

**ARTIGO 1: ESCRITURAÇÃO DOS FATOS CONTÁBEIS DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DO ESTADO DO PARÁ: UMA ANÁLISE COM OS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE**

Bárbara Adria Fernandes, José Wilson Fernandes

**ARTIGO 2: SAÚDE PÚBLICA: UM ESTUDO SOBRE OS DESPÉRCIOS ATIVO E PASSIVO DOS RELATÓRIOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DA SAÚDE DO MUNICÍPIO DE BELÉM – PARÁ**

Karla Danielly da Silva Ramos, Ailton Castro Pinheiro, Katya Regina Matos Batista

**ARTIGO 3: A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE PATRIMONIAL NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP**

Marco Antonio da Silva Freitas

**ARTIGO 4: A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE À LUZ DOS PRINCÍPIOS ÉTICOS E NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (NBC PG 100) NO MUNICÍPIO DE TOMÉ-AÇU – PARÁ**

Ticiane Lima dos Santos, Ynis Cristiane de Santana Martins Lino Ferreira, Salenne Pinho Cordeiro  
Josué de Lima Carvalho, Rosimeire Moreira dos Santos, Ailton Corecha de Souza

**ARTIGO 5: CONTABILIDADE E EMPREENDEDORISMO: O QUE TEM O CONTADOR EMPREENDEDOR?**

Ernani Teixeira Campos Júnior, Ramon Silva Peres

**ARTIGO 6: UM ESTUDO SOBRE O CONTROLE GERENCIAL NA MARINHA BRASILEIRA**

Maria de Fátima Bandeira dos Santos, Fabrício do Nascimento Moreira, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca



## Catálogo na fonte

R454

Revista Paraense de Contabilidade / Conselho Regional de Contabilidade do Pará – v.1, n.1, (2016) – Belém: CRCPA, 2016.

v.: 24 cm

Quadrimestral

ISSN:

Modo de acesso: <http://crcpa.org.br/publicacoes/index.php/RPC/>

DOI:

1. Ciências Contábeis. 2. Contabilidade. 3. Conselho Regional de Contabilidade do Pará.

CDU - 657

É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja informada a fonte.

### Editoria

Editor Técnico: Waljucy Furtado Cardoso

Editor Científico: Marcia Athayde Moreira

### Editoração

Leonardo Soeiro

Conselho Regional de Contabilidade do Pará

Revisão de Redação em Língua Portuguesa

Glauce Correa Antunes

Endereço para permuta e correspondência

Revista Paraense de Contabilidade

Conselho Regional de Contabilidade do Pará

Rua Avertano Rocha, 392, Campina

CEP: 66.023-120 – Belém, Pa.

Telefone: +55 (91) 3202-4150

E-mail: [rpc@crcpa.org.br](mailto:rpc@crcpa.org.br)

Home Page: [www.crcpa.org.br](http://www.crcpa.org.br)

## Objetivos

Contribuir para melhorar a qualidade da divulgação da produção científica em contabilidade no Brasil, ampliando as oportunidades de divulgação de resultados de pesquisas que retratem a realidade brasileira, com ênfase na realidade amazônica.

Os artigos publicados na Revista Paraense de Contabilidade devem ser inéditos e passam por um processo que se inicia com a submissão, seguida da avaliação cega por pares e aprovação pelo Conselho Editorial.

O conteúdo e a qualidade dos artigos são de responsabilidade dos seus autores e não necessariamente expressam o ponto de vista do Conselho Editorial.

## Conselho Editorial Científico

### Coordenador Científico

Profa. Dra. Marcia Athayde Moreira, Universidade da Amazônia, Unama, Brasil.

### Membros

Prof. Dr. Anderson Roberto Pires e Silva, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Prof. Msc. José Luiz Nunes Fernandes, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Prof. Dra. Lidiane Nazaré da Silva Dias, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Prof. Dra. Kelly Rodrigues Farias, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Prof. Dr. Manoel Raimundo Santana Farias, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Prof. Msc. Marco Aurélio Leal Alves do Ó, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. Msc. Ynis de Santana M. Lino Ferreira, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. Msc. Waljucy Cardoso, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

### Coordenador Executivo

Waljucy Furtado Cardoso

## Editorial

É com grande satisfação que lançamos a primeira edição da Revista Paraense de Contabilidade. Nesse momento queremos agradecer todo apoio e dedicação das equipes envolvidas, professores que se dedicaram à construção do projeto, funcionários e demais colaboradores do CRCPA, conselheiros e especialmente à Presidente Maria de Fátima Vasconcelos.

Essa edição traz seis artigos que discutem a ciência contábil em suas diversas aplicações e práticas, assim como elementos para reflexão e discussão sobre a ciência contábil e o comportamento dos contadores diante de seus dilemas e desafios do dia-a-dia.

No primeiro artigo os autores foram a campo a fim de identificar os motivos que induzem os profissionais de contabilidade atuantes no Estado do Pará a não escriturarem os fatos contábeis das pequenas e médias empresas-clientes. Foram obtidas a opinião de 28 profissionais da área de contabilidade e 22 estudantes, tendo sido obtidas interessantes respostas que levam a reflexão sobre o comportamento dos profissionais de contabilidade.

No segundo e no terceiro artigo temos estudos voltados para a contabilidade aplicada ao setor público. O segundo artigo analisa, com base em relatórios de prestação de contas da saúde do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará – TCM/PA, os principais desperdícios de recursos, ativo e passivo, na área da saúde no município de Belém. Enquanto que o terceiro artigo promove uma discussão sobre a importância do controle patrimonial no processo de convergência às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.


No quarto artigo são apresentados os resultados de um estudo promovido por um grupo de pesquisa da Universidade Federal Rural da Amazônia, composto por professores e graduandos, o qual teve por objetivo identificar a percepção dos profissionais de contabilidade sobre os Princípios Éticos e sobre a Norma Brasileira de Contabilidade NBC PG 100, ambientado no município de Tomé-Açu, no estado do Pará.

Em uma abordagem muito interessante, o quinto artigo identifica e analisa as habilidades do empreendedor e do contador na contemporaneidade, bem como analisa e compara tais habilidades e competências existentes entre si, tendo como foco de estudo seis empresários contábeis situados do município de Belo Horizonte – MG.

Por fim, o sexto artigo publicado nessa primeira edição versa no âmbito da contabilidade gerencial e visou identificar os instrumentos e práticas de controle gerencial adotados pela Marinha Brasileira.

Seis artigos de qualidade e temas interessantes, ambientados não somente no estado do Pará, mas também em outras unidades da Federação, com o que temos certeza de que a RPC, sendo uma extensão do Conselho Regional de Contabilidade do Pará, se consolida no papel de promotora do desenvolvimento da profissão contábil e de incentivo à pesquisa no Estado do Pará.

Boa leitura,



Profa. Dra. Márcia Athayde Moreira  
Editora-Chefe da Revista Paraense de Contabilidade

## DIRETORIA DO CRCPA – 2016/2017

### Conselho Diretor

Maria de Fátima Cavalcante Vasconcelos	Presidente
Pery Augusto Calumby	Vice-Presidente de Administração Interino
Edisneia do Socorro Nascimento Melo	Vice-Presidente de Ética e Disciplina/Fiscalização
Nelson Gustavo Rufino Rocha	Vice-Presidente de Registro
Marilene da Costa Guerra	Vice-Presidente de Finanças e Controle Interno
Waljucy Furtado Cardoso	Vice-Presidente de Desenv. Profissional
Pery Augusto Calumby	Vice-Presidente de Integração Estadual

### Câmara de Assuntos Administrativos

Efetivo	Suplente
Maria do Socorro Pessoa da Silva	
Pery Augusto Calumby	Ruy Collyer Pontes
Douglas Coelho Silva	Rita de Cássia Santos de Jesus

### Câmara de Ética e Disciplina

Efetivo	Suplente
Edisneia do Socorro Nascimento Melo	José Ribamar França Nunes Filho
Nelson Gustavo Rufino Rocha	Sergio Pery da Silva Costa
Maria do Socorro Pessoa da Silva	Risonete Pinto Rodrigues
Antonio Carlos Sales Ferreira Junior	André Charone Tavares Lopes
Fabrcício do Nascimento Moreira	Claudio Roberto de Souza Oliveira
Maria do Socorro Nascimento de Meneses	Maria Izabel Gomes Borges
Carlos Augusto Frota Sodré	Marco Antonio Alves Pacheco

### Câmara de Fiscalização

Efetivo	Suplente
Edisneia do Socorro Nascimento Melo	Risonete Pinto Rodrigues
Waljucy Furtado Cardoso	Rita de Cássia Santos de Jesus
Ticiane Lima dos Santos	Claudio Roberto de Souza Oliveira
Maria do Socorro Nascimento de Meneses	Hélio Costa Ferreira
Carlos Augusto Frota Sodré	Marco Antonio Alves Pacheco

### Câmara de Registro

Efetivo	Suplente
Nelson Gustavo Rufino Rocha	Wildes Silva Ramos
Marilene da Costa Guerra	Maria do Carmo Nogueira Correa da Silva
Douglas Coelho Silva	Helio Costa Ferreira

### Câmara de Controle Interno

Efetivo	Suplente
---------	----------

Marilene da Costa Guerra  
Antonio Carlos Sales Ferreira Junior  
Maria do Socorro Nascimento de Meneses

Maria do Socorro Pessoa da Silva  
Flavio Heleno Solano Reis  
Maria Izabel Gomes Borges

**Câmara de desenvolvimento profissional**

Efetivo

Waljucy Furtado Cardoso

Pery Augusto Calumby

Maria do Socorro Pessoa da Silva      Flavio Heleno Solano Reis

Maria Vieira dos Santos      Maria do Carmo Nogueira Correa da Silva

Suplente

Sergio Pery da Silva Costa

Wildes Silva Ramos

# ESCRITURAÇÃO DOS FATOS CONTÁBEIS DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DO ESTADO DO PARÁ: UMA ANÁLISE COM OS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE

**BÁRBARA ADRIA OLIVEIRA FARIAS FERNANDES**

Doutoranda do programa de pós graduação em administração da Universidade da Amazônia - UNAMA.

E-mail: babaraadria@yahoo.com.br

**JOSÉ WILSON NUNES FERNANDES**

Professor da Universidade Federal do Pará - UFPA.

E-mail: jwnf@ufpa.br

## RESUMO

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Pará (CRCPA), por meio do setor de Fiscalização informa que grande parte dos Autos de Infração lavrados contra os profissionais de Contabilidade sob sua jurisdição está relacionada à ausência de escrituração dos fatos contábeis das empresas-clientes. Entende-se que o fisco é importante usuário do sistema de informação contábil, porém não é o único e, deste modo, evidenciam-se os gestores das entidades econômicas como usuários que necessitam de informações para tomada de decisão. Evidencia-se que a tecnologia da informação por meio dos programas de Contabilidade é aliada e facilitadora do processo contábil e com isto vem contribuindo com o trabalho do profissional de Contabilidade. Diante disto, o objetivo da pesquisa foi de identificar os motivos que induzem os profissionais de Contabilidade atuantes no Estado do Pará a não escriturarem os fatos contábeis das pequenas e médias empresas-clientes. O resultado alcançado foi de que a legislação fiscal prevalece para a maioria, na interpretação dos atores pesquisados, deste modo, a escrituração do livro caixa, em detrimento da escrituração formal e regular tem sido interpretada como suficiente para atender a necessidade da escrituração da pequena e média empresa.

**Palavras-chave:** Escrituração. Contabilidade. Pequena e Média Empresa.



# ESCRITURAÇÃO DOS FATOS CONTÁBEIS DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DO ESTADO DO PARÁ: UMA ANÁLISE COM OS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE

## 1 INTRODUÇÃO

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Pará (CRC PA), por meio do setor de Fiscalização, expressa que grande parte dos Autos de Infração lavrados em desfavor dos profissionais de Contabilidade sob sua jurisdição está relacionada à ausência de escrituração dos fatos econômicos e financeiros das empresas-clientes, em especial, aquelas optantes pela apuração dos tributos nas modalidades denominadas de Simples Nacional e Lucro Presumido.

Del Fraro et al. (2010) são enfáticos quando afirmam que as pequenas empresas devem efetuar a escrituração contábil regular como forma de proteger o seu patrimônio e, conseqüentemente, efetuar todas as mensurações de natureza patrimonial que desejarem, inclusive judicialmente.

Oleiro, Dameda e Victor (2007), ao estudarem o uso da informação contábil na gestão da pequena e média empresa do Estado do Rio Grande do Sul (Brasil), ressaltam a importância da Contabilidade quanto à fidedignidade incorporada à estrutura da empresa, processando, consolidando, analisando e criando um grande banco de dados para utilidade na gestão.

Desde seus primórdios, a Contabilidade busca ser, no mínimo, uma ferramenta para auxiliar na tomada de decisões no tocante ao controle e conseqüente gerenciamento da empresa em relação ao seu patrimônio, independente de seu porte ou atuação econômica (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Os relatórios produzidos pelo Sistema de Informação Contábil são originários dos fatos voltados à gestão das entidades, estes são processados por meio da técnica contábil denominada de escrituração e, por fim, estas geram informações que alicerçam as decisões. Em princípio, não é crível que, em plena era da informação, este processo, em sua plenitude, não seja de domínio do profissional de Contabilidade.

Oleiro, Dameda e Victor (2007) entendem que a contabilidade faz parte natural das organizações nos mais variados interesses: fiscal, societário, gerencial, de gestão ou da sociedade em geral, não se pode admitir que algum segmento empresarial – mais especificamente as micro e pequenas empresas – possam prescindir desse instrumento na gerência de seus negócios.

Tal fato, em princípio, induz existência de

dificuldade no domínio do sistema de informação contábil por parte dos profissionais de Contabilidade no Estado do Pará, em especial, quanto ao processo contábil e, de forma especialíssima, quanto à escrituração dos fatos econômicos da pequena e média empresa, instiga e motiva a presente pesquisa no sentido de desvendar esta realidade.

Enfatiza-se que, em contraponto à realidade observada pelo setor de fiscalização do CRCPA, observa-se o aumento considerável de registros para acompanhar e mensurar o resultado e o patrimônio das entidades. Nesse sentido, a tecnologia da informação passou a ser utilizada intensivamente no exercício da profissão contábil (STAINER, 1997).

Nesse contexto, surge a questão que norteará esta pesquisa: quais os principais motivos indutores que contribuem para que o profissional de Contabilidade atuante no Estado do Pará não escreva os fatos contábeis das pequenas e médias empresas clientes?

Diante da questão-problema emerge o objetivo do presente trabalho, que se resume em identificar os principais motivos que induzem os profissionais de Contabilidade do Estado do Pará em não escriturar os fatos contábeis das pequenas e médias empresas clientes.

Desta forma, visando à compreensão dos resultados alcançados, esta pesquisa está estruturada da seguinte maneira: esta seção inicial, de caráter introdutório; a Seção 2 – Referencial Teórico – onde se apresentam as temáticas que sustentam a condução da pesquisa; a Seção 3 – Metodologia – na qual se evidencia a trajetória perseguida para a realização deste trabalho; a Seção 4 – Análise e Descrição dos Dados – na qual se apresenta os resultados deste estudo; a Seção 5 – Conclusão – onde os autores expressam as conclusões da pesquisa, seguida das referências que auxiliaram a elaboração deste trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DOS FATOS ECONÔMICOS

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) explicam que a Contabilidade é considerada como um campo de conhecimento essencial para a formação dos agentes decisórios dos mais variados níveis, é fruto concebido da relação entre o desenrolar dos fatos econômico-

financeiros e sua captação e processamento segundo os paradigmas de uma metodologia própria e potencializada pela racionalidade científica.

Por outro lado, o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas do Estado de São Paulo (SEBRAE-SP) realizou pesquisa, em 2013, com amostra de 2.800 empresas cujo objetivo foi identificar quais fatores que contribuíram para as chances de sucesso (sobrevivência) das empresas, do primeiro ao quinto ano de atividade no Estado de São Paulo. Dentre as conclusões, a pesquisa destaca os seguintes fatores:

**a)** antecipar-se aos fatos, buscar intensamente informações e persistir nos objetivos são comportamentos que distinguem os empreendedores de sucesso;

**b)** ter um plano de ações para atingir as metas e os objetivos e saber aonde quer chegar;

**c)** intensificar o contato com outras empresas, bancos, entidades e o Governo, isto aumenta as chances de sobrevivência das empresas.

Depreende-se da pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP que, os fatores: antecipar fatos por meio de informações, persistir nos objetivos, saber aonde quer chegar, intensificar contato com bancos e o governo, como chances de sucesso para a micro e pequena empresa tornam-se de difícil operacionalização e alcance se não existir sistema de informação contábil que os favoreça.

Quanto à utilidade e praticidade dos relatórios contábeis e da informação consequente, Lopes e Martins (2012) enfatizam que a informação contábil e os relatórios financeiros devem fornecer informações úteis para atuais e futuros investidores e credores e outros usuários na tomada de decisões racionais sobre crédito, investimento e similares.

O sistema de informação contábil que, antes de qualquer discussão possui caráter utilitário para que decisões sejam tomadas em favor da gestão empresarial, é alicerçado ou calcado na escrituração dos fatos econômicos das entidades.

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) ensinam que a doutrina contábil é a face científica desse encontro fértil entre a realidade e o modelo para acolhê-la e descrevê-la. Do lento, mas maravilhoso crescimento multiforme nasce, primeiramente, a escrituração e, mais tarde, a ciência contábil e, portanto, sua doutrina.

A Contabilidade é um processo que possui fases distintas e inter-relacionadas, estas fases são: (i) reconhecimento; (ii) mensuração; (iii) evidenciação. A fase do reconhecimento é caracterizada por classificar a ação de natureza econômica. Para que essa fase seja

realizada é necessária a existência de conjunto de definições acerca da natureza econômica do fato como o que é Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, etc. (LOPES; MARTINS, 2012).

A mensuração é a fase do processo contábil caracterizada por atribuir valor ao fato econômico. Por exemplo, para o caso de ativos não circulantes de uma empresa, eles devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrigido? Devem ser reavaliados? Qual a base para o cálculo da depreciação? (LOPES; MARTINS, 2012).

Iudícibus et al. (2010) explicam que, embora existam diversas bases de mensuração como: custo corrente, valor justo, valor presente, valor realizável etc., a base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é a denominada de custo histórico.

A evidenciação é a fase caracterizada pela ação de demonstrar para os usuários da informação o processo de reconhecimento e mensuração. Esta demonstração ocorre por meio do que se convencionou em chamar de “Demonstrativos Contábeis”, onde se destacam o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração dos Fluxos de Caixa etc.

A capacidade de capturar primeiro a ocorrência dos eventos econômicos que impactam em um determinado estado de riqueza, depois a de precificá-lo e, por último, de comunicar seus efeitos, é o desafio a que a Contabilidade está, não apenas preferencialmente, mas, de fato, unicamente habilitada a enfrentar, apoiando-se sempre em disciplinas afins dentre as quais o Direito, a Economia, os Métodos Quantitativos e a Ciência da Informação (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

O Processo Contábil caracterizado como uma sequência ordenada de ações, não ocorreria em sua plenitude, se não fosse operacionalizado pelo método de escrituração contábil denominado de Método das Partidas Dobradas. Este método foi divulgado pelo Frei italiano Luca Pacioli em 1494, em livro de sua autoria denominado de *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá*. Luca Pacioli, sem ser o inventor das Partidas Dobradas é, todavia, o nome que mais se associa ao processo (JOCHER, 2013)

Coelho e Lins (2010) explicam que o Livro de Pacioli era um tratado matemático que apresentava em uma parte de sua obra – intitulada *De computis et scripturis* – uma explicação didática de uma forma de controle contábil que se baseava num método denominado de Partidas Dobradas. Esse método pressupunha a composição dos registros por meio de

débitos e créditos na seguinte proposição: para todo débito existe um crédito de igual valor; não existe débito sem crédito, ou seja, toda aplicação de recursos deve ter uma origem; não há aplicação sem origem de recursos.

Iudicibus, Martins e Carvalho (2005), quanto ao Método das Partidas Dobradas, explicam que o próprio trabalho de Pacioli enquadra perfeitamente o método contábil como um dos capítulos de um livro de aritmética, geometria e álgebra. Não se sabe muito bem quem inventou o método das partidas dobradas, mas não há dúvidas de que Pacioli lhe emprestou um significado eminentemente matemático.

Jochem (2013) relata que em 1494 surgiu um marco divisor de águas, definindo de uma vez por todas as características das partidas dobradas por iniciativa do Frei Luca Pacioli, pela obra denominada de *Summa de Aritmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidades*, editada em Veneza (Itália). Trata-se de uma obra não específica de Contabilidade, mas no livro o autor dedica uma parte para descrever sobre contabilidade e as partidas dobradas.

Embora a publicação (*La Summa*) de Pacioli date de 1494, hoje ainda não surgiu método com tal perfeição e simplicidade que substitua o das Partidas Dobradas. Porém, o *modus operandi* ou a maneira de escriturar os fatos econômicos empresariais por meio das partidas dobradas acompanhou a evolução do homem. Nesse sentido, a tecnologia tem propiciado contribuições.

## 2.2 A TECNOLOGIA A FAVOR DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Lopes e Martins (2012) descrevem cenários contábeis e os dividem em dois: (i) cenário contábil primitivo; e (ii) cenário modificado. O cenário modificado se apresenta caracterizado por inigualável dinâmica econômica, causado, em grande parte, pela evolução tecnológica.

O domínio da tecnologia e a conseqüente aplicação nas atividades empresariais são desafios permanentes. Malheiro da Silva (2011) expressa que as Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) ainda são, para muitos, perspectivadas ora com receio, ora como um meio, um dispositivo ou uma ferramenta mágica e intimidante, mas cada vez mais se percebe que elas estão sendo incorporadas no cotidiano e em todos os planos da vida individual e coletiva.

Inobstante os desafios, os benefícios da presença da tecnologia no ambiente empresarial são

evidentes, neste sentido Faria et al. (2011) entendem que os avanços apresentados nas áreas da tecnologia da informação e comunicação eletrônica, tendo a Internet como importante fator, interligando o mundo e garantindo a expansão da economia para mercados antigamente restritos. Essas novas tecnologias passaram a colaborar com os governos no exercício de suas funções.

O governo brasileiro valeu-se do avanço tecnológico e, por meio da remessa pelas empresas de suas escriturações contábeis e fiscais, buscou aperfeiçoar a arrecadação de impostos. Nesse sentido, Faria et al. (2011) explicam que o governo brasileiro se utilizou da experiência de governos eletrônicos de outros países como modelo, tais como Espanha, Chile e México; e também entrou na era digital com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com a finalidade de aproximar o fisco dos contribuintes.

O Governo da União, por meio da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 787 de 2007, instituiu a Escrituração Contábil Digital (ECD) como subprojeto do SPED, cujo objetivo é obter os livros e informações contábeis dos contribuintes por meio de arquivo eletrônico, facilitando a fiscalização e o acompanhamento da evolução do patrimônio das entidades (LIZOTE; MARIOT, 2012).

Duarte (2009) entende que a Contabilidade tem mais importância quando comparada com a evolução tecnológica ao afirmar que poucos perceberam que o mais importante é a contabilidade e não a tecnologia. A escrituração contábil deve refletir as operações reais da empresa: faturamento, movimentação de estoque, finanças, entre outras. O desafio em questão é ter a contabilidade coerente, real e íntegra, auditável eletronicamente pela empresa e pelo fisco.

Observa-se que o uso da tecnologia no processo contábil pode ainda causar relutância em face da regra geral de ausência de documento físico. Neste sentido, a fase do processo contábil de reconhecimento do fato econômico originada do documento físico tradicional torna-se parcial e limitada, porém, este é mais um desafio que a evolução tecnológica resolverá (MALHEIRO DA SILVA, 2011).

Embora a escrituração dos fatos econômicos possa ser operacionalizada de forma manual, escrita em livros contábeis, isto não ocorre com a frequência que ocorria em décadas passadas. Hoje, a tecnologia, por meio de software e hardware (programas e computadores), contribui nesta operacionalização, tornando o trabalho rápido e propiciando maior mitigação de erros.

Oliveira (2003 apud Del Fraro et al., 2010) explica que a escrituração era feita manualmente nos livros diário, razão, caixa e outros. Esse procedimento deixou de ser praticado com o aparecimento das máquinas mecânicas oriundas dos EUA, tendo em vista que se identificava grande dificuldade em manter as escritas atualizadas, devido ao volume de informações e registros necessários para a execução dos trabalhos.

Para Maximiano (2005), o avanço tecnológico facilitou a operacionalização da Contabilidade, inobstante as modificações legais, e também mudou ou impactou as empresas clientes dos profissionais de Contabilidade. Com isso, tanto a competitividade das empresas como a dos profissionais de Contabilidade passou a ser exigência do mercado.

A tecnologia a serviço da Ciência Contábil e o irreversível avanço também contribuíram com as empresas clientes dos profissionais de Contabilidade. Neste sentido, Mota e Cirino (2010) explicam que, hoje, as entidades podem contar com ferramentas, como os sistemas, por exemplo, que proporcionam informações precisas, rápidas e confiáveis, sendo possível fazer o planejamento para a tomada de decisão.

Peleias e Bacci (2004) entendem que, a partir do século XX, ocorreram novas situações que exigiram respostas mais rápidas e consistentes da Contabilidade e de seus profissionais e que esse processo persiste nos dias atuais. Desse modo, o sucesso da Contabilidade e de seus profissionais, em grande parte, está ligado à capacidade de percepção e de oferecimento de respostas aos desafios que lhes forem apresentados. A tecnologia presente no processo contábil torna-o ágil e diminui o tempo dispensado para produção dos relatórios. Marion (2009) entende que a velocidade do sistema eletrônico permite reduzir o tempo de contabilização, independentemente da quantidade de lançamentos contábeis.

Para Del Fraro et al. (2010), o processo eletrônico ou computadorizado, com a evolução permanente e acelerada da tecnologia, tornou-se uma das melhores maneiras de processar as informações geradas pelas operações financeiras econômicas de uma empresa.

### **2.3 INSTRUMENTOS LEGAIS SOBRE A ESCRITURAÇÃO DOS FATOS ECONÔMICOS**

A Lei 10.406/2002, denominada de Código Civil, prevê no Art. 1.179 que o empresário e a sociedade empresária estão obrigados a seguir um sistema de Contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme dos livros contábeis e tendo

como base o respectivo documento probante do fato econômico e, elaborar, no mínimo anualmente, os Demonstrativos Contábeis (DEL FRARO et al., 2010).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.330 de 2011, aprovou a Instrução Técnica Geral (ITG) nº 2000 que versa sobre escrituração contábil dos fatos econômicos. A ITG 2000 estabeleceu critérios e procedimentos quanto à escrituração contábil independente da natureza e do porte da entidade.

Observa-se que o Código Civil e a ITG 2000 emitida pelo CFC não diferenciam, quanto à escrituração, a pequena e média da grande empresa e, desta maneira, generalizam quando preveem a escrituração regular e formal para o empresário e a sociedade empresária, ou seja, para todo tipo de entidade econômica; porém, a Legislação Tributária diferencia quanto ao porte e a obrigação de escriturar os fatos econômicos quando classifica as formas de tributação das empresas em: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

A Lei Complementar 1233/2006, que instituiu a modalidade de tributação denominada de Simples Nacional, classifica as empresas em Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Como regra, a ME está limitada ao faturamento auferido de até R\$ 360.000,00 e EPP, as empresas que auferem receita superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. Dentre as obrigações acessórias, as ME e EPP estão obrigadas a manter o Livro Caixa, o qual deverá escriturar toda a movimentação financeira da empresa. Se assim não fizerem, deverão ter sistema de Contabilidade com escrituração devidamente regular (BRASIL, 2006).

Del Fraro et al. (2010) explicam que existem discussões no nível profissional sobre a obrigatoriedade ou não da ME e EPP manterem a escrituração regular dos fatos econômicos. Os defensores da desobrigação argumentam que a manutenção da escrituração regular resulta em maiores burocracias e custos, porém os autores alertam que a ausência de escrituração regular poderá penalizar os gestores sob o argumento de crime de falência fraudulenta, sonegação, ato contra a economia popular, concorrência desleal, entre outros.

Quanto às empresas tributadas na modalidade denominada de Lucro Presumido, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – Decreto Lei nº 3000 de 1999 (RIR/99), atualizado pelo Art. 7º da Lei nº 12.814 de 2013 –, expressa que o limite da receita bruta, a partir de 2014, para que a empresa possa optar por esta modalidade de tributação, é de R\$ 78.000.000,00 por ano ou R\$ 6.500.000,00 por mês.

No conteúdo das obrigações acessórias previstas na Legislação do RIR/99 subjacentes à tributação na modalidade do Lucro Presumido, destaca-se a manutenção de escrituração contábil nos termos da legislação comercial, porém, o Art. 527 do Decreto Lei nº 3000/99 desobriga a entidade econômica tributada pelo Lucro Presumido da escrituração regular quando esta mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive a bancária (VALERO, 2014).

Oliveira (2009) alerta para o fato de que a dispensa, pela legislação do Imposto de Renda, da escrituração dos fatos econômicos pelas empresas poderá causar sérios problemas em caso de eventual decretação de falência, porque esta poderá ser caracterizada como fraudulenta. A dispensa de escrituração contábil para efeitos fiscais pelas empresas tributadas na modalidade do Lucro Presumido tem levado os contadores a oferecerem aos seus clientes, optantes por esta forma simplificada de tributação – em especial as empresas que ultrapassam o limite fiscal de faturamento exigido pela tributação do Simples Nacional – um valor de honorário profissional menor que o praticado pelo mercado (OLIVEIRA, 2009).

Oliveira (2009), com visão real e crítica da dispensa de escrituração contábil para efeitos fiscais, expressa que os empresários clientes entendem que a Contabilidade é um custo necessário e é importante gerenciá-lo e diminuí-lo, além de que o profissional de Contabilidade tem como função primeira apurar impostos.

Quanto à tributação denominada de Lucro Real, aberta a qualquer empresa que vise o lucro e, independente do porte, tem como origem para a apuração dos impostos (Imposto de Renda e Contribuição Social) o lucro contábil apurado exclusivamente por meio de sistema de informação contábil. Este lucro poderá ter ajustes para atender interesses fiscais, porém não pode ser apurado sem a presença da regular escrituração dos fatos econômicos.

Por fim ressalta-se a IN 1420/2013 que instituiu o SPED Contábil, no qual as empresas que tributam com base no lucro presumido e distribuem lucros acima da presunção já devem encaminhar a contabilidade escriturada para a RFB, e a IN 1594/2015, que estabeleceu regras para entrega da escrituração contábil digital para todas as empresas que apuraram tributos pelo lucro presumido, além de entidades imunes e isentas.

### 3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é caracterizada como um estudo exploratório. Neste sentido Cooper e Schindler (2003) entendem que este tipo de pesquisa é utilizado quando a área de investigação é tão nova ou tão vaga que o pesquisador necessita fazer uma exploração com o objetivo de saber algo sobre o problema.

Para verificar quais os principais motivos que contribuem para que o profissional de Contabilidade atuante no Estado do Pará não escreva os fatos econômicos das pequenas e médias empresas clientes, desenvolveu-se esta pesquisa semelhante à realizada por Oleiro, Dameda e Victor (2007), quando pesquisaram o uso da informação contábil na gestão de micro e pequenas empresas atendidas pelo programa de extensão empresarial do Núcleo de Extensão Empresarial da Fundação Universidade Federal do Rio Grande (NEE/FURG). Além da pesquisa bibliográfica, foi desenvolvida uma Survey. Para Malhotra (2001), a survey é um método de obtenção de informações sobre as percepções dos respondentes.

Este estudo tem sua delimitação definida: (i) um recorte no tempo e no espaço, refletindo opiniões dos profissionais e estudantes de Contabilidade atuantes no Estado do Pará, quanto à presença da técnica de escrituração contábil nos serviços contábeis prestados para as pequenas e médias empresas clientes; (ii) considerou-se micro e pequena empresa as tributadas na modalidade do Simples Nacional e do Lucro Presumido e; (ii) os motivos indutores que contribuem com a não escrituração, por parte dos profissionais de Contabilidade do Estado do Pará, dos fatos econômicos destes tipos empresariais. Optou-se por, também, ouvir a opinião dos acadêmicos de Ciências Contábeis, pelo fato de que muitos já trabalham como auxiliares de Contabilidade em Empresas de Serviços Contábeis (ESC's) ou em outro tipo de empresas e por terem cursado ou estarem cursando, na graduação, disciplinas que envolvem o tema objeto da pesquisa.

A amostragem utilizada foi intencional. Neste sentido, Cooper e Schindler (2003) entendem que o método de amostragem intencional é uma amostra não-probabilística. Inicialmente os sujeitos-profissionais de Contabilidade e estudantes de graduação em Ciências Contábeis – em número de cinquenta –, foram consultados por meio de questionário e os cinquenta questionários foram devolvidos. Esse fato ocorreu em evento denominado de V Convenção de Contabilidade do Estado do Pará, realizada no mês de dezembro de 2014, no Centro de Convenções da Amazônia,

patrocinado pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Pará.

Em momento subsequente ao da V Convenção de Contabilidade do Estado do Pará, o setor de Fiscalização do CRCPA foi alvo de questionário com perguntas abertas. A gestora do setor de fiscalização do CRCPA reuniu os fiscais para que, em consenso, pudessem responder o questionário e colaborar com o estudo, fato que permitiu visão uniforme do setor e tornou-se importante contribuição para alcançar o objetivo proposto pela pesquisa.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa demandou uma abordagem mista, deste modo, parte da pesquisa é qualitativa e parte quantitativa. A parte quantitativa pressupõe utilização de instrumentos estatísticos para análise dos dados coletados. Para organizar e sumarizar os dados coletados aplicou-se o ramo da estatística denominado de estatística descritiva, pois as métricas utilizadas para descrever os dados foram por meio de tendência central (MURTEIRA, 1993). No tópico em seguida serão descritos e analisados os resultados obtidos.

#### 4 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS DADOS

Na pesquisa realizada durante a V Convenção de Contabilidade do Estado do Pará, obteve-se a amostra composta por 56% de estudantes de graduação em Ciências Contábeis e 44% de profissionais de Contabilidade atuantes no Estado do Pará. A média de atuação dos profissionais de Contabilidade é de sete anos de ininterruptas atividades.

Tanto os estudantes quanto os profissionais de Contabilidade, quando perguntados sobre a importância da escrituração contábil e dos relatórios consequentes para a gestão das empresas, foram unânimes em reconhecer esta importância e as seguintes expressões tornaram-se comuns: indispensável, fundamental, importante.

Os entendimentos dos pesquisados sobre a importância da escrituração contábil e dos relatórios consequentes estão em sintonia com que afirmam Lopes e Martins (2012) ao enfatizarem que a informação contábil e os relatórios financeiros devem fornecer informações úteis para atuais e futuros investidores e credores e outros usuários na tomada de decisões racionais sobre crédito, investimento e similares.

Por meio de escala de resposta psicométrica de Likert com métricas de um a cinco, onde 1 corresponde a resposta a qual não é atribuída importância e 5 é atribuída muita importância, buscou-se identificar os

motivos que se destacam na ausência da escrituração dos fatos econômicos. A métrica da escala Likert utilizada é demonstrada na Figura 1.

Figura 1. Escala Likert utilizada.

**Sem Importância 1----2----3----4----5 Muito Importante**

Fonte: Elaborada pela autora (2015).

Inicialmente, perguntou-se sobre a ausência de escrituração dos fatos econômicos dar-se pela não remuneração deste serviço, por parte das empresas clientes. A média computada foi de 3 na escala Likert, o que leva a interpretar que a não remuneração dos serviços de escrituração contábil não é motivo sem importância nem muito importante para o profissional de Contabilidade, tendo portando, o grau de importância localização mediana.

Perguntou-se em seguida se o fato da legislação tributária facultar a escrituração em algumas modalidades de tributação, notadamente a do Simples Nacional e do Lucro Presumido, é motivo para não escriturar os fatos econômicos destes tipos de empresas optantes pelas modalidades supracitadas. A média alcançada foi de 3,5, denotando que a faculdade expressa pela legislação fiscal quanto à escrituração dos fatos contábeis é motivo importante para não a realizar.

Este achado corrobora e complementa o entendimento de Oliveira (2009), quando expressa que a dispensa de escrituração contábil, para efeitos fiscais, tem levado os contadores a oferecerem aos seus clientes optantes por estas formas simplificadas de tributação, um valor de honorário profissional menor ao praticado pelo mercado e que os empresários clientes entendem que a Contabilidade é um custo necessário e é importante gerenciá-lo e diminuí-lo, além de que, o profissional de Contabilidade tem como função primeira apurar impostos.

Perguntou-se em seguida se os serviços contábeis prestados se limitam ao que está expresso no contrato de prestação de serviços e, deste modo, se não constar no contrato de prestação de serviços a escrituração dos fatos econômicos, esta não será realizada. A média encontrada foi de 2,5, o que induz em interpretar que o fato de não constar em contrato a prestação do serviço de escrituração não é motivo importante em não a realizar; assim, está implícito que a prestação dos serviços contábeis envolve a escrituração dos fatos econômicos.

Questionou-se se os estudantes e os profissionais de Contabilidade esqueceram a operacionalização da escrituração por meio do método das partidas dobradas. A média obtida foi de 2,5 e, deste modo, interpreta-se que não é tão importante este fato. De outra maneira, o esquecimento, se por ventura ocorreu, da operacionalização do método das partidas não é motivo importante que induz a não escrituração dos fatos econômicos.

Em seguida, questionou-se se o aprendizado da escrituração dos fatos ao cursar disciplinas acadêmicas em nível inicial na graduação é motivo que induz o profissional de Contabilidade a não escriturar os fatos econômicos. A média aferida foi 2, o que permite interpretar que o aprendizado do método das partidas dobradas não é importante como fato motivador para que a escrituração dos fatos não seja realizada. De outra maneira, o ensino das partidas dobradas tem sido eficaz nos cursos de graduação.

Quadro 1 – Motivos apontados como responsáveis pela não escrituração dos fatos econômicos

Faculdade permitida pela Legislação Fiscal	Não remuneração dos serviços por parte dos clientes	Falta de domínio do profissional pelo método das partidas dobradas	Não ser responsabilizado (o profissional) por possíveis erros e atos equivocados
Ausência de informação repassada pelo financeiro para ser contabilizada	Falta de valorização do profissional quanto à necessidade de escriturar os fatos	Ausência de transparência dos clientes	Falta de comprometimento profissional

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Por fim, e por meio de perguntas abertas, questionou-se diretamente qual o motivo principal que leva o profissional de Contabilidade a não escriturar os fatos econômicos e, em especial, da pequena e média empresa. Foi possível registrar inúmeras respostas, dentre elas destacam-se as mencionadas no Quadro 1.

Quadro 2 – Respostas do Setor de Fiscalização do CRCPA

PERGUNTAS	RESPOSTAS
1. Qual Finalidade da Contabilidade?	Registrar os fatos para produção de informações, gerando os demonstrativos contábeis, que possibilitem aos interessados analisar a entidade e decidir como agir e, sendo o proprietário, qual curso tomar para atingir com mais rapidez, eficiência e eficácia o objetivo proposto no seu patrimônio.
2. A Contabilidade possui processo de escrituração dos fatos econômicos devidamente consistente e definido por meio de etapas?	Sim, porém não muito explorados pelos profissionais da Contabilidade do estado do Pará.
3. Se estes profissionais não fazem a escrituração contábil regular de seus clientes, identifique, segundo sua percepção, quais os cinco principais motivos e na ordem decrescente do grau de importância.	1º) Profissional da Contabilidade possui limitação no processo de escrituração; 2º) Clientes de porte muito pequeno que justificam que não possuem condições para pagar e por se limitarem a LC 123 E 128; 3º) Que os clientes não querem contratar esse serviço, pois alegam que a legislação não os obriga e não querem ter gastos; 4º) Clientes que não querem repassar todos os documentos por não confiarem no profissional (extratos bancários), desconhecem a importância e a finalidade da Contabilidade e; 5º) Devido ao NCC obrigar a empresa, porém não identifica quem será o órgão fiscalizador.
4. Quais os argumentos usuais expressos pelos profissionais de Contabilidade do Pará quando requisitados em apresentar a escrituração contábil das empresas/clientes?	Que os clientes não querem contratar esse serviço, pois alegam que a legislação não obriga.

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Em seguida, sintetizam-se os posicionamentos dos fiscais vinculados ao Setor de Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Pará, ao serem consultados sobre o objeto da presente pesquisa, conforme o Quadro 2.

O Quadro 2 ratifica a interpretação parcial dos instrumentos jurídicos por parte do profissional de Contabilidade do Estado do Pará, em especial quanto a faculdade prevista na Legislação Fiscal que faculta a escrituração da movimentação financeira da empresa por meio do Livro Caixa em detrimento da escrituração

contábil regular da empresa. Este achado também é possível expandir como visão dos gestores das empresas clientes.

A análise da pesquisa permite inferir, em nível de relevância, os principais motivos que induzem os profissionais de Contabilidade do Estado do Pará a não escrituração dos fatos contábeis, e na ordem abaixo. Com isso, a questão de pesquisa é respondida e o objetivo proposto é alcançado:

a) influência da interpretação da legislação fiscal que faculta às empresas tributadas nas modalidades do Simples Nacional e Lucro Real a manterem sistema formal de escrituração contábil;

b) ausência de remuneração específica pelos serviços contábeis de escrituração dos fatos econômicos, por parte dos clientes; e

c) em nível menor: (i) falta de previsibilidade do serviço de escrituração expressa no contrato de prestação de serviços; (ii) limitações no domínio do método das partidas dobradas e; (iii) deficiência no aprendizado dos estudos voltados a escrituração.

Observou-se na trajetória da pesquisa que o CRC PA, por meio do setor de fiscalização, tem autuado os profissionais de Contabilidade que não efetuam a escrituração regular dos fatos contábeis das pequenas e médias empresas e, ao mesmo tempo em que reconhece e percebe as limitações dos profissionais de Contabilidade do Estado do Pará quanto ao domínio do processo de escrituração, tem incluído o tema em estudo nos programas da área de Desenvolvimento Profissional, por meio de palestras e cursos, no intuito de mitigar esta limitação profissional.

## 5 CONCLUSÃO

A pesquisa permite concluir que a não escrituração, por parte dos profissionais de Contabilidade atuantes no Estado do Pará, dos fatos econômicos das pequenas e médias empresas, em especial, aquelas cuja modalidade de tributação é denominada de Simples Nacional, dá-se pela interpretação limitada da legislação tributária que faculta a escrituração da movimentação financeira da empresa por meio do Livro Caixa, em detrimento da escrituração formal e da produção dos relatórios contábeis consequentes.

Foi possível apurar que as empresas clientes, por meio de seus gestores, também interpretam de forma parcial a legislação do Simples Nacional, pois, ao entenderem que a escrituração do livro o Livro Caixa atende os anseios legais e preenche a necessidade

de informações para gestão, perdem a visibilidade de informações para a gestão do negócio.

Esta limitação por parte dos gestores das pequenas e médias empresas justifica a significativa mortandade destes empreendimentos nos cinco primeiros anos de existência, conforme apurado pela pesquisa efetuada pelo SEBRAE-SP. Deste modo, sem Relatórios Contábeis não se tem informação consistente para antecipar os fatos por meio de informações, nem como fixar metas e confrontar o que foi fixado com o que realmente aconteceu para gerenciar as variações.

A interpretação limitada dos gestores das pequenas e médias empresas, antes descrita quanto à dispensa de escrituração contábil, pode ter consequências irreversíveis, conforme alerta Del Fraro et al. (2010), quando entendem que a ausência de escrituração regular poderá penalizar os gestores sob o argumento de crime de falência fraudulenta, sonegação, ato contra a economia popular, concorrência desleal, entre outros.

Quanto à interpretação, pelo profissional de Contabilidade, de que a empresa optante pela modalidade de tributação denominada de Simples Nacional está dispensada de escrituração contábil e dos relatórios consequentes, resgata-se Oliveira (2009), quando alerta que a dispensa pela legislação do Imposto de Renda da escrituração dos fatos econômicos pelas empresas poderá causar sérios problemas em caso de eventual decretação de falência, porque esta poderá ser caracterizada como fraudulenta. E ressalta-se a Resolução nº 1.330 de 2011, a qual estabeleceu a obrigatoriedade da escrituração contábil independente da natureza e do porte da entidade. O Conselho Federal de Contabilidade tem autonomia para definir as regras da contabilidade do Brasil, independente de orientações fiscais.

Do que se buscou para atingir o objetivo da pesquisa, destaca-se que sem a escrituração dos fatos contábeis não existirão relatórios e consequentes informações consistentes para gestão dos negócios empresariais, portanto, não existirá Contabilidade. Neste sentido, resgata-se Lopes e Martins (2012), quando enfatizam que a informação contábil e os relatórios financeiros devem fornecer informações úteis para atuais e futuros investidores e credores e outros usuários na tomada de decisões racionais sobre crédito, investimento e similares.

O resultado da pesquisa contribuirá para que o panorama constatado pelo setor de fiscalização do CRCPA seja revertido. Para isto, ações esclarecedoras devem ser envidadas no sentido de conscientizar



os profissionais de Contabilidade e os gestores das pequenas e médias empresas de que a dispensa de escrituração dos fatos contábeis e o uso do livro caixa é eficaz somente para efeito fiscal e que inúmeras legislações paralelas não dispensam a escrituração contábil; além de que, a ausência de informação contábil contribui para a mortandade das pequenas e médias empresas nos primeiros cinco anos de vida.

Para pesquisas futuras, sugere-se que este trabalho seja replicado em outros espaços geográficos com o alicerce do Conselho Regional de Contabilidade da região, no sentido de averiguar se os motivos que induzem os profissionais de Contabilidade do Estado do Pará a não escriturarem os fatos contábeis também ocorrem na região alvo da nova pesquisa e, deste modo, esta limitação poderá ser corrigida.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 2006.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei nº 3000/1999. Regulamento do Imposto de Renda. Brasília, 1999.

\_\_\_\_\_. Receita Federal Do Brasil. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 787. Brasília, 2007.

CARDOSO, R.L.; MÁRIO. P. de C.; AQUINO, A.C.B de. Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo: Atlas, 2007.

COELHO, C.U.F.; LINS, L. dos S. Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.330/2011: aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil. Brasília, DF, 2011.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. Métodos de Pesquisa em Administração. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DEL FRARO, A. P. M.; SCOTINI, D.F.; SOUZA, K. F. de.; LOURENÇO, R. H.; TEIXEIRA, S. A. de L. A importância da escrituração contábil regular nas micro

e pequenas empresas. Revista Acadêmica da FACECA – RAF. Minas Gerais, v.1, n. 8, jan./dez. 2010.

DUARTE, R. D. Big brother fiscal - III: o Brasil na era do conhecimento. Minas Gerais: Ideias Work, 2009.

FARIA, A. C. de.; GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; ROMEIRO, M. do C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Brasília, DF, v. 5, n. 2, p. 44-67. 2011

IUDÍCIBUS, S. de.: MARTINS, E.; CARVALHO, L.N. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. R. Cont. Fin. – USP. São Paulo, n. 38, p. 7-19, mai./ago. 2005.

\_\_\_\_\_; MARTINS, E.; GELBECK, E. R.; SANTOS, A. dos. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

JOCHEM, L. Contabilidade: Uma visão crítica da evolução histórica. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

LIZOTE, S. A.; MARIOT, D. M. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): Um estudo das novas obrigações. Navus – Revista de Gestão e Tecnologia. Florianópolis, SC, v. 2, n. 2, p. 17-25, jul./dez. 2012.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem. São Paulo Atlas, 2012.

MALHEIRO DA SILVA, A. Resultado do 8º Congresso Internacional de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação. Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação. São Paulo, v. 8, n. 2, p. 471-507. 2011.

MALHOTRA, N. K. Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 523p

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MOTA, I. F.; CIRINO, E. da S. A era do conhecimento e a adoção do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital – Como impacto na Contabilidade. Revista Razão Contábil & Finanças. São Paulo, v. 1 (1). 2010.

MURTEIRA, B. J. F. Análise exploratória de dados: estatística descritiva. Lisboa: McGraw-Hill, 1993.

OLEIRO, W. N.; DAMEDA, D. das N.; VICTOR, F. G. O uso da informação contábil na gestão de micro e pequenas empresas atendidas pelo programa de extensão empresarial NEE/FURG. SINERGIA, Rio Grande do Sul, v. 11(1), p. 37-47. 2007.

OLIVEIRA, M. T. de. Importância da Contabilidade no processo de decisão entre Lucro Real e Lucro Presumido. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

PELEIAS, I.R.; BACCI, J. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. Revista Administração On Line – FECAP. v. 5, n. 3, p 39-54, jul./ago./set. 2004.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO ESTADO DE SÃO PAULO – SEBRAE SP. Causa Mortis: O sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida. São Paulo, 2014.

STAINER, A. Productivity and strategic management accounting. International Journal of Technology Management. London, v. 13, n. 1, p. 57-67, 1997.

VALERO, L.M. Regulamento do Imposto de Renda 1999 anotado e comentado: Atualizado até 31 de julho de 2014. 17 ed. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

# SAÚDE PÚBLICA: UM ESTUDO SOBRE OS DESPÉRDÍCIOS ATIVO E PASSIVO DOS RELATÓRIOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DA SAÚDE DO MUNICÍPIO DE BELÉM – PARÁ

## **KARLA DANIELLY DA SILVA RAMOS**

Graduada em Ciência Contábeis pela Faculdade da Amazônia – FAMAZ

E-mail: karla-danielly21@live.com

## **AÍLTON CASTRO PINHEIRO**

Professor do Curso de Tecnologia em Gestão Pública do Instituto Federal do Pará – IFPA.

E-mail: ailton.ufpa@hotmail.com

## **KATYA REGINA MATOS BATISTA**

Professora do Curso de Tecnologia em Gestão Pública do Instituto Federal do Pará – IFPA.

E-mail: katyabatista.ifpa@gmail.com

## **RESUMO**

Este trabalho teve como objetivo identificar os principais desperdícios de recursos, ativo e passivo, nos relatórios de prestação de contas da saúde do município de Belém. Para tanto, foram analisados seis relatórios de prestação de contas da saúde do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará – TCM/PA, referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004, submetidos à identificação quanto à presença de variáveis de Desperdício Ativo (Corrupção) e Desperdício Passivo (Ineficiência da Gestão), elaboradas a partir de uma adaptação de Dias, Matias-Pereira e Farias (2013), Ferraz, Finan e Moreira (2008) e Marin, Gama e Campelo (2014). As reflexões apontadas ao longo do artigo indicam que a saúde pública de Belém demonstra irregularidades decorrentes de desperdícios de recursos, em sua maioria por desperdício passivo, onde se identificou nos relatórios quatro variáveis de desperdício passivo: Má Administração, Licitação Fracionamento, Licitação Irregular e Desvio de Finalidade para um Mesmo Setor. Assim, a partir da identificação dos desperdícios mais frequentes na saúde, este trabalho busca contribuir para a tomada de decisão dos gestores públicos através da transparência pública destes desperdícios, bem como a compreensão de seus efeitos.

**Palavras-chave:** Desperdícios de Recursos. Desperdício Passivo. Má Administração.

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição brasileira possui um sistema de saúde que deve garantir saúde a todos os seus cidadãos, ou seja, um sistema de saúde com acesso universal, gratuito. Contudo, existem diversas dificuldades neste sistema de saúde, no que tange aos serviços públicos de saúde, pois os serviços prestados à população ainda não são de qualidade, problemas estes que são noticiados constantemente pela mídia, matérias que denunciam mazelas na saúde pública, que podem ser ocasionadas por diversos fatores, dentre eles estão os desperdícios de recursos públicos, como o Desperdício, Ativo e Passivo. No entanto, percebe-se atualmente uma tentativa de melhorar os serviços de saúde pública, a fim de diminuir os inúmeros problemas existentes, dentre eles problemas ocasionados por desperdícios de recursos, uma das vertentes é a busca pelo aumento da transparência pública nos recursos públicos da área, buscando efetivar tal avanço. Para entender melhor este cenário, deve-se observar o contexto histórico da saúde pública e dos desperdícios de recursos, como se iniciou o serviço de saúde pública, as mudanças ocorridas ao longo dos anos e a inserção dos desperdícios no setor da saúde.

O presente estudo discute o tema desperdícios de recursos, em particular o Desperdício Ativo (Corrupção) e o Desperdício Passivo (Ineficiência) na saúde pública do Município de Belém do Pará, com intuito de identificar quais os principais desperdícios de recursos ocorrentes na saúde pública. Para tanto, foi realizada uma análise nos relatórios de prestação de contas do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA) para identificar os principais desperdícios de recursos referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004.

Diante do exposto, faz-se necessário um estudo que observe o comportamento dos recursos públicos de Belém, como, por exemplo, os recursos públicos da saúde, objeto desta pesquisa que pretende responder a seguinte questão: quais os principais desperdícios, ativo e passivo, identificados nos relatórios de prestação de contas da saúde analisados pelo TCM/PA referente aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004?

Assim, esta pesquisa objetivou identificar quais os principais desperdícios, ativo e passivo, nos relatórios de prestação de contas da saúde do município de Belém, percorrendo os seguintes caminhos, para consecução do objetivo proposto: (i) analisar o relatório de prestação de contas; (ii) identificar quais os principais desperdícios, ativo e passivo, nos relatórios;

e (iii) descrever os resultados encontrados.

Os relatórios de prestação de contas da saúde referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004 foram escolhidos porque os anos posteriores, como os anos de 2012, 2013 e 2014, ainda não foram analisados pelo TCM/PA, pois se trata de relatórios atuais devido à demora na análise destes pelo TCM/PA. Suportamos ainda nossa escolha pelo fato do tema saúde ser um dos serviços públicos mais importantes prestados à sociedade, principalmente para as pessoas de baixa renda que dependem deste serviço público.

Visando o encadeamento lógico deste trabalho, foi elaborada a seguinte estrutura para o artigo: no primeiro tópico, tem-se a introdução, com a contextualização, a justificativa, a problemática e o objetivo da pesquisa; no segundo, inicia-se a revisão da literatura; sendo seguida pela apresentação dos procedimentos metodológicos, a apresentação dos resultados, a conclusão; e, por fim, as referências utilizadas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 SAÚDE PÚBLICA

O sistema de saúde, no Brasil, foi unificado através da implantação do Sistema Único de Saúde (SUS), no ano de 1988, que descentralizou sua gestão e passou a responsabilidade do seu financiamento para a administração estadual e municipal, onde o financiamento da saúde diz respeito às fontes de recursos por meio das quais ocorre o gasto em saúde de uma determinada sociedade.

A saúde pública é realizada através de ações e serviços que integram uma rede regionalizada e hierarquizada, constituindo um Sistema Único de Saúde (SUS), que compreende o conjunto das organizações públicas da saúde existentes nos âmbitos: nacional, estadual e municipal, segundo o Art. 198 da Constituição Federal de 1988. Isto quer dizer, em outras palavras, que o serviço de saúde deve estar presente em todas as regiões brasileiras, inclusive em localidades de difícil acesso.

As leis que regulamentam a saúde pública brasileira surgiram através da Constituição Federal de 1998 com as leis federais: Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990 e a Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990, que tratam sobre a organização e a regulação das ações de saúde e do financiamento da saúde e da participação popular, respectivamente. Estas leis definiram as competências das três esferas do governo

(municipal estadual e federal) na gestão dos sistemas de saúde, onde o município é o responsável pela execução e gerenciamento dos serviços de saúde.

## **2.2 ESTRUTURA TEÓRICA DOS DESPÉRDÍCIOS ATIVO E PASSIVO CONFORME DIAS, MATIAS-PEREIRA E FARIAS (2013)**

De acordo com Dias et al. (2013), o desperdício passivo ocorre quando não há o benefício financeiro do ente privado ao erário público quando este é lesado, sendo considerado como má gestão ou ineficiência. Por sua vez, o desperdício ativo ocorre quando o erário público sofre prejuízo financeiro e o ente privado obtém vantagem financeira em função disso, também denominado de corrupção (DIAS et al., 2013).

Com o objetivo de desenvolver uma estrutura teórica para estudar o desperdício ativo e o desperdício passivo, Dias et al. (2013) utilizaram como exemplo os fatores associados ao desperdício ativo (corrupção) e desperdício passivo (ineficiência) que ocorrem no processo de gestão pública, focando nos gastos com saúde pública. Os autores identificaram a necessidade de implantar mecanismos da governança no setor público, os quais poderiam reduzir o desperdício ativo e passivo.

Uma provável hipótese teórica relacionada ao estudo é que uma boa governança pública poderia reparar ou impor esforços em reduzir os problemas na utilização de recursos na área da saúde” (DIAS et al., 2013). De acordo com esses autores, os desperdícios, ativo e passivo, poderiam ser reduzidos por meio de uma série de ações, tais como: maior transparência das informações relacionadas ao governo, implantação de novos mecanismos de governança e do fortalecimento dos já existentes, análise para determinar se o serviço prestado pelo Estado deve continuar ou ser terceirizado e implantação de programas de capacitação e motivação do servidor/gestor público.

## **2.3 PESQUISAS ANTERIORES**

A pesquisa desenvolvida por Dias et al. (2013), pesquisadores da Universidade Federal do Pará e da Universidade de Brasília, chama a atenção para o desperdício passivo. Os autores verificaram que, para o desperdício ativo, não foi possível identificar um fator que melhor o defina. Quanto ao desperdício passivo, foram encontrados três fatores que mais se associaram com as irregularidades na gestão dos recursos públicos: Inadequabilidade Administrativa,

agrupando as variáveis “não pagamento de tributos”, “não ocorrência de contrapartida” e “má administração”; Fraca Fiscalização, sendo composta pelas variáveis “inexistência ou fraca atuação do conselho” e “licitação fracionamento”; e Baixo Nível de Compliance, englobando as variáveis “licitação irregular” e “irregularidade não relacionada ao prefeito”.

Outros estudos que tratam do tema foram realizados por Bandiera, Prat e Valletti (2009), Marin, Gama e Campelo (2014), Ferraz, Finan e Moreira (2008) e Sodr e e Alves (2010). Ressalta-se que a teoria do desperdício passivo é mais recente e menos conhecida que a do desperdício ativo, segundo Dias et al. (2013). Ressalta-se que, conforme o autor, a teoria que trata do desperdício passivo é mais recente e menos conhecida do que a do desperdício ativo.

Segundo Marin, Gama e Campelo (2014), o desperdício passivo, embora seja o maior responsável pelos gastos desnecessários das verbas públicas, ainda é um assunto pouco evidenciado, visto que recebe pouca atenção na mídia e até mesmo em trabalhos acadêmicos, como artigos, que tratam sobre o tema. Os autores levantaram a seguinte questão: “Quais desperdícios contribuem para a má aplicabilidade dos recursos repassados pela União aos municípios do Estado do Pará, para o desenvolvimento de programas e ações do Ministério das Cidades?”. Com o intuito de responder à questão, os autores utilizaram os Relatórios dos Auditores do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos da Controladoria Geral da União (CGU) elaborados nos anos de 2003 a 2013, representando um total de 23 relatórios.

A pesquisa de Marin, Gama e Campelo (2014), da Universidade Federal do Pará, também chama atenção para o desperdício passivo. Os autores encontraram tanto desperdício ativo quanto desperdício passivo, dentre eles os mais frequentes são: o Desvio de Recursos (19%), que diz respeito ao desperdício ativo e; Licitação Irregular (38%) e Falta de Publicidade (31%) em relação ao desperdício passivo, evidenciado maior frequência neste último tipo.

O estudo desenvolvido por Bandiera, Prat e Valletti (2009), pesquisadores da London School of Economics e Imperial College London, chama a atenção para o desperdício passivo. Os autores identificaram empiricamente que, do total de desperdício decorrentes da aquisição de bens realizada pelo Governo corresponde a 83% dos gastos desnecessários, ou seja, é um gasto proveniente da ineficiência da gestão pública.

Ferraz, Finan e Moreira (2008), pesquisadores da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, da University of California-Berkeley e da Harvard University, estudaram a relação entre a corrupção e má gestão nos resultados da Prova Brasil em Português e Matemática, concluindo que estes desperdícios reduzem significativamente os resultados dos estudantes nessas provas, assim como afetam os indicadores escolares, diminuindo a taxa de aprovação e aumentando a taxa de abandono.

Ainda no Brasil, o estudo realizado por pesquisadores de Massachusetts Institute of Technology, da Universidade de Brasília e da Controladoria Geral da União, analisaram os relatórios de auditoria da CGU, objetivando verificar a existência de relações existentes entre emendas parlamentares e episódios de corrupção municipal no Brasil. A conclusão dos autores foi que os municípios que obtêm recursos provenientes de tais emendas possuem 25% mais casos de corrupção, em média. Os autores chamam a atenção para a ineficiência da gestão pública municipal, que ocorre muitas vezes pela falta de capacidade técnica dos servidores/gestores públicos, mas como algo para “disfarçar” a corrupção (SODRÉ, ALVES, 2010).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A fim de alcançar o objetivo geral deste artigo, inicialmente foram realizadas pesquisas bibliográficas para fundamentar e contextualizar o que vem sendo discutido sobre o tema desperdícios de recursos em saúde pública. Posteriormente, realizamos uma pesquisa documental nos relatórios de prestação de contas do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará a partir de uma visita in loco, realizada no dia 15/05/2015, onde solicitamos os números dos Acórdãos e cópias dos relatórios de prestação de contas da saúde, compreendendo os anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004, com a finalidade de identificar desperdícios, ativo e passivo.

Ressalta-se que os relatórios de prestação de contas da saúde referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004 foram escolhidos porque permitem coletar informações referentes aos recursos para a área da saúde do município de Belém. Por conseguinte, os relatórios em questão são atuais devido à demora na análise destes pelo TCM/PA. Suportamos ainda nossa escolha pelo fato do tema saúde ser um dos serviços públicos mais importantes prestados à sociedade, principalmente para as pessoas de baixa renda que dependem deste serviço.

A interpretação do conteúdo dos relatórios de prestação de contas da saúde foi realizada com base na técnica de análise de conteúdo, que é uma das técnicas de tratamento de dados em pesquisa qualitativa, segundo Câmara (2013). O método principal de análise foi a categorial, que é um processo de classificação do conteúdo analisado. As variáveis que classificam o desperdício ativo e o desperdício passivo utilizados neste trabalho são as mesmas utilizadas por Ferraz, Finan e Moreira (2008), Dias et al. (2013) e Marin Gama e Campelo (2014), e são a base para realizar a categorização do conteúdo dos relatórios de prestação de contas da saúde. No estudo de Ferraz, Finan e Moreira (2008) identificaram-se 20 tipos de irregularidades que foram agrupadas em duas categorias denominadas de corrupção e má gestão. Dias et al. (2013) empregaram as mesmas categorias do trabalho de Ferraz, Finan e Moreira (2008) e de Bandiera, Prat e Valletti (2009). Contudo, Dias et al. (2013) classificaram essas 20 categorias de irregularidades em dois conjuntos categóricos chamados de desperdício ativo e desperdício passivo. Marin, Gama e Campelo (2014), basearam-se nos estudos de Dias et al. (2013) complementando tais categorias, identificando uma variável nova: “Falta de Publicidade”.

O presente estudo considera desperdício toda irregularidade que cause perda de recursos públicos, seja pela ação de corrupção ou má gestão. As variáveis que fundamentaram a análise de conteúdo dos relatórios de prestação de contas da saúde e, posteriormente, a categorização em desperdícios ativo e passivo, são apresentadas a seguir.

Tabela 1 – Classificações dos desperdícios ativos e passivos

<b>DESPERDÍCIO ATIVO</b>			
<b>Nº</b>	<b>Sigla</b>	<b>Variável</b>	<b>Descrição</b>
1	SF	Superfaturamento	Ocorre quando os preços pagos estão acima dos preços de mercado, ou quando a quantidade comprada excede em muito as necessidades do município.
2	LIC	Licitação com desvio de recursos	Ocorre quando existe evidência de que o serviço licitado e pago não foi prestado.
3	DR	Desvio de recursos	Ocorre nos casos em que há despesas sem comprovação da parte física ou serviço prestado.
<b>DESPERDÍCIO PASSIVO</b>			
1	NPT	Não pagamento de tributos	Ocorre quando a prefeitura deixa de pagar algum tributo.
2	NER	Não execução de recurso	Ocorre quando a União repassa o dinheiro, mas o município não utiliza.
3	OI	Obra inacabada	Ocorre quando o prefeito deixa uma obra inacabada e paga parcelas correspondentes.
4	IFAC	Inexistência ou fraca atuação do conselho	Ocorre quando o conselho de saúde não demonstra atuar na fiscalização dos gastos da área.
5	Client	Clientelismo	Ocorre quando o prefeito gasta recurso com a finalidade explícita de conseguir votos.
6	EIPS	Execução irregular de programas sociais	Ocorre quando o controle ou o cadastro dos programas sociais encontra-se irregular.
7	EB	Elefante branco	Ocorre quando há uma construção ou compra de bem desproporcional às necessidades do município.
8	LI	Licitação irregular	Ocorre quando existe alguma irregularidade nos documentos de licitação.
9	LF	Licitação fracionamento	Ocorre quando o prefeito fraciona as despesas a serem realizadas em diferentes licitações objetivando alterar o tipo de licitação necessário, segundo regulamento previsto em lei.
10	LFC	Licitação com falta de concorrência	Ocorre quando a licitação realizada não apresenta um mínimo de 3 concorrentes.
11	LL	Licitação com laranja	Ocorre quando o prefeito, na licitação, usa parente ou terceiros em benefício próprio.
12	DFMS	Desvio de finalidade para um mesmo setor	Ocorre quando o recurso é usado também no setor da saúde, mas em objetivo diverso do que inicialmente acordado com a União.
13	DFOS	Desvio de finalidade para outro setor	Ocorre quando o recurso é usado em outro setor, em objetivo diverso do que inicialmente acordado a União.
14	NCP	Não ocorreu contrapartida	Ocorre quando o município não disponibiliza a contrapartida de sua responsabilidade.
15	OAI	Obra acabada com irregularidade	Ocorre quando a obra é feita em sua totalidade, mas existem algumas pequenas irregularidades.
16	INRP	Irregularidade não relacionada ao prefeito	Ocorre quando há irregularidades que não estão sob a responsabilidade do prefeito.
17	MA	Má administração	Qualquer outra irregularidade apontada pela CGU que não se enquadre nos outros critérios acima.

Fonte: Adaptado com base nas variáveis de Dias et al. (2013, p. 211), Ferraz, Finan e Moreira (2008, p. 13) e Marin, Gama e Campelo. (2014, p. 7).

Em seguida, fizemos uma leitura nos seis relatórios dos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004, atentando para os desperdícios de recursos, em particular o desperdício ativo e o desperdício passivo, para identificar os tipos de desperdícios ocorrentes a partir da tabela proposta por Dias et al. (2013) que elenca vinte variáveis de desperdícios de recursos, sendo três variáveis para o desperdício ativo

e dezessete para o desperdício passivo.

Para identificar estes desperdícios, este trabalho utilizou variáveis de desperdícios de recursos através da pesquisa de Ferraz, Finan e Moreira (2008), Dias, Matias-Pereira e Farias (2013) e Marin, Gama e Campelo (2014). Utilizamos estas variáveis nos relatórios de prestação de contas da saúde do município de Belém referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004

como parâmetros para identificar os principais desperdícios, ativo e passivo. Em seguida elaboramos uma tabela para visualizar as irregularidades encontradas e classificá-las como desperdício ativo ou passivo, descrevendo as principais irregularidades. Portanto, esta pesquisa possui uma abordagem qualitativa como procedimento de análise dos desperdícios de recursos, porque objetivamos apenas identificar os principais desperdícios, ativo e passivo, presentes nos relatórios de prestação de contas da saúde do município de Belém.

## 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção apresentaremos as irregularidades identificadas nos seis relatórios de prestação de contas analisados, referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004. Por se tratarem de relatórios de prestação de contas, nos quais identificamos variáveis de desperdícios de recursos julgamos, primeiramente, ser necessária a apresentação das variáveis encontradas, que demonstram apenas variáveis de desperdício passivo.

### 4.1 ANÁLISE DAS IRREGULARIDADES

As irregularidades identificadas nos relatórios de prestação de contas da saúde referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004 foram segregadas de acordo com o tipo de variável encontrada, que serão descritas pelas irregularidades mais ocorrentes.

A Tabela 2 mostra a distribuição das variáveis constatadas nos relatórios, onde a variável Má Administração foi a mais observada, apresentando diversas irregularidades, indicando uma frequência de desperdício passivo na execução dos recursos públicos da saúde.

Tabela 2 – Resultado Desperdício Passivo

Variáveis identificadas	Desperdícios passivos observados	Descrição das irregularidades
Má administração	Ausência de processo licitatório	Ocorre quando há alteração na vigência e no valor do processo de forma irregular.
Má administração	Ausência de Portaria de Autorização de Viagem	Ocorre quando o montante de diárias pagas no exercício não possui a correspondente Portaria de Viagem e sua publicação no Diário Oficial do Município de Belém.
Má administração	Despesa com suprimento de fundos sem comprovação	Ocorre quando não há aprovação pelo departamento financeiro do Órgão.
Má administração	Ausência de prestação de contas de suprimento de fundos empenhados	Ocorre quando há despesas empenhadas que possuem comprovação e outras que não possuem comprovação, onde ambas foram efetuadas com suprimento de fundos.
Má administração	Despesa realizada sem a devida comprovação	Ocorre quando há ausência de Nota de Empenho (NE) e documentos.
Má administração	Recursos públicos gastos sem a devida comprovação	Ocorre quando há Notas de Empenho (NE) irregulares.
Má administração	Cadastro negado de convênio	Ocorre quando há irregularidades no Convênio, onde o Ordenador da Despesa não comprovou seu recolhimento.
Licitação fracionamento	Fracionamento de despesa	Ocorre quando se divide a despesa para não ultrapassar o valor limite para compra direta.
Licitação irregular	Irregularidade no processo licitatório	Ocorre quando há irregularidades no processo licitatório, contrariando o Art. 24 e o Art. 26, da Lei 8.666/93.
Desvio de Finalidade para um mesmo setor	Despesas irregulares com taxa administrativa	Ocorre quando há despesas indevidas com taxas administrativas de 3% do valor do convênio em favor do conveniado, contrariando o art. 37, II, da Constituição Federal.

Fonte: Dados da pesquisa (2015)



As informações apresentadas anteriormente na Tabela 2 permite descrever que a saúde pública do município de Belém apresenta Má Administração de maneira abrangente, caracterizando, desta forma, o Desperdício Passivo, evidenciando uma possível ineficiência nos recursos públicos da saúde.

As variáveis apresentadas na Tabela 2 foram extraídas de cada relatório analisado, compondo assim o total de variáveis identificadas referentes ao desperdício passivo, bem como das irregularidades mais frequentes nos relatórios.

## 4.2 DESPÉRDIO PASSIVO

Dos seis relatórios analisados, identificamos quatro variáveis de desperdícios de recursos, caracterizando o desperdício passivo, que são: Má Administração, Licitação Fracionamento, Licitação Irregular e Desvio de Finalidade para um Mesmo Setor. Na sequência apresentaremos os resultados obtidos por cada tipo de variável deste grupo.

### 4.2.1 Má Administração

No que se refere ao fator Má Administração, que foi a irregularidade mais observada, os resultados indicam que é preciso melhorar a gestão pública na área da saúde, o que poderia iniciar-se com a capacitação de servidores e gestores. Assim, a falta de capacidade técnica destes servidores públicos pode ser a razão do excesso de Má Administração. No entanto, alguns órgãos públicos vêm tentando melhorar a transparência pública para que se possa ter acesso em tempo real, como o TCM/PA.

Exemplo de melhoras na transparência pública já ocorre na prefeitura de Belém, onde qualquer empenho que é feito encontra-se no Portal da Transparência. Neste sentido, acreditamos que a falta de qualificação dos servidores públicos é um ponto importante a ser discutido, mas sem esquecer também que se precisa melhorar o controle social, pois atualmente há uma demora na análise nas prestações de contas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA), o que se comprova com alguns relatórios antigos que estão sendo analisados somente agora no ano de 2015, como os relatórios utilizados neste estudo, referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004.

Contudo, vale ressaltar que o TCM/PA vem modernizando-se para que o processo de análise das contas seja mais célere, para isso criaram, recentemente, o Portal dos Jurisdicionados, onde as

prestações de contas são eletrônicas e suas análises ocorrem quase em tempo real, podendo diminuir, assim, a má gestão apresentada nos relatórios deste trabalho.

### 4.2.2 Licitação Fracionamento

Com relação à irregularidade ocasionada por Licitação Fracionamento, que foi pouco observada nos relatórios, os resultados apontaram que é preciso haver atenção ao cumprimento de normas e regras previstas na Lei das Licitações, a Lei 8.666/93, que veda a utilização de modalidade inferior de licitação quando o somatório do valor caracterizar uma modalidade superior. Assim, a falta de planejamento do valor que será gasto no exercício e o desconhecimento da Lei das Licitações pode ser uma das razões que vêm ocasionando o fracionamento da despesa nos recursos da saúde pública.

### 4.2.3 Licitação Irregular

No que diz respeito à Licitação Irregular, que também fora observada nos relatórios de prestação de contas da saúde, os resultados apontaram que há necessidade também de cumprir normas e regras previstas na Lei 8.666/93. Isto que dizer que os recursos da saúde se encontram disponíveis, porém os gestores/servidores deixaram de atender normas e regras estabelecidas para o cumprimento da boa gestão.

### 4.2.4 Desvio de Finalidade para um Mesmo Setor

Por sua vez, a irregularidade Desvio de Finalidade para um Mesmo Setor, que também foi pouco observada nos relatórios, os resultados apontaram que é preciso haver um controle maior nos recursos públicos da saúde, pois eles estão sendo utilizados para uma outra finalidade, diferente daquela estabelecida inicialmente.

Dessa forma, assim como nas demais irregularidades comentadas acima, o TCM/PA precisa tornar-se mais atuante para que tais desperdícios passivos possam diminuir, melhorando assim o controle público e social dos recursos destinados para o setor da saúde.

Em suma, os resultados deste trabalho vêm ao encontro com apenas dois fatores encontrados na pesquisa de Dias et al. (2013), que são Inadequabilidade Administrativa e Baixo Nível de Compliance. O agrupamento da variável Inadequabilidade Administrativa representa negligência na gestão da

saúde, pois a verba está disponível para utilização e, mesmo assim, a prefeitura deixou de atender aos fatores necessários à boa gestão. Já em relação à variável Baixo Nível de Compliance, as irregularidades encontradas dizem respeito ao não atendimento de regras, normas e regulamentos previamente estabelecidos. (DIAS et al., 2013)

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi estruturada objetivando identificar os principais desperdícios, ativo e passivo, utilizando pressupostos de variáveis validadas aplicadas nos relatórios de prestação de contas da saúde do município de Belém.

Para o alcance deste objetivo, realizou-se uma pesquisa documental em seis relatórios de prestação de contas da saúde do TCM/PA referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e 2004.

O resultado da pesquisa apontou que, para o desperdício ativo, não foram identificados nenhum tipo de desperdício, com base nos dados analisados. Quanto ao desperdício passivo, encontramos quatro variáveis de desperdícios de recursos: Má Administração, Licitação Fracionamento, Licitação Irregular e Desvio de Finalidade para um Mesmo Setor. Este resultado vem ao encontro do que foi evidenciado por Dias et al. (2013) na literatura do desperdício passivo, os quais identificaram três fatores de irregularidades: Inadequabilidade Administrativa; Fraca fiscalização e Baixo Nível de Compliance. Também veio ao encontro do estudo de Marin, Gama e Campelo (2014), que identificou uma nova variável de desperdício denominada de “Falta de Publicidade”.

A principal contribuição deste trabalho refere-se à transparência dos desperdícios de recursos e à compreensão dos seus efeitos, especificamente ao desperdício passivo. Apesar da sua grande ocorrência, este ainda é pouco conhecido, afetando, assim, a qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade, provocando prejuízos aos cofres públicos. Contribui ainda para o controle dos gastos públicos em saúde pela sociedade de forma geral e na tomada de decisão dos gestores públicos.

Para pesquisas futuras, sugere-se a reaplicação desse estudo para uma amostra maior, englobando todos os municípios do Estado do Pará para estudar os desperdícios de recursos na área da saúde pública (nesta foram utilizados relatórios de prestação de contas da saúde somente do município de Belém, referentes aos anos de 1998, 1999, 2000, 2003 e

2004, por se tratar de documentos recentes, devido à demora na análise dos relatórios pelo do Tribunal de Contas dos Municípios – TCM/PA), limitando este trabalho. Outra sugestão é a ampliação de variáveis de identificação de desperdício passivo e ampliação da pesquisa para outras áreas, como a área da educação, por exemplo.

## REFERÊNCIAS

BANDIERA, O.; PRAT. A.; VALLETTI, T. Active and passive waste in government spending: evidence from a policy experiment. *American Economic Review*, v. 99, n.4, p. 1278-1308, 2009.

BRASIL. Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Presidência da República. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 18 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.142, de 28 de dezembro de 1990. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8142.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8142.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.452, de 20 de março de 1997. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9452.htm)>. Acesso em: 23 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Art. n. 196 da Constituição Federal de 1998. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Art. n. 198 da Constituição Federal de 1998. Presidência da República. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2015.

CÂMARA, R. H. Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. *Revista Interinstitucional de Psicologia*, Brasília, 6 (2), p. 179-191, 2013.

DIAS, L. N. S.; MATIAS-PEREIRA, J.; FARIAS, M. R. S. et al. Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. R. Cont. Fin. — USP, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 206-218, 2013.

FERRAZ, C., FINAN, F.; MOREIRA, D. B. Corrupção, má gestão e desempenho educacional: evidências a partir da fiscalização dos municípios. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA, 2008, Salvador. Anais... Salvador: 2008.

MARIN, T. I. S.; GAMA, D. S. S.; CAMPELO, V. S. Corrupção e ineficiência nos repasses federais: uma análise dos gastos do Ministério das Cidades nos municípios paraenses (2003- 2013). In: CONGRESSO DA USP, 9., 2014, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2014. p. 51.

SODRÉ, A.C. de A.; ALVES, M. F. C. Relação entre emendas parlamentares e corrupção municipal no Brasil: estudo dos relatórios do programa de fiscalização da Controladoria-Geral da União. Revista Administração Contemporânea, v. 14, n.3, p. 414-433, 2010.

# A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE PATRIMONIAL NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP

**MARCO ANTÔNIO DA SILVA FREITAS**

Técnico em gestão pública da Polícia Civil do Estado do Pará, Gerente financeiro do Núcleo de Gerenciamento de Transporte Metropolitano.

E-mail: marco.freitas37@gmail.com

## RESUMO

Com a adequação da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais, houve a necessidade de criar diretrizes que pudessem auxiliar nesse processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade. No setor público, essa evolução se deu com a publicação pelo Ministério da Fazenda da Portaria MF nº 184, que dispõe sobre as diretrizes a serem adotadas pela área pública em relação aos procedimentos, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, onde, através da publicação das dez primeiras Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade, podem-se padronizar os procedimentos contábeis adotados pela Administração Pública. Diante do exposto, essa pesquisa buscou verificar através de uma análise exploratória e bibliográfica, no que tange aos aspectos, fins e meios, qual importância do controle patrimonial no processo de convergência às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. O estudo evidenciou que o Patrimônio deixa de ser mero coadjuvante e passa a ter a sua devida importância dentro do cenário da Contabilidade aplicada ao setor público, reafirmando-o como objeto de seu estudo.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Patrimônio. NBCASP.

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a Contabilidade brasileira vem passando por grandes transformações com o intuito de se adequar aos padrões internacionais. Esse processo de convergência às regras internacionais de Contabilidade tem como objetivo padronizar e gerar informações de maior qualidade, abrangendo tanto o setor privado como o público.

De acordo com a cartilha do Tesouro Nacional (2013), o setor privado segue as International Financial Reporting Standards (IFRS), editadas pelo International Accounting Standard Board (IASB). No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis editou, com base nas IFRS, os Pronunciamentos Contábeis, que são observados por diversas entidades normativas como Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Receita Federal do Brasil (RFB), entre outras.

No setor público, essa adequação se deu com a publicação da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda e a emissão das dez primeiras Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (CFC, 2012a).

Tendo como base as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), que são editadas pela International Federation of Accounts (IFAC) – Federação Internacional de Contadores –, como parte desse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), edita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), marco inicial no processo de Internacionalização da Contabilidade Governamental.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabelece regras e diretrizes dos procedimentos contábeis nas esferas Federal, Estadual e Municipal, com intuito de oferecer informações de qualidade aos gestores públicos, aos órgãos de controle e principalmente à sociedade.

Porém, o que se tem de mais importante nesse cenário de transformações é o reconhecimento do patrimônio como objeto de estudo na Contabilidade Pública, fato já previsto na Lei n. 4.320/64, que afirma em seu art. 85, que “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial [...]”.

Segundo Feijó (2013), “o objetivo principal é o resgate da Contabilidade Patrimonial, ou seja, é despertar, no setor público, o entendimento de que o objeto da contabilidade é o patrimônio, e não

somente o controle do orçamento” (FEIJÓ, 2013, p. 15). Na cartilha do Tesouro Nacional (2013), afirma-se que “o novo modelo objetiva resgatar a essência da contabilidade aplicada ao setor público, ramo da ciência contábil, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público” (p. 10).

Além dessas modificações, temos também a criação de um plano de contas único, o chamado Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), as novas demonstrações contábeis e a adoção do regime de competência para a Contabilidade Patrimonial.

Nesse cenário de mudanças, se faz necessária uma nova forma de interpretar a Contabilidade Pública, onde o patrimônio passa a ser o protagonista, como fala a Lei nº 4.320/64. O orçamento continua a ser registrado e evidenciado pela contabilidade pública, mas agora de forma paralela à visão patrimonial. Dessa forma, a pesquisa, a partir de uma análise exploratória e bibliográfica, no que tange aos aspectos, fins e meios, visa responder ao seguinte questionamento: qual importância do controle patrimonial no processo de convergência às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)?

O objetivo principal desse estudo é identificar qual a importância do controle patrimonial no processo de convergência às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

Com a publicação pelo Ministério da Fazenda da Portaria MF nº 184, em 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem adotadas pela área pública (União, Estados e Municípios) em relação aos procedimentos, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade resolve aprovar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público –(NBCASP), através da instituição da Resolução CFC nº1. 268/08 a 1.137/08, que discorre sobre a estrutura conceitual para elaboração das demonstrações contábeis.

As Normas objetivam a compreensão de novos aspectos conceituais de termos contábeis e novos critérios e procedimentos quanto à mensuração e evidenciação do patrimônio. De acordo com a Portaria nº 467, de 06 de agosto de 2009, as entidades que

integram o setor público devem adotar as NBCASP de forma facultativa, a partir de 2010, e de forma obrigatória a partir de 2011 pela União; os Estados e Distrito Federal adotariam a partir de 2012 e os Municípios, em 2013.

Segue o Quadro 1, que sintetiza as dez primeiras normas de Contabilidade Aplicadas Setor Público.

Quadro 01 - Dez primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas Setor Público

Número	Ementa
<b>NBC T 16.1</b>	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
<b>NBC T 16.2</b>	Patrimônio e Sistemas Contábeis
<b>NBC T 16.3</b>	Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
<b>NBC T 16.4</b>	Transações no Setor Público
<b>NBC T 16.5</b>	Registro Contábil
<b>NBC T 16.6</b>	Demonstrações Contábeis
<b>NBC T 16.7</b>	Consolidação das Demonstrações Contábeis
<b>NBC T 16.8</b>	Controle Interno
<b>NBC T 16.9</b>	Depreciação, Amortização e Exaustão
<b>NBC T 16.10</b>	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Fonte: Goes (2013)<sup>1</sup>

Azevedo et al. (2009) afirma que

as 10 (dez) primeiras normas de contabilidade aplicadas ao setor público vêm trazer profundos impactos não só na escrituração contábil dos fatos contábeis próprios do setor público, mas também trará reflexos comportamentais no cotidiano dos contabilistas.

Uma das principais características das NBCASP é alinhar a contabilidade pública à contabilidade como ciência, pois estará trazendo à luz mais do que “novas” normas contábeis: estará trazendo sim o resgate da verdadeira contabilidade. (AZEVEDO et al., 2003, p. 33)

Diante desse contexto, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vêm padronizar os procedimentos que devem ser adotados pelas entidades do Setor Público dentro do cenário de convergências aos padrões internacionais. Tal procedimento irá gerar informações úteis para a tomada de decisão por parte dos gestores públicos, registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento, melhoria no processo de prestação de contas, tanto por parte dos tribunais e órgãos de controle, quanto pela sociedade e, principalmente, racionalização e melhor gestão dos recursos públicos.

Desta forma, a Contabilidade aplicada ao setor público atribui um caráter mais gerencial à gestão de recursos públicos como o aperfeiçoamento

dos processos, o aumento da compreensão e comparabilidade, bem como, possibilitar a uniformização dos procedimentos contábeis.

## 2.2 O PATRIMÔNIO PÚBLICO

### 2.2.1 Conceito

A NBCT 16.2 estabelece a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. Além disso, classifica os elementos patrimoniais Ativo e Passivo em Circulante e Não-Circulante, com base nos atributos de Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento).

Para efeito desta Norma, entende-se por Patrimônio Público

o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2012, p. 5)

<sup>1</sup> Quadro apresentado por Hélio Goes, Diretor de Contabilidade da Secretaria de Estado da Fazenda - Pará, no Seminário de Lançamento do Siafempasp e Encerramento do Exercício 2013, em 2013.

A NBC T 16.2 estrutura o patrimônio público em três grupos:

(a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços; (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços e (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. (CFC, 2012, p. 10)

O periódico do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul destaca que “as NBCASP consideram o patrimônio público como um representante de um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos” (CRCRS, 2014, p. 17).

O Código Civil, em seus Art. 98 e 99, dispõe que são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, sendo todos os outros particulares, seja qual for à pessoa a que pertencerem; e a Lei da Ação Popular (Lei 4.717, de 29.6.65) define patrimônio público, em seu Art. 1º, parágrafo 1º, como “os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico”. (BRASIL, 1965).

Logo, o Patrimônio Público é composto por bens, direitos e valores que se encontram em poder do governo, mas pertence a todos os cidadãos de uma nação (união, estado e municípios), e por esse motivo deve ser administrado da melhor forma, respeitando os Princípios da Administração Pública, como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

### **2.2.2 O Patrimônio Público e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**

A contabilidade é a ciência que tem como seu objeto de estudo o patrimônio das entidades, sejam elas públicas ou privadas. Para isso, ela precisa reconhecer os fatos contábeis, mensurar e evidenciar o patrimônio, através das suas demonstrações e notas explicativas. Com isso, a importância orçamentária, apresentada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei 4.320/64, aos poucos, vai se tornando

inexpressível, frente à necessidade de mensuração e evidenciação do patrimônio das entidades públicas.

A NBC T 16.4, afirma que correspondem às transações econômico-financeiras aquelas “originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais” (CFC, 2012, p. 16).

A NBC T 16.5 define que

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade. (CFC, 2012, p. 22)

De acordo com a NBC T 16.10, a mensuração consiste em “constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas” (CFC, 2012, p. 40). A avaliação pode ser entendida como “atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos” (CFC, 2012, p. 40).

Esta mesma Norma apresenta algumas novidades, como a determinação da incorporação de bens de uso comum e da Reavaliação, conceituando a Redução ao valor Recuperável (impairment), apontadas na Resolução 1.473/13, Art. 4º, como “a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação” (CFC, 2013).

Dispõe ainda, que os bens de uso comum, que absorvem ou já absorveram recursos públicos, ou aqueles recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade.

Na reavaliação dos componentes patrimoniais, a NBC T 16.10 afirma que se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, inferindo as perdas causadas pela depreciação ou impairment test. Todavia o conceito de “valor justo” é ainda amplo e subjetivo, pois não se tem meios concretos de definição, utilizando-se de critérios onde se pretende chegar ao mais próximo da realidade.

De acordo com Ernst & Young, FIPECAFI (2009),

existe grande dificuldade de entendimento do conceito de “valor justo” mesmo nos países em que esse conceito vem sendo utilizado há mais tempo, como é o caso dos Estados Unidos. Dessa forma, torna-se relevante a discussão dos conceitos e elementos das avaliações a valor justo antes da discussão sobre a aplicação desse conceito na elaboração de demonstrações financeiras. (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2009, p. 247).

Com relação à avaliação do Ativo do patrimônio das entidades públicas temos a exigência do registro de depreciação, amortização e exaustão. Segundo a NBC T 16.9, “o valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício” (CFC, 2012, p. 37), observando que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, ao menos, no final de cada exercício.

Logo, o que se pode constatar é que a Contabilidade aplicada ao Setor Público está intrinsecamente ligada ao controle do patrimônio público. A Lei Federal nº 4.320/64, predispõe em seu Art. 94, o seguinte: “Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.” (BRASIL, 1964).

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a instituição das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP no cenário de adequação aos padrões Internacionais de Contabilidade, fica evidenciada a importância do Patrimônio no contexto das entidades do setor público, em detrimento da execução orçamentária, apesar da Lei nº 4.320/64 apresentar características particulares em relação à formação do orçamento público e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) visualizar, principalmente, informações de natureza orçamentária e financeira.

O que se pode evidenciar a partir de uma análise exploratória e bibliográfica, referente aos aspectos fins e meios, é que, a partir da instituição das NBCASP, o Patrimônio deixa de ser mero coadjuvante e passa a ter a sua devida importância, dentro do cenário da Contabilidade aplicada ao setor público, reafirmando-se como objeto de seu estudo.

Grande parte das alterações apresentadas pelas

NBCASP, fazem referência ao Patrimônio Público, definindo os procedimentos quanto à aplicação do regime de competência para receitas e despesas, as incorporações de Bens de Uso Comum, o registro de depreciação/amortização/exaustão e a Reavaliação de Ativos, através do impairment test e do Valor Justo ou de mercado, ocasionado o aumento ou a diminuição dos Ativos e/ou Passivos das Entidades Públicas.

Por fim, a Contabilidade Pública poderá evidenciar de maneira mais fidedigna os valores de seu Patrimônio Público, dando maior suporte, orientando e suprimindo o processo de tomada de decisão por parte dos gestores públicos, a prestação de contas aos órgãos de controle e, principalmente, a operacionalização do controle social.

### REFERÊNCIAS

AZEVEDO, R. R. de, et. al. (org.). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Florianópolis: Nova Letra, 2009.

\_\_\_\_\_. R. R. de, et. al. (org.). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCASP comentadas. 2ª. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.

BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 04 de maio de 2000. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 21 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei Ordinária nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a Ação Popular. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de junho de 1965. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4717.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4717.htm)>. Acesso em: 04 mai. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei Ordinária nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 de janeiro de 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 03 mai. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços



da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 de março de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 21 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/arquivos/portaria-no-184-de-25-de-agosto-de-2008.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público. NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. 51 p. Disponível em:< [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 06 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Resolução n. 1.473/13. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2013. Disponível em:< [http://www.planexcon.com.br/site/\\_imgs/files/RES\\_CFC\\_1437\\_2013.pdf](http://www.planexcon.com.br/site/_imgs/files/RES_CFC_1437_2013.pdf)>. Acesso em: 06 nov. 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRCRS). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo. 2014. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/download-de-livros/>>. Acesso em: 21 abr. 2015.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

FEIJÓ, Paulo Henrique. A nova Contabilidade Pública. Revista Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. 2013. p. 15. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1721.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

TESOURO NACIONAL. Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública. Cartilha. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/cartilha.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

TESOURO NACIONAL. Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública. Cartilha. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/cartilha.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO MATO GROSSO. A Nova Contabilidade Pública, Importância, mudanças e responsabilidades. 2011. Disponível em: <[http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00023287/TCE-MT%20\\_%20Nova%20Contabilidade%20P%C3%BAblica%20-%20web.pdf](http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00023287/TCE-MT%20_%20Nova%20Contabilidade%20P%C3%BAblica%20-%20web.pdf)>. Acesso em: 06 nov. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Novos normativos relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Consolidação das Contas Públicas. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/novidades/-/asset\\_publisher/8oEpbfolahSe/content/novos-normativos-relacionados-a-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-e-consolidacao-das-contas-publicas](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/novidades/-/asset_publisher/8oEpbfolahSe/content/novos-normativos-relacionados-a-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-e-consolidacao-das-contas-publicas)>. Acesso em: 06 nov. 2016.

# A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE À LUZ DOS PRINCÍPIOS ÉTICOS E NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (NBC PG 100) NO MUNICÍPIO DE TOMÉ-AÇU – PARÁ

## **TICIANE LIMA DOS SANTOS**

Professora da Universidade Federal Rural da Amazônia  
E-mail: ticiane.santos@ufra.edu.br

## **YNIS CRISTIANE DE SANTANA MARTINS LINO FERREIRA**

Professora da Universidade Federal Rural da Amazônia  
E-mail: ynis.cristine@ufra.edu.br

## **SALENNE PINHO CORDEIRO**

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia  
E-mail: salenne\_cordeiro@hotmail.com

## **JOSUÉ DE LIMA CARVALHO**

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia  
E-mail: josuecarvalho@gmail.com

Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia  
E-mail: edurose83@hotmail.com

## **AILTON CORECHA DE SOUZA**

Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural da Amazônia  
E-mail: ailton.souza@ufra.edu.br

## **RESUMO**

O presente artigo tem por objetivo identificar a percepção dos profissionais da contabilidade no município de Tomé-Açu, no estado do Pará, sobre os Princípios Éticos e sobre a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC PG 100). Foi feita uma abordagem teórica sobre a Ética em geral e sobre a Ética relacionada à profissão contábil. Utilizou-se de pesquisa bibliográfica, descritiva e como uma abordagem quantitativa. O universo de pesquisa são todos os profissionais da contabilidade de Tomé-Açu inscritos no CRC-PA, ao todo, dez. A amostra do estudo foi de nove profissionais. Realizou-se pesquisa de campo e por meio do Survey. Utilizou-se um questionário contendo perguntas em escala de Likert e relacionadas à percepção desses profissionais com relação às questões éticas no âmbito da profissão. O estudo mostrou que dentre os respondentes, a maioria era do sexo masculino (70%). Porém, os profissionais com a maior formação eram do sexo feminino, predominantemente jovens e com menor tempo de atuação no mercado analisado. Essa situação demográfica revelada no Município de Tomé-Açu pouco influencia sobre as respostas obtidas para as questões atinentes aos aspectos éticos do profissional da contabilidade. A análise da correlação de Pearson revelou um consolidado reconhecimento acerca da importância do Código de Ética do Profissional de Contabilidade para a resolução de dilemas éticos e tomadas de decisões no exercício da profissão.

**Palavras-chave:** Ética. Profissionais da Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade (NBC PG 100). Tomé-Açu.

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento de novas tecnologias e velocidade da difusão das informações torna os negócios mais complexos e impulsionam o mundo cooperativo a inovar nas formas de realizar transações empresariais e profissionais (BORGES; MEDEIROS, 2007). A Ciência Contábil é influenciada pelo contexto social, ambiental, econômico e político e é necessária no cotidiano das mais diversas instituições.

Nesse contexto, a Ética é fundamental, pois é um ramo da filosofia que lida com o que é moralmente bom ou mau, certo ou errado, sendo basilar para elaboração de regulamentos e limitações no exercício de uma profissão (LISBOA, 2010). Isso porque a “Ética é estudo dos valores morais (as virtudes), da relação entre vontade e paixão, vontade e razão; finalidades e valores da ação moral; ideias de liberdade, responsabilidade, dever, obrigação” (CHAUI, 2000, p. 67).

Não há no Brasil normas que obriguem a institucionalização de Códigos de Ética empresariais, porém, algumas profissões como a Contabilidade, Administração, Direito ou Medicina regem o exercício da atividade profissional por entre outras normas, um Código de Ética Profissional emitido pelo órgão de classe (ALVES et al., 2007).

Os profissionais da contabilidade devem obedecer aos Princípios Contábeis definidos na Resolução CFC nº. 750/93, alterada pela Resolução CFC nº. 1282/10, às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) – Profissionais ou Técnicas – que estabelecem preceitos de conduta profissional e a padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional, além do Código de Ética que regulamenta o exercício profissional e os assuntos relacionados à profissão e à classe, definindo como deve ser sua conduta no exercício da profissão (Resolução CFC nº 1.307/10).

Nesse sentido, a pergunta que norteia essa pesquisa é: qual a percepção que os profissionais da contabilidade têm sobre a ética, sobre a sua utilização na sua prática profissional e sobre as normas relacionadas à ética?

Deste modo, profissional contábil está constantemente diante de dilemas éticos. Esses dilemas envolvem decisões e ações desse profissional, que necessitam ser pensadas e embasadas em princípios éticos e normas regulamentadoras, norteadores da sua conduta. Esta ação ética representa a essência de intenções refletidas e corretas para o profissional viver

e atuar na sociedade. Portanto, a presente pesquisa busca identificar o comportamento dos profissionais de contabilidade de Tomé-Açu em relação ao código de ética do profissional de contabilidade e a importância desse instrumento para a resolução de dilemas éticos e tomadas de decisões no exercício da sua profissão.

Esleveu-se como local de pesquisa o Município de Tomé-Açu, caracterizado por uma economia predominante agrícola. Metodologicamente, utilizou-se o Survey como estratégia de pesquisa, sendo o instrumento de coleta de dados um questionário com o objetivo de identificar a percepção dos profissionais de contabilidade, utilizando para tal uma escala de cinco pontos do tipo Likert, com uma abordagem quantitativa para análise por meio do Coeficiente de Correlação Linear de Pearson (GUJARATI; PORTER, 2012). O universo da pesquisa são os profissionais de contabilidade registrados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) do Estado do Pará, sendo a amostra de 9 (nove) profissionais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ÉTICA PROFISSIONAL

Vêm da Grécia os primeiros ensinamentos sobre ética. Sua origem vem da palavra grega *ethos*, e se refere ao conjunto de costumes e valores de uma sociedade (PERES et al., 2011). Pode ser considerado tradicionalmente como um estudo ou uma reflexão, científica ou filosófica, e eventualmente até teológica, sobre os costumes ou sobre as ações humanas (VALLS, 1997). Segundo Aristóteles, trata das relações comportamentais e interpessoais, do respeito pelo outro, de pensar no coletivo e não de modo individual (BARROS, 2010).

Pitágoras define ética como a ciência que estuda a conduta do homem com os seus semelhantes, considerando deveres, costumes e formas de agir. A ética mostra às pessoas os valores e princípios que devem nortear sua existência. Ser ético é saber discernir entre o bom e o mau e é obrigação de todos (NALINI, 2011).

O objetivo da ética é estudar a conduta humana, estabelecendo regras no relacionamento do profissional com colegas, clientes e sociedade, para assim reduzir conflitos decorrentes da convivência em sociedade e no desenvolvimento profissional (CFC, 1996).

Entende-se por profissão a prática constante de um ofício; através dela o indivíduo se destaca e

se realiza. Falar sobre ética no exercício profissional é complexo, já que o tema é amplo (CFC, 1996). Para que a profissão se estruture, ela deve se pautar na ética, para assim conseguir o equilíbrio necessário ao convívio em sociedade (CORRÊA, 2000).

Os deveres éticos são necessários para o desempenho eficaz de uma profissão. Sem ética não há profissão nem sociedade que se estruture de forma permanente (SÁ, 2010). É pela prática de valores morais que o profissional constrói a sua carreira, esta prática contribui para que exista menos corrupção e haja mais prosperidade (KRAEMER, 2001).

Para uma profissão ser valorizada, é preciso dedicação, competência e esforço e isto requer atitudes comportamentais éticas para com a sociedade, o que pode fazer a diferença entre o sucesso e o fracasso na profissão (BRANCHER; NEU; BOFF, 2010).

As notícias sobre fraudes em licitações e outros exemplos de corrupção são atitudes antiéticas e mostram que está havendo uma perda dos padrões éticos, o que é preocupante, pois influencia a sociedade (BARROS, 2010).

O profissional, ao transgredir os princípios da honestidade prejudica seu cliente e pode prejudicar também os colegas de sua classe, além de influir negativamente sobre a sociedade (SÁ, 2010).

O profissional honesto não tem a intenção de prejudicar terceiros e, ao praticar atos de probidade, cresce em conceito, valorizando e respeitando sua categoria. O profissional comprometido com a ética não se deixa corromper em nenhum ambiente (LISBOA, 2010).

## 2.2 CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR (CEPC)

A contabilidade é uma das profissões mais antigas e mais requeridas, pois todas as empresas e instituições precisam desses serviços (SÁ, 2010). O desenvolvimento da Contabilidade sempre esteve associado à evolução da humanidade. Esta associação é ressaltada e abordada por estudiosos, sob distintas perspectivas (PELEIAS; BACCI, 2004). Dentre as perspectivas do ponto de vista de diversos autores, é possível destacar o enunciado:

A Contabilidade, e sua principal e mais característica manifestação – a conta – é tão antiga quanto é a civilização construída pelos homens... A história da Contabilidade é, em certo ponto, uma consequência da história da civilização, tanto em suas

vicissitudes como nas mais altas manifestações da referida civilização, sobretudo no campo econômico (MELIS, 1950, p. 3 apud PELEIAS; BACCI, 2004, p. 40).

É uma profissão que exige a todo instante um comportamento ético, pois esse profissional rotineiramente elabora documentos que mostram informações sobre a vida patrimonial e financeira das pessoas e das empresas, e se o trabalho não for feito com base no conhecimento técnico e na ética, poderá causar problemas aos clientes (CFC, 1996). Assim sendo, uma das qualidades mais valiosas no profissional de contabilidade é a honestidade, a qual deve garantir que o sigilo sobre as informações seja mantido (SÁ, 2010). Partindo desse ponto de vista, Megliorini et al. (2008) definem a importância da ética como um tema que tem merecido bastante atenção no meio acadêmico e empresarial diante dos fatos atuais: “escândalos e fraudes corporativas recentes remetem as pessoas a uma reflexão sobre a linha divisória que separa o que é legal ou ético do que é ilegal ou antiético” (p. 6).

O profissional contábil deve desempenhar suas atividades com honestidade, independência e lisura, cumprindo os princípios e obrigações encontradas no seu Código de Ética e nas Normas Brasileiras de Contabilidade (CFC, 1996).

O Código de Ética do Profissional de Contabilidade foi aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC 290/70, em 29/10/1970. Em 1996, foi revogado com a aprovação da Resolução CFC nº 803, de 10/10/1996. Posteriormente, foram alterados alguns artigos pela Resolução CFC nº 819/97, Resolução CFC nº 942/02 e Resolução CFC nº 950/02. Em 2010, a Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010, alterou dispositivos desse Código que passou a se chamar Código de Ética Profissional do Contador (SÁ, 2010).

As normas do Código de Ética visam assegurar a lisura dos procedimentos dos profissionais e contemplam as áreas da competência, do sigilo, da integridade e da objetividade (LISBOA, 2010). A competência é o desenvolvimento contínuo de conhecimentos e habilidades, realizando as obrigações profissionais de acordo com as leis, regulamentações e padrões técnicos. O sigilo é a manutenção de segredo sobre informação confidencial da empresa e dos clientes. A integridade evita conflitos de interesse que possam influenciar suas ações e na objetividade se adota linguagem clara e objetiva.

O Código de Ética Profissional do Contador

compõe-se de seis capítulos e vinte e um artigos. Seu objetivo é tratar sobre a forma pela qual os profissionais da contabilidade devem se conduzir, quando no exercício profissional (CFC, 2010).

Dentre os deveres do contador destacam-se, especialmente: exercício da profissão com zelo, diligência e honestidade cumprindo o que determina a legislação, principalmente os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, zelo pelo que lhe compete exclusivamente na orientação técnica dos serviços que estiverem ao seu cargo e sigilo sobre o que souber através da atividade profissional lícita.

Quanto às proibições, dentre outras coisas, o profissional não pode: anunciar conteúdo que leve à diminuição do colega, da organização contábil ou da classe; prejudicar interesse confiado à sua responsabilidade; reter documentos que lhe foram confiados; recusar-se a prestar contas de quantias que lhe foram confiadas; não apresentar documentos e informações quando solicitado pela fiscalização dos Conselhos Regionais; assumir serviços que cause prejuízo moral ou desprestígio à classe; assinar documentos contábeis elaborados por outros, assim como exercer a profissão quando estiver impedido.

Em relação aos honorários profissionais, estes devem ser fixados previamente, considerando entre vários elementos: a relevância do trabalho, o tempo e local onde será realizado.

A conduta do profissional da contabilidade com relação aos colegas deve se basear nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade.

A transgressão das normas que preconizam o código constitui infração ética e de acordo com a gravidade, será aplicada uma das seguintes penalidades: advertência reservada; censura reservada ou censura pública (CFC, 2010).

### 2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (NBC PG 100)

São regras de conduta emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e são requisitos para o exercício da profissão contábil no Brasil. Essas normas foram regulamentadas pela Resolução NBC PG 100, do CFC, de 24.01.2014, e entraram em vigor em 25.03.2014, revogando as Resoluções CFC n. 781/95, 961/03, 965/03, 976/03, 1.023/05, 1.042/05, 1.100/07. Essa norma tem aplicação geral aos profissionais contábeis. Baseiam-se nos princípios fundamentais da contabilidade (competência, sigilo profissional,

integridade, objetividade e comportamento profissional).

Segundo o princípio da competência e zelo profissionais, todos os profissionais da contabilidade devem ter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para garantir serviços competentes e atualizados técnica e legalmente, devendo agir de acordo com as normas técnicas e profissionais.

O sigilo profissional é uma obrigação do profissional da contabilidade, o qual não deve divulgar informações sigilosas obtidas através da profissão, sem a permissão do cliente, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de divulgação. Essas informações não devem ser usadas para obtenção de vantagem pessoal. O sigilo deve ser mantido, inclusive no ambiente social, e permanecer mesmo após o término das relações entre o profissional contábil e seu cliente.

Quanto ao comportamento profissional, os profissionais têm a obrigação de cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que possa desacreditar a profissão; não devem desprestigiá-la ao fazer divulgação comercial e promoção do seu trabalho; não devem fazer declarações exageradas sobre seus serviços, sobre as qualificações que têm ou a experiência adquirida; assim como não devem fazer referências depreciativas com o trabalho de outros profissionais da contabilidade.

O profissional contábil é responsável por agir no interesse público e não apenas satisfazer aos interesses do cliente. Deve ser capaz de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos e aplicar medidas para eliminá-las ou reduzi-las. As ameaças são:

- a) de interesse próprio, quando, o comportamento do profissional é influenciado de forma não apropriada por um interesse financeiro ou outro qualquer;
- b) de autor revisão, é quando o profissional não avalia de modo apropriado os resultados do serviço prestado por ele ou por outro profissional a ele ligado;
- c) de defesa de interesse do cliente, é quando o profissional defende a posição de seu cliente a ponto de comprometer sua objetividade;
- d) ameaça de familiaridade, decorre do relacionamento longo ou próximo com o cliente fazendo com que o profissional se torne solidário aos interesses do cliente, aceitando o trabalho sem muito questionamento;
- e) de intimidação, o profissional não age objetivamente devido pressões.

As medidas de combate às ameaças dizem respeito às atividades relacionadas ao treinamento e à

experiência para ingressar na profissão; a questões de desenvolvimento profissional contínuo; regulamentos; normas profissionais; monitoramento profissional e procedimentos disciplinares; revisão externa por terceiros, dos relatórios, documentos e informações produzidas pelo profissional da contabilidade (NBC PG 100/14).

É importante ressaltar que, conforme a NBC PG 100, os profissionais devem cumprir os princípios éticos, como se observam na sessão 130, os princípios da competência e zelo profissionais. Estes princípios estabelecem aos profissionais manter conhecimento e habilidades a nível necessário para que possam prestar serviços adequados e atuarem de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis na prestação dos seus serviços.

A norma é clara quanto ao princípio do sigilo profissional, pois é importante que o profissional tenha que respeitar o sigilo das informações obtidas, não divulgando nenhuma informação a terceiros, a não ser que haja algum dever legal ou profissional de divulgação, e nunca se aproveitar dessas informações para obter vantagem pessoal.

A norma também fala sobre a prestação de serviço, que esta, por sua vez, deve ser feita de forma cuidadosa, onde o profissional deve aplicar seus conhecimentos técnicos e sua habilidade, assegurando assim toda a responsabilidade do serviço prestado.

Segundo Lisboa (2010), ao profissional da área contábil é necessário seguir quatro elementos de conduta, que são: sigilo, competência, integridade e objetividade. O autor também afirma que competência é:

**a)** Manter um nível adequado de competência profissional, aperfeiçoando-se através de treinamento constante;

**b)** Adequar-se aos dispositivos legais pertinentes (leis, regulamentos, instruções, medidas provisórias, código de ética da profissão);

**c)** Preparar relatórios claros e completos, com recomendações apropriadas após cada análise (LISBOA, 2010, p. 69).

É importante ressaltar que todo funcionário contábil deve ter habilidade de falar em público e ter um conhecimento amplo sobre o ambiente social. Também é importante que o contador mantenha sigilo total das informações que recebe, pois, caso contrário, estará descumprindo o seu código de ética profissional e assim não obedecendo às normas de sua profissão.

Fortes (2005, p. 171) destaca que

o sigilo profissional quanto ao conhecimento da intimidade das empresas e pessoas é uma das principais exigências e constitui-se em dever ético que impede, de forma contundente, a revelação e quaisquer dados ou assuntos confidenciais ligados ao exercício da profissão de contabilista. O profissional que não guarda sigilo profissional, além de sujeitar-se a punições previstas no Código de Ética, passa a ser discriminado pelo mercado de trabalho, podendo responder civilmente pelos danos provocados em decorrência da falta de sigilo profissional.

É importante que o profissional não se deixe subornar, é necessário, se houver um superior, comunicá-lo imediatamente todas as informações, uma vez que se deve manter sua integridade profissional, evitando conflitos e mantendo sua conduta ética no ambiente de trabalho (LISBOA, 1997).

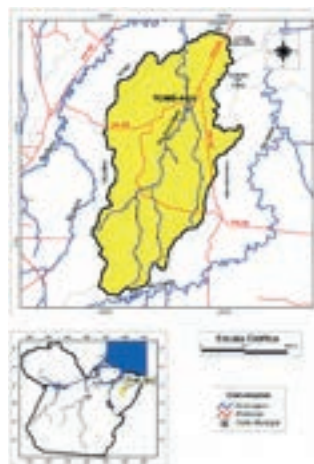
O profissional contábil tem um papel fundamental nas empresas, uma vez que é ele quem fornece as informações corretas para auxiliar na tomada de decisão, analisando todos os fatos passados, presentes e futuros da empresa, logo, sendo um fator importante para o sucesso empresarial (SILVA, 2003).

### 3 PERCURSO METODOLÓGICO

#### 3.1 LOCAL DE ESTUDO

Escolheu-se como local de pesquisa o Município de Tomé-Açu (Mapa 1), localizado na Região do Rio Capim, que responde por 11% do PIB Agropecuário do Estado do Pará (FAPESPA, 2016).

Mapa 1 – Localização do Município de Tomé-Açu



Fonte: EMBRAPA (2011, p. 12)

O município de Tomé-Açu possui uma população de 61.095 habitantes (IBGE, 2016). É importante destacar que, no período da 2ª Guerra Mundial, o município abrigou japoneses, alemães e italianos que trabalhavam na agricultura sob a guarda da Polícia Militar do Estado do Pará. Nesse período, a localidade já contava com armazém da Companhia Estadual de Tomé-Açu (CETA), que fornecia mantimentos para os prisioneiros da guerra. Em 1934, chegou um navio com japoneses, entre eles Makinosuke Usui, que portava consigo 32 mudas de pimenta-do-reino, não nativas, das quais poucas vingaram. Mas, em 1944, já existia um considerável número de pimentais. Após o término da 2ª Guerra Mundial, o município se transformou em um povoado com predominância de brasileiros e nipônicos e se instalaram várias cooperativas agrícolas. Tomé-Açu é atualmente o maior produtor mundial de pimenta-do-reino.

Assim, economia do município é predominantemente agrícola e, portanto, mesmo que a população seja considerada bastante significativa, ela ainda é considerada rural (IBGE, 2016).

### 3.1 A CONSTRUÇÃO DA AMOSTRA

Para determinação da amostra, realizou-se uma pesquisa de campo e identificou-se apenas 10 (dez) escritórios de contabilidade no município contendo profissional inscrito no Conselho de Contabilidade do Estado do Pará. Constatou-se que os escritórios atendiam principalmente as empresas pertencentes à predominância da economia local, que é a agrícola, ou seja, microempresários e pequenos empreendedores; e por isso a quantidade de escritórios ainda consegue atender à demanda do município. A amostra da pesquisa foi composta por 9 (nove) profissionais inscritos no Conselho de Contabilidade do Estado do Pará, os quais se dispuseram a responder o questionário.

### 3.2 CARACTERIZAÇÃO DAS TÉCNICAS DE PESQUISA E INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Realizou-se uma pesquisa de campo no período de 22 a 31 de agosto de 2016. Utilizou-se como técnicas de pesquisa o Survey e observação. O instrumento de coleta de dados foi um questionário elaborado à luz da literatura sobre ética profissional na contabilidade, Código de Ética do Contador e NBC PG 100, construído com questões fechadas.

Para identificação da percepção dos profissionais

da contabilidade do município de Tomé-Açu sobre a ética, sobre a sua utilização na sua prática profissional e sobre as normas relacionadas à ética, utilizou-se a escala de Likert. Dessa forma, o questionário utilizado continha 28 afirmações, contendo 5 pontos, onde os respondentes, além de indicarem se concordavam ou não com as afirmações, informavam qual seu grau de concordância ou discordância.

### 3.3 TÉCNICAS DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO

Para a análise utilizou-se como técnica o Coeficiente de Correlação Linear de Pearson que possui o objetivo de medir o grau de associação entre duas variáveis, ele é obtido por:

$$\rho(X; Y) = \frac{\sum xy - \frac{\sum x \sum y}{n}}{\sqrt{\left[\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n}\right] \left[\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n}\right]}} = \frac{S_{XY}}{\sqrt{S_{XX} S_{YY}}}$$

Fonte: Melo (2014)

O coeficiente de correlação Pearson (r) varia de -1 a 1. O sinal indica direção positiva ou negativa do relacionamento e o valor sugere a força da relação entre as variáveis. Uma correlação perfeita (-1 ou 1) indica que o escore de uma variável pode ser determinado exatamente ao se saber o escore da outra. No outro oposto, uma correlação de valor zero indica que não há relação linear entre as variáveis (FILHO; JÚNIOR, 2009, p. 119).

Segundo Filho e Júnior (2009, p. 118) para se compreender a fórmula são necessários dois conceitos chaves: “Associação” e “Linearidade”, definindo assim, que a associação corresponde a duas variáveis que podem ser associadas quando elas guardam semelhança nas distribuições de seus escores. Por outro lado, o modelo linear pressupõe que o aumento ou o decréscimo de uma unidade em uma variável, gera o mesmo impacto na variável correlacionada (FILHO; JÚNIOR, 2009).

O objetivo foi a determinação da força do relacionamento entre duas observações emparelhadas, indicando até que ponto os valores de uma variável estão relacionados com os de outra (GUJARATI; PORTER, 2012).

Na tabela abaixo se encontra a relação do valor do coeficiente de correlação e a sua devida análise.

Tabela 1 – Coeficiente de Pearson

COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO	CORRELAÇÃO
$r=1$	Perfeita positiva
$0,8 \leq r < 1$	Forte positiva
$0,5 \leq r < 0,8$	Moderada positiva
$0,1 \leq r < 0,5$	Fraca positiva
$0 < r < 0,1$	Ínfima positiva
0	Nula
$-0,1 < r < 0$	Ínfima negativa
$-0,5 < r \leq -0,1$	Fraca negativa
$-0,8 < r \leq -0,5$	Moderada negativa
$-1 < r \leq -0,8$	Forte negativa
$r = -1$	Perfeita negativa

Fonte: Os autores (2016)

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 4.1 INSERÇÃO DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE

A população analisada é caracterizada por ser predominantemente do sexo masculino, apenas 30% dos profissionais entrevistados são mulheres. Contudo, é possível observar que são as profissionais mulheres que detêm a maior proporção em termos de nível de formação, pois 100% das profissionais tem o nível superior completo contra apenas 42% dos profissionais do sexo masculino. Também é interessante observar que o profissional entrevistado de maior nível de formação (especialista) pertence ao sexo feminino.

Tabela 2 – Relação de gênero do entrevistado

Gênero dos Entrevistado	
MASCULINO	70%
FEMININO	30%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ainda se tratando sobre a questão do sexo, quando relacionado com a faixa etária e o tempo de atuação no mercado de trabalho, percebe-se que as profissionais do sexo feminino são predominantemente jovens e com menor tempo de atuação no mercado analisado: todas pertencem a menor faixa etária encontrada (de 21 a 30 anos), representando 75%

dos entrevistados que se encontram nessa faixa etária (os quais compõem 40% do total de entrevistados). Ademais, seu tempo de atuação no mercado é mais recente em termos relativos e absolutos quando comparado com o dos profissionais do sexo masculino e com a distribuição total da população entrevistada: cada faixa de anos de atuação está representada com 20% no mercado pesquisado, sendo o menor intervalo (de 1 a 5 anos de experiência) totalmente composto de profissionais mulheres, enquanto que a profissional com maior tempo de experiência se encontra no intervalo de 6 a 10 anos.

Diante disso, a observação da situação demográfica apresentada permite inferir uma tendência de maior inserção de profissionais do sexo feminino com um diferencial de maior capacitação no mercado, ainda que sua predominância seja masculina.

### 4.2 CORRELAÇÕES E OBSERVAÇÕES RELEVANTES SOBRE A PERCEPÇÃO DE ÉTICA DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE.

Na tabela abaixo se encontram as principais informações obtidas para esse estudo com análise dos dados de correlação de Pearson, apresentando de forma ordenada o grau de correlação

Tabela 3 – Principais análises desse estudo

IDADE	RELAÇÃO DE ANÁLISE	QUESTÃO 09
	Correlação de Pearson	-,611
	Significância (2 extremidades)	,061
	N	10
QUESTÃO 02	RELAÇÃO DE ANÁLISE	QUESTÃO 05
	Correlação de Pearson	,896**
	Significância (2 extremidades)	,000
	N	10

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A despeito das características bem delimitadas por fortes correlações acerca da situação demográfica revelada no município de Tomé-Açu, os resultados revelam que elas pouco influenciam sobre as respostas obtidas para as questões atinentes aos aspectos éticos do profissional da contabilidade. Tal fato revela que os padrões éticos demonstrados pelo estudo estão sujeitos a fatores externos às novas tendências do perfil sócio demográfico do local de estudo.



A exceção desse postulado ocorre somente em um dos temas de maior dissenso entre os profissionais entrevistados, a saber, o cumprimento das normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade. Os dados mostram que, mesmo que o profissional discorde do que for nelas estabelecido, a concordância ou discordância com esse aspecto é um pouco refletida de maneira negativa na faixa etária do profissional (o índice de correlação apresentado entre a pergunta 9 e a idade foi de -0,611). Isso significa que quanto maior a faixa etária do profissional, menor é a sua propensão de cumprir o estabelecido pelo seu Conselho Federal, em caso de discordância.

Esse contexto demonstra uma contradição quanto à observância ao dever de cumprir o Princípio Ético do Comportamento profissional preconizado na NBC PG 100: “cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão” (CFC, 2014).

Outrossim, a análise da correlação de Pearson entre algumas outras respostas revela alguns traços interessantes acerca do padrão ético dos profissionais de contabilidade entrevistados. É possível verificar um consolidado reconhecimento acerca da importância do Código de Ética do Profissional de Contabilidade para a resolução de dilemas éticos e tomadas de decisões no exercício da profissão. Assim sendo, o profissional que acata as orientações do código de ética tende a seguir um viés deontológico representado por valores como zelo, diligência e honestidade, acreditando em suas influências positivas para uma boa colocação no mercado de trabalho (dada a forte correlação positiva de 0,896 entre as perguntas 2 e 5), além de sustentarem a crença de que o Conselho Regional de Contabilidade pune com eficácia os profissionais infratores de suas normas.

Na distribuição dos dados quanto ao sexo, observa-se que 32% dos participantes são do sexo feminino e 68% pertence ao sexo masculino. Isso mostra que, no estudo realizado, o maior número de participantes é do sexo masculino, não significando que essas informações se generalizam para o universo dos profissionais da contabilidade no Estado do Pará, já que a amostra utilizada no estudo é muito pequena em relação ao total dos profissionais inscritos no CRC-PA.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou identificar a percepção do profissional da contabilidade do Município de

Tomé-Açu sobre a ética, sobre a sua utilização na sua prática profissional e sobre as normas relacionadas à ética.

Existem dois resultados mais significativos. Em primeiro lugar, verificou-se que o profissional da contabilidade inscrito no CRC-PA do Município de Tomé-Açu possui um consolidado reconhecimento acerca da importância do Código de Ética do Profissional de Contabilidade para a resolução de dilemas éticos e tomadas de decisões no exercício da profissão. Dessa forma, há o entendimento que o profissional que atende às orientações do CEPC tende a seguir um viés deontológico representado por valores como zelo, diligência e honestidade, acreditando em suas influências positivas para uma boa colocação no mercado de trabalho, além de entender que o Conselho Regional de Contabilidade pune com eficácia os profissionais infratores de suas normas.

Em segundo lugar, o cumprimento das normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, mesmo que o profissional discorde do que for nelas estabelecido, foi o tema de maior discordância, identificando-se que quanto maior a faixa etária do profissional, menor é a sua propensão de cumprir o estabelecido pelo seu Conselho Federal em caso de discordância, denotando uma contradição quanto à observância ao dever de cumprir o Princípio Ético do Comportamento profissional preconizado na NBC PG 100: “cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão” (CFC, 2014).

Destaca-se que este estudo teve como limitação o tamanho de sua amostra, 9 (nove) respondentes. Porém, é um estudo relevante uma vez que, segundo a FAPESPA (2016), o município possui uma economia predominante rural e somente 26,5% da população possui uma ocupação formal, sendo que 2,4% de pessoas com 25 anos ou mais possuem o nível superior completo. Em se tratando da amostra observada de profissionais de contabilidade, observou-se uma tendência de maior inserção de profissionais do sexo feminino com um diferencial de maior capacitação no mercado, ainda que sua predominância seja masculina.

É importante salientar que estes resultados não se generalizam para o universo dos profissionais da contabilidade no Estado do Pará, já que a amostra utilizada é relativa ao Município de Tomé-Açu e é muito pequena em relação ao total dos profissionais inscritos no CRC-PA.

Por fim, entende-se que é imprescindível o avanço de pesquisa sobre a ética no âmbito da profissão

contábil, além da abordagem sobre temas relacionados à Ética por parte das instituições de ensino, para assim aprimorar nos discentes o comportamento ético individual ainda na sua formação acadêmica.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco José dos Santos et al. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. Revista Contabilidade & Finanças. ed. 30 Anos de Doutorado. USP. São Paulo, v. 18, p. 58 – 68, jun. 2007. ISSN 1808-057X.

BARROS, Maria Rosiane F. A Ética no Exercício da Profissão Contábil. Trabalho de conclusão de Curso (Monografia). Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

BRANCHER, C.; NEU, M. A.; BOFF, M. L. Ética profissional: entendimento dos acadêmicos de Ciências Contábeis da Unoesc. Unoesc & Ciência. Joaçaba, v. 1, n. 1, p. 31-38, jan./jun. 2010. Disponível em: <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/acsa/article/viewFile/170/28>>. Acesso em: 11 nov. 2016

CHAUI, Marilena. Convite à Filosofia. São Paulo: Ática, 2000. Disponível em: <[http://home.ufam.edu.br/andersonlfc/Economia\\_Etica/Convite%20%20Filosofia%20-%20Marilena%20Chai.pdf](http://home.ufam.edu.br/andersonlfc/Economia_Etica/Convite%20%20Filosofia%20-%20Marilena%20Chai.pdf)> Acesso: 03 set. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC Nº 803/96 – COSIFI. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC. Brasília, 1996. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=res.cfc.803regimento>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC Nº 1.307/10. Altera dispositivos da Resolução CFC nº 803/96, que aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista. Brasília, 2010. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1307.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1307.doc)>. Acesso em 13 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Norma Brasileira de Contabilidade PG (NBC PG). CFC nº 100 de 24.01.2014. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-pg-100.htm>>. Acesso em: 14 mar. 2015.

CORRÊA, D. M. M. C. Imperícia, negligência, fraude e corrupção: punição já! In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 15., 2000, Goiânia. Anais eletrônicos... Goiânia, 2000. Disponível em <<http://www.milenio.com.br/siqueira/Trab.192.doc>>. Acesso em 22/04/2015

\_\_\_\_\_. Código de Ética Profissional do Contador. Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul. 7.ed. (rev. e atual.). Porto Alegre: CRC RS, 2001.

Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA). Boletim agrometeorológico de 2009 para Tomé-Açu, PA. Nilza Araujo Pachêco et. al. Belém, PA: Embrapa Amazônia Oriental, 2011. Disponível em: <<http://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/56810/1/DOC-377.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

FUNDAÇÃO AMAZÔNIA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS DO PARÁ (FAPESPA). Diagnóstico Socioeconômico e Ambiental da Região de Integração Rio Capim. 2016. Disponível em: <[http://seplan.pa.gov.br/ppasite/perfisregionais/Perfil\\_Regiao\\_Rio\\_Capim.pdf](http://seplan.pa.gov.br/ppasite/perfisregionais/Perfil_Regiao_Rio_Capim.pdf)>. Acesso 29 ago. 2016.

FILHO, D. B.; Júnior, J. A. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). Revista Política Hoje. UFPE. Pernambuco, v. 18, n. 1, 2009. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/politica/hoje/index.php/politica/article/viewFile/6/6>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

FORTES, José Carlos. Manual do contabilista: uma abordagem teórico-prática da profissão contábil. São Paulo: Saraiva, 2005.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. Econometria básica. Porto Alegre: AMGH Editora, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Cidades@. Informações Completas. IBGE, 2016. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=150800&sear ch=|infogr%E1ficos:-informa%E7%F5es-completas>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

KRAEMER, Maria Elisabeth Paulino. Ética, Sigilo e o Profissional Contábil. Contabilidade Vista &

Revista. v. 12, n. 2, 2001. ISSN 0103-734x. Disponível em <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/175>>. Acesso em 13 nov. 2016

LISBOA, Lázaro Plácido. *Ética Geral e profissional em Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LISBOA, Lázaro Plácido. *Ética Geral e Profissional em Contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir.; GALLO, Mauro F.; SILVA, Aldy. F. da; PETERS, Marcos R. S. (set./dez. de 2008). *Ética na Contabilidade de Custos – Dilemas Dos Profissionais Da Contabilidade De Custos*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. UERJ, Rio de Janeiro, v.13, n.3, p.1, set./dez., 2008. Disponível em: < <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:w92GSoaedokJ:www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/download/5540/4028+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

MELO, Anderson Martins de. *Análise de Correlação e Regressão Linear Simples: Contabilometria Aplicada em Indicadores Econômico-Financeiros de 2009 das Empresas de Capital Aberto do Seguimento de Construção Civil Integrantes do Novo Mercado*. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINAÇAS. 5., 2014, Florianópolis. Anais eletrônicos... Florianópolis: UFSC, 2014. Disponível em:<[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/906/20140407054337.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/906/20140407054337.pdf)>. Acesso em: 25 ago. 2016.

NALINI, José Renato. *Ética geral e profissional*. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

PELEIAS, I. R.; BACCI, J. *Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade*. Revista Administração On Line. FECAP. v. 5, n. 3, p 39-54. Jul./ago./set. 2004. Disponível em: [http://www.fecap.br/adm\\_online/art0503/art5034.pdf](http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf). Acesso em: 13 nov. 2016.

PERES, Maria Aparecida T. M. et al. *A Ética na Profissão Contábil*. Faculdade do Noroeste de Minas. Paracatu, Minas Gerais, 201. Disponível em: <<http://>

[www.ada.com.br/novo/index.php?option=com\\_content&view=article&id=75:a-etica-na-profissao-contabil&catid=36:clenio-a-costa&itemid=76](http://www.ada.com.br/novo/index.php?option=com_content&view=article&id=75:a-etica-na-profissao-contabil&catid=36:clenio-a-costa&itemid=76)>. Acesso em: 22 abr. 2015.

SÁ, Antonio Lopes de. *Ética Profissional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SAMPAIO, Liane; CARVALHO, Otávio; NOYA, Sandra. *Ética Se faz: Código de Ética para o Grupo Fisco. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização)*. Universidade Federal da Bahia, Salvador, Bahia, 2001.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.

VALLS, Á. L. *O Que é Ética? Coleção Primeiros Passos*, n. 177. Editora Brasiliense, 1997.

# CONTABILIDADE E EMPREENDEDORISMO: O QUE TEM O CONTADOR EMPREENDEDOR?

## **ERNANI TEIXEIRA CAMPOS JÚNIOR**

Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Newton Paiva  
E-mail: junior@fitoalimentos.com.br

## **RAMON SILVA PERES**

Mestre em Administração de Empresas, Professor do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Newton Paiva)  
E-mail: ramon.peres@newtonpaiva.br

## **RESUMO**

Como o empreendedorismo tornou-se um tema extremamente atual e vem despertando interesse em várias áreas do conhecimento, inclusive a contábil e, visando responder alguns questionamentos surgidos acerca deste tema, o presente trabalho identifica e analisa as habilidades do empreendedor e do contador na contemporaneidade, bem como analisa e compara tais habilidades e competências existentes entre si. A metodologia utilizada foi baseada nas pesquisas qualitativa, pois visou proporcionar um maior conhecimento acerca do assunto estudado; e descritiva, já que envolveu levantamentos bibliográficos e análise de exemplos que estimularam a compreensão. Entrevistas semiestruturadas foram realizadas com seis contadores que atuam na profissão há mais de cinco anos, residentes em Belo Horizonte e donos de seus próprios negócios. Esses profissionais foram escolhidos por acessibilidade. O roteiro foi elaborado a partir da teoria estudada, não necessitando a identificação do respondente, uma vez que definiu-se manter a confidencialidade das informações e sigilo à identidade dos mesmos. Todas as entrevistas foram gravadas, transcritas para os respectivos formulários e seu conteúdo analisado. Os achados indicam que ainda falta para esses contadores empenho para o alcance do perfil empreendedor, uma vez que muitos estão estagnados, acomodados em seus escritórios, esquecendo-se de se aperfeiçoar, de se planejar frente aos concorrentes, visando identificar as ameaças e oportunidades do mercado e outras características que os definiriam como empreendedores de sucesso.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Empreendedorismo. Habilidades. Competências.

## 1 INTRODUÇÃO

A fim de se estabelecer no cenário econômico atual que está cada vez mais competitivo e promissor, o empreendedor contábil vê-se diante de novos desafios e grandes expectativas geradas por parte das organizações. Assim, este profissional deve possuir características empreendedoras e estar disposto a assumir riscos calculados, ávido em adquirir novos conhecimentos e que saiba motivar seus colaboradores (LUCIA, 2012).

Nesse sentido Athayde e Martins (2012) observaram que esses profissionais possuem posição estratégica para as empresas, no estímulo ao desenvolvimento empreendedor e consequente desenvolvimento econômico do país. Suas atribuições estão relacionadas com planejamento, acompanhamento da execução e controles financeiros e operacionais na empresa, citados em diversas características empreendedoras.

De acordo com Lucia (2012), a profissão contábil é atualmente uma das mais valorizadas e disputadas no mercado. O profissional com este perfil está capacitado a ocupar posições no alto escalão de empresas de qualquer ramo de atividade ou mesmo, prestar serviço como um franqueado para eles. Sua visão de negócios, sobre as normas de todos os tipos (instâncias diferentes, municipais, estaduais e federais), de finanças, da economia e do direito fazem este profissional ter a tendência natural de ser um estrategista/consultor e não um mero técnico, que apura números e prepara relatórios.

Ainda de acordo com Lucia (2012), para aqueles profissionais que desejam fazer diferente, é preciso entender, antes de tudo, que o requisito básico, para vencer os desafios da união de empreender e atuar com contabilidade, é estudar sempre, lapidar-se, pois não se deve esperar ser surpreendido pelo mercado, além de antecipar-se a ele. Para fazer isso, é importante o profissional estar na academia e discutir a contabilidade constantemente, seja nos cursos de educação continuada, lato sensu e stricto sensu, e/ou produzindo conhecimento. Na prática, para destacar-se ainda, é necessário participar efetivamente dos negócios do cliente, ou seja, conhecer, compreender qual o momento de sugerir uma reestruturação societária, por onde deve começar um planejamento tributário, observando a questão fiscal, além de ter oportunidades de imersão dentro do cliente para conhecê-lo perfeitamente.

Segundo Silva (2000), o avanço tecnológico

e o crescimento da informação sem limite vêm apresentando desafios para os contadores que, inevitavelmente, levarão a um redirecionamento no papel desempenhado pelos profissionais ligados a essa área. Muitos destes profissionais são tomados de surpresa pela constatação de suas limitações no desempenho de seu papel, sendo o profissional contábil percebido como carente de competências que ultrapassem seu domínio profissional, ou seja, os aspectos quantitativos e qualitativos da informação. O autor afirma ainda que a contabilidade tem papel de destaque nas empresas, uma vez que ao tratar os fatos patrimoniais, transformando-os em informações, exercita a sua principal função. Porém, o contador não pode ficar limitado ao desempenho da função de informante. Deve, pelo contrário, estar preparado para a participação na tomada de decisões, visando identificar e corrigir as dificuldades e adversidades que surgem ao longo do caminho, através de ações proativas, baseadas nas informações geradas pela Contabilidade, pois poucas profissões têm a multiplicidade de funções que a de contador proporciona.

A contabilidade está atrelada ao empreendedorismo numa linha tênue, já que a formação de novos empreendedores e o sucesso deles estão diretamente ligados ao aumento do mercado de atuação contábil, que, por sua vez, exige profissionais contábeis cada vez mais hábeis a fornecer às empresas e aos empreendedores ferramentas mais eficientes que garantam a continuidade do sucesso dos negócios. Diante disso, pode-se afirmar que um empreendedor não precisa necessariamente entender de contabilidade, mas o contador precisa ser empreendedor (LUCIA, 2012).

De acordo com Fernandes e Antunes (2010), a profissão de contador na atualidade é uma das melhores, porém cada profissional deverá estar sempre atualizado, fazendo cursos e se aperfeiçoando nas diversas áreas, e estar sempre atento às necessidades e de seus clientes ou das empresas às quais presta serviço. O profissional de hoje não deve ficar inerte diante do futuro, pois será necessário ter atitudes para que amanhã não tenha prejuízos profissionais.

O mercado atual requer modernidade, criatividade, novas tecnologias, novos conhecimentos e mudanças urgentes na visão através de paradigmas, impondo, com isso, um desafio: o de continuar competindo (SILVA, 2000).

Conforme os dados do SEBRAE (2010), o serviço contábil é o mais procurado entre os empreendedores. A principal causa do fechamento de muitas empresas

é a falta de um estudo aprofundado das questões financeiras do empreendimento, resultando principalmente na falta de capital de giro para a sustentação do negócio.

Assim, visando entender melhor o contexto exposto acima e diante de tantos questionamentos acerca deste assunto, surge a necessidade de responder à seguinte pergunta: quais as competências empreendedoras dos profissionais de contabilidade da atualidade?

Para responder a essa pergunta, este artigo tem como objetivo identificar e analisar as habilidades e competências existentes entre a contabilidade e o empreendedorismo na contemporaneidade, tendo como foco de análise contadores que atuam no mercado em Belo Horizonte-MG.

Este trabalho justifica-se no sentido de que a contabilidade é fonte de informação indispensável para que o empreendimento cresça seguro. Afinal, os registros contábeis irão fornecer informações sobre custos, giro de capital e dos encargos e tributos. Não basta ter boas idéias, força de vontade e determinação. Além de tempo e dinheiro, o empreendedor contador ou o empreendedor que recebe suporte do contador precisam de preparo e planejamento para que o negócio se fortaleça e se torne saudável. Neste sentido, conhecer as habilidades e competências das duas ciências é fundamental para o contador contemporâneo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 O PAPEL, AS FUNÇÕES E HABILIDADES DO CONTADOR

De acordo com Moura et al. (2008), são inúmeras as habilidades que o contador da contemporaneidade deve possuir, como habilidades em ordenar atividades, uma vez que o contador conhece todas as informações que compõem a movimentação de uma empresa, desde a negociação de compras, de mercadorias ou matérias-primas, até a elaboração final do produto para a venda, passando por todos os centros de custos na área da produção e por todos os setores componentes das áreas administrativas. Deve também ser analista da informação contábil, ou seja, oferecer aos seus clientes ferramentas de análise contábil, como demonstrativo de resultado, fluxo de caixa, balanço, avaliação de estoques, escrituração de livros contábeis, dentre outras; e ter habilidade na elaboração das Demonstrações Financeiras, elaborando-as de maneira

a cumprir as normas e princípios contábeis, para que assim as informações representem a realidade da empresa. Este Contador deve estar sempre atento também às mudanças da legislação e possuir habilidade na elaboração de artigos científicos tendo o papel de um profissional que compreende o meio social, político, econômico e cultural do qual faz parte.

Ainda de acordo com Moura et al. (2008), o papel do contador também sofre alterações, principalmente na atividade do trabalho, para se enquadrar neste novo mercado. Os profissionais estão se atualizando em áreas como consultoria interna e externa, planejamento estratégico, análise de processos, análise financeira e econômica, entre outras atividades que buscam ajudar nas tomadas de decisões. Fazer projeções dos riscos do negócio e dos lucros são atividades que antes não eram comuns para estes profissionais, mas que agora passam a ser indispensáveis para uma boa gestão empresarial. As empresas atentas a essas mudanças passam a ter uma visão diferente do profissional contábil, valorizando-o, através de incentivos ou cursos de aperfeiçoamento profissional.

Pode-se dizer que são vários os atributos relacionados ao perfil do contador do século XXI, mas relacionados a seguir podem ser considerados os mais importantes, tais como: comprometimento ético, visão global das coisas, capacidade de análise, espírito de liderança, embasamento técnico, ordenamento jurídico, visão sistêmica da atividade contábil, utilização da informática, aplicação da legislação, o seguimento das normas, ser empreendedor e analista da informação contábil, ter bom relacionamento e domínio de idiomas, pensamento crítico, aprimoramento técnico e a capacidade de se expressar (MOURA et al., 2014).

O reconhecimento do mercado implica também em preparo dos contabilistas no atendimento a seus clientes. O contato pessoal e a confiança, acrescidos de uma visão estratégica do negócio, são apontados pelos empresários como requisitos para a relação de parceria. Conforme pesquisa do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), o serviço contábil é o mais procurado entre os empreendedores, além de ser considerado o segundo mais importante, atrás apenas dos conhecedores do mercado. Porém, quase metade das empresas fecham suas portas em até dois anos. A principal razão é a falta de capital de giro, seguida da falta de clientes e de problemas financeiros (SEBRAE, 2010).

Segundo Zanluca (2004), o profissional da contabilidade pode exercer um papel de extrema importância quanto à organização da empresa,

à estruturação contábil e ao planejamento fiscal financeiro, além de ser capaz de medir o retorno do capital investido. O contabilista participa do desenvolvimento da empresa desde sua constituição, acompanha o registro na Junta Comercial ou no cartório civil e providencia a regularização em vários órgãos, como Receita Federal, Instituto Nacional de Seguridade Social e Prefeituras.

A falta de informações específicas pode fazer diferença quando o negócio já estiver no mercado. Determinados profissionais liberais que atuam como prestadores de serviços não podem optar pelo Simples, por exemplo. E as cooperativas têm legislação específica, exigindo adequação contábil e fiscal própria. A primeira preocupação é checar a viabilidade da empresa no mercado, já que muitas iniciativas empreendedoras se devem ao desemprego. Apesar da maioria dos empreendedores terem consciência do peso dos tributos no orçamento, os custos com aluguel e funcionários podem passar despercebidos e não serem embutidos no preço final (ZANLUCA, 2004).

## 2.2 EMPREENDEDORISMO: SURGIMENTO E CONCEITOS

Segundo Dornelas (2001), a origem da palavra empreendedorismo remete ao século XIX, com a definição do francês e economista J. B. Say, como aquele que “transfere recursos econômicos de um setor de produtividade mais baixa para um setor de produtividade mais elevada e de maior rendimento”. O primeiro uso do termo empreendedorismo surgiu quando Marco Pólo tentou estabelecer uma rota comercial para o Oriente a fim de vender as mercadorias de um homem (capitalista). Com isso, Marco Polo ficou conhecido como “o aventureiro empreendedor”, correndo riscos físicos e emocionais a fim de vender as mercadorias.

Nos séculos XIX e XX, empreendedores foram confundidos com administradores, o que ainda hoje ocorre com frequência. Eles eram analisados como aqueles que organizavam a empresa, planejavam, dirigiam, e controlavam, mas sempre visando a ideia de que o “capitalista” que mandava o que deveria ou não ser feito. No Brasil, o empreendedorismo somente começou a tomar forma nos anos 90, quando entidades como o SEBRAE surgiram a fim de dar o suporte que se precisa para iniciar uma empresa, desde consultorias até resolver problemas para o seu negócio (DORNELAS, 2001).

Dornelas (2001) conceitua empreendedor como

aquele indivíduo que destrói a ordem econômica existente pela introdução de novos produtos e serviços, criando novas formas de organização ou exploração de recursos materiais. O autor aponta também que o empreendedor é aquele que detecta uma oportunidade e cria um negócio para capitalizar sobre ela, assumindo riscos e possibilidade de fracassar.

Já Dolabela (2009), diz que empreendedorismo é um neologismo derivado da livre tradução da palavra entrepreneurship e utilizado para designar os estudos relativos ao empreendedor, suas origens, seu sistema de atividades, seu universo de atuação. A palavra empreendedor, de emprego amplo, é utilizada para designar principalmente quem se dedica à geração de riquezas, seja na transformação de conhecimentos em produtos ou serviços, na geração do próprio conhecimento ou na inovação em áreas como marketing, produção e organizações.

De acordo com Dantas (2008), há pelo menos quatro motivos para o empreendedorismo. O primeiro é o empreendedorismo por necessidade, quando as pessoas não têm liberdade, entendida como capacidades mínimas de inserção na economia, e passam a viver em condições pré-capitalistas, praticando atividades de subsistência, o escambo ou a pirataria; empreendedorismo por vocação, quando há liberdade de acesso às oportunidades do mercado que desenvolve o instinto empreendedor das pessoas, ou seja, a especialidade em saber identificar possibilidades e calcular riscos de negócio; empreendedorismo inercial, quando o ambiente institucional é frágil e as empresas prosperam com base nas relações interpessoais de seus dirigentes. São, em geral, os negócios que passam de pai para filho, independentemente de capacidade empresarial. Nesse caso, o ambiente legal cria estruturas tributárias privilegiadas e mercados preferenciais que viabilizam o sucesso do empreendimento, mesmo quando não existe um espírito empreendedor, mas sim uma boa alma do negócio que favorece o empreendimento; e, por fim, o empreendedorismo pelo conhecimento, como forma de empreender do futuro porque, segundo o autor, somente o conhecimento une o espírito animal empreendedor à alma do negócio do ambiente empresarial.

Há quem afirme que o empreendedor assume a responsabilidade inicial de tornar a visão bem-sucedida e que desenvolve estratégias para tornar a visão em realidade, com persistência e determinação. Ainda que os grandes teóricos sobre o assunto afirmem categoricamente que empreendedorismo é risco, o

empreendedor, ao começar a entender a rudeza do mercado, passa a assumir riscos com mais prudência. Este fato funciona como um banho de água fria no espírito empreendedor, que tende a perder o elo inicial. Somente quando a percepção clara da realidade bate na cabeça do empreendedor é que ele começa a se preocupar em buscar informações sobre a avaliação de custos, as necessidades do mercado/clientes e a importância do trabalho em equipe (FALCÃO, 2008).

### 2.3 PERFIL, CARACTERÍSTICAS E HABILIDADES DO EMPREENDEDOR

Dornelas (2001) mostra que o empreendedor tem muitas características na sociedade humana, como criar, organizar, planejar, ser responsável, saber liderar, ser hábil, trabalhar em equipe, gostar da área, ter visão de futuro, coragem para ir em frente, solucionar, inovar, persistir, ouvir, comunicar e saber expressar. Os empreendedores são pessoas com atitude empreendedora e mente para tomar iniciativas, que têm percepção de oportunidades, com ideias, ousados, que sabem transformar conhecimentos em produtos ou serviços, descobrir novas ideias com produtos existentes, dar vida aos produtos, têm que se destacar no mercado dos negócios através de sua força de vontade, transformando sonhos em realidade, gerando assim resultados positivos. É aquele que produz bens ou serviços em uma empresa com ou sem fins lucrativos, que tenha técnicas de produção e até mesmo novas formas de organização, tomando as decisões que nortearão o futuro do negócio, assumindo não só os riscos pessoais. O empreendedor tem que ter habilidade para criar e inovar seu produto, serviço, tem que ter visão como todo empresário tem, para seu negócio cresça (DORNELAS, 2001).

De acordo com Zanluca (2004), não basta ter boas ideias, força de vontade e determinação. Além de tempo e dinheiro, o empreendedor precisa de preparo, suporte e planejamento.

Segundo Bellini (2010), o empreendedor tem, acima de tudo, a necessidade de realizar coisas novas, pôr em prática suas ideias. Ele tem como característica básica o espírito criativo e pesquisador. É a pessoa que organiza e gere um negócio, é responsável pelo crescimento econômico e pelo desenvolvimento social, por meio da inovação e dinamização da economia. Há alguns aspectos que sempre estão presentes e que são importantes no empreendedor, como o comportamento e o perfil empreendedor.

Ainda segundo Bellini (2010), o perfil do

empreendedor são as características que fazem parte do perfil do empreendedor, dentre elas:

**a)** a autoconfiança, que é sentir-se seguro em relação aos seus propósitos, ao seu projeto e a agir com frieza e determinação para atingir o seu objetivo;

**b)** a automotivação, onde o indivíduo encontra forças em si mesmo diante dos desafios, mesmo estando diante de algum fracasso, ele encontra motivos para recomeçar;

**c)** a criatividade, que é a capacidade de encontrar soluções viáveis para a solução dos problemas, de criar novos produtos e serviços. Sempre surge com uma sugestão;

**d)** a iniciativa, que é a capacidade para agir de maneira oportuna e adequada sobre a realidade, apresentado soluções, influenciando acontecimentos e se antecipando às situações;

**e)** a perseverança, que se traduz na capacidade de manter-se firme e constante em seus propósitos, porém, sem perder a objetividade e a clareza frente às situações;

**f)** a resistência à frustração, é um item de muita importância no perfil do empreendedor, já que são poucos os que abrem um negócio que tem vida longa. Há sempre um recomeço.

Rocha (2014) afirma que uma das causas da mortalidade precoce dos empreendimentos brasileiros é a falta de planejamento (pesquisa e análise de mercado, viabilidade econômica, definição de clientela, definição e pesquisa de fornecedores, afinidade e conhecimento do negócio, conhecimento básico, financeiro e contábil, conhecimento do produto ou serviço, definição de custo e preço de venda etc.), tudo isso somado à falta de assessoramento e consultoria (em quase totalidade dos casos) de um profissional contábil, pois em quase sua totalidade as empresas ou profissionais contábeis estão preparados somente para fazer a abertura e encerramento de uma empresa; quando muito, realizam os lançamentos fiscais (registros de entrada e saída) e executam as relações trabalhistas (folha de pagamento). Poucos realizam a contabilidade (peça fundamental para análise e acompanhamento do crescimento do empreendimento) e alguns, quase que exceção, prestam o trabalho de solucionadores. Segundo o autor, é necessário que o empreendedor estude e familiarize-se com as políticas de marketing, recursos humanos, políticas comerciais e administração financeira (fluxo de caixa).

Segundo Rocha (2014), o profissional contábil é o elo fundamental e importante no crescimento e



solidificação de um empreendimento, pois é ele que detém o conhecimento que o empreendedor necessita para a constituição da empresa, que somado às informações que ele possa ter do empreendimento e, aliado à assessoria e consultoria do contador, o negócio correrá menos riscos de fracasso.

O empreendedor que almeja o sucesso do seu negócio deve ser parceiro do profissional contábil, pois é ele quem poderá ajudá-lo no planejamento, na análise, na pesquisa e acompanhamento da viabilidade e crescimento de seu empreendimento (ROCHA, 2014). Para que o negócio se fortaleça e se torne saudável, o trabalho do contabilista é fundamental. A contabilidade é fonte de informação indispensável para que o empreendimento cresça seguro (ZANLUCA, 2004). Mas para que isto aconteça de fato, para que o contador seja parceiro do empreendedor, os próprios contadores precisam entender e desenvolver seu potencial empreendedor, para, na sequência, incentivar e estimular o desenvolvimento deste potencial nos empresários (ATHAYDE; MARTINS, 2012).

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa onde foram entrevistados seis contadores que atuam na profissão há mais de cinco anos, residentes em Belo Horizonte, donos de seus próprios negócios. Tais profissionais foram escolhidos por conveniência e acessibilidade.

A coleta dos dados se deu através de entrevistas semiestruturadas com um roteiro elaborado a partir da teoria estudada.

A identidade dos pesquisados não foi revelada, uma vez que se definiu manter a confidencialidade das informações e o sigilo à identidade dos respondentes. Todas as entrevistas foram gravadas, posteriormente transcritas e o seu conteúdo analisado.

Os dados foram tratados a partir da análise do conteúdo das entrevistas realizadas, buscando identificar as variáveis comuns, divergentes e complementares entre as respostas obtidas.

### 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Foram realizadas 06 entrevistas com contadores atuantes no mercado. O Quadro 1 apresenta o perfil dos entrevistados.

Quadro 1 – Perfil dos entrevistados

Profissional	Sexo	Escolaridade	Idade
E1	Feminino	Superior completo	35 anos
E2	Feminino	Superior completo	40 anos
E3	Masculino	Pós-graduação / mestrado	34 anos
E4	Masculino	Superior completo	38 anos
E5	Masculino	Superior completo	42 anos
E6	Masculino	Superior completo	43 anos

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Em relação ao gênero dos entrevistados, apurou-se que a maioria é do sexo masculino, e apenas dois entrevistados são do sexo feminino. Em relação a idade dos entrevistados, apurou-se que metade deles tem idade superior a 40 anos.

O Quadro 2 evidencia quais são e como são desenvolvidas as atividades diárias dos entrevistados, como se deu a escolha pelo curso de Ciências Contábeis e quais foram os fatores que os motivaram a abrir um negócio próprio.

Em relação ao gênero dos entrevistados, apurou-se que a maioria é do sexo masculino, e apenas dois entrevistados são do sexo feminino. Em relação a idade dos entrevistados, apurou-se que metade deles tem idade superior a 40 anos.

O Quadro 2 evidencia quais são e como são desenvolvidas as atividades diárias dos entrevistados, como se deu a escolha pelo curso de Ciências Contábeis e quais foram os fatores que os motivaram a abrir um negócio próprio.

Quadro 2 – Descrição das atividades diárias e fatores motivacionais

Profissional	Descrição das atividades diárias	Escolha pelo curso / Opções	Negócio próprio/ Motivação
E1	“... trabalho com fechamento de caixa e elaboração de relatórios...”	“O curso de contabilidade é muito abrangente. Você consegue trabalhar em várias áreas, além da facilidade e gosto pela matemática desde o colégio.”	“Por que é muito bom colocar ideias em prática, produzir e ver o retorno do seu trabalho e esforço.”
E2	“Sou responsável pela parte fiscal, contábil e pessoal da empresa, sendo que uma parte é terceirizada...”	“... Escolhi a contabilidade por entender que o mercado de trabalho é mais amplo que o da administração e economia.”	“A vontade de crescer, inovar e construir algo que me dê realização profissional e resultado financeiro”.
E3	“Administro um site que objetiva anunciar empresas de contabilidade. Cuido da operacionalização dele, fazendo contato com clientes potenciais através de visitas e meios eletrônicos.”	“No primeiro momento foi influência da família e, ao longo do curso me identifiquei com a profissão.”	“Como a maioria das pessoas, o desejo de ser seu próprio chefe. Entretanto esse desejo partiu de uma oportunidade, pois observei uma deficiência no mercado...”
E4	“Gerencio uma produção de hortifrúti e projetos de implantação de cultivos de hortaliças orgânicas.”	“A Contabilidade me auxilia na administração e controle da empresa, além de mostrar as perspectivas de futuro e me direcionar nas tomadas de decisões.”	“Vontade própria em desenvolver o meu trabalho e ideias, estar sempre alcançando objetivos”.
E5	“Até alguns anos, era de certa forma repetitivo e não muito valorizado pelos empresários. Porém, nos últimos anos, enormes mudanças têm surgido no cenário contábil, por imposição do fisco e da globalização...”	“Formei-me no segundo grau como técnico em contabilidade. Depois de formado eu comecei a trabalhar na área, gostei e por isso fiz o curso de Ciências Contábeis.”	“... vi em meu pai a ousadia de iniciar, de empreender um comércio, mesmo sem experiência...” “... ter meu próprio negócio que me exigiria investimento, dedicação, mas que o resultado provavelmente seria proporcional a este.”
E6	“Eu e meus sócios prestamos assessoria contábil nas áreas fiscais, contábil, departamento pessoal e de legalização de empresas. Nosso trabalho é extremamente dinâmico, os dias são atípicos e atendemos toda legislação federal, municipal e estadual. Cumprimos as diversas obrigações que o fisco nos impõe a cada dia, com mudanças de legislação.”	“Foi muito além da tradição da minha família. Minha mãe foi contadora por muitos anos. O meu irmão já havia ingressado também na carreira inicial de auditoria e aquilo me despertou interesse. Sempre fui criado desde criança em um ambiente contábil...”	“... trabalhei em banco e em duas empresas de auditoria. Havia uma coisa que me incomodava, que era o fato de eu querer receber um salário além do que estava estipulado na carteira de trabalho...”  “... me incomodava muito em ficar limitado e ter que seguir as regras de uma empresa que não era minha...”

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando o quesito descrição e desenvolvimento das atividades diárias, percebe-se que aproximadamente 70% da amostra respondente trabalha diretamente com a contabilidade propriamente dita, ou seja, fechamento de caixa, elaboração de relatórios, assessoria voltada para a parte fiscal e contábil de empresas atuantes em diversos segmentos, atendendo à legislação federal, municipal e estadual, não deixando de cumprir também, as diversas obrigações impostas pelo fisco.

Os resultados são interessantes e coadunam os achados de Santos et al. (2014), os quais identificaram que os profissionais contábeis que atuam no ramo de escritórios de contabilidade apresentaram percentuais razoáveis de conhecimento dos artefatos gerenciais da contabilidade, com amplo espaço para expansão do conhecimento e utilização em favor das MPE brasileiras. Os contadores demonstraram amplo potencial de auxílio sobretudo nos aspectos tributários e de custos (SANTOS et al., 2014).

O Quadro 3 apresenta a percepção que os entrevistados possuem quanto aos conceitos do Empreendedorismo, da Contabilidade e a correlação existente entre as duas ciências, bem como suas características e habilidades.

Quadro 3 – Conceitos, características e relação empreendedorismo e contabilidade

Profissional	Conceito de Empreendedorismo	Relação entre o Empreendedorismo e a Contabilidade	Pretensão de novo negócio e/ou planos de expansão da Empresa
E1	“Empreendedorismo é ter sempre ideias inovadoras, colocá-las em prática...”	“A contabilidade te fornece todas as ferramentas para a tomada de decisões referentes ao futuro da empresa.”	“... um empreendedor sempre quer aumentar seu leque de negócios.”
E2	“Empreendedorismo é colocar ideias em prática através de uma empresa...”	“A relação é total. É impossível ser um empreendedor de sucesso sem as noções básicas da Contabilidade...”	“Sim, tenho um enorme desejo de expandir meu negócio atual...”
E3	“É colocar em prática ideias novas, sonhos, algo que acredite...”	“Apesar de o contador ter o viés conservador, essa característica ressalta como fator positivo de quando ele decide empreender, pois suas ações são sempre pautadas em estudos qualitativos e quantitativos...”  “Conhecimentos dos custos e uma segura projeção de retorno sobre o investimento também são habilidades que valem ressaltar em um contador, que certamente são valiosíssimas para um empreendedor”.	“Sim. Projeto uma expansão da minha empresa para os próximos 5 anos.”
E4	“É o empreendedor idealizar uma determinada atividade, onde ele consiga alcançar as expectativas e planos projetados...”	“A contabilidade é uma ferramenta indispensável para uma pessoa empreendedora, pois ela possui métodos e informações que irão direcionar o empreendedor nas tomadas de decisões.”	“Tenho. Ideias novas e oportunidade surgindo. Sempre quero colocar em prática aquilo que vejo condições de alcançar...”
E5	“Empreender é se motivar a iniciar seu próprio negócio. É ser ousado, dedicado e persistente...”	“Para empreender é necessário conhecer o sério fiscal tributário e assim avaliar a viabilidade do negócio...”	“Hoje asseguro não ter pretensões de abrir um novo negócio. Porém, expandir é necessário e essencial a todo empreendedor...”
E6	“... empreendedorismo é a capacidade da pessoa ser proativa, de criar, desenvolver, gerenciar, passar por obstáculos e adversidades...”	“Meu entendimento está totalmente relacionado, associado à contabilidade com a capacidade de empreender...”	“Cada dia eu tenho a missão de expandir, aperfeiçoar, implementar um negócio já constituído há 17 anos e tenho sim, a pretensão de abrir um novo negócio...”

Fonte: Dados da pesquisa

Apura-se que apesar dos entrevistados serem donos dos seus próprios negócios, o que traduz num aspecto empreendedor, 30% dos respondentes foram inconclusivos ou não souberam conceituar Empreendedorismo, identificar suas habilidades e competências, além de não mostrarem a relação existente entre as duas ciências. Outra parte da amostra (20%), mostrou-se equivocada ao dizer que para ser empreendedor basta ter ideias novas e visar a lucratividade da empresa; 40% da amostra afirmou que todo empreendedor precisa necessariamente possuir conhecimentos de contabilidade, e não o contrário.

Apenas 10% da amostra mostrou capacidade de assumir riscos calculados, de planejar, de detectar oportunidades, de persistir, de inovar, de sociabilizar e de liderar. Vale ressaltar que a pequena parte dos contadores que demonstrou ter um perfil claramente empreendedor, são os que possuem pós-graduação e mestrado, o que traduz claramente a necessidade de atualização, de maior intimidade com o cenário empreendedor, de fazer novos cursos e atentar às inovações do mercado.

Cabe ressaltar que Athayde e Carvalho (2012), investigando uma amostra com 189 empresários contábeis do estado de Minas Gerais, no ano de 2012, observaram que estes empresários contábeis possuíam entre suas competências empreendedoras melhor desenvolvidas quatro características: a capacidade de estabelecimento de metas, a iniciativa para a busca de informações e de novas oportunidades e o comprometimento pessoal para o desenvolvimento do negócio; e, entre as competências que lhes faltavam, destacaram-se a falta de planejamento e a falta de acompanhamento e monitoramento das atividades realizadas (ATHAYDE; CARVALHO, 2012).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para identificar e analisar as habilidades e competências existentes entre a contabilidade e o empreendedorismo, foram realizadas seis entrevistas com contadores que atuam de fato em sua profissão, ou seja, realizando atividades pertinentes à função de contador. Foi utilizado um roteiro de entrevista semiestruturado e os profissionais foram escolhidos por conveniência e acessibilidade.

Apesar de todos os contadores entrevistados possuírem pelo menos duas características empreendedoras, ainda lhes falta muito empenho para o alcance do verdadeiro perfil empreendedor. Muitos estão estagnados, acomodados em seus

escritórios, trabalhando simplesmente para a obtenção do lucro de suas organizações, esquecendo-se de se aperfeiçoarem, de ficarem frente a frente com a concorrência, visando identificar as ameaças e oportunidades do mercado e deixando de lado as especializações, os cursos profissionalizantes, o domínio de uma segunda língua e outras características que os definiriam como empreendedores de sucesso.

Considerando a abordagem teórica da pesquisa, da amostra entrevistada e diante da problemática aqui apresentada, pode-se concluir que os contadores atuantes no mercado possuem um perfil empreendedor insatisfatório, ou adormecido, para atender às exigências do cenário econômico atual. Além disso, foram identificadas, analisadas e comparadas as habilidades e competências existentes entre a Contabilidade e o Empreendedorismo, alcançando assim, os objetivos aqui propostos. Após a finalização da abordagem teórica, alguns pontos ficaram bastante evidenciados e foram estrategicamente pontuados, deixando-nos a clareza de que o empreendedorismo é essencial para a geração de riquezas dentro de um país, promovendo o crescimento econômico e melhorando as condições de vida da população. É também um fator importantíssimo na geração de empregos e renda. Tanto o Empreendedorismo como a Contabilidade têm como objetivo a lucratividade do negócio.

O empreendedorismo é uma das características imprescindíveis ao bom profissional contábil da contemporaneidade e o espírito empreendedor deve ser também o espírito do contador, que, no mercado atual, deve ser capaz de tomar as iniciativas buscando soluções inovadoras que contribuam para a solução de problemas econômicos ou sociais.

Um empreendedor não precisa saber contabilidade, mas um contador precisa entender de empreendedorismo para auxiliar seus usuários em busca do sucesso, garantindo, assim, o êxito da profissão contábil.

Como limitações, considera-se que os achados da pesquisa não podem ser generalizados. Certamente novos estudos do tema aliados à profissão de contador devem ser realizados. Como sugestões, a realização de pesquisas com mais contadores, inclusive pesquisas quantitativas, confrontando os resultados aqui encontrados.

## REFERÊNCIAS

ATHAYDE, Márcia; MARTINS, Gilberto de

- Andrade. Educação empreendedora em contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, DF, v. 193, 2012.
- ATHAYDE, Márcia; CARVALHO JR, Luiz Ernani. Perfil empreendedor de empresários contábeis: um estudo com profissionais de Minas Gerais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 19., 2012, Belém. Anais... Belém, 2012.
- BELLINI, Nara. Comportamento e perfil do Empreendedor. 2010. Disponível em <<http://empreendedoresiesa.blogspot.com.br/2010/08/empreendedor.html>>. Acesso em: 01 nov. 2014.
- DANTAS, Edmundo Brandão. Empreendedorismo e Intraempreendedorismo: é preciso aprender a voar com os pés no chão. Biblioteca On Line de Ciências da Comunicação. 2008. ISSN 1646-3137. Disponível em: <<http://www.bocc.ubi.pt/pag/dantas-edmundo-empreendedorismo.pdf>>. Acesso em: 07 nov. 2016.
- DOLABELA, Fernando. Oficina do Empreendedor. São Paulo: Cultura Editores Associados, 2009.
- DORNELAS, José Carlos Assis. Empreendedorismo: transformando ideias em negócios. 11ª reimpressão. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- FALCÃO, José de Moraes. O espírito empreendedor e a alma do negócio. [2008]. Disponível em: <<http://www.sitedoempreendedor.com.br/artigos.php?acao=exibir&id=1053>>. Acesso em: 11 out. 14.
- FERNANDES, Waldir Aparecido; ANTUNES, Maria Auxiliadora. Artigo: O profissional da contabilidade: um perfil da atualidade. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 14., 2010. Anais eletrônicos... São José dos Campos, Univap, 2010. Disponível em: <[http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC\\_2010/anais/arquivos/0368\\_0721\\_01.pdf](http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2010/anais/arquivos/0368_0721_01.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2014.
- GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Atlas, 1999.
- LUCIA, Claudionei Santa. Os desafios do empreendedor contábil. Administradores.Com. Negócios. Julho. 2012. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/negocios/os-desafios-do-empreendedor-contabil/57343/>>. Acesso em 24/06/2014.
- MOURA, Arthur; SOUSA, Felipe; PEREIRA, José Ricardo; GONÇALVES, Marcos; BORGES, Sara; SOUSA, Sandro. Perfil do Contador. O perfil do contador do século XXI. Habilidades. Tomada de decisões. Habilidade em ordenar atividades e programas, identificando e dimensionando riscos para tomada de decisões. [2008]. Disponível em: <http://perfildocontador.weebly.com/tomada-de-decisotildees.html>. Acesso em: 07 nov. 2016.
- PÓLIS PESQUISA. Pesquisa qualitativa. [2013]. Disponível em: <<http://www.polispesquisa.com.br/qualitativa.php>>. Acesso em: 10 out. 2014.
- ROCHA, Cícero A. Artigo: O Empreendedor e a Contabilidade. [2014]. Disponível em: <[http://www.valdecicontabilidade.cnt.br/editoriais/empreendedor\\_e\\_contabilidade.php](http://www.valdecicontabilidade.cnt.br/editoriais/empreendedor_e_contabilidade.php)> Acesso em: 20 out. 14.
- SANTOS, Luis Carlos Barbosa dos; VASCONCELOS, Frank Nero Pena de; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; ATHAYDE, Marcia. Profissionais da contabilidade engajados no auxílio gerencial à micro e pequena empresa brasileira. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, v. 210, 2014.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Informações estatísticas. 2010. Disponível em: <[www.sebrae.com.br/aonteudo/cursos-e-eventos/programacao/empretec](http://www.sebrae.com.br/aonteudo/cursos-e-eventos/programacao/empretec)>. Acesso em 02 out. 2014.
- SILVA, Tânia Moura. Currículo Flexível: evolução e Competência. Revista Brasileira de Contabilidade do CFC. Ano XXIX, n. 121, jan./fev. 2000.
- ZANLUCA, Júlio César. Empreendedorismo e Contabilidade. Portal da Contabilidade. Temáticas contábeis de auditoria. [2004]. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/empreendedorismo.htm>>. Acesso em: 01 jul. 2014

# UM ESTUDO SOBRE O CONTROLE GERENCIAL NA MARINHA BRASILEIRA

## **MARIA DE FÁTIMA BANDEIRA DOS SANTOS**

Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

E-mail: mariafatimasanto@hotmail.com

## **FABRÍCIO DO NASCIMENTO MOREIRA**

Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

E-mail: fabriciodonmoreira@gmail.com

## **ANA CAROLINA PIMENTEL DUARTE DA FONSECA**

Universidade Federal do Rio de Janeiro UFRJ

E-mail: anafonseca@pobox.com

## **RESUMO**

O Plano Diretor de Reforma do Estado foi o resultado da busca por maior eficiência e eficácia no serviço público. Com ele, a reorientação de mecanismos de controle gerencial com foco nos resultados passou a ter maior importância. Complementando o processo de desburocratização, o Governo Federal está introduzindo um sistema de informações mais eficiente na avaliação dos custos de bens e serviços, com o intuito de reduzir os gastos públicos pagos com recursos do Tesouro Nacional. De modo a compreender o processo pelo qual a Marinha vem implementando essa mudança de paradigma no que se refere ao controle gerencial após a Reforma do Estado, buscou-se identificar os instrumentos e práticas de controle gerenciais adotados na consolidação desse novo modelo, utilizando-se para isso a abordagem das Escolas de Pensamento Estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000). Os achados revelam que a Marinha está se adaptando ao novo modelo gerencial proposto, passando gradativamente do controle burocrático para o controle por resultados. Evidenciam ainda que, embora permaneça a utilização de instrumentos e práticas de controles gerenciais voltados às Escolas Cultural e do Planejamento, a MB também vem utilizando instrumentos alinhados às Escolas Ambiental e do Aprendizado nas Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS) voltadas para a área de Ciência e Tecnologia.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial. Controle Gerencial Estratégico. Custos. Marinha do Brasil.

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de tornar o Estado mais eficiente e efetivo no aspecto administrativo deu origem a um processo de reforma, que teve seu ápice em 1995, com a elaboração do Plano Diretor da Reforma do Estado (PDRAE). Esse plano define as funções necessárias ao aparelho público dentro de um contexto economicamente globalizado, preconizando a revisão de sua estrutura, mediante a introdução de novos modelos de gestão. A modernização da gestão trazida pelo PDRAE enfatiza a introdução de uma cultura gerencial baseada na avaliação de desempenho, na autonomia de gestão e na reorientação dos mecanismos de controle com foco nos resultados (BRESSER PEREIRA; SPINK, 2005). O objetivo geral da reforma era propiciar a transição da administração pública burocrática para a administração gerencial. Mas tal transição não poderia ocorrer com a mesma magnitude em todos os setores do governo, devendo ainda ser erguida sobre a administração burocrática. Ou seja, a estratégia era aproveitar os aspectos positivos da burocracia pública, eliminando os negativos (BRESSER PEREIRA, 1996).

Dando continuidade ao processo de desburocratização, o Governo Federal passou a contar com um sistema de informações mais eficiente na avaliação dos custos de bens e serviços, o qual permite o acompanhamento de preços com o intuito de reduzir os gastos públicos na aquisição de bens e serviços pagos com recursos do Tesouro Nacional. Além disso, proporciona imediata prestação de contas à sociedade, informando onde e como são gastos os recursos públicos.

O sistema tem como base para sua criação a utilização do método de custeio variável como sistema de apropriação e apuração de custos, ou seja, aquele que desconsidera os custos fixos para tomada de decisões, considerando apenas como custos dos produtos/serviços do período os custos variáveis de produção.

A Marinha do Brasil (MB), desde 1994, já trabalha com essa nova perspectiva gerencial no setor público. A criação da sistemática das Organizações Prestadoras de Serviço (OMPS) teve como propósito, além do cumprimento de exigência disposta em lei federal, possibilitar a introdução da importância da apuração e apropriação dos custos, o controle das operações de produção e a análise dos custos para planejamento e tomada de decisões nas Organizações Militares (OM) industriais e prestadoras de serviços, tornando-as mais flexíveis e ajustáveis frente às rápidas mudanças

exigidas pelo mercado globalizado.

A Sistemática OMPS permite também à Alta Administração Naval, além da visualização dos custos reais dessas Organizações, a visualização das necessidades estratégicas de suas existências. Para isso, por ocasião da adoção da sistemática OMPS, optou-se pelo método de custeio tradicional ou por absorção, método este que considera todos os custos incorridos na produção dos produtos/serviços como custos dos produtos no período (BRASIL, 2008).

Tais OMPS, embora reunidas sob uma denominação comum, possuem características próprias e até bem distintas entre si. Assim, com o intuito de facilitar a sua comparabilidade, as OMPS encontram-se divididas em cinco tipos, conforme a natureza dos serviços prestados aos seus clientes: Industrial, de Ciência e Tecnologia, de Abastecimento, Hospitalar e Especial (Unidades que prestam serviços não enquadrados nas categorias anteriores) (BRASIL, 2008).

Aproveitando o processo de Reforma do Estado, a MB instituiu, em 1998, a Autonomia de Gestão como modelo gerencial para algumas OMPS, visando incentivar atitudes empreendedoras e criativas em suas gestões (FILHO; FADUL, 2006).

Destarte, o objetivo geral do presente artigo é investigar o processo de adaptação da Marinha do Brasil ao novo modelo gerencial proposto pela Reforma do Estado, com base em artigos e trabalhos apresentados nos anais dos Encontros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Congressos de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), Congressos da Associação Nacional do Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e Congressos Brasileiros de Custos (CBC). Como objetivo específico, buscar-se-á identificar os instrumentos e práticas de controle gerencial adotados na consolidação desse novo modelo, utilizando para isso a abordagem das Escolas de Pensamento Estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000).

A referida pesquisa justifica-se pelo fato de que, de acordo com a visão de Anthony e Govindarajan (2006), as estratégias devem servir para que a organização alcance as metas desejadas e, nesse sentido, o controle gerencial como ferramenta deve implementá-las e acompanhar a desenvoltura das diferentes tarefas, fatores de sucesso, perspectivas, habilidades e comportamentos específicos exigidos pela implementação da estratégia.

Assim, esse artigo situa-se na área de estudos da

Contabilidade Gerencial com ênfase para o controle gerencial e a estratégia.

Para isso, este artigo apresenta seis seções. Após a introdução, a segunda seção trata do referencial teórico no qual este trabalho foi baseado, contemplando um resumo das escolas de pensamento estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), o conceito de controle gerencial estratégico e as características do controle gerencial de organizações governamentais de acordo com Anthony e Govindarajan (2006). A terceira seção aborda os procedimentos metodológicos, enquanto que a quarta seção apresenta os resultados obtidos com a análise proposta.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

As definições de estratégia não são consagradas e universais. Mintzberg (1987) apresenta ao menos quatro definições a respeito, como: um curso de ação para a organização definido de modo consciente; padrão percebido num conjunto de ações, resultado das decisões organizacionais; tentativa de conquistar uma posição competitiva à organização; e, por fim, a visão ou perspectiva que surge a partir do principal líder da organização.

Contudo, as modernas abordagens a respeito de estratégia tratam-na como uma série de questões fundamentais e problemas que se relacionam às organizações e seus sucessos, de tal modo que não se consegue separar a organização de seu ambiente. Assim, a estratégia é vista como meios dos quais a organização se utiliza para alcançar os objetivos institucionais a partir das mudanças nos ambientes com os quais a organização se relaciona. Nessa perspectiva, a estratégia pode ser entendida como um caminho a ser seguido em busca da consecução de um objetivo.

Segundo Anthony e Govindarajan (2006), embora existam diferenças entre as definições, este consenso de que a estratégia descreve a direção geral em que uma organização planeja mover-se para atingir seus objetivos pode ser percebido. Complementando tal pensamento, Horngren, Datar e Foster (2004) afirmam que a estratégia especifica como uma organização combina a própria capacidade com as oportunidades existentes no mercado para realizar seus objetivos.

Estudos realizados por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) através da revisão de mais de dois mil trabalhos publicados a respeito da formulação de estratégia trouxeram significativas contribuições à discussão e à compreensão da concepção e formação da estratégia. Como resultado, dez escolas de pensamento estratégico foram concebidas, as quais passaram a ser classificadas conforme a natureza, sendo três escolas prescritivas, onde a preocupação centra-se em métodos capazes de elaborar, conceber e formar as estratégias da organização; seis escolas descritivas e uma escola que associa características, tanto prescritivas quanto descritivas, que descrevem e compreendem como as estratégias são formuladas.

O Quadro 1 apresenta o resumo da concepção de estratégia abordada de acordo com a classificação acadêmica da obra citada.

Quadro 1 – Resumo da Compreensão de Estratégia Segundo as Escolas de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000)

Escolas de Pensamento	Formulação de Estratégia	Natureza
Design	Processo de Concepção	Prescritiva
Planejamento	Processo Formal	Prescritiva
Posicionamento	Processo Analítico	Prescritiva
Empreendedora	Processo Visionário	Descritiva
Cognitiva	Processo Mental	Descritiva
Aprendizagem	Processo de Atitudes e Objetivos Emergentes	Descritiva
Poder	Processo Resultante de Conflitos e Disputas	Descritiva
Cultural	Processo Ideológico	Descritiva
Ambiental	Processo Passivo e Incontrolável	Descritiva
Configuração	Processo de Mudança Sistemática e Integrada	Prescritiva e Descritiva

Fonte: Adaptado por Almeida e Costa (2007)



## 2.1 AS ESCOLAS DE PENSAMENTO ESTRATÉGICO

A seguir as dez escolas de pensamento estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) serão resumidamente descritas.

A Escola do Design propõe um modelo de formulação de estratégia que busca adequar as capacidades internas da organização com suas possibilidades externas, ou seja, um processo de concepção estratégico. O modelo básico utilizado pela escola do design é a Análise SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats). Esta análise dá ênfase às avaliações das situações externas e internas: a primeira revela as ameaças e as oportunidades no ambiente e a segunda revela as forças e fraquezas da organização. O modelo inicial apresenta ainda como fatores importantes, os valores gerenciais – crenças e preferências dos líderes formais da organização – e as responsabilidades sociais – como a ética da sociedade na qual a organização está inserida é interpretada por seus executivos. Porém, os autores associados a esta escola não dedicaram muita atenção a esses últimos fatores.

A Escola do Planejamento originou-se ao mesmo tempo que a Escola do Design, mas seus destinos seguiram caminhos diferentes. Isso explica a utilização da análise SWOT como ponto de partida, embora a Escola do Planejamento ofereça um modelo diferente de formulação para a estratégia, separada em etapas claramente delineadas e articuladas, com várias listas de verificação e técnicas, focalizando sua atenção à fixação dos objetivos a serem atingidos e a confecção de orçamentos e planos operacionais. Tais objetivos são, sempre que possível, quantificados em forma numérica e associados às metas da organização.

É nela que surge o Planejamento Estratégico, entendido como cuidadosa análise para a coordenação e redistribuição dos recursos entre os múltiplos negócios, isto é a estratégia desenvolvida por meio de um processo estruturado e formalizado. Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) mencionam que o planejamento estratégico nada mais é que o controle estratégico, ou seja, manter a organização nos trilhos estratégicos pretendidos.

A Escola do Posicionamento entende que as estratégias são posições genéricas e que as empresas que ocupam determinada posição têm lucros maiores que outras. Tais posições necessitam ser defendidas contra concorrentes atuais, potenciais e futuros. Ela pode ser identificada, primeiramente, quando adapta para o mundo dos negócios a produção de antigos

autores de estratégia militar, que durante séculos analisaram as restrições e as vantagens estratégicas de forças e terrenos na guerra. Destacam-se, por suas máximas militares, os generais Sun Tzu e Von Clausewitz. Tais máximas tratavam da seleção de estratégias para posições específicas em batalhas militares, isto é, condições ideais para se atacar e defender-se de um inimigo e a própria posição no terreno.

Foi com Michael Porter que as técnicas aliadas à Escola do Posicionamento dominaram a literatura. Na visão desse autor, a estratégia deve ser baseada na estrutura do mercado no qual as empresas operam. Assim, Porter (1980) criou o modelo de análise competitiva, onde identifica cinco forças no ambiente de uma organização que influenciam na concorrência. Outra contribuição do autor foi a identificação das três estratégias genéricas para alcançar um desempenho acima da média no mercado: liderança em custo, diferenciação no desenvolvimento dos produtos e foco em segmentos de mercados. Além disso, também introduziu uma estrutura chamada de Cadeia de Valor, que visa, de forma sistemática, examinar as atividades desempenhadas pela empresa e suas interações entre si.

A Escola Empreendedora compreende que a estratégia existe na mente do líder como uma perspectiva, um senso de direção, uma visão de futuro da organização. O processo de formação estratégica ocorre por meio da experiência e da intuição do líder, o qual mantém o controle pessoal da implementação para assim ser capaz de reformular aspectos específicos, caso necessário. Isto significa que a estratégia é emergente quando se trata dos detalhes de desdobramento dessa visão estratégica. A organização tende a ter uma estrutura simples e maleável, sensível às diretivas do líder.

A Escola Cognitiva, ao se ocupar em estudar a mente do estrategista, pode concluir que esses desenvolvem suas estruturas de conhecimento e processos de pensamento através da experiência direta, dando forma ao que sabem e ao que fazem, moldando assim suas experiências subsequentes.

Embora a Escola Cognitiva também compreenda as estratégias como perspectivas, ela enfatiza o processo cognitivo da formação das estratégias através de conceitos, mapas, esquemas e molduras que ilustram a maneira pela qual as pessoas lidam com informações vindas do ambiente, ou seja, criam o mundo por meio de interpretações que existem apenas em termos de como ele é percebido, ou criam um mundo que depende de como as informações fluem

pelos filtros da mente antes de serem decodificadas pelos mapas cognitivos.

A Escola do Aprendizado entende que as estratégias emergem quando as pessoas, atuando individualmente – mas, na maioria dos casos, de forma coletiva –, aprendem a respeito de uma situação, tornando-se capazes de lidar com ela e convergindo em padrões de comportamento de sucesso. Novos impulsos foram dados na Escola do Aprendizado quando a literatura vem abordando a criação do conhecimento e as dinâmicas das capacidades organizacionais. Citados por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), Nonaka e Takeuchi mencionam em seu livro que os gerentes ocidentais, quando se fala sobre criação de conhecimento empresarial, devem focalizar mais seu lado informal, representado por intuições, palpites, discernimentos, altamente subjetivos, reconhecendo assim a importância do conhecimento tácito. O conhecimento explícito é aquele representado pelo conhecimento ensinado, treinado, que, por ser formal, pode ser codificado e transmissível em linguagem sistemática. O ponto crucial é a transformação desse conhecimento tácito, de difícil comunicação, em explícito. Os mesmos autores mencionam ainda que a essência da estratégia está no desenvolvimento da capacidade organizacional para adquirir, criar, acumular e explorar o conhecimento. E, pelo fato deste conhecimento ser criado somente por indivíduos, cabe à organização facilitar este aprendizado, apoiando e estimulando o aprendizado individual, amplificando-o, solidificando-o e sintetizando-o no nível do grupo, por meio de debates, diálogos, troca de experiências e observações (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

A Escola Cultural percebe o processo de formação da estratégia como enraizado na força social da cultura, isto é, a influência da cultura organizacional na manutenção da estabilidade estratégica, e até na resistência ativa a mudanças estratégicas. Cultura organizacional pode ser interpretada como algo que é único, que diferencia uma organização da outra. Alinhado a este pensamento, o conceito de Valores Dominantes assegura que as empresas bem-sucedidas são àquelas dominadas por algum tipo de valor-chave, como atendimento, qualidade, inovação, os quais provêm vantagem competitiva (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

Associada a esta escola está a Teoria da visão baseada em recursos, a qual afirma que a vantagem no mercado apenas pode ser sustentada quando se baseia em recursos raros, inimitáveis, para os quais

os concorrentes não podem encontrar substitutos. Tais recursos podem abranger ativos intangíveis como: capacidades, processos organizacionais, conhecimentos adquiridos e controlados pela empresa, que faça com que a organização se oriente por meio de estratégias eficazes. Essas estratégias podem ser classificadas como recursos de capital físico (tecnologia, fábrica e equipamentos, localização geográfica), recursos de capital humano (treinamento, experiência, relacionamentos) e recursos de capital organizacional (sistemas e estruturas formais e informais de comunicação). A própria cultura organizacional também pode ser vista como um recurso estratégico. Por ser de difícil entendimento e reprodução até mesmo para os membros internos organizacionais, ela se torna um meio eficaz e durável contra imitações (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

A Escola Ambiental compreende o processo de formação de estratégia como um processo reativo, ao qual a organização ocupa uma posição passiva em relação ao conjunto de forças externas representado pelo ambiente. Relacionadas a esta escola estão as Teorias da Contingência e Institucional, e a visão de ecologia da população. A Teoria da Contingência descreve as relações entre determinadas dimensões do ambiente e os atributos específicos organizacionais. Tal teoria entende, por exemplo, que quanto mais estável o ambiente externo da organização, mais formalizada é a sua estrutura interna, e vice-versa. Isto significa que situações diferentes dão origem a comportamentos diferentes. Já a Teoria Institucional defende que são as pressões políticas e ideológicas exercidas pelo ambiente que reduzem as opções estratégicas, mas não as eliminam, ou seja, uma organização sofre com pressões institucionais em seu ambiente levando a uma convergência progressiva (isomorfismo), como, por exemplo, pressões pela conformidade (padrões e regulamentos), pressões pelo sucesso na vanguarda pela utilização de melhores práticas (benchmarking) e pressões pela forte influência de determinada classe ou perícia profissional que preze pela uniformidade de procedimentos entre as organizações (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

Por fim, a Escola da Configuração percebe o processo de geração de estratégia como consequência de algum tipo de ruptura ocorrida na organização, isto é, a organização adota um determinado tipo de estrutura de acordo com um contexto específico, fazendo com que seu comportamento dê origem a determinados conjuntos de estratégias. Esse contexto

de estabilidade é interrompido por algum processo de transformação, que faz com que a organização tenha que se reestruturar para se readaptar as imposições do novo contexto. Esse processo pode ser entendido como verdadeiros saltos de um estado para outro e os períodos de estabilidade podem representar os estados como estágios ou ciclos de vida organizacionais. Mas a chave do sucesso para o processo estratégico é sustentar a estabilidade ou, no mínimo, realizar mudanças estratégicas que se adaptem a um período maior de tempo (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

Segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel. (2000), o processo de estratégia, para ser bem-sucedido, deve combinar vários aspectos das diferentes escolas do pensamento estratégico. Isto significa que, ora o estrategista deve escolher entre todas as ideias e concepções disponíveis nas escolas de pensamento estratégico, ora necessita combinar num processo único e integrado várias dessas perspectivas, a fim de identificar e formar a estratégia organizacional.

O processo estratégico envolve outras fases importantes, além da formulação da estratégia propriamente dita. Brouthers e Roozen (1999), ao ressaltarem a importância de um sistema de contabilidade para a gestão estratégica, citam seis fases estratégicas processuais: (1) a análise ambiental, (2) a geração de estratégias alternativas, (3) a escolha da alternativa estratégica, (4) a execução do planejamento estratégico, (5) a implementação do plano estratégico, e (6) o controle do processo de gestão estratégica.

Nesse sentido, o controle gerencial estratégico transforma-se num importante instrumento de acompanhamento desde a formulação até a implementação da estratégia organizacional. Portanto, uma preocupação constante de um sistema de controle organizacional é averiguar de modo permanente se o comportamento induzido pelo controle gerencial reflete a performance que a estratégia requer e necessita (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

## 2.2 O CONTROLE GERENCIAL ESTRATÉGICO

O termo controle gerencial pode ser entendido como ações ou atividades desenvolvidas capazes de influenciar probabilisticamente pessoas a se comportarem de maneira que isso as conduza à realização dos objetivos organizacionais. A maioria das empresas utiliza combinações de mecanismos e processos como forma de controlar os comportamentos das pessoas, constituindo assim, elementos tangíveis

de um sistema de controle organizacional (FLAMHOLTZ, 1983).

Dessa forma, um sistema de controle gerencial deve estar estreitamente relacionado com o processo estratégico, de modo que contribua, desde a formulação de alternativas estratégicas até a implantação dessa alternativa, avaliando a congruência das ações dos administradores e das diversas unidades organizacionais com os objetivos organizacionais definidos (GOMES; SALAS, 2001).

No caso da administração pública, de acordo com Santos e Ferreira (2007), quando comentam sobre os desafios do gestor público, colocam que as estratégias e a utilização do controle gerencial estratégico permitem que as instituições públicas possam avaliar o cumprimento das obrigações para as quais foram criadas legalmente. E, com isso, possam identificar o nível de satisfação das necessidades da sociedade para qual a instituição pública existe e tem o dever de servir.

As organizações governamentais são organizações prestadoras de serviço sem fins lucrativos, ou seja, observam, além de suas próprias características, as características desses dois outros grupos. Além da burocracia, inerente ao processo regulador governamental, as organizações governamentais sofrem influências políticas, fazendo com que muitas das decisões tomadas resultem de pressões políticas que substituem as forças de mercado (SANTOS; FERREIRA, 2007).

A ausência da medição do lucro, como forma de medição de desempenho organizacional, e a carência de atenção adequada a políticas de formação de preços dos serviços prestados são algumas das características apontadas pelos autores às organizações sem fins lucrativos. A consideração do custo total para a formação dos preços é considerada uma situação pelo menos desejável para estas organizações. Segundo os autores, na maioria das organizações sem fins lucrativos, os custos operacionais não são levados em consideração. Os gerentes tendem a utilizar tudo o que o orçamento permite, mesmo sendo maior que o necessário, e tendem a evitar gastos que ofereçam retornos consideráveis apenas porque não constam no orçamento (SANTOS; FERREIRA, 2007).

A impossibilidade de distribuir ativos e lucros entre seus membros e, por conseguinte, não possibilitar incentivos financeiros como forma de recompensa a ações e atitudes congruentes com os objetivos traçados, apresenta-se como característica relevante destas organizações para o presente estudo. De acordo com os autores, a concessão de incentivos

é um mecanismo importante para a motivação dos executivos ao alcance dos objetivos organizacionais, fazendo com que despendam maiores esforços em atividades remuneradas (SANTOS; FERREIRA, 2007).

O Planejamento Estratégico e a preparação do orçamento são considerados pelos autores como instrumentos especialmente importantes para as organizações sem fins lucrativos e organizações governamentais, em virtude de fornecerem melhor visualização da vinculação dos recursos às atividades válidas e ao controle das atividades financeiras. A utilização de técnicas de custo/benefício é ressaltada pelos autores como mais desenvolvida nas organizações governamentais, além da adoção do processo de orçamento anual utilizado pelo Governo Federal.

### 3 METODOLOGIA

Gil (2010) afirma que a classificação da pesquisa é feita com base em seus objetivos gerais e a partir dos procedimentos técnicos utilizados. Assim, como forma de possibilitar o alcance do objetivo proposto no presente estudo, foi efetuada uma pesquisa descritiva, pelo fato de apresentar e discorrer sobre as práticas gerenciais adotadas pela Marinha e divulgadas nos artigos e trabalhos apresentados no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), Congresso da Associação Nacional do Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e Congressos Brasileiros de Custos (CBC), no período de 1995 a 2010.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, o presente estudo é bibliográfico com abordagem qualitativa. A pesquisa bibliográfica justifica-se pela importância da fundamentação teórica do assunto tratado, bem como pela necessidade de buscar opiniões de autores renomados na área gerencial e estratégica. A abordagem qualitativa empregada nesta pesquisa refere-se à utilização do levantamento e da análise de um texto escrito como metodologia (CASSEL; SYMON, 1994).

A finalidade específica foi identificar dentre os artigos e trabalhos apresentados, os que estivessem relacionados com a Marinha do Brasil, em especial aqueles que versassem sobre a introdução de práticas e instrumentos de controle gerencial na MB, analisando as experiências e conclusões dos pesquisadores sobre o assunto.

Na presente pesquisa foram buscados artigos

cujas temáticas central orbitasse em torno do conceito de controle gerencial aplicado à Marinha do Brasil, independentemente da natureza da pesquisa. Para a seleção inicial, foram buscados – nos sítios da internet dos congressos acima, nas áreas referentes à Contabilidade Gerencial e Controladoria, e também nas áreas de Gestão Pública e Social e Gestão de Custos no Setor Governamental – artigos em português que contivessem em seu título, prioritariamente, a expressão “Marinha do Brasil” e/ou “Organizações Militares Prestadoras de Serviço”, combinadas com as seguintes expressões: “Controle Gerencial” ou “Contabilidade Gerencial” ou “Contabilidade de Custos”.

Por estes critérios, foram pré-selecionados artigos descritos no Quadro 2.

Quadro 2 – Demonstrativo de Artigos Selecionados

Título do Artigo	Autores	Ano	Congresso
Sistema de Planejamento, Execução e Controle Orçamentário: o Plano Diretor da Marinha do Brasil.	Marcos Inoi de Oliveira, Marcos F. Rodrigues	2002	EnANPAD
A Utilização do Capital Intelectual como Instrumento de <b>Controle Gerencial</b> : o caso de um órgão de ciência e tecnologia da <b>Marinha do Brasil</b> .	Anderson S. Silva, Ana Carolina P. D. da Fonseca	2007	ANPCONT
A Cultura Organizacional como Mecanismo de <b>Controle</b> : o caso da adoção do contrato de gestão na <b>Marinha do Brasil</b> .	Anderson S. Silva, Ana Carolina P. D. da Fonseca	2007	CBC
A Perspectiva Organizacional de <b>Controle</b> em uma Organização Prestadora de Serviços da <b>Marinha do Brasil</b> : o caso CASNAV.	Ana Carolina P. D. da Fonseca, Anderson S. Silva	2008	CBC
<b>Controle Gerencial</b> através do <i>Benchmarking</i> : o caso de um Órgão de Ciência e Tecnologia da <b>Marinha do Brasil</b> .	Anderson S. Silva, Ana Carolina P. D. da Fonseca	2008	CBC
Planejamento Orçamentário da <b>Marinha do Brasil</b> : uma aplicação do conceito de orçamento-programa.	Erivelton A. Graciliano, José Augusto V. da Costa Marques	2008	CBC
<b>Controle Gerencial</b> através da Pesquisa de Clima Organizacional: o caso de uma organização militar da <b>Marinha do Brasil</b> .	Ana Carolina P. D. da Fonseca, Anderson S. Silva	2009	ANPCONT
O estudo dos <b>custos</b> operacionais aplicados à folha de pagamentos da <b>Marinha</b> .	Roberto Pinto de Araujo, Roosevelt Fitzner Nascimento, Josir Simeone Gomes	2009	CBC
A percepção das <b>Organizações Militares Prestadoras de Serviços</b> quanto às práticas de <b>Contabilidade</b> Estratégica.	Aracéli Cristina S. Ferreira, Erivelton A. Graciliano, Esdras C. Santana, Claudio A. Paula, Alessandro de P. Nunes	2009	CBC
Aplicação da <b>Contabilidade de Custos</b> na Administração Pública - Experiências na <b>Marinha do Brasil</b> e na <b>Força Aérea Brasileira</b> .	Roberto Pinto de Araújo e Lino Martins da Silva	2010	CBC
Gastos de Posse Estratégica na <b>Marinha do Brasil</b> : análise dos custos fixos das <b>Organizações Militares Prestadoras de Serviços</b> .	Anderson Soares Silva e Aline Neves Baptista	2010	CBC
A adoção de faixas de relevância para a análise <b>gerencial</b> dos indicadores de desempenho das <b>Organizações Militares Prestadoras de Serviços</b> Industriais da <b>Marinha do Brasil</b> com base nas informações de <b>custos</b> .	Aline Neves Baptista e Anderson Soares Silva	2010	CBC

Fonte: Elaborado pelo autor

Em seguida, foi realizada uma análise qualitativa dos resumos dos trabalhos pré-selecionados com a proposta de verificar a aderência desses artigos ao tema da pesquisa. Nesta ocasião, todos os artigos foram considerados por possuírem o conceito de controle gerencial como temática central.

## 4 RESULTADOS

Nesta sessão buscar-se-á descrever resumidamente os trabalhos evidenciando as práticas e instrumentos de Controle Gerenciais utilizados na MB e seus respectivos propósitos no alinhamento estratégico.

### 4.1 RESUMO DOS TRABALHOS

O trabalho elaborado por Oliveira e Rodrigues (2002) visa apresentar e analisar o Plano Diretor da Marinha do Brasil tanto como um instrumento de apoio à tomada de decisão quanto de planejamento, execução e controle, que permite o relacionamento entre as atividades desempenhadas e os objetivos estabelecidos na estratégia naval. Nele, os autores apontam que a criação do Plano Diretor introduziu o conceito de planejamento estratégico no processo orçamentário naval. Apontam como fato de grande relevância o Sistema de Plano Diretor ter sido assimilado por toda a instituição, fazendo parte de sua cultura organizacional, sendo de conhecimento geral que nada se realiza na Marinha sem que esteja

previsto no Plano Diretor. Por fim, chegam à conclusão que em face das características apresentadas, o Plano Diretor permite a gestão estratégica dos créditos orçamentários.

Os trabalhos realizados por Silva e Fonseca (2007) no CBC, Silva e Fonseca (2007) na ANPCONT, Fonseca e Silva (2008), Silva e Fonseca (2008) e Fonseca e Silva (2009) referem-se a estudos de casos efetuados no Centro de Análise de Sistemas Navais (CASNAV), Organização Militar Prestadora de Serviços (OMPS) integrante do Sistema de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil. Neles são abordados diversos aspectos relativos aos instrumentos e mecanismos de controle gerenciais utilizados por esta organização. Os resultados encontrados evidenciam a ênfase dada pela organização no desenvolvimento de uma cultura interna voltada para a excelência, utilizando-se de diversos mecanismos de controle que provoquem a identificação dos membros da organização com a cultura organizacional, possibilitando assim, o aumento da coesão interna e a congruência entre comportamentos individuais e organizacionais. Observou-se que o investimento no capital intelectual pode ser apontado como um mecanismo de controle gerencial.

Outro aspecto abordado pelos autores foi a utilização do benchmarking como instrumento de controle gerencial. O fato de o CASNAV ter como base para suas fontes de informações a comparação das organizações que desenvolvem atividades similares às suas e que, de preferência, sejam reconhecidas como de excelência, demonstra que a referida instituição faz uso do benchmarking como instrumento de controle gerencial. A realização do benchmarking traz oportunidades para melhorias e inovações que, quando analisadas e consideradas pertinentes, são devidamente incorporadas aos procedimentos da organização.

Por último, observou-se que existe um relacionamento entre o clima da organização, oriundo de sua cultura, e o seu nível de desempenho. Analisando a organização militar em lide, seu sistema de controle gerencial, seus clima e cultura organizacionais e comparando os índices encontrados em suas Pesquisas de Clima Organizacional, os autores puderam concluir que a adoção da pesquisa de clima aponta para o entendimento da Alta Administração de que somente por meio de uma maior preocupação com os anseios de seus profissionais seria possível para a organização atingir os objetivos traçados, identificando assim como um instrumento de controle.

Graciliano e Marques (2008) abordaram o planejamento orçamentário do Comando da Marinha a partir da aplicação do conceito de orçamento-programa como instrumento de planejamento. Nesse estudo, os autores descrevem o referido processo de planejamento, a execução e o controle dos planos de ação envolvidos. Por fim, concluem que a aplicação do conceito de orçamento-programa na Marinha é apropriada, quando considerados: a estrutura militar, que oferece delimitação clara de linhas de autoridade e responsabilidade; o preparo e a disseminação do conhecimento de procedimentos; os projetos não inseridos em um Plano de Ação, que são atualizados e não descartados; a estrutura de planejamento, que é flexível; o sistema, que permite a tramitação rápida das decisões e está acessível a todos os gestores financeiros; o compromisso ativo dos executivos de Alto Escalão, que realizam reuniões de planejamento e controle dos Planos de Ação; e a orientação para a utilização de recursos escassos, que prioriza as necessidades mais urgentes.

Ferreira et al. (2009) mediram o grau de compreensão do significado de Contabilidade Estratégica nas Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha (OMPS), por meio da percepção das práticas utilizadas por esta área contábil. Com os resultados obtidos por meio de questionários direcionados aos militares e servidores civis envolvidos na contabilidade de custos, os autores apontam que essas organizações militares primam pela busca constante das melhores práticas gerenciais, embora ainda sejam incipientes no conhecimento da Contabilidade Estratégica. Os autores ainda apontam o processo de planejamento estratégico como uma das etapas internas necessárias para que a entidade tenha a possibilidade de implementação da Autonomia de Gestão. Assim, para que a entidade cumpra com eficiência e eficácia as suas tarefas, faz-se necessário que suas ações decorram de um planejamento que defina seus objetivos para um futuro desempenho organizacional, e que indique quais os recursos e tarefas necessários para alcançá-los. Esse planejamento deve ser baseado nas diretrizes emanadas da Alta Administração Naval, devendo, ainda, ser singular e específico para cada unidade.

Araújo, Nascimento e Gomes (2009) elaboraram por meio de um estudo de caso, uma análise crítica a respeito dos custos operacionais inerentes à execução da folha de pagamentos de pessoal da Marinha, dentro do âmbito da Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM), a fim de permitir efetiva mensuração da

eficiência da qualidade no consumo dos recursos públicos atuais e possibilitar propostas de viabilizem uma melhor utilização desses recursos no futuro. Como resultado, observou-se que a pagadoria conta com um efetivo menor do que o previsto em sua lotação de pessoal para o desempenho de suas atividades, o que pode explicar uma economia mensal aos cofres públicos. Mas essa economia, sob o ponto de vista do pessoal, gera grande sobrecarga de trabalho, dando margem a riscos de erros humanos. Assim, os autores apontam a necessidade de desenvolvimento de sistemas informatizados que apoiem as atividades da mão de obra direta como forma de otimização desta na atividade fim da organização. Reforçam ainda que, por meio de inovações tecnológicas, a organização em lide poderá aumentar a confiabilidade do processo, além de diminuir a sobrecarga de trabalho do pessoal envolvido.

Araújo e Silva (2010) analisaram em seu estudo duas experiências implementadas: uma na Marinha e outra no Comando da Aeronáutica, no sentido de apurar os custos dos bens e serviços produzidos, bem como mostraram as ações empreendedoras que os gestores dessas instituições vêm realizando. Descrevem que, na marinha, observa-se a mudança da cultura de gestão, o aumento da eficiência e a melhora da produtividade das organizações prestadoras de serviço. Como forma de consolidar a cultura de gestão de custos na instituição, a MB adotou algumas estratégias, tais como: normatização de procedimentos, sensibilização do pessoal quanto à necessidade de mudança, contratação e capacitação de pessoal técnico para apuração e análise dos resultados obtidos, o que ocasionou o investimento em cursos na área contábil e gerencial e de pós-graduação em contabilidade de custos. Além disso, a criação de uma mentalidade de custos serviu como um importante incentivo para o desenvolvimento e o aperfeiçoamento de indicadores de desempenho econômicos e financeiros, principalmente relativos aos contratos de autonomia de gestão, proporcionando melhor racionalização dos recursos e melhorias em práticas gerenciais, decorrentes do conhecimento mais transparente dos custos e de todos os recursos consumidos no processo produtivo.

O trabalho de Silva e Baptista (2010) teve como objetivo verificar como a Diretoria de Finanças da Marinha estabeleceu um novo indicador de desempenho, com base nas informações de custos, diante da necessidade da Alta Administração Naval em saber qual seria o montante de recursos

a ser disponibilizado para a sobrevivência dessas organizações, em uma situação onde o nível de atividades fosse próximo de zero.

Baptista e Silva (2010) analisaram se a utilização de novas faixas de desempenho no processo de análise gerencial das entidades propiciou resultados superiores aos obtidos em metodologia de avaliação anterior. Isto se refere a diferenças de tamanho, equipamentos instalados, tipos de serviços prestados e mão de obra empregada. A iniciativa estabeleceu quatro faixas de desempenho com o objetivo de permitir a distinção entre pequenos desvios, em relação aos padrões de normalidade estabelecidos, e os resultados que efetivamente contribuíram para uma avaliação de desempenho, visando auxiliar as análises a serem efetuadas por parte de Comandos Superiores. Com a referida medida, esperava-se atuar em aspectos comportamentais dos gestores com a finalidade de motivá-los a buscar uma melhora nos indicadores de desempenhos de suas organizações. Os autores concluem com os resultados obtidos que tal medida contribuiu para a melhoria da eficiência, e, como consequência, para a qualidade dos gastos efetuados nas mesmas.

## 4.2 AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

O Quadro 3 elenca, resumidamente, as principais práticas e instrumentos de controle gerenciais apontados pelos artigos, utilizados pela Marinha do Brasil, associados às Escolas de Pensamento Estratégico.

Em sentido amplo, pode-se perceber na leitura dos artigos uma harmonização entre o controle burocrático, voltado para o controle de procedimentos que focaliza os meios na forma determinada por lei, e o controle por resultados, que focaliza a otimização dos recursos com base no princípio da eficiência dentro da instituição.

Os artigos relacionados evidenciam um número maior de instrumentos e práticas gerenciais que utilizam a cultura organizacional como aliada no controle gerencial das organizações navais. Observa-se que, nos cinco trabalhos, os instrumentos e práticas gerenciais empregados podem ser relacionados à Escola Cultural, onde a cultura organizacional, ora pesquisada, modificada ou fortalecida, é utilizada como forma de tornar congruentes os objetivos pessoais e organizacionais.

O Contrato de Autonomia de Gestão e a participação anual em programa de qualidade

representam instrumentos e práticas gerenciais voltadas para o desenvolvimento e o fortalecimento de uma cultura interna voltada para a excelência, cultivando a ideia de que organizações bem-sucedidas preservam valores dominantes, e que tais valores lhes proveem vantagens competitivas no mercado.

**Quadro 3 – Demonstrativo de Instrumentos e Práticas de Controle Gerencial**

<b>Autor (ano)</b>	<b>Instrumentos e Práticas de Controle Gerencial encontrados</b>	<b>Escolas Estratégicas associadas</b>
Silva e Fonseca (2007) CBC	Contrato de Autonomia de Gestão	Cultural
Fonseca e Silva (2008)	Participação do Prêmio Nacional de Gestão Pública do Governo Federal	
Fonseca e Silva (2009)	Pesquisa de Clima Organizacional	
Silva e Fonseca (2007) ANP-CONT	Gestão do Capital Intelectual	Cultural e do Aprendizado
Silva e Fonseca (2008)	<i>Benchmarking</i>	Cultural e Ambiental
Araújo e Silva (2010)	Sistema OMPS	
Araújo, Nascimento e Gomes (2009)	Estudo de Custos Operacionais e Sistema Informatizado como apoio à atividade	Aprendizado
Oliveira e Rodrigues (2002)	Sistema do Plano Diretor	Planejamento
Graciliano e Marques (2008)	Conceito Orçamento-Programa	
Ferreira et al. (2009)	Planejamento estratégico	
Silva e Batista (2010)	Gestão de Posse Estratégica	
Baptista e Silva (2010)	Adoção de faixas de desempenho	

Fonte: elaborado pelo autor

A Pesquisa de Clima Organizacional e a Gestão do Capital Intelectual sinalizam instrumentos utilizados para o fortalecimento da cultura organizacional. A teoria baseada em recursos pode explicar o interesse da organização estudada em conhecer os relacionamentos e anseios de seus profissionais por meio da pesquisa de clima, como uma estratégia para explorar e desenvolver seus recursos de capital humano. Recursos de capital organizacional podem ser observados quando o artigo ressalta a relevância dos sistemas informacionais formais e informais para organização e seus constantes aperfeiçoamentos. E a preocupação da organização no reconhecimento e no investimento em seu Capital Intelectual revela seu entendimento de que a perspectiva baseada em recursos tem como essência o conhecimento (BARNEY, 1996 apud MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000), ou seja, a Cultura Organizacional como um Recurso-Chave Estratégico.

Outro exemplo da noção de cultura como recurso estratégico da organização pode ser relacionado ao benchmark. O que se observa é a utilização desse instrumento como fonte de informação de melhores práticas para os membros da organização, visando a melhoria contínua dos processos, e contribuindo, assim, para a ocorrência de comportamentos apropriados necessários ao alcance das metas organizacionais.

As práticas e instrumentos utilizados, relacionadas

à Escola do Planejamento e encontradas em quatro trabalhos, referem-se em maioria ao orçamento como forma de planejamento formal e controle gerencial, ou seja, a quantificação das metas da organização, traduzindo os objetivos organizacionais em forma de números. Observa-se também o estabelecimento de várias técnicas e checklists para processo orçamentário com vistas à confecção de planos operacionais.

Quanto ao planejamento estratégico, ele é citado como uma forma encontrada para alinhar suas ações às metas determinadas pela Alta Administração, além de ser utilizado como meio de comunicação da estratégia da organização ao seu pessoal, de forma que a implementação ocorra de acordo com os objetivos, orçamentos e programas definidos.

Os estudos referentes à Adoção de Faixas de Desempenho e aos Gastos de Posse Estratégica foram também associados à Escola do Planejamento. A pesquisa de Silva e Batista (2010) observa que a utilização do estudo dos gastos fixos ou gastos de posse estratégica evidencia a percepção do alinhamento da estrutura organizacional com a atividade fim realizada e, por conseguinte, com a estratégia traçada pela organização.

Já o trabalho de Baptista e Silva (2010) identifica a adoção de faixas de desempenho como um meio de avaliação e controle do desempenho organizacional para atingir níveis mais elevados de comprometimento



dos membros da organização na consecução dos objetivos empresariais.

Dois artigos apresentam mecanismos de controle mais afetos à Escola do Aprendizado. Na pesquisa de Araújo, Nascimento e Gomes (2009), a qual analisa os custos operacionais e conclui que a implementação de sistemas informatizados servirá de apoio ao pessoal e a otimização de custos, pode ser observado que o foco da organização está na melhoria e otimização de seus processos como forma de estimular o aprendizado da organização.

O outro aponta a gestão do capital intelectual como forma de criação de um ambiente de desenvolvimento da capacidade intelectual de seus funcionários e de criação de um ambiente de aprendizagem, onde são estimulados o aprimoramento profissional e a transmissão de conhecimentos e experiências entre o pessoal envolvido no processo produtivo. Isto reforça a opinião de Anthony e Govindarajan (2006), de que, em ambientes dinâmicos, a formação de um clima de aprendizado, ou seja, a capacidade de aprender a enfrentar desafios constantes, é fundamental para a sobrevivência da organização.

Dois trabalhos foram alinhados à Escola Ambiental, de acordo com os instrumentos e mecanismos de controle encontrados em seus estudos. Ambos utilizam técnicas associadas à Teoria Institucional. A utilização, novamente, do benchmarking, mais, desta vez, como um meio para a busca de informações em outras organizações capazes de trazer oportunidades para avanços e inovações que, quando analisados e considerados pertinentes, são devidamente incorporados aos procedimentos da organização. No segundo estudo, novamente a criação de uma sistemática de apuração de custos é entendida como forma de atender às imposições legais demandadas pelo Governo Federal aos órgãos produtores ou prestadores de serviços públicos, onde os referidos custos dos processos devem ser apurados para servir como base de controle e tomada de decisão. Às imposições legais do Governo podem ser entendidas pela Escola Ambiental como uma estratégia de reação da organização ao ambiente, associada à Teoria Institucional, por meio do isomorfismo coercivo, ou seja, institucionalização de prática gerencial para fazer face às pressões pela conformidade exercida por meio de padrões, regulamentos e leis, fazendo com que todas as instituições públicas industriais mantenham uma uniformidade estrutural e gerencial.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral investigar o processo de adequação da Marinha do Brasil à nova perspectiva gerencial proposta ao setor público pela Reforma do Estado. E como objetivo específico identificar os instrumentos e práticas de controle gerencial adotados na consolidação desse modelo, utilizando para isso, a abordagem das Escolas de Pensamento Estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000).

O panorama geral apresentado por este trabalho fornece a percepção de que a Marinha do Brasil, como organismo governamental, vem buscando se adaptar ao novo modelo gerencial proposto pelo Governo Federal, passando gradativamente do controle burocrático para um controle por resultados, e procurando, ao mesmo tempo, a harmonia entre ambos os controles dentro da instituição.

Embora permaneça orientando suas práticas e instrumentos gerenciais de acordo com a Escola do Planejamento e, utilizando-se também de mecanismos de controle alinhados à Escola Cultural, vem apresentando práticas e instrumentos gerenciais afetos às Escolas Ambiental e do Aprendizado.

Quanto às práticas relacionadas à Escola Cultural, foi observado que o fortalecimento da cultura organizacional é muito incentivado e justificado, principalmente nas organizações industriais, prestadoras de serviço e nas pertencentes à área de ciências e tecnologia, em virtude da impossibilidade de oferecimento de incentivos financeiros como meio de estímulo ao comprometimento às metas organizacionais.

Em relação à Escola do Aprendizado, observa-se que a busca pela excelência da qualidade fez com que o investimento em capital intelectual fosse introduzido como por instinto de preservação. Não obstante, a importância conferida à transmissão de conhecimentos e experiências funcionais entre os servidores proporciona a transformação do conhecimento tácito em conhecimento formal, conforme mencionado por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000).

Depreende-se então que a Marinha do Brasil vem orientando uma mudança de paradigma em seus instrumentos de controle gerenciais, seguindo a linha proposta pela Reforma do Estado. A harmonização do controle burocrático com o controle por resultados pode ser claramente percebida, ocorrendo especificamente em algumas áreas da instituição. Principalmente em suas organizações industriais e prestadoras de

serviço e, dentre essas, naquelas voltadas para área tecnológica, onde ocorrem processos voltados para a inovação. No ramo tecnológico, há uma tendência dinâmica e, conseqüentemente, imprevisível, fazendo com que o Planejamento Estratégico Naval e o fortalecimento da Cultura Organizacional tenham que ser complementados com instrumentos e práticas capazes de incentivar a criação e o compartilhamento do conhecimento entre os membros da organização, tornando as organizações navais mais flexíveis, ajustáveis e proativas frente às constantes mudanças no ambiente.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. I. R.; COSTA, B. K. *Estratégia: Aplicações Setoriais e Estudos de Casos*. Curitiba: Juruá. 2007.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. 12 ed. São Paulo: Mcgraw-hill Interamericana, 2006.
- BRASIL. Comando da Marinha. Secretaria Geral da Marinha. SGM-304 - Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), v. I, 1 ed. Brasília, DF, 2008.
- BRESSER PEREIRA, L. C. *Da Administração Pública Burocrática à Gerencial*. Revista do Serviço Público. ano 47, v. 120, n.1. Brasília: ENAP, 1996.
- \_\_\_\_\_; SPINK, P. Kevin (Org.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. trad. Carolina Andrade. 7 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- BROUHERS, K. D.; ROOZEN, F. A. Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning*, v. 32, n. 3, p. 311-322, 1999. Disponível em: <<http://www.elsevier.com/locate/lrp>>. Acesso em: 10 jan. 2010.
- CASSEL, C.; SYMON, G. Qualitative Research in work contexts. In CASSEL, C; SYMON, G. (EDS). *Qualitative Methods in Organizational Research: A Practical Guide*. Londres: Sage, 1994. p. 1-13.
- FILHO, J. A. O.; FADUL, E.: Flexibilização da gestão pública com um modelo híbrido de administração gerencial: o contrato de autonomia de gestão na Marinha do Brasil. *Revista Gestão e Planejamento*, n.14. Salvador, p. 31-42, 2006.
- FLAMHOLTZ, Eric G. Accounting, Budgeting and Control Systems in their organizational context: Theoretical e empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*. v. 8, n. 2/3, p.153-169, 1983.
- GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. *Contabilidade de Custos*. v. 1. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- MINTZBERG, H. The Strategic Concept 1: Five Ps for Strategic. *California Management Review*. p 11-24, jun., 1987.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J.. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- PORTER, M. E. *Competitive Strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York: Free Press, 1980.
- SANTOS, P. R. G.; FERREIRA, R. C. M. *Planejamento Estratégico na Administração Pública: Utopia ou realidade?* In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1, 2007, Recife. *Anais eletrônicos...* Recife, UFPE, 2007. Disponível em: <<http://www.controladoria.ufpe.br>>. Acesso em: 26 abr. 2011.