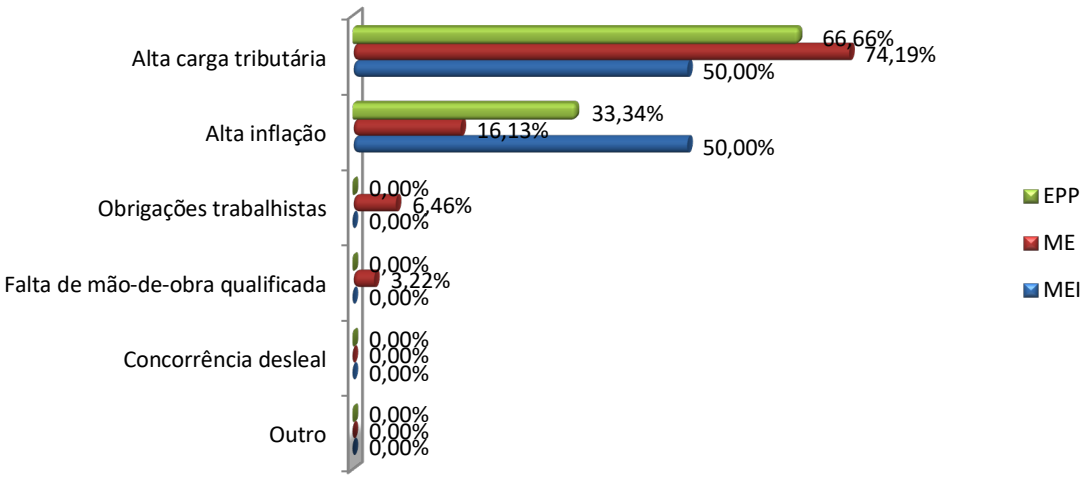


GRÁFICO 06 – Problemas que mais prejudicaram o desempenho donegócio
Fonte: **Gráfico elaborado pela autora.**

No tocante aos problemas que mais prejudicaram os negócios dos empresários de alimentação fora do lar, observou-se conforme ilustrado no gráfico 06, que a alta carga tributária e a inflação alta são os maioresgargalos no desenvolvimento dos Pequenos Negócios, visto as intempéries que norteiam, por exemplo, a precificação de pratos gastronômicos, diante dos elevados tributos dos insumos e que garantam a rentabilidade e a

competitividade do negócio, além dos elevados encargos previdenciários e trabalhistas que reduzem seus lucros diminuindo a capacidade para ampliar suas atividades.

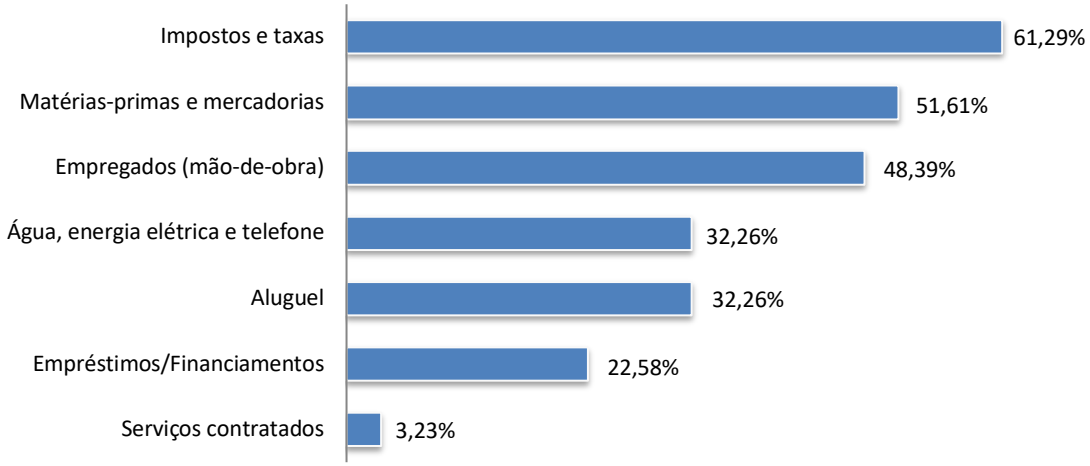


GRÁFICO 07 – Fatores que causaram maior impacto nos custos e despesas da empresa[6]
Fonte: ***Gráfico elaborado pela autora.***

Quando questionado sobre os fatores que causaram maior impacto nos custos e despesas da empresa, 61,29% dos empresários responderam que são os impostos e taxas, enquanto que 51,61% responderam que os fatores que mais causaram impacto nos custos e despesas da empresa foram as matérias-primas e mercadorias. Conclui-se que os altos impostos cobrados sobre a matéria-prima acabam por impactar no preço final do produto ou serviço e que, caso houvesse uma redução desses impostos poderiam trabalhar com valores mais competitivos e com isso aumentar ainda mais a lucratividade dos seus negócios, além das obrigações trabalhistas e previdenciárias que comprometem as finanças dos seus negócios.

A alta carga tributária, segundo os empresários que também incidem sobre a energia elétrica, água e telefone e que oneram esses custos, acabam por impactar de forma negativaem seus negócios, trazendo como consequências o desestímulo aos investimentos, aumento indireto da inflação que afetam as relações de consumo e diminuição do PIB em longo prazo.

[6] Foi dado ao empresário a opção de optar por mais de uma resposta.

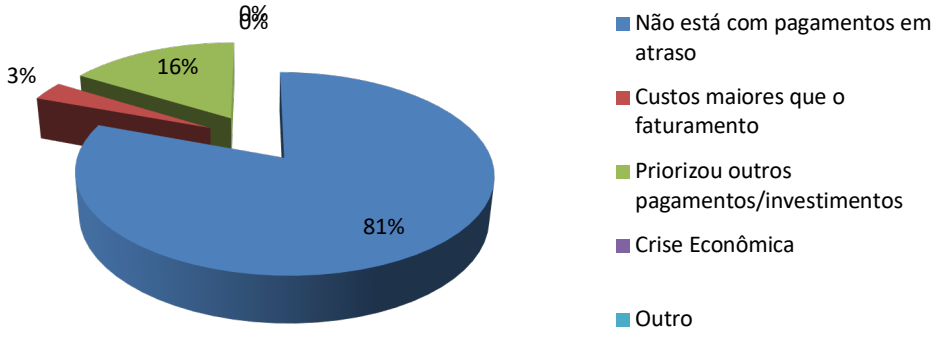


GRÁFICO 08 – Motivos de inadimplência
Fonte: ***Gráfico elaborado pela autora.***

Com base no gráfico 08 mais da metade dos empresários entrevistados responderam cumprir com o pagamento de suas dívidas em dia, demonstrando um equilíbrio financeiro nos seus negócios, enquanto que 16% dos entrevistados responderam não conseguir manter suas contas em dia por priorizar outros pagamentos e investimentos e apenas 3% disseram que seus custos foram maiores que o faturamento e com isso não conseguiu pagar as contas em dia.

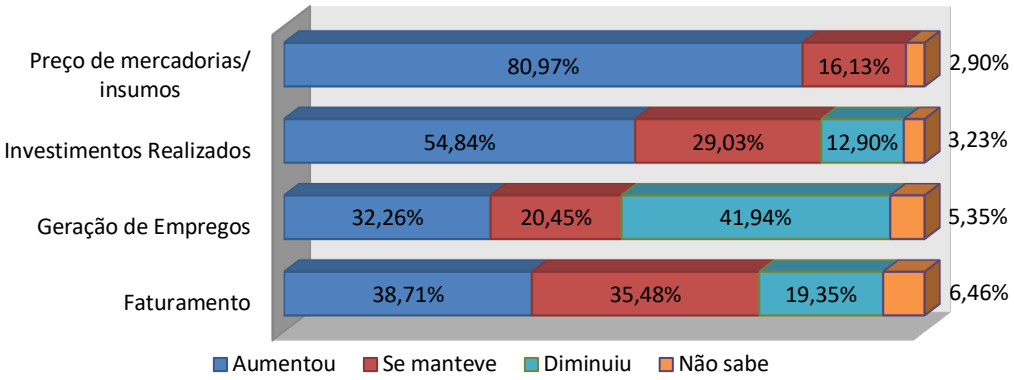


GRÁFICO 09 – Análise de 2017 em relação à 2016:
Fonte: ***Gráfico elaborado pela autora.***

Ao solicitar a análise dos itens apresentados no gráfico 09 os respondentes concluíram que os preços dos insumos, investimentos realizados e faturamento em 2017 aumentaram em relação ao ano anterior. Analisando esses aumentos, chegamos à conclusão de que, apesar do aumento das matérias-primas, que acabam por interferir na precificação dos cardápios, estes não interferiram no faturamento e investimentos realizados pelos empresários, que também aumentaram, demonstrando que a alimentação fora do lar é um segmento resiliente e adaptável às condições do mercado.

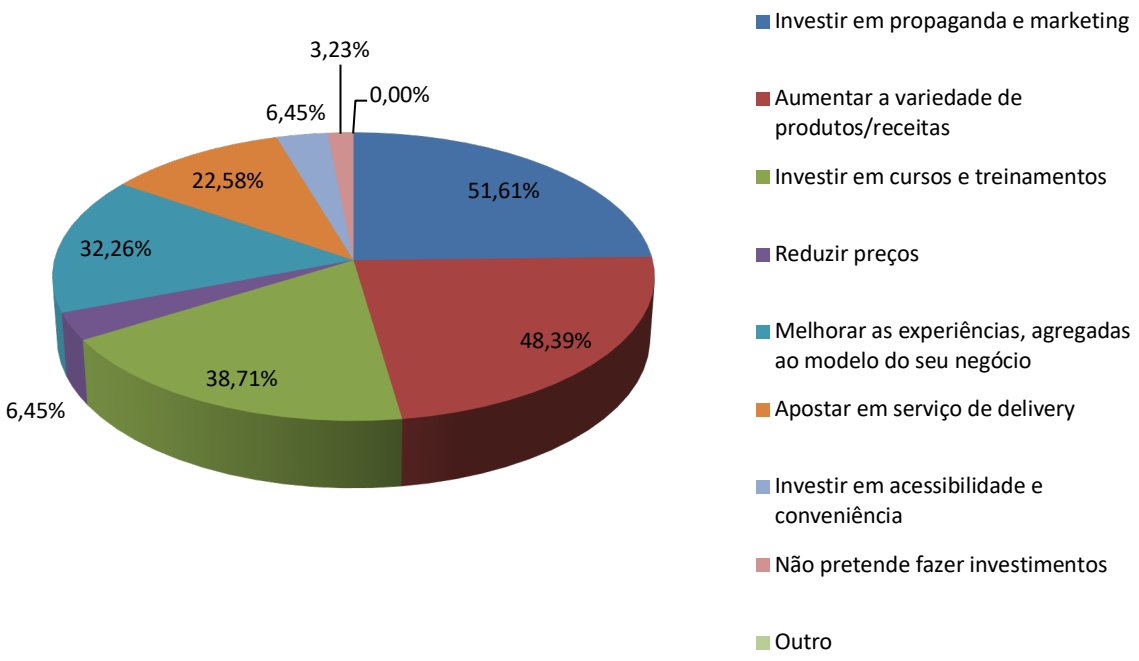


GRÁFICO 10 – Estratégias para 2018[7]
Fonte: ***Gráfico elaborado pela autora.***

As estratégias que os empresários pretendem utilizar para estimular as vendas em 2018 são principalmente em relação ao investimento em propaganda e marketing, principalmente o marketing digital, pelo fato da acessibilidade à internet está cada vez maior, além de ser uma maneira de anunciar muito mais barata, com um alcance maior e mais eficiente que são vitais para que os negócios possam atrair novos clientes e mantê-los satisfeitos, o aumento na variedade de produtos e receitas, pois quanto mais variedade, mais a chance do cliente comprar mais.

PERSPECTIVAS PARA 2018	PERCENTUAIS	NÚMEROS ABSOLUTOS
Melhor que 2017	74,20%	23
Igual a 2017	12,90%	4
Pior que 2017	6,45%	2
Não sabe/Não quer responder	6,45%	2

TABELA 01
Fonte: Tabela elaborada pela autora.

As perspectivas dos empresários pessoenses em relação aos seus negócios para 2018 são otimistas e muito embora o segmento de alimentação fora do lar tenha apresentado um

[7] Foi dado ao empresário a opção de optar por mais de uma resposta.

desempenho favorável no ano de 2017 em relação a 2016, 74,20% dos empresários acreditam que 2018 será bem melhor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa alcançou seu objetivo principal de analisar o desempenho dos Pequenos Negócios do segmento de alimentação fora do lar na capital Paraibana no período 2016 a 2017, para servir como fonte de informação de como esse setor se comportou mediante um cenário econômico instável, na contramão de uma crise econômica que se alonga desde 2015 e que gerou efeitos negativos em vários setores e auxiliar tanto os empresários dos empreendimentos já existentes, como os novos empreendedores que pretendem investir neste nicho de mercado a entender as intempéries que norteiam o setor atualmente, assim como as expectativas desses empresários para 2018. No entanto, a análise foi restrita a apenas 32 empresas, não podendo ser inferida para todas as empresas do segmento. Todavia, vale destacar sua relevância em virtude da inexistência de publicações de pesquisas a respeito deste tema na capital do estado da Paraíba.

Através da pesquisa de campo e das bibliografias analisadas, com o intuito de atingir os objetivos específicos estabelecidos no início do artigo, considera-se os seguintes aspectos:

Apesada carga tributária e a inflação alta que encarecem as matérias-primas e insumos é a maior preocupação dos empresários. O medo de não conseguir manter os preços dos cardápios competitivos depois de reajustes é uma das principais inseguranças, que em algumas situações, não resta outra alternativa senão a redução das margens de lucratividade dos produtos e serviços e em alguns casos criar versões mais econômicas dos seus produtos é uma das alternativas para driblar o aumento da inflação. Para os empresários, outro fator que prejudica o desenvolvimento do segmento são as obrigações trabalhistas e previdenciárias, que oneram uma média de 25,1% da remuneração total do trabalhador.

No entanto, apesar da alta carga tributária e aumento das mercadorias/insumos, os empresários tiveram um faturamento maior e conseguiram investir mais em seus negócios em 2017, porém a geração de emprego foi menor que 2016, pelo fato de não encontrar mão-de-obra qualificada e por optar na redução de custos com encargos trabalhistas e previdenciários.

No geral, a pesquisa apresentou um satisfatório desempenho do segmento de alimentação fora do lar na Capital paraibana em 2017, demonstrando com isso que o setor comporta um enorme potencial econômico local, não sofrendo grandes impactos das turbulências

econômicas, apresentando um nível crescente de consumo e uma participação cada vez mais expressiva na economia local com a geração de emprego e renda.É importante salientar que apesar dos esforços do governo em criar políticas públicas que fomentam o desenvolvimento e convirjam para a desburocratização dos pequenos negócios no País, a pesada carga tributária e altos encargos trabalhistas e previdenciários são fatores que reduzem os lucros e a capacidade de desenvolvimento dos empresários do segmento de alimentação fora do lar.

Ademais, vale destacar a importância doprofissionalcontábil na gestão dos negócios, independente do porte da empresa. Por ser um dos maiores conhecedores dos dados econômicos da empresa, o contador é o responsável pela elaboração dos relatórios de desempenho e pela identificação de oportunidades visando a diminuição da carga tributária – também conhecido como planejamento tributário, além de conferir a adequação dos procedimentos da empresa às exigências das autoridades públicas. O planejamento financeiro e estratégico, a gestão de desempenho, o levantamento dos mais variados dados relacionados às estatísticas reais da empresa, entre outros serviços,otimizam os processos e ajudam o empresário à medida que fornece subsídios ao administrador na tomada de decisão, sendo assim, o Contador,um consultor de negócios dos empresários.

REFERÊNCIAS

ABIA - Associação Brasileira das Indústrias de Alimentos. **Anuário ABIA 2010**. Disponível em: <http://pt.calameo.com/read/000059048d3fe3047eeb1>. Acesso em 10 de maio 2018.

ABRASEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE BARES E RESTAURANTES. **Orçamento das famílias brasileiras para gastos com alimentação fora do lar cresce 4,72%.** Março 2018. Disponível em: <http://www.abrasel.com.br/component/content/article/7-noticias/5955-14032018-apos-2-anos-de-retracao-orcamento-das-familias-para-gastos-fora-do-lar-cresce-472.html>. Acesso em 28 fev. 2018.

BÔAS, B. V; SARAIVA, A. **PIB brasileiro cresce 1% em 2017 após dois anos de queda, mostra IBGE.** Rio de Janeiro, 01 de mar. 2018. Disponível em: <http://mobile.valor.com.br/brasil/5354759/pib-brasileiro-cresce-1-em-2017-apos-dois-anos-de-queda-mostra-ibge>. Acesso em 02 de maio 2018.

BRASIL, **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 05 de maio 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nºs9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de

1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm>. Acesso em 05 de maio 2018.

EKONOMY. **Micro Empresas geraram mais de 80% dos empregos em março.** Por Agência Brasil. Abril 2018. Disponível em: <http://www.ekonomy.com.br/micro-empresas-geraram-mais-de-80-dos-empregos-em-marco>. Acesso em 30 de abr. 2018.

NUNES, Dimalice. **No Brasil, trabalho informal é a nova regra.** Por Carta Capital.Fevereiro 2018. Disponível em: https: <//www.cartacapital.com.br/economia/No-Brasil-trabalho-informal-e-a-nova-regra>. Acesso em 10 de maio 2018.

PEQUENAS EMPRESAS & GRANDES NEGÓCIOS. Por Agência Sebrae de Notícias. **Alta Concorrência no setor da alimentação faz inovação ser essencial para empresário do setor.**12 de out. 2017. Disponível em: <https://revistapegn.globo.com/Administracao-de-empresas/noticia/2017/10/alta-concorrencia-no-setor-da-alimentacao-faz-inovacao-ser-essencial-para-empresario-do-setor.html>. Acesso em 02 de maio de 2018.

PORTAL DO EMPREENDEDOR– MEI. **Estatísticas.**Disponível em:<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/estatisticas>. Acesso em 31 de maio 2018.

SALOMÃO, Karin. **6 empresas de fastfood que apostaram no Brasil em 2017.** Janeiro 2018. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/6-empresas-de-fast-food-que-apostaram-no-brasil-em-2017/>. Acesso em 28 de fev. 2018.

SCHNEIDER, FRIEDRICH e DOMINIK H. ENSTE.2000.Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. JournalofEconomicLiterature, 38, pp. 77-114.

SEBRAE - SERVIÇO DE APOIO ÀS PEQUENAS E MICRO EMPRESAS. **Bares e Restaurantes: um setor em expansão.** Maio 2017. Disponível em:<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/bares-e-restaurantes-um-setor-em-expansao,1038d53342603410VgnVCM100000b272010aRCRD>. Acesso em28 de fev. 2018.

SEBRAE - SERVIÇO DE APOIO ÀS PEQUENAS E MICRO EMPRESAS. **Perfil dos Pequenos Negócios.** Datasebrae,2018. Disponível em:<http://datasebrae.com.br/perfil-dos-pequenos-negocios/#3>.Acesso em 01 de maio 2018.

SURVEYMONKEY. **O que é a SurveyMonkey?** 1999-2018. Disponível em: <https://pt.surveymonkey.com/what-is-surveymonkey/>. Acesso em 17 de maio 2018.

UMA ANÁLISE DINÂMICA DE CAPITAL DE GIRO EM EMPRESAS QUE ESTÃO EM RECUPERAÇÃO JUDICAL ENTRE 2015 A 2017

Vamberto Ricardo Araújo de Oliveira[1]
Paulo Francisco Monteiro Galvão Júnior[2]

RESUMO:Em um cenário altamente competitivo as organizações estão buscando estratégias para manter-se vivo em um mercado cada vez mais hostil. Dentre os meios utilizados, pode-se citar que as empresas estão se preocupando em oferecer um serviço de qualidade, sempre buscando a eficiência, a diminuição dos custos e uma boa gestão de capital de giro. O presente estudo buscou analisar a utilidade da análise dinâmica de capital de giro para a avaliação de gestores em empresas que estão em recuperação judicial e tem ações negociadas na BM&FBOVESPA. Para atingir tal objetivo utilizou-se o modelo de Fleuriet para verificar a situação econômica e financeira da empresa. O período de estudo compreendeu os anos de 2015, 2016 e 2017, para cada um desses anos foi calculado três variáveis entre elas pode-se citar a NCG, CDG e o Saldo de Tesouraria. A utilização do modelo de Fleuriet permitiu identificar a situação financeira da empresa em cada período do estudo e as variações que ocorreram nesses índices. Os resultados encontrados nas análises demonstram que uma parte das empresas se encontram em uma situação insatisfatória.
PALAVRAS-CHAVES: Recuperação Judicial, Modelo de Fleuriet, Situação financeira.

ABSTRACT: In a highly competitive scenario, organizations are looking for strategies to stay alive in an increasingly hostile market. Among the means used, it can be mentioned that companies are worrying about offering a quality service, always looking for efficiency, cost reduction and good working capital management. The present study sought to analyze the usefulness of the dynamic analysis of working capital for the evaluation of managers in companies that are under judicial reorganization and have shares traded on BM&FBOVESPA. To achieve this objective, the Fleuriet model was used to verify the economic and financial situation of the company. The study period comprised the years 2015, 2016 and 2017, for each of these years was calculated three variables among them can be mentioned the NCG, CDG and the Balance of Treasury. The use of the Fleuriet model allowed to identify the financial situation of the company in each period of the study and the variations that occurred in these indices. The results found in the analyzes show that some of the companies are in an unsatisfactory situation.
KEYWORDS:Judicial Recovery, Fleuriet Model, Financial Situation.

1 INTRODUÇÃO

Em um cenário competitivo e globalizado as organizações estão buscando estratégias para manter-se vivo em um mercado cada vez mais hostil. Dentre os meios utilizados, pode-se citar que as empresas estão se preocupando em oferecer um serviço de qualidade, sempre buscando a eficiência, a diminuição dos custos e uma boa gestão de capital de giro.

Dentre esses três meios citados anteriormente o mais dinâmico e a gestão do capital de giro, pois exige uma maior atenção por parte dos administradores financeiros.

Em seu estudo Weston e Brigham (2000), argumentam que existem quatro fatores preponderante na administração de capital de giro: o tempo que o administrador dedica para a

[1] Graduando de Ciências Contábeis da Faculdade IESP. E-mail:vamberto_ws@hotmail.com.
[2]Economista, Graduado em Ciências Econômicas, na UFPB (1998), Especialização em Gestão de RH na FATEC Internacional (2009), Docente em Economia no IESP Faculdades. E-mail:paulogalvaojr@gmail.com.

administração de capital de giro, o investimento empregado em ativos circulantes, a verificação entre a relação entre o crescimento das vendas e os ativos circulantes; e principalmente a importância deste para as pequenas empresas.

Pires (2013) apud Lamberson, 1995 define que o tempo gasto pelos administradores financeiros para gerir o volume de ativos e passivos circulantes são de fundamental importância, para atingir o nível ótimo de capital de giro, chegar nesse patamar pode maximizar o valor da empresa.

De acordo com Braga (1991) qualquer falha na gestão de capital de giro pode comprometer a capacidade de solvência da empresa ou até mesmo atingir sua rentabilidade.

Portanto, tendo em vista estes apontamentos, presume-se que uma gestão ineficiente do capital de giro pode corroborar para que as empresas passem por dificuldades financeiras, ou seja, a empresa não terá recursos suficientes para realizar investimentos.

Nesse contexto, Smith (1973) explica que boa parte da falência das empresas deve está associada diretamente a má gestão do capital do giro.

Entende-se, portanto, em um sentido mais amplo que a má gestão de capital de giro está relacionada primordialmente com os ativos e passivos circulantes das organizações, ou seja, esses dois grupos em questão demandam investimentos significativos. Nesta corrente de pensamento, Lamberson (1995) esclarece que estas contas representam um grau de liquidez e financiamento.

Torna-se oportuno evidenciar ainda que uma análise detalhada sobre o capital de giro das organizações tem sido tratada como parte integrante para tomada de decisão pelos gestores financeiros, portanto a gestão eficiente do capital de giro e de fundamental importância para a sobrevivência das organizações e o seu crescimento, tendo em vista que uma administração inadequada pode levar a empresa a insolvência.

Deste modo, perante a importância de uma boa gestão de capital de giro, este estudo tem a pretensão de responder o seguinte questionamento: Qual é a utilidade da análise dinâmica de capital de giro para a avaliação de gestores em empresas que estão em recuperação judicial e tem ações negociadas na BM&FBOVESPA?

O objetivo geral é sustentando pelos os objetivos específicos, inicialmente discorrer sobre o processo de recuperação judicial no Brasil, demonstrar a situação econômica-financeira dessas empresas relacionando com o modelo dinâmico proposto por Fleuriet, e comparar estatisticamente a necessidade de capital de giro dessas empresas.

Este estudo justifica-se em primeiro lugar pela notória importância dada ao capital de giro nas organizações. Torna-se oportuno evidenciar que em seus estudos SHIN (1998) argumenta que uma boa administração dos ativos e dos passivos de curto prazo desempenham um papel importante sobre a lucratividade das empresas. Analisando-se o pensamento do respectivo autor, percebe-se que a gestão quando feita de forma eficiente nas organizações podem ser de grande valia para gerar valor para os acionistas, pois o valor da empresa estará aumentando.

Neste sentido, a pesquisa; é relevante para a academia, pois intenciona em colaborar enquanto contribuição, tentando suprir ou amenizar a lacuna existente na literatura nacional acerca da necessidade de capital de giro em empresas que solicitaram recuperação judicial.

Portanto, torna-se imprescindível compreender como as empresas que estão em recuperação judicial estão gerindo os seus ativos e passivos de curto prazo, para evitar efetivamente a sua falência. Os resultados obtidos a partir desta pesquisa podem auxiliar os gestores financeiros destas instituições em estratégias sobre a gestão do capital de giro.

Com relação a viabilidade da pesquisa, pode-se afirmar que esta é viável, pois, os dados, enquanto fonte, são fornecidos pela Plataforma digital da BM&FBOVESPA, ou seja, todos os demonstrativos financeiros podem ser encontrados lá, no que tange os custos da pesquisa considera-se que são relativamente baixos.

No que diz respeito a metodologia da pesquisa, pode-se afirmar que ela tem uma abordagem qualitativa, exploratória e descritiva. Quanto aos procedimentos, optou-se em realizar uma pesquisa bibliográfica e documental. Torna-se oportuno evidenciar ainda, que a pesquisa bibliográfica foi de fundamental importância para se compreender o modelo dinâmico proposto por *Fleuriet***,** que visa analisar a situação financeira das empresas sob a perspectiva do modelo dinâmico de capital de giro,ou seja, um diferencial para a tomada de decisões sob o olhar financeiro das empresas,para se chegar a um entendimento mais aguçado sobre o assunto tornou-se necessário averiguar as principais publicações existentes no país, foi realizado, portanto um trabalho de levantamento em livros e artigos que tratavam sobre o objeto do estudo.

As empresas selecionadas para fazer parte do estudo foram cinco e a escolha se deu pelos seguintes critérios: o primeiro critério adotado foi que ambas solicitaram a justiça brasileira recuperação judicial e o segundo e que todas têm ações negociadas pela a Comissão de Valores Imobiliários.

Com relação aos dados, pode-se dizer que estes foram obtidos diretamente do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado das empresas listadas para fazer parte do estudo, estes dados foram publicados no site da BM&FBOVESPA, como já citado anteriormente, o período selecionado foi dos anos 2013 a 2017. Cumpre destacar ainda que os dados coletados nestes demonstrativos tiveram que ser adaptados para poder equiparar-se ao modelo dinâmico de Fleuriet.

A presente pesquisa está estruturada em cinco seções. Na primeira apresentou-se a discussão introdutória da pesquisa nela foi exposto: o problema da pesquisa, o objetivo do estudo e os objetivos específicos. Na segunda seção será evidenciado a contribuição da literatura nacional e internacional no desenvolvimento da pesquisa. Para dá suporte ao referencial teórico, optou-se por alguns subtemas que serão: o processo de recuperação judicial no Brasil, o Capital de giro e o modelo de balanço patrimonial dinâmico (modelo de *Fleuriet*).

Na terceira seção será abordado os procedimentos metodológicos do estudo, assim como as técnicas utilizadas para tratamentos dos dados.

A quarta seção apresentará as análises dos resultados e, na última seção serão tecidas as considerações finais, como também será dado sugestões de estudos para os próximos trabalhos.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Em 2005 foi promulgada a Lei nº 11.101 que diz respeito à Lei de falências e Recuperação Judicial de empresas. A presente Lei substitui a Lei nº 7661-45 (antiga lei de falência e Concordata). Andrighi (2015, p.17) argumenta que“ um dos principais objetivos da lei se encontra expressa no art.47, que é o de promover a preservação da empresa, sua função social e o estimulo a atividade econômica. ”

Presume-se, portanto, que o principal objetivo das alterações feita na lei diz respeito a necessidade de manter a fonte produtora dos empregos dos trabalhadores, para tal proposito em questão, torna-se necessário que a empresa se mantenha operando. Devido à está finalidade era indispensável realizar melhorias para viabilizar o ressurgimento das empresas.

Uma das principais novidades trazida pela Lei nº 11.101/2005 é que o juiz analisará a viabilidade de recuperação judicial da sociedade empresaria que se encontra em crise. A

empresa devedora terá por obrigação apresentar ao juiz as demonstrações contábeis que evidenciam a situação econômica e financeira da empresa no momento do pedido de recuperação judicial, como também deverá apresentar seu plano de ação para reverter o quadro em que se encontra.

Coelho (2008) em seu estudo esclarece que uma empresa pode passar por três tipos de crises assim definidas:

> Crise econômica: Acontece quando há um recuo nas atividades econômicas, tal fato pode ser relacionado a uma retração das vendas.
> Crise financeira: Este tipo de crise aparece muito quando a empresa não possui recursos suficientes para arcar com o pagamento de suas dívidas de curto ou longo prazo, ou seja, existe na empresa uma questão de dinheiro em caixa.
> Crise Patrimonial: Ocorre quando a empresa já não é solvente, ou seja, não possui bens suficientes em seus ativos para satisfazer o passivo.

Torna-se oportuno evidenciar que o processo de recuperação judicial passa por três etapas distintas: a primeira diz respeito a fase postulatória, a segunda e fase deliberativa e a última fase e a de execução.

A fase postulatória é caracterizada como uma fase processual, onde o devedor faz uma petição inicial solicitando a recuperação judicial perante a justiça, neste documento deve ser descrito os reais motivos que ocasionaram a crise econômica e financeira, assim como deve ser apresentado as demonstrações contábeis dos três últimos exercícios sociais. Dentre as demonstrações contábeis solicitadas estão o balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, além de um relatório de fluxo de caixa com a sua projeção.

Almeida (2013) define que:

> A projeção do fluxo de caixa permite a avaliação da capacidade de uma empresa gerar recursos para suprir o aumento das necessidades de capital de giro geradas pelo o nível de atividades, efetuar pagamento de impostos e reembolsar fundos oriundos de terceiros. Na projeção do fluxo de caixa, indicamos não apenas o valor dos financiamentos que a empresa necessitará para desenvolver as suas atividades, mas também quando ele será utilizado.
> ... o fluxo de caixa olha para o futuro retratando a situação real do caixa na empresa, não podendo ser confundido com os registros contábeis que se ocupam do passado e incorporam categorias relacionadas ao patrimônio físico da empresa, como, por exemplo, o ativo imobilizado.

Presume-se pela definição do autor citado anteriormente que a projeção de fluxo de caixa é muito importante para se verificar a política de captação de recursos da empresa, e como ela pagará os seus credores. Portanto, considera-se que o fluxo de caixa é uma poderosa ferramenta de planejamento financeiro, a priori a empresa precisa de um bom planejamento para que a projeção de fluxo de caixa tenha sucesso na sua essência.

Em síntese após a apresentação da documentação solicitada o juiz analisará o processo e dará o seu deferimento, nesta etapa assim como determina o art 52 a empresa devedora passará a ser fiscalizada por um administrador judicial, ou seja, este terá um papel fundamental, pois estará verificando se a empresa tem cumprindo a riscar o plano traçado para recuperar a empresa, além de estar em contato direto com os credores da empresa.

Devido à complexidade que está submetida a recuperação judicial, torna-se imprescindível entender o comportamento do capital de giro nessas organizações, que necessitam arrecadar fundos para se manter operante.

2.2CAPITAL DE GIRO

A correta utilização dos recursos financeiros de uma empresa pode corroborar para uma gestão eficiente de capital de giro. Nesse sentido, presume-se que uma administração coerente por parte dos gestores e de fundamental importância para o desenvolvimento das atividades operacionais de uma entidade. A administração do capital do capital de giro para as organizações, constitui-se como um pilar necessário para a preservação da situação financeira da empresa.

O capital de giro é conceituado por Neto e Silva (2012, p.2) como sendo “recursos correntes (curto prazo) da empresa, geralmente identificados como aqueles capazes de serem convertidos em caixa no prazo máximo de um ano”. Moraes (2011,p.3) esclarece que “o capital de giro representa os recursos movimentados no curto prazo e está associado ao gerenciamento do caixa, estoques, clientes e outros diretos que fazem parte do ativo circulante da empresa.”

Consoante a definições de capital de giro dos autores, pode-se considerar que as variações sofridas no capital de giro, impacta diretamente nas contas do ativo circulante, ou seja, devido a esse fato é necessário um gerenciamento adequado das contas desse grupo, pois os recursos oriundos destes mantêm as atividades operacionais da empresa.

Segundo Padoveze a gestão do capital de giro está associada a alguns ciclos, podendo-se citar o ciclo de comprar, produzir ou vender determinados produtos e serviços.

O respectivo autor argumenta ainda que entender corretamente o funcionamento dos ciclos e de grande relevância para entender o funcionamento da empresa. O autor supracitado esclarece que existe três tipos de ciclos:

> Ciclo operacional: Corresponde a todas as ações necessárias e exercidas para o desempenho de cada atividade. É o processo de gestão de cada atividade que inclui planejamento, execução e controle.
> Ciclo econômico: evidencia os eventos econômicos no momento em que eles acontecem, bem como a sua mensuração econômica. É no ciclo econômico que se apura o resultado do desempenho das atividades.
> Ciclo financeiro: corresponde ao processo de efetivação financeira de cada evento econômico em termos de fluxo de caixa.

Percebe-se que os ciclos do capital de giro se complementam entre si, pois se apresentam como um efeito cascata, ou seja, ambos acontecem em função do outro. Nesse sentido existe um fator preponderante chamado tempo, pois os ciclos são contados através de dias.

Dependendo do ramo de atividade da empresa o ciclo operacional pode sofrer uma pequena variação, abaixo será demonstrando o ciclo que ocorrer geralmente em uma empresa industrial.

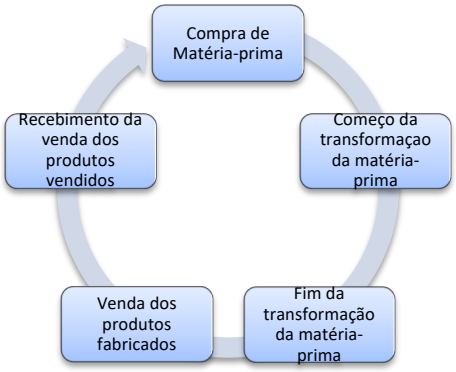


Figura 1: Ciclo operacional de uma empresa industrial
Fonte: Adaptado de Assaf Neto e Silva (2012, p.9)

De acordo com Blanc, Kehdy e Fleuriet (2013) em uma fábrica para assegurar " um fluxo continuo de produção, a mesma deve manter em estoque uma certa quantidade permanente de matérias-primas.

Os referidos autores esclarecem ainda que o fluxo de produção é um processo que ocorre de forma contínua dentro de uma fábrica. Portanto, os mesmos argumentam que algumas contas sofreram algumas flutuações, principalmente as contas que envolvem a quantidade de matéria prima em estoque, a produção dos produtos que sofreram uma transformação e agora compõe o estoque de produtos acabados, as contas a pagar e a receber, ou seja, na visão deles todas estas contas estão interligadas com a vendas.

Segundo Assaf Neto e Silva (2012) toda e qualquer empresa passa por um processo de fases operacionais que são produção-venda-recebimento.

Presume-se, portanto, que uma administração de capital de giro adequado resume-se as decisões cotidianas de compra e vender. Nesse contexto Ross (2009) argumenta que o

gerenciamento do capital de giro é uma atividade corriqueira que tem por finalidade assegurar que a empresa tenha recursos suficientes para se manter operante.

Torna-se oportuno evidenciar que Berti (1999, p.11) afirma que a administração de capital de giro:

> É uma tarefa difícil, dado o volume de informações que envolvem a tomada de decisão. Para que esta seja sempre no sentido de conseguir os resultados esperados, o administrador precisa ter informações que sirvam como subsídios no contexto administrativo.

Verifica-se através da citação acima que o administrador financeiro tem que possuir o máximo de informações para gerir o negócio. Neste contexto, torna-se muito importante para ele analisar as demonstrações financeiras, tendo em vista que elas trarão subsidio para a tomada de decisão.

As demonstrações financeiras são de grande relevância, para se verificar a situação econômica e financeira da empresa. Podem ser extraídos desses relatórios diversas informações, que podem corroborar para uma adequada gestão dos negócios.

Em seu estudo Silva (2012) esclarece que nas demonstrações contábeis podem ser encontradas algumas tendências de dados financeiros, que facilmente pode ser comparada com alguns períodos anteriores da empresa, como também uma análise comparativa entre diversas empresas. O autor sinaliza que as demonstrações são imprescindíveis para se tentar compreender a situação econômica e financeira, além de permitir uma análise futura para a empresa.

Normalmente a situação econômica e financeira de uma empresa é medida através de alguns indicadores financeiros, os mais comuns são a estrutura de capital, liquidez e rentabilidade. Estes tipos de análise são conhecidos no meio acadêmico como tradicional. Objetivou-se nesse artigo apresentar um modelo de análise financeira mais sensível a mudanças, ou seja, esse tipo de modelo capta melhor a situação financeira da empresa. Portanto, nesta pesquisa utilizou-se do modelo de Fleuriet para analisar a solvência das empresas que compõem o estudo.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

A pesquisa foi desenvolvida através de uma análise descritiva. De acordo com Beuren (apud Gil 1999) uma pesquisa descritiva estabelece uma relação entre as variáveis através de técnicas padronizadas de coletas de dados, observando-se principalmente as características da população.

No que tange o método da pesquisa, objetivou-se utilizar uma pesquisa quantitativa, com a finalidade de captar um número maior de dados. De acordo com Fonseca (2002) em uma pesquisa de quantitativa os resultados são alvos de mensuração, sendo que está pesquisa se utiliza de técnicas matemáticas para descrever as causas de um determinado fenômeno e as relações que existem entre as variáveis.

Para a construção do referencial teórico utilizou-se de pesquisas biobibliográficas. Consoante isto Gil (2002) argumenta que este tipo de pesquisa e desenvolvido através de material já elaborado e disponível no meio acadêmico em livros e artigos científicos.

3.2 OBJETO DE ESTUDO

O objeto de estudo desta pesquisa são as empresas que solicitaram recuperação judicial. A escolhas das empresas se deram através de uma amostragem intencional. Optou-se por este método, devido a características da população que neste caso é as empresas que pediram na justiça recuperação judicial.

Diante do exposto, o universo pesquisado envolveu as empresas que pediram recuperação judicial e que possuem ações negociadas na BM&FBOVESPA.

Torna-se oportuno evidenciar que segundo o site G1 da Rede Globo de Janeiro a Setembro de 2017, 1087 solicitaram recuperação judicial. O site ainda destaca que houve uma redução de 26,5% neste tipo de requisições, quando comparado com o ano de 2016. Cumpre destacar ainda que as empresas de grande porte cerca de 163 solicitaram o pedido.

Apesar dessa quantidade de empresas que fizeram esse tipo de solicitação a presente pesquisa utilizará como amostra apenas 5 empresas. Segue abaixo o quadro 2 que representa as empresas que farão parte do estudo.

Empresa	Segmento	Atividade Principal	Data do pedido de Recuperação Judicial
GPC Participações S/A	Participações	Participações	15/04/2013
Lupatech S/A	Petróleo	Fabricante de Equipamentos e provedor de serviços para o setor de petróleo e Gás	15/05/2015
Mangels Industrial S/A	Metalurgia	Produção de relaminados trefilados e perfilados de aço. Exceto arames	01/11/2013
Sansuy S/A Indústria de Plásticos	Indústria de Plástico	Indústria e comércio de Artefatos Plásticos	22/12/2005
Viver Incorporadora e Construtora S/A	Incorporadora e Construtora	Incorporadora e Construtora, com foco de atuação no mercado Residencial.	16/09/2016

Quadro 1: Empresas Selecionadas
Fonte: Elaborada pelo o autor da pesquisa

3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Para elaboração do presente trabalho, optou-se em trabalhar com as demonstrações contábeis, que podem ser encontrados na plataforma digital da BMF&BOVESPA. As demonstrações selecionadas para fazer parte do estudo foram os Balanços Patrimoniais (BP) das empresas que se encontram em recuperação judicial.

Em um primeiro momento, tornou-se necessário calcular os indicadores de capital de giro das empresas que compõem o estudo, os dados foram extraídos dos balanços patrimoniais consolidados das companhias, as demonstrações analisadas correspondem há um período de 2015 a 2017.

Após o tratamento desses dados, tornou-se necessário fazer algumas reclassificações nas contas do ativo e do passivo, esse procedimento e importante para transformar as contas desses grupos em contas erráticas e ciclo operacional. Utilizou-se desse procedimento para encontrar três variáveis a saber: saldo de Tesouraria, Necessidade de Capital de Giro e o capital de giro.

3.4 MODELO EMPIRICO ADOTADO

Entre 1975-1978 foi desenvolvido por Michael Fleuriet e Georges Blanc o modelo Dinâmico de capital de Giro. Esse modelo tem como finalidade verificar o equilíbrio financeiro de uma empresa, porém para atingir tal proposito, torna-se necessário fazer uma

distinção entre o ativo e o passivo circulantes, essa separação é inevitável pois esses dois grupos são separados em operacional e financeiro, respetivamente.

Este modelo foi desenvolvido, levando-se em consideração a situação econômica e financeira das empresas brasileiras, ou seja, o principal objetivo dos desenvolvedores era refletir com uma maior clareza a realidade das companhias no Brasil.

Em seu estudo Sato (2007) argumenta que o modelo dinâmico se propõe em verificar os investimentos que ocorrem no capital de giro além de analisar como estes são geridos. Todas as informações necessárias para estas analises são retiradas das demonstrações contábeis das companhias.

Um dos principais avanços trazidos nesta metodologia na década de 70, foi a separação das contas dos ativos e passivos em contas erráticas e cíclicas. Para se chegar a esse conceito foi realizado uma reclassificação das contas o ativo circulante financeiro (ACF) foi classificado como errático, já os ativos circulantes operacionais (ACO) ou cíclicos. Cumpre destacar ainda que o passivo da empresa também sofreu modificação passando-se a ser conhecido como Passivos Circulantes Financeiros (PCF) ou erráticos, e passivos circulantes operacionais (PCO) ou cíclico. Fleuriet; Kehdy e Blanc (2003) esclarecem que as "contas de ativo e do passivo devem ser consideradas em relação à realidade dinâmica das empresas, em que as contas são classificadas de acordo com o seu ciclo."

Portanto chega-se a conclusão que com está nova classificação das contas do balanço patrimonial a dinâmica da empresa fica bem evidenciada.

Classificações	**Ativo**	**Passivo**
Contas Erráticas	São as contas de curto prazo, que estão associada a atividade operacional da empresa	São as contas de curto prazo, que não são necessariamente ligadas a atividade operacional da empresa.
Contas Cíclicas	São as contas de curto prazo, que são renováveis e está diretamente ligada à rentabilidade operacional da empresa	São contas de curto prazo, renováveis e ligadas à atividade operacional da empresa
Contas não Cíclicas	São contas que representam aplicações por prazo superior a um ano	São as contas que compõem o passivo permanente da empresa.

Quadro 3: Reclassificação das contas do Balanço Patrimonial
Fonte: Adaptado de Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003)

Braga (1991, p.10) ressalta que:

> As contas cíclicas do ativo e passivo que determinam o NCG (ou IOG) estão ligadas as operações da empresa. De modo geral essas contas representam a contrapartida das contas que formam o lucro operacional resultado apurado antes de computar as despesas e receitas financeiras.

Fonseca (2009) argumenta que a reclassificação dessas contas do balanço patrimonial auxilia os gestores nas tomadas de decisões, ou seja, ele tem entendimento sobre cada ação que tomar.

Ativo de Curto Prazo (Errático ou Financeiro)	**Passivo de Curto Prazo (Errático ou Financeiro)**
Caixa e Bancos	Empréstimos e Financiamentos
Aplicações Financeiras	Debêntures
	Dividendos a pagar
	Controladas e Coligadas
Ativo Operacional ou Cíclico	**Passivo Operacional ou Cíclico**
Clientes	Fornecedores
Estoques	Salários e Encargos
Outras Contas	Impostos, taxas e Contribuições
	Provisões
	Outras Contas
Ativo Estratégico ou de Longo Prazo	**Ativo Estratégico ou de Longo Prazo**
Ativo Realizável a Longo Prazo	Passivo não Circulante
Imobilizado	Patrimônio Líquido
Investimentos	
Intangível	

Quadro 4: Contas Patrimoniais reclassificadas de acordo com o modelo de Fleuriet Fonte: Adaptado de Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003)

Os indicadores financeiros são retratados por este modelo através de três variáveis principais: Tesouraria (ST), necessidade de capital de giro (NCG) e capital de giro (CDG). Segundo Brasil e Brasil (1993) essas três variáveis conjuntamente refletem o ciclo operacional da empresa, e cada uma abrangem a situação financeira, operacional e estratégica da companhia.

Variáveis	**Significado**
CDG	Capital de Giro
NCG	Necessidade de Capital de Giro
ST	Saldo em tesouraria

Quadro 4: Significados das siglas
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

Diante do exposto, as variáveis do modelo dinâmico de Capital de giro podem ser calculadas através das seguintes fórmulas conforme representação do quadro 1:

Variáveis	Fórmulas
CDG	CDG= PP- AP
NCG	NCG= AC-PC
ST	ST= Era -Per

Quadro 4: Variáveis Modelo de Fleuriet
Fonte: Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003)

Cada fórmula dessa representa uma parte do balanço patrimonial gerencial, que se pretende calcula. A NCG busca verificar as aplicações permanentes dos fundos, está varável está relacionada com a atividade fim da empresa, ou seja, a operacional. Seu cálculo refere-se a diferença entre o ativo cíclico e o passivo cíclico.

Matarazzo (2008, p.337) argumenta que é a NCG é "fundamental para a análise da empresa do ponto de vista financeiro, ou seja, análise de caixa, mas também de estratégias de financiamento, crescimento e lucratividade.

Com relação a saída de caixas Machado et al (2005) esclarece que normalmente estas ocorrem antes das entradas. Esse fato corrobora para que haja um investimento permanente de aplicação de fundos, dado que este representa a diferença entre as contas operacionais, que neste caso se encontram no balanço patrimonial alocadas no ativo circulante e no passivo circulante.

Dado que a NCG trata precisamente das atividades operacionais da empresa Vieira (2005) sustenta que existe uma conexão direta entre o volume de vendas e os ciclos operacionais financeiros, ou seja, quanto mais for vendido maior será o investimento no giro dos negócios, pois existirá uma necessidade de capital de giro. Nesse contexto para que a empresa se mantenha operante torna-se necessário arranjar mecanismos para financiar estes tipos de operações. Uma administração coerente dos recursos operacionais proporcionará para há empresa uma evolução constante na NCG, tendo em vista que está passará por uma estabilidade financeira dado ao equilíbrio encontrado ao se controlar este índice.

O CDG é calculado através da diferença entre o ativo permanente e o passivo permanente. Para Vieira (2005) apud Sato (2007, p.65) "O CDG representa uma fonte de recurso de longo prazo que pode ser utilizada para financiar a Necessidade de Capital de Giro da empresa.

Em seu estudo Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003, p.13) argumentam que "O CDG pode ser negativo e neste caso a empresa financia parte de seu ativo permanente com fundos de curto prazo." Os fundos de curto prazo que os autores se referem neste tipo de situação e o saldo de tesouraria. Cumpre destacar ainda que os autores fazem uma reflexão acerca das entradas de caixa, eles consideram que uma empresa que consegue prever com precisão o tempo das entradas de dinheiro, está terão uma vantagem, ou seja, para eles quando isso acontece a empresa pode-se se planejar para trabalhar com uma baixa liquidez negativa.

No Saldo de Tesouraria encontra-se a diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Consoante Machado et al (2005) o saldo de tesouraria evidencia o quanto a empresa utiliza de recursos de terceiros no curto prazo, para custear a NCG. Considera-se que o saldo de tesouraria e a diferença entre o Ativo Circulante Financeiro e o Passivo Circulante Financeiro. De acordo com Vieira (2008) a liquidez da empresa é analisada pelo o saldo de tesouraria, ou seja, e os recursos que a empresa tem disponível para arcar com suas dívidas de longo prazo.

Cumpre destacar ainda que o saldo de tesouraria pode apresentar saldo positivo ou negativo.

De acordo com Fleurit (2009) para se atingir um equilíbrio financeiro a empresa deve estar atenta ao aumento do Capital de Giro, pois este deve ser compatível com o aumento da Necessidade de Capital de Giro. Se ambos não forem equivalentes o Saldo de Tesouraria pode-se tornar extremamente negativo, o que ocasionaria um desequilíbrio financeiro que deixaria a empresa com sérios problemas, pois estas estaria obrigada a recorrer a créditos bancários para dá continuidade à empresa.

Os referidos autores mencionam ainda que a diretoria financeira deve acompanhar constantemente o Saldo de Tesouraria, pois deve-se evitar que este fique constantemente negativo. Quando o saldo aumenta ininterruptamente negativamente a empresa apresenta uma situação financeira inadequada, se tal situação persistir por grandes períodos a instituição pode apresentar um quadro de insolvência. O Saldo de Tesouraria negativo, denomina-se de efeito tesoura. Segundo Vieira (2008) o efeito tesoura ocorre quando a empresa está passando por um processo de deterioração, ou seja, a situação financeira não é boa.

Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003, p.38) define como ocorre o efeito tesoura:

As vendas da empresa crescem a taxa anuais elevadas.

A relação $\frac{\Delta NCG}{Vendas}$, mantém-se, substancialmente, mais elevada do que a relação $\frac{Autofinanciamento}{Vendas}$, durante o período de crescimento das vendas. Considera-se que ambas relações sejam positivas.
Durante o período de crescimento das vendas, as fontes externas, que aumentam o Capital de Giro, são utilizadas somente para novos investimentos em bens do ativo permanente que, por sua vez diminuem o Capital de Giro.

Na figura 2 apresenta-se a representação gráfica do efeito tesoura.

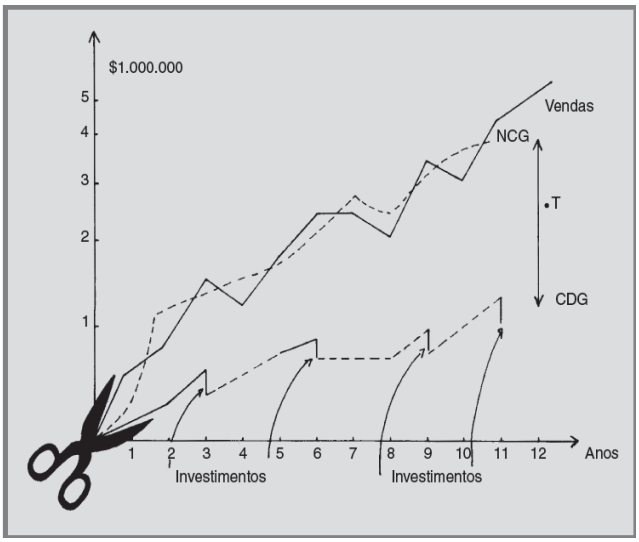


Figura 2: Efeito Tesoura
Fonte: Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003)

Analisando-se a figura 2 verifica-se que as vendas da empresa apresentaram um crescimento constante até o terceiro ano, entretanto percebe-se uma ligeira queda. Observa-se ainda que o saldo de tesouraria se tornou cada vez mais negativo. O fator que colaborou para esse fato foi que a empresa nesse exemplo hipotético mencionados pelo os referidos autores recorreram a empréstimos de curto prazo.

As empresas podem evitar o efeito tesoura verificando-se a evolução da Necessidade de Capital de Giro. Planejando de forma coerente a evolução do saldo de tesouraria da empresa.

De acordo com Fleuriet, Kedhy e Blanc (2003) o efeito tesoura pode ser evitado também quando a empresa tem recursos suficientes, ou seja, estes deve ser aceitável para suprir a Necessidade do Capital de Giro.

Torna-se oportuno evidenciar que o cálculo dessas variáveis e necessário para se calcular a situação financeira da empresa que no modelo dinâmico pode ter seis possibilidades.

Sato (2007) argumenta que cada uma dessas seis possibilidades apresentam um risco de insolvência.

Para representar cada uma delas em seu estudo Vieira e Bueno (2008, p.6) elaboraram a seguinte tabela para representar os indicadores do modelo dinâmico:

Tipos de Situação	NCG	CDG	ST	Equilíbrio Financeiro
1	>0	<0	<0	Péssimo
2	<0	<0	<0	Muito ruim
3	<0	<0	>0	Alto Risco
4	>0	>0	<0	Insatisfatória
5	>0	>0	>0	Sólida
6	<0	>0	>0	Excelente

Tabela 1: Tipos de indicadores financeiros do modelo dinâmico
Fonte: Vieira e Bueno (2008, p.6)

Verificando a tabela 1 percebe-se que a situação 6 seria a ideal para uma empresa, tendo em vista que como a NCG sendo negativa ela se torna uma fonte de recurso para a empresa.

A situação 1 é a pior situação para uma empresa, tendo em vista que o saldo de tesouraria teria que suprir a NCG e CDG. É importante ressaltar ainda a situação 5, pois o CDG tem a capacidade de financiar a NCG, o que proporciona que o saldo de tesouraria ficaria com um superávit.

Em seu estudo Vieira (2008) argumenta que no Brasil a situação econômica mais encontrada é a insatisfatória, o autor explica que essa condição e evidente devido que boa parte das empresas brasileiras tem uma dependência de financiamento de curto prazo, ou seja, está estar diretamente associado ao saldo de tesouraria.

Torna-se oportuno destacar que quando o saldo de tesouraria e positivo na empresa há uma aplicação, porém quando este saldo se apresenta negativo, as atividades operacionais passaram a ser financiadas por recursos que neste caso pode ser empréstimos e financiamentos de curto prazo.

Observa-se ainda através da tabela 1 que quando a CDG tem valor positivo existe na empresa uma fonte de recursos, em contrapartida se está apresenta-se com valor negativo a

empresa está aplicando os recursos. Normalmente os recursos dessa variável estão sendo aplicado na NCG.

Em seu estudo Marques e Braga (1995, p.55 e 56) caracterizaram cada uma dessas situações financeiras. É de acordo com os autores podem ser entendidas da forma que se segue:

> Tipo 6: Empresas que possuem uma situação financeira excelente em razão do alto nível de liquidez praticado.
> Tipo 5: Caracteriza uma firma com situação financeira sólida e representa a posição financeira mais usual encontrada no mundo real. O fato dos 3 elementos serem positivos faz com que o T no máximo se iguale a NCG ou IOG, mas seja sempre inferior ao CCL.
> Tipo 4: Evidencia uma situação insatisfatória. ST negativo significa que o CCL se acha suficiente para garantir a manutenção do atual nível de atividade operacional, e que as fontes de financiamento de curto prazo (PCO) vêm empregadas como complementares.
> Tipo 3: Caracteriza situação financeira péssima. Nesse caso, CCL negativo sinaliza que fontes de curto prazo financiam investimentos de longo prazo (ANC). Como há necessidades de capital de giro, e não se conta com CCL para seu financiamento, o passivo oneroso passa a cobrir essa insuficiência.
> Tipo 2: A situação financeira caracteriza-se como muito ruim. Além do CCL negativo, indica que as fontes de curto prazo financiam ativos de longo prazo, a NCG também é negativa, sendo seu valor superior ao do primeiro.
> Tipo 1: Permanece negativo o CCL e a NCG ou IOG, porém o valor deste é inferior ao do primeiro. Esta circunstância permite que o ST seja positivo, e pode sinalizar que a empresa não está desempenhando suas operações de maneira adequada, embora possa estar aplicando recursos de curto prazo (ACF) com a eficiência do mercado financeiro.

Verifica-se através da descrição dos autores supracitados que a situação financeira da empresa, pode-se apresentar de seis formas diferente, porém a que traz maior risco para a empresa e o tipo 6 dado, que quando a companhia se encontra nesse estágio ela corre sérios riscos de apresentar nos próximos anos uma insolvência.

4 ANALISES DO RESULTADOS

Utilizando-se os balanços patrimoniais reclassificados das seguintes empresas: GPC Participações S/A, Lupatech S/A, Mangels Industrial S/A, Sansuy S/A Indústria de Plásticos e Viver Incorporadora e Construtora S/A será apresentado os cálculos da NGC, CDG e o Saldo de Tesouraria de cada empresa entre o período de 2015 a 2017.

4.1 RESULTADO EMPRESA GPC PARTICIPAÇÕES S/A

Antes de começar torna-se oportuno caracterizar cada uma das empresas a GPC Participações S/A no ano de 1997 ela é criada como uma empresa de capital aberto, no princípio começou atuando no setor químico e petroquímico. No ano de 1999, com o objetivo de concentrar os negócios que eram da família Peixoto de Castro, a GPC incorporou uma parte da empresa Apolo Tubos e Equipamentos. Neste mesmo ano a empresa passou a atuar nos segmentos de aço e químico.

A empresa pediu recuperação judicial em 2013, ela optou por essa alternativa porque pretendia proteger os ativos próprios da empresa e os das empresas que eles controlam. A tabela 1 trata-se da análise dinâmica da empresa GPC Participações S/A.

Variáveis	**2015**	**2016**	**2017**
NCG	-83266	-96042	54319
CDG	-97559	69789	41930
ST	-231246	-72353	-38040

Tabela 1: Variáveis GPC Participações S/A.
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo o autor da pesquisa

Analisando a tabela 1 verifica-se que no ano de 2015 a empresa GPC Participações apresentava-se em uma situação financeira muito ruim, pois os recursos originários da NCG estavam sendo complementados pelos os recursos que estavam disponíveis na tesouraria, portanto o financiamento do CDG, estavam vindo tanto da NCG como do Saldo de tesouraria. Neste ano especificamente a situação ruim se explica pelo o fato que as contas de longo prazo estavam sendo financiadas constantemente pelo os recursos que estão no curto prazo.

Verificando-se o ano de 2017 percebe-se que a NCG se encontra positiva, isso evidencia que a empresa está com uma demanda operacional, ou seja, estes recursos estão sendo financiados pelos os recursos de longo prazo que estão sendo oriundos da CDG é uma parte está vindo dos recursos de curto prazo do saldo de tesouraria. Neste ano a empresa tinha uma situação financeira insatisfatória.

Comparando-se os resultados obtidos entre 2015 e 2017 verifica-se que a empresa apresentou uma evolução, quanto a sua situação financeira diante deste desenvolvimento presume-se que de certa forma o plano de recuperação judicial vez dando certo.

Torna-se oportuno evidenciar os valores da NCG encontrado no ano de 2015 e 2016, percebe-se que de um ano para o outro o saldo negativo deste índice subiu cerca de 15,34%.

Outra variável que merece ser analisado e o saldo de tesouraria durante os três anos, verifica-se uma redução considerável entre os anos, ou seja, no ano de 2015 a empresa se apresentava em uma situação muito ruim pois os recursos do ativo financeiro estavam sendo insuficiente para arcar com as contas do passivo financeiro. Porém torna-se oportuno destacar que tal situação passou a melhorar no ano de 2016, tal fato pode ser verificado quando se compara os anos de 2015 e 2016 o saldo de tesouraria era de -231.246 e -72353 respectivamente, a redução de um ano para o outro foi de -68,71%, esse valor reflete que a empresa já apresentava uma recuperação nesta variável já em 2016. Fazendo-se uma comparação entre o ano de 2016 e 2017, verifica-se que a redução percentual para esta variável foi de -47,42%. Observou-se ainda através dos balanços patrimoniais reclassificados que entre o período de 2015 a 2017 houve uma redução considerável no passivo operacional desta empresa as contas que mais contribuíram para essa redução foi a conta de fornecedores, obrigações fiscais e empréstimos e financiamentos de curto prazo.

Segue abaixo a representação gráfica da NCG e da CDG da empresa GPC Participações para o ano de 2015,2016 e 2017.

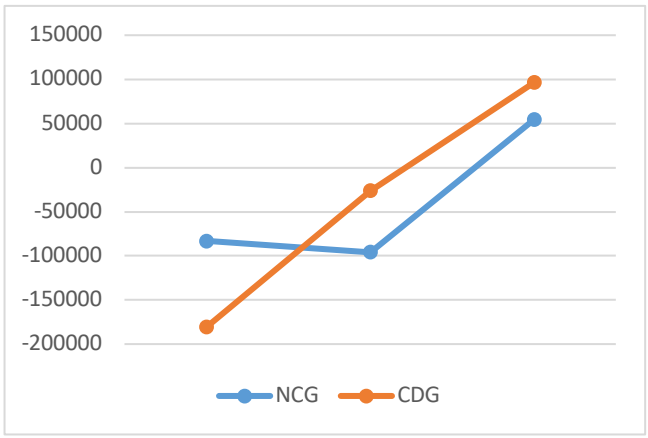


Gráfico 1: Comparação da NCG e CDG da GPC Participações S/A
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

4.2 RESULTADOS EMPRESA LUPATECH S/A

A Lupatech S/A começou suas atividades no ano de 1980 com a criação da Microinox, seu principal foco no início foi produzir componente fundidos para válvulas industriais. Após quatro ano de funcionamento a empresa criou a Valmicro, está marca foi criada com o intuito de produzir válvulas industriais para atender este tipo de mercado a distribuição do produto era feita através de distribuidores. Vale salientar que está marca desde 1996 se tornou a marca líder no Brasil. Ao longo dos anos a empresa foi se fortalecendo internamente, como

externamente adquirindo participações em algumas empresas do exterior. Entretanto só passou a negociar suas ações na BM&FBOVESPA em 2006. Ao longo de sua história essa empresa vem expandido seus negócios, comprando sempre participações em outras empresas. A referida empresa solicitou recuperação judicial em 24 de agosto de 2015. Apresenta-se na Tabela 6 o resultado da análise dinâmica do modelo de Fleuriet da empresa Lupatech S/A.

Variáveis	2015	2016	2017
NCG	42308	58671	41416
CDG	44251	21418	97801
ST	-7509	-26181	-39894

Tabela 2: Variáveis empresa Lupatech S/A
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo o autor da pesquisa

Analisando-se a tabela 2 verifica-se que tanto a NCG como CDG foram positivas nos três anos de estudo. Percebe-se que estas duas variáveis em questão se apresentaram de forma estável. Observa-se ainda que no ano de 2015 e 2017 a CDG foi superior a NCG. Outra informação que, pode-se extrair da seguinte planilha e que no ano de 2016 a CDG foi inferior a NCG. Se aprofundando mais na questão do ano 2016 a redução da CDG ocorreu devido a diminuição relevante da conta Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos que do ano de 2015 para 2016 teve uma redução de 53,26%.

Analisando-se as variáveis em conjunto percebe-se que a empresa Lupatech se encontra em uma situação estável. Portanto, presume-se que a empresa tem uma demanda operacional dado a situação positiva da NCG. Devido as informações, considera-se que a empresa demonstra uma situação financeira insatisfatória. Está situação ocorre quando o financiamento da NCG e oriundo da CDG e de recursos de curto prazo do saldo de tesouraria. Para melhor visualização, apresenta-se o gráfico 2 que ilustra a situação financeira da empresa Lupatech S/A.

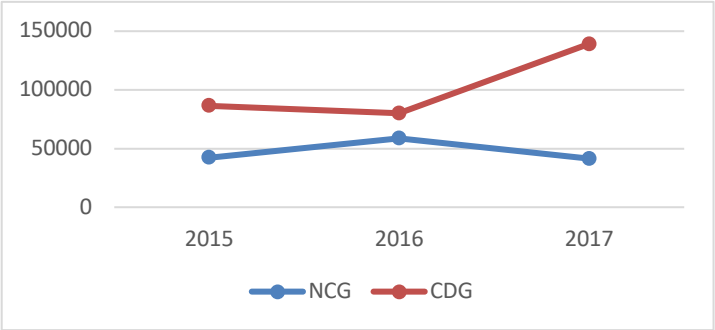


Gráfico 2: Comparação da NCG e CDG da Lupatech S/A Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

4.3 RESULTADO EMPRESA MANGELS INDÚSTRIA S/A

Em 1928 foi fundada a empresa Mangels, está tem como principal produto a roda de alumínio, além disso seu público alvo são as indústrias de veículos leves. Dez anos depois a empresa passa a produzir botijões para gás liquefeito de petróleo (GLP). Cumpre destacar que ela decidiu abrir seu capital no ano de 1971. Apesar de várias conquistas ao longo dos anos a Mangels se viu obrigada no ano de 2013 a recorrer à Recuperação Judicial, o principal objetivo da empresa em adotar essa estratégia era de se reestruturar operacionalmente e financeiramente.

Com base nos resultados financeiros da empresa Mangels Indústria S/A, demonstra-se na tabela 7 a aplicação do modelo de Fleuriet.

Variáveis	**2015**	**2016**	**2017**
NCG	60684	44069	47670
CDG	68446	79403	79990
ST	-17606	12281	21893

Tabela 3: Variáveis empresa Mangels Indústria S/A
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo o autor da pesquisa

Verificando-se os resultados obtidos na tabela 3, fica evidente a boa situação econômica da empresa Mangels Indústria S/A. Nos anos de 2016 e 2017 a empresa apresenta uma situação sólida, ou seja, os recursos que a empresa tem no longo prazo do CDG são suficientes para financiar a NCG. Pode-se concluir ainda que a empresa nesses dois anos apresentou um excedente de tesouraria, verifica-se que a variação de um ano para o outro foi de 78,26%.

No ano de 2015 a situação econômica da empresa em questão era insatisfatória tendo em vista que ela se apresentava-se com uma demanda operacional, porém os recursos que arcavam com a NCG eram oriundos da CGG e uma parte do saldo de tesouraria, diante desse cenário a empresa não apresentou um excedente.

Cumpre destacar ainda a redução da NCG no ano de 2016 foi resultante principalmente pela a diminuição no estoque da empresa.

A Mangels apresentou resultado positivos no CDG nos três anos. Observa-se ainda que durante este período essa variável foi superior nos três anos a NCG.

Os valores da NCG e CDG encontrados na tabela 3 será apresentado através do gráfico 3.

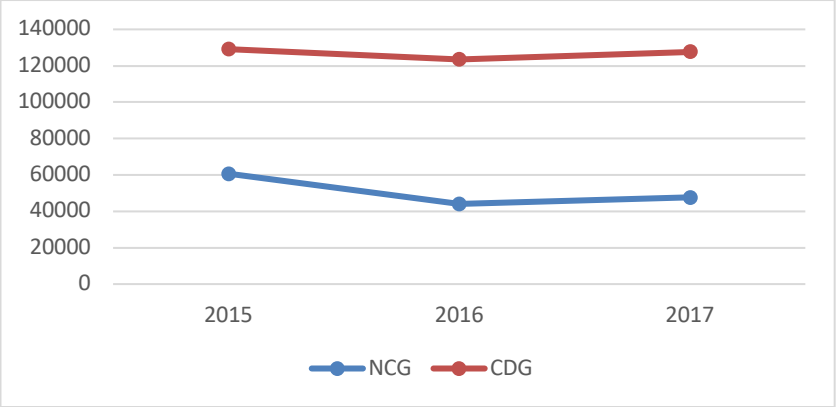


Gráfico 3: Comparação da NCG e CDG da Mangels Indústria S/A
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo o autor da pesquisa

4.4 RESULTADO DA EMPRESA SANSUY S/A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS

A Sansuy é uma empresa 100% brasileira que foi fundada em 1966 por imigrantes japoneses, os principais produtos fabricados por estar empresa estão associados a agricultura. A empresa tem como missão criar soluções para diversos problemas.

Na tabela 8 apresenta-se os resultados encontrados da empresa Sansuy S/A Indústria de Plásticos.

Variáveis	**2015**	**2016**	**2017**
NCG	110341	80476	19433
CDG	72646	35309	-34472
ST	-63343	-70251	-71384

Tabela 4: Variáveis da empresa Sansuy
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo o autor da pesquisa

Observando-se os dados da empresa Sansuy verifica-se que nos três anos em estudados a NCG foi positiva. Outro fator relevante e que a CDG que se manteve inferior a NCG nos três anos. Quando a NCG é maior que o CDG a empresa não tem capital de giro suficiente para financiar as suas atividades operacionais.

Analisando-se a situação do capital de giro dos anos de 2016 e 2017 a empresa pelo o modelo dinâmico apresenta uma situação econômica insatisfatória. Nestes dois anos em

questão presume-se que a gestão do capital de giro não tem sido exercida de forma eficiente, tal situação pode provocar para a empresa sérios problemas no futuro.

De acordo com Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003, p.16) na situação insatisfatória "a empresa financia parte de sua Necessidade de Capital de Giro com créditos a curto prazo.".

Quando se analisa a ideia dos autores de créditos de curto prazo presume-se que eles estão se referindo aos recursos de curto prazo que são originários do saldo de Tesouraria.

Os resultados obtidos para a empresa no ano de 2017 chama a atenção tendo em vista a oscilação que houve na variável CDG. A situação financeira da empresa nesse período e péssima dado que ela tem que financiar a demanda operacional da NCG, entretanto a empresa não dispõe de recursos a longo prazo, ou seja, sua CDG está negativa. Nesse cenário o saldo de tesouraria e responsável por financiar automaticamente a NCG é a CDG. Quando o saldo de tesouraria passa a financiar as outras duas variáveis a empresa pode estar correndo grandes riscos. Consoante a este assunto Fleuriet, Kehdy e Blanc (2003, p.14) argumenta que o saldo de tesouraria negativo " indica que a empresa financia parte da Necessidade de Capital de Giro e o ativo permanente com fundos de curto prazo, aumentando, portanto, seu risco de insolvência".

Torna-se oportuno evidenciar os resultados obtidos do saldo de tesouraria nos anos de 2015, 2016 e 2017 em todos os anos está variável apresentou-se negativa, ou seja, a empresa não tem disponibilidade de recursos de curto prazos. A empresa com essa situação não tem como aumentar a capacidade de liquidez imediata.Para melhor visualização da situação, tratada anteriormente apresenta-se o gráfico 4.

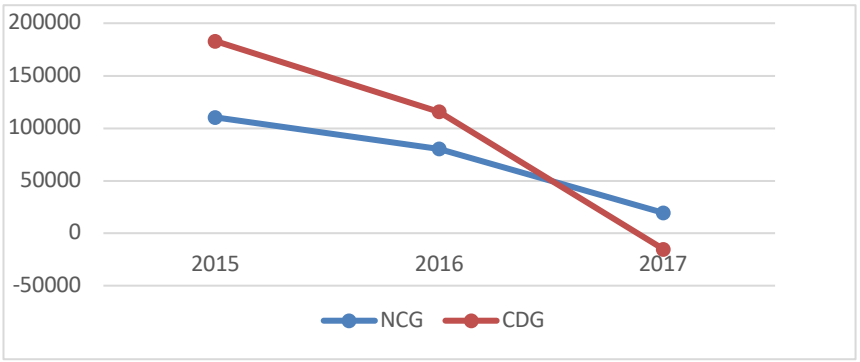


Gráfico 4: Comparação da NCG e CDG da Sansuy S/A Indústria de Plásticos
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo autor da pesquisa

4.5 RESULTADO DA EMPRESA VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S/A

A Viver Incorporadora foi fundada em 1992, esta empresa atua em todas as etapas da incorporação imobiliária, desde a aquisição dos terrenos até as vendas dos imóveis. Está

empresa já lançou empreendimentos em 14 estados brasileiros, atua nos segmentos de imóveis residenciais e comerciais.

A Viver passou a negociar suas ações na bolsa de valores no ano de 2007, ela está incluída na modalidade de Novo Mercado.

A empresa solicitou Recuperação Judicial em 29/09/2016.

Variáveis	2015	2016	2017
NCG	872931	636830	570713
CDG	41556	-328072	69507
ST	-1099063	-1154797	-674522

Tabela 5: Variáveis da Empresa Viver Incorporadora e Construtora S/A
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo o autor da pesquisa

Fazendo-se uma análise na tabela 5 verifica-se que a NCG foi positiva em todos os três anos. Torna-se oportuno evidenciar ainda que a CDG em todos os anos foi inferior a NCG. O saldo de tesouraria em todos anos foi negativo. A situação econômica da empresa foi insatisfatória nos anos de 2015 e 2017.

Durante o ano de 2016 verifica-se que a situação da empresa era péssima tendo em vista que o CDG dela estava negativo, ou seja, a empresa não tinha recursos de longo prazo suficiente para suprir a Necessidade de Capital de Giro. Nesse contexto tanto a CDG como a NCG passaram a ser financiadas pelo saldo de tesouraria.

Para melhor visualização do comportamento da NCG e CDG apresenta-se o gráfico 5.

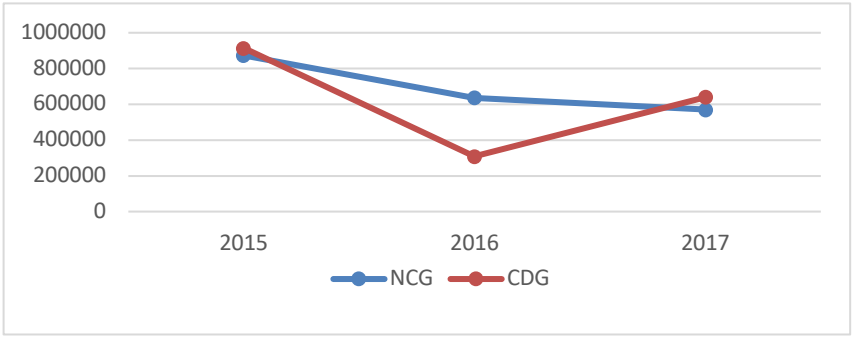


Gráfico 5: Comparação da NCG e CDG da Viver Incorporadora e Construtora S/A
Em milhões de R$
Fonte: Elaborado pelo o autor da pesquisa

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a utilidade da análise dinâmica de capital de giro para a avaliação de gestores em empresas que estão em recuperação judicial

que tem ações negociadas na BM&FBOVESPA, para atingir tal proposito utilizou-se o modelo de Fleuriet, o período selecionado para fazer parte do estudo foram os anos de 2015, 2016 e 2017.

O modelo de Fleuriet no decorrer da aplicação, verificou-se algumas oscilações entre as CDG e a NCG entre as empresas selecionadas. A maioria das empresas apresentaram situação financeira insatisfatória. Entretanto teve Mangels Indústria que apresentou em dois anos consecutivos uma situação financeira sólida, desta forma verifica-se que a empresa apresenta um bom capital de giro. Nesse contexto percebe-se que os dirigentes da empresa estão gerindo de forma satisfatória os recursos que está tem disponível, portanto conclui-se que a respectiva empresa apresentou uma situação de equilíbrio financeiro entre os anos de 2016 e 2017.

A empresa Mangels apresentou saldo de tesouraria positiva, ou seja, está situação favorável implica dizer que o capital de giro existente na companhia foi suficiente para financiar a Necessidade de Capital de Giro. O excedente que existe na tesouraria neste período e suficiente para arcar com desembolsos que não estão previstos. Nos anos de 2016 e 2017 a respectiva empresa apresentou uma CGG e um saldo de tesouraria positivo, está situação favorável pode ser explicada pelo o fato da empresa ter efetuado uma mudança na política de captação de recursos. Essa captação está atrelada a recursos de terceiros.

Dentre as empresas selecionadas para fazer parte do estudo a que apresentou a maior NCG foi a empresa Viver Incorporadora esse valor alto e reflexo dos estoques que a companhia possui e as contas a receber de clientes. O fator relevante é que a NCG da companhia tem sido financiado constantemente pelo o saldo de tesouraria. Torna-se oportuno evidenciar que se o saldo de tesouraria negativa permanecer nessa situação por muito tempo a empresa pode apresenta-se em uma situação de insolvência.

No decorrer do estudo verificou-se ainda que todas as empresas estudas apresentaram dois tipos de situações econômicas distintas ao longo desses três anos, porém apenas uma empresa saiu de uma situação insatisfatória para uma situação péssima e essa empresa foi a Sansuy, ou seja, neste aspecto considera-se que a empresa não diz de recursos suficientes de longo prazo para arcar com as atividades operacional da empresa.

Comprovou-se ainda através do estudo em questão que as empresas GPC Participações, Lupatech S/A, Sansuy S/A e Viver Incorporadora apresentaram de 2015 a 2017 saldo de tesouraria negativo, isso evidencia que ambas as empresas estão utilizando os recursos de curto prazo para financiar a NGC.

Torna-se oportuno evidenciar também o saldo da NCG negativo da GPC Participações nos anos de 2015 e 2017, este saldo sendo negativo representa que as saídas de caixas ocorrem depois das entradas de caixa. Neste cenário o passivo cíclico da empresa é maior que o ativo cíclico, ou seja, existe na empresa um excedente do passivo operacional.

Analisando-se a NCG da Lupatech, Mangels, Sansuy e Viver incorporadora, verificou-se que em todos os anos o saldo foi positivo. Isso representa que as saídas de caixas nesta empresa ocorrem antes das entradas de caixa, nesta situação o ativo cíclico e maior que o passivo cíclico.

O trabalho apresentou uma limitação sendo realizado com apenas cinco empresas, pelo o fato que as outras empresas que pediram recuperação judicial e tem ações negociadas na bolsa apresentavam demonstrações contábeis individuais nos anos analisados, outra limitação diz respeito que essas empresas também ainda não tinham enviado para a CVM a demonstrações do ano de 2017.

Outros estudos podem ser elaborados sobre essa temática dentre eles pode-se citar: Realizar o mesmo trabalho, porém além do modelo de Fleuriet poderia ser feita uma comparação entre os indicadores tradicionais e o modelo de Kanit. Pode-se ainda depois do cálculo das variáveis de Fleuriet avaliar também o comportamento do ciclo financeiro das empresas selecionadas. Outro trabalho que pode ser realizado é montar um modelo de regressão simples avaliando a evolução das vendas da empresa e a situação da NCG.

REFERENCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. **Curso de Falência e recuperação de empresa.** 27. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

ANDRIGHI, Fátima Nancy. **10 anos de vigência da Lei de recuperação e falência: (Lei n.11.101/2005): retrospectiva geral contemplando a Lei n.13.043/2014 e a Lei Complementar n147/2014.** São Paulo: Saraiva,2015.

BRAGA, R **Análise avançada do capital de giro. Caderno de Estudos FIPECAF**I, n. 3, p.1-20, set.1991

COELHO, F. U. **Comentários à nova Lei das Falências e recuperação de empresas: Lei n. 11.101, de 9-2-2005**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

FABIANO AMÂRO VIEIRA, S. e BUENO, W. (2008). **O modelo dinâmico de Análise Econômico-Financeira de empresas:** uma aplicação nas companhias distribuidoras de energia elétrica do Sul do Brasil. In: XXVIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 12. , Rio de Janeiro. Disponível em: *www.abepro.org.br/.../enegep2008_TN_STO_071_503_12065. Pdf. Último acesso em 30/04/2018.*

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

MORAES, Roberto Costa. **Um estudo sobre a utilização do Demonstrativo do Fluxo de Caixa como instrumento de controle financeiro nas Micro e Pequenas Empresas do Litoral Norte**

Paulista, Congresso Internacional de Administração, 2011. Disponível em: http://www.admpg.com.br/2011/selecionados .php. acesso em 25/04/2018.

NETO, Alexandre Assaf; SILVA, César Augusto Tiburcio. **Administração do Capital de Giro**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Introdução à administração financeira: texto e exercícios**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PIRES, Clênia de Oliveira. **Fatores determinates da necessidade de capital de giro corporativa**-2013.

REZENDE, **Cláudio Francisco. Capital de Giro, Internacionalização e a riqueza dos Acionistas-2015**

SATO, S. S. **Análise econômico-financeira setorial:** estudo da relação entre liquidez erentabilidade sob a ótica do modelo dinâmico. 2007. 205f. Dissertação (Mestrado emEngenharia de Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo,São Paulo, 2007

VIEIRA, Marcos Villela. **Administração estratégica de capital de giro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008

WESTON, J.F.;BRIGHAM, E.F **Fundamentos da administração financeira**. São Paulo: Makron Books, 2000.

FLUXO DE INFORMAÇÃO NO SERVIÇO ATENDIMENTO AO CLIENTE:
INDÚSTRIA SEGMENTO ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS PRONTAS

Maria Amanda do Nascimento Matos[1]
Tatiana Falcão de Souza Fernandes[2]

RESUMO: O processo de gestão voltado ao desenvolvimento de novos produtos e serviços, é resultante dentre outros fatores do avanço tecnológico para atender as exigências do mercado, tais avanços podem ser identificados na relação empresa e consumidor, por meio dos serviços de atendimento ao cliente. O presente trabalho busca analisar o fluxo de informação no serviço atendimento ao cliente (SAC) por meio de um estudo de caso na Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas. O objetivo geral é Analisar o fluxo informacional do Serviço de Atendimento cliente na Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas para o Processo de Tomada de Decisão. A tomada de decisão advém das ações estratégicas e forma sistematizada diante dos problemas detectados na organização. O elemento incluso neste referido estudo se alinhou aos diversos autores abordados. O estudo de caso foi definido a partir da aplicação de questionários optativos e descritivos tomando como base as ferramentas da qualidade que são lista de verificação, quadro, gráfico de Pareto, e Instrução de Trabalho. Nesse contexto, o SAC deve ser abordado com mais ênfase na sua utilização através da melhoria continua nos processos validados da empresa.
PALAVRAS-CHAVE: Fluxos de informação. Serviço de Atendimento ao Cliente.Tomada de decisão.

ABSTRACT: The management process aimed at the development of new products and services is the result of other factors of the technological advance to meet the requirements of the market. The advances can be identified in the company and consumer relationship through customer service. The present work seeks to analyze the flow of information without Customer AttendanceService (CAS) through a case study in the Mineral Water and Ready Drinks segment Industry. The general objective is to analyze the information flow of the Customer Attendance Service in the Mineral Waters and Drinks Ready industry segment for the Decision-Making Process. A decision-making comes from the strategic actions and systematized form in front of the problems detected in the organization. The element included in the present study is aligned with the several authors discussed. The case study was defined from the application of optional and descriptive questionnaires based on quality tools that are selection list, table, Pareto chart and Work Instruction. There were some gaps regarding the process, as opposed to lack of communication between a company and its employees, a preponderant factor in the results, making it difficult to operate the established goals in the organization.In thiscontext, CAS should be more strongly focused on its use through continuous improvement in the company's validated processes.
KEYWORDS: Flows of information. Customer attendance service. Decision making.

1INTRODUÇÃO

O processo de gestão voltado ao desenvolvimento de novos produtos e serviços, é resultante dentre outros fatores do avanço tecnológico para atender as exigências do mercado, tais avanços podem ser identificados na relação empresa e consumidor, por meio dos serviços

[1] Técnica em Contabilidade pela Academia de Comércio Epitácio Pessoa – ACEP, Graduanda do Curso de Ciências Contábeis E-mail: mariaamanda.nascimento2010@gmail.com.
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis pelo IESP Faculdades, Mestre em Ciências da Informação pela UFPB, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira do Instituto de Educação Superior da Paraíba - IESP E-mail: tatianafalc@gmail.com.

de atendimento ao cliente, que proporcionaram uma relação da empresa com o seu público externo e permanece sendo utilizado até os dias atuais, no qual é primordial a captação de informações produzidas nesses canais, para identificação das necessidades de informações relativas aos clientes, resultando na confiabilidade em relação ao desenvolvimento da empresa, a fim de almejar o melhor resultado na qualidade dos serviços prestados e das decisões a serem tomadas.

As informações produzidas nas organizações devem ser analisadas e pensadas ultrapassando o seu suporte informacional. Davenport (2001, p.15) apud Fernandes (2013, p.18) afirma que "[...] à medida que a informação se torna mais e mais importante, precisamos pensar além das máquinas." Para tal ação acontecer, a gestão da informação deverá ser desenvolvida a fim de estar disponível para a tomada de decisão.

Partindo de tais observações, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: qual a influência das informações geradas no Serviço de Atendimento ao Cliente para o processo de tomada de decisão na Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas? Neste sentido, delimitou-se como objetivo geral: Analisar o fluxo informacional do Serviço de Atendimento cliente na Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas para o Processo de Tomada de Decisão. Para tanto, foram definidos os seguintes objetivos específicos: identificar as informações geradas pelo SAC; verificar as informações recorrentes no SAC que impactam no resultado organizacional; e mapear o fluxo de informação do SAC relacionado aos processos organizacionais.

Segundo Aguiar (2006, p.79) "a sobrevivência das empresas depende de sua capacidade de atender as necessidades dos clientes". Tal afirmação demonstra a necessidade de promover mudanças rápidas, para atender as necessidades dos clientes, e assim, desenvolver novos e diversificados produtos e serviço ou melhorar os produtos já comercializados pela empresa. Neste sentido, sua qualidade reside no fator de estar adequada a necessidade do cliente e assegurar as especificações negociadas com os esses.

O Cliente neste contexto é um sujeito de análise e monitoramento, por meio das informações geradas pelos clientes, a empresa poderá obter a melhoria contínua nos processos e serviçose corrigir todas as possíveis falhas que possam existir no processo.A partir do SAC, a informação pode ser gerenciada para a otimização do processo decisório, solução de problemas, eliminação de despesas com indenizações, eliminação de situações que podem manchar a imagem da empresa e também eliminar as barreiras na comunicação entre a

empresa e o cliente, transformando-se em ativo estratégico para o desempenho organizacional.

A relevância de cunho acadêmico reside no fato de ser uma temática pouco explorada referente às Ciências Contábeis, no que diz respeito às informações produzidas nesses canais que podem contribuir com a gestão estratégica do SAC. A justificativa científica deste estudo refere-se ao fato de que pesquisar e apresentar um artigo quanto ao fluxo de informação gerado no SAC pode promover a elaboração de uma importante contribuição de conhecimento científico, uma vez que permitirá outros estudos aprofundar sua base teórica, especificamente no campo da controladoria, no que se refere à melhoria contínua onde a performance Industrial tem um elo significativo no que diz respeito a otimização dos processos, buscando alternativas para o alcance da excelência que atendam as expectativas da empresa, acionistas e os clientes.

O segmento metodológico adotado é inicialmente a pesquisa bibliográfica dialogamos com Beal (2008); et al (2013); Padoveze(2015), entre outros. Posteriormente, mediante estudo de caso houve coleta de dados, entrevistas, tabulação dos resultados, foi utilizado o sistema *BizagiProcessModeler*para mapeamento dos processos do SAC via internet,em seguida gráficos para as análises, ferramentas da qualidade lista de verificação e Pareto.

O referido artigo divide-se em três etapas, a primeira é a Introdução que consta de uma breve apresentação do trabalho como um todo. A Segunda etapa é desenvolvimento no qual apresentamos a base teórica e análise dos resultados. Por fim, as considerações finais.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO E METODOLÓGICO

O canal de informações é de relevância considerável para as organizações empresariais e auxilia no direcionamento dos processos. A tomada de decisão encontra-se relacionada com o desempenho organizacional referente ao impacto do planejamento e acompanhamento das bases de dados que assegure a satisfação do consumidor e consequentemente aumento de receita sucesso no negócio.

Valentim (2010, p. 21) apud Fernandes (2013, p.43)afirma que:

> As ações organizacionais dependem de dados, informação e conhecimento pois é por meio delas que obtêm condições apropriadaspara o desenvolvimentode atividades / tarefas e tomada de decisão, mas o mais importante é que a ação produz 'novo' dado, informação e conhecimento, que reintegrará os fluxos de informação em um movimento contínuo e dinâmico. Desse modo, os ambientes e fluxos de

> informação se constituem em algo extremamente valioso, do ponto de vista estratégico, tático e operacional, para qualquer tipo de organização, em qualquer área de atuação.

Neste sentido, o sistema de gestão da informação está diretamente ligado a inovação de suas variáveis adequações, bem definidas para minimizar a não conformidade, e assim, otimizar os fluxos informacionais coletados como riscos ou oportunidade avaliando a detecção grau de criticidade do SAC. Conforme a afirmação Barbosa (2008, p.02) apud Fernandes (2013, p.35).

> Á medida que os ambientes profissionais e de negócios se tornam mais complexos e mutantes, a informação se transforma, indiscutivelmente uma arma capaz de garantir a devida antecipação e análise de tendências, bem como a capacidade de adaptação, de aprendizagem e de inovação.

Referente ao fluxo da informação é Barreto (2008, p. 1) apud Fernandes (2013, p.32) quem registra preocupação:

> O fluxo da informação e sua distribuição equitativa tem sido um sonho de diversos homens em diversas épocas. Desde a escrita o homem vem passando por proezas tecnológicas que tem mudado sua visão e sua relação com o mundo da informação.

Conforme o referidoautor, democratização no acesso a evolução humana tornou-se marcante para a informação. Seu conceito em processos ao longo dos anos é um fator de relevância para a competitividade das Empresas.

Houve o volume significativo das informações no mundo de negócios criando o universo de informação. Na visão de Valentim (2010, p. 13) apud Fernandes (2013, p.37) “a informação ocorre naturalmente nos ambientes organizacionais “. Significa que base de dados ocorre por etapas estratégico, tático e operacional assumindo finalidades bem definidas.

Os níveis hierárquicos e os ambientes organizacionais evidenciam os fluxos informacionais. Na visão de Valentim (2010, p.01)apud Fernandes (2013, p.38) “São reflexos naturais dos ambientes ao qual pertencem, tanto em relação ao conteúdo quanto em relação à forma”. Segundo a autora advêm melhoria continua nos processos.Deste modo os desempenhos organizacionais das entidades com a busca de informação necessitam atender as necessidades dos clientes, tendo uma visão de fidelização no consumo de bens ou de serviços.

As informações do ambiente informacional são ações construídas em curto, médio e longo prazo são responsáveis pela interação cliente empresa identificando as necessidades encontradas pelos clientes com a finalidade em atacar os problemas detectados.

Para leis das informações, existe um gerenciamento a ser avaliado. Conforme apresentado no quadro 01.

1ª LEI	A INFORMAÇÃO É INFINITAMENTE COMPARTILHÁVEL	Seu compartilhamento proporciona o uso por inúmeras pessoas sem que seja consumida nesse processo. Pode ser utilizada tanto pelo público interno como externo.
2ª LEI	O VALOR DA INFORMAÇÃO AUMENTA COM O USO	Quanto mais utilizada, maior o valor a ela associado.
3ª LEI	A INFORMAÇÃO É PERECÍVEL	A informação perde parte do seu valor potencial à medida que o tempo passa.
4ª LEI	O VALOR DA INFORMAÇÃO AUMENTA COM A PRECISÃO	Quanto mais precisa for uma informação, mais útil ela é por tanto mais valiosa se torna.
5ª LEI	O VALOR DA INFORMAÇÃO AUMENTA QUANDO HÁ COMBINAÇÃO DE INFORMAÇÕES	Quanto mais integrada estiver a informação, maior seu valor potencial dentro das organizações, proporcionando uma visão sistemática dos processos.
6ª LEI	MAIS INFORMAÇÃO NÃO É NECESSÁRIAMENTE MELHOR	A quantidade de informações excessivas reduz o seu valor, pois dificulta a capacidade de processamento. A sobrecarga de informação é prejudicial ao desempenho organizacional
7ª LEI	A INFORMAÇÃO SE MULTIPLICA	A informação é dotada da propriedade de multiplicação por operações de síntese, análise e combinação. Seu valor pode ser potencializado pelas oportunidades de reciclagem e uso de novas situações.

Quadro 01-Leis da Informação
Fonte: Adaptado de Fernandes (2013, p.36-37).

As leis de Informação refletem no gerenciamento das informações no ambiente organizacional a base da dinâmica dos processos produtivos e organizacionais há uma correlação da capacidade de inovação e credibilidade dos usuários.

2.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

2.1.1 Tipo de pesquisa

A pesquisa quanto aos objetivos classifica-se em descritiva, pois almeja a análise do fluxo de informação do SAC, com a finalidade evidenciar o processo, desde a necessidade até o uso da informação. Quanto à natureza dos dados classifica-se como. Quanti-qualitativa, pois

busca analisa ras informações geradas no SAC, além disso, vale-se de númerospara o desenvolvimento da análise.Onde a pesquisa Quantitativa traduz em números, análises dos dados e, posteriormente, almejando conclusões. Tendo como objetivo apuração das opiniões, evidências dos entrevistados com a eficácia nos resultados. A pesquisa qualitativa, possui finalidade em conseguir dados voltados para compreender ponto de vista dos entrevistados.

Quanto aos procedimentos, adotou-se o estudo de caso, considerando o SAC na Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas/PB como o elemento principal, na análise do fluxo informacional. O método do estudo de caso visa a realidade na busca de solução de um problema determinado, uma estratégia com grande amplitude de controle sobre os eventos estudados.

O objeto de estudo é o SAC localizado a Fazenda Caldeirão S/N Santa Rita - PB,por se tratar de uma indústria de bebidas, odestinatário dos produtos será o cliente, uma parcela significativa do negócio, logo após observar com criticidade o fluxo de informação referente patrimônio e a sociedade.

2.1.2 Técnicas de pesquisa utilizadas no trabalho

A Técnica de pesquisa é uma ferramenta utilizada para obtenção dos resultados, é adotada no processo de indagação desejando atingir conhecimentos estruturados e assegurados. Segundo Severino (2007, p.124-125) as técnicas de pesquisa são as seguintes: documentação, entrevista, entrevista não – diretivas, entrevistas estruturadas, história de vida, observação e questionário.

No referido estudo de caso foram utilizadas as seguintes técnicas: entrevista Semi–estruturada onde foram coletadas informações sobre o SAC, com pesquisa documental, sistematização de dados onde o pesquisador do estudo realizou análise técnica assim utilizada para validar as informações coletadas nas entrevistas.

No SAC, analisar os clientes é primordial a pontualidade no atendimento a compreensão e respeito, ser ágil em atenderas suas necessidades, e saber ouvi-los. Encantar o consumidor produzindo o serviço além da expectativa, ter a interação com o cliente ao demonstrar interesse, prestar atenção as suas necessidades, voltar-se a ele para não gerar situações que comprometam os resultados empresariais quer sejam de qualidade na prestação de serviços, quer sejam financeiros.

No sistema de atendimento ao cliente utilizando o Planejamento, desenvolvimento, checagem e ação – PDCA de rotina, para almejar melhoria continua nos processos organizacionais. No planejamento definição do perfil do profissional em atender, indicadores de atendimento e fluxograma. No desenvolver formação do profissional de atendimento. No checar o padrão no atender através cliente oculto, grupos de clientes, pesquisa com clientes e tratamento das reclamações. No agir tratativa das falhas, implementação de melhoria, ataque de problemas.

O mapeamento das necessidades informacionais dos grupos e indivíduos que integram a organização torna-se passo fundamental na utilidade da informação. O mapeamento sugere planejar com eficácia desenvolvimento em tecnologia das informações, a adaptação da informação assegura os potenciais contínuo a almejar a melhor forma em apresentar dados valiosos para os clientes. A respeito da informação torna-se essencial a implementação de estratégia com variáveis internas onde insere a organização os devidos responsáveis pela estratégia identificando assim os pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades e as circunstâncias de fatores que devem considerar para a tomada de decisão, promovendo mudanças estrutural nos processos organizacionais, para a sobrevivência e crescimento da organização.

Percebe-se que a informação é um dos recursos organizacionais que necessitam de gerenciamento, algumas empresas já adquiriram consciência do seu valor e a necessidade de administrá-la como um ativo com alto potencial de geração de valor para o negócio. Conforme Davenport (2001, p.69) a estratégia dá-se por meio de escolhas, pois nenhuma organização pode dedicar a mesma atenção a todos os dados que possui. Compartilhando o pensamento do citado autor, a avaliação do grau de relevância na informação é verificar as prioridades com relação às soluções propostas com eficácia nas metas organizacionais.

Na adaptação os esforços são concentrados em obter e propagar o fluxo informacional para agir como retaguarda da estratégia. Os potenciais continuo a almejar a melhor forma em apresentar dados valiosos para os clientes, no aspecto relacionados a distribuição da informação aos usuários permite que outros dados sejam acessados conforme sua necessidade contempla decisões explorando assim os canais informacionais, o uso da informação é uma das etapas importantes no processo da gestão da informação referente a sua segurança existe requisitos de acordo com a proteção dos dados coletados dentre os quais citam-se:

- ✓ Sigilo – não divulgação da informação;
- ✓ Integridade – há variações não autorizadas das informações;

- ✓ Autenticidade – garantir a fonte de informação atribuída;
- ✓ Disponibilidade – garantia das informações;
- ✓ Irretratabilidade da comunicação – acontece quando a informação é relacionada ao fluxo da informação.

Fonte: Adaptado de Beal (2007, p.52)

A informação compreende a matéria-prima para os gestores, ponto importante onde devemos buscar um nível em excelência com eficácia.Quando os objetivos são preestabelecidos e atingidos através dos esforços nas atividades ocasionando a eficiência, nos resultados obtidos nos sistemas de informações, entende-se como um dos recursos básicos da Entidade, tanto como capital empresarial, os recursos humanos, máquinas.

O sistema de informação apoia a gestão nas suas necessidades em avaliar o desempenho referente os processos informacionais, onde os sistemas de decisão devem ser dinâmicos e flexíveis.

> Na visão de Marchiori (2002) pode-se considerar gestão como o conjunto de processos que englobam atividades de planejamento, organização, direção, distribuições e controles de recursos, visando à racionalização e a efetividade de determinado sistema, produto ou serviço.

Compartilhando com o ponto de vista do referido autor, na gestão da informação das organizações devem saber que o conhecimento é o requisito importante quanto ao fracasso e sucesso nas tomadas de decisões, na abordagem e dimensão da qualidade devemos considerar alguns aspectos para se obter nos produtos.Funcionalidade – Identifica o funcionamento de um determinado produto;

- ✓ Confiabilidade - Quando o produto não deve apresentar problemas aos clientes;
- ✓ Usabilidade – Testar para o resultado almejar o resultado satisfatório.
- ✓ Eficiência – Satisfação do produto, pelo cliente;
- ✓ Manutenibilidade - Garantia de correções dos problemas;
- ✓ Portabilidade – Quando o produto permuta de ambiente e a operação alcança os resultados com satisfação.

Fonte: Adaptado de et al (2013, p.24)

2.1.3 Caracterização do ambiente de pesquisa e população (sujeitos) pesquisada

O ambiente de pesquisa é uma empresa pertencente ao grupo Edson Queiroz, surgiu no ano de 1967. A pedido da empresa utilizaremos uma nomenclatura fantasia, garantindo o

sigilo solicitado. Desta forma, que chamamos de Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas. A referida empresa é a maior indústria de águas do País. Com 41 fontes em 15 estados líder de mercado, abastecendo todas as regiões brasileiras com rigorosos padrões de engarrafamento através da certificação ISO 9001 através do BVQI – Bureau Veritas Quality Internacional, seus produtos Água Mineral- (Copo 200ml, PET 300ml,500ml,1,5L,10L e Policarbonato 20L), Refrigerantes- (PET 250ml e 2 L), *Citrus* nos sabores frutas cítricas, Acerola com Laranja, Uva, Manga e Frutas Tropicais. Na filial Santa Rita, ambiente do estudo, contempla 6 fontes gerando 450 empregos diretos. Possuem Políticas Básicas bem como, missão: "proporcionar momentos de prazer e bem-estar aos nossos consumidores através da venda e distribuição de alimentos e bebidas." Visão: atuar com excelência em performance de vendas e distribuição, crescendo o faturamento e elevando o EBITDA - Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização, gerando lucro e desenvolvimento contínuo de pessoas e processos. Valores: ligação clara entre negócio e pessoas. São eles: Ética; Verdade; Respeito; Senso de Equipe; Integração; Visão Empreendedora e Aprendizado Contínuo.



Figura 1 – Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas-PB Filial.
Fonte: Imagem disponibilizada pela plataforma digital, 2017.

PRECEITO	CONDIÇÃO	PRIMORDIALMENTE
Duração de Serviço	Mínimo 3 anos na gestão	Essencial
Prática	Organização e implementação de ações de melhoria contínua	Importante

Competência Administrativa	Utilização direta e indireta das informações do SAC.	Essencial

Quadro 02 –Critérios de Escolha pela Indústria Segmento Aguas Minerais e Bebidas Prontas
Fonte: Quadro elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

2.1.4 Recorte temporal

O período para realização da pesquisa ocorreu agosto a novembro de 2017.Houve a categorização das informações geradas pelo SAC. Por se tratar de um estudo de caso, é importante o aprofundamento ao atendimento do SAC com a finalidade de identificar as informações relevantes, para a compreensão e comparação com as demandas dos clientes. Por tanto, em conformidade com as causas, efeitos e melhorias, tal estudo obedeceu ao histórico dos anos 2015,2016 e 2017 em conclusão do 4° Trimestre. Coexistente exposto, foram realizados entrevista com os colaboradores, com objetivo de atender à análise do SAC no que se refere a sistematização das informações evidenciadas.

2.1.5 Coleta e Análise dos Dados

Nessa fase, as informações coletadas a partir das fontes de consulta foram devidamente consideradas segundo requisitos determinados, almejando realizar as análises com objetivos.

- ✓ **Período da realização:**30 dias.
- ✓ **Média duração da entrevista:**10 minutos
- ✓ **Entrevistados:**11 colaboradores.
- ✓ **Ferramentas utilizadas:** roteiro esquemático, via telefone fixo, via e-mail.
- ✓ **Termos considerados:** O conteúdo das falas, informações geradas através da experiência e prática profissional perante os resultados informacionais.
- ✓ **Descrição:**

As entrevistas foram realizadas com 11 funcionários, sendo 2 gerentes Comercial / Controle de Processos, 2 supervisores Comerciais, 2 supervisoras Métodos e Processos de sistema de gestão, 3 Encarregado Controle de Qualidade, 1 vendendo, 1 Auxiliar Administrativo Suporte Comercial. É relevante esclarecer o tempo escolhido para aplicar a entrevista levando em consideração o planejamento, havendo possibilidade de interromper por

motivos de necessidade do próprio entrevistado, sem comprometer em interromper o andamento determinado, foi esclarecido o tempo médio (aproximadamente dez minutos) que seria utilizado para aplicação da entrevista, acordado conforme suas disponibilidades de dia, horário e local para realização. No **Apêndice A** está o Termo de consentimento Livre Esclarecido (TCLE) indicando que suas respectivas identidades não seriam reveladas com todo o detalhadamente solicitando a participação ativa dos entrevistadores. No **Apêndice B** está o termo solicitando a colaboração para participar da entrevista referente à pesquisa nomeada Fluxo de informação no serviço de atendimento ao cliente. No **Apêndice C**está a entrevista com dez perguntas descritiva e optativa. Para a análise do material coletado, não foram realizados nenhum ajuste de ordem textual perante o roteiro, assim resultou a aplicação da entrevista, pois o objetivo é obter as informações do SAC compreendendo as demandas dos clientes.

Conforme mensurado por Guerra (2006, p.60) apud Fernandes (2013, p.80).

> As entrevistas devem ser marcadas com antecedência e o entrevistado deve ser avisado da duração média esperada. Não se deve esquecer as questões prévias a colocar no início da entrevista, tais como a explicitação do objeto do trabalho, a valorização do papel do entrevistado no fornecimento de informações considerando o seu estatuto de informador privilegiado, a duração e a licença para gravar, etc.".

O referido artigo utiliza para analisar o conteúdo três fases distintas são a pré – análise, a exploração do material, o tratamento dos resultados.

A pré – análise compreende a leitura flutuante servindo como norte para situar o pesquisador com a organização do material a ser utilizado durante toda a narrativa, a escolha do documento tem sua importância servindo como evidência dos conteúdos das falas durante a entrevista. A exploração do material compreende em analisar por categorização de análises, não havendo uniformidade nas análises padrão da sequência utilizada, não há adequação a categoria.Tratamento dos resultados iniciou com nominações de categorias de análises onde a escolha através de fontes de dados registrada pelo atendimento ao cliente.Posteriormente, desenvolvimento da fala do entrevistado com o documento analisado almeja a melhoria da gestão organizacional.

A escolha dos documentos compreende a busca dos documentos físicos que pudessem comprovar as narrativas apresentadas almejando, complementar os conteúdos das falas dos entrevistados, por fim, auxiliar o produto final das análises. Assim como esclarece Bardin (2009, p.122) apud Fernandes (2012, p.81) "o universo de documentos de análise pode ser

determinado a *priori*...ou então o objetivo é determinado e, por conseguinte, convém escolher o universo de documentos suscetíveis de fornecer informações sobre o problema levantado".

Os documentosque apresentam informações relevantes para o desenvolvimento do estudo são SAC de processos e serviços evidenciando o cumprimento dos prazos realizados com data de atendimento e data limite para o atendimento dos clientes.

Na preparação do material de acordo com Bardin (2009, p.126) apud Fernandes(2012, p.82) "antes da análise propriamente dita, o material reunido deve ser preparado.Trata-se de uma preparação, eventualmente, de uma preparação formal...". A referida fase é a junção das falas por assunto, consequentemente subsidiou a exploração do material contribuindo para a análise.

A exploração do material compreende as perguntas subjetivas exigindo definição de categoria e perguntas optativas com coletas de dados para a investigação do objeto de estudo o SAC. O tratamento iniciou com determinação de categorias para a análise, que presidiu todo o processo de interpretação dos assuntos coletados.

A determinação das categorias foi realizada a partir das falas dos entrevistados referente as informações no processo de atendimento ao cliente do SAC. Posteriormente, foi desenvolvida correlação das falas dos entrevistados da pesquisa com os documentos utilizado para a análise, o que facilitou a confirmação das informações apresentadas para o desenvolvimento do estudo de caso, no que se refere à aplicação das informações geradas pelo sistema SAC.

Ao atribuir a categorização Bardin (2009, p.145) apud Fernandes (2012, p.83) certifica que:

> É uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamentos segundo o gênero (analogia) com os critérios previamente definidos. As categorias são rubricas ou classes, as quais reúnem um grupo de elementos (unidades de registro, no caso da análise do conteúdo) sob o título genérico, agrupamento esse efetuado em razão das características comuns destes elementos.

O conjunto das narrativas dos dois níveis pesquisados viabiliza a visão sistêmica do conteúdo das falas discernimento das informações conquistadas no processo de investigação. As falas foram compiladas seguindo a avaliação do pertencimento, ou seja, foram colocadas nas categorias pelo qual a pertencem. A fase seguinte compreendeu no esclarecimento das narrativas apresentadas.

Todas as fases citadas foram norteadas por Bardin (2009) apud Fernandes (2012, p.84) resultando na aplicação da análise do conteúdo. Preparação do material, escolha dos

documentos, exploração do material com agrupamentos das falas, definições de categorias de análise. Tratamento e interpretação temos a determinação das categorias de análise, análise dos documentos e análise da interpretação das entrevistas.

2.1.6 Resultados

A missão do SAC na Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontasé prestar um atendimento de excelência aos clientes e gerar aos gestores informações que permitam tomadas de decisões sobre produtos, qualidade e serviços prestados aos clientes.Verificou-se que a empresa mensura a avaliação que os clientes atribuem aos seus produtosno Serviço de Atendimento ao cliente -possui indicadores de satisfação quanto aos atendimentos realizados e consolidação dos indicadores do SAC de forma regional. O papel do SAC é, demonstrar atendimento de excelência aos clientes. No que se refere ao desempenho da empresa, é atribuída a "meta de desempenho SAC" em relação ao tempo de atendimento, esse item de controle apontou 80 % das ocorrências foram atendidas dentro do prazo, o que pode proporcionar a satisfação no cliente em solucionar a sua demanda mesmo que de forma parcial. O sentido da meta quanto maior, melhor conforme as etapasseguintes.

- ✓ Etapa 1- consulta no sistema *E-Business Suíte* (EBS) para verificar o cadastro do cliente através do n° do telefone. Estratificando a referida etapa caso o cliente esteja cadastrado, realiza o registro da ocorrência de acordo com o sistema via e-mail para os responsáveis realizar as tratativas do problema. Caso esteja cadastrado, realiza o cadastro e em seguida registra a ocorrência no EBS.
- ✓ Etapa 2- durante o atendimento conseguir o máximo de informações sobre o ocorrido demonstrando interesse pela situação apresentada.
- ✓ Etapa 3- analisar a solicitação do cliente aplicando como procedente ao registro de ocorrência evidenciando o período anterior através das tratativas. Caso não proceder ao SAC, no primeiro contato registra o chamado de atendimento em seguida encerrar. Se a solicitação, for procedente segue o fluxo das etapas do SAC.
- ✓ Etapa 4- finalizar o atendimento informando ao cliente o nº do protocolo que foi gerado pelo sistema EBS e o prazo para o atendimento.

- ✓ Etapa 5- quando a reclamação a princípio via for realizada pelas redes sociais a resposta ao cliente ocorrerá onde originou a reclamação.
- ✓ Etapa 6-o departamento comercial e departamento controle de qualidade e processos recebe o registro da ocorrência automaticamente, e assim efetua o contato com o cliente com *deadline* em até 5º dia útil de cada mês.
- ✓ Etapa 7- diariamente gera-se um relatório no *BusinessIntelligence*(BI) sinalizando as ocorrências pendentes, quando ultrapassa o prazo 5º dia útil.
- ✓ Etapa 8 - no cotidiano das atividades do SAC é elaborado via BI um relatório alertando as filiais regionais sobre as ocorrências próximas a vencer.

O indicador de 'eficiência"apontou para 80% de respostas positivadas aos pós atendimentos realizados durante o mês.

- ✓ Período 1- semanalmente cumpre-se os pós atendimentos marcados pelas respectivas filiais com o objetivo da resolução no período vigente, em seguida estratifica-se em sub etapas para a conclusão do processo.
- ✓ A 1º sub etapa- o cliente informa a sua satisfação com recebimento atendido no período vigente.
- ✓ A 2 º sub etapa- quando o mesmo comunica sua insatisfação em algum ponto formalizado por e-mail onde o gestor tomará as devidas providências seguindo o processo do SAC.
- ✓ A 3º sub etapa- o cliente informa que não recebeu atendimento apesar do sistema EBS, demonstrar ao contrário que é formalizado o e-mail para os gestores das áreas responsáveis, devendo este referido atendimento ser finalizado no próximo dia útil.

A ferramenta, utilizada para mapear o fluxo informacional do Atendimento ao cliente encontra-se detalhado através do *BizagiProcessModeler*, programa escolhido pela facilidade no manuseio, visualização na totalidade dos processos identificando as informações geradas pelo SAC seu mapeamento do fluxo durante o processo proporcionando estratégia para a gestão organizacional. A ferramenta é assim apresentada segundo a plataforma digital Baixaki (BizagiProcessModeler)[3].

A figura 2 apresenta o mapeamento do SAC via internet, tal mapeamento é relevante, uma vez que fornece a visão sistêmica de todo o processo de atendimento ao cliente via SAC o que posteriormente pode proporcionar a melhoria do processo, na oferta de melhores

[3]Disponível em: <http://www.baixaki.com.br/download/bizagi-modeler.htm> Acesso em 05 nov.2017.

serviços a serem ofertados,ao gerar credibilidade nas ações executadas pela empresa em relação aos seus clientes ou mesmo corrigir possíveis falhas que possam existir no processo, falhas essas que além de manchar a imagem da empresa, pode trazer como consequências: penalidades para empresa no que se refere ao pagamento de indenização o que pode provocar resultado financeiro desfavorável.

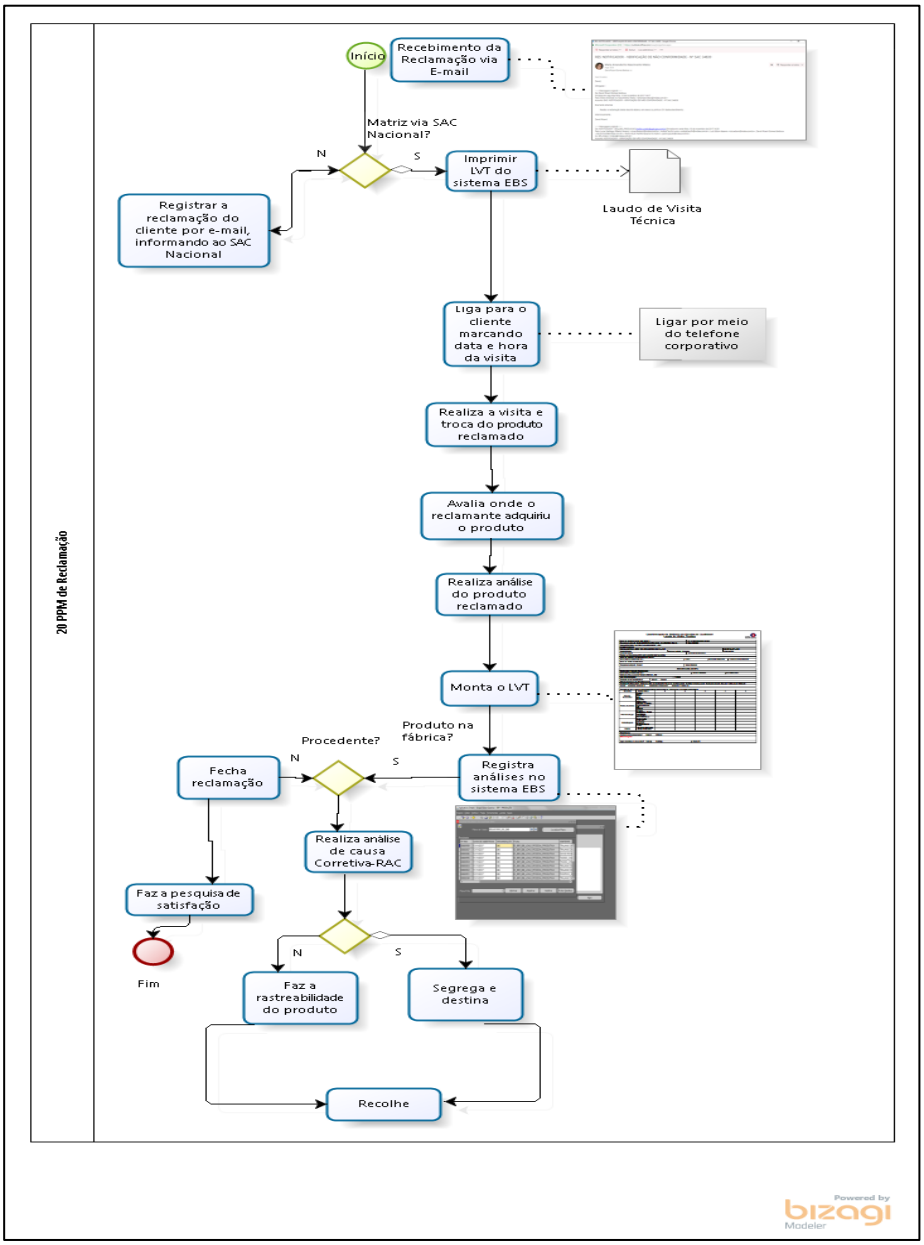


Figura 2 - Mapeamento do SAC *via internet*
Fonte: Elaboração própria, 2017.

CRITICIDADE	PROCESSOS
1º Criticidade:	Realizar o recebimento da reclamação através do SAC Nacional ou por telefone diretamente com o cliente.

2º Criticidade:	Caso um cliente ligue diretamente para filial produtora, devemos pegar todas suas informações: Nome, endereço, telefone de contato, motivo da reclamação, quantidade e o nome do produto reclamado e enviar estas informações via e-mail para cadastro no SAC Nacional.
3º Criticidade:	Após obter todas as informações do cliente que realizou a reclamação, fazer o preenchimento do Laudo de Visita técnica.
4º Criticidade:	O responsável do SAC na filial deve ligar para o cliente marcando a data e a hora para a realização da visita.
5º Criticidade:	Após a confirmação da data e hora, requisitar um carro com o setor de Transporte/ Frota da filial e realizar a respectiva visita ao cliente.
6º Criticidade:	Durante a visita perguntar ao cliente onde ele comprou o produto oriundo da reclamação e realizar uma visita no estabelecimento, afim de verificar suas condições de estocagem.
7º Criticidade:	Quando o produto reclamado der entrada no laboratório, comercial e logística cada departamento realizar todas as análises referente a reclamação do cliente.
8º Criticidade:	Quando requisitado o laboratório tiver todos os resultados das análises do produto reclamado, montar o laudo e enviar para aprovação junto ao Gerente de Qualidade, após aprovação enviar para o solicitante.
9º Criticidade:	Registrar todos os resultados das análises no sistema EBS.
10º Criticidade:	Caso SIM, realizar análises do processo através de um plano de análises de causa, caso seja ultrapassada a meta mensal de reclamações, se NÃO, fechar a reclamação no sistema EBS.
11º Criticidade:	O SAC Nacional realizará uma pesquisa de satisfação junto com o cliente.
12º Criticidade:	Se for verificado o problema e o produto estiver na fábrica o mesmo deve ser segregado, analisado e destinado. Caso o produto estiver fora da fábrica o mesmo deve ser recolhido, segregado e destinado.

Quadro 03- Etapas das atividades críticas do processo referente ao fluxograma Satisfação do Cliente com objetivo 20 PPM (Partes por milhão de unidades) de reclamação.
Fonte: Elaboração própria, 2017.

A “Lista de verificação”, um formulário pelo qual foi elaborado mediante as perguntas realizadas na entrevista de modo que os dados fossem coletados de forma práticae concisa.Noquadro 04, verifica-se das perguntas, entrevistados e respostas, com as nomenclaturas, de R (recorrente), MR (muito recorrente), PI (pedido de informação), N (não), S (sim). Por tanto analisa a frequência das respostas referente a nomenclatura citada em seguida cada resposta é medida por meio da Ferramenta de Pareto.

LISTA DE VERIFICAÇÃO													
TEMA:	**FLUXO DE INFORMAÇÃO NO SERVIÇO DE ATENDIMENTO AO CLIENTE: INDÚSTRIA SEGMENTO ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS PRONTAS.**												
Tipos de perguntas		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**Total de Pessoas**
1	Como você identifica as informações geradas pelo SAC?		MR		MR	MR	MR	MR			MR	MR	**7**
		R		R					R	R			**4**
2	Como você avalia a oferta de prestações de serviços do SAC em relação as demandas de clientes?	MR	MR	MR	MR	MR		MR					**6**
							R		R	R	R	R	**5**
3	Em relação as demandas do SAC qual a mais recorrente: elogio, reclamação, sugestão, pedido de informação.	R	R	R	R	R		R	R			R	**8**
							PI			PI	PI		**3**
4	Aos prazos de *feed back* aos clientes estão sendo cumpridos?			S	S	S	S	S	S	S	S	S	**9**
		N	N										**2**
5	As críticas apresentadas pelos clientes são divulgadas entre os colaboradores?	N	N	N	N	N	N	N		N	N	N	**10**
									S				**1**
6	As informações geradas pelo SAC são divulgadas entre os colaboradores?	N	N	N	N	N		N		N	N	N	**9**
							S		S				**2**
7	Você tem conhecimento de alguma ação da gestão que foi realizada a partir das informações do SAC?		S	S	S	S			S	S		S	**7**
		N					N	N			N		**4**

Quadro 04 – Ferramenta da Qualidade análise da entrevista
Fonte: Quadro elaborado pela autora. João Pessoa, 2017.

O quadro 04 reporta a lista de verificação, apresenta opiniões dos entrevistados para aprimoramento do estudo de caso. Os percentuais apresentados referem-se as respostas mais recorrentes em relação aos entrevistados.

PARETO						
PERGUNTAS	**QUANT.**		**% TOTAL**		**% ACUMULADO**	
Como você avalia a oferta de prestações de serviços do SAC em relação as demandas dos clientes?	6	5	11%	9%	**11%**	**9%**
Como você identifica as informações geradas pelo SAC?	7	4	13%	7%	**23%**	**16%**
Você tem conhecimento de alguma ação da gestão que foi realizada?	7	4	13%	7%	**36%**	**23%**
Em relação as demandas do SAC qual a mais recorrente: E / R / S/ PI?	8	3	14%	5%	**50%**	**29%**

Aos prazos de *feed back*aos clientes estão sendo cumpridos?	9	2	16%	4%	**66%**	**32%**
As informações geradas pelo SAC são divulgadas entre os colaboradores?	9	2	16%	4%	**82%**	**36%**
As críticas apresentadas pelos clientes são divulgadas entre os colaboradores?	10	1	18%	2%	**100%**	**38%**

Quadro 05 – Pareto Análise da Entrevista
Fonte: Quadro Elaborado pela autora. João Pessoa,2017.

De acordo com o quadro 05 foi possível identificar que no sentido decrescente a proporcionalidade das questões optativas. Onde foi evidenciada a pergunta em maior quantidade.As críticas apresentadas pelos clientes são divulgadas entre os colaboradores? Mais pontual no que diz respeito a demais questõesconforme o Pareto evidência no gráfico, pois prioriza problemas ou causas relevantes ao SAC.

Rotondaro (2005) apud Oliveira, Souza (2015, p.8) O gráfico de Pareto "é um diagrama que apresenta itens e a classe na ordem de números de ocorrências, apresentando a soma total acumulada". Tal afirmação análise os tipos defeitos que devem ser atacados, verificando as curvas dos gráficos e as porcentagens acumuladas.

O gráfico de pareto, mostra com clareza os maiores problemas, ou seja, prioriza o que deve ser atacado no processo.

Para esclarecer a fala dos entrevistados, foram evidenciados questionamentos abertos com o intuito de identificar opiniões perante as experiências vivenciadas através do SAC, mantendo o sigilo em relação aos respondentes foi adotado a letra "M ", a título instrutivo. Conforme observado nos quadros 7, 8 e 9.

Entrevistados	De que forma o indicador relativo ao SAC pode refletir nos resultados empresariais?	Quantidades de comentários equivalentes
M1 (DCO); M10(DCO); M8(DPS); M9(DPS); M11(DCO).	O indicador do SAC, serve como o farol para a confiabilidade dos nossos produtos gerando baixo índice de reclamação e consequentemente aumento nas vendas aferindo o faturamento.	5
M 2(DPS); M 3(DCO); M 4(DCO).	O cliente é a razão do negócio, serve como pilar ao processo produtivo para que seja trabalhado preventivamente as possíveis não conformidades melhorando continuamente a qualidade dos produtos.	3
M5(CSQ); M6(CSQ); M7(DPS).	Refletindo ao longo prazo, indicando a satisfação e insatisfação do cliente.	3

Quadro 06–Resposta a questão 4
Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

O indicador do SAC, é relevante na eficácia estabelecida em metas e indicadores a ser cumpridos. Pois indica a gestão á vista dos resultados, servindo assim como termômetro de desempenho para melhoria contínua nos processos e satisfação dos clientes.

Entrevistados	Qual o prazo de *Feed back*(respostas) aos clientes?	Quantidades de comentários equivalentes
M1(DCO); M2(DPS); M3(DCO); M4(DCO); M5(CSQ); M9(DPS); M10(DCO); M11(DCO).	5º Dia útil.	8
M7(DPS); M8(DPS).	Máximo 24 horas.	2
M6(CSQ).	Máximo 48 horas.	1

Quadro 07 – Resposta a questão 5
Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

O *DeadLine*, importante na organização pois demonstra disciplina referente ao *feed back* com o cliente.

Entrevistados	Você considera importante para a tomada de decisão as informações geradas pelo SAC?	Quantidades de comentários equivalentes
M1(DCO); M5(CSQ)	Sim, pois permite a melhoria dos nossos produtos	2
M2(DPS); M4(DCO); M6 (CSQ).	Sim, realiza a oportunidades de melhorias continua para a Empresa	3
M3(DCO); M11(DCO); M9(DPS); M10(DCO).	Sim, com base nas informações se consegue obter indicativos de falhas recorrentes com o Empoderamento nos processos	4
M7(DPS); M8 (DPS).	Sim, SAC é a linha direta entre a Empresa	2

Quadro 08– Resposta a questão 10
Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

A tomada de decisão, referente as informações do SAC, reflete nos resultados da Entidade ocasionando impacto positivos através da meta alcançada e negativo com as não conformidades dos produtos aferindo as receitas fabril.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Objetivo do estudo foi. Analisar o fluxo informacional do Serviço de Atendimento cliente na Indústria Segmento Águas Minerais e Bebidas Prontas para o Processo de Tomada de Decisão, foi devidamente atendido.

Na controladoria, referente a Ciências Contábeis é gerada informação por excelência que permite a Entidade tomar decisão para otimizar resultados esperados. Através da melhoria das informações fornecida com rapidez e precisão estimulando interação entre a gestão organizacional. A justificativa do referido estudo demonstra a contribuição para a gestão estratégica do atendimento ao cliente razão de existir da Empresa. Com desenvolvimento dos processos contribuindo no acompanhamento de indicadores e suas respectivas atividades.

Limitações do estudo: informação estratégica da empresa referente a indenização não pôde ser fornecida questão de sigilo da Empresa.

Verificou-se que a informaçãoé a direção de todo ser humano através de suas ações, no nível pessoal e no ambiente organizacional ocasionando resultados econômicos e sociais. Da análise, sobre o que foi demonstrado seja a partir de gráficos, ferramentas da qualidade ou entrevistas, interliga-se a teoria para fundamentar o estudo, finalizando o sistema SAC corporativo. Verificando a proporção da Entidade analisada, existe carência de divulgação referente as críticas apresentadas pelos clientes onde todos os colaboradores não obtêm informações no que diz respeito ao atendimento do cliente.

Nas narrativas apresentadas pelos entrevistados identifica-se a autonomia e responsabilidade profissional em atender os clientes no tempo hábil 5° dia útil mensal. Fato que incorpora o processo, referenciando osindicadores de desempenho e eficiência as reflexões nos resultados empresariaisatravés da satisfação e insatisfação dos clientes com relevância para a tomada de decisões organizacionais. A relevância das informações do SAC para a gestão observa como ponto de melhoria referente a sugestão, pedido de informação, reclamação e elogios. Ao identificar as causas raízes das demandas, o SAC fornece possibilidade em ações estratégicas, resultando em reduçãode custos nas operações. Durante o processo das entrevistas foram mostrados os motivos mais recorrentes das demandas apresentadas pelos clientes, os quais foram mencionadasas críticasapresentada pelos clientes,as informações divulgadas entre os colaboradores.Observou-se algumas lacunas referente ao processo, no que diz respeito a própria falta de comunicação entre a empresa e os colaboradores, fator preponderante nos resultados, dificultando o atingimento das metas estabelecidas na organização.

O SAC se mostra como ferramenta importante para o negócio bem como a gestão. Avalia-se as ações gerenciais para a melhoria continua nos processos ao fluxograma de satisfação mapeando via *internet,* sobretudo o de médio a longo prazo evidenciando todo o planejamento, desenvolvimento, checagem e ação corretiva - PDCA do SAC. Almejando possibilidades para possíveis estudos referente aosTOPs 10 dos produtos reclamados, sugerimos pesquisas detectando a procedência de todas as análises críticas para possíveis não conformidades dos processosno início começa pela matéria-prima e finalizando no faturamento consequentemente com a aquisições de receitas.

Pode-se considerar, enfim, que o SAC faz parte das organizações, emdiversos níveis captando informações dos ambientes interno e externo, onde impacta nos resultados Empresariais.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Silvio. ***Integração das Ferramentas da Qualidade ao PDCA e ao Programa seisSigma.*** Nova Linha: INDG Tecnologia e Serviços Ltda. Volume 1,2006.

BEAL, Adriana. ***Gestão estratégia da informação: como transformar a informação em fatores de crescimento e de alto desempenho nas organizações.*** São Paulo: Atlas,2007.

BizagiProcessModeler, ***organize suas ideias e informações em diagrama ou fluxogramas usando uma ferramenta robusta e eficaz.***Disponível em:http://www.baixaki.com.br/download/bizagi-modeler.htm. Acesso em: 05 nov.2017.

COSTA, Ivanir, MOLLO, Mario Neto,OLIVEIRA, Pedro Luiz de Costa Neto, LOPES, Jarbas Cardoso Júnior***. Qualidade em tecnologia da informação: conceitos de qualidade nos processos, produtos, normas, modelos e testes de software no apoio ás estratégiasempresariais.*** São Paulo: Atlas,2013.

FERNANDES, Tatiana Falcão de Souza***. Fluxo informacional em canais de atendimento aocliente: estudo de caso nos correios da Paraíba***- João Pessoa 2013. 154:il. 18 p.

FIALHO, José Tarciso – NEUBAUER FILHO, Airton – EADCON.***O Estudo de casodirigido comum metodologia de pesquisa para a educação à distância (EAD)***,2008.Disponível em:<http://www.pucpr.br/eventos/educere/educere2008/anais/pdf/644_503.pdf>Acesso em: 05 nov.2017.

LIMA, João Paulo Cavalcante, POMPA, Maria Tereza Antunes, RIBEIRO, Octavio de Mendonça Neto, PELEIAS, Ivam Ricardo. ***Estudos de caso e sua aplicação: Proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade***. Revista de Contabilidade e Organizações, volume, 6 n.14 (2012) p.127-144. Disponível em:<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.revistas.usp.br/rco/article/viewFile/45403/49015&gws_rd=cr&dcr=0&ei=Kjj9WZr5H8ubwgSOiqvwDQ>. Acesso em: 04/11/2017.

LINS, Albanita de Oliveira, SEVERINO, Antônio Joaquim.***Técnicas de Pesquisa***. Disponívelem:<http://almetodob7.blogspot.com.br/2011/05/severino-antonio-joaquim.html>. Acesso em: 07 nov.2017.SEVERENO, Antônio Joaquim. Metodologia do trabalho cientifico.23.ed.rev.e atual. SãoPaulo:cortez,2007.

OLIVEIRA,Jailson, SOUZA, João Felipe. ***Congresso Nacional de Excelência em Gestão: Alavancagem do tempo efetivo de produção por meio da redução dos fatores deindisponibilidade de***

máquinas gestão estratégica de riscos.Disponível em: <http://www.inovarse.org/sites/default/files/T_15_155.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. ***Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise.*** 7.ed.-São Paulo: Atlas,2015.

ESTUDO DAS LIMITAÇÕES NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO TCC: PERSPECTIVA DOS DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP-TURMA 2017.2

Danúzia Dantas de Queiroga Carvalho[1]
Tatiana Falcão de Souza Fernandes[2]

RESUMO: Este trabalho tem como objetivo analisar as limitações no processo de elaboração do TCC na perspectiva dos discentes do curso de Ciências Contábeis do IESP. O (a) aluno (a) da graduação convive até o último período com uma série de exigências para sua formação profissional. No final do curso terá que redigir um TCC para obtenção de grau. Dessa forma, para a construção deste artigo foi realizado planejamento, pesquisa e estudo, neutralizando possíveis objeções ao longo desta elaboração. Para entender esse processo foi feita uma pesquisa bibliográfica, classificada como descritiva de natureza qualitativa do tipo de um estudo de caso. Os resultados demonstraram muitas dificuldades por parte dos discentes no processo de elaboração do trabalho final quanto às normas ABNT e a disciplina de TCC ministrada em apenas um semestre, foi um fator apontando como problemático, uma vez que se apresenta como insuficiente para que sejam absorvidose colocados em prática esses procedimentos metodológicos para a defesa do TCC.
PALAVRAS-CHAVE: Trabalho de conclusão de curso. Ciências Contábeis. ABNT. Normatização Técnica.

ABSTRACT: This paper aims to analyze the limitations in the process of elaboration of the CBT from the perspective of the students of the course of Accounting Sciences of the IESP.The student of the graduation coexists until the last period with a series of requirements for his professional formation. At the end of the course you will have to write a CBT to obtain a degree.Thus, for the construction of this article was carried out planning, research and study, neutralizing possible objections throughout this elaboration. In order to understand this process, a bibliographic research was conducted, classified as qualitative descriptive of the type of a case study.The results showed a great deal of difficulty among students in the process of elaborating the final work on ABNT norms and the discipline of CBT taught in only one semester was a problematic factor, since it is insufficient to be absorbed and put into practice these methodological procedures for the defense of CBT.
KEYWORDS: Completion of course work. Accounting Sciences. ABNT. Technical Normatization.

1 INTRODUÇÃO

O Trabalho de Conclusão do Curso (TCC)é um trabalho acadêmico, de caráter obrigatório e instrumento de avaliação final de um curso superior. Esse é concluído no último período de curso, sendo a última atividade desenvolvida pelo discente e o começo de uma vida profissional.O TCC pode submeter mais do que uma simples avaliação do aluno, servirá como um norte para o futuro, apresentando resultados essenciais de uma pesquisa realizada de

[1] Graduandado Curso de Ciências Contábeis no Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP. E-mail: danuziaqueiroga@gmail.com
[2] Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, no ano de 2003 a 2007,pela Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, Mestrado em Ciências da Informação, no ano 2011 a 2013, pela Universidade Federal da Paraíba, Especialização em Avaliação Econômico Financeira e Empresarial, no ano 2008 a 2009, pela Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP. E-mail: tatianafalc@gmail.com.

acordo com o método científico, adequado ao sujeito de pesquisa, submetido a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).O TCC pode ser desenvolvido em diversas modalidades, dentre as quais se destaca o artigo científico e a monografia. Para Lintz(2000, p.21)“monografia é um documento técnico-científico, que, por escrito, expõe a reconstrução racional e lógica deum único tema”.

O TCC não é finalizado ao término da sua construção, não se resume a escrita, apresentação e arguição. Esse processo é o caminho que alimenta as reformulações do conhecimento.Em seu desenvolvimento surgem algumas limitações, onde o aprendizado é construído pela sua elaboração, essas são consequências do baixo incentivo à prática de leitura eprodução textual.Ao longo do ensino acadêmico, diante das limitações encontradas e do prazo para sua conclusão, o aluno encontrará saídas que o ajudarão a passar por essa etapa, desfrutando e absorvendo novos conhecimentos trazidos pelo momento.

No processo de elaboração de um trabalho científico, o graduando esbarrapor diversos problemas, como a dificuldade na decisão do tema a ser defendido, a adequação as exigências do trabalho, a busca de livros para o embasamento teórico e com isso, são inspirados a desenvolver ferramentas que o ajudarão a indicar possíveis soluções aos problemas formulados. Sendo assim, a importância do TCC ultrapassa os limites acadêmicos, pois todo o conhecimento adquirido no seu processo será cobrado ao longo da carreira profissional. Segundo (Medeiros, 2013 apud Araújo, 2016, p.02).

> [...] ao ingressar em um curso superior, o aluno mostra a insciência de normas de elaboração de trabalhos científicos, bem como a falta de preparo para a leitura de textos científicos, tendo dificuldade para elaborar resumos, resenhas e textos monográficos.Neste sentido, uma das áreas envolvidas nessa elaboração do TCC é a Contabilidade, uma graduação pouco teórica.

A contabilidade é uma profissão destinada a zelar pelo patrimônio das pessoas e entidades. Para que a atividade de um contador seja realizada com excelência é necessáriocompetência, responsabilidade, habilidades,planejamento e controle. Em tais atividades o contador deverá formular problemas, encontrar soluções e apresentar relatórios para serem utilizados pelos seus usuários, tal ação na graduação é subsidiada pela experiência de elaboração do TCC, neste sentido, Szusteret al (2013, p.15) afirmam que:

> A contabilidade é uma ciência fundamentalmente utilitária. Seu grande produto é o provimento de informações para planejamento e controle, evidenciando informações referente à situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa.

Deste modo, oaluno de Ciências Contábeis convive até finalizar a graduação com uma série de exigências para sua formação profissional, como por exemplo: atividades complementares, disciplinas programadas, estágio supervisionado, experiências adquiridas ao longo dos quatro anos, em oito períodos de formação acadêmica. Durante a graduação, além do discente desenvolver estudos dirigidos, seminários, avaliações, para obtenção do grau, deverá fazer um Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), podendo ser redigido como um artigo científico, como é o caso da Instituição pesquisada.O discente escolherá um determinado assunto, dando preferência ao que mais se identifica.

> Ao dar início à etapa do ensino superior, o estudante se dá conta dos novos desafios que irá enfrentar na sua vida de estudos, sendo necessária uma nova postura diante das exigências que a ele serão impostas, tendo o mesmo que tomar medidas apropriadas para enfrentar esse novo contexto. (SEVERINO, 2007apud ARAÚJO, 2016, p.02).

Existem fatores que irão auxiliar ao aluno ao longo do último período de curso, comoa disciplina de Metodologia, as experiências durante a graduação em projetos científicos, estágios supervisionados, as atividades extracurriculares, além deum professor escolhido pelo discente para orientá-lo, e juntos,trabalharem na elaboraçãodo artigo científico, diminuindo possíveis limitações que se apresentam habitualmente, tornando mais entendível o processo de produção. Desta forma, surge o seguinte questionamento: Quais as dificuldades na elaboração do TCC? Para responder à questão pesquisa, foi planejado o entendimento das informações relacionadas ao objeto de estudo, tornando-se essencial o delineamento dos caminhos a serem percorridos, ou seja, a formulação dos objetivos a serem atingidos.

Neste contexto, o trabalho tem como objetivo geral:analisar o processo de elaboração do TCC dos discentes do curso de ciências contábeis do 8° período do IESP- Turma 2017.2. Para tanto, conceituaremos sobre o Trabalho de Conclusão de Curso, destacando a importância da sua confecção para formação acadêmica; detalharemos sobre o Curso de Ciências Contábeis e sua orientação quanto ao TCC; e apontaremos as dificuldades apresentadas pelos discentes por meio do estudo de caso.

Dessa forma, são muitas as exigências para a construção do TCC e há necessidade realizar esse estudo para planejar meios que facilitarão o seu desenvolvimento, neutralizando possíveis objeções ao longo da elaboração.

Enquanto caminho metodológico inicialmente adotaremos a pesquisa bibliográfica e descritiva, complementando com um estudo de caso. No embasamento teórico dialogaremos

com: Szuster (2012), Medeiros (2013), Severino (2007), Lintz (2000), Marconi, Lakatos (2010), Beuren (2009), Szuter (2013), Iudícibus (2006) e Gil (2002).

Sendo assim, este artigo se organiza em três partes principais. Inicialmente, a presente introdução composta da estrutura do texto. Posteriormente temos o desenvolvimento, no qual abordaremos a questão teórica e metodológica. E por fim, apresentamos as considerações finais com o apanhado geral de todos os resultados.

2REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é a parte do trabalho reservado para conceituar a ótica, científica e metodológica, tendo referências em obras científicas, garantindo ênfase no ambiente do ensino e da pesquisa, com o objetivo de analisar opiniões dos autores citados, de forma esclarecedora sobre as temáticas abordadas e dar sustentação aos argumentos apresentados no estudo.

2.1 ABORDAGEM DO TCC

Os TCCs são trabalhos acadêmicos de caráter obrigatório e instrumento de avaliação final de um curso superior. O aluno e o professor escolhido como seu orientador durante a construção do trabalho científicodecidirão um tema com base em determinados critérios que incluem essencialmente: afinidade, clareza e domínio do assunto que irá abordar; relevância para o meio acadêmico científico e para a sociedade; existência de bibliografia que possa embasar as ideias argumentativas, as inovações; resposta a questão de pesquisa; entre outras exigências.

O Manual Técnico para Realização de trabalhos Monográficos: dissertações e teses, emitido pela Editora Universitária João Pessoa. Aborda o TCC como:

> O trabalho de Conclusão de Curso é uma monografia sobre um determinado assunto, no entanto não necessita ser um estudo completo em relação ao tema, por se tratar de um requisito para a complementação do curso de graduação ou pós-graduação em nível de Especialização e Aperfeiçoamento. O tema, necessariamente, não deve ser inédito, mas como se origina das disciplinas ministradas durante o curso, deverá expressar conhecimento do assunto. É um trabalho de iniciação científica. (DUARTE et al,2001, p. 16)

É essencial por parte do aluno, uma criteriosa construção técnicano que diz respeito aos quesitos que serão abordados pela banca examinadora, composta por professores que assistem e avaliam à apresentação oral e os argumentos usados pelo alunopara responder as questões de estrutura do TCC, bem como: formatação, elementos pré-textuais, textuais e pós-textuais, além de coerência da metodologia utilizada.

A elaboração do TCC varia de acordo com a instituição e com o curso, podendo ser redigido como um artigo científico, como é o caso da Instituição pesquisada. Tal trabalho érealizado de forma individual e preferencialmente desenvolvido no último ano do curso, seguindo a orientações de um professor responsável.

O Artigo Científico é um trabalho acadêmico que tem como objetivo, a discussão de resultados, ideias, métodos, técnicas em diversas áreas do conhecimento, ou de revisão, onde realiza análise de trabalhos publicados.

> Os artigos científicos são pequenos estudos, porém completos, que tratam de uma questão verdadeiramente científica, mas que não se constituem em matéria de um livro. Apresentam o resultado de estudos ou pesquisas e distinguem-se dos diferentes tipos de trabalhos científicos pela sua reduzida dimensão e conteúdo. (MARCONI et al, 2010, p. 242-243).

O artigo científico consiste também em pesquisas feitas de várias fontes, podendo ser avaliados pelos pesquisadores, pós sua aprovação, pode ser publicado para novas experiências.

> São publicados em revistas ou periódicos especializados e formam a seção principal deles. Concluído um trabalho de pesquisa-documental, bibliográfico ou de campo para que os resultados sejam conhecidos, faz-se necessário sua publicação. (MARCONI et al, 2010, p. 242-243).

O artigo científico mesmo sendo reduzido em comparação aos outros trabalhos científicos, ele permanece com a mesma estrutura exigida para trabalhos científicos.

> Esse tipo de trabalho proporciona não só a ampliação de conhecimentos como também a compreensão de certas questões. Os artigos científicos, por serem completos, permitem ao leitor, mediante a descrição da metodologia empregada, do processamento utilizado e resultados obtidos, repetir a experiência. (MARCONI, et al, 2010, p. 242-243).

Tal trabalho contribui tanto no acréscimo de conhecimento, como na ampliação e entendimento de informações que complementarão a formação do profissional, podendo motivar o discente a passar pela mesma experiência em outro nível de estudo.

2.2 IMPORTÂNCIA DO TCC PARA FORMAÇÃO ACADÊMICA

O TCC é o elemento fundamental no processo de aprendizado do graduando, quando é comparado aos instrumentos metodológicos em uma graduação, é composto por ferramentas

progressistas o qual servirá como um conjunto de conhecimentos adquiridos durante a sua elaboração, contribuindo para a vida profissional.

> Os trabalhos monográficos devem ir além da condição de mecanismo de avaliação para término do curso, representando a sistematização dos conhecimentos adquiridos e proporcionando o seu conhecimento intelectual e contribuindo positivamente com o tema proposto. (BEUREN2009,apud ARAÚJO, 2016, p.04).

Mesmo sendo um trabalho obrigatório para conclusão do curso, é importante conhecer alguns dos benefícios que compõeo TCC e ajudarão na formação profissional: proporciona domínio, confiança no conhecimento específico sobre o tema abordado, tornando-se um profissional bem preparado para o mercado de trabalho; capacidade em identificar e formular problemas, experiência em analisar dados e propor soluções, realizar pesquisas, desenvolver diversosprojetos, conhecimentos sobre autores, elaborar excelentes trabalhos, direcionando para pesquisas futuras, mais embasamento técnico, tornando-o confiante para ingressar numa carreira de sucesso.

A abordagem trazida por (Severino, 2007 apud Araújo, 2016, p. 04), trata o TCC como uma iniciativa correta e consideravelmente importante para a aprendizagem do estudante, tendo em vista ser em sua maioria o primeiro contato do mesmo com a produção acadêmica. O mesmo valerá como apoio para aqueles que o medo é uma objeção para a comunicação em público, servindo como uma ferramenta fundamental para o crescimento acadêmico, trazendo segurança para ingressar no mercado de trabalho.

2.3 METODOLOGIA CIENTÍFICA

A metodologia é o estudo dos métodos, os quais significam os caminhos para elaboração de algo. Consiste no planejamento das etapas que levam a produção do conhecimento ou das ferramentas fundamentais no processo de elaboração de um trabalho científico. É composto por técnicas para pesquisa e formulação de problemas na produção científica.A pesquisa é uma das atividades indispensáveis para a elaboração dos trabalhos realizados com base na metodologia científica.

> Todas as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos; em contrapartida, nem todos os ramos de estudo que empregam estes métodos são ciências. Dessas afirmações podemos concluir que a utilização de métodos

> científicos não é da alçada exclusiva da ciência, mas não há ciência sem o emprego de métodos científicos. (MARCONI et al, 2010, p. 65).

A metodologia científica é uma disciplina obrigatória nos cursos de graduação, a qual possui o objetivo de auxiliar no processo de elaboração de um TCC, estimulando o aprendizado, levando o discente a prática de leitura e a produção textual, ajudando na originalidade dos textos acadêmicos, fundamentados nas normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

2.4 O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

É a profissão destinada a zelar pelo patrimônio das pessoas e entidades, por meio de registros dos controles das receitas, despesas e dos lucros. O contador faz controle dos registros das transações de modo a dar uma visão presente e futura de seu patrimônio, compreendendo eventualidades econômicas e fornecendo informações para tomada de decisões.

> A Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos, e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui um instrumento para gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos ás entidades. A Contabilidade é o processo cujas metas são registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras para tomada de decisões. (SZUSTER et al, 2013, p. 15).

A contabilidade é uma das profissões em significativa ascensão no mundo, relatados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Em 2010, o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, com isso se manteve aquecido. Para adquirir o registro profissional e exercer a profissão, deve fazer o Exame de Suficiência, obrigatório desde 2011. Para realizar a inscrição é necessário a conclusão do curso ou cursando o último ano da graduação em Ciências Contábeis.

Segundo Iudícibus (2006, p. 43), “do ponto de vista puramente financeiro, em termos de mercado de trabalho para o contador, as perspectivas são excelentes”. Devido o número de bons profissionais nas áreas afins, serem escassos.

O Contador precisa estaratualizado em relação as mudanças das leis e as alterações na política tributária, esses são responsáveis pelo pagamento de tributos nas entidades, ajudando no planejamento para investimentos. O papel atual do contador é gerar informações de forma quantitativa e qualitativa para tomada de decisão, neste sentido, é essencial a esse profissional

a prática de analisar e escrever, a fim de apresentar informações que sejam úteis os seus usuários.

O campo de trabalho é amplo, podendo atuar em vários departamentos como: fiscal, tributária, financeira, departamento pessoal, perícia contábil, constituir seu próprio escritório, prestando serviços para as entidades societárias, que dão preferências a terceirização no setor contábil, pessoal e fiscal, como também prestar consultoria na área, ajudando nas tomadas de decisões. Existem algumas atividades, que são exclusivas do Contador, como a auditoria e a perícia contábil. Para exercer essas funções é necessário o registro em conselhos.

> A Contabilidade é um produto de seu meio, ela resulta das condições sócio-econômico-político-legais, bem como de suas limitações e influências, que variam no tempo. Seu campo de atuação é muito amplo, podendo abranger as pessoas e entidades de direito público, como Estado, Município, União. (SZUSTER, CARDOSO, 2013,p. 17)

Com o atual cenário empresarial, o profissional contábil se depara um leque de oportunidades, no entanto, que vai exigir cada vez mais qualificação e conhecimento estratégico nas organizações. Partindo deste princípio, contextualizamos de forma resumida, algumas as oportunidades que contemplam o profissional contábil por área.

- ✓ **Empresa**: Contador Geral, *Controller*, Contador de Custos, Cargos Administrativos, Analista Financeiro, Auditor Interno, Gerente de Imposto. É indispensável em qualquer tipo de organização, acompanhando as transações das empresas desde a sua abertura até os encerramentos de suas atividades. Na estrutura de uma empresa o contador é a pessoal mais importante, na sua contratação, são muitas as exigências e requisitos, pois tem função essenciais nas tomadas de decisões, planejamento estratégicos, envolve os investimentos feitos por uma companhia, sob as suas informações, gerencia a vida financeiras da empresa e auxilia os empresários, sócios nas suas tarefas diárias, apontando da melhor maneira para ir em buscar do objetivo e da missão da entidade, independente do seu tamanho.

- ✓ **Órgãos Públicos**: como contador Público, Tribunal de Contas (na fiscalização de órgãos da administração pública, na perícia de fraudes ao Erário Público), Contador Militar, Agente ou Auditor Fiscal, Outros Cargos Públicos: Contador

de Arrecadação, Contador do Ministério Público da União, Fiscal do Ministério do Trabalho, Analista do Banco Central, Inspetor da Comissão de Valores Imobiliários, Auditor Fiscal do tesouro Nacional, Analista de Finanças e Controle entre outros. É redigida por artigos e leis, com finalidade de evidenciar diante a Fazenda Pública, recolhem recitas e administra as despesas, controla todos os bens ou dinheiros públicos, registrando os débitos e créditos, evidenciando os fatos orçamentária, financeira e patrimonial. Para exercer as funções em órgãos públicos exige muitas habilidades em matemática, economia, administração e direito diante a matriz curricular no curso de Ciências Contábeis, irá analisar, controlar e evidenciar os atos e fatos nas gestões.

- ✓ **Autônomo**: Contador, Consultor, Auditor independente, Perito Contábil. Podem trabalhar de forma autônoma ou como empregado de escritórios de contabilidade, nas entidades privadas e governamental, como também não governamental e no setor militar. Como todas as profissões que pode exercer de forma autônoma, esses profissionais possuem vantagens e também desvantagens, varia da personalidade e do estilo de vida que todo ser tem o livre arbítrio para escolher, o aspecto financeiro e tributário, são os fatores principais a interferir nessas decisões, do trabalho autônomo. De um modo geral são inúmeras as vantagens e desvantagens para esse perfil profissional. Entre as vantagens de um contador autônomo estão: não possuir chefe, supervisor, gerente ou encarregado, pois para muitos é produtivo ter liberdade e autonomia para gerir seu próprio negócio, sem dias fixos para trabalhar, trabalhar em qualquer lugar e sem horários preestabelecidos, ter opção em escolher o perfil dos clientes, tendo o poder de recusar determinados trabalhos ou serviços, tem autonomia de determinar o quanto do lucro pertence ao seu salário e quantas horas precisa realizar para o atingimento do mesmo. Enquanto as desvantagens está relacionada em que o contador necessita uma maior disciplina para cumprir com todos os compromissos e de forma mais responsável possível, além da instabilidade financeira, uma lucratividade variável com meses bons e outros nem tanto, dessa forma precisa um melhor planejamento financeiro, com uma estratégia interessante para garantir uma

boa estabilidade, como por exemplo, aberturas de previdência privada, investimentos ou programas de capitalização, tornando um equilíbrio de recursos estáveis. Possuir conhecimentos em noções gerais e executar determinadas funções sem bonificação de forma voluntária e sem os direitos trabalhistas como: aviso prévio, horas extras, férias e do 13º salário, repouso semanal remunerado, pagamento salarial garantido, benefícios empresariais (vale transporte, alimentação), licença maternidade, seguro desemprego, entre outros.

- ✓ **Acadêmico**: Professor, Pesquisador, Escritor, Palestrante, Parecerista.

2.5 O PROJETO PEDAGÓGICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IESP

O Projeto Pedagógico de Curso (PPC) é um documento que centraliza a concepção do Curso de graduação, os princípios da gestão acadêmica, pedagógica, administrativa e todos os fundamentos educacionais de todas as ações a serem aplicadas no processo de ensino-aprendizagem da Graduação, deve contemplar diversos elementos, dentre eles; a apresentação, contextualização do curso, objetivos gerais do curso, concepção, missão, campo de atuação profissional, matriz curricular, o Trabalho de Conclusão de Curso, entre outros, de acordo com o PPC do curso de Ciências Contábeis do IESP.

É importante observar na apresentação do PPC do referido curso e instituição, que no contexto competitivo das Instituições de ensino superior, o IESP foi capaz de programar um projeto coerente e articulado em suas diversas ações, mantendo o padrão de qualidade e dentro do orçamento previsto. Atualmente a instituição apresenta-se atualizada e em um processo de desenvolvimento dinâmico na qualificação de diversos programas de educação superior mediante cursos de graduação, pós-graduação *lato-sensu*, programas de extensão e de iniciação científica.

Os objetivos do Curso de Ciências Contábeis do IESP, descrito no PCC é de formar bacharéis com visão humanística e científica para atuar como contadores, auditores, peritos contábeis, *controller* (controlador), analistas financeiros, entre outras atribuições compatíveis às prerrogativas. Sensibilizar os estudantes com respeito à busca e desenvolvimento das características inerentes à futura profissão, preparando contadores capacitados em métodos de trabalho de gestão financeira, em forma integrada com os demais departamentos das

empresas, ensejar ao aluno a formação de sólida base científica e a apropriação de ferramentas para gerenciar e atuar com habilidade e competência nas áreas da Ciência Contábil em ambientescompetitivos, permitindo-lhe desenvolver um amplo quadro de referência sobre novos cenários e bases funcionais, entre outras oportunidades mais detalhas no documento do PPC.

Na concepção do Curso diz que, as organizações produtivas de qualquer natureza, no mundo contemporâneo, envolvidas no processo irreversível de globalização, estão expostas a ambientes cada vez mais competitivos, nos quais a capacidade de inovação, de gestão e de superação de dificuldades deve estar alicerçada na competência dos seus executivos. Talento e competência constituem questões de sobrevivência no desempenho da gestão dos negócios, no domínio dos processos gerenciais e na qualidade do produto e do ambiente organizacional.Essas organizações necessitam de profissionais da área contábil com três habilidades básicas: técnica-Instrumental, humano-substantiva e conceitual. É, portanto, de reconhecida relevância o trabalho do profissional de Ciências Contábeis para o desenvolvimento econômico de uma sociedade.

De acordo com o PPC (ano 2017, p.19), a missão do curso é "de preparar cidadãos para exercer a profissão de Contador com responsabilidade social, visando o aprimoramento da pessoa humana e sua capacitação profissional, incentivando o aprendizado contínuo".

A distribuição de disciplinas ao longo do currículo proposto para o curso pode ser observada no Quadro 01 que apresenta a matriz curricular referente aos alunos ingressosno período 2017.2, no turno noturno.

MATRIZ CURRICULAR 265						
P1 **SALA**	**HORA**	**SEGUNDA**	**TERÇA**	**QUARTA**	**QUINTA**	**SEXTA**
D302	**19:00** **às** **21:45**	**Contabilidade I** **TATIANA FALCÃO** **119752**	**Introd. ao Direito** **ALEXANDRE DINOÁ** **119753**	**Matemática** **IDELBRANDO VIEIRA** **119754**	**Fund. Administração** **MAYRA TABOSA** **119755**	**Fund. Sócio Ant.** **MARCIA ALBUQUERQUE** **119756**
P2	**HORA**	**SEGUNDA**	**TERÇA**	**QUARTA**	**QUINTA**	**SEXTA**
SALA **D301**	**19:00** **às** **21:45**	**Contabilidade II** **TEÓFILO AUGUSTO** **119757**	**Empreendedorismo** **MARIA ADELICE** **119758**	**Português Instrumental** **PLATAFORMA EAD** **119759**	**Matemática Financeira** **IDELBRANDO VIEIRA** **119760**	**Economia** **PAULO GALVÃO** **119763**

				(Escola de Negócios)		
	ATIVIDADES COMPLEMENTARES I (DEVERÁ SER QUITADA ATRAVÉS DA ESCOLA DE NEGÓCIOS)					
P3	HORA	SEGUNDA	TERÇA	QUARTA	QUINTA	SEXTA
D303	19:00 às 21:45	Comp.Organizacional MARCELLE SODRÉ 119870	Direito Trabalhista CHRISTIANE PATRICIA 119872	Cont. Intermediária I CARLA JANAINA 119767	Prática Contábil I CLEANDRA ALMEIDA (Laboratório III – Bloco C 3º Andar) -119871	Estatística IDELBRANDO VIEIRA 119873
	ATIVIDADES COMPLEMENTARES II (DEVERÁ SER QUITADA COM A PARTICIPAÇÃO DE ALGUM PROJETO DE EXTENSÃO DENTRO DO SEMESTRE)					
P4	HORA	SEGUNDA	TERÇA	QUARTA	QUINTA	SEXTA
D308	19:00 às 21:45	Anál. Dem. Contábeis DARLAN OLIVEIRA 119769	Noções Atuariais ANTONIO GOMES 119875	Contab. Governamental I GILMAR MARTINS 119874	Cont. Intermediária II CARLA JANAINA 119876	Direito Previdenciário PATRICIO CAVALCANTI 119877
	ATIVIDADES COMPLEMENTARES III (DEVERÁ SER QUITADA COM A PARTICIPAÇÃO DE ALGUM PROJETO DE EXTENSÃO DENTRO DO SEMESTRE)					
P5	HORA	SEGUNDA	TERÇA	QUARTA	QUINTA	SEXTA
D305	19:00 às 21:45	Contabilidade Avançada I ISABELLA CHRISTINA 119878	Contab. Governamental II GILMAR MARTINS 119880	Teoria Geral da Contab. DARLAN OLIVEIRA 119882	Direito Tributário FABIO GUERRA 119881	Plan. e Cont. Tributária ROQUES MATIAS 119879
	ATIVIDADES COMPLEMENTARES IV (DEVERÁ SER QUITADA COM A PARTICIPAÇÃO DE ALGUM PROJETO DE EXTENSÃO DENTRO DO SEMESTRE)					
P6	HORA	SEGUNDA	TERÇA	QUARTA	QUINTA	SEXTA
D304	19:00 às 21:45	Cont. de Custos I RICARDO PEREIRA 119883	Prática Contábil II JURANDY FREIRE (Laboratório III – Bloco C 3º Andar) - 119884	Direito Empresarial FABIO GUERRA 119885	Contab. Avançada II ISABELLA CHRISTINA 119886	Auditoria I IANA MELO 119887

	ATIVIDADES COMPLEMENTARES V*					
P7	**HORA**	**SEGUNDA**	**TERÇA**	**QUARTA**	**QUINTA**	**SEXTA**
D306	**19:00 às 21:45**	**Cont. Internacional CARLA JANAINA 119888**	**Cont. e Análi. de Custos II RICARDO PEREIRA 119889**	**Gestão Finan. e Orçam. ROQUES MATIAS 119890**	**Auditoria II IANA MELO 119891**	**Prática Contábil III JURANDY FREIRE (Laboratório III – Bloco C 3º Andar) - 119892**
	ESTÁGIO SUPERVISIONADO I* 119898 - CLEANDRA ALMEIDA (MATRICULA OBRIGATÓRIA) – Terça-Feira					
P8	**HORA**	**SEGUNDA**	**TERÇA**	**QUARTA**	**QUINTA**	**SEXTA**
D307	**19:00 às 21:45**	**Controladoria Estratégica ANTONIO GOMES 119893**	**Tópicos Avançados HUMBERTO LUCENA 119895**	**Trabalho de Conclusão de Curso MARCIA ALBUQUERQUE 119896**	**Ética Geral e Profissional MARIA ADELICE 119897**	**Perícia, Avaliação e Arbitragem ANTONIO GOMES 119894**
	ESTÁGIO SUPERVISIONADO II* 119899 - CLEANDRA ALMEIDA (MATRICULA OBRIGATÓRIA) - Terça-Feira					

Quadro 01- Matriz Curricular do curso de Ciências Contábeis do IESP
Fonte: (Projeto Pedagógico de Curso – PPC, 2017.2)

A matriz curricular contempla conteúdos relevantes atualizados de acordo com as normas em vigor, coerentes com os objetivos do curso e com o perfil do ingresso e a necessidade do mercado de trabalho. A carga – horária adequada para o desenvolvimento do discente é completada por atividades complementares e estágio supervisionado.

3 METODOLOGIA

A classificação da pesquisa, a natureza, assim como a coleta de dados, análise e interpretação, sob a perspectiva dos discentes do curso de Ciências Contábeis do IESP, constituem esta parte do estudo. De acordo com Gil(2002, p. 162) apud Araújo, (2016, p. 7). "Nesta parte, descrevem-se os procedimentos a serem seguidos na realização da pesquisa. Sua organização varia de acordo com as peculiaridades de cada pesquisa".

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como descritiva. O principal foco é o estudo do processo de elaboração de TCC, sob a perspectiva dos discentes do curso de Ciências Contábeis do IESP.Em relação a natureza dos dados classifica-se como qualitativa, retratando os possíveis resultados obtidos através das respostas ao questionário.

3.2 SUJEITO DA PESQUISA

Os sujeitos da pesquisa, são os formandos do 8° período de 2017.2, do curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). Compreende um total de 61 alunos.

3.3 COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados foi realizado um questionário estruturado, composto por 14 questões objetivas, as quais visaram descrever a opinião e a forma de elaboração do trabalho de conclusão de curso dos entrevistados.

3.4 CÁLCULO AMOSTRAL

Para o estudo de caso, se fez necessário, realizar o cálculo Amostral, verificando quantas pessoas precisavam responder ao questionário, a fim de validar a pesquisa, para tanto, foi utilizada a fórmula transcrita a seguir por meio do uso da calculadora amostral.
Fórmula de cálculo - Esta calculadora on-line utiliza a seguinte fórmula:

$$n = \frac{N.Z^2.p.(1-p)}{Z^2.p.(1-p) + e^2.(N-1)}$$

Onde:
n - amostra calculada
N - população
Z - variável normal padronizada associada ao nível de confiança
p - verdadeira probabilidade do evento
e - erro amostral

A população foi de 61 alunos e a amostra correspondeu ao total de 50 alunos, representando 95% com 2 a 5% de margem de erro. Resultando em amostra significativa para análise dos resultados e consequentemente validando os dados coletados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise de resultado partiu da apreciação dos dados coletados na pesquisa e posteriormente foram elaborados os gráficos correspondentes. Cada gráfico elaborado e apresentado a seguir corresponde aos questionamentos apresentados aos discentes por meio de questionário descritivo.

As primeiras perguntassão referentes a efetividade da disciplina de Metodologia Científica e a sua importância no Curso de Ciências Contábeis, as perguntas seguintes fazem referências ao planejamento, tema e elaboração do TCC.

Ao questionar sobre a importância da disciplina de Metodologia do Trabalho Científico no processo de elaboração do TCC, foram obtidas as seguintes respostas indicadas no gráfico 01.

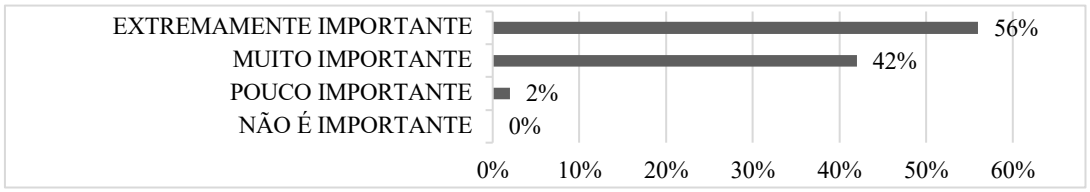


Gráfico 01- Importância da disciplina de Metodologia Científica (MTC) no processo de elaboração do TCC
Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Observou-se que a maioria dos discentes, cerca de 56%consideramque a Disciplina de MCT, na instituição pesquisada denominada de TCC, é extremamente importante no processo de elaboração do trabalho científico. A universidade tem um papel essencial na construção do saber e introdução ao conhecimento científico através dessa disciplina.Os docentes ministram essa tarefa fundamental no meio acadêmico etêm atuação direta no processo de orientação e apresentação da importância para a construção do TCC.

No que se refere a importância atribuída a disciplina MTC, foi questionado em que período que a disciplina deveria ser ministrada, para contribuir de forma mais efetiva com o TCC.

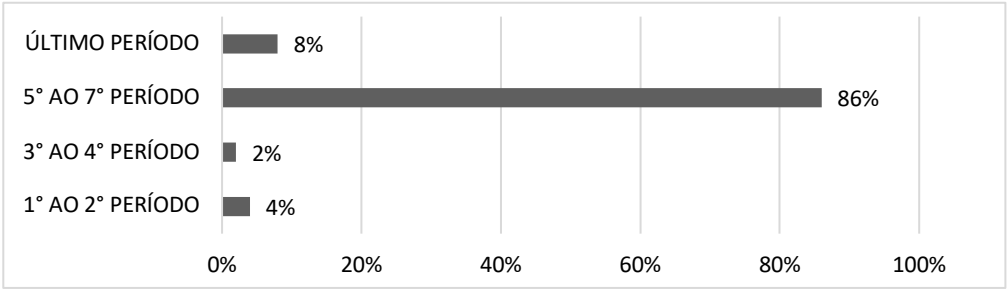


Gráfico 2-Período de curso a disciplina de Metodologia Científica (MTC), deveria ser ministrada
Fonte: Elaborado pela Autora, 2017.

Conforme os resultados obtidos no gráfico 2, percebe-se que 86% a maioria dos discentes concordam que a disciplina de TCC deveria ser ministrada entre o 5° e o 7° período. Outro questionamento apresentado aos discentes refere-se ao fato da disciplina ser ministrada em mais de um período, obteve-se o seguinte resultado: 80% afirmaram que a disciplina ministrada em um único período não é o suficiente para elaboração do TCC. Esse mesmo quantitativo 80% dos discentes mencionou que durante a graduação não redigiu trabalhos exigidos de acordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), 94% da amostra que responderam ao questionário considera que a exigência de trabalhos de acordo com as normas da ABNT, durante toda a graduação, facilitaria no processo de elaboração do TCC.

No que se refere a importância atribuída a disciplina de TCC para formação em Ciências Contábeis, foi questionado o nível de importância atribuído a disciplina de TCC e obteve-se os resultados indicados no gráfico 3.

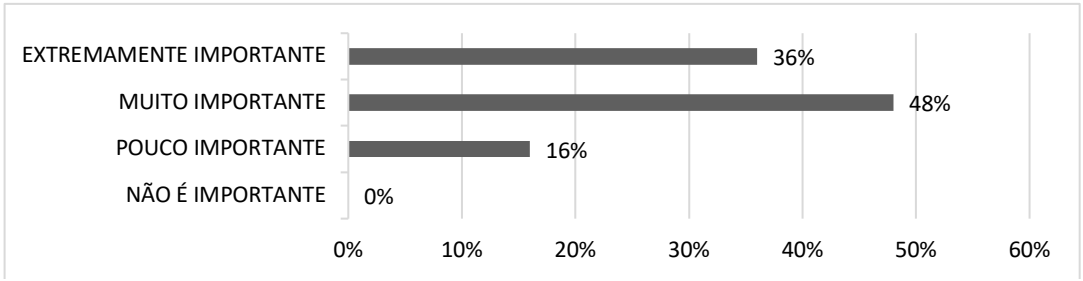


Gráfico 3- Nível de importância atribuída a disciplina de TCC para a formação em Ciências Contábeis
Fonte: Elaborado pela Autora, 2017.

Observou-se que 48% dos discentes atribuíram o nível muito importante, 36% extremamente importante e uma pequena minoria declararam pouco importante, tal resultado demonstra o papel da disciplina sendo reconhecido pela maioria dos discentes. Com esse resultado torna-se evidente que um bom rendimento na disciplina de metodologia científica, pode gerar resultados positivos, além de facilitar o desenvolvimento dos trabalhos científicos.

Ao questionar sobre as dificuldades encontradas no processo de elaboração do TCC e qual seria a melhor forma de avaliação para a conclusão do curso, obteve-se que 80% dos discentes apresentam muita dificuldade. No que se refere ao início do desenvolvimento do

TCC 82% iniciaram o trabalho no último período de curso. Em relação ao método avaliativo para conclusão do curso, 72% acreditam que o TCC não é a melhor forma de avaliação para formação no curso de Ciências Contábeis.

No gráfico 04 estão relacionadas as sugestões a respeito de quais seriam as melhores formas de avaliação para conclusão do Curso.

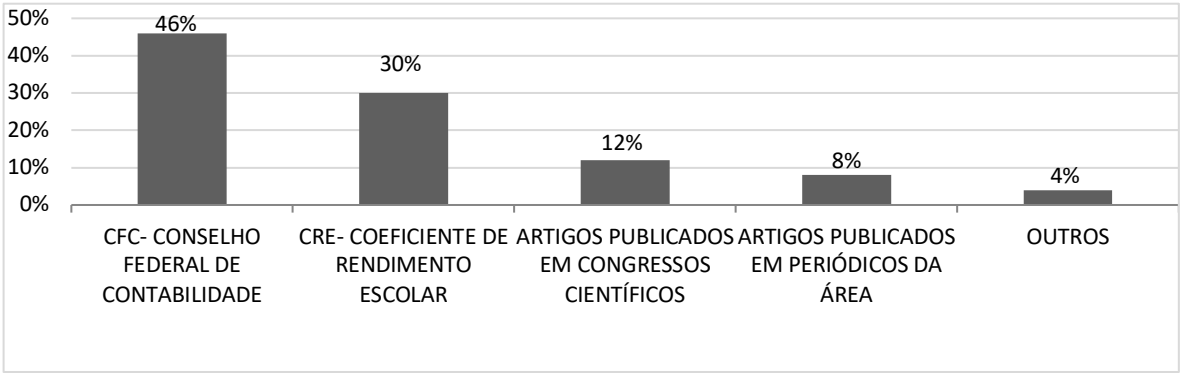


Gráfico 04- Formas de avaliação para conclusão do curso
Fonte: Gráfico elaborado pela Autora, 2017

Foi questionado aos discentes se o tema do artigo científico estaria relacionado com alguma disciplina da matriz curricular do curso de ciências contábeis, foi observado que 70% redigiram o TCC com assunto de alguma das disciplinas da matriz curricular de Ciências Contábeis.

Quanto a motivação encontrada para a escolha do tema, foi identificado que 40% corresponde a afinidade com o tema, 28% com assuntos referentes a sua área de trabalho, 10% foram de estudo de caso, 16% foi escolhido tema para aprofundar sobre determinado assunto, e 6% indicaram outros motivos.

O quadro02 mostra as áreas mais citadas no questionário descritivo.

ÁREAS RELACIONADAS QUANTO AO TEMA DO TCC
Tributária
Governamental
Custos
Controladoria
Prática Contábil
Departamento Pessoal
Empreendedorismo

Quadro 02– Áreas relacionadas quanto ao tema do TCC[3]

[3]O quadro 01 está organizado de forma crescente, referente as áreas citadas no questionário.

Fonte: Quadro elaborado pela Autora, 2017

Em relação a escolha do professor e o processo de orientação para a elaboração do TCC, foi questionado a respeito da orientação x maiores dificuldades, 40% responderam que não houve dificuldade, 30% relataram pouca orientação presencial, 28% demonstraram demora nas correções.

No que se refere ao processo de elaboração do TCC foi questionado sobre o nível de satisfação conforme demonstrado no gráfico 5.

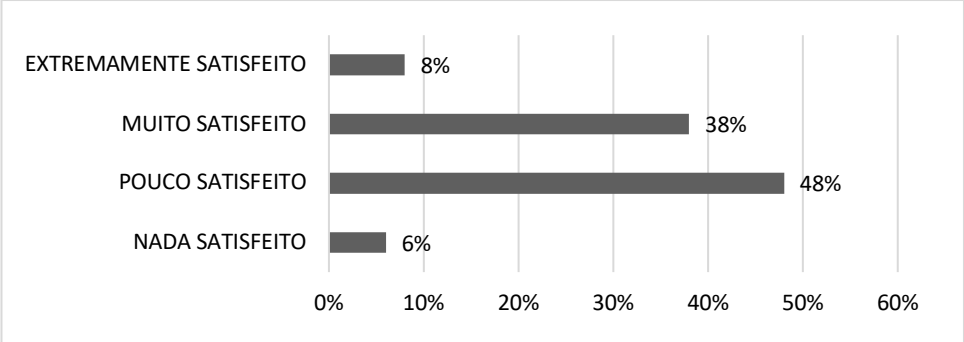


Gráfico 5- Nível de satisfação quanto ao processo de elaboração do TCC
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, 2017.

Os resultados trazidos pelo gráfico 5, mostra um percentual significativo de discentes que estão poucos satisfeito no processo de elaboração do TCC, o que pode estar relacionado ao resultado obtido no gráfico 02 e no resultado relativo a indicação da disciplina TCC ser em um único período.

Diante dos resultados apresentados no estudo de caso, a disciplina de MTC foiconsiderada como importante na elaboração do TCC.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi analisar o processo de elaboração do TCC dos discentes do curso de ciências contábeis do 8° período do IESP- Turma 2017.2, alcançado pelas respostas obtidas e analisadas através do questionário com perguntas fechadas. Os resultados apresentados foramsatisfatórios em relação às opiniões dos discentes às temáticas abordadas, sendo assim, o objetivo do trabalho foi alcançado com excelência.

Para realizar o estudo de caso, não existiu nenhuma objeção para a coleta dos dados, foi feito em sala de aula, impresso (Apêndice 01) e aplicado em mais de um dia para conseguir a quantidade de respostas desejada para a validação do estudo. A amostra foi obtida com 50 respondentes, representando um grau de confiança acima de 95%. Foi realizado o cálculo amostral e a margem de erro foi de 2% a 5%.

Em relação à disciplina de TCC, as objeções apresentadas pelos discentes foram referentes a matriz curricular da Instituição,uma vez que a mesma é ministrada em apenas um único período e no último. Para os entrevistados a disciplina responsável pelo conhecimento referente à construção de um TCC, ministrada em apenas um semestrenão é o suficiente para que sejam absorvidos e colocados em prática esses procedimentos metodológicos atendendoàs normas da ABNT para a defesa.

O TCC é um padrão de âmbito obrigatório, os graduandos relataram diversas dificuldades em sua construção, apresentando que essa não seria a melhor forma de avaliação para colação de grau no Curso de Ciências Contábeis, outras formas seria a melhor opção,bem como, a prova do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), tornando pouco satisfeito quanto a forma de avaliação para colação do grau de bacharel em ciências contábeis.

Para um melhor aproveitamento do conhecimento metodológico foi sugerido pelos entrevistados que a disciplina fosse ministrada em dois momentos, como TCC I e TCC II, ou seja, no primeiro momento fariam o Projeto da Pesquisa e no segundo o TCC para defesa. Desta forma, haveria mais tempo para o amadurecimento intelectual quanto ao conteúdo específico e a organização do mesmo nas normas ABNT.

Outra sugestão se refere à implantação de um cronograma pré-definido, com relação às orientações por parte dos orientadores, para direcionar e facilitar na orientação dos discentes na elaboração do TCC, mantendo a qualidade e cessando as dificuldades existentes. O estudo não se exaure aqui, foi um passo dado, no sentido de engrandecer cada vez mais o processo de elaboração do TCC no curso de Ciências Contábeis do Instituto de Educação Superior da Paraíba- IESP e em outras IES. Por fim, esperamos que a instituição estudada possa analisar as sugestões e inquietações dos discentes, na intenção repensar meios de atender estas sugestões como incentivo para o enriquecimento do processo de produção científica. Como sugestões também foram apontadas, poderia ser ministrada em mais de um período, antecedendo ao último. Todos os trabalhos acadêmicos, como exigência, redigidos dentro das

normas da ABNT, ajudaria aos formandos na construção do TCC, com isso, incentivaria de forma positiva no meio científico.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUARTE, Emeide Nóbrega; NEVES, Dulce Amélia de B.; SANTOS, Bernadete de L. O dos.*Manual Técnico para Realização de Trabalhos Monográficos*, Editora Universitária João Pessoa: 2001.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.*Teoria da Contabilidade*, Ed. Atlas S.A, São Paulo: 2006.

MEDEIROS, João Bosco. *Redação Científica*, 11 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria.*Fundamentos de metodologia Científica*, Ed Atlas S.A, São Paulo: 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade;LINTS, Alexandre. *Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso*, Ed Atlas S.A,2000.

SANTOS, Glauber Eduardo de Oliveira. *Cálculo amostral*: calculadora on-line. Disponível em: <http://www.calculoamostral.vai.la>. Acesso em: 15/11/17.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SZUTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUTER, Fortunée Rechtman; SZUTER, Fernanda Rechtman; SZUTER, Flávia Rechtman.*Contabilidade Geral. Introdução à contabilidade societária*. 4. Ed. Atlas, 2012.

SZUTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUTER, Fortunée Rechtman; SZUTER, Fernanda Rechtman; SZUTER, Flávia Rechtman.*Contabilidade Geral, Introdução à Contabilidade Societária*, Ed Atlas, São Paulo: 2013.

MULHER NA CONTABILIDADE:
Historia da mulher na Contabilidade e a primeira contadora do Estado da Paraíba

Laís Pio Barbosa Miranda[1]
Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire[2]

RESUMO:A mulher sempre esteve participante da evolução da sociedade,conquistando espaço e ganhando cada vez mais espaço no mercado de trabalho. Este trabalho objetiva retratar a história e a evolução da mulher na áreacontábil. Passando pela história da contabilidade mundial, brasileira e paraibana. Partindo da evolução dos números de mulheres registradas no Conselho Federal de Contabilidade, e retratar a primeira técnica e contadora da Paraíba, no seu momento histórico, transpondo barreiras sociais e de gênero. Para entender esta evolução foi feita uma pesquisa bibliográfica, foi feita por meio de livros, plataformas digitais, bibliotecas, jornais da época, entre outros. Considera-se que as mulheres vêm cada vez mais crescendo no mercado de trabalho Contábil, ocupando setores antes apenas ocupados por homens, como o de Chefia. Percebeu-se a escassez de material com o tema abordado, reforçando a necessidade de pesquisas mais aprofundadas sejam feitas abordando o tema proposto.
PALAVRAS-CHAVES: Contabilidade, Mulher, Contadora, Paraíba.

ABSTRACT: The woman has always been a participant of the evolution of society, conquering space and gaining more space in the labor market. This work aims to portray the history and evolution of the woman in the area of accounting. Going through the history of the world, Brazilian accounting and Paraiba. Starting with the evolution of the numbers of women registered in the Federal Council of Accounting, and portray the first technique and accountant of the Paraíba, In its historic moment, transposing social barriers and gender. To understand this evolution was made a bibliographical research, it was made by means of books, digital platforms, libraries, newspapers of the time, among others. Considers that women are increasingly growing in the labor market accounting, occupying sectors previously only occupied by men, such as the positions. It was perceived scarcity of material with the topic, reinforcing the need for further research to be conducted addressing the proposed theme.
KEYWORDS: Accounting, Woman, Accountant, Paraíba

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho acadêmico tem como fio condutor, um tema instigante e apaixonante, a mulher e mais precisamente a mulher no mercado de trabalho, a mulhercontabilista.Com o passar dos anos, inúmeras lutas foram travadas na perspectiva do alcance da autonomia e do reconhecimento da mulher enquanto ser intelectual e atuante no mundo do trabalho. Tendo em vista suas inúmeras vertentes de atuação da mulher moderna, a área contábil nos apontou para um dinâmico processo de mudança, tendo em vista, que durante anos, a profissão de

[1] Graduanda do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: laispio@hotmail.com
[2]Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, Brasil, Especialização em Gestão e Auditoria Pública, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, Brasil. Coordenador do Curso de Ciências Contábeis no Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, Brasil. E-mail: thyago@iesp.edu.br

“Contabilista” este a cargo do gênero masculino. Desta forma, ao fazer uma pesquisa preliminar, a ausência de conhecimento a cerca desta temática nos apontou a necessidade de historiara evolução da mulher contabilista, principalmente, destacando a primeira técnica e contadora no estado da Paraíba, e como estas mulheres, a frente do seu tempo, que abriram portas para outras mulheres ingressarem neste ramo de atuação do mercado de trabalho.

Neste sentido, iremos abordar o crescimento da mulher na Contabilidade, esta profissão conhecida como masculina, como afirma Boniattilet al. (2014, p. 22) “os homens sempre predominaram na área contábil, porém, com o passar dos anos, as mulheres foram adquirindo espaço”.

De acordo com esta inserção das mulheres no mercado contábil, se fez pertinente entender primeiro o significado da mulher contabilista dentro do mercado de trabalho, ressaltando a história da primeira técnica e contadora do Estado da Paraíba, sendo inserida no contexto histórico e social que era vivida na época, destacando a importância deste momento.

> Acontecem grandes mudanças sociais que envolvem transformações nas expectativas de vida pessoal, nas relações familiares, auto realização, independência financeira, entre outras coisas. O que ocorre no cenário mundial é uma mudança social. Algumas explicações para essa grande participação feminina no mercado se devem ao fato da emancipação da mulher, independência financeira, desemprego e necessidade de complementar a renda familiar. (ASSIS, 2009, p.03 apud GOMES, SANTANA e SILVA, 2005, p.05).

Identificar a importância histórica da inserção da mulher no mercado de trabalho, no momento em que esta lutava para desmistificar sua imagem de esposa, mãe e dona de casa construída ao longo dos séculos, adotando uma postura de profissional, ultrapassando seus limites para conquistar respeito. Com o passar o tempo esta mulher que inicialmente tinha a função de apenas gerar filhos e educar sua família, assume uma postura de trabalhar fora, ajudar o marido, os pais, os filhos, ou mesmo sustentar a família, mesmo que continuasse a assumir todas as responsabilidades enquanto ser organicamente multifacetada, ou seja, um ser humano que executa diferentes tarefas e posturas ao mesmo tempo, ela se encaixou perfeitamente em mais essa tarefa que lhe foi atribuída.Como afirma Baylão e Schettino (2014, p.1) “A entrada da mulher no mercado de trabalho ocorreu devido à necessidade de sua contribuição nos serviços que estavam ligados ao ganho financeiro da família”.

Em decorrência desta inserção e crescimento da mulher no mercado profissional, não demorou para que aflorasse nela o desejo e decisão de estudar, aprender e se formar em profissões distintas, dentre elas a profissão contábil, gerando assim o aumento na diversidade

de gênero na área contábil.É fato o crescimento de mulheresno mercado de trabalho contabilista, a nível nacional e estadual, o que constatamos em pesquisas feitas na plataforma digital do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, e recolhimento de dados no Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba - CRC/PB, com buscas em livros que abordem a mulher como tema, e a feminização desta área de profissão.

Dialogaremos com autores como Marion (2009) e Iudicíbus (2006), sobre o conceito e a história da contabilidade,e as autorasMota e Souza (2013), e sua discussão sobre a evolução da mulher na contabilidade, dialogaremos também com Morais (2014, 2016, 2017), que nos retrata a evolução do ensino da contabilidade na Paraíba, e com Neves (2014) que nos informa um pouco sobre a história do Conselho Regional da Paraíba e sua luta para retornar o conselho para o Estado.

É perceptível a busca das mulheres de sempre serem representadasem diversos âmbitos da sociedade, abrindo portas e lutando para que as mulheres continuem conquistando seus lugares na sociedade, e no profissional, podendo atuar em diversas áreas da contabilidade, fazendo a diferença no mercado de trabalho. Diante deste contexto, nos questionamos como a mulher se configurou enquanto profissional contábil no Estado da Paraíba. Assim sendo, objetivamoshistoriar a primeira contadora do Brasil e a primeiracontadora no Estado da Paraíba. Para tanto, contextualizaremos a história da mulher no mercado de trabalho; demonstraremos a mulher enquanto contadora; e identificaremos a história da primeira mulher contadora na Paraíba. De acordo comMota e Souza (2013) “a mulher contabilista atua em diferentes áreas da contabilidade, exercendo sua profissão como sócias de empresa contábil, funcionárias, na controladoria, consultoria, na contabilidade geral, no setor financeiro, na área tributária ou em custos e orçamentos”.

Sendo assim, se fez de fundamental importância a constituição deste trabalho enquanto conhecimento científico, uma vez que em pesquisa preliminar foi minimamente encontrado trabalhos nesta perspectiva, o que nos aponta para uma lacuna historiográfica quanto ao conhecimento das Ciências Contábeis. Desta maneira, ressaltamos a importância da mulher paraibana, neste contexto histórico da mulher contabilista, vencendo preconceitos dentro de uma região nordestina, tão machista, na qual essa representatividade da mulher quebrando paradigmas para que outras mulheres possamingressar no mercado de trabalho contábil, se fez além de instigante, necessário enquanto apontamento historiográfico e científico, visto que:

> Mulheres ricas, mulheres pobres, cultas ou analfabetas; mulheres livres ou escravas do sertão. Não importa a categoria social: o feminino ultrapassa a barreira das classes. Ao nascerem, são chamadas, "mininu fêmea". A elas certos comportamentos, posturas, atitudes e até pensamentos foram impostos, mas também viveram o seu tempo e o carregamento dentro delas. (FALCHI, 2008, p. 241)

Com o intuito de demonstrar um estudo do panorama da mulher no mercado contábil, nos respaldando de nas pesquisas bibliográficas, artigos acadêmicos, dissertações, livros, revistas, vídeos, banco de dados, *google* acadêmico, como fontes de pesquisas e assim embasar o tema em questão.

> A pesquisa bibliográfica é o estudo e análise de documentos de domínio científico tais como livros, periódicos, enciclopédias, ensaios críticos, dicionários e artigos científicos, sendo a principal finalidade proporcionar aos pesquisadores o contato direto com obras, artigos ou documentos que tratem do tema em estudo". (OLIVEIRA, 2007, p. 69).

No decorrer deste artigo buscaremos visualizar as mudanças e os impactos sofridos através do mercado capitalista, e os fatores que contribuíram para a ascensão do gênero feminino no mercado de trabalho contábil.

2DESENVOLVIMENTO

2.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE

A temática deste trabalho é em torno da evolução da mulher no mercado de trabalho contábil, mas é necessário conceituar a contabilidade, o surgimento, a implementação da contabilidade no Brasil e na Paraíba. Desta maneira este artigo se estrutura em uma pesquisa histórica sobre a contabilidade e retratando o que estava acontecendo na época em que as primeiras mulheres se inseriam no mercado contábil, e os dados atuais, informando a evolução em números de mulheres inseridas neste mercado contábil, com uma pesquisa quantitativa no Conselho Federal de Contabilidade – CFC, e o Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba - CRC/PB, buscando especificamente sobre a primeira técnica contábil e a primeira bacharel em ciências contábeis, e o aumento das mulheres inscritas no conselho.

A contabilidadecomo ciência social nos permite tomar decisões financeiras partindo do estudo, registros e análise dos documentos escriturados, sendo eles quantitativos e qualitativos pertinentes ao controle do patrimônio, como nos conceitua Sá (2008, p. 42),

“Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais”.

Já para Marion (2009, p. 28), a contabilidade, é onde as empresas buscam maiores informações pertinentes sobre a empresa e é utilizada para tomada de decisões.

Segundo Iudícibus (2006, p. 28), a contabilidade pode ser conceituada como sendo: “(...)o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”.

O objetivo da contabilidade é fornecer informações para usuários internos e externos, se tenham interesse pela vida econômica da empresa, para que tomem decisões racionais.

> Evidentemente, os gerentes (administradores) não são os únicos que se utilizam da Contabilidade. Osinvestidores (sócios ouacionistas), ou seja, aqueles que aplicam dinheiro na empresa estão interessados basicamente em obter lucro, por isso se utilizam dos relatórios contábeis, analisandose a empresa é rentável; os fornecedores de mercadoria a prazo querem saber se a empresa tem condições de pagar suas dividas; os bancos, por sua vez, emprestam dinheiro desde que a empresa tenha condições de pagamento; o governo quer saber quanto de impostos foi gerados para os cofres públicos; outros interessados desejam conhecer melhor a situação daempresa: os empregados, os sindicatos, os concorrentes, etc. (MARION, 2009 a, p.29)

Para Iudicibus (2006, p. 25) “O objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

O gestor tem melhores condições para avaliar seu negócio, com as informações da contabilidade, podendo determinar as ações a serem feitas na empresa.

O contingente feminino da população economicamente ativa vem aumentando consideravelmente ao longo do tempo e principalmente nos dias atuais, este fenômeno vem ocorrendo em países desenvolvidos e em desenvolvimento, incluindo o Brasil, e a área contábil não iria ficar de fora deste processo. Essa inserção da mulher no mercado de trabalho vem acompanhada de descriminação, tal como afirma Lúcio (2015) na Plataforma Digital Brasil Debate[3]:

> O ingresso da mulher no mercado de trabalho é uma transformação estrutural na composição da força de trabalho e é responsável por criar ambiente favorável para outras mudanças na situação de desigualdade de oportunidades. (...)O emprego e a

[3] Disponível em: http://brasildebate.com.br/mulher-mercado-de-trabalho-e-desigualdade// Acesso em: 15 Out. 2017.

> renda são dois componentes que criam condições para que as mulheres se libertem das incontáveis situações de opressão e humilhação que vivem na relação com os homens, o que lhes têm acarretado o ônus do cuidado dos filhos e, na maior parte das vezes, dos idosos. O rendimento das mulheres tem crescente participação na renda familiar.

2.2.1 No Mundo

O surgimento da contabilidade ou suas característicasé confundida com o surgimento do homem, como coloca Iudícibus (2006, p. 34) "(...) a noção intuitiva da conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*". A contabilidade esta relacionadaa necessidade do controle do patrimônio do individuo, o homem primitivo tinha a necessidade e a preocupação de contabilizar suas riquezas e bens, conforme eles iam possuindo mais, era preciso saber quanto se tinha, quanto iria ser rentável e como poderia ser feito para que trouxesse mais rendimento e aumentasse seu patrimônio.

Independente de que se tenha uma data exata do inicio dos primeiros fatos ou registros contábeis, o homem vem buscando que alma forma conhecimentos que possam atender as necessidades tidas em cada etapa da historia. Com o inicio da atividade comercial, teve necessidade que se tivesse registros das operações efetuadas, iniciando a atividade de anotar e fazer relatórios sobre o que ocorreu com os bens. Se revelando como importante e responsável como forma de controle e como ferramenta de organização da sociedade.

Como toda ciência a contabilidade foi se aprimorando com o crescimento e evolução social, com as necessidades históricas que estavam acontecendo em cada período, podemos citar o surgimento da moeda, o surgimento do papel, a Revolução Industrial, a inserção da tecnologia no meio de trabalho, alguns desses exemplos desencadearam com que a ciência contábil se desenvolvesse e acompanhasse toda a evolução histórica, e se tornou fundamental para as civilizações, mostrando várias possibilidades de controle de patrimônio, a civilização não conhecia pelo nome contabilidade, mas já era praticada desde a era antiga.

Segundo Rocha (2016) A evolução da contabilidade costuma ser dividida em quatro períodos: Antigo, medieval, moderno e científico. Na Bíblia podemos encontrar interessantes relatos sobre controles contábeis. Mas foi a partir do período moderno que a contabilidade

obteve seus maiores avanços. De acordo com a Plataforma Digital do Jornal Contábil[4], a evolução da Ciência Contábil se deu da seguinte forma:

> CONTABILIDADE DO MUNDO ANTIGO - período que se inicia com as primeiras civilizações e vai até 1202 da Era Cristã, quando apareceu o LiberAbaci , da autoria Leonardo Fibonaci, o Pisano.
> CONTABILIDADE DO MUNDO MEDIEVAL - período que vai de 1202 da Era Cristã até 1494, quando apareceu o Tratactus de ComputisetScripturis (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Paciolo, publicado em 1494, enfatizando que à teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribuiu para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano.
> CONTABILIDADE DO MUNDO MODERNO - período que vai de 1494 até 1840, com o aparecimento da Obra "La ContabilitàApplicattaalleAmministrazioni Private e Pubbliche" , da autoria de Franscesco Villa, premiada pelo governo da Áustria. Obra marcante na história da Contabilidade.
> CONTABILIDADE DO MUNDO CIENTÍFICO - período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje.

No mundo antigo, as primeiras civilizações já utilizavam a contabilidade, de forma basilar, e buscando desenvolver com que os registros fossem feitos de forma mais eficaz. Dentre os povos que tornara a evolução da contabilidade algo perceptível, temos os sumérios, assírios e os babilônicos, os egípcios trouxeram uma importante evolução para a contabilidade, foram eles os percussores do uso do valor monetário. Na Grécia, houve mais aperfeiçoamento, com a inserção de atividades da administração pública, privada e bancária, além dos registros que já eram feitos.

Há relatos de controles contábeis também na Bíblia, como podemos perceber na Plataforma Digital do Portal da Contabilidade[5], sobre a história da Contabilidade:

> (...) um dos quais o próprio Jesus relatou em Lucas capítulo 16, versos 1 a 7: o administrador que fraudou seu senhor, alterando os registros de valores a receber dos devedores.No tempo de José, no Egito, houve tal acumulação de bens que perderam a conta do que se tinha! (Gênesis 41.49).Houve um homem muito rico, de nome Jó, cujo patrimônio foi detalhadamente inventariado no livro de Jó, capítulo 1, verso 3. (...) Os bens e as rendas de Salomão também foram inventariados em 1º Reis 4.22-26 e 10.14-17.Em outra parábola de Jesus, há citação de um construtor, que faz contas para verificar se o que dispunha era suficiente para construir uma torre (Lucas 14.28-30).Ainda, se relata a história de um devedor, que foi perdoado de sua dívida registrada (Mateus 18.23-27).

[4] Disponível em: https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-origem-e-historia-da-contabilidade/ Acesso em: 05 Nov. 2017.
[5] Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htmAcesso em: 05 Nov. 2017.

Esses relatos indicam que a prática contábil já existia, não com o mesmo nome, mas com o conhecimento da matemática, dos negócios e a contagem do patrimônio, eram práticas comuns.

No mundo medieval, o homem tinha mais conhecimentos comercias e financeiros, houve com isso a chegada do capitalismo, trazendo um crescimento importante do comércio, com noções de custos, gerando um aumento de capital e aprimoramento dos registros contábeis.

No mundo moderno, com a evolução da contabilidade e o surgimento do método das partidas dobradas, segundo a Plataforma digital do Gestor: "para cada débito existente, um crédito deve ser tomado como correspondente. Um evento pode ter vários débitos e créditos, de modo que haja um equilíbrio entre ativos e passivos[6]",mudando completamente o entendimento da contabilidade, por Luca Pacioli ter escrito um livro difundindo esta ideia, que já era utilizada na Itália, ele ficou conhecido como o pai da contabilidade, para ele esta forma de escrituração era de suma importância para um bom comerciante. Neste período as Américas foram descobertas, se tornando fonte de riquezas em potencial para a Europa, elevando a importância da contabilidade. Podemos destacar também a importância da qualificação para se exercer a função da prática contábil. Podemos perceber que esta fase, foi a mais importante para a contabilidade, e ela continua evoluindo.

O período cientifico se estende até os dias atuais, neste período surgiram as Escolas de Pensadores contábil, as universidades implantaram o curso de contabilidade e a busca pela doutrina do objeto de estudo da contabilidade, mas ele nos trouxe o entendimento de Francesco Villa, que diz que a contabilidade precisa de pessoas capacitadas e entendedoras das normas contábeis, das leis e dos detalhes da contabilidade, para exercer de forma satisfatória a atividade contábil. A contabilidade norte-americana começou seu período de influência por volta de 1920, como um país desenvolvido e influente, os Estados Unidos junto com outros países criou "As normas internacionais de contabilidade", atualmente é, segundo a Plataforma Digital de significados[7],*International Financial Reporting Standards* (IFRS):

> (...)que são um conjunto de normas internacionais de contabilidade, emitidas e revisadas pelo IASB - *InternationalAccounting Standards Board* (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), que visam uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes entre os países, melhorando a estrutura conceitual e proporcionando a mesma interpretação das demonstrações financeiras.

[6] Disponível em: https://blog.egestor.com.br/escrituracao-de-partidas-dobradas/ Acesso em: 05 Nov. 2017.
[7] Disponível em: https://www.significados.com.br/ifrs-contabilidade Acesso em: 05 Nov. 2017.

Há muitos países que estão harmonizando as demonstrações financeiras, para as normas contábeis do IFRS ao invés das normas contábeis do país, o Brasil não poderia estar de fora a esta evolução. As organizações estão valorizando cada vez mais o profissional contábil.

O profissional contábil evoluiu juntamente com a ciência contábil, e foi sendo exigida capacitação para exercer a atividade contábil, o conhecimento específico na área passou a ser solicitado, o contador era conhecido como guarda livros, e hoje ele tem papel de importância no desempenho financeiro da empresa, para que a empresa obtenha sucesso é imprescindível que o gestor e contador trabalhem juntos para tomadas de decisões que sejam positivas para a empresa.

2.2.2 No Brasil

A contabilidade no Brasil é praticada desde antes da descoberta do Brasil, com a necessidade de enumerar e preservar a coleta e caça de alimentos pelos índios, com a chegada dos portugueses no Brasil deu-se inicio a época colonial, e a contabilidade como controle de operações utilizadas nos navios que vinham de Portugal para o Brasil, já traziam características contábeis.

Com a exploração da terra, e a criação de cidades, sentiu-se a necessidade de um controle mais rigoroso, e a necessidade de pessoas especializadas nesta área, foi enviado ao Brasil, como descreve Sá (2008, p.21) “Gaspar Lamego 1º contador nomeado para o Brasil no ano de 1549; Bastião de Almeida 1º Guarda Livros também em 1549; Diogo Ribeiro em 1556; Damião Lopes em 1558 e João de Araújo em 1559”.

Com toda a atividade colonial, era necessário um melhor controle nas contas públicas, sendo implantado o Erário Régio, que era um órgão responsável pela arrecadação, distribuição e administração financeira, era composto por um presidente, um contador e um procurador fiscal.

A vinda da Família Real Portuguesa, trouxe alguns avanços na área contábil.Tivemos a criação do Banco do Brasil, que foi determinante as partidas dobradas como forma de escrituração, e feitas por profissionais capacitados na área, foi oficializado as Aulas de Comércio no Brasil, com o Sr. José Antônio Lisboa como o primeiro professor de

Contabilidade no Brasil. a primeira obra contábil feita por um brasileiro, “A metafísica da Contabilidade comercial” de autoria do maranhense Estevão Rafael de Carvalho.

O profissional de contabilidade era conhecido como guarda-livros, era responsável pela elaboração de contratos, distratos, pagamentos e recebimento, correspondências e pela escrituração, além do conhecimento em contabilidade, era necessário que eles tivessem também que ter uma boa caligrafia e domínio em língua portuguesa e francesa.


GUARDA-LIVROS

que sabe bem fallar , escrever, e francez, e escripturação por partidas simples e dobradas , offerece-se para alguma casa de commercio; quem precisar dirija-se a esta typographia em carta fechada com as iniciaes F. G. H.

Figura 01 - Anúncio de Trabalho
Fonte: *Classificados do Jornal do Commercio, Rio de Janeiro 23/01/1850.*

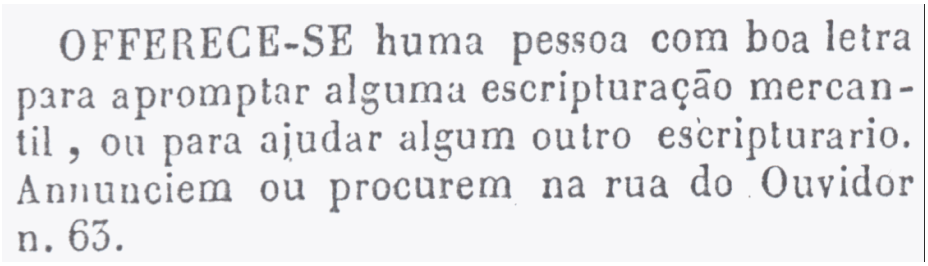

OFFERECE-SE huma pessoa com boa letra para apromptar alguma escripturação mercantil , ou para ajudar algum outro escripturario. Annunciem ou procurem na rua do Ouvidor n. 63.

Figura 02 - Anúncio de Trabalho
Fonte: *Classificados do Jornal do Commercio, Rio de Janeiro, 13/10/1835.*

Nos classificados encontrava-se anúncios de guardadores de livros que estavam a procura de emprego. Os requisitos eram importantes na época, para que se exercesse um bom trabalho.Com a Revolução Industrial, a importância do profissional contábil cresceu, o aumento das empresas e as informações contábeis foram ficando mais complexas, necessitando de uma maior capacitação do profissional que iria exercer a profissão.

A contabilidade foi evoluindo ao longo do tempo, e alcançando novos patamares, em 1920, na época da República Velha, foi reconhecida a profissão de contador, foram instituído os cursos profissionalizantes ou *ensino técnico comercial, em 1931 foi regulamenta a profissão de contador, foram criados os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidadesegundo o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, quando o ensino estava em mudança, o período tecnicista:*

> Art. 1º Ficam criados o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, de acôrdo com o que preceitua o presente Decreto-lei.

> ~~Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão, de contabilista, assim atendendo-se os profissionais habilitados como contadores e guarda-livros, de acôrdo com as disposições constantes do Decreto nº 20.158, de 30 de Junho de 1931, Decreto nº 21.033, de 8 de Fevereiro de 1932, Decreto lei número 6.141, de 28 de Dezembro de 1943 e Decreto-lei nº 7.988, de 22 de Setembro de 1945, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a que se refere o artigo anterior.~~
>
> Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a que se refere o Art. 1º.

As conquistas da contabilidade continuaram:

> - Em 1970 na USP surge o primeiro curso de pós-graduação em ciências contábeis.
> - Também em 1970 foi criado o programa de Mestrado em ciências contábeis na Fundação Getúlio Vargas.
> - Foi fundado em 13 de Dezembro de 1971, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Responsável por representar o Brasil perante algumas entidades internacionais.
> - Setembro de 1976 através da Lei 6385 cria se a Comissão de Valores Mobiliários – CVM
> - Dezembro de 1976 foi publicado a Lei 6404.
> - Em 1978 foi implantado o programa de Doutorado em Ciências contábeis na FEA/USP.
> - Em 1981 o Conselho Federal de Contabilidade, estabeleceu as normas brasileiras de Contabilidade. NBC.
> - Em 2005 a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC
> - Dezembro de 2007, publicada a lei 11638.
> - Em 2009, publicação da Lei 11941.
>
> (ASSIS e SILVA, 2015, p. 40)

O Brasil teve influência inicialmente pela Escola Europeia, por ser uma colônia de Portugal, porém a Escola Americana foi se implementando no Brasil com a vinda das empresas norte americanas se implantando no país.

Atualmente, o profissional contábil não é meramente um fiscal, o mercado de trabalho tem expectativas excelentes para o contador, mas como a ciência contábil continua em evolução, o profissional necessita se renovar de acordo com os novos temas que vão sugindo na contabilidade, buscando sempre novos conhecimentos, investindo na formação, os profissionais contábeis tem que estar apto para tomada de decisões, a liderar, o contador tem um leque de opções de atuação, administração financeira, custos e auditoria, controladoria e Atuarial, tanto nas empresas privadas quanto nas públicas.

2.1.3 Na Paraíba

Com a fase do mercantilismo, iniciada no governo de Marquês de Pombal (1755-1776), defendia que o acumulo de capitais era de extrema necessidade. Uma economia forte exigia que o número de exportações fosse maior que as importações, o acúmulo de riquezas era outro ponto defendido pelo mercantilismo.

Com todas as exigências, a Paraíba por forte influência do Estado de Pernambuco, por estar a ele anexado no período de 1755 a 1799, foi implantado o sistema de controle patrimonial, inserido no ensino profissional do Brasil. A necessidade de se ensinar o método das partidas dobradas, como as outras Províncias do Império, se fazia necessário o ensino deste método na Paraíba.

De acordo com a contextualização de Morais, Silva, P., Silva, R. e Felix (2016) O Lyceu Paraibano, fundado em 17 de março de 1836, instalado no andar térreo do edifício da Tesouraria da Fazenda, localizado à Praça Rio Branco. Poucos anos depois foi transferido paro o 1º andar do edifício da Assembleia Legislativa Provincial da Parahyba do Norte, quando a elite paraibana não queria mais deixar seu estado para que concluísse os estudos, em 19 de abril de 1939 o Lyceu Paraibano foi para seu prédio próprio na Avenida Getúlio Vargas, onde estão localizados até os dias atuais, alguns anos depois de sua inauguração foram inseridas cadeiras de ensino, dentre elas a de comércio. Foi no Lyceu que se instalou o primeiro Curso de comércio da Paraíba, pelo Decreto nº 570 de 16 de novembro de 1912, sendoposteriormente extinto pelo Decreto nº 1.553 de 23 de janeiro de 1929.

Esta aula era para que se profissionalizassem os educandos que lá estudavam, para o comércio e para gerir negócios do estado. Essa inclusão era pensada desde a criação do Lyceu Paraibano, sendo implantada anos depois, e posteriormente, extinto o ensino do comércio.

Contextualizando com Morais e Ferreira (2016), com a extinção do ensino do comércio pelo Liceu Paraibano, foi constatada a necessidade de que se reiniciasse o ensino do comércio Associação dos Empregados no Comércio da Paraíba (AECP) criou em 3 de novembro de 1921 a Academia de Comércio da Paraíba (ACP), que foi inaugurada posteriormente no ano de 1922, fazendo parte das festividades do centenário da independência do Brasil, localizada na Rua das Trincheiras, nº. 45, no Centro da capital Paraibana - Brasil, para que se formassem jovens comerciários. A princípio o local onde foi alocada a Academia de Comercio da Paraíba, seria destinado como sede do *Parahyba Club*. O nome de Academia de Comércio Epitácio Pessoa foi dado alguns anos depois de sua inauguração, em homenagem ao presidente Epitácio Lindolfo da Silva Pessoa (1865 -1942).

Posteriormente, em 1947, a faculdade de Ciências Econômicas, passou a funcionar paralelamente, no prédio da Academia de Comércio Epitácio Pessoa, e ficou lá até que foi transferido para o campus da UFPB – Universidade Federal da Paraíba. O prédio foi tombado pelo IPHAEP, pelo seu significado histórico e arquitetônico, pelo Decreto nº 20.138, de 02 de Dezembro de 1998.

De acordo com a contextualização de Morais e Ferreira (2017), a Escola Técnica de Comércio *Underwood*(ETCU), foi fundada em 18 de fevereiro de 1928, denominada de Instituto Comercial *Underwood* eram ministradas aulas deInstrução Básica e Técnica de Comércio, de acordo com a legislação do Ensino Comercial, a principio suas atividades foram iniciadas na Rua da Areia, Centro, emJoão Pessoa – Paraíba, posteriormente ela funcionou na Rua General Osório, 219 no Centro de João Pessoa – Paraíba. No ao de 1946 houve outra mudança de endereço, passou a funcionar na Rua General Osório, 219, Centro de João Pessoa- Paraíba, em 1948, teve outra mudança, desta vez para prédio próprio, que estava localizado na Rua Duque de Caxias, 569-583, Centro, João Pessoa – Paraíba, esta conquista se deu pela luta e garra que teve a gestora Osmarina de Almeida Carvalho. De acordo com Morais e Ferreira (2017, p. 6757), enfatiza que:

> O material pesquisado sinaliza nas entrelinhas, que desde 1950, ou seja, 22 anos após sua criação e 10 anos antes de seu fechamento, a Escola Underwood já apresentava indícios de sua preocupação com a oferta exclusiva de ensino profissionalizante na área contábil e comercial. Nesse sentido, propunha alternativas diversificadas na prestação de serviços educacionais.

No ano de 1950 os cursos ofertados aumentaram, deixando de ser apenas de ensino profissionalizante nas áreas contábil e de comercio. Segundo Morais e Ferreira (2017, p. 6757) apud Regimento Interno (1950), cita os novos cursos ofertados pela Escola Técnica de Comércio *Underwood* (ETCU):

> Art. 2º - A Escola mantém os seguintes cursos: a) Curso Básico de Comércio, de acordo com a legislação federal; b) Curso Técnico de Comércio, também de acordo com a legislação federal; Parágrafo único – Além dos cursos Básico e Técnico de Comércio, mantêm o Estabelecimento ainda, os seguintes: c) Jardim da Infância; d) Primário; e) Preparatório ao exame de admissão; f) Datilografia e g) Estenografia. (MORAIS E FERRERA, ano, p. 6757,apud ETCU, REGIMENTO INTERNO, 1950, p. 01).

Até a década de 1940, a Academia de Comércio Epitácio Pessoa era uma das responsáveis pela formação profissional de ensino comercial na capital paraibana, juntamente

com a Escola Técnica de Comércio *Underwood* (ETCU),em 1943, houve a regulamentação do Ensino Comercial, com o Decreto-Lei nº 6.141 de 28 de dezembro de 1943:

> Art. 1º Esta lei estabelece as bases de organização e de regime do ensino comercial, que é o ramo de ensino de segundo grau, destinado às seguintes finalidades:
> 1. Formar profissionais aptos ao exercício de atividades específicas no comércio e bem assim de funções auxiliares de caráter administrativo nos negócios públicos e privados.
> 2. Dar a candidatos ao exercício das mais simples ou correntes atividades no comércio e na administração uma sumária preparação profissional.
> 3. Aperfeiçoar os conhecimentos e capacidades técnicas de profissionais diplomados na forma desta lei.

Sendo assim, contextualizando com Morais, Máximo e Lelis (2016) a proposta do governo era formar profissionais que fossem capacitados para desempenhar as atividades referentes ao comércio, como também funções como de caráter administrativo, com isso foram inauguradas algumas escola técnicas na Paraíba, dentre elas é importante citar a Escola Técnica de Comércio Carlos Dias Fernandes (ETCCDF), localizada na cidade de Mamanguape e a Escola Técnica de Comércio Carlos Dias Fernandes (ETCCDF), na cidade de Guarabira, ambas no Estado da Paraíba.

Na cidade de Mamanguape na Paraíba, foi fundada a Escola Técnica de Comércio Carlos Dias Fernandes (ETCCDF) em 21 de abril de 1958 por Adailton Coelho Costa, ela ganhou este nome para homenagear o escritor e poeta Carlos Augusto Furtado de Mendonça Dias Fernandes, autor de diversas obras, dentre elas estão, A Renegada (1908), e os Cangaceiros (1914), ela ficava localizada na Rua José Vieira, sem número. Esta escola formou diversos contabilistas no período em que funcionou.

A na Escola Técnica de Comércio Carlos Dias Fernandes (ETCCDF) foi fundada pelaSociedade Instituto Moderno, segundo Morais, Máximo e Lelis (2016, p.6) apud com Morais e Felix Júnior (2013, p. 13), o administrativo era composto por: “1 diretor, 1 secretário, 1 tesoureiro e 1 servente. No Instituto Moderno também havia funcionamento de outros cursos como, ensino primário, ginasial e normal regional”.

Na cidade de Guarabira, segundo a contextualização de Morais e Silva (2014) no Brejo Paraibano, foi fundada em 1952 a Escola Técnica de Comércio Santo Antônio, com o curso técnico de contabilidade, com a intenção de profissionalizar as pessoas de baixa condição socioeconômica. Esta escola surgiu da necessidade de qualificar mão de obra, para que acompanhasse a evolução do comércio, e as exigências da qualificação profissional fossem atendidas.

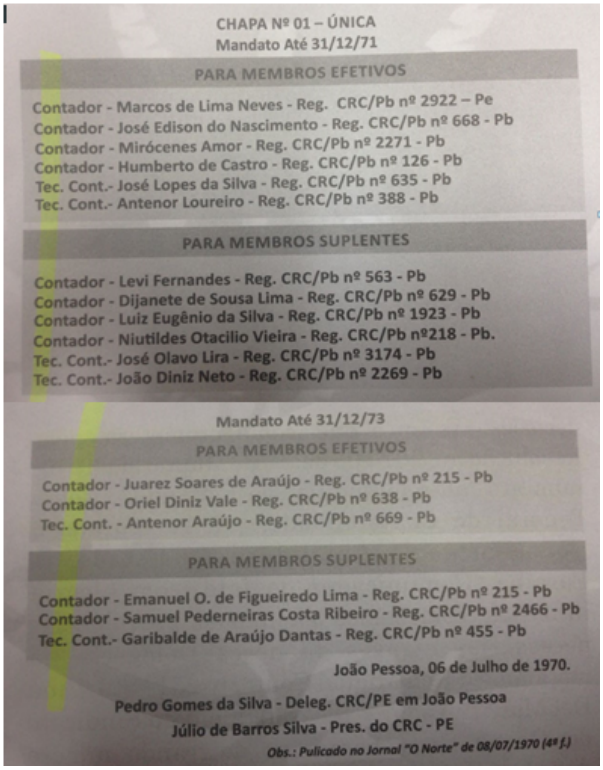
A profissionalização, com algumas disciplinas como Contabilidade de Custos, Mecanização e Processamento de Dados e Organização e Técnica Contábil, e a inserção de seus alunos no mercado de trabalho de forma rápida, foi de extrema importância para a evolução da sociedade. Como a escola era financeiramente acessível, promoveu com que as pessoas de renda baixa buscassem uma qualificação profissional e conseguisse a emancipação social do trabalhador, sua independência financeira e sua forma de se sustentar e sua família, a dignidade foi conquistada.

Na história da contabilidade não podemos deixar de citar a luta dos contadores, pela reimplantação do Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba - CRC/PB. De acordo com a contextualização de Neves (2014), a história do Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba - CRC/PB começa com sua criação em 1946, pela Lei 9295, de 27 de maio de 1946, "Art. 1º Ficam criados o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, de acordo com o que preceitua o presente Decreto-lei.", foi criado para a valorização do profissional Contábil e nortear a conduta ética da classe contábil, sabendo que a instalação do CRC/PB se deu em 1947, com funcionamento no antigo Edifício Duarte da Silveira, centro de João Pessoa – Paraíba, posteriormente passou a funcionar na Sede da ASPEP - Associação dos Servidores Públicos do Estado da Paraíba, até sua transferência, e teve como primeiro presidente Geraldo Brígido Borba, que presidiu o CRC/PB de 1947 a 1948.

Houve percalços pelo caminho, um deles foi a transferência da jurisdição do CRC/PB, para Pernambuco, pela Resolução n º 163/62, isto ocorreu por diversas irregularidades e até ausência de funcionamento, as denuncias partiram dos próprios membros do CRC/PB, o que acarretou diversos transtornos para os contadores, onde era necessário viajar com frequência para ao vizinho Estado de Pernambuco, e um grande prejuízo na fiscalização da categoria do profissional contábil. Com toda esta dificuldade, surgiu outra, onde foi cancelado a Carta Sindical, que deixou impossibilitado que a Classe Contábil trazer o CRC/PB de volta a João Pessoa – Paraíba. O atual presidente do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o Sr. Eduardo Foréis, alegou que por conta dos problemas encontrados no CRC/PB, na gestão dele, não iria autorizar o retorno do CRC/PBà João Pessoa – Paraíba, e isso foi cumprido, na sua gestão de 16/02/1961 estendido até 31/12/1969, os diálogos sobre este assunto não aconteceram.

Mesmo com todas as dificuldades, a luta pelo retorno do CRC/PBà João Pessoa continuou, a primeira conquista foi a revogação da suspensão da Carta sindical pelo Ministro do Trabalho, Sr. Jarbas Passarinho, em 13/11/1967. A Junta Governativa do Sindicato foi presidida pelo Sr. Marcos de Lima Neves. Com a saída do Sr. Foréis, em 01/01/1970, assumiu o Sr. Ivo Malhães de Oliveira, que após reuniões, determinou que o Conselho Regional de Contabilidade de Pernabuco - CRC/PE, criasse uma Delegacia Regional na Paraíba, " instalação ocorreu em 13/06/1970, no EdificilViña Del Mar – sala 7 – localizado na Avenida Miguel Couto, 251 – Centro – João Pessoa – PB, dando inicio ao processo de retorno do CRC/PB a João Pessoa – Paraíba. Em 01/06/1970, era restaurado o Conselho Regional no Estado da Paraíba, situado no mesmo endereço da Delegacia Regional da Paraíba, sendo marcada eleições para o dia 25 de Junho de 1970, e tomariam posse em 05 de setembro de 1970.

Por dificuldades de espaço, o CRC/PB, mudou-se para uma casa localizada na Avenida Rodrigues de Aquino, para melhores acomodações, sobretudo o sonho e a necessidade de se ter uma sede própria, trouxe resultado, conseguiram efetuar a compra do imóvel localizado em frente a casa que estavam usando como sede do CRC/PB, e marcaram a inauguração para o dia 06 de setembro de 1972, com a presença de diversos contadores, diretores de faculdades, presidente doCRC/PB e o ilustre presidente do CFC, o Sr. Ivo Malhães, convidado para descerrar a fita simbólica. Essas vitórias marcaram muito os contadores que vivenciaram, todos esses percalços, e não poderia deixar de relatar, para a nova geração de contadores (as) e as que irão vir, sintam orgulho dos que fizerem pela Classe Contábil.



CHAPA Nº 01 – ÚNICA
Mandato Até 31/12/71

PARA MEMBROS EFETIVOS

Contador - Marcos de Lima Neves - Reg. CRC/Pb nº 2922 – Pe
Contador - José Edison do Nascimento - Reg. CRC/Pb nº 668 - Pb
Contador - Mirócenes Amor - Reg. CRC/Pb nº 2271 - Pb
Contador - Humberto de Castro - Reg. CRC/Pb nº 126 - Pb
Tec. Cont.- José Lopes da Silva - Reg. CRC/Pb nº 635 - Pb
Tec. Cont.- Antenor Loureiro - Reg. CRC/Pb nº 388 - Pb

PARA MEMBROS SUPLENTES

Contador - Levi Fernandes - Reg. CRC/Pb nº 563 - Pb
Contador - Dijanete de Sousa Lima - Reg. CRC/Pb nº 629 - Pb
Contador - Luiz Eugênio da Silva - Reg. CRC/Pb nº 1923 - Pb
Contador - Niutildes Otacilio Vieira - Reg. CRC/Pb nº218 - Pb.
Tec. Cont.- José Olavo Lira - Reg. CRC/Pb nº 3174 - Pb
Tec. Cont.- João Diniz Neto - Reg. CRC/Pb nº 2269 - Pb

Mandato Até 31/12/73

PARA MEMBROS EFETIVOS

Contador - Juarez Soares de Araújo - Reg. CRC/Pb nº 215 - Pb
Contador - Oriel Diniz Vale - Reg. CRC/Pb nº 638 - Pb
Tec. Cont. - Antenor Araújo - Reg. CRC/Pb nº 669 - Pb

PARA MEMBROS SUPLENTES

Contador - Emanuel O. de Figueiredo Lima - Reg. CRC/Pb nº 215 - Pb
Contador - Samuel Pederneiras Costa Ribeiro - Reg. CRC/Pb nº 2466 - Pb
Tec. Cont.- Garibalde de Araújo Dantas - Reg. CRC/Pb nº 455 - Pb

João Pessoa, 06 de Julho de 1970.

Pedro Gomes da Silva - Deleg. CRC/PE em João Pessoa
Júlio de Barros Silva - Pres. do CRC - PE

Obs.: Pulicado no Jornal "O Norte" de 08/07/1970 (4ª f.)

Figura 03 -Tabela da Chapa da Eleição do CRC/PB
Fonte:*Neves (2014, p.29-30)*

2.2 PARTICIPAÇÃO DA MULHER NA CONTABILIDADE

2.2.1 No mundo

Desde o surgimento da humanidade a mulher foi educada com o ideal de conduta pré-estabelecidos. Nascidas em sociedade machista, foi preparada para exercer a função de dona de casa, esposa e mãe, aprender os afazeres domésticos eram sua prioridade, o casamento e a formação dos filhos eram de suma importância para a mulher.

> As mulheres, mesmo no século XIX, quando passavam da tutela dos pais para a dos maridos, tinham sob suas asas a formação dos filhos e a administração da casa. Se o poder constituído era dos homens, era ela quem fazia a transmissão de valores – fossem eles patriarcais ou não, por conta da imposição da sociedade – e decidia sobre a vida cotidiana. Aos homens cabia a supervisão geral e a administração dos bens. Por trás de um simples sim ao marido estavam escondidos muitos poréns. (MORAES; OROSCO, 2004, p. 56)

Com as I (1914-1918) e II (1939-1945)Guerras Mundiais e os homens indo para o campo de batalha, as mulheres precisavam ir à busca de sustento para elas e seus filhos, as

mulheres procuravam atividades como obter um retorno financeiro que lhes sustentassem e a seus filhos, sem qualificação profissional, ela buscaram atividades que já exerciam em suas residências como: fabricação de doces por encomendas, arranjo de flores, bordados e aulas de pianos, para que tivessem retorno financeiro.Com todas as dificuldades advindas da sociedade, elas conseguiram espaço no mercado de trabalho e ultrapassaram as barreiras e conseguiram ser mais do que esposas, mães e donas de casa.

Com o fim da guerra isso não mudou, pois os homens que sobreviveram estavam mutilados e impossibilitados de voltar ao mercado de trabalho.Continuando responsável pelo sustento de sua família a mulher foi cada vez mais tomando a frente dos negócios da família e a posição do homem no mercado de trabalho.

Com muita luta e sacrifícios às mulheres foram conseguindo mais direitos no dia 08 de março de 1857.Em New York, nos Estados Unidos da América, que reivindicavam melhores condições de trabalho, e um salário equiparados aos dos homens, lutavam pelo direito a licença-maternidade, a fabrica foi incendiada e centenas de mulheres forma mortas, sendo um marco pela luta da igualdade da mulher no mercado de trabalho, sendo lembrada esta data e dando um significado a ela, no dia 08 de março é comemorado o dia internacional da mulher.

E se seguiram outras conquistas para a mulher, em 1867, com o Código Civil, as mulheres tiveram progressos em suas situações de esposas, mães e administradoras de bens, as mulheres passaram a ter direito de voto em 1931, alcançar cargos, até então apenas de homens.

A grande diferença ainda sentida pelas mulheres é a persistência na diferença salarial, em que recebem homens e mulheres.Outra diferença é o preconceito, por ser mulher, pelas jornadas múltiplas que precisam ser exercidas por elas, o fato de se tornar mãe, e ficar afastada do trabalho por um tempo significativo. O aumento do número de mulheres no mercado contábil, não diminui ainda essas diferenças.

Alguns estudiosos indicam que esta feminização na área contábil, consequentemente os salários desta categoria está diminuindo, consequentemente está afastando o sexo masculino desta profissão, como aconteceu com os professores há anos atrás, mas também, segundo Blay (2001),esta saída dos homens está abrindo campo para a inserção cada vez mais das mulheres.

Na Inglaterra e País de Gales, no período de 1870-1930, as características dos homens e das mulheres foram determinantes nas escolhas dos cargos contábeis que iriam exercer, o

cargo de contador seria exercido elo homem, pelos atributos associados a masculinidade, e de maior prestigio; as mulheres exerciam os trabalhos de escritório, como o de guarda-livros, que tinha a característica de atividade feminina.

Na Grã-Bretanha, entre 1871 e 1911, os profissionais de contabilidade e escriturários, foram classificados equivalentes a ocupação "comercial", mas no século XX eles foram reclassificados como profissionais contábeis, fazendo exclusão do pessoal administrativo e os escriturários, atividades exercidas pelas mulheres, causando assim uma separação.

> A profissão de contador, ou mesmo simples guarda-livros, e aquela para a qual, talvez, dez em cada mil meninas estejam mentalmente qualificadas para julgarem-se adequadas. E aquela que exige mais do que umafantasia informal por parte dos seus adeptos, exige toda uma devoção. (LEMOS JUNIOR, SANTINI, SILVEIRA, apud KIRHHAM & LOFT, 1993, p. 256).

As mulheres eram consideradas física e mentalmente incapazes de exercer alguns trabalhos administrativos, para elas, as atividades pertinentes, seriam as que exigiam repetição, atenção e paciência, e trabalhos auxiliares.

2.2.2 No Brasil

O mercado capitalista trouxe várias vertentes no setor trabalhista entre elas a busca de qualidade e flexibilidade ao menor custo. A crise do fordismo deu inicio a um processo de mudanças originando um novo padrão de organização de produção, restabelecendo novas classes trabalhadoras e elevando a diversidade de gênero, raça, classe social e de geração. Se antes os homens eram os únicos que exerciam a força do trabalho remunerado, com a chegada da industrialização no Brasil esse quadro foi se diversificando na medida em que homens e mulheres se fazem como participantes da reestruturação do processo produtivo. Sobre isto, Araújo (2004, p.04) defende que:

> O movimento da reestruturação não é um movimento do capital, pensando como entidade abstrata, mas é o resultado de ações de capitalistas, gerentes, governos, partidos, intelectuais, mas também de trabalhadores e trabalhadoras e de suas entidades representativas, tanto no plano nacional quanto no plano global.

O Artigo 113º Inciso I da Constituição Federal de 1934 diz que: "todos são iguais perante a lei", com isso o movimento feminista, quando começou a adquirir características políticas, foi a luta para fazer valer este artigo.

As lutas feministas nos anos 70 contribuíram para um aumento significativo da participação das mulheres no mercado de trabalho extra doméstico.

O novo paradigma produtivo voltado para o mercado industrial traz consigo uma desigualdade de gênero referente à salários, condições de trabalho, acesso aos treinamentos e promoções. A feminização na indústria representava para os empresários uma diminuição de custos,pois, sua força de trabalho era tida como inferior a dos homens e com isso era também reduzido seu salário.

Araújo(2004,p.7). afirma que: "Em grande parte dessas empresas, os conceitos de multifuncionalidade e de trabalho em equipe ficaram restritos, para mulheres".

Grande parte da mão-de-obra feminina foi transferida para as fabricas, pela consolidação do Capitalismo, o desenvolvimento tecnológico e o intenso crescimento da maquinaria. Com isso as mulheres passaram a se beneficiar com algumas leis. Que davam direito a mulher que exercendo o mesmo trabalho que o homem, recebessem o mesmo salário que ele.Era proibido a mulher grávida trabalhar no período de quatro semanas antes e depois do parto. As mulheres passaram a ter direitos, mas como sabemos que essa implantação seria muito difícil, esses benefícios ficaram apenas no papel, pois o que se pode perceber foi a exploração da mulher no mercado de trabalho, onde sua jornada de trabalho eram entre 14 e 18 horas e a diferença de salários era cada vez mais acentuada, onde a justificativa para essa diferença salarial era o fato do homem de trabalhar e sustentar a mulher, e sua família, com isso não tinha necessidade da mulher ganhar um salário igual ou superior ao do homem.

Apesar das lutas constantes das mulheres por melhorias no trabalho, as diferenças permaneciam, as cargas horárias de trabalho e salariais não eram exceções, como justificativa para tal diferença, é que como as mulheres eram sustentadas pelo homem, elas não tinham a necessidade de um salário equiparado ou superior aos deles.

Apesar desta luta, e de a Constituição Federal Brasileira prever desde 1934, a igualdade de todos, esses direitos só foram reconhecidos a partir da Constituição Federal de 1988:

> Art.5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> I – Homens e mulheres são iguais e direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

De acordo com Siqueira et al (2013), a mulher tem se mostrado cada vez mais competente e eficiente no trabalho em que realiza. Vêm ganhando espaços em diversos segmentos, e na contabilidade não é diferente. A grande busca pelo curso de Ciências Contábeis nas universidades, pelas mulheres, aponta como a profissão com o maior crescimento de mulheres no mercado profissional.

Os obstáculos que a mulher contabilista enfrenta, não é diferente de qualquer profissão em que a mulher atua, o preconceito ainda existente, a conciliação da dupla jornada de trabalho e a dedicação á família, são alguns dos obstáculos enfrentados pela mulher, em qualquer profissão que ela escolher exercer.

A mulher com suas condições sociais de serem detalhistas, cuidadosas e o trato com as outras pessoas, sejam eles clientes ou colegas de trabalho,vem crescendo na área contábil, aumentando a produtividade, o gerenciamento, e os lucros, consequentemente, este processo de inserção da mulher no mercado profissional contábil, vem sendo contínuo, a mulher vem ganhando espaço e prestígio no mundo dos negócios.

Diante do crescimento da mulher na contabilidade, foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o "Projeto Mulher Contabilista", com o objetivo de aprimorar o papel da mulher contabilista diante da sociedade e impulsioná-las ao empreendedorismo contábil e a atualização na área contábil. Com a criação deste projeto as contabilistas, vêm se reunindo e debatendo sobre as ideias e ações que promovam a evolução e se conscientizem sobre a importância da mulher contabilista no mercado contábil. Outra grande conquista foi anomeação da primeira mulher como Presidente do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Maria Clara Cavalcante Bugarin ocupouo cargo por dois mandatos consecutivos, o primeiro de 2006 a 2007, e o segundo entre 2008 e 2009.

As divisões de trabalho ainda carregam a lógica da estrutura social, apesar do crescimento de mulheres como "chefes" de setores, na direção de uma empresa, os homens são os que têm maior número neste topo do mercado de trabalho contábil. A ruptura destes padrões envolvem questões culturais, precisando ser quebrado desde antes da profissionalização.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

O Caminho metodológico adotado inicialmente foi o bibliográfico, o qual permitiu a construção teórica e histórica da Mulher em diversos espaços atuando na Contabilidade. Desta forma, buscamos apresentar uma pesquisa por meio de levantamento textual. Na pesquisa bibliográfica foram coletadas informações pertinentes para a fundamentação teórica. Quanto ao estudo de caso, inicialmente foram coletados dados na Plataforma digital do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, os quais demonstraram a evolução da mulher no mercado contábil.

Ao longo do caminho metodológico uma das dificuldades apresentadas foi referente ao acesso à informações sobre a história da mulher no mercado contábilna esfera mundial, brasileira e paraibana. No entanto, tivemos uma significativa contribuição do Conselho Regional de Contabilidade/PBque conseguiu nos fornecer dados referentesà primeira Técnica e Contadora paraibana, além de informações a respeito da história do CRC/PB. Porém, não obtivemos sucesso com o Conselho Federal de Contabilidade, apesar de diversas tentativas de contatos, a dificuldade em encontrar escritas sobre o tema abordado foi grande. Na Biblioteca do IESP, na Biblioteca setorial de contabilidade e na Biblioteca Central da UFPB, não tinha nenhum material escrito sobre o assunto, o que nos aponta como uma lacuna na História da Contabilidade e da Mulher Contábil na Paraíba. As fontes utilizadas sobre a história da Contabilidade na Paraíba foram artigos disponibilizados pelo Professor Pós-doutor José Jassuipeda Silva Morais, Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da UFPB – Campus IV.Após a coleta e construção do banco de dados, teve inicio a pesquisa explicativa e qualitativa, pois tentou-se descrever a evolução da mulher no mercado de trabalho contábil.

3.2 ESTUDO DE CASO

3.2.1 A Mulher na Contabilidade

Para iniciar-se este estudo de caso, fez necessário recorrer aos dados coletados pela plataforma digital do Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Conforme pode-se perceber na Figura 04, a evolução quantitativa de mulheres inscritas no Conselho Federal de Contabilidade, como técnica em contabilidade tivemos um aumento de 15,06%, foram exatamente 9112 novas técnicas registradas no Brasil, enquanto os homens tiveram a redução de 10,32% de técnicos contábeis registrados, essa redução foi de 13.610 homens.

As contadoras tiveram um aumento significativo nestes 12 anos informados na figura, de 61.692 contadoras registradas em 2004, este número saltou em 2016 para 160.836 mulheres bacharéis em contabilidade, o aumento foi de 99.144 mulheres, em percentual o aumento foi de 160,70%, enquanto os homens tiveram neste mesmo período um aumento de 78,66%, de 104.978 no ano de 2004, para 187.557 em 2016.

A contabilidade sempre foi vista como uma profissão masculina, e com o mundo se modernizando, esta realidade estava começando a modificar, as mulheres antes destinadas a profissões que se assemelhavam as atividades domesticas, estava descobrindo profissões e se inserido nelas, com isso houve um salto tão grande deste período de tempo, que se observa até os dias de hoje.

CFC
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

VICE-PRESIDÊNCIA DE REGISTRO

PROFISSIONAIS E ORGANIZAÇÕES ATIVOS NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE

POSIÇÃO ANUAL EM 31 DE DEZEMBRO

ANO	CONTADOR		TÉCNICO EM CONTABILIDADE		TOTAL GERAL	ORGANIZAÇÃO					TOTAL GERAL
	MASCULINO	FEMININO	MASCULINO	FEMININO		SOCIEDADE	ESCRITÓRIO INDIVIDUAL (1)	EMPRESÁRIO INDIVIDUAL (2)	MEI	EIRELI	
2004	104.978	61.692	131.846	60.503	359.019	21.172	46.835	-	-	-	68.007
2005	115.512	74.291	134.847	65.679	390.329	21.620	43.528	-	-	-	65.148
2006	119.846	79.825	129.975	64.942	394.588	21.421	44.194	-	-	-	65.615
2007	123.173	82.551	129.026	64.588	399.338	22.275	44.746	-	-	-	67.021
2008	127.594	85.433	128.292	64.234	405.553	23.341	46.039	-	-	-	69.380
2009	130.239	88.797	127.268	64.307	410.611	26.156	47.095	-	-	-	73.251
2010	161.850	130.540	129.877	73.317	495.584	27.552	46.972	1.759	-	-	76.283
2011	161.064	129.144	126.403	71.116	487.727	29.601	45.326	4.043	-	-	78.970
2012	162.928	129.758	123.718	69.094	485.498	31.020	43.829	6.250	-	-	81.099
2013	168.573	135.669	121.640	68.070	493.952	33.970	41.747	6.926	-	-	82.643
2014	174.819	142.469	121.827	69.383	508.498	32.790	-	8.547	2.440	1.571	45.348
2015	182.453	152.222	123.470	73.920	532.065	33.900	-	10.171	4.694	2.586	51.351
2016	187.557	160.836	118.232	69.615	536.240	34.682	-	11.945	7.550	3.723	57.900

Fonte: Sistema Cadastral do Sistema CFC/CRCs

Figura 04 -Comparativo de inscritos no CFC
Fonte:*Plataforma digital do Conselho Federal de Contabilidade.Disponível:*http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2017/08/estatistico_2004a2016.pdf
Acesso em: 03 Dez.2017

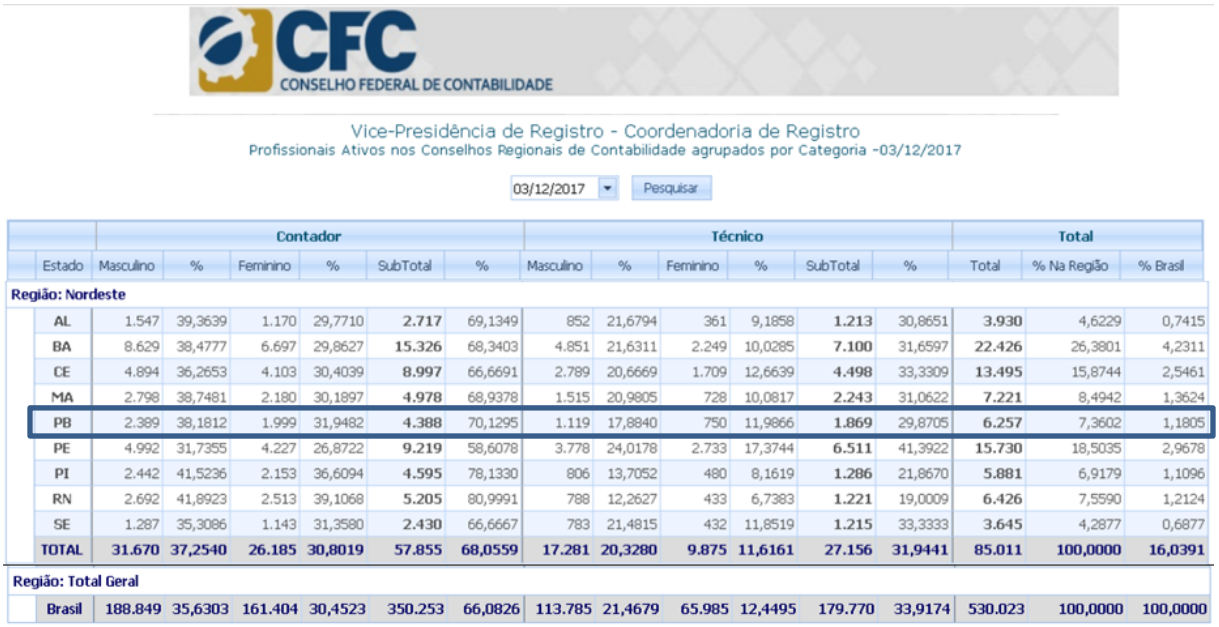
No entanto, a diferença entre técnicas contábeis e técnicos, mas houve um aumento das técnicas registradas no Conselho, não foi tão grande em 2004, tinham 54,11% mais homens que mulheres, e em 2016 essa diferença caiu para 41,12%.

Embora os números de novos registros sejam parecidos, a quantidade de mulheres contadoras registradas em 2004 era 41,23% menor do que os homens registrados neste mesmo período, já em 2016 está diferença caiu consideravelmente, mas claro os homens ainda estão

em maior número nos registros do CFC, esta diferença caiu para 14,24%,entre contadoras registradas.

De acordo com a Figura 05, atualmente, em 03 de Dezembro de 2*017*, essa diferença se mantém sem grandes modificações, no Brasil, o número de técnicos e técnicas contábeis teve uma baixa, e a diferença entre eles é de 43,00%, já o número de contadores homens e mulheres aumentou, a diferença entre eles é de 14,53%, mantendo crescimento no número de inscritos.

Na Paraíba o número de técnicos homens é de 1.119 em 2017, e de técnicas é de 750, com diferença entre eles de 32,97%.Já a diferença entre bacharéis é bem menor, o número de homens registrados é de 2.389, já o de mulheres na contabilidade é de 1.999, tendo uma diferença de apenas 16,32% entre eles.


CFC
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Vice-Presidência de Registro - Coordenadoria de Registro
Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade agrupados por Categoria -03/12/2017

03/12/2017 Pesquisar

	Contador						Técnico						Total		
Estado	Masculino	%	Feminino	%	SubTotal	%	Masculino	%	Feminino	%	SubTotal	%	Total	% Na Região	% Brasil
Região: Nordeste															
AL	1.547	39,3639	1.170	29,7710	**2.717**	69,1349	852	21,6794	361	9,1858	**1.213**	30,8651	**3.930**	4,6229	0,7415
BA	8.629	38,4777	6.697	29,8627	**15.326**	68,3403	4.851	21,6311	2.249	10,0285	**7.100**	31,6597	**22.426**	26,3801	4,2311
CE	4.894	36,2653	4.103	30,4039	**8.997**	66,6691	2.789	20,6669	1.709	12,6639	**4.498**	33,3309	**13.495**	15,8744	2,5461
MA	2.798	38,7481	2.180	30,1897	**4.978**	68,9378	1.515	20,9805	728	10,0817	**2.243**	31,0622	**7.221**	8,4942	1,3624
PB	2.389	38,1812	1.999	31,9482	**4.388**	70,1295	1.119	17,8840	750	11,9866	**1.869**	29,8705	**6.257**	7,3602	1,1805
PE	4.992	31,7355	4.227	26,8722	**9.219**	58,6078	3.778	24,0178	2.733	17,3744	**6.511**	41,3922	**15.730**	18,5035	2,9678
PI	2.442	41,5236	2.153	36,6094	**4.595**	78,1330	806	13,7052	480	8,1619	**1.286**	21,8670	**5.881**	6,9179	1,1096
RN	2.692	41,8923	2.513	39,1068	**5.205**	80,9991	788	12,2627	433	6,7383	**1.221**	19,0009	**6.426**	7,5590	1,2124
SE	1.287	35,3086	1.143	31,3580	**2.430**	66,6667	783	21,4815	432	11,8519	**1.215**	33,3333	**3.645**	4,2877	0,6877
TOTAL	**31.670**	**37,2540**	**26.185**	**30,8019**	**57.855**	**68,0559**	**17.281**	**20,3280**	**9.875**	**11,6161**	**27.156**	**31,9441**	**85.011**	**100,0000**	**16,0391**
Região: Total Geral															
Brasil	**188.849**	**35,6303**	**161.404**	**30,4523**	**350.253**	**66,0826**	**113.785**	**21,4679**	**65.985**	**12,4495**	**179.770**	**33,9174**	**530.023**	**100,0000**	**100,0000**

Figura05-Adaptação de tabela de Registro
Fonte: *Plataforma digital do Conselho Federal de Contabilidade.*
*Disponível:*http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0*Acesso em: 03 Dez. 2017.*

3.2.2 A primeira mulher da área contábil atuando oficialmente na Paraíba

A Paraíba nos anos de 1949 era governada por Oswaldo Trigueiro, ele priorizou no seu governo a resolução dos problemas que já existiam na área da saúde, educação, transporte e a produção agrícola, problemas estes que ainda temos atualmente.

Foi criada a Federação das Indústrias -Fiep, que se tornou um sindicato para os trabalhadores das indústrias. Para a área da comunicação, foi criado o Jornal Boletim, em Campina Grande, que teve apenas um único número, nesta mesma cidade também teve a criação do Correio Campinense.

Neste ano foi iniciada a intenção de se fazer uma Escola Modelo do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para que os comerciários e seus filhos tivessem uma educação modelo.Este ano de 1949 foi demarcado nesta pesquisa por se tratar do registro da primeira técnica contábil oficialmente registrada.



Figura 06–Anúncio de Seguro
Fonte: Diário Oficial, João Pessoa, 27*/10/1940.*

Como podemos perceber na figura 06, foi neste contexto social, em um ambiente machista ondeaté as propagandas de seguro ressaltam a mulher como dona de casa e mãe, que tivemos o registro da primeira técnica contábil paraibana, precisamente no ano de 1949, segundo informações coletadas no Conselho Regional de Contabilidade/PB. A técnica de iniciais TRP nasceu no Estado da Paraíba no ano de 1928, precisamente na República Velha, há quase quatro décadas após a abolição, ou seja, em um tempo em que a "mulher" era representada como "do lar", criada para ser dona de casa.

Quando ela se registrou no Conselho Regional de Contabilidade/PB tinha 21 anos e era solteira. Este registro, embora represente pouca informação sobre sua vida pessoal, é fato que simboliza um novo tempo, principalmente ao abrir as portas para que outras mulheres viessem a ingressar neste mercado contábil, predominantemente masculino. Este ato revolucionário, no qual a mulher sai do contexto familiar e alcança o mercado de trabalho, se

torna ainda mais significativo quando se trata do meio contabilista, uma vez que durante longos anos foi reconhecido como espaço masculino. Ela simboliza uma desmistificação, quando a Contabilidade é pensada como espaço para além de gêneros.

No ano de 1957, o governador da Paraíba Flávio Ribeiro Coutinho, eleito em 1955 para um mandato de cinco anos, renunciou por problemas de saúde, sendo substituído pelo seu ex-govenador Pedro Gondim, empossado no dia 05 de Janeiro de 1958. Segundo o Jornal a União, no dia 04 de Janeiro de 1958, em João Pessoa, tivemos a inauguração do Teatro Santa Rosa, uma tradicional casa de Espetáculo para a Capital, com representante do governo, militares e autoridades civis. Ainda neste mesmo ano o nordeste foi acometido de uma grande seca que arrasou também a Paraíba, necessitando de muita ajuda do Governo Federal. No entanto, o que dificultou foi a difícil situação financeira que o Estado estava passando, com isso precisou ter cautela com os gastos públicos.

Partindo deste contexto, neste mesmo ano de 1958, em primeiro de Janeiro, foi oficialmente registrada pelo Conselho Regional da Paraíba - CRC/PB a primeira Contadora Paraibana com as iniciais MPA. Com 27 anos de idade, nascida em João Pessoa em 23 de novembro de 1931, esta contadora, nascida na Republica Nova, Era de Vargas, Pós-Movimento de 1930, abriu as portas para as mulheres conquistarem espaços entre homens enquanto graduada, bacharel, profissional e intelectual contábil, ultrapassando o perfil de nascida para ser mãe, esposa e dona de casa.

Desta forma, esta pesquisa aponta para um resultado intrigante. Observa-se que as duas primeiras mulheres paraibanas oficialmente registradas no Conselho na profissão contábil, nasceram no início do século XX, período de muitas mudanças sociais, principalmente na Paraíba. Nasceram na época de Anayde Beiriz e do Movimento revolucionário de 1930, nasceram no apogeu de mudanças que se refletiram em suas atuações profissionais. Estes registros são intrigantes se pensarmos a geração anterior como pensavam e como atuavam na sua formação cidadã de suas filhas, uma vez que mesmo assim, estas demarcam um caminho de desmistificação, para que a evolução da mulher no mercado Contábil fosse acontecendo gradualmente. Assim sendo, observando o mercado contábil, podemos perceber a forte presença da mulher nesta profissão, inclusive conquistando postos de chefias até então ocupados por homens, o que nos demonstra que alcançamos nosso objetivo principal.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A abordagem da mulher no mercado de trabalho e a evolução da mulher no mercado contábil, um crescimento significativo, transpondo barreiras sociais e de gêneros, em uma profissão conhecida como masculina. A conquista de espaço pela mulher nesta área de trabalho foi necessária, o entendimento e a importância histórica sobre esta inserção e crescimento da mulher no mercado de trabalho contábil, e relatar a primeira técnica e contadora paraibanas, ultrapassando esta barreira social da criação para ser mãe, esposa e dona de casa, para adotar o perfil profissional, o perfil de ajudadora e até mesmo o da mantenedora do seu lar.

A mulher se destaca pela capacidade de ser multi, da sua organização, de seu cuidado ao fazer cada tarefa e o seu atendimento, o que faz dela capacitada e diferente para exercer a função contábil. A responsabilidade de se atualizar sobre assuntos contábeis, e estudar mais sobre a contabilidade, é o que está fazendo que mais mulheres alcancem “lugares” antes “frequentados” por homens, mulheres alcançando cargos de chefia, empreendendo na área contábil, e ocupando cargos públicos.

Sendo assim, notou-se a necessidade de se escrever sobre este tema, relatar a mulher na contabilidade e a primeira técnica e contadora paraibana, as mulheres que abriram portas para tantas outras mulheres seguissem o mesmo caminho, e conquistasse o seu espaço no mercado de trabalho contábil.

Contudo, houveram dificuldades de encontrar material sobre a história da Contabilidade na Paraíba, e sobre a mulher no mercado de trabalho contábil, inclusive dificuldades em conseguir dados pelo Conselho Federal de Contabilidade, a excassez de material sobre a primeira contadora na Paraíba, foram dificuldades que instiga mais procura sobre o assunto, mas com o tempo curto para a produção do trabalho, fez com que não tivesse mais aprofundamento sobre o assunto, este trabalho é uma contribuição, existindo ainda a necessidade do tema ser mais pesquisado, visto a falta de informações.

Trazendo a necessidade de uma maior pesquisa, deixando aberto para que se construam novos artigos, trabalhos sobre a mulher na contabilidade paraibana.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Francisco Avelino de; SILVA, Maurício Souza **A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL** inPeriódico Científico Negócios em Projeção | v.6, n.2, 2015 | ISSN: 2178-6259<http://trabalhodeinformaticacontabilidade.blogspot.com.br/2010/12/breve-historico-da-profissao-no-brasil.html>. Acessado em 10 nov 2017.

ARAÚJO, Angela Maria Carneiro; AMORIM, Elaine Regina Aguiar; FERREIRA, Verônica Clemente. **OS SENTIDOS DO TRABALHO DA MULHER NO COTEXTO DA REESTRUTURAÇÃO PRODUTIVA**. In VIII Congresso Luso-Afro-Brasileiro de Ciências Sociais. Coimbra 16, 17, e 18 de Setembro de 2004 – A Questão Social no Novo Milênio. Disponível em: <http://www.ces.uc.pt/lab2004/inscricao/pdfs/painel29/AngelaAraujo_ElaineAmorim_VeronicaFerreira.pdf.>. Acesso em: 20 Nov 2017.

ASSIS, Rosiane Hernandes de. **A INSERÇÃO DA MULHER NO MERCADO DE TRABALHO.** Disponível em: <http://www.convibra.org/2009/artigos/140_0.pdf.>Acesso em 21 set 2017.

BAYLÃO, André Luis da Silva;SCHETTINO, Elisa Mara Oliveira Schettino. **A Inserção da Mulher no Mercado de Trabalho Brasileiro.** Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/20320175.pdf> Acesso em 21 set 2017.

BLAY, E. A. (2001, março/maio). **Um caminho ainda em construção: A igualdade de oportunidades para as mulheres.** Revista USP, (49), 82-97.

BLOG DO GESTOR. [Plataforma digital]. Disponível em: <https://blog.egestor.com.br/escrituracao-de-partidas-dobradas/>.Acesso em 05 nov 2017

BONIATTIL, Amanda Oliveira; VELHO, Andriele Souza; PEREIRA, Anelise; PEREIRA, Bárbara Boff; DE OLIVEIRA, Sandra Maria. **A evolução da mulher no mercado contábil. Revista gestão e desenvolvimento em contexto**- GEDECON VOL.2, Nº. 01, 2014.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1934**. Constituição da república dos estados unidos do brasil.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 20 nov 2017.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <hhttps://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_15.12.2016/art_134_.asp>. Acesso em: 20 nov 2017

BRASIL, **Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.**Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm> Acesso em: 05 nov 2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. [Plataforma Digital]. Disponível em :<http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2017/08/estatistico_2004a2016.pdf.> Acesso em: 03 Dez. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. [Plataforma Digital]. Disponível em :<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0>Acesso em: 03 Dez. 2017.

DIGITAL DE SIGNIFICADOS. [Plataforma digital]. Disponível em: <https://www.significados.com.br/ifrs-contabilidade/>Acesso em 05 nov 2017

FALCHI, MiridanKnox. **Mulheres do sertão nordestino** in: PRIORE, Mary Del (org). História das mulheres no Brasil. 9 ed., 1ª reimpressão – São Paulo: contexto, 2008, p. 241.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JOÃO PESSOA – PARAÍBA – BRASIL (1922-1961). 2016. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/304256101_ENSINO_COMERCIAL_NA_PARAÍBA_ACADEMIA_DE_COMERCIO_EPITACIO_PESSOA_JOAO_PESSOA_-_PARAIBA_-_BRASIL_1922-1961>. Acesso em: 24 Nov. 2017.

JORNAL A UNIÃO. Ano LXV – Nº 2. João Pessoa. Sábado, 04 de Janeiro de 1958.

JORNAL CONTÁBIL. [Plataforma digital]. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-origem-e-historia-da-contabilidade/>. Acesso em: 05 Nov. 2017

JORNAL DIÁRIO OFICIAL. Ano LVII – Nº 242. João Pessoa. Quinta-feira, 27 de Outubro de 1949.

LEMOS JUNIOR, Luiz Carlos; SANTINI, Rafael Barufaldi; SILVEIRA, Nereida Salette Paulo da.**A FEMINIZAÇÃO DA ÁREA CONTÁBIL: UM ESTUDO QUALITATIVO BÁSICO.** INRevista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Disponível em: <www.repec.org.br/index.php/repec/article/download/1244/1023>. Acesso em: 05 Nov. 2017.

LUCIO, Clemente Ganz. **Mulher, mercado de trabalho e desigualdade.** Disponível em: <http://brasildebate.com.br/mulher-mercado-de-trabalho-e-desigualdade/>. Acesso em: 28 out 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009 a.

MORAES, Rita; OROSCO, Dolores, **O poder do salto alto**, Revista Isto é, n. 1796,10/03/2004 Suplemento Especial.

MORAIS, Jassuipe da Silva Morais; FÉLIX JR, Luiz Antônio; SILVA, PolyandraZampiere P. da; SILVA, Rayane de Lima.**Reconstituindo a memória contábil por intermédio de instituições escolares paraibanas.** In Lançando no 20º CBC – Congresso Brasileiro de Contabilidade organizado pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade – 11 a 14 de setembro de 2016 em Fortaleza – Ceará. Disponível em: <https://docgo.net/reconstituindo-a-memoria-contabil-por-intermedio-de-instituicoes-escolares-paraibanas-1>. Acesso em: 24 Nov. 2017.

MORAIS, Jassuipe da Silva Morais; Silva, Rayane de Lima.**ENSINO TÉCNICO-PROFISSIONAL NO BRASIL: ESCOLA TÉCNICA DE COMÉRCIO SANTO ANTÔNIO GUARABIRA – PARAÍBA/BRASIL (1952-1974).** InX Congresso Luso Brasileiro de História da Educação (COLUBHE), em Curitiba/PR, 25 a 28 de agosto de 2014. Disponível em: <http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170509160812.pdf.> Acesso em: 24 Nov. 2017.

MORAIS, José Jassuipe da Silva; FERREIRA, António Gomes Ferreira. **ENSINO COMERCIAL NA PARAÍBA:ACADEMIA DE COMÉRCIO EPITÁCIO PESSOA**

MORAIS, José Jassuipe da Silva; FERREIRA, António Gomes. **ESCOLA TÉCNICA DE COMÉRCIO UNDERWOOD: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA A EDUCAÇÃO PROFISSIONAL EM JOÃO PESSOA – PARAÍBA (1928-1960)** in Anais Eletrônicos do IX Congresso Brasileiro de História da Educação João Pessoa – Universidade Federal da Paraíba – 15 a 18 de agosto de 2017 ISSN 2236-1855. Disponível em:<http://www.ixcbhe.com/arquivos/anais/eixo9/individual/6753-6760.pdf>. Acessado em20 nov 2017.

MORAIS, José Jassuipe da Silva; MÁXIMO, Letícia Kelly do Nascimento; LELIS, Monique Bruna Feitosa. **O ENSINO TÉCNICO DE CONTABILIDADE NA PARAÍBA E A PROFISSIONALIZAÇÃO FEMININA NA CIDADE DE MAMANGUAPE (1958-1992).** In Educação, Gestão e Sociedade: revista da Faculdade Eça de Queirós, ISSN 2179-9636, Ano 6, número 24, novembro de 2016. Disponível em:<http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170509163346.pdf> Acesso em: 24 Nov. 2017.

MOTA, Érica Regina Coutinho Ferreira; SOUZA, Marta Alves de. **A evolução da mulher na Contabilidade: Os desafios da profissão**, 2013.

NEVES, Marcos de Lima. **BREVES APONTAMENTOS PARA A MEMÓRIA DO CONSLEHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DA PARAÍBA – 40 anos de Restauração.** 1ª Edição – Editora Meta Ltda – EGM.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa.** Petrópolis: Vozes, 2007.

PROBST, Elisiana Renata. **A Evolução da Mulher no Mercado de Trabalho**. Disponível em: <http://www.rhportal.com.br/artigos-rh/a-evoluo-da-mulher-no-mercado-de-trabalho/.>. Acesso em : 20 Out. 2017.

ROCHA, Letícia Schmitt. **A CONTABILIDADE ATRAVÉS DOS SÉCULOS.**Publicada em 26 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://urisaoluiz.com.br/site/a-contabilidade-atraves-dos-seculos/>. Acesso em 09 nov 2017.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral da Contabilidade no Brasil.** 1. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SIQUEIRA, Ingrid Prudêncio; MELZ, Laércio Juarez; SANTOS, Josiane Silva Costa dos; TORRES, Ariel Lopes. **A INSERÇÃO DA MULHER COMO PROFISSIONAL CONTÁBIL NOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE DE TANGARÁ DA SERRA – MT.** Volume 2, Número 3 Jan./Jun. 2013 Revista UNEMAT de Contabilidade ISSN: 2316-8072.

AUDITORIA DIGITAL:
UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DA PARAÍBA

Clenilson Lima Santos[1]
Teófilo Augusto da Silva Soares[2]

RESUMO: Este trabalho tem como interesse evidenciar a importância de uma ferramenta de auditoria digital para analisar os arquivos de escrituração digital das empresas, e apresentar os erros e falhas que podem ser encontrados nesses arquivos e que passaram desapercebido das pessoas envolvidas no processo de escrituração da empresa, possibilitando as empresas de efetuarem as correções necessárias antes da transmissão do arquivo com falhas, e consequentemente evitando um processo de fiscalização e suas penalizações. Onde a ferramenta utilizada para análise dos arquivos, é executada em uma plataforma online e de acesso restrito a usuários cadastrados, onde após análise é gerado um relatório de ocorrências encontradas no arquivo, com apresentação de um resumo com os códigos e eventos que indicam a localização do erro, e posteriormente no relatório é apontado os itens identificados como possíveis falhas, após esse relatório é possível que contribuinte faça as correções necessárias, antes da entrega da obrigação, ou até mesmo de forma corretiva em arquivos já enviados ao fisco, de forma a atender a legislação e evitar uma possível penalização indicada pelas ocorrências apresentadas.
PALAVRAS-CHAVES: Auditoria Digital. SPED. EFD. Obrigações Acessórias.

ABSTRACT: This thesis has as interest to highlight the importance of a digital audit tool to analyze the companies' digital bookkeeping files and to present the errors and failures that can be found in these files and that have passed unnoticed by the people involved in the company's bookkeeping process, enabling companies to make the necessary corrections prior to the transfer of the file with flaws, and consequently avoiding a inspection process and its penalties. Where the implement used to analyze the files is executed in an online platform with restricted access to registered users, where after analysis is generated a report of occurrences found in the file, with the presentation of a summary with the codes and events that indicate the location of the error, and after in the report is pointed the items identified as possible flaws, after this report it is possible for the taxpayer to make the necessary corrections, before delivery of the obligation, or even in a correctively way in files already sent to the tax authorities, in order to comply with legislation and avoid a possible penalty indicated by the occurrences presented.
KEY WORDS: Digital audit. SPED. EFD. Accessory Obligation.

1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento e aperfeiçoamento frequente das ferramentas de escrituração fiscal e obrigações acessórias que devem ser transmitias ao fisco - advinda do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído através do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 e faz parte do PAC 2007-2010, com intuito das Administrações Tributárias da União, dos

[1] Graduando do Curso Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, Técnico em contabilidade, pela Academia de Comercio Epitácio Pessoa, ACEP, E-mail: clenilson@3dsolucoescontabeis.com.br
[2] Professor Orientador, Graduado em Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba, IESP, Especialização em MBA em Contabilidade Controladoria e Finanças, pela Faculdades Integradas de Patos, FIP, docente do Curso Superior de Bacharel em Ciências Contábeis da disciplina de Contabilidade Tributária e Planejamento Tributário, Contabilidade Internacional e Contabilidade Introdutória II, E-mail: teofilo@ts7contabilidade.com.br

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais - os contribuintes precisam cada vez mais do apoio de bons profissionais e ferramentas capazes de auxiliar no cumprimento dessas regras. De acordo com Guerra (2017), a auditória digital é um importante procedimento que utiliza documentos digitais para validar as escriturações através do cruzamento de informações na busca por manter a regularidade da organização. Internamente, serve para prevenir que a empresa cometa tais inconsistências e se antecipe a qualquer fiscalização, por meio de uma análise prévia dos dados.

Desta forma, emerge o seguinte questionamento, como identificar os erros e infrações por meio do sistema de cruzamento de dados dos arquivos de escrituração fiscal eletrônica? Esta questão se faz pertinente e necessária no momento atual, uma vez que por meio desta análise pode ser possível realizar um plano de ação preventivo ou corretivo das possíveis penalidades de infrações em escriturações fiscais, identificando as falhas e erros, possibilitando segurança com relação às informações fiscais, minimizando os riscos de operações e de auto de infrações.

Assim sendo, para responder ao questionamento desta pesquisa, objetiva-se evidenciar na auditoria digital as inconsistências realizadas, principalmente através de cruzamentos na própria declaração ou com declaração distinta de acordo com as legislações vigentes em 2018. Para tanto, é fundamental contextualizar a Auditoria na era do Sped, em um processo de melhoria contínua seguindo os seguintes passos: Diagnóstico – localizar os problemas; Classificação dos problemas – Selecionar os problemas mais graves para interpretação do diagnostico; Determinar as causas – O que está causando os problemas selecionados; Plano de ação – Como corrigir os problemas; Correção dos problemas – Correção dos erros ou processos de geração das informações; Análise de melhoria – Verificando se os erros diminuíram ou foram eliminados.

A composição deste estudo pode contribuir chegando na sociedade por meio do conhecimento específico construído ao longo de uma formação no campo das Ciências Contábeis, uma vez que se constitui em uma produção acadêmica, fonte de pesquisa para outros estudiosos do assunto, em relação às informações fiscais digitais de modo a orientar como trabalhar com relação ao fisco, uma vez que a legislação tributária sofre constante mudança e exige cada vez mais informações de seus contribuintes e, consequentemente, os profissionais de contabilidade devem estar qualificados e atualizados com ferramentas

adequadas de modo a realizar auditoria de forma preventiva, contribuindo com seu conhecimento para um gerenciamento de informações seguras.

Segundo Marion (2015, p.08) "Auditoria é o exame, a verificação da exatidão dos procedimentos contábeis". Com base nesse conceito podemos concordar com Gelbcke et al. (2018, n./p.) quando destacam que:

> O fato importante a ser destacado é que com um sistema mais transparente de informações e de prestações de contas e com uma atuação de auditoria bem maior, muito se aplicará na segurança dos negócios, com redução de riscos e inadimplências, permitindo inclusive menores taxas de juros. Além disso, haveria contribuições na diminuição de corrupção e de sonegação de impostos. Contribuiria, finalmente, para a melhoria do nosso país, quanto ao grau de atratividade de capitais e de investimentos internacionais e sua competitividade.

Trazendo assim aos empresários e gestores, muitos benefícios. Desta maneira, concordamos com Guerra (2018) quando este destaca que através da auditoria digital as empresas conseguirão atuar de forma mais assertiva em suas obrigações, antecipando-se a possíveis irregularidades, trazendo consequentemente mais produtividade e concentração ao que mais importa em seu negócio, a maximização das vendas, com consequência gerando mais lucros para o seu negócio.

A metodologia utilizada percorre inicialmente o levantamento de produções científicas sobre a temática, em seguida uma pesquisa bibliográfica, e para aprofundamento, estudo de caso em uma indústrias da paraíba, enquanto técnica de pesquisa são utilizados análises de documentos gerados por uma ferramenta de auditoria digital capaz de realizar o cruzamento dos arquivos de escriturações digitais das empresas pesquisadas com as normas fiscais e vigentes no país.

Enquanto fundamentação teórica, neste sentido, dialoga-se com Guerra (2018), Gelbcke et al., (2018), Marion (2015), entre outros.

A estrutura deste estudo compõe-se de três seções. A primeira trata-se desta introdução contendo todas as especificidades da pesquisa. O desenvolvimento composto de fundamentação teórica, procedimentos metodológicos e estudo de caso. E as considerações finais com as conclusões da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 AUDITORIA

A auditoria é uma revisão de registros e informações em confronto com as normas que as regem, para que haja orientações sobre as situações patrimoniais de empresas e instituições, onde sua importância é reconhecida há milênios, desde a antiga Suméria. A auditoria também identifica deficiências no sistema de controle interno e no sistema financeiro e apresenta recomendações para melhorá-los.

As auditorias podem diferir substancialmente, dependendo de seus objetivos, das atividades para os quais se utilizam as auditorias e dos relatórios que se espera receber dos auditores.

> Com origem no latim *audire*, a palavra auditoria tem como primeiro significado o ouvir, porém foi com os ingleses que teve uma utilização mais abrangente, quando esses começaram a utilizar a auditoria em sistemas contábeis, onde além de ouvir os auditores tinham como função verificar se o que estava planejado estava sendo cumprido.(SIGNIFICADOSBR 2019).

Na idade média, muitas foram, nos diversos países da Europa, as associações profissionais que se incumbiam de executar as funções de auditoria, destacando-se

Segundo Marion (2015, p.08) "Auditoria é o exame, a verificação da exatidão dos procedimentos contábeis". Com base nesse conceito podemos concordar com Gelbcke et al. (2018, n./p.) quando destacam que:

> O fato importante a ser destacado é que com um sistema mais transparente de informações e de prestações de contas e com uma atuação de auditoria bem maior, muito se aplicará na segurança dos negócios, com redução de riscos e inadimplências, permitindo inclusive menores taxas de juros. Além disso, haveria contribuições na diminuição de corrupção e de sonegação de impostos. Contribuiria, finalmente, para a melhoria do nosso país, quanto ao grau de atratividade de capitais e de investimentos internacionais e sua competitividade.

Com isso, concordamos com Guerra (2017), quando fala que dentro de um ambiente digital de prestação de informações, para que se tenha maior grau de segurança e confiança das informações em formato digital, é extremamente recomendável a realização de auditorias preventivas dos arquivos digitais exigidos pelo Sped.

2.2 CENÁRIO ATUAL DO FISCO (OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS SPED)

A Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, introduziu o inciso XXII ao art.37 da Constituição Federal, que determina às Administrações Tributárias

da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuarem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Para atender o dispositivo Constitucional, foi realizado, em julho de 2004, em Salvador, o I Encontro Nacional de Administradores Tributários - ENAT -, reunindo o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e o representante das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais.

O Encontro teve como objetivo buscar soluções conjuntas nas três esferas de Governo que promovessem maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais; cruzamento de informações em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

Em consideração a esses requisitos, foram aprovados dois Protocolos de Cooperação Técnica, um objetivando a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, outro, de caráter geral, que viabilizasse o desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses dos respectivos Entes Públicos.

Em agosto de 2005, no evento do II ENAT, em São Paulo, o Secretário da Receita Federal, os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os representantes das Secretarias de Finanças dos Municípios das Capitais, buscando dar efetividade aos trabalhos de intercâmbio entre os mesmos, assinaram os Protocolos de Cooperação nº 02 e nº 03, com o objetivo de desenvolver e implantar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica.

O Sped, no âmbito da Receita Federal, faz parte do Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA) que consiste na implantação de novos processos apoiados por sistemas de informação integrados, tecnologia da informação e infra-estrutura logística adequados.

Dentre as medidas anunciadas pelo Governo Federal, em 22 de janeiro de 2007, para o Programa de Aceleração do Crescimento 2007-2010 (PAC) - programa de desenvolvimento que tem por objetivo promover a aceleração do crescimento econômico no país, o aumento de emprego e a melhoria das condições de vida da população brasileira - consta, no tópico

referente ao Aperfeiçoamento do Sistema Tributário, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no prazo de dois anos.

Na mesma linha das ações constantes do PAC que se destinam a remover obstáculos administrativos e burocráticos ao crescimento econômico, pretende-se que o Sped possa proporcionar melhor ambiente de negócios para o País e a redução do Custo Brasil, promovendo a modernização dos processos de interação entre a administração pública e as empresas em geral, ao contrário do pragmatismo pela busca de resultados, muito comum nos projetos que têm como finalidade apenas o incremento da arrecadação.

> Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes.
> De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.
> Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal. Onde mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto. Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos.
> Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias. Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social.
> Estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade. (BRASIL, Receita Federal do Brasil SPED, sem data, n./p.)

Segundo a própria instituição que fiscaliza o Sped ele também tem diversos benefícios como:

> Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias, redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel, uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas, eliminação do papel, redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas, simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação), redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte, fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias, aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos, rapidez no acesso às informações, redução de custos administrativos,

> possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão, melhoria da qualidade da informação, disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes, possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais, aperfeiçoamento do combate à sonegação, preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.
> O Sped tem como objetivos, entre outros: Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais, racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores, tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. (BRASIL, Receita Federal do Brasil SPED, sem data, n./p.)

A maioria dos contribuintes já se utiliza dos recursos de informática para efetuar tanto a escrituração fiscal como a contábil. As imagens em papel simplesmente reproduzem as informações oriundas do meio eletrônico.

A facilidade de acesso à escrituração, ainda que não disponível em tempo real, amplia as possibilidades de seleção de contribuintes e, quando da realização de auditorias, gera expressiva redução no tempo de sua execução.

Obrigações fiscais acessórias advinda do SPED:

- ✓ Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e
- ✓ Escrituração Contábil Digital - ECD
- ✓ Escrituração Contábil Fiscal - ECF
- ✓ Escrituração Fiscal Digital sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Imposto sobre Produtos Industrializados - EFD ICMS IPI
- ✓ Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins - EFD Contribuições
- ✓ Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais - EFD-Reinf
- ✓ É um conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelo módulo de operações financeiras - e-Financeira
- ✓ Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial
- ✓ Nota Fiscal Eletrônica - NF-e
- ✓ Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e
- ✓ Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e

- ✓ Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e

2.3 OBRIGAÇÕES AO CONTRIBUINTE

De acordo com a legislação vigente, a partir de uma base de dados, a empresa contribuinte deverá gerar um arquivo digital de acordo com o leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal, estadual e municipais, referente ao período de validação e escrituração dos dados transmitidos pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

De acordo com o Convênio ICMS 143/06.

> Cláusula primeira Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.
> Cláusula segunda O arquivo deverá ser assinado digitalmente de acordo com as Normas da Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil pelo contribuinte, por seu representante legal ou por quem a legislação indicar.
> Cláusula terceira A Escrituração Fiscal Digital é de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.
> § 1º O contribuinte poderá ser dispensado da obrigação estabelecida nesta cláusula, desde que a dispensa seja autorizada pelo fisco da unidade federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal.
> § 2º O contribuinte obrigado à EFD, a critério da unidade federada, fica dispensado das obrigações de entrega dos arquivos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95.
> Nova redação dada ao caput da cláusula quarta pelo Conv. ICMS 13/08, efeitos a partir de 09.04.08.
> Cláusula quarta Ato Cotepe específico definirá os documentos fiscais, as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, que conterá informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras informações que venham a repercutir na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.
> Cláusula sexta O arquivo digital conterá as informações dos períodos de apuração do imposto e será gerado e mantido dentro do prazo estabelecido pela legislação de cada unidade federada e SRF.
> Cláusula sétima A escrituração prevista na forma deste convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:
> I - Registro de Entradas;
> II - Registro de Saídas;
> III - Registro de Inventário;
> IV - Registro de Apuração do IPI;
> V - Registro de Apuração do ICMS.
> Cláusula oitava Fica assegurado o compartilhamento das informações relativas às escriturações fiscal e contábil digitais, em ambiente nacional, com as unidades federadas de localização dos estabelecimentos da empresa, mesmo que estas escriturações sejam centralizadas.

Onde de acordo com o Guia Prático EFD - Versão 2.0.6 em sua seção 3 dispõe que:

> O arquivo digital deve ser submetido a um programa validador, fornecido pelo SPED – Sistema Público de Escrituração Digital - por meio de download, o qual verifica a consistência das informações prestadas no arquivo. Após essas verificações, o arquivo digital é assinado por meio de certificado digital, tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil e transmitido.
> As regras de negócio ou de validação, ora implementadas, podem ser alteradas a qualquer tempo, visto que têm por finalidade única e exclusivamente verificar as consistências das informações prestadas pelos contribuintes.
> Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos
> e/ou de informação solicitada pelos fiscos.
> Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária.

De acordo com a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - IN RFB 1252.

> Art. 1º Esta Instrução Normativa regula a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras operações e informações de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em arquivo digital, bem como no registro de apuração das referidas contribuições, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.
> Art. 2º A Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - (EFD-PIS/Cofins), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010, passa a denominar-se Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), a qual obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa, devendo ser observada pelos contribuintes da:
> I - Contribuição para o PIS/Pasep;
> II - Cofins; e
> III - Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.
> Art. 3º A EFD-Contribuições emitida de forma eletrônica deverá ser assinada digitalmente pelo representante legal da empresa ou procurador constituído nos termos da Instrução Normativa RFB nº 944, de 29 de maio de 2009, utilizando-se de certificado digital válido, emitido por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), que não tenha sido revogado e que ainda esteja dentro de seu prazo de validade, a fim de garantir a autoria do documento digital.
> Parágrafo único. A EFD-Contribuições de que trata o caput deverá ser transmitida, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas nos termos desta Instrução Normativa e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém.
> Art. 4º Ficam obrigadas a adotar e escriturar a EFD-Contribuições, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007:
> I - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;

> II - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1280, de 13 de julho de 2012)
> III - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)
> IV - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011;
> V - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as demais atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º, e no Anexo II, todos da Lei nº 12.546, de 2011. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)
> Art. 6º A EFD-Contribuições deverá ser submetida ao Programa Validador e Assinador (PVA), especificamente desenvolvido para tal fim, a ser disponibilizado no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço , contendo, no mínimo, as seguintes funcionalidades:
> I - validação do arquivo digital da escrituração;
> II - assinatura digital;
> III - visualização da escrituração;
> IV - transmissão para o Sped; e
> V - consulta à situação da escrituração.
> Art. 7º A EFD-Contribuições será transmitida mensalmente ao Sped até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao que se refira a escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial.
> Parágrafo único. O prazo para entrega da EFD-Contribuições será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia fixado para entrega da escrituração.

Após enviado, as informações estarão disponíveis ao fisco para realização de diversos cruzamentos de dados, no intuito de identificar a existência de possíveis inconsistências e ou erros nas informações prestadas pelos contribuintes, através dos arquivos ora transmitidos anteriormente no PVA.

Segundo Guerra (2017, p. 31).

> A contabilidade é uma ciência social que abrange os conhecimentos necessários para o estudo, controle e avaliação do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, nos aspectos quantitativos e qualitativos, segundo Coelho e Lins (2010). Diante disso vale destacar que para fazer gestão tributária ou estar conformidade tributária é necessária a aplicação de três princípios básicos: conformidade tributária, planejamento tributário e auditorias preventivas.

2.3.1 A Importância da Auditoria Digital na era do SPED

As autoridades fiscais realizam outros diversos cruzamentos através dos fluxos contábeis das empresas e demais meios de rastreabilidade dos dados em meio digital, que permite maior facilidade e rapidez na identificação de informações incorretas, inexatas ou imprecisas.

Em consequência do crescimento dessas escriturações fiscais eletrônicas, o fisco tem em sua mãos uma capacidade mais abrangente de fiscalização, diferentemente de períodos anteriores onde pela quantidade e volume de documentos impressos, os processos de fiscalizações eram realizados por amostragem como é realizado no processo atual de auditoria Independente. Diferentemente dos processos anteriores o fisco possui hoje mais informações e ferramentas capazes de gerar diversos cruzamentos para realização de seu processo de fiscalização e conferencia do cumprimento das obrigações impostas ao contribuinte perante o fisco.

De acordo com Guerra (2017), a auditória digital é um importante procedimento que utiliza documentos digitais para validar as escriturações através do cruzamento de informações na busca por manter a regularidade da organização. Internamente, serve para prevenir que a empresa cometa tais inconsistências e se antecipe a qualquer fiscalização, por meio de uma análise prévia dos dados.

Além disso, é importante criar Relatórios e Indicadores a partir dos principais cruzamentos a serem apresentados, no intuito de que o responsável possa fazer a verificação dessas informações. Como reflexo tudo isso implica em prevenir e antecipar possíveis erros.



Figura 01: Auditorias Digitais
Fonte: (GUERRA, 2017, p. 292).

A validação e os cruzamentos dos arquivos do Sped permitem auditar e apurar inconsistências, permitindo corrigir possíveis erros de forma preventiva.

Nesse sentido torna-se cada vez mais necessário a auditoria digital realizada internamente nas empresas, seguindo os passos apresentados anteriormente na figura 01, onde iniciamos com a validação dos arquivos a serem analisados, conforme seu Programa

Validador e Assinador (PVA), seguindo com os diversos cruzamentos possíveis para os arquivos analisados como por exemplo o cruzamento das declarações: DIRF x DIRPF x ECD x ECF, onde através da conciliação dos dados podemos identificar a Distribuição de Lucros da empresa para seus acionistas, sócios ou proprietários, identificando as formas de saneamento dos erros ou advertências e gerando um relatório sobre essas divergências entre as declarações, ensejando no final do processo de auditoria digital um relatório das falhas identificadas e correções elaboradas para assim prevenir problemas semelhantes novamente.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada percorre inicialmente o levantamento e a pesquisa bibliográfica em produções científicas sobre a temática e a legislação vigente que rege as normas e regras do SPED. Em seguida aprofundamos a temática com um estudo de caso em uma indústria. Enquanto técnica de pesquisa são utilizadas as análises de documentos de arquivos EFD obtidos no ambiente acima citado e através de uma ferramenta de auditoria digital conhecida como E-auditor[3] de acesso restrito aos usuários cadastrados. Por meio deste sistema é realizado o cruzamento dos arquivos de escriturações digitais em qualquer empresa que tenham cadastro em que necessitem fazer o confronto com as normas fiscais e vigentes no país.

4 ESTUDO DE CASO

Em respeito ao sigilo profissional e fiscal da empresa pesquisada que cedeu as informações necessárias para este estudo, a mesma será denominada de Indústria A e os demais dados que poderiam a identificá-la serão resguardados.

4.1 ANÁLISE DOS DADOS

Desta forma, partimos de imediato para o estudo de caso, o qual inicia-se com a análise dos arquivos de EFD - ICMS e da EFD - Contribuições.

[3] Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/> Acesso em: 30 nov. 2018.



Auditoria Eletrônica

Indústria A
CNPJ: 00.000.000/0001-00
EFD ICMS/IPI - 01/09/2018 até 30/09/2018
17/11/2018 10:16:42

Configuração do relatório:

Códigos de ocorrências detectados:	275, 283, 587, 915, 1239, 1240, 1637, 2014, 2075, 2255, 2347, 2425, 2436, 2470, 2474, 2481, 2561, 2563, 2564, 2565, 2701, 2733, 2746, 2747, 2756, 2760, 2786, 2796, 2801, 2902, 2907, 2951, 2973
Códigos de ocorrências neste relatório:	Todos
Ordem dos valores:	Do maior para o menor (Decrescente)
Tolerância de valores:	R$ 0,00
Nº máximo de ocorrências por código:	200

Detalhes:

Linhas analisadas neste arquivo:	2.145
Total de ocorrências:	839
Total de ocorrências selecionadas:	839

Registros com ocorrência:

Registros detectados:	0200, C100, C110, C170, C170 x 0200, C190, C197, C590, D190, E510, K001
Registros selecionados neste relatório:	Todos

Quadro 01 - Resultado da auditoria digital EFD - ICMS
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

De acordo com análise do cruzamento de dados do arquivo EFD-ICMS da Indústria A, foi apresentado o relatório de ocorrências conforme o quadro 01, onde é possível identificar que o sistema de auditoria realizou análise em mais de 2 mil linhas do arquivo e identificou mais de 800 ocorrências, onde dentre elas podem haver falhas ou erros que serão apresentados em sequência.

Resumo da análise				
Código	**Evento(s)**	**Campos**	**Ocorrência(s)**	**Tipo de ocorrência**
2973			1	Alerta: Seu arquivo está sujeito a incidência da multa prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991.
2255	0200	0	10	Foram informados itens com códigos diferentes e mesma descrição.
2470	0200	12	31	O campo ALIQ_ICMS (Alíquota de ICMS aplicável ao item nas operações internas) foi indevidamente informado para item cadastrado como "Serviços" no Registro 0200.
2474	0200	10	31	O campo COD_GEN (Código do gênero do item) está incompatível com o item cadastrado como "Serviços" no Registro 0200.
1637	C100	8	1	Ocorreu intervalo na sequência de notas no Registro C100.
2746	C100	26, 27, 28 e 29	92	Os campos VL_PIS (Valor total do PIS), VL_COFINS (Valor total da COFINS), VL_PIS_ST (Valor total do PIS retido por substituição tributária) e VL_COFINS_ST (Valor total da COFINS retida por substituição tributária) foram indevidamente informados no Registro C100.
2564	C110		1	Alerta: o Registro C110 não foi informado.
2756	C110		6	Alerta: o Registro C110 não foi informado.
2563	C110		28	Alerta: o Registro C110 não foi informado.
2561	C170		1	Alerta: os Registros C113 ou C114 não foram informados.
283	C170		1	Os campos VL_BC_COFINS (Valor da base de cálculo da COFINS), ALIQ_COFINS (Alíquota da COFINS em percentual) e VL_COFINS (Valor da COFINS) devem ser iguais a 0 (zero) no Registro C170.

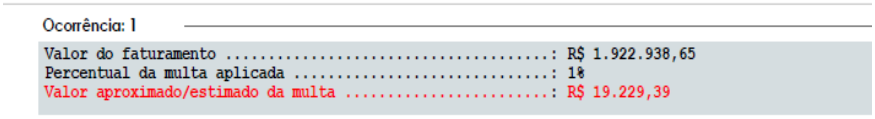
Quadro 02 - Resumo da análise de auditoria digital EFD - ICMS

Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Foi apresentado na primeira linha do quadro 02 o código de ocorrência 2973 referente ao "Alerta: Seu arquivo está sujeito a incidência da multa prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991." No entanto, é valido destacar que a Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, veio dar nova redação aos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, do alerta, que dispõe sobre a utilização de sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, e a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas. Dessa forma, de acordo com o art. 12 da Lei temos a seguinte aplicação:

> Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:
> II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos.

Em acordo com a penalização indicada na legislação a auditoria digital apresenta no quadro 03 o valor estimado a ser pago.



Quadro 03 - exemplo de ocorrência do código 2973
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Na segunda ocorrência do quadro 02 de código 2255 foi encontrado erro no evento 0200 com a descrição de "Foram informados itens com códigos diferentes e mesma descrição", nessa ocasião encontra-se 10 ocorrências, ou seja, 10 registros com o mesmo erro ou falha, no qual foram informados itens com códigos diferentes e mesma descrição. Neste sentido, é importante observar que esta situação pode gerar diversos problemas, tais como: questionamentos por parte do fisco, descontrole no estoque (tendo a mesma descrição, corre-se o risco de que sejam registradas entradas e saídas incorretamente), autuações fiscais em virtude do descontrole e confusão gerencial, uma vez que não fica especificado o que é realmente o item, dificultando a tomada de decisões.

Assim, em acordo com a regulamentação fiscal deve o contribuinte nesse caso a Indústria A, garantir que a descrição do item seja única e detalhada, a fim de individualizar o

produto e/ou serviço. Onde no quadro 04 apresentamos os produtos citados na ocorrência 2255.

Ocorrência: 1

```
Código do item 1 .....: 1101031 01
Descrição do item 1 .....: LUSTRA MOVEIS
Código do item 2 .....: 1101128 01
Descrição do item 2 .....: LUSTRA MOVEIS
```

Ocorrência: 2

```
Código do item 1 .....: 1101128 01
Descrição do item 1 .....: LUSTRA MOVEIS
Código do item 2 .....: 1101031 01
Descrição do item 2 .....: LUSTRA MOVEIS
```

Ocorrência: 3

```
Código do item 1 .....: 1103058 01
Descrição do item 1 .....: CALDO DE CARNE
Código do item 2 .....: 1103445 01
Descrição do item 2 .....: CALDO DE CARNE
```

Ocorrência: 4

```
Código do item 1 .....: 1103066 01
Descrição do item 1 .....: FARINHA DE MANDIOCA
Código do item 2 .....: 1103209 01
Descrição do item 2 .....: FARINHA DE MANDIOCA
```

Ocorrência: 5

```
Código do item 1 .....: 1103084 01
Descrição do item 1 .....: CREME DE LEITE
Código do item 2 .....: 1103342 01
Descrição do item 2 .....: CREME DE LEITE
```

Quadro 04 - exemplo de ocorrência do código 2255
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Na terceira ocorrência do quadro 02 de código 2470 foi encontrado erro no evento 0200 com a descrição de " O campo ALIQ_ICMS (Alíquota de ICMS aplicável ao item nas operações internas) foi indevidamente informado para item cadastrado como “Serviços” no Registro 0200." nessa ocasião encontra-se 31 ocorrências ou seja 31 registros com o mesmo erro ou falha, onde o guia pratico da EFD orienta que, se o tipo do Item for igual ao código 09 referente a serviços, então o campo ALIQ_ICMS (Alíquota de ICMS aplicável ao item nas operações internas) não deve ser informado. No quadro 05 apresenta-se a ocorrência acima descrita.

Ocorrência: 1

```
Código do item .....: 1103117 01
Tipo do item .....: 09
Descrição do item .....: LINGUICA CALABRESA COM 2,5KG
NCM .....:
Aliquota do ICMS .....: 18

Linha onde ocorreu o erro no arquivo magnético .....: 211
```

Ocorrência: 2

```
Código do item .....: 1103209 01
Tipo do item .....: 09
Descrição do item .....: FARINHA DE MANDIOCA
NCM .....:
Aliquota do ICMS .....: 18

Linha onde ocorreu o erro no arquivo magnético .....: 238
```

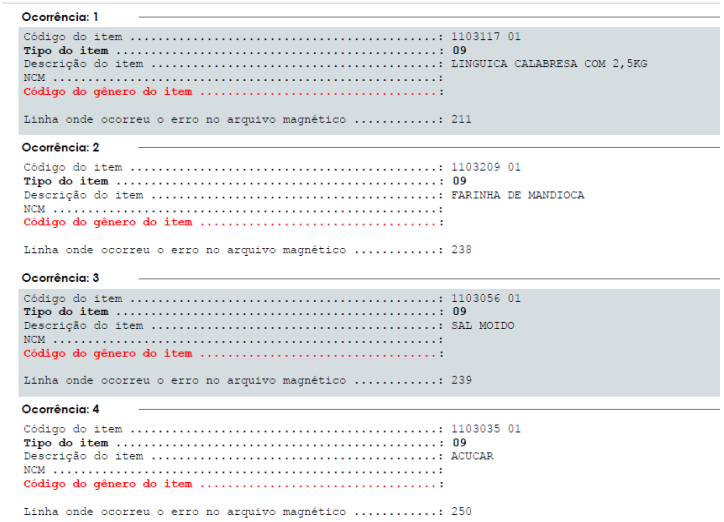
Ocorrência: 3

```
Código do item .....: 1103056 01
Tipo do item .....: 09
Descrição do item .....: SAL MOIDO
NCM .....:
Aliquota do ICMS .....: 18

Linha onde ocorreu o erro no arquivo magnético .....: 239
```

Quadro 05- exemplo ocorrências sobre erro 2470
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Na quarta ocorrência do quadro 02 de código 2474 foi identificado erro ou falha no evento 0200 com a descrição de " O campo COD_GEN (Código do gênero do item) está incompatível com o item cadastrado como “Serviços” no registro 0200" nessa ocasião encontra-se as mesmas 31 ocorrências ou seja os mesmos 31 registros dos produtos citados no erro anterior sobre o campo da alíquota de ICMS informada indevidamente com o mesmo erro ou falha, onde deve ser observado se o tipo do item for igual a “09” (Serviços), então deve-se observar o campo COD_GEN (Código do gênero do item) que deve ser igual a “00” que seria o código do gênero de serviço, conforme a tabela 4.2.1 do Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008. Onde segue o quadro 06 como exemplo ao erro ou falha identificado na ocorrência 2474.



Ocorrência: 1

Código do item .....: 1103117 01
Tipo do item .....: **09**
Descrição do item .....: LINGUICA CALABRESA COM 2,5KG
NCM .....:
Código do gênero do item .....:

Linha onde ocorreu o erro no arquivo magnético .....: 211

Ocorrência: 2

Código do item .....: 1103209 01
Tipo do item .....: **09**
Descrição do item .....: FARINHA DE MANDIOCA
NCM .....:
Código do gênero do item .....:

Linha onde ocorreu o erro no arquivo magnético .....: 238

Ocorrência: 3

Código do item .....: 1103056 01
Tipo do item .....: **09**
Descrição do item .....: SAL MOIDO
NCM .....:
Código do gênero do item .....:

Linha onde ocorreu o erro no arquivo magnético .....: 239

Ocorrência: 4

Código do item .....: 1103035 01
Tipo do item .....: **09**
Descrição do item .....: ACUCAR
NCM .....:
Código do gênero do item .....:

Linha onde ocorreu o erro no arquivo magnético .....: 250

Quadro 06- exemplo ocorrência sobre erro 2474
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Na quinta ocorrência do quadro 02 de código 1637 foi encontrado erro no evento C100 com a descrição de "Ocorreu intervalo na seqüência de notas no Registro C100" nessa ocasião encontra-se apenas 1 ocorrência ou seja apenas 1 registro com erro ou falha, onde para um mesmo modelo e série de notas fiscais, não deve ocorrer falha ou quebra na seqüência de um mês para outro. Exemplo: Se no mês de fevereiro de 2011 a última nota emitida (por número) for a 200, para o modelo 55 e série 1, no mês seguinte, onde sendo utilizado o mesmo modelo e série, deverá então se iniciar no mês seguinte a partir do documento fiscal número 201. Segue o quadro 07 como exemplificação da ocorrência acima descrita.

Ocorrência: 1

```
Registro ..................................................: C100
Mês inicial referente .....................................: 06/2018
Mês final referente .......................................: 09/2018
Modelo ....................................................: 55
Série .....................................................: 001
Doc. fiscal final de 06/2018 ....: 68751
Doc. fiscal inicial de 09/2018 ..: 68964
```

Quadro 07- exemplo ocorrência sobre erro 1637
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Auditoria Eletrônica

Indústria A
CNPJ: 00.000.000/0001-00
EFD Contribuições - 01/09/2018 até 30/09/2018

17/11/2018 10:20:07

Configuração do relatório:	
Códigos de ocorrências detectados:	10079, 10286, 10287, 10295, 10302, 10596, 10749, 11007, 12056, 12331, 12478, 12611, 12621, 12791, 12810, 12823, 12935
Códigos de ocorrências neste relatório:	Todos
Ordem dos valores:	Do maior para o menor (Decrescente)
Tolerância de valores:	R$ 0,00
Nº máximo de ocorrências por código:	200
Detalhes:	
Linhas analisadas neste arquivo:	1.268
Total de ocorrências:	548
Total de ocorrências selecionadas:	548
Registros com ocorrência:	
Registros detectados:	0200, C100, C100 x C170, C170
Registros selecionados neste relatório:	Todos

Quadro 08 - Resultado da auditoria digital EFD - Contribuições
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

De acordo com análise do cruzamento de dados do arquivo EFD - Contribuições da Indústria A, foi apresentado o relatório de ocorrências conforme o quadro 08, onde é possível identificar que o sistema de auditoria realizou análise em mais de 1200 mil linhas do arquivo e identificou mais de 500 ocorrências, onde dentre elas podem haver falhas ou erros que serão apresentados em sequência.

Resumo da análise				
Código	**Evento(s)**	**Campos**	**Ocorrência(s)**	**Tipo de ocorrência**
12935			1	Alerta: Seu arquivo está sujeito a incidência da multa prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991.
10749	0200	8	3	O código NCM declarado no registro 0200 não existe na TIPI.
10079	0200	4	22	O campo COD_BARRA (Representação alfanumérico do código de barra do produto) está inconsistente no Registro 0200.
12331	0200	12	90	Alerta: a alíquota de ICMS não deve ser preenchida no caso de produtos cadastrados por gênero.
12823	C100	09	2	O campo CHV_NFE (Chave da Nota Fiscal Eletrônica ou da NFC-e) está inconsistente no registro C100.
12621	C100	4	2	O campo CHV_NFE (Chave da Nota Fiscal Eletrônica) está inconsistente no Registro C100 em relação ao CNPJ do participante no Registro 0150.
12611	C100	06	4	Alerta: não precisam ser escrituradas no Registro C100 documentos fiscais cancelados, denegados, ou inutilizados.
12791	C100	12	4	O valor total da Nota fiscal declarado no Registro C100 está divergindo do total apurado pela Auditoria.
12478	C100 x C170	11, 25 e 31	3	Alerta: foi escriturado documento fiscal que não se refere a uma operação geradora de crédito (CST 70, 71, 72, 73, 74, 75, 98 ou 99) no Registro C100.
10596	C170	14	2	Verificar alíquota do ICMS em operação interestadual entre contribuintes.
12810	C170	14	6	Verificar alíquota do ICMS em operação interestadual entre contribuintes.
10287	C170	23	7	O campo ALIQ_IPI deve ser maior que "0" (zero) para CST´s representativos de receitas tributadas ou operações com direito a crédito.
10286	C170	22	7	O campo VL_BC_IPI (Valor da base de cálculo do IPI) só deve ser informado para CST´s representativos de receitas tributadas ou operações com direito a crédito no Registro C170.

Quadro 09 - Analise de auditoria digital EFD - Contribuições
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Foi apresentado na primeira linha do quadro 09 o código de ocorrência 12935 referente o mesmo alerta da multa do arquivo EFD -ICMS, que também poderá incidir pelo arquivo EFD - Contribuições conforme o quadro 10 da ocorrência 12935.

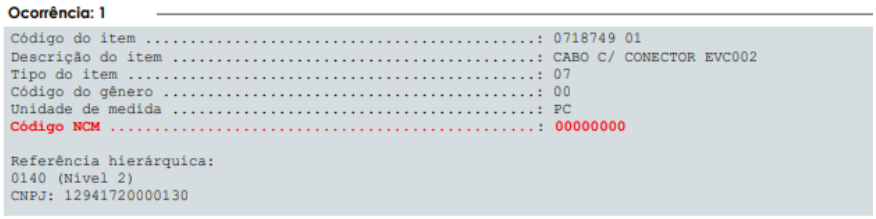
Ocorrência: 1

```
Valor do faturamento .....: R$ 1.922.938,65
Percentual da multa aplicada .....: 1%
Valor aproximado/estimado da multa .....: R$ 19.229,39
```

Quadro 10 - Exemplo ocorrência sobre erro 12935
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

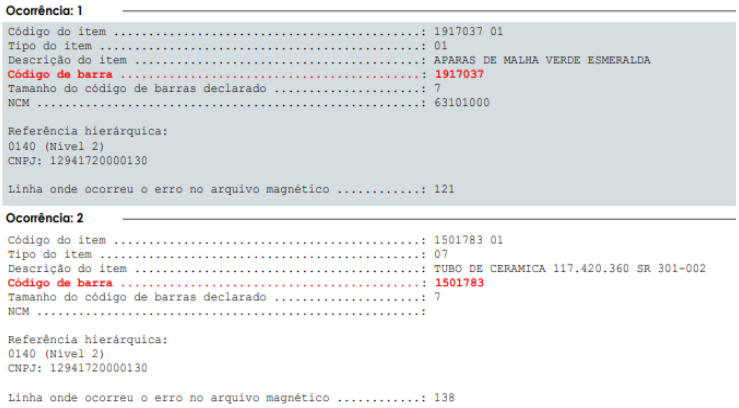
Na segunda ocorrência do quadro 09 de código 10749 foi encontrado erro no evento 0200 com a descrição de "O código NCM declarado no registro 0200 não existe na TIPI", nessa ocasião encontra-se 03 ocorrência com o erro ou falha, onde a auditoria detectou que existem códigos em seu arquivo magnético que não existem nas TIPI´s aprovadas pelos Decretos nº 6.006/2006, nº 7.660/2011 e nº 8.950/2016. Onde deve ser observado as alterações realizadas através da Resolução Camex nº 95/2017 com vigência a partir 01/01/2018, onde foram apresentadas inclusões e exclusões de códigos na tabela de NCM. Nesses termos, foi publicada a Nota Técnica 2016/003 com o objetivo de regulamentar as alterações na tabela de NCM utilizada pela NF-e, informando que os códigos da NCM

que foram revogados pela legislação a partir de 01/01/2018 poderão ser utilizados para emissão de Nota Fiscal até 31/01/2018. Segue o quadro 11 como exemplo da ocorrência 10749.



Quadro 11 - Exemplo ocorrência sobre erro 10749
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Na terceira ocorrência do quadro 09 de código 10079 foi encontrado erro no evento 0200 com a descrição de "O campo COD_BARRA (Representação alfanumérico do código de barra do produto) está inconsistente no Registro 0200" nessa ocasião de acordo com os padrões aceitos no brasil GTIN-8, GTIN-12, GTIN-13 ou GTIN-14, se houver código de barras, o mesmo deve conter sempre 8, 12, 13 ou 14 caracteres, conforme o quadro 12.



Quadro 12 - Exemplo ocorrência sobre erro 10079
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Na nona ocorrência do quadro 09 de código 12478 foi encontrado erro no evento C100 com C170 através do cruzamento das escriturações EFD - ICMS e EFD - Contribuições, onde a descrição de "Alerta: foi escriturado documento fiscal que não se refere a uma operação geradora de crédito (CST 70, 71, 72, 73, 74, 75, 98 ou 99) no Registro C100" nessa ocasião e de acordo com orientações da Receita Federal do Brasil, quanto às aquisições do período, só precisam ser escriturados os documentos referentes a operações geradoras de crédito (CST 50 a 56, no caso de créditos básicos; e CST 60 a 66, no caso de créditos presumidos). O CST 98,

por exemplo, deve ser utilizado nas demais operações de entradas, que não se refiram a uma aquisição, como por exemplo, recebimento de mercadorias em transferência ou em situações específicas, como aquisição de bens a serem incorporados ao ativo imobilizado, cujo crédito for determinado com base no valor de aquisição e/ou com base nos encargos mensais de depreciação. Tendo em vista as orientações dada pela RFB a empresa deve verificar se a operação refere-se a uma aquisição com direito a crédito ou a outra hipótese prevista para escrituração, caso contrário, esta operação não precisa ser escriturada na EFD Contribuições, conforme o quadro 13.

Ocorrência: 1

```
Número do documento fiscal ..............................: 121855
Data da emissão do documento fiscal .....................: 04092018
Código do modelo ........................................: 55
Série ...................................................: 890
Indicador de operação - [0] Entrada, [1] Saída ..........: 0
Código do participante ..................................: SA20100272201
CST do PIS ..............................................: 98
CST da COFINS ...........................................: 98
Código da incidência tributária (0110) ..................: 1

Referência hierárquica:
C010 (Nivel 2)
CNPJ: 12941720000130
```

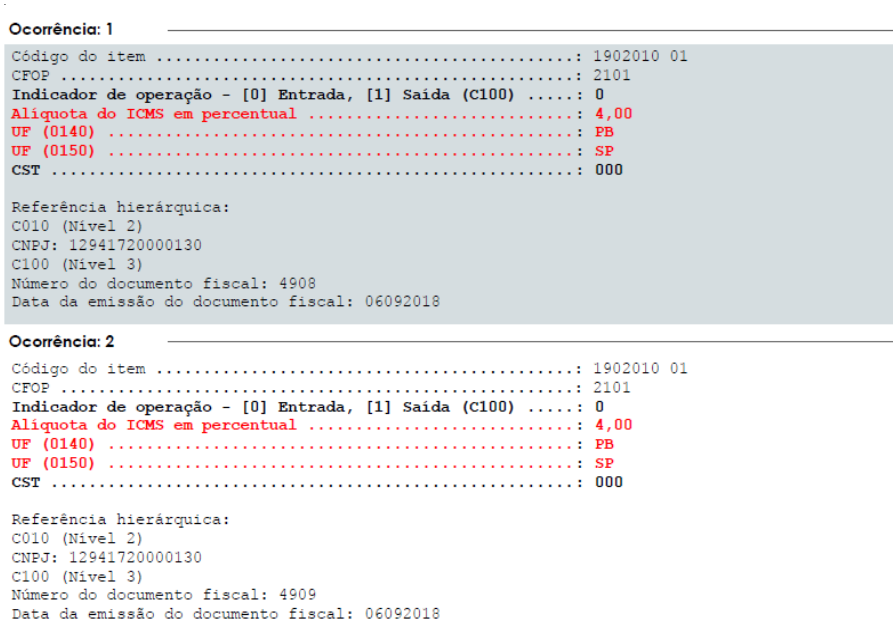
Ocorrência: 2

```
Número do documento fiscal ..............................: 127580
Data da emissão do documento fiscal .....................: 13092018
Código do modelo ........................................: 55
Série ...................................................: 890
Indicador de operação - [0] Entrada, [1] Saída ..........: 0
Código do participante ..................................: SA20100272201
CST do PIS ..............................................: 98
CST da COFINS ...........................................: 98
Código da incidência tributária (0110) ..................: 1

Referência hierárquica:
C010 (Nivel 2)
CNPJ: 12941720000130
```

Quadro 13 - Exemplo ocorrência sobre erro 12478
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

Na décima ocorrência do quadro 09 de código 10596 foi encontrado erro no evento C170 com a descrição de "Verificar alíquota do ICMS em operação interestadual entre contribuintes" onde de acordo com as normas deve ser observado nas operações e prestações interestaduais realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, com CST 000 (nacional, tributada integralmente) ou 010 (nacional, tributada e com cobrança do ICMS-ST) a alíquota do ICMS esperada é de 7%, conforme Resolução do Senado Federal nº 22/1989. Dessa forma podemos observar no erro encontrado abaixo está com o código referente a produto nacional, porém foi encontrada alíquota de 4% que deveria ser informada em produtos de 1 - Estrangeira - Importação direta ou 2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno conforme disposto no ajuste SINIEF 20/2012. Onde pode ser observado no quadro 14 da ocorrência descrita.



Quadro 14 - Exemplo ocorrência sobre erro 10596
Fonte: quadro elaborado pelo autor. 2018

4.2 RESULTADOS

De acordo com as análises realizadas foi evidenciado que os validadores PVA da receita federal, não são auditores das informações gravadas nos arquivos escriturados pelas empresas, a serem transmitidos a receita, onde os mesmos, apenas verificam e validam, se, os arquivos estão respeitando as normas estruturais e não verificam erro nem falhas de preenchimento, a não ser em casos de ausência de informações essenciais a estrutura para sua validação e transmissão seguinte.

Foi identificado, por meio da pesquisa, que mesmo o arquivo validado pelo PVA, possuem o risco de punição e multa por ainda existir erros ou falhas nas informações prestadas, entre outros que devem ser analisados pelos profissionais responsáveis pelo comprimento de tais obrigações acessórias. Gerando assim um alerta aos empresários e profissionais da área a se atentarem nas informações prestadas ao fisco, trazendo assim ao mercado um novo perfil do profissional contabilista, que deve além de cumprir as normas, legislações e diversos outras regras fiscais, contábeis e profissional, devem também se ater ao gerenciamento das informações e controle de sua equipe para que não haja risco de penalização pelo fisco seja ele estadual, municipal ou até mesmo federal. O novo perfil

profissional deve estar capacitado e preparado para as mudanças cada vez mais tecnológicas e gerenciais das informações já produzidas anteriormente, porém com mais controle de verificação advinda da tecnologia em favor de maior controle e segurança conforme dito pela RFB.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivando evidenciar na auditoria digital as inconsistências realizadas, principalmente através de cruzamentos na própria declaração ou com declaração distinta de acordo com as legislações vigentes em 2018, este estudo conseguiu atingir o objetivo, uma vez que em pesquisa foi detectado que apesar de validação e transmissão do arquivo de escrituração fiscal como o EFD - ICMS, em análise realizada no sistema de auditoria digital foi evidenciado 839 ocorrências em referente a 2.145 linhas do arquivo. Já no arquivo EFD - Contribuições foi evidenciado 548 ocorrências com relação a 1.268 linhas do arquivo, com isso as duas escriturações que foram do mesmo período conforme o quadro 01 e 08 respectivamente, podem acarretar em um valor de multa de aproximadamente R$ 19.229,39 conforme apresentados nos quadros 03 e 10.

Durante o percurso da pesquisa algumas dificuldades se apresentaram, tais como, detalhamento de cada erro apresentado nas análises dos arquivos do EFD - ICMS e EFD - Contribuições tendo em vista a quantidade de ocorrências apresentadas nos quadro 01 e 08 respectivamente, a análise e cruzamento de outros arquivos de escrituração eletrônicas tais como ECD, ECF e etc. que também são de extrema importância para os cruzamentos e que também possuem penalidades distintas por se tratarem de outra obrigação acessória ao contribuinte.

Diante de todas as mudanças advindas da tecnologia e seu crescimento mundial, é perceptível uma tendência mundial ao gerenciamento das obrigações e informações prestadas e em consequência conforme os benefícios descritos pela RFB, menos sonegação e desvio dentro das empresas, trazendo um beneficio enorme para o crescimento econômico do país, uma vez que, os investidores sentem mais segurança e confiança nas informações prestadas pelas empresas brasileiras, podendo as empresas que estiverem mais atentas e cuidadosas a terem problemas com a receita e passíveis de fiscalizações, adotarem ou até mesmo capacitar sua equipe para realização da auditoria digital, ferramenta apresentada nesse trabalho como

importante para prevenção de erros e falhas que podem ocasionar multas e outras penalidades por estarem em desacordo com as normas de escrituração das informações a serem prestadas ao fisco sejam eles Federal, Estaduais ou até mesmo Municipais conforme legislação vigente em 2018.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Conselho Nacional de Política Fazendária ATO COTEPE/ICMS Nº 9, DE 18 DE ABRIL DE 2008, sem data. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2008/AC009_08> . acesso em 02 dez. 2018.**

BRASIL, **Conselho Nacional de Política Fazendária AJUSTE SINIEF 2, DE 3 DE ABRIL DE 2009, sem data. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ_002_09> . acesso em 02 dez. 2018.**

BRASIL, **Conselho Nacional de Política Fazendária CONVÊNIO ICMS 143/06, sem data. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV143_06> . acesso em 02 dez. 2018.**

BRASIL, **GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD, set. 2011. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/sped/downloads/GUIA_PRATICO_EFD_Versao_2_0_6.pdf> . acesso em 02 dez. 2018.**

BRASIL, **Receita Federal do Brasil. Sistema Publico de Escrituração Digital (Sped)**,sem data. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>. Acesso em 23 out. 2018.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil. Sistema Publico de Escrituração Digital (Sped)**,sem data. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/965>. Acesso em 23 out. 2018.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil. Sistema Publico de Escrituração Digital (Sped)**,sem data. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>. Acesso em 23 out. 2018.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil. Sistema Publico de Escrituração Digital (Sped)**,sem data. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/969>. Acesso em 23 out. 2018.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil. Sistema Publico de Escrituração Digital (Sped)**,sem data. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/970>. Acesso em 23 out. 2018.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil. Sistema Publico de Escrituração Digital (Sped)**,sem data. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>. Acesso em 23 set. 2018.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, sem data. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm> . acesso em 23 set. 2018.**

BRASIL, **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1252, DE 01 DE MARÇO DE 2012, sem data. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466#1028720> . acesso em 02 dez. 2018.**

FISCOSOFT, *Checkpoint*, 20 nov. 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=105686&key=2148961>. acesso em 02 dez. 2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária, Editora Atlas Ltda**. 2018, pagina sn.

GUERRA, Fellipe, **Descomplicando o Sped, aspectos operacionais do sistema de escrituração Digital**, Editora Fortes, 2017.

GUERRA, Fellipe, **Principais Benefícios da Auditoria Digital**. Blog IPOG, 03 out. 2017. Disponível em :<https://blog.ipog.edu.br/contabilidade/principais-beneficios-da-auditoria-digital/>. Acesso em: 23 set. 2018.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**, São Paulo, Editora Atlas S.A. 2015, pagina 8.

PORTAL de Contabilidade, sem data. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/auditoria.htm>. acesso em 11 nov. 2018.

SIGNIFICADOS de Auditoria, sem data. Disponível em: <https://www.significadosbr.com.br/auditoria>. Acesso em 11 nov. 2018.

Contabilizando Saberes II

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire
Márcia de Albuquerque Alves
(Organizadores)

Antônio Gomes Vieira Filho
Edna Aparecida Oliveira dos Santos
Leonardo de Almeida Camboim
Vitorio Alexandro de Almeida Amorim

Carla Janaina Ferreira Nobre
Anderson Barros Santos
Heron Félix Silva Azevedo
Jakeline Fernandes de Aguiar Rocha
Saara Geyziane Silva Costa
Selene Lima Bernardo

Cleandra Almeida da Silva Lima
Carlos Augusto Medeiros Damasceno
Luan Silva de Aguiar
Priscila Luciana Arruda Bezerra

Cleber Soares Brito
Kalinny do Nascimento Silva

Darlan Oliveira Bezerra
Alex dos Santos Silva
Gerson Targino de Oliveira
Sandra Maria Evaristo

Gilmar Martins de Carvalho Santiago
Daniel Almeida Camboim

Isabella Christina Dantas Valentim
Ádma Paz de Oliveira
Alanna Dantas Rodrigues
André Alves da Silva
Danubya Santos de Oliveira Carvalho
Ericlecia Martins de Souza
Nathália Lima da Escóssia
Willian Pereira da SilvaValentim

Márcia de Albuquerque Alves
Maria Edjane Silva de Souza

Paulo Francisco Monteiro Galvão Júnior
Caroline Alves de Azevedo
Vamberto Ricardo Araújo de Oliveira

Tatiana Falcão de Souza Fernandes
Maria Amanda do Nascimento Matos
Danúzia Dantas de Queiroga Carvalho

Thyago Henriques de Oliveira Madruga Freire
Laís Pio Barbosa Miranda

Teófilo Augusto da Silva Soares
Clenilson Lima Santos

ISBN 978-855597124-2
9 788555 971242