

Vol. 2, nº 1, Janeiro – Junho /2017.

Sumário

Editorial.....	4
CUSTOS LOGÍSTICOS DA CADEIA DE SUPRIMENTOS: Uma revisão bibliográfica	6
ESTUDO DE REVISÃO SISTEMÁTICA: contraponto aos entendimentos dos retornos crescentes de escala	21
AUDITORIA INTERNA APLICADA EM UMA EMPRESA COMERCIAL	37
A UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO	43
ASSOCIAÇÃO EMPÍRICA ENTRE VARIÁVEIS DE ARRECADAÇÃO MUNICIPAL E O IDH-M: estado da arte de pesquisas dessa natureza no Brasil	54
ABORDAGEM DO AJUSTE A VALOR PRESENTE NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE EMPRESAS DE CAPITAL ABERTO LISTADAS NA BM&FBOVESPA.....	71

Catálogo na fonte

R454

Revista Paraense de Contabilidade / Conselho Regional de Contabilidade do Pará – v.2, n.1, (2017) – Belém: CRCPA, 2017.

v.: 24 cm

Quadrimestral

ISSN: 2526-950X

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

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

Conselho Regional de Contabilidade do Pará

Revisão de Redação em Língua Portuguesa

Fabricio Ferreira

Professor de Língua Portuguesa e Literatura

Jornalista (DRT-PA 2062)

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

Home Page: <http://crcpa.org.br/publicacoes/index.php/RPC/index>

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. 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

Com a obtenção do ISSN e o lançamento da segunda edição da Revista Paraense de Contabilidade, entramos no circuito nacional da divulgação científica da ciência contábil. A recepção de artigos entra em fluxo contínuo e a produção da revista se profissionaliza.

Outro ponto de destaque é a multiculturalidade que a revista promove. Autores paraenses de várias cidades como Belém, Santarém e Marabá, além de autores de outras unidades da federação, como Minas Gerais e Rio Grande do Sul, demonstra o alcance e a inserção da revista na comunidade científica nacional.

Ao total estão publicados nessa edição seis artigos que discutem a ciência contábil em distintas óticas e temas relevantes, capazes de despertar novas ideias para responder aos anseios da classe, ou mesmo promover a reflexão e a discussão sobre a ciência contábil.

O primeiro artigo propõe um ensaio teórico a respeito dos custos logísticos. É de consenso que o adequado gerenciamento dos custos logísticos é fundamental em qualquer organização, os quais influenciam diretamente os resultados da empresa como um todo, garantido, quando bem administrados, efeitos positivos.

No segundo artigo novamente os custos são objeto de discussão. A pesquisa discute os retornos crescentes da escala de produção e propõe uma simulação, a qual permitiu inferir, ao final, que o efeito econômico dos retornos crescentes de escala não é uma verdade absoluta, notadamente quando a informação desejada é direcionada ao usuário interno da informação.

O terceiro artigo versa sobre a auditoria e o controle interno. Discute os tipos de ferramentas que a auditoria interna possui para auxiliar os administradores e gestores na tomada de decisão, tendo como pano de fundo uma análise em uma empresa comercial.

O quarto artigo aprofunda a discussão sobre a auditoria, agora voltada para o setor público, um setor onde o controle, o monitoramento e o aperfeiçoamento é indispensável para melhoria do serviço público. Conceitua e discute o papel constitucional da auditoria governamental no controle das entidades públicas. O quinto artigo também caminha na área pública, analisando o estado da arte das pesquisas que tratam das associações de variáveis entre arrecadação municipal e o IDH-M.

Por fim, o sexto artigo e último artigo publicado nessa segunda edição versa em um tema estrito da contabilidade financeira, o ajuste a valor presente, investigando o nível de evidência contábil pelas empresas do Novo Mercado da BM&FBOVESPA do ajuste a valor presente de ativos e passivos. Um tema interessante e inovador no âmbito da contabilidade praticada no Brasil.

Seis artigos de qualidade, e o Conselho Regional de Contabilidade do Pará - CRCPA, exercendo por meio da Revista Paraense de Contabilidade, seu papel de auxiliar no desenvolvimento profissional e de incentivo à pesquisa contábil no Estado do Pará.

Boa leitura,



Prof. Dra. Márcia Athayde Moreira

Editadora-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
Fabício 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	Maria do Socorro Pessoa da Silva
Antonio Carlos Sales Ferreira Junior	Flavio Heleno Solano Reis
Maria do Socorro Nascimento de Menezes	Maria Izabel Gomes Borges

Câmara de desenvolvimento profissional

Efetivo	Suplente
Waljucy Furtado Cardoso	Sergio Pery da Silva Costa
Pery Augusto Calumby	Wildes Silva Ramos
Maria do Socorro Pessoa da Silva	Flavio Heleno Solano Reis
Maria Vieira dos Santos	Maria do Carmo Nogueira Correa da Silva

ARTIGO 1

CUSTOS LOGÍSTICOS DA CADEIA DE SUPRIMENTOS: Uma revisão bibliográfica

Fernando Antônio Monteiro Christoph D'Andrea
Doutorando em Administração - Universidade Federal do Rio Grande do Sul
dodandrea@gmail.com

José de Jesus Pinheiro Neto
Mestre em Contabilidade
jesuspneto@gmail.com

Edilene Teixeira da Silva
Pós-Graduada em Gestão em Logística Organizacional - Instituto Esperança de Ensino Superior
lena_teixeira2@hotmail.com

RESUMO

Por conta de sua abrangência, a logística tornou-se fundamental em qualquer organização. Ela influencia diretamente os resultados da empresa como um todo, em especial os financeiros, garantido, quando bem usada, efeitos positivos. Os custos presentes nessa área devem ser tratados criteriosamente pelos seus responsáveis, pois são capazes de influenciar os resultados e trazer maior lucro ou grandes prejuízos. Tais custos são intrinsecamente relacionados à contabilidade empresarial e têm influência profunda nos resultados contábeis. Por meio do desenvolvimento correto da logística, os objetivos de custos da organização poderão ser atingidos de maneira mais eficiente, contribuindo para o seu sucesso. A presente pesquisa tem como objetivo geral compreender como os autores mais notórios tratam os custos logísticos no processo da cadeia de suprimentos. Optou-se por desenvolver o tema buscando fontes bibliográficas e usando um enfoque qualitativo para observar como os diferentes autores tratam o tema. Conclui-se que a literatura sobre o tema é bastante coerente entre si, e que os autores diferem na maioria dos casos na análise de tópicos específicos de cada uma das partes que compõe os custos logísticos dos processos.

Palavras-chave: Cadeia de Suprimentos, Custos, Contabilidade, Logística, Custos Logísticos.

1. INTRODUÇÃO

Uma das áreas de destaque na Administração, mais especificamente dentro de Operações, é a Logística, por se tratar de uma atividade intrínseca, tornando-se indispensável à enorme maioria das organizações.

Por ser responsável por gerenciar e desenvolver a produção, a Logística tem grande importância - mesmo em organizações que trabalham com serviços - pois os insumos passam por uma série de processos, desde a requisição e chegada da matéria-prima, passando por recebimento, transporte, estocagem, distribuição, até chegar ao cliente final e, mais modernamente, até mesmo o retorno ao produtor, via logística reversa, tem sido cada vez mais considerado.

O processo logístico tem ganho destaque por buscar melhorar a competitividade organizacional por meio da redução de custos, usando inclusive o avanço tecnológico, por exemplo, no que se refere ao controle e manuseio dos produtos; isso tem impacto direto nas finanças das empresas e se torna, portanto, de interesse da contabilidade destas. Nesse contexto, os custos com a cadeia de suprimentos vêm se mostrando uma das áreas de maior potencial para a redução de custos e conseqüente aumento dos lucros das empresas, isso graças ao potencial que tal área tem para impactar a parte financeira das organizações.

Os Custos Logísticos estão em todas as etapas do processo da cadeia de suprimentos, seu correto gerenciamento é fundamental desde o contato com o fornecedor e a verificação da matéria-prima (ou produto para revenda ou uso) até a entrega ao consumidor final. Todos os processos logísticos devem ser feitos de maneira a evitar erros, em geral, evidenciados na forma de atrasos e avarias na entrega do produto ou na prestação do serviço, o que gera custos à empresa e diminui a potencial vantagem competitiva que a logística é capaz de trazer.

O objetivo geral deste artigo é compreender como os custos logísticos dentro da cadeia de suprimentos são tratados na literatura. Os objetivos específicos são: entender a importância dos custos na cadeia de suprimentos; verificar os métodos de apuração dos custos logísticos e; identificar como se dá o controle dos custos.

Na busca de atingir tais objetivos, a pesquisa se baseou no método qualitativo e foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica (Lakatos e Marconi, 2010) com o intuito de levantar informações em fontes sobre alguns dos principais autores da área, com a pretensão de entender e comparar os pensamentos dos mesmos.

A pesquisa bibliográfica teve por objetivo reunir e compreender os conceitos sobre o tema em questão, construindo o conhecimento fundamentado nas obras de estudiosos da Logística respeitados na academia, comparando aquilo que afirmam, de forma a construir uma base sólida de conhecimento sobre o tema.

A pesquisa foi realizada no terceiro trimestre de 2016, por meio de consultas nas obras mais usadas nas disciplinas dos cursos superiores que tratam sobre Logística, todas as obras estavam disponíveis e foram fornecidas pelo IESPES – Instituto Esperança de Ensino Superior, em Santarém, Estado do Pará.

A pesquisa foi dividida em capítulos, da seguinte maneira: O primeiro é apresentado à introdução da pesquisa, relata objetivos e o método utilizado. O segundo fala sobre a Logística como um todo nas organizações, seu surgimento e evolução. O terceiro trata das atividades relacionadas à Logística: Armazenagem, Manuseio de materiais, Embalagens, Suprimentos, Planejamento e Sistema de Informação. O quarto apresenta os resultados da pesquisa, descrevendo os custos da cadeia de suprimentos relacionados à cada atividade dentro do processo logístico. Para confrontar os conceitos dos autores foram formuladas tabelas que apresentam as diferentes visões de cada um dos autores pesquisados sobre os custos logísticos mais comumente citados, buscou-se então analisar comparativamente as ideias de cada um deles para melhor explanação do conteúdo. No quinto capítulo são apresentadas as considerações finais acerca da pesquisa e, ao final, são expostas as referências utilizadas para elaboração do estudo.

2. LOGÍSTICA

A logística está no cotidiano dos humanos há séculos, antes mesmo de ser reconhecida por quem a utilizava. Foi, porém, no início da Segunda Grande Guerra que esta

área passou a ser estrategicamente pensada e planejada para que o armamento, munições, alimentos, entre outros, pudessem chegar ao seu destino final com sucesso e com os menores custos possíveis.

De acordo com Ching (2007, p. 15):

O conceito de logística, existente desde a década de 40, foi utilizado pelas Forças Armadas norte-americanas. Ele relacionava-se com todo o processo de aquisição e fornecimento de materiais durante a Segunda Guerra Mundial, e foi utilizado por milhares de americanos para atender a todos os objetivos de combate da época.

Entende-se o quão importante é a logística para o bom funcionamento de uma organização, portanto, não é de se surpreender o constante ganho de espaço desta parte da Administração nos planejamentos das organizações de diversos tipos. Anteriormente a área era tratada como sendo de apoio, sem programação mais profunda para aquela parte do processo, o que hoje é considerado ultrapassado.

Segundo Novaes (2001, p.32) a visão sobre a logística era:

Essas operações eram antigamente consideradas atividades de apoio, inevitável. Os executivos entendiam então que, no fundo, tais operações não agregavam nenhum valor ao produto. Dentro da organização empresarial, esse setor era encarado como um mero centro de custo, sem maiores implicações estratégicas e de geração de negócio. Em linguagem de hoje, diríamos que esse setor da empresa atuava de forma *reativa* e não *proativa*.¹

Portanto, é notável o quanto a logística não era tratada com o peso que tem hoje. Nos dias atuais, por se perceber sua relevância, tem sido tratada como área da administração que, se corretamente for trabalhada, tende a trazer muitos benefícios para a empresa, principalmente no que diz respeito à redução de custos e ao aumento da lucratividade.

2.1 Funções da Logística

A logística tem um papel essencial dentro dos processos de uma empresa, nela estão relacionadas inúmeras atividades indispensáveis que devem ser tratadas com planejamentos detalhados, evitando que ocorram erros que possam interferir diretamente no orçamento da organização.

Pozo (2010, p. 1) afirma que:

A Logística Empresarial trata de todas as atividades de movimentação e armazenagem que facilitam o fluxo de produtos desde o ponto de aquisição da matéria-prima até o ponto de consumo final, assim como dos fluxos de informação que colocam os produtos em movimento, com o propósito de providenciar níveis de serviço adequado aos clientes a um custo razoável.

Dessa maneira percebe-se que a responsabilidade da logística é de grande dimensão, não se estreita apenas à movimentação de produtos, vai muito além, iniciando desde a

procurement e aquisição do produto, manuseio, acondicionamento, processamento, até a chegada ao consumidor final¹.

Pozo (2010, p. 2) diz ainda que a organização que busca aprimorar seus conceitos da Logística e os define de maneira cuidadosa e adequada, contribui consideravelmente para o melhoramento da estrutura organizacional. O mesmo autor também afirma que a nova e moderna visão da logística trabalha no agrupamento das informações dos produtos e serviços em uma administração integrada, envolvendo a administração de pedidos, o controle de estoque, os diversos materiais para consumo e manutenções, o sistema de planejamento e, é claro, a movimentação e distribuição dos produtos e serviços.

A logística está em praticamente todos os momentos e nas atividades econômicas das organizações, pois além de ser fundamental externamente, também é indispensável dentro da organização, principalmente num mundo no qual os consumidores buscam produtos cada vez melhores, mais frescos e de melhor preço.

Para Ballou (2007, p. 17),

A logística é um assunto vital. É um fato econômico que tanto os recursos quanto os consumidores estão espalhados numa ampla área geográfica. Além disso, os consumidores não residem, se é que alguma vez o fizeram, próximos donde os bens ou produtos estão localizados. Este é o problema enfrentado pela Logística: diminuir o hiato entre a produção e a demanda, de modo que os consumidores tenham bens e serviços quando e onde quiserem, e na condição física que desejarem.

Por meio de planejamento, controle e organização condizentes, se tem uma atividade logística que facilita a movimentação e armazenagem dos produtos dentro ou fora da empresa, sempre com atenção aos custos e ao impacto destes sobre os resultados da empresa como um todo. Com as mudanças cotidianas em termos tecnológicos, econômicos e legais, faz-se necessário que os profissionais que lidam com essa atividade tenham o dever e a responsabilidade de fornecer os serviços logísticos necessários e adaptados às necessidades organizacionais de forma a conseguir acompanhar as mudanças no cenário competitivo, adaptando-se a elas de acordo com o grau de exigências que a organização na qual estão inseridos está disposta a exigir.

3. ATIVIDADES RELACIONADAS À LOGÍSTICA

Dentro dos processos logísticos existem ações que estão diretamente interligadas para o desenvolvimento das atividades, e que devem ser especificamente projetadas para que os fluxos se cumpram em perfeita harmonia. Dessa forma, os prejuízos serão evitados e os custos reduzidos, além disso a ocorrência de fatores que poderão ocasionar o descumprimento dos objetivos da empresa também será reduzida.

Pozo (2010, p. 9) explica que:

A denominação de atividade primária identifica aquelas que são de importância fundamental para a obtenção dos objetivos logísticos de custo e nível de serviço que o mercado deseja, e essas atividades são consideradas primárias porque contribuem com a maior parcela de custo total da Logística ou são essenciais para a

¹ Grifos do autor

coordenação e para o cumprimento da tarefa logística. São as seguintes: Transportes; Manutenção de estoques; Processamento do Pedido.

Os itens citados pelo autor são imprescindíveis, pois estão relacionados aos custos do processo. Para que os processos sejam cumpridos de forma a atender satisfatoriamente os requisitos de custo todos estes itens precisam apresentar um bom desempenho.

3.1 Transportes

Os transportes de cargas (tanto interna quanto externamente) são um dos principais pontos a serem trabalhados em logística, é esta a atividade que normalmente concentra o maior dispêndio de recursos que vem a compor os custos logísticos, por realizar a movimentação dos bens da empresa. Logo esta também é normalmente responsável por manusear aquilo que trará as entradas de dinheiro para a organização, tendo, novamente, impacto direto nos custos, em especial aqueles relacionados a perdas e avarias.

Ballou (2007, p. 116) afirma que o transporte é o elemento que contém o maior custo logístico para a grande maioria das empresas, chega a representar cerca de 9 a 10% do PNB (Produto Nacional Bruto) para a economia americana, sendo que os responsáveis por essa área devem ter um amplo conhecimento de suas atividades e seus impactos sobre os custos finais; dessa forma, terão mais capacidade de desenvolver um bom sistema de transportes, minimizando o quanto possível os custos que nele estão envolvidos, buscando manter a eficiência dos processos.

Na área de transporte encontram-se os diversos tipos de modais. Pozo (2010, p. 10) afirma que o transporte:

É uma das atividades logísticas mais importantes, simplesmente porque ela absorve, em média, de um a dois terços dos custos logísticos. É essencial, porque nenhuma organização moderna pode operar sem providenciar a movimentação de suas matérias-primas ou de seus produtos acabados para serem levados, de alguma forma, até ao consumidor final. Ele refere-se aos vários modelos disponíveis para se movimentar matéria-prima, materiais, produtos e serviços, e os modais utilizados são: rodoviário, ferroviário, hidroviário, dutoviário e o aeroviário.

Entende-se que cada tipo de material, e de acordo com a localização do destino final, tem um meio mais adequado e menos custoso que facilite a realização dos transportes, já que, como mencionado, geralmente o transporte é o maior responsável pelos custos do processo logístico como um todo.

3.2 Manutenção de Estoques

O estoque serve de *buffer* entre a oferta e a demanda por materiais, busca suprir as necessidades do mercado consumidor sem deixar que haja falha no atendimento (também conhecida pelo jargão *stock-out*). Para essa parte da logística se faz necessário determinado investimento fixo (por isso se diz que estoque é 'dinheiro parado') evitando a falha no atendimento aos clientes.

Ballou (2007, p.204) menciona em sua obra que:

O controle de estoques é parte vital do composto logístico, pois estes podem absorver de 25 a 40% dos custos totais, representando uma porção substancial do

capital da empresa. Portanto, é importante a correta compreensão do seu papel na logística e de como devem ser gerenciados.

A correta gestão de estoques é primordial, pois é necessário que exista um nível de estoque suficiente para atender os consumidores, principalmente em regiões mais distantes e de difícil acesso, ao mesmo tempo em que deve-se atentar aos custos inerentes à tal manutenção. O controle deve ser prudente, de forma a não comprometer o lado contábil-financeiro da organização, por conta da exagerada aquisição de estoques, por exemplo, ou do mal dimensionamento da demanda, fazendo com que um estoque aparentemente correto se torne um grande problema. No melhor dos mundos as organizações seriam capazes de sincronizar perfeitamente a oferta e a demanda, de forma que o estoque fosse desnecessário, o que pouparia muitos recursos; além disso, caso isso fosse possível seria eliminada a possibilidade de perdas ou obsolescência dos produtos, fazendo com que a empresa não necessitasse, como ocorre hoje, buscar maneiras de escoar os estoques dito 'parado'.

Viana (2010, p. 108) explica que:

[...] os estoques representam componente extremamente significativo, seja sob aspectos econômico-financeiro ou operacionais críticos. Nas empresas industriais ou comerciais, os materiais concorrem, quase sempre, com mais de 50% dos custos do produto vendido, o que faz com que os recursos financeiros alocados a estoques devam ser empregados sob a forma mais racional possível.

Desta forma se deve buscar a eliminação e/ou máxima redução das perdas relacionadas aos estoques; porém, como não é possível prever perfeitamente a demanda e por na maioria das vezes não haver disponibilidade dos produtos exatamente no momento em que estes forem demandados, as empresas são obrigadas a recorrer à formação de estoque, tal custo, ao mesmo tempo, deve ser considerado como um investimento, pois se torna diferencial competitivo.

Algumas empresas, mais precisamente em ambientes fabris, aderem ao *just in time (JIT)*, modelo japonês de programação e controle de produção, na tentativa de reduzir ou mesmo eliminar este custo.

Relacionado ao JIT, Ching (2007, p. 38) define:

Visa atender a demanda instantaneamente, com qualidade e sem desperdício. Ele possibilita a produção eficaz em termos de custos, assim como o fornecimento da quantidade necessária de componentes, no momento e em locais corretos, utilizando o mínimo de recursos.

Portanto, o JIT é, em teoria, uma maneira muito relevante de redução ou mesmo eliminação de custos, perdas e investimentos em estoques, apesar disso, em virtude de suas especificidades, são poucas as organizações que tem possibilidade de trabalhar num sistema produtivo desta maneira, pois, como já dito, existe uma série de especificidades contidas neste tipo de arranjo que dificultam ou impedem a sua adoção numa quantidade maior de sistemas produtivos.

3.3 Processamento de Pedidos

O processamento de pedido é o fator inicial, o *starter*, de todo o processo logístico, pois é onde se inicia a busca para obtenção de produtos acabados e/ou matéria-prima de

qualidade aceitável, a um preço acessível, para a produção do produto ou serviço em questão. Essa tarefa envolve desde os contatos com os fornecedores confiáveis, para que ofereçam produtos com as características desejadas para a produção.

Pozo (2010, p. 10) afirma que o Processamento do Pedido:

É uma atividade logística primária. Sua importância deriva do fato de ser um elemento crítico em termos do tempo necessário para levar bens e serviços aos clientes, em relação, principalmente, à perfeita administração dos recursos logísticos disponíveis. É também a atividade primária da partida do processo de movimentação de materiais e produtos bem como a entrega desses serviços.

Como forma de reduzir custos e aumentar a eficiência, é interessante que haja, quando possível, uma parceria entre comprador e fornecedor, a partir do momento que não haja mais interesse comercial das partes (por atendimento insatisfatório, por exemplo), tal parceria pode cessar.

De acordo com Viana (2010, p. 172):

Embora saibamos comprar, em função do nosso cotidiano de nossas vidas, é imprescindível a conceituação da atividade, que significa procurar e providenciar a entrega de materiais, na qualidade especificada e no prazo necessário, a um preço justo, para o funcionamento ou a ampliação da empresa.

Algumas características contribuem para o bom desempenho nessa etapa da logística, que vai além do contato com o fornecedor para aquisição dos produtos, envolve também o controle do que e quanto comprar, das formas e condições de pagamento, dentre outros.

“O bom gerenciamento da cadeia logística retira tempos e custos supérfluos ao longo do ciclo do pedido” (NOVAES, 2001, p. 64), isso tem influência direta nos custos totais da organização e, portanto, em sua capacidade de competir. Para evitar prejuízos, é necessário realizar pesquisas de mercado detalhadas o suficiente para reconhecer o melhor possível as verdadeiras necessidades do mercado que se pretende atender, e assim, evitar a geração de custos desnecessários para a organização.

4. CUSTOS DA CADEIA DE SUPRIMENTO

Dentro do ciclo que envolve a cadeia de suprimentos, também conhecida como *Supply Chain Management* ou ainda SCM, estão envolvidos os custos que permitem a existência do fluxo de todas estas atividades, neles custos estão inseridos valores que influenciam diretamente as finanças organizacionais e que devem ser considerados pela contabilidade empresarial quando for necessário calcular os custos e preços finais dos produtos. Ballou (2007, p. 59) identifica que as ações relacionadas à cadeia de suprimentos são de suma importância dentro da administração de materiais, devido estarem estreitamente relacionadas à economia e à eficácia do processo.

Atualmente as empresas buscam diversas maneiras de minimizar os custos logísticos envolvidos na cadeia de suprimentos, tais custos são inerentes à esta cadeia e é, portanto, impossível eliminá-los por completo.

Para Pozo (2010, p. 17):

Práticas eficazes têm sido implementadas nas principais organizações do mundo todo, as quais têm visado à simplificação e obtenção de uma cadeia produtiva mais eficiente e lucrativa. A redução de custos tem sido obtida através da adição de mais valor aos produtos finais com a redução do volume de transações e informações e dos custos de transporte e estocagem e da diminuição da variabilidade da demanda de produtos e serviços finais.

Os custos que, relacionados à armazenagem, são trabalhados pelas empresas em outros pontos como cita o autor, como não existe muitas vezes como eliminá-los, então, busca-se obter ganhos em outros pontos, como reduções ao máximo de perdas, desperdícios, excesso de mercadoria, entre outros.

4.1 Controle dos Custos da Cadeia de Suprimentos

Para garantir ou tentar minimizar os custos que fazem parte da cadeia de suprimentos, deve-se controlar as perdas, desperdícios, excesso de materiais, consumos inadequados, entre outros fatores que contribuem para o controle dos custos.

Para Novaes (2001, p. 216):

[...] *custos* está diretamente ligada à produção de bens ou serviços. A empresa adquire matéria prima, componentes e outros insumos necessários à produção. Essas aquisições geram gastos diversos. O custo é um gasto que só se é reconhecido efetivamente como tal no momento de sua utilização na fabricação de um produto ou na execução de um serviço.

O controle desses custos é importante para a cadeia de suprimentos, pois se a empresa não se preocupar com eles e limitar-se a adquirir apenas aquilo que atende a suas necessidades, certamente comprometerá seu orçamento, impactando diretamente as finanças.

Viana (2010, p. 110) afirma que consumo é a “Quantidade de material requerido para o atendimento das necessidades de produção e de comercialização, relacionada à determinada unidade de tempo.”, assim o consumo se refere àquilo que será usado pela empresa para realizar o produto ou serviço que ela se propõe a ofertar, e, portanto, a análise do estoque necessário para o consumo ao longo do tempo deve ser precisa, pois os erros provenientes da compreensão errada do mercado em relação a sua demanda irão gerar custos para a organização, tais custos terão reflexo nas finanças organizacionais como um todo.

4.1.1 Custos por falta de estoque

Assim como o estudo de Mercado deve ser preciso para que não ocorra o excesso de pedidos (e portanto, de estoque), faz-se necessário também que não se permita que ocorra a falta dos produtos demandados pelo mercado, pois poderá ocasionar além da perda nas vendas, o risco da perda de credibilidade junto a seus clientes.

Pozo (2010, p. 31) explica sobre o custo em relação à falta de produto:

[...] os materiais imobilizados em estoque oneram drasticamente uma empresa e têm custo elevado e, em razão disso, as empresas buscam reduzir ao máximo seus estoques, que poderá fazer com que ela não cumpra o prazo de entrega de seu produto, o que proporcionará possivelmente uma multa por atraso ou, o que é pior

ainda, o cliente cancela o pedido. E, se mesmo com o atraso, o cliente não cancelar o pedido, a imagem da empresa estará se desgastando e isso tem um custo elevado e difícil de medir.

A empresa deve ter muito cuidado para que essas falhas não ocorram, o que em alguns casos, na tentativa de não ter perdas com excesso de mercadoria, acabam não medindo a correta demanda, o que os leva a ter uma perda que, muitas vezes é impossível de mensurar.

Pode-se verificar na obra de Ballou (2007, p. 212) sobre a questão da perda de vendas por ausência de estoque:

Custos de vendas perdidas ocorrem quando um cliente cancela seu pedido caso o produto desejado esteja em falta. Esse custo pode ser estimado como o lucro perdido na venda, agregado de qualquer perda de lucro futuro, devido ao efeito negativo que essa falta possa ter na boa vontade do cliente.

Essa visão negativa do cliente perante a empresa deve ser evitada, a fim de que não ocorra ou minimize possíveis vinculações entre clientes de que a empresa não ofereça o atendimento para suprir a necessidade dos mesmos.

4.2 Custos Logísticos

Os custos supracitados são, certamente, custos logísticos, embora sua incidência seja de mais difícil mensuração. Ao contrário, os custos logísticos diretos, por assim dizer, são aqueles que ocorrerão por conta das ações logísticas ocorridas nas organizações

Existem diversos tipos de custos que são definidos como custos logísticos, mas em geral estes estão relacionados a alguns fatores chaves, tais quais: armazenagem, manuseio, estocagem, entre outros. Fatores estes que são necessários no andamento cotidiano dos processos de qualquer empresa, é comum entre os autores que tratem de logística apresentar o tema 'custos logísticos', como faz Ching (2007, p. 195-196) quando diz:

Os seguintes tipos de custos são comuns às cadeias de suprimentos: custo de armazenagem, custo com manuseio e movimentação de materiais, custos com estoques, custo com transporte e custo de oportunidade. O interesse não é somente de compreender cada custo de forma isolada e existente dentro de cada empresa na cadeia, mas, o mais importante, numa perspectiva da cadeia logística total, a visão dos custos totais logísticos e sua otimização.

Todos os custos necessariamente existentes nas cadeias de suprimentos têm sua relevância, e, portanto, devem ser organizados de maneira cautelosa para que a administração dessa cadeia consiga de fato agregar valor aos produtos e serviços por ela atendidos. Podemos verificar nas tabelas abaixo o pensamento de alguns autores quantos aos custos citados acima. No que diz respeito à armazenagem, como pode ser visto na Tabela 1, nota-se que os autores concentram seus comentários no espaço físico utilizado para o acondicionamento das mercadorias, muitas vezes se faz necessário, para aquelas empresas que não possuem espaço próprio para a guarda de sua matéria-prima e/ou produtos acabados, o pagamento de aluguéis de espaços convenientes para a armazenagem. É importante que os responsáveis por essa área da empresa sejam capazes de perceber os efeitos possíveis dos custos de aquisição e/ou aluguel de áreas de armazenagem em função do impacto destes custos sobre a empresa como um todo.

Tabela 1 - CUSTOS COM ARMAZENAGEM

Autor	Definição
Ching (2007, p. 196)	“Custos de armazenagem são os aplicados nas estruturas e condições necessárias para a empresa armazenar seus produtos adequadamente.”
Pozo (2010, p. 70)	“[...] os custos da armazenagem devem ser tratados em conjunto com as variáveis que afetam os custos de produção/distribuição, para obtermos o menor custo total logístico.”
Viana (2010, p. 308)	“O objetivo primordial do armazenamento é utilizar o espaço nas três dimensões, da maneira mais eficiente possível.”
Ballou (2007, p. 152)	“Armazenagem e manuseio de mercadorias são componentes essenciais do conjunto de atividades logísticas. Os seus custos podem absorver de 12 a 40% das despesas logística da firma.”

Fonte: Elaborado pelos autores com base na literatura pesquisada

Os custos com a armazenagem são obrigatórios para qualquer organização que trabalhe com produtos físicos, (isso é verdade ainda que a organização produza serviços, pois estes também são, muitas vezes dependentes de produtos), tais espaços devem ser mantidos em constante conservação, pois são ambientes que guardam os materiais da empresa, ou seja, é onde boa parte do capital está investido. Como já citado, algumas organizações preferem alugar locais de armazenagem na tentativa de reduzir custos ou mesmo eliminá-los, por exemplo, como ocorre com custos de depreciação. Os autores citados enfatizam alguns pontos, dentre eles: os custos devem estar de acordo com a necessidade da empresa e de seus produtos, isto é, não se deve gastar além do necessário para manter o funcionamento regular da logística sem prejuízos; deve-se pensar na armazenagem de maneira global, ou seja, em seu impacto nos custos logísticos totais e no impacto sobre os custos da organização como um todo e não somente nos custos de armazenagem em separado; é necessário, quando possível, utilizar a cubagem, ou seja, as três dimensões, como forma de reduzir a quantidade de espaço necessária para a armazenagem e, por consequência, os custos com esta; e deve-se saber que os custos de armazenagem podem ser responsáveis por parte muito relevante dos custos logísticos totais, o que deve ser considerado na análise dos custos como um todo e seu impacto na organização. Para o manuseio e acondicionamento, vide Tabela 2, também existem os investimentos a serem feitos principalmente com os equipamentos para a realização das atividades envolvidas. Dependendo do tipo de equipamento a ser adquirido, estes custos podem ser bastante elevados.

Tabela 2 - CUSTOS COM MANUSEIO E MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS

Autor	Definição
Ching (2007, p. 198)	“Estão inclusos nestes custos todos os movimentos associados à busca dos materiais nos almoxarifados, ao abastecimento das linhas de produção e à movimentação dos produtos de uma área para outra e para a armazenagem.”
Pozo (2010, p. 70)	“A capacidade de carga de cada modal será tanto mais econômico quanto melhor forem as condições necessárias para integrar as atividades de movimentação [...]”
Ballou (2007, p. 171)	“Apesar de manuseio e acondicionamento significarem apenas itens de custos para a maior parte das firmas, podem ser despesas que, no final das contas, contribuem para diminuir o custo total da movimentação das mercadorias.”
Martins e Alt (2009, p. 396)	“O tempo e os custos despendidos no transporte não agregam valor ao produto e devem, portanto, ser minimizados até atingir o indispensável para garantir o trânsito entre o almoxarifado de entrada e o despacho.”

Fonte: Elaborado pelos autores com base na literatura pesquisada

Os autores concordam que, sendo estas atividades: manuseio e movimentação de materiais, itens que ocasionam apenas custos para a maioria das empresas, se, por sua vez, forem realizadas eficientemente, ao final poderão colaborar com a organização, reduzindo os custos totais da movimentação das mercadorias, em especial por meio da eliminação de problemas, evidenciados em especial na ocorrência de avarias e desaparecimento de produtos.

A estocagem, como pode ser visto na Tabela 3, na maioria das empresas torna-se um item obrigatório, principalmente para aquelas que têm fornecedores fisicamente distantes, mas quanto maior a quantidade e tempo de permanência dos produtos na empresa, maiores seriam os custos de estoque.

Tabela 3 - CUSTOS COM ESTOQUE

Autor	Definição
Ching (2007, p. 200)	"[...] esses recursos são custosos, representam riscos (deterioração e obsolescência), ocupam espaços consideráveis, porém, proporcionam segurança em ambientes complexos e incertos e agilizam o atendimento ao cliente."
Pozo (2010, p. 31)	"Temos, portanto que dimensionar adequadamente as necessidades de estoque em relação à demanda, às oscilações de mercado, às negociações com os fornecedores e à satisfação do cliente, otimizando-se os recursos disponíveis e minimizando os estoques e custos."
Ballou (2007, p. 171)	"A armazenagem de mercadorias prevendo seu uso futuro exige investimento por parte da organização. O ideal seria a perfeita sincronização entre oferta e demanda, de maneira a tornar a manutenção de estoques desnecessária."
Chiavenato (2005, p. 92)	"Todo material estocado gera custos, aos quais denominaremos custos de estoques ou custos de estocagem."

Fonte: Elaborado pelos autores com base na literatura pesquisada

Quando as empresas buscam a melhor forma de gerenciar seus estoques minimizando a quantidade estocada, elas poderão utilizar o capital que não será investido na manutenção dos estoques em outras áreas, expandindo seu leque de produtos, ou agindo de outras maneiras para se tornarem mais competitivas, a redução dos estoques implica na necessidade de uma maior eficiência operacional do sistema logístico como um todo, visto que o *buffer* irá diminuir e o risco de *stockout* por consequência, aumentar. Algumas organizações, como forma de forçar a melhoria das operações de logística interna, optam por reduzir seus estoques, buscando diminuição de custos com estes ao mesmo tempo em que forcem o aumento da eficiência operacional e redução dos custos logísticos totais e, conseqüentemente, dos custos como um todo.

O sistema de distribuição e transporte, vide Tabela 4, é mais uma das atividades de grande importância para a conclusão do processo logístico e que tem sérios impactos sobre os custos logísticos como um todo. Esta é a parte responsável por realizar a mudança de lugar físico dos produtos, levando-os até seu destino final, seja este destino o comércio varejista ou atacadista, a fábrica para transformação, ou o consumidor final. Nessa parte da logística igualmente se faz necessária a realização de investimentos para aumentar a eficiência do transporte dos produtos, e conseqüentemente os custos são relevantes para os custos totais, sejam eles com transportes terceirizados ou próprios.

A importância de se decidir sobre um sistema de transportes terceirizado ou próprio é muito grande para os custos. Caberá ao analista de custos logísticos decidir, junto à alta

administração e ao pessoal da contabilidade, quais as melhores saídas para esse tema, visto que os impactos são diretos na organização financeira e contábil da organização. Frotas internas implicam em maiores custos com insumos e com pessoal para trabalhar, terceirização implica em menor controle sobre os ativos e dependência de fornecedores que, às vezes, pode não ser interessante para a empresa. Como dito, cabe aos analistas, juntamente com a alta administração da empresa, decidir pela solução mais rentável, como forma de reduzir os custos e aumentar eficiência operacional da empresa no curto, médio e longo prazos.

Tabela 4 - CUSTOS COM TRANSPORTES

Autor	Definição
Ching(2007, p. 202)	"São considerados todos os gastos relacionados à movimentação de materiais fora da empresa; existem nas cadeias de suprimentos, mas também podem ocorrer em transferências entre plantas."
Pozo (2010, p. 179)	"Os custos de transporte dos materiais adquiridos tendem a compor o custo do produto vendido, como se fosse custo de material. Os custos de transporte de distribuição, geralmente, aparecem como despesas de vendas e, por fim, outros custos aparecem como despesas administrativas."
Ballou (2007, p. 137)	"A administração de tráfego ou de transporte é o braço operacional da função de movimentação realizada pela atividade logística. Sua principal responsabilidade é garantir, todo dia, que as operações de transporte sejam executadas eficaz e eficientemente."
Viana (2010, p. 367)	"O transporte, como se pode concluir, faz parte da engrenagem do abastecimento e representa o fim da linha, ou seja, é o setor em que o tempo torna-se mais curto entre a colocação de uma encomenda, sua produção e seu uso, motivo pelo qual deve ser efetuado no menor prazo possível e ao menos custo."

Fonte: Elaborado pelos autores com base na literatura pesquisada

A preocupação das organizações em obter uma boa distribuição de seus produtos, como os autores apresentam, deve ser calcada na preocupação com os transportes, portanto, o gerenciamento correto desta área da logística é fundamental para o sucesso da concretização do ciclo logístico, tanto é verdade a importância dos transportes na logística, que ainda hoje é bastante comum para leigos a confusão dos dois conceitos: transportes e logística, e acreditar que logística trata apenas dos transportes inerentes à qualquer tipo de produção.

A última das partes nas quais os autores dividem os custos logísticos diz respeito aos custos com processamento de pedidos. Muitas empresas acabam não colocando como parte da logística o setor de compras, por não lidar diretamente com processos que incluam movimentação e/ou transporte de materiais, porém, de acordo com os teóricos consultados, essa área é parte da logística e, portanto, seus custos devem ser estudados. O processamento de pedidos entra no início do processo logístico, e deve, portanto, ser rigorosamente estudado, pois nele estão inseridas a responsabilidade de manter o estoque em níveis necessários para atender às necessidades e tendências do mercado tanto em termos quantitativos quanto em termos qualitativos.

Tabela 5 - CUSTOS COM PROCESSAMENTO DOS PEDIDOS

Autor	Definição
Novaes (2001, p. 65)	“O moderno gerenciamento da cadeia de suprimento se preocupa não só com a agilização do processo, como também com a redução dos custos globais.”
Pozo (2010, p. 137)	“O procedimento normal da atividade de compras envolve, além de atender às especificações de qualidade exigidas pelo mercado, à adequação da quantidade desejada, prazos de entrega e condições de pagamento que permitam à empresa maximizar seus recursos e reduzir seus custos.”
Ballou (2007, p. 260)	“O ditado “tempo é dinheiro” está no coração das atividades de entrada e processamento de pedidos no composto logístico. A velocidade com que informações precisas de vendas são comunicadas pelo sistema logístico frequentemente determina a eficiência das suas operações do mesmo, sendo fator chave no nível de serviço finalmente oferecido ao cliente.”.
Castiglioni (2009, p. 85)	“Dos quatro elementos que integram o sistema de custos logístico, os apurados com o processamento de pedidos têm menor peso, porém a sua inclusão se torna necessária porque, em muitos casos, traduz um feedback para a determinação do serviço prestado ao cliente.”

Fonte: Elaborado pelos autores com base na literatura pesquisada

A última das partes nas quais os autores dividem os custos logísticos diz respeito aos custos com processamento de pedidos. Muitas empresas acabam não colocando como parte da logística o setor de compras, por não lidar diretamente com processos que incluam movimentação e/ou transporte de materiais, porém, de acordo com os teóricos consultados, essa área é parte da logística e, portanto, seus custos devem ser estudados. O processamento de pedidos entra no início do processo logístico, e deve, portanto, ser rigorosamente estudado, pois nele estão inseridas a responsabilidade de manter o estoque em níveis necessários para atender às necessidades e tendências do mercado tanto em termos quantitativos quanto em termos qualitativos.

Portanto é possível observar que os autores são muito enfáticos ao citar o quesito ‘tempo’ sendo este necessário para que a organização não corra o risco de perder vendas por falta de estoques, o que tem por consequência o distanciamento dos clientes não atendidos, pois, à medida que esses clientes não são atendidos, e que suas necessidades não são supridas, a tendência é que busquem outros fornecedores, a atenção a isso é parte fundamental da logística que é impactada diretamente pelo processamento de pedidos e, por conta de sua importância, deve ser tratada como tal.

A análise das afirmações dos autores traz à tona a sinergia entre os pensamentos deles, o que demonstra uma solidificação do embasamento teórico acerca dos custos logísticos e de sua relevância no cenário organizacional. Como era de se esperar, porém, os autores priorizam mais ou menos um ou outro ponto. Por exemplo, na armazenagem, existem autores que focalizam na estrutura que a organização deve ter, enquanto outros dão maior ênfase à utilização adequada do local de armazenagem, tais análises ligeiramente divergentes são úteis para aprofundar o conhecimento mais geral e chamar a atenção para pontos mais específicos, já que, como dito anteriormente, o conhecimento mais geral está bastante solidificado na literatura.

Na apresentação dessas tabelas houve a oportunidade de cruzar e comparar as ideias de diversos autores, respeitados estudiosos da Logística, acerca dos diversos temas que influenciam os custos logísticos e, portanto, os custos organizacionais como um todo, o que permitiu compreender melhor e mais profundamente a importância de cada um dos tipos de custo envolvido na cadeia de suprimento do processo logístico, além disso foi

possível compreender também a necessidade de tratar cada parte da logística com a seriedade para que a organização não sofra consequências financeiras negativas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Logística é uma das áreas mais importantes dentro de uma empresa, hoje está sendo vista com uma importância ainda maior por conta dos valores que envolvem seus processos e por ter se percebido nela um grande potencial de redução de custos, seu controle ajuda globalmente, auxiliando na melhoria dos resultados organizacionais e impactando diretamente na contabilidade das empresas, em específico na contabilidade de custos.

Um organização logística inadequada poderá levar a empresa a ter lucros menores ou até mesmo prejuízos, pois são várias as atividades envolvidas dentro do processo logístico, como: transporte, estocagem, processamento de pedidos, entre outras ações que são intrínsecas à logística e tais atividades, que, como se pôde perceber, tem custos potencialmente altos que podem prejudicar o resultado como um todo.

Para que fosse possível realizar tais pesquisas sobre os custos envolvidos no processo logístico foi necessário levantamento das fontes bibliográficas mais usadas na academia atualmente. O objetivo de fazer isto era entender e conhecer as ideias dos autores sobre as atividades logísticas que mais impactam os custos e que, portanto, devem ser consideradas e trabalhadas com cautela pelas empresas que delas dependem. Os responsáveis pelos processos logísticos devem buscar eliminar ou ao menos reduzir ao máximo os custos inerentes a tais atividades assim impedindo que tais custos prejudiquem os resultados financeiros globais da empresa.

Pôde-se perceber o quanto é importante conhecer os custos envolvidos na cadeia de suprimentos, pois é por meio deste rastreamento e do controle dos custos que muitas empresas conseguirão levantar seus verdadeiros custos, precificar corretamente e, por consequência, seguir operando no mercado. Dependendo do nível de acompanhamento e de atenção da organização à logística, pode haver crescimento na lucratividade e consequente melhora financeira e destaque mercadológico, ou, no mínimo, a empresa poderá se manter competitiva.

Tempos atrás a logística era considerada somente uma área de apoio organizacional, muitos acreditavam que o único envolvimento estava no transporte e movimentação das mercadorias, atualmente, nota-se a grande diferença existente quando se trata do assunto, há uma compreensão da importância estratégica da área que considera tal importância para o todo, pois quanto mais se trabalha corretamente essa parte da empresa, maiores os benefícios potenciais para a organização.

REFERÊNCIAS

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial: transportes, administração de materiais, distribuição física**. 1. Ed. 18 reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTIGLIONI, José Antônio de Mattos. **Logística Operacional: guia prático**. 2. ed. São Paulo: Érica, 2009.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de Materiais: uma abordagem introdutória**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CHING, Hong Yuh. **Gestão de Estoques na Cadeia de Logística Integrada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS; Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais**. São Paulo: Saraiva, 2009.

NOVAES, Antônio Galvão. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Produção: estratégia operação e avaliação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

POZO, Hamilton. **Administração de Recursos Materiais e Patrimoniais: uma abordagem logística**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIANA, João José. **Administração de Materiais: um enfoque prático**. 1. ed. 13reimp. São Paulo: Atlas, 2010.

ARTIGO 2

ESTUDO DE REVISÃO SISTEMÁTICA: contraponto aos entendimentos dos retornos crescentes de escala

José Luiz Nunes Fernandes

Mestre em Controladoria e Contabilidade - Universidade de São Paulo

jl Luiz@ufpa.br

RESUMO

O raciocínio subjacente ao retorno crescente de escala é de que ao aumentar a escala de produção, a quantidade do bem ou serviço aumenta e, como consequência, o custo por unidade produzida diminui. Diante disto, o objetivo do trabalho é pesquisar o efeito econômico dos retornos crescentes de escala e se esse efeito reduz o custo unitário com o aumento de escala da produção. É usada a pesquisa do tipo denominado de revisão sistemática com viés bibliográfico. A conclusão permite inferir que o efeito econômico dos retornos crescentes de escala não é verdade absoluta quando a informação desejada é direcionada ao usuário interno da informação sobre custos.

Palavras-chave: Retorno Crescente de Escala. Custeio por Absorção. Custeio Variável.

1 INTRODUÇÃO

A academia tem a responsabilidade de discutir e avançar temas compromissados com os avanços econômicos e sociais nesse sentido, e na área das ciências sociais, a busca do custo correto do produto ou serviço, tendo como base de apuração o custeio por absorção e a consequente apuração de custos compromissados com a competitividade das empresas, parecia ter sido esgotada, pois se imaginava o entendimento de que a informação para gestão, como base no custeio por absorção, no mínimo era reconhecida como parcial ou incompleta.

Por outro lado, observa-se que no ambiente acadêmico ainda se propala a eficácia da apuração dos custos para informação gerencial, com base no custeio por absorção. Desse modo, o que se pensa que se tinha superado, ainda não o foi, portanto ainda existe entendimento da eficácia da apuração dos custos para gestão com base no custeio por absorção.

Entende-se, todavia, que o usuário da informação sobre custos tem os mais diversos interesses. Nesse sentido, destacam-se duas grandes vertentes de usuários: os que usam para decisões internas as organizações, como por exemplo, o gerente de produção e os que usam para decisões externas como um potencial investidor.

O autor desta pesquisa, como militante também do mundo acadêmico, já ouviu de colegas docentes dizer que custo não se reduz, e esse entendimento induz que é alicerçado no raciocínio de que a composição do custo do produto ou serviço por meio somente dos custos variáveis não possibilita redução. Assim, unitariamente esse custo não se modifica, pois para produzir uma unidade se faz imprescindível o consumo da mesma quantidade de recursos, por exemplo, de materiais.

Os economistas entendem, o que denominam de “retorno crescente de escala”, que ao aumentar a escala de produção a quantidade do bem ou serviço aumenta em proporção maior e, como consequência ou efeito, o custo por unidade produzida (custo médio) se reduz com o aumento da escala de produção e denominam esse efeito de economia de escala (FIANI, 2011).

O tema da pesquisa também perpassa pelo campo do conhecimento denominado de Economia das Organizações, nesse sentido Barney e Hesterly (2014) explicam que a Economia das Organizações possui duas coisas em comum com a maneira de pensar das Análises Organizacionais: (i) contínuo interesse nas organizações ou firmas; (ii) foco entre competição e organizações.

O tema torna-se instigante, pois a teoria da produção e a teoria dos custos de produção constituem a teoria da oferta, e seus princípios são importantes para a análise dos preços, do emprego dos fatores e de sua alocação. Portanto, serve de base para a análise das relações entre produção e custo de produção (VASCONCELLOS; GARCIA, 2009).

Instiga a pesquisa o entendimento expresso por Fiani (2011), quando diz que as empresas, operando com retorno crescente de escala, aumentam os lucros se expandirem a produção para níveis mais elevados do que o normal, pois, com isso, os custos unitários reduziriam.

O desafio da pesquisa é também instigado pelo entendimento de Winter (1993) que, ao se perguntar sobre o que a economia tem a dizer sobre o papel das empresas em uma economia de mercado, conclui que a resposta seria o silêncio, seguido de uma “babel de respostas significativamente conflitivas”.

Pesquisa efetuada por Negri (2003) identificou que o Brasil, por ser um país em desenvolvimento e ter abundância de recursos naturais e capital humano, poderia tornar-se competitivo na exportação de bens que demandasse maior dotação relativa desses fatores. O trabalho encontrou evidências de que o tamanho do mercado brasileiro permite que as firmas instaladas no território nacional atinjam escalas de produção competitivas. Dessa forma, as firmas brasileiras também são competitivas na produção de bens em que rendimentos crescentes de escala são um dos fatores determinantes da competitividade das firmas no mercado internacional.

Por outro lado, e instigando raciocínio contraditório em relação ao desenvolvimento dos países, Gerschenkron (1962) identificou que quanto maior o atraso de um país, maior a ênfase de seu segmento industrial de grandes empreendimentos em relação à forma de se usufruir os retornos crescentes de escala.

A relevância de pesquisar o tema também é destacada quando Araújo e Pinho (2004) afirmam que uma característica importante da produção industrial capitalista está relacionada com a exploração das economias de escala de forma generalizada pelas firmas, com a finalidade de desfrutar de resultados econômicos melhores.

Diante disso, estuda-se os efeitos do retorno crescente de escala e, de forma especial, o que se convencionou chamar de economia de escala, a qual expressa que quanto maior o volume de produção, menor será o custo unitário. Nesse contexto surge o problema de pesquisa: **É sustentável teoricamente o efeito econômico de que o custo unitário é reduzido com o aumento da quantidade produzida?**

O contexto antes exposto induz ao objetivo proposto para essa pesquisa, assim, o objetivo desta é pesquisar o efeito econômico dos retornos crescentes de escala e se esse reduz o custo unitário com o aumento de escala da produção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Os termos custos e custeios não são sinônimos. Custo pode ser entendido como o valor monetário originado da mensuração do consumo de recursos aplicado na produção de um bem ou de um serviço. Ludícibus (2013, p.114) resume que “custo do produto é o valor atribuído aos insumos contidos na produção terminada, porém mantida em estoque”. Por outro lado, custeio é a maneira ou como o objeto de custo recebe os custos, assim tem-se o custeio por absorção, custeio direto ou variável, custeio baseado em atividades, etc. Por oportuno, objeto de custo é explicado por Atkinson et al. (2015) quando dizem que é algo para o qual um custo é calculado como atividades, produtos, linha de produtos, departamentos ou até organizações inteiras.

Jiambalvo (2009) explica que os métodos de custeio ao serem utilizados possibilitam muitas informações geradas para determinar o valor dos produtos, reduzir custos, melhorar processos, eliminar desperdícios, decidir entre produzir ou terceirizar, eliminar, criar, aumentar ou diminuir a linha de produção, dentre outros inúmeros benefícios.

Nesse sentido, Frezatti et al. (2009) explicam que as informações de custos possibilitam aos gestores a tomada de decisão com maior eficácia, assim, para tal cada sistema de custeio deve ser aplicado com base nas características particulares de cada empresa e em conformidade com o nível de informação demandado por ela.

Portanto, existe intrínseca relação entre custo apurado e o método de custeio, nesse sentido Cardoso et al. (2007, p. 86) explicam que “dependendo do objeto de custeio, os custos são classificados como fixos ou variáveis e diretos e indiretos”, e essas classificações afetam as mensurações dos custos de forma diferenciada e em acordo com o método de custeio adotado. Quando os custos aumentam na proporção em que existe aumento no nível de atividade, esses são denominados de custos variáveis, por outro lado os custos fixos não variam no curto prazo em uma atividade específica (ATKINSON et al., 2015).

Em complemento, Da Silva et al. (2016) afirmam que os métodos de custeio são instrumentos essenciais para geração de informações relevantes para o auxílio no processo decisório das organizações. No entendimento de Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), os métodos de custeio são formados pela mão de obra direta e os materiais diretos que, até os anos 1970, eram os fatores de produção predominantes. Porém, a partir dessa década, ocorreram modificações no ambiente no qual as organizações estão inseridas, as quais passaram a investir intensamente em tecnologias, engenharia, *marketing*, desenvolvimento de produtos, serviços aos clientes e treinamentos, provocando assim um aumento significativo nos custos indiretos.

O custeio por absorção é explicado por Fess, Reeve e Warrem (2001) quando afirmam que nesse método de custeio todos os custos de produção são absorvidos pelos produtos acabados e aí permanecem como ativos até serem vendidos e que este método é necessário para apurar os custos quando a informação de custos é direcionada para atender os anseios informacionais dos usuários externos.

O custeio por absorção é considerado tradicional por diferenciar custo de despesa; dessa forma, segundo esse método, os custos incorrem, como regra, em nível de chão de fábrica ou na área fabril e despesa fora da área da fábrica, portanto esta incorre, por exemplo, na área administrativa ou de vendas, porém outras características também se destacam quando Crepaldi (2012) afirma que o custeio por absorção é originado da aplicação dos Princípios Contábeis e é adotado pela legislação comercial e fiscal, já Martins

(2010) diz que o custeio por absorção é a apropriação de todos os custos de produção de forma direta ou indireta aos produtos adquiridos e elaborados ou aos serviços prestados.

Com entendimento complementar aos autores antes citados, Nakagawa (1994) explica que o custeio por absorção assume o pressuposto que são os produtos que consomem recursos necessários para fabricá-los ou comercializá-los. Assim, todos os custos (diretos e indiretos) devem ser por eles absorvidos. No que diz respeito aos custos diretos é atribuído de forma objetiva ao objeto de custo, comumente os custos diretos comuns são os materiais diretos e a mão de obra, já os custos indiretos dependem de apropriação. A apropriação dos custos indiretos, por estes não poderem ser alocados de forma direta ou objetiva ao objeto de custos, é feita por meio do cálculo matemático denominado de rateio, assim cabe à administração propor medidas apropriadas para cada procedimento de rateio.

Evidencia-se que o direcionamento dos custos indiretos ao objeto que se pretende atribuir custos, por meio de rateio, faz com que os produtos ou serviços recebam custos de maneira proporcionalmente igualitária, porém a realidade do consumo de recursos no processo produtivo não é igual ao apurado pelo rateio, ademais, a cada nova base de rateio escolhida, novos valores de custos são apurados! Conforme exemplifica-se:

I - Indústria de bicicletas produz dois modelos, quais sejam “A” e “B”, os custos diretos representados pela matéria-prima e pela mão de obra não causam problemas e são absorvidos pelos respectivos produtos, conforme o Quadro 1 em seguida explicita:

Quadro 1. Apropriação dos custos diretos

PRODUTOS	MATERIAIS	MÃO DE OBRA	TOTAL
A	5 kg x \$ 30,00 = R\$150,00	1 h x \$ 40,00=R\$40,00	\$ 190,00
B	3 kg x \$ 30,00 = R\$ 90,00	0,5 x \$ 40,00 = R\$ 20,00	\$ 110,00

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

II – O problema surge quando é direcionado ao objeto de custos, produto A e B os custos indiretos, cuja base de rateio escolhida pode ser qualquer uma, desde que se mantenha com certa constância para que favoreça a comparabilidade dos resultados;

III – É possível simular que os custos indiretos mensais da fábrica de bicicletas sejam de \$ 60.000,00, e a administração, juntamente com o profissional de custos, decida que a base de rateio a ser utilizada seja o consumo de matéria prima (5kg para A e 3 kg para B), desse modo os cálculos serão os seguintes:

$\$ 60.000,00 : 8 = 7.500$ esse denominado de coeficiente de rateio.

$5\text{kg A} \times 7.500 = \$ 37.500,00 : 500 \text{ u} = 75,00$

$3 \text{ kg B} \times 7.500 = \$ 22.500,00 : 500 \text{ u} = 45,00$

Total..... = \$ 60.000,00

IV – Ao ser considerado que no período foram produzidas 500 bicicletas de cada modelo, os custos serão os seguintes:

Quadro 2. Apuração dos custos

PRODUTOS	MATERIAIS	MÃO DE OBRA	CIF OU GGF	CUSTO TOTAL
A	150,00	40,00	75,00	265,00
B	90,00	20,00	45,00	155,00

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

V – Ao considerar nova base de rateio, como a quantidade de horas de mão de obra – 1h para o produto A e 0,5 h para o produto B, outros valores de custos serão apurados:

$R\$ 60.000,00 : 1,5 = 40.000$
 $1 h A = 1h \times 40.000 = \$ 40.000,00 : 500 u = 80,00$
 $0,5 h B = 0,5h \times 40.000 = \underline{\$ 20.000,00} : 500 u = 40,00$
 Total $\$ 60.000,00$
 Assim, os custos são os seguintes:

Quadro 3. Apuração dos custos

PRODUTOS	MATERIAIS	MÃO DE OBRA	CIF OU GGF	CUSTO TOTAL
A	150,00	40,00	80,00	270,00
B	90,00	20,00	40,00	150,00

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

VI - É possível observar que, quando os cálculos consideraram como base de rateio o consumo de matéria-prima, os custos dos produtos A e B foram respectivamente \$ 265,00 e \$ 155,00 e, ao considerar-se como base de rateio a quantidade de horas de mão de obra, os custos dos produtos A e B passaram a ser respectivamente \$ 270,00 e \$ 150,00.

Diante disso, depreende-se que a cada base de rateio utilizada apura-se custo diferente, fato que induz à ausência de lógica da informação de custos gerada pelo método de custeio por absorção. Ressalta-se ainda que esse método de custeio, quando aplicado, o resultado da empresa é função do maior ou menor volume de produção, portanto, para obtenção do resultado não é tão relevante o volume de vendas, fato que contradiz, em grande parte, a realidade do mundo dos negócios.

A organização, ao adotar o custeio por absorção na apuração dos custos e consequente resultado, deve atinar para a gestão dos custos indiretos, os quais serão alvo do processo de rateio, pois um contrato de locação do setor fabril mal contratado ou mal renovado, ou ainda um raciocínio irreal da depreciação das máquinas e equipamentos, penalizará o objeto de custos que receberá esses custos de forma aviltada, fato que prejudicará a competitividade da organização.

Entende-se que os custeios tradicionais como o por absorção eram adequados enquanto as organizações trabalhavam com pequenas variedades de produtos e processos simples. Porém, no final do século XX os custos indiretos passaram a ser representativos dentro das organizações trazendo a necessidade de considerá-los também na tomada de decisão (TSIFORA; CHATZOGLOU, 2016).

Rosa Filho et al.(2016) identificam as seguintes críticas ao custeio por absorção: (i) Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio, com grande grau de arbitrariedade; (ii) O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção e o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto; e, (iii) Os custos fixos existem, independente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites), portanto, não devem ser alocados aos bens e serviços; (iv) O resultado da empresa é função do maior ou menor volume de produção e não o de venda.

Como alternativa às fragilidades informacionais propiciadas pelo custeio por absorção, e quando se deseja informações lógicas para gestão, tem-se o Custeio Direto ou Variável.

O comum é que o custeio direto ou variável seja denominado simplesmente de custeio variável, deixando de lado a palavra “direto”, pois a principal característica desse método de custeio é de que o objeto que se deseja custear recebe somente os custos variáveis – custo do produto – portanto, os custos fixos são tratados como despesas – custo do período.

No método de custeio variável são considerados somente custos e despesas variáveis, sendo os custos e despesas fixos contabilizados diretamente ao resultado do período (VARTANIAN, 2000). No custeio variável destaca-se a margem de contribuição, a qual tem papel importante em diversas decisões gerenciais. Nesse sentido, Olesiak et al. (2016) entendem que, ao descontar das receitas de vendas os custos e despesas variáveis, tem-se como resultado a margem de contribuição que, em unidades de produção, é o valor que cada unidade traz de sobra entre a sua receita e os custos ocorridos em sua produção.

Dentre as informações e análises que o custeio variável propicia, está a originada da relação entre custo, volume de produção e venda e o lucro originado dessa relação, o que permite avaliar resultados quanto a metas estabelecidas (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Nesta análise são avaliados também padrões de evolução dos custos, possibilitando prever custos que podem ser aplicados para análise do desempenho e tomada de decisão (BUSAN; DINA, 2009).

A utilidade dessa análise está condicionada à ocorrência dos seguintes pressupostos: (i) as alterações nos custos e receitas ocorrem somente devido à variação no volume de produção; (ii) os custos possam ser separados em fixos e variáveis; (iii) os crescimentos nas receitas e custos aumentem na proporção do volume de produção; (iv) são conhecidos e constantes os preços de venda, custo variável unitário e os custos fixos; (v) a análise se refere a um único produto; (vi) as receitas e despesas podem ser comparadas sem considerar o valor do dinheiro no tempo (BUSAN; DINA, 2009).

Em contraponto ao entendimento anterior, Yuan (2009) explica que o cálculo tradicional ignora o risco e incerteza das operações, propondo um modelo que traz resultados com diferentes cenários, auxiliando os gestores na tomada de decisão.

A margem de contribuição resulta da diferença entre a receita de vendas e os custos e despesas variáveis e, para Collatto e Reginato (2005), a margem de contribuição representa o quanto cada produto contribui para cobrir os custos e despesas fixas, portanto esta pode ser assim representada:

1. Receita de Vendas	\$ 100.000,00
2. (-) Custos Variáveis	\$40.000,00
3. (-) Despesas Variáveis	<u>\$20.000,00</u>
4. (=) Margem de Contribuição	\$40.000,00

É possível identificar as seguintes vantagens da adoção do custeio variável na mensuração monetária do objeto de custos: (i) Os custos fixos existem independentemente da produção ou não de determinado bem ou serviço ou do aumento ou redução (dentro de determinada capacidade instalada) da quantidade produzida, são considerados custos do período e, portanto, não são alocados aos bens ou serviços; (ii) Não ocorre a prática do rateio; (iii) Identifica os bens ou serviços mais rentáveis; (iv) Identifica a quantidade de bens ou serviços que a organização necessita produzir e comercializar para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar lucro; e, (v) Os dados necessários para a análise das relações custo/volume/lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil; (vi) O

resultado da empresa é função do volume de vendas, assim, como regra, quanto maiores as vendas, maior o resultado e, quanto menores, menor o resultado (MEGLIORINI, 2012; BARBOSA et al., 2011; LEONE, 1997).

Identificam-se também as seguintes desvantagens: (i) Não é aceito pela auditoria externa das sociedades anônimas de capital aberto e nem pela legislação fiscal, pois o motivo disso é que o custeio variável fere os princípios fundamentais de contabilidade - em especial o da competência - confrontação de receitas, despesas e custos quando correlacionados; (ii) não apropriação ao objeto de custos, os custos originados do crescimento dos custos fixos na estrutura de custos das organizações, motivados pelos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva; e, (iii) Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão fácil como parece, posto que existem custos semivariáveis e semifixos. Esse método é útil para intervir no processo de planejamento e tomada de decisão (MEGLIORINI, 2012; BARBOSA et al., 2011; LEONE, 1997). Diante disso evolui-se para a teoria sobre retornos crescentes de escala.

2.3 RETORNOS CRESCENTES DE ESCALA

O tema voltado ao retorno crescente de escala não é recente, pois identifica Petty (1690), em obra de sua autoria denominada de *Political Arithmetick*, o qual explica ganhos de produtividade advindos da especialização na indústria têxtil e naval Norte Americana.

Adam Smith (1776) na obra clássica “A Riqueza das Nações” explicara que quando uma unidade produtiva se expande resulta em crescimento em maior proporção na produção pelo efeito do aumento na divisão do trabalho entre os trabalhadores sobre a produtividade.

Identifica-se também o entendimento de que a atividade de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) de novos produtos apresenta retornos crescentes de escala e, com o aumento do volume dessa atividade, reduzidos serão os custos do investimento inicial (NELSON; WINTER, 2005). Com o mesmo entendimento, Rodrigues et al. (2016, p.103) explicam que “a economia de escala é percebida quando há aumento no volume da produção de um bem ou serviço, refletindo na redução dos custos em determinado período. Essa redução resulta da utilização de métodos produtivos mais automatizados ou mais avançados”.

Fiani (2011) ratifica a não contemporaneidade do tema voltado ao retorno crescente de escala e quão o assunto é problemático por estar subjacente ao mercado competitivo, e, desse modo, reconhece que o retorno crescente sempre foi tema desafiador quando a empresa atua em mercado caracterizado por competitividade. Hicks (1939), também, reconheceu o desafio ao expressar que a solução aparente seria abrir-se mão da hipótese de concorrência perfeita.

Depreende-se que os interesses pelas empresas e a competição alicerçam os estudos econômicos e contábeis voltados às organizações, portanto, uma das formas das empresas tornarem-se competitivas em ambientes econômicos competitivos é por meio de custos e preços menores. Porter (2005) ensina que a liderança com base em custos menores permite oferecer produtos e serviços com preços também menores.

Nesse cenário de competição, com base em custos e preços menores, surge o termo denominado pelos economistas como Retorno Crescente de Escala. Esse conceito advoga que o custo unitário reduz quando a quantidade produzida aumenta. Nesse sentido, Fiani (2011, p. 39) explica:

Os retornos crescentes de escala possuem um efeito econômico importante: o custo por unidade produzida (custo médio) se reduz com o aumento da escala de produção. Para entendermos como isso acontece, vamos considerar que se dobrou a quantidade de recursos aplicados na produção, isso significa que os custos totais de produção da empresa devem ter dobrado. Porém, a quantidade produzida triplica, como os custos por unidade são os custos totais dividido pela quantidade produzida, eles se reduziram a 2/3 dos custos iniciais, antes dos recursos aplicados pela empresa na produção dobrarem. Portanto, o aumento da escala de produção, os custos por unidade se reduzem.

Diante do entendimento de Fiani (2011) é possível deduzir que o maior volume de produção permite menor custo unitário; desse modo, quanto maior a oferta e custos menores, a competição também se reduzirá e assim não ocorrerá panorama de mercado competitivo. Diante disto é possível observa-se que o entendimento geral é de que o retorno crescente de escala beneficia a grande empresa, já que esta, quando comparada com as pequenas e médias, produzem com menores custos e, com isso, o mercado deixa de ser competitivo.

Em complemento a esse raciocínio, Fiani (2011) expressa que dada a presença de retornos crescentes de escala, é razoável supor que as empresas terão “poder de mercado” o qual é a capacidade de uma empresa de estabelecer seu preço acima do preço que normalmente vigoraria, caso o mercado fosse perfeitamente competitivo.

O entendimento anterior induz que o funcionamento do mercado alicerçado na expansão de oferta das grandes empresas, em função dos menores custos, e consequentemente menores preços, termina por prejudicar a competição.

Ao estudar-se a teoria clássica e neoclássica, desde Adam Smith, quando explicara que a economia poderia ser coordenada por um sistema descentralizado de preços, o que cognominou de “mão invisível”, percebe-se o quão são hábeis os mercados para coordenar a produção econômica e efetuar as transações com custos baixos e sem a interferência do governo (HILL, 1985).

Muitas economias, desde a publicação do clássico “Riqueza das Nações”, estão envolvidas nos desafios originados da influência do mercado e, com isso, buscando identificar alternativas para o efetivo uso da mão invisível, portanto, planejando mudanças onde necessário (DEMSETZ, 1990).

Por outro lado, o mercado não é tão soberano como se pode pensar quando o interesse é formar preço. Nesse sentido, Couse (1937) afirmara, àquela época, o que denominou de custos de transação e expressou entendimento de que, além do mercado existem as organizações, estas são alternativas para gerenciar as transações entre os diversos atores presentes nos mercados.

Depreende-se, portanto, ao considerar os retornos crescentes de escala, que quanto maior é o volume de produção menor será o custo e, consequentemente, o preço também será menor. Portanto, grandes empresas compreendem que aumentos significativos na quantidade que produzem têm grande impacto no preço de mercado, reduzindo-o (FIANI, 2011).

3 METODOLOGIA

Um das maneiras que se destaca nas pesquisas acadêmicas é a que agrega evidências para desenvolver estudos que sintetizam a literatura, porém essa não é a única. Existem as revisões sistemáticas que utilizam como fonte de dados a literatura existente sobre

determinado tema. Desse modo, a pesquisa é do tipo denominada de revisão sistemática, com viés bibliográfico.

A revisão sistemática é tipo de pesquisa que disponibiliza um resumo das evidências relacionadas a uma estratégia de intervenção específica em um objeto. No caso em estudo, os retornos crescentes de escala, mediante a aplicação de métodos explícitos e sistematizados de busca, apreciação crítica e síntese sobre o tema selecionado, por isso, boas revisões sistemáticas são recursos importantes ante o crescimento acelerado da informação científica (SAMPAIO; MANCINI, 2007).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa, sob o método de revisão sistemática, identificou autores clássicos e contemporâneos sobre os diversos temas que permeiam o objeto de estudo, conforme o quadro 4 em seguida os identifica:

Quadro 4. Temas e autores pesquisados

TEMAS	AUTORES
Custeio por absorção	Nakagawa (1994); Fess, Reeve e Warrem (2001); Cardoso et al. (2007); Frezatti et al. (2009); Jiambalvo (2009); Martins (2010); Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012); Crepaldi (2012); Ludícibus (2013); Atkinson et al. (2015); Da Silva et al. (2016); Tsifora eChatzoglou (2016); Rosa Filho et al. (2016).
Custeio Variável	Leone (1997); Vartanian (2000); Negri (2003); Collatto e Reginato (2005); Busan e Dina (2009); Yuan (2009); Barbosa et al.(2011); Megliorini (2012); Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012); Olesiak et al. (2016).
Retornos Crescentes de escala	Petty (1690); Adam Smith (1776); Hicks (1939), Couse (1937); Hill (1985); Nelson e Winter (2005); Porter (2005); Fiani (2011); Barney e Hesterly (2014);

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

Diante dos entendimentos dos diversos autores antes evidenciados, buscou-se interpretá-los e analisá-los no contexto da pesquisa, com o objetivo de responder à questão de pesquisa e, como consequência, buscar atingir o objetivo proposto.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Serão analisados e sintetizados os principais aspectos subjacentes aos temas que permeiam a pesquisa e como os autores se posicionam em relação a estes. Para isso serão simuladas produção e vendas de único produto por três períodos consequentes, cujos resultados inicialmente serão apurados por meio do custeio por absorção e, em seguida, pelo custeio variável.

Quadro 5. Quantidade Produzida e Vendida – Apuração do Estoque e Resultado por Custeio por Absorção

Período	Quantidade Produzida	Quantidade Vendida	Estoque Final
X1	1.000	800	200
X2	2.000	800	1.400
X3	600	2.000	0

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Informações adicionais:

- a) Preço unitário: \$ 200,00;
- b) A matéria prima (custo variável unitário) empregada é de \$ 70,00 / unidade;
- c) A despesa variável unitária é de 5% sobre o preço;
- d) Os custos fixos no período somam \$ 96.000,00;
- e) As despesas fixas no período somam \$ 32.000,00.

O resultado de cada um dos três períodos simulados por meio das características do custeio por absorção e ao adotar o método de registro do estoque denominado de Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai (PEPS) e, sem considerar impactos tributários, é demonstrado no Quadro 6:

Quadro 6. Resultados por meio do Custeio por Absorção

PERÍODOS	X1	X2	X3	TOTAL
1.Receita de Vendas 800 u x \$ 200,00	160.000,00	160.000,00	400.000,00 2.000 u x \$200	720.000,00
2 (-) CMV	132.800,00	104.000,00	303.200,00	540.000,00
Estoque inicial = 0		+ 33.200,00	+ 165.200,00	
+ Custo Fixo = 96.000,00		+96.000,00	96.000,00	
+ Custo Variável= <u>70.000,00</u> 166.000,00		+ <u>140.000,00</u> 236.000,00	+ <u>42.000,00</u> 303.200,00	
Custo unitário 166.000,00: 1.000u= 166,00		Custo unitário 236.000,00:2000 u = 118,00	Custo unitário 303.200,00 : 600 = 505,33	
-Est. Final = 33.200,00 200 u x \$ 166,00		- 165.200,00 1.400 x \$ 118,00	- Est. Final = 0	
3 = Lucro Bruto	27.200,00	56.000,00	96.800,00	180.000,00
4(-) Despesas Operacionais Vendas \$ 8.000,00 \$ 160.000x 5% Despesas Fixas \$ 32.000,00	40.000,00	40.000,00	52.000,00 \$20.000,00 \$ 400.000,00 x 5% Desp. Fixas \$ 32.000,00	132.000,00
5 (=) Resultado Operacional	(12.800,00)	16.000,00	44.800,00	48.000,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

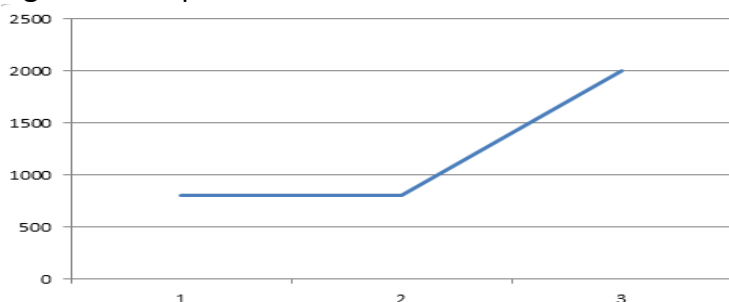
O Quadro 6 permite as seguintes incursões quanto à apuração do estoque e resultado final pelo custeio por absorção:

1ª – Nos períodos X1 e X2 embora o volume de venda seja igual, em X1 apurou-se prejuízo de \$ 12.800,00 e no X2 lucro de \$ 16.000,00. Este fato deveu-se a Custo dos Produtos Vendidos (CPV) que em X1 foi maior que X2;

2ª – O fato antes identificado é consequência da quantidade produzida em X1 ter sido inferior que a do período X2, desse modo, os custos fixos do período X2 foram diluídos ou rateados por maior quantidade produzida, o que resultou menor custo unitário e, como consequência, maior lucro.

Diante dessa simulação, é possível entender que o resultado apurado por meio do custeio por absorção é influenciado pelo volume de produção e não pelo volume de vendas (JIAMBALVO, 2009; ROSA FILHO et al., 2016), fato este que contradiz a lógica de gestão que estimula acréscimo de vendas para obtenção de resultado positivo. Essa realidade também identifica a irracionalidade do rateio que permite que o consumo de recursos desiguais tornem-se iguais face aos cálculos matemáticos presentes (NAKAGAWA, 1994; TSIFORA & CHATZOGLOU, 2016).

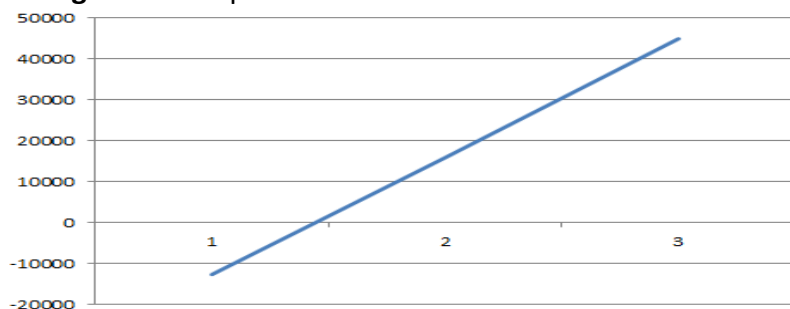
Figura 1. Comportamento do volume de venda



Fonte: Dados da pesquisa, (2017).

A Figura 1 demonstra o comportamento do volume de vendas, o qual ficou estático em 800 unidades nos dois primeiros períodos para, em seguida, aumentar para 2000 unidades. Nesse sentido, a Figura 2 demonstra que o comportamento do resultado da organização, quando adotado o custeio por absorção, não tem a similaridade do comportamento da quantidade vendida (ROSA FILHO et al., 2016).

Figura 2. Comportamento do resultado



Fonte: Dados da pesquisa, (2017).

É possível observar que no 1º período o resultado, quando adotado o custeio por absorção, é negativo, porém no segundo e, com o mesmo volume de venda, torna-se positivo em \$ 16.000,00, e no terceiro e último período o lucro é de \$ 44.800,00, portanto a Figura 2 demonstra inexistência plena de semelhança entre os resultados apurados e o volume de vendas nos três períodos simulados.

Os mesmos dados que serviram de base para a simulação da apuração do resultado por meio de custeio por absorção serão alvos de apuração do resultado e estoque final ao ser adotado o custeio variável.

O Quadro 7 permite as seguintes incursões quanto à apuração do estoque e resultado final pelo custeio variável:

1º - Nos períodos X1 e X2, face ao mesmo volume de vendas – 800 unidades – os resultados são iguais (- \$ 32.000,00). No período X3, momento em que o volume de vendas cresceu para 2.000 unidades, surgiu o lucro de \$ 112.000,00;

As evidências antes citadas possibilitam afirmar que no custeio variável o resultado é consequência do volume de vendas (MEGLIORINI, 2012; BARBOSA et al.2011); LEONE, 1997). Esse fato restabelece a lógica de que as vendas devam ser incentivadas para obtenção de resultado positivo das organizações.

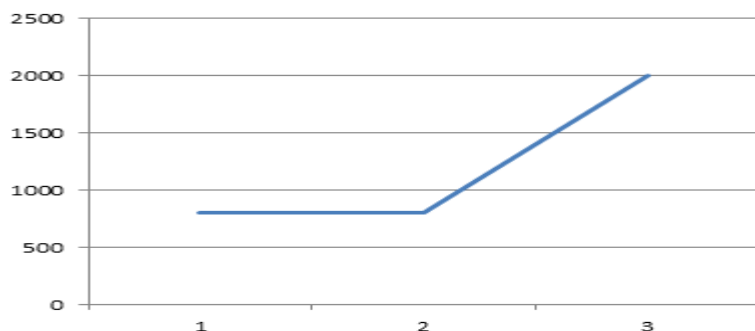
Quadro 7. Resultado por meio do Custeio Variável.

Períodos	X1	X2	X3	Total
1.Receita de vendas 800 u x \$ 200	160.000,00	160.000,00	400.000,00 2.000 u x \$ 200	720.000,00
2 (-) CPV	56.000,00	56.000,00	140.000,00	252.000,00
+ Est. Inicial	0	14.000,00	98.000,00	
+ Custo Variável 1.000 x \$ 70	70.000,00	140.000,00 2.000 u x \$ 70	42.000,00 600 x \$ 70	
(-) Estoque final 200 u x \$ 70,00	14.000,00	98.000,00 1.400 x \$ 70,00	0	
3 = Lucro Bruto	104.000,00	104.000,00	260.000,00	468.000,00
4 (-) Despesas variáveis	8.000,00	8.000,00	20.000,00	36.000,00
5 = Margem de Contribuição	96.000,00	96.000,00	240.000,00	432.000,00
6 (-) Custo e Despesas fixas	128.000,00	128.000,00	128.000,00	384.000,00
7 - = Resultado do Período	(32.000,00)	(32.000,00)	112.000,00	48.000,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

A Figura 3 a seguir demonstra o comportamento da receita com o objetivo de identificar se o resultado dos três períodos apurados por meio do custeio variável tem resultado semelhante, de outra maneira, se há identidade entre o volume de vendas e o resultado.

Figura 3. Comportamento do volume de vendas

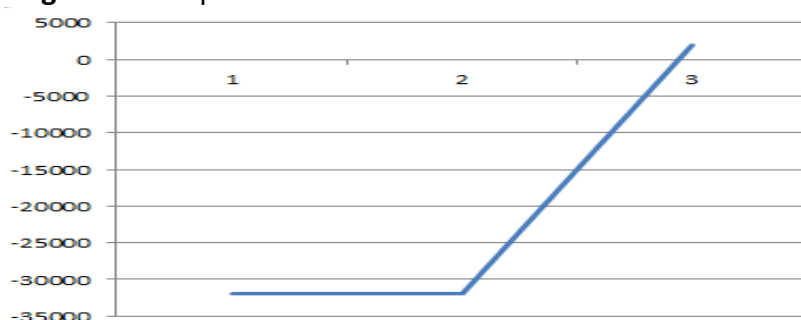


Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

O comportamento da reta demonstra que nos períodos X1 e X2 o volume de vendas foi o mesmo – 800 u – porém, em X3 ocorreu acréscimo nas vendas, fato que computou vendas de 2000 unidades e como consequência a reta tomou-se ascendente.

A figura 4 em seguida demonstrará o resultado apurado nos três períodos por meio do custeio variável:

Figura 4. Comportamento do resultado



Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Observa-se a semelhança da reta nas Figuras 3 e 4, fato que permite inferir que no custeio variável o resultado da empresa é função do volume de vendas (MEGLIORINI, 2012; BARBOSA et al. 2011; LEONE, 1997). Diante disso, entende-se que o custeio variável permite análise lógica da informação, de forma especial, por não utilizar o cálculo matemático denominado de rateio e por permitir análise da informação do resultado, pois esse resulta do volume de vendas. Assim, informações para gestão por esse método de custeio são mais consistentes do que as apuradas pelo custeio por absorção.

Quanto ao retorno crescente de escala, retorna-se a Fiani (2011) quando afirma que o maior volume de produção permite menor custo unitário. Esta afirmação não se confirma quando se usa para apurar custos e resultados o custeio variável e quando a informação alicerça decisões gerenciais. O retorno crescente de escala pode se confirmar quando a empresa adota o custeio por absorção e, em acordo com o demonstrado, é parcial ou incompleto. A informação prestada não possui lógica quando destinada a decisões gerenciais (TSIFORA; CHATZOGLOU, 2016).

5 CONCLUSÃO

A informação apurada pelo custeio variável e direcionada aos gestores das organizações nos mais diversos tipos de decisões internas, possui maior lógica que a originada da apuração por meio do custeio por absorção.

Diante da realidade antes comprovada, não se sustenta a teoria de que o efeito econômico originado do aumento da quantidade produzida reduz o custo unitário do produto, pois os custos variáveis unitários incorrem de maneira igualitária, seja qualquer o volume de produção; de outra maneira, os custos variáveis unitários não se alteram com o volume de produção.

Portanto, o efeito econômico dos retornos crescentes de escala não é verdade absoluta quando a informação desejada é direcionada a decisões internas como: volume de compra de materiais e produção, margem de segurança e de contribuição, produzir internamente ou comprar entre outras...Por outro lado, este pode até se confirmar caso a empresa adote o custeio por absorção e o conseqüente rateio dos custos indiretos, porém esta informação é carente de lógica quando a informação é direcionada para decisões internas.

Por último, esta pesquisa desmistifica qualquer lógica informacional quando a entidade econômica adota o custeio por absorção e usa a informação para decisões gerenciais, ademais ratifica o entendimento de pesquisadores quando afirmam que os custos unitários são irreduzíveis quando estes alicerçam seus entendimentos na apuração dos custos e estoques por meio do custeio variável.

Sugere-se pesquisas empíricas com o objetivo de identificar o resultado e a mensuração dos estoques pelos custeios que foram estudados neste trabalho, portanto, se é possível confirmar o efeito econômico originado do aumento da quantidade produzida e, se esse reduz o custo unitário do produto. Desse modo, o efeito econômico dos retornos crescentes de escala poderá ser testado empiricamente e a presente pesquisa poderá ter seu resultado confirmado ou não.

REFERÊNCIA

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ARAÚJO, J.B. de.; PINHO, M.S. Economias de Escala em duas Tecnologias Alternativas: um estudo do setor siderúrgico. In.... XXIV Encontro Nac. de Eng. de Produção – **Anais...** Florianópolis, SC, Brasil, 03 a 05 de nov. de 2004.

ATKINSON, A.A.; KAPLAN, R.S.; MATSUMURA, E.M.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução estratégica**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2015.

BARBOSA, C. A. et al. **Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio**. 2011.

Disponível em: <http://www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongresso/ca064ex.htm>. Acesso em: 22 dez. 2016.

BARNEY, J.B.; HESTERLY, W. Economia das Organizações: entendendo a relação entre organizações e a análise econômica. In... Hand Book de Estudos Organizacionais. São Paulo: Atlas, 2014.

BUSAN, G.; DINA, I. C. Using cost-volume-profit analysis in decision making. In: Congresso da University Petrosani Economics. **Anais...** Romênia, v. 9, n. 3, p.103-106, 2009.

COLLATTO, D. C.; REGINATO, L. Método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições no contexto da gestão estratégica de custos: um estudo aplicado ao instituto de idiomas unilínguas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005 Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: Congresso Internacional de Custos, 2005.

COUSE, R. The Theory of The Firm. **Economica**, v.4, p.386-405, 1937.

DA SILVA, M.C.; ANZILAGO, M.; TONIN, J.M. da F. SCARPIN, J.E. Estudo Comparativo entre os Métodos de Custeio Absorção Aplicados na Produção do Milho no Estado do Mato Grosso. In ...XXIII Congresso Brasileiro de Custos –**Anais...** Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016

DEMSETZ, H. The theory of the firm revisited. **Journal of Law, Economics, and Organization**, 4.P.141-162, 1988.

FESS, P.E.; REEVE, M. JAMES.; WARRE, C.S. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo, Pioneira Thonsom Learning, 2001.

FIANI, R. **Cooperação e Conflito**: Instituições e Desenvolvimento Econômico. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem de contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

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

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GERSCHENKRON, A. **Economic backwardness in historial perspective**: A book of essays. Belknap Harvard. Cambridge. GB. 1962. 456 p

HICKS J.R. **Value and Capital**: An Inquiry into Some Fundamental Principles of Economic Theory. Oxford: Clarendon Press, 1939.

HILL, C.W.L. Internal organization and enterprise performance. **Managerial and Decision Economics**, 6, p.201-216, 1985.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2013.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: atlas, 1997.

NELSON, R. WINTER, S.G. **Uma teoria revolucionária da mudança econômica**. Campinas, São Paulo: Unicamp, 2005.

RODRIGUES, J.L.K.; COELHO, F de A.; NASCIMENTO, J.J do.; FLORENÇANO, J.C.S. Gestão Hospitalar: economias de escala geradas por inovação tecnológica em um hospital na região metropolitana do vale do Paraíba. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 6, n. 2, p. 204-217, jul./dez. 2016.

ROSA FILHO, C. da.; PEIXE, B.C.S.; PASSOS, G. de A.; PEIXE, A.M.M. Estudo dos Métodos de Custeios: Uma Análise sobre as Vantagens, Desvantagens e sua Aplicabilidade pelos Escritórios de Contabilidade .In ...XXIII Congresso Brasileiro de Custos –**Anais...** Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NEGRI, J.A. de. Desempenho exportador das firmas industriais no brasil: a influência da eficiência de escala e dos rendimentos crescentes de escala. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Brasília, nov. de 2003

OLESIAK, E.M.; SPANHOLI, J.de C.; MARQUESINI, V. H.; SOUZA, M.A. de.; MACHADO, D.G. Utilização de métodos de custeio como instrumento de gestão: um estudo em empresa calçadista da serra gaúcha. In.... XXIII Congresso Brasileiro de Custos – **Anais...**Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

PETTY, W. **Political Arithmetick** . McMaster University, Canada, April, 1690.

PORTER, M. **Estratégia Competitiva**. Rio de Janeiro: Campos/Elsevier, 2006.

SAMPAIO, R.F.; MANCINI, M.C. Estudos de revisão sistemática: um guia para síntese criteriosa da evidência científica. **Revista Brasileira de Fisioterapia**, São Carlos, v.11, n.1, p.83-89, jan/fev. 2007.

SMITH, A. **A Riqueza das Nações**: das causas do aprimoramento das forças produtivas do trabalho – ordem segundo a qual sua produção é naturalmente distribuída entre diversas categorias do povo. São Paulo: Ed. Juruá, 2006.

TSIFORA, E.; CHATZOGLU, P. D. The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity? **International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research**, v.9, n.2, p. 7-17, 2016.

VASCONCELLOS, M.A.S.; GARCIA, M.E. **Fundamentos da Economia**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

VARTANIAN, G. H. **O Método de custeio pleno**: uma análise conceitual e empírica. 2000. 205 f. Mestrado em Controladoria e Contabilidade Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

WINTER, S. On Coase, Competence and the Corporation. In: O. Williamson e S. Winter. The Nature of the Firm: Origins, Evolution and Development. **Oxford University Press**, 1993.

YUAN, F. The use of a fuzzy logic-based system in cost-volume-profit analysis under uncertainty. **Expert Systems with Applications**, v. 36, n. 2, p. 1155-1163, 2009.

ARTIGO 3

AUDITORIA INTERNA APLICADA EM UMA EMPRESA COMERCIAL

Jucinélia Lima da Silva Montelo
Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Metropolitana de Marabá
jucineliamontelo@gmail.com

Nayara Côrtes Filgueira
Mestre em engenharia de produção – Universidade Federal de Pernambuco
nayaracortes@gmail.com

RESUMO

O tema do presente artigo é a auditoria interna em uma empresa comercial. A pesquisa é de natureza qualitativa, e utilizou procedimentos de pesquisa de campo, documental e bibliográfica. Foram analisadas contas do ativo, passivo e contas do patrimônio líquido da empresa por meio de uma auditoria interna, que tanto no período quanto no final dos procedimentos de auditoria a empresa demonstrou corretamente seus registros nas contas patrimoniais. Constatou-se também que a empresa está bem assessorada por um controle interno, trabalhando os procedimentos de auditoria, protegendo seu patrimônio de possíveis fraudes e cuidando da saúde financeira da empresa. Este artigo tem o objetivo de demonstrar quais os tipos de ferramentas que a auditoria interna possui para auxiliar os administradores e gestores da empresa na tomada de decisão. Para ter um bom resultado líquido, é preciso investir em uma auditoria interna, sendo um diferencial para a empresa e, com isso, a mesma ganhará a confiança e credibilidade do mercado, por meio de informações confiáveis de sua situação financeira patrimonial. Visto que as pequenas empresas têm como tendência o seu crescimento, isto é fato, e que necessitam de um apoio constante para o acompanhamento dos seus procedimentos internos, adaptando-se às novas circunstâncias de um ambiente globalizado e que cresce cada dia.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Ativos. Controle Interno. Implantação de auditoria.

1. INTRODUÇÃO

A auditoria é uma técnica contábil que tem como função identificar eventos que não sejam condizentes com a atividade, visando identificar erros ou fraudes nas demonstrações financeiras da empresa.

Com base no exposto, o presente trabalho teve o interesse de acompanhar uma auditoria interna realizada em uma empresa comercial, a qual seus seguimentos são venda e prestação de serviços, para avaliar seu controle interno, julgando os departamentos necessários.

O objetivo dessa auditoria foi assegurar que as metas estabelecidas pelos próprios administradores e gestores da empresa fossem condizentes com o desejado, sendo assim os gestores só tem a ganhar para cumprir com seus direitos e obrigações.

No Brasil a responsabilidade do auditor no planejamento das demonstrações contábeis é tratada na NBC TA 300. O planejamento da auditoria contábil envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria, sendo devidamente tratada e discutida pela equipe de auditoria.

O planejamento de auditoria de uma organização é uma das principais etapas do ciclo de melhoria dos processos organizacionais e cujos objetos principais são verificar os objetivos que devem atingir, como fazer para alcançá-los e como deve se fazer.

A estratégia global estabelecida pelo auditor define o alcance e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria tanto na estratégia global quanto no plano de auditoria, devem ser alterados e atualizados pelos auditores sempre que necessário.

O auditor deve estabelecer normas a serem seguidas, planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais, estando de acordo com os prazos definidos e os compromissos que tem com a entidade.

O auditor deve documentar seu planejamento, preparar programas de trabalho por escrito, especificando e detalhando o que for necessário, deixando clara a compreensão dos procedimentos que serão aplicados.

As Normas Brasileiras de Auditorias têm como finalidade, estabelecer padrões técnicos, visando e almejando melhorias, com o objetivo de alcançar uma situação coletiva e individual desejada.

As normas de auditorias visam orientar o profissional, constituir e reger regras práticas nos objetivos traçados para a execução de tal serviço. E juntamente com os procedimentos cabíveis, estabelecer ordem e disciplina na realização de seus serviços.

2. AUDITORIA INTERNA

Podemos definir auditoria interna como uma atividade de avaliação independente existente dentro de uma organização. A auditoria interna é como um mecanismo de apoio à gestão da empresa onde inclui Sócios administradores e Gestores, a qual analisa, viabiliza, apoia, auxilia a alcançar seus objetivos e este controle se torna indispensável no dia a dia das entidades.

Attie (1992:35) diz que “o principal objetivo da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor certifica da veracidade das demonstrações financeira preparada pela companhia auditada”.

Um bom controle de auditoria interna foca em melhoria e benefícios, buscando sempre um bom resultado, na melhoria dos controles e processos, minimizando riscos e ajudando nas atividades fins, como objetivo principal. As responsabilidades tomadas pela auditoria têm que ser claramente determinadas pelas políticas da empresa, visando assim a melhoria e a clareza nos dados colhidos.

Para Hoog e Carlin (2012) a auditoria contábil vem a ser uma opinião sobre a validade da informação contábil, que se refere ao exercício da sociedade empresária, e que assegura credibilidade das informações contábeis e a integridade do patrimônio, visando a minimização dos riscos operacionais, societários, fiscais, trabalhistas, previdenciários, ambientais, sistêmicos do mercado entre outros por meio das técnicas específicas.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação interna e independente na área financeira e fiscal.

Diz Franco (2001, p.18):

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, interna e externa, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros, e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Hoje em dia as empresas buscam cada vez mais seu espaço no mercado. Diante disso, as mudanças ocorridas nos ambientes empresariais dos últimos anos, faz-se necessária uma melhor compreensão e a importância de se auditar o sistema de controle da empresa.

A auditoria interna é indispensável para uma entidade alcançar sucesso empresarial, toda e qualquer empresa precisa de ferramentas de gestão para auxiliar, reconhecer, e prevenir possíveis falhas e a empresa analisada não foi diferente.

É fundamental que a auditoria interna das entidades tenha seu trabalho integrado aos auditores interno, para que não haja duplicidade de tarefas, sendo assim diminuem os custos de auditoria.

O objetivo da auditoria interna e controle interno com a administração da empresa é de tamanha importância, deve ter caráter preventivo, ser útil nas informações para a organização, abrangendo todas as áreas da entidade, ajudando nas organizações e soluções dos problemas, contendo pessoas tecnicamente experientes, treinadas e capacitadas e que tenham bom relacionamento com pessoas.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a recusar as operações, como um serviço prestado a administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles (CREPALDI, 2002, p.41).

2.1 AUDITORIA OPERACIONAL

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias normais. Nas auditorias operacionais, os relatórios tratam da economia e da eficiência na aplicação e aquisição dos recursos para a empresa, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados.

Segundo Castro (2010), a finalidade da auditoria operacional é avaliar se os recursos disponibilizados pela empresa estão sendo usados eficientemente e se estão alcançando os objetivos traçados.

O ciclo da auditoria operacional se inicia com o processo de seleção de temas. Após definição do tema específico, deve se proceder ao planejamento com vistas à elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvido e os resultados esperados com a realização da auditoria.

A auditoria operacional também chamada de auditoria de desempenho visa examinar as atividades dentro dos aspectos da economia.

2.2. CONTROLE INTERNO

O controle interno é apresentado como um conjunto de procedimentos que foi desenvolvido para a contribuição das organizações e da sociedade de maneira em geral. O controle interno facilita os trabalhos e pesquisas dos auditores, tanto os auditores internos quanto os auditores externos, por meio da aplicação de um controle interno dos relatórios emitidos pela empresa.

Sabemos que o controle interno é de suma importância para a sociedade em geral, ainda mais para as informações contábeis distorcidas, sabendo que as mesmas podem gerar danos para as empresas. É por meio de um bom controle interno que chegamos a um resultado de lucro ou prejuízo na sua empresa, se está tendo desvio, muitas perdas, e orienta o gestor como trabalhar para melhorar a situação financeira da entidade.

O controle interno ajuda também no controle de funcionários, toda e qualquer pessoa física ou jurídica pode ser empregador, e assim assumir os riscos da atividade econômica. O empregador deve seguir uma série de legislação para cumprir com seus colaboradores, sejam trabalhistas, previdenciárias ou sindicais.

O AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) apud Oliveira (2007, p. 83) define:

O controle interno é composto pelos planos de organização e pela coordenação dos métodos e medidas implantadas pela empresa para proteger seu patrimônio, seus recursos liquidados e operacionais, por meio de atividades de fiscalização e verificação da fidedignidade dos administradores e da exatidão dos processos de manipulação de dados contábeis, promovendo, dessa forma, a adesão às políticas e estratégias traçadas pela alta gestão.

Por meio do controle interno se aplica a verificação de possíveis fraudes realizadas pelos funcionários ocasionalmente ou eventualmente, podendo ser evitados e que não causem prejuízo ao patrimônio da empresa. O controle interno de qualquer patrimônio é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos internos criados pela empresa, para proteger seus ativos, controlando e validando dados fornecidos pela contabilidade.

3. HISTÓRIA DA EMPRESA

A empresa N. G. Montelo Comercio Serviços ME está localizada na Avenida VP 08, Bairro da Nova Marabá, na cidade de Marabá/PA. A empresa foi fundada em Outubro de 1997 com atividade principal a prestação de serviços em telecomunicação e segurança. O controle interno da empresa é constituído por quatro departamentos, que são: Contas a Pagar, Clientes a Receber, Estoque e Financeiro.

3.1 O Controle Interno

Foi realizada uma auditoria interna na empresa, e, por meio de dados obtidos e controle realizado, podemos identificar que um sistema de controle interno é indispensável para qualquer tipo de entidade.

O departamento financeiro da empresa é formado por duas pessoas, uma é responsável pelos Clientes a Receber, como, prazos, descontos, emissão de nota fiscal, emissão de protesto e realizar as baixas das pendências assim que quitadas. E a outra pessoa é responsável pelas Contas a Pagar como negociação com os fornecedores se porventura haja atraso nos títulos e a forma de quitação. Também há a pessoa responsável pelo lançamento no livro caixa, que é feito diariamente, e a escrituração das notas de entrada, saída e toda parte contábil, que é a mesma responsável pelos Clientes a Receber.

As contas a receber surgem a partir do momento da realização de uma venda a prazo, serviços executados ou a elaboração de um contrato de prestação de serviço. O contrato é elaborado após negociação entre as partes, empresa e cliente, como serviços a ser prestados, valores, forma de pagamento e tempo de duração do contrato.

No departamento financeiro, existe um controle para contas a pagar, ou seja, existem valores estipulados para pagamentos, assim como também existem valores estipulados em compras mensais. O controle de contas a pagar é realizado por meio do sistema de informação da empresa, o qual fornece os prazos, vencimentos, parcelamentos e valores.

Para todas as compras e despesas, é feita antes uma cotação orçamentária no comércio, verificando se o produto orçado será viável ou não para a empresa, fazendo assim os gestores terem melhor viabilidade e segurança nos seus resultados.

O estoque de mercadoria é controlado por uma pessoa, a mesma responsável pelas contas a pagar, sendo assim, a pessoa fica responsável por fazer os levantamentos sobre o quê, quando e quanto comprar, manter o estoque sem exageros, comprar realmente só o necessário, até porque mercadoria parada em estoque é prejuízo.

O serviço prestado pela empresa é oferecido em duas modalidades, uma é a execução do serviço interno e a outra externa, com o técnico indo até a empresa ou residência. O diferencial das modalidades é o tempo da execução do serviço e valores a serem recebidos.

Podemos observar que a empresa possui controle de todos os documentos enviados para a contabilidade, deixando sempre os originais arquivados na empresa. Um dos pontos positivos que vimos é que na empresa não existe rotatividade de funcionários, tendo eles mais de um ano o que não compromete a meta anual da organização.

3.2 Auditoria Interna

A auditoria interna é realizada pela própria contabilidade da empresa, sendo pelo sistema de informação, onde estão todos os fatos ocorridos, e averiguando as operações que foram realizadas, se estão corretamente conforme a atividade da empresa, e por meio de inspeção física, onde o auditor vai até a empresa.

Pode-se dizer que a auditoria interna é realizada de forma integral e permanente na empresa, ainda mais se tratando de lançamentos diários, como o caixa e os lançamentos fiscais, contas a pagar, contas a receber e estoques.

Foram realizados exames de auditoria em cada departamento da empresa e, de acordo com os resultados, é possível observar que os procedimentos implantados pelos gestores da empresa são totalmente seguros.

A auditoria realizada na empresa pela contabilidade lhe proporciona segurança, agindo na fiscalização da obediência às políticas da empresa e para a agilidade operacional. A contabilidade

assume a função de controladora, assim, dando suporte devido e passando informação idônea aos gestores e administradores da empresa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o estudo, fica em evidência a importância que as empresas têm em possuírem um sistema eficaz de controle interno. Foi constatado que a empresa utiliza a auditoria interna como ferramenta de apoio à administração, aumentando o grau de eficiência e eficácia em seus resultados no final de cada período. A auditoria interna foi realizada por meio de todas as informações contábeis colhidas, verificando se houve irregularidades, como desvio, omissão, lançamento incorreto ou até mesmo fraudes. Após a realização da auditoria interna, a equipe avaliou todos os dados colhidos, mensurando o antes e o depois, identificando os resultados obtidos e repassando para os gestores e administradores da empresa.

Uma empresa que não utiliza procedimentos de controle interno adequados pode ter sérios problemas para se manter no mercado, pois suas metas e objetivos a serem alcançados serão elaborados baseados em dados e informações não confiáveis, acarretando prejuízo para a empresa.

A auditoria interna é um setor dentro da organização que deve ter visão de futuro, com atitudes e ideias que buscam elevar os resultados, e não apenas exercer as atividades de controles internos.

REFERENCIAS

ALMEIDA, Marcedo C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5° Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno**. 8° Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, Wilian. **Auditoria Interna**, 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contabilidade e Prática**. 3° Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 7. Ed. São Paulo: Atlas 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e Prática**. 8° Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Conselho Federal de contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. - Brasília; CFC, 2003.

PINHO, Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil: outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10° edição. Ed. Atlas. São Paulo. 2002

ARTIGO 4

A UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

Brendhon Santana Pardim

Especialista em Auditoria e Perícia Contábil - Faculdade FAEL

brendhon23@msn.com

RESUMO

A pesquisa em questão busca reunir referências, normas, diretrizes, leis, etc. que são as bases dos processos de auditoria no setor público; um setor onde o controle, monitoramento e aperfeiçoamento é indispensável para melhoria do serviço público e para que a constituição seja seguida, tendo em vista que a carta magna brasileira traz em seu texto a obrigatoriedade da existência de controle interno e externo dentro da máquina pública. A auditoria governamental assume, portanto, papel constitucional e colabora diretamente com o poder legislativo no controle externo das entidades direta e indiretamente ligadas às ações, sistemas, uso de recursos, etc. do governo. Nesse ensejo, esta pesquisa conceitua, argumenta e relaciona boa parte do contexto teórico e operacional, as fases e tipos de auditoria governamental, bem como os requisitos que o profissional da auditoria governamental deve possuir e como o mesmo deve tocar seus trabalhos; sempre maximizando a essencialidade desses processos para a melhoria das entidades auditadas e das informações das mesmas para o público relacionado.

Palavras-Chave: Setor Público; Auditoria Governamental; Normas de Auditoria do Setor Público.

1. INTRODUÇÃO

O trabalho em questão aborda questões relativas à auditoria governamental; trata-se de um setor muito importante no controle da coisa pública, no que se refere a controle de contas, processos e legalidade dos atos públicos, que são pouco abordados academicamente. Justamente pela escassez de referências bibliográficas e pelo gosto da capacidade de mudança e crescimento que o serviço público pode proporcionar, quando bem executado.

O tema traz como problema a busca pelas normas e diretrizes desse setor da auditoria, as bases para os processos de auditoria, bem como apresentar os critérios para a execução dos trabalhos de auditoria governamental, querendo com isso demonstrar, além de tudo, que a auditoria pode ter papel de controle procedimental e não só contábil, podendo ser contributiva para o aperfeiçoamento dos processos e repassando opiniões e propostas de melhoria na gestão, como um todo.

O trabalho em questão é fruto de pesquisa bibliográfica, artigos, normas internacionais voltadas à auditoria governamental, leis, Constituição Federal do Brasil, diretrizes, publicações dos tribunais de contas e da CGU, bem como documentos que embasem a execução e os métodos dos trabalhos de

auditoria no setor público; aborda a princípio algumas normas referenciais da auditoria do setor público; fala sobre o conceito de auditoria governamental e os tipos de auditoria; aborda os princípios da auditoria do setor público, segundo as Normas de Auditoria Governamental e as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores e sobre o auditor como profissional e os requisitos para o ser, concluindo com a conceituação das fases de planejamento, execução e relatoria da auditoria.

2. REFERÊNCIAS, NORMAS E DIRETRIZES

2.1 NORMAS INTERNACIONAIS DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (ISSAI)

A Organização de Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*) é uma organização mundial de entidades governamentais, com vínculo à Organização das Nações Unidas (ONU). Foi fundada em 1953 e, segundo o Manual de auditoria de conformidade (ESPIRITO SANTO, 2015, p.16), as ISSAIs (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores) têm a finalidade de contribuir para o desenvolvimento e fortalecimento dos órgãos de controle externo da gestão de recursos públicos.

Essas normas dão maior uniformidade no entendimento e tratamento da auditoria governamental e são os referenciais na elaboração de normas nacionais dos países e entidades associadas à INTOSAI. No Brasil essas normas são as NAGs.

A ISSAI 100, por exemplo, em sua introdução fala da importância das normas para a auditoria governamental:

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidos pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). (ISSAI 100, NA 1)

2.2 NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL (NAG)

As Normas de Auditoria Governamental (NAG) são fruto da necessidade de convergência dos tribunais de contas às normas da Organização de Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI), à Constituição Federal de 1988 e à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000.

Os estudos para elaboração das NAGs iniciaram-se em 2006, pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA). Após a aprovação, em caráter experimental, do projeto das NAGs pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), no seu XXIV Congresso, realizado em 2007, a proposta, em 2009, passou a contar com o apoio institucional do Instituto Rui Barbosa (IRB) e do financiamento do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), no âmbito do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), por meio do seu subcomponente nacional.

No processo de elaboração das NAGs foram utilizadas como referências os Princípios Fundamentais de Auditoria Governamental incluídos nas normas da INTOSAI, assim como preceitos estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e de outras instituições internacionais, além da legislação pertinente aos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros e da experiência prática de seus profissionais de auditoria.

2.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988

A Carta Magna de 1988 assume em seu texto a necessidade de haver controle e fiscalização na órbita do poder público e dispõe, além da necessidade, a maneira com a qual os poderes executivo, legislativo e judiciário efetuarão essas atividades.

Em sua Seção IX - Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, a Constituição Federal (CF 1988) aborda que cabe ao Congresso Nacional, como controlador externo das atividades administrativas de entidades direta e indiretamente ligadas ao poder público federal, junto com o controle interno de cada uma dessas entidades, fiscalizá-las.

Fora da Seção IX, há o Artigo 31 (CF 1988) que fala sobre a fiscalização das contas dos municípios e do respectivo auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados, Municípios, Tribunais e Conselhos de Contas Municipais, onde houver, junto ao poder legislativo municipal, que é o órgão de controle externo das contas municipais.

2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (NBC)

2.4.1 NBC TA 200 - Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria

Em sua introdução, a própria NBC TA 200 já explana a matéria que irá tratar (CFC, 2012, p.26): “Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria.”

Em seu corpo, a NBC TA 200 separa em alguns momentos algumas observações pertinentes à auditoria em entidades do setor público como, por exemplo:

A11. Os mandatos de auditoria para auditoria de demonstrações contábeis de entidade do setor público podem ser mais detalhados do que os de outras entidades. Como resultado, a premissa relativa às responsabilidades da administração sobre a qual é conduzida a auditoria das demonstrações contábeis do setor público pode incluir responsabilidades adicionais, tais como a responsabilidade pela execução de transações e eventos em conformidade com a legislação, regulamentação ou outra autoridade. (CFC, 2012, p.35)

Isso denota a importância dada a se normatizar, com notória observância às exceções ou complementos a determinados trabalhos de auditoria como os executados no setor público, fazendo da norma uma ferramenta universal no que tange às diversas modalidades e aplicações do serviço de auditoria.

2.5 CONCEITOS E TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

2.5.1 Conceitos de auditoria no setor público

No seguimento ao trabalho de auditoria governamental, algumas observações quanto a considerações e conceituação de termos são necessárias e, a princípio, deve-se considerar o que se considera, normativamente, o que é auditoria no setor público.

Segundo a ISSAI, da *International Organization of Supreme Audit Institution* (INTOSAI), a auditoria no setor público é:

um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações

independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais. (ISSAI 100, NA18)

A auditoria governamental é todo trabalho sistemático que envolve a averiguação do correto uso de normas e diretrizes nas contas, procedimentos, orçamentos e aplicação do dinheiro público, bem como a adequada consideração dos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

2.6 TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

2.6.1 Auditoria financeira (ISSAI) ou auditoria contábil (NAG)

Segundo a norma estabelecida pela INTOSSAI, a auditoria financeira é o exame que “foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável” (ISSAI 100, NA 22).

Consonante com as NAGs, nas quais essa modalidade de auditoria é dita como “contábil”, a auditoria financeira é conceituada como o:

exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação desses demonstrativos em relação a estas NAGs, aos Princípios de Contabilidade (PCs), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de auditoria governamental deverá verificar se as demonstrações contábeis e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais, além dos aspectos de legalidade. (NAG 1102.1.1.1)

Esse tipo de auditoria é direcionada às demonstrações contábeis e busca expressar a existência ou não de fraudes ou erros que causem distorções relevantes nas informações financeiras e contábeis da entidade auditada.

2.6.2 Auditoria operacional

Para a ISSAI 100, NA 22, a auditoria operacional:

foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

A auditoria operacional, portanto, é a auditoria voltada à busca de aperfeiçoamento de processos que nada mais é que tornar as atividades governamentais mais próximas do que se estabelece nos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

2.6.3 Auditoria de conformidade

De acordo com a ISSAI 100, NA 22, a auditoria de conformidade:

foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a

entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Já de acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), a auditoria de conformidade se trata do “exame da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis.” (NAG 1102.1.1.2).

A auditoria de conformidade se volta para a análise da consideração correta dos princípios e normas pertinentes à gestão financeira da entidade auditada. Trata-se de conferir a observância ou não dessas normas, diretrizes e/ou princípios nos lançamentos e/ou elaboração de orçamentos.

2.7 O AUDITOR GOVERNAMENTAL E OS PRINCÍPIOS GERAIS DA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

2.7.1 Competências e requisitos

Todo processo de auditoria governamental deve ser conduzido por profissionais devidamente qualificados e conhecedores das prováveis questões que serão encontradas no decorrer do processo de execução dos trabalhos. Assim, alguns requisitos devem ser encontrados nas equipes de auditoria governamental e esses requisitos e competências são relacionados na NAG 3100, são eles:

- Conhecer e aplicar as normas, procedimentos e técnicas de auditoria governamental (NAG 3102.1);
- Avaliar o âmbito, a extensão e os recursos necessários para a execução da tarefa em face dos objetivos propostos (NAG 3102.2);
- Avaliar os riscos identificados na pré-análise das transações e das operações a serem auditadas, e do impacto potencial desses riscos para o próprio trabalho de auditoria governamental (NAG 3102.3);
- Conhecer e utilizar os fundamentos, princípios, normas e técnicas da Administração Pública (NAG 3102.4)
- Identificar boas práticas da Administração Pública (NAG 3102.5);
- Reconhecer e avaliar a relevância e o significado dos eventuais desvios em relação às boas práticas da Administração Pública, efetuando as pesquisas necessárias para chegar a soluções viáveis (NAG 3102.6);
- Interpretar os fundamentos de Direito, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Gestão Pública e Métodos Quantitativos, possibilitando identificar a existência de riscos e problemas, ou a possibilidade desses ocorrerem; e de recomendar soluções ou métodos corretivos necessários (NAG 3102.7);
- Utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros (NAG 3102.8)
- Efetuar análise profissional, imparcial e isenta (NAG 3102.9)
- Relacionar-se, participando de equipes intermultidisciplinares (NAG 3102.10);
- Elaborar seus relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto da auditoria governamental (NAG 3102.11);
- Identificar e compreender as transações e as operações a serem auditadas bem como as práticas e as normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da auditoria (NAG 3102.12).

2.7.2 Ética e independência profissional

A ISSAI 100 e as NAGs abordam o item ética profissional e independência profissional de modo diferente: a ISSAI 100 aborda os temas juntos e as NAGs tratam-nos separadamente em seus textos.

A NAG 3400 (Ética Profissional) relaciona os princípios básicos de ética que devem ser observados pelos profissionais de auditoria governamental. Assim, elenca-os entre as NAGs 3401 que relacionam os limites e o proceder preventivo a infrações à ética no tanger dos trabalhos de auditoria; até a NAG 3402.7, que a partir da NAG 3402 aborda o que se caracteriza ato de descrédito na profissão de auditor governamental.

Já a INTOSAI (ISSAI 100, NA 36) resume como as EFSs (Entidades Fiscalizadoras Superiores) devem elaborar e nortear a elaboração de seus princípios éticos e/ou códigos de ética, considerando que os:

Princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor. As EFS devem ter políticas abordando exigências éticas e enfatizando a necessidade de seu cumprimento pelos auditores. Os auditores devem manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e sejam vistos como tal pelos usuários previstos.

Quanto ao que se refere à independência profissional do auditor governamental, a NAG 3101, diz o seguinte:

Os profissionais de auditoria governamental são independentes quando podem exercer suas funções livre e objetivamente. A independência situa-se não apenas no livre e irrestrito acesso a informações, documentos e dependências dos entes, mas, principalmente, na liberdade de programar seus trabalhos, executá-los e comunicar os resultados, sem quaisquer tipos de interferências.

Ética e independência, entre outros aspectos, compõem parte intrínseca da profissão de auditor governamental. É mais direcionado a características que não as operacionais, são instrumentos de regulação e de liberdade dos trabalhos, é mais como deve ser o comportamento durante o processo de fiscalização e a autonomia dos profissionais frente a situações-problema, informações e constatações; os meios e as condições para que a equipe execute os procedimentos e encontre fatos pertinentes e relevantes nas análises e fiscalizações.

2.7.3 Julgamento devido, zelo, ceticismo e responsabilidade profissional

O auditor governamental deve ter características consideráveis no tanger de seus trabalhos, assim, algumas delas são essenciais para a boa execução e conclusão dos trabalhos. Nesse contexto, a INTOSAI define os princípios em questão, com exceção do princípios de responsabilidade profissional que é conceito incluído pelas NAGs, da seguinte forma:

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho. (ISSAI 100, NA 37)

O princípio da responsabilidade profissional parte da noção de que o auditor governamental tem que seguir “as normas de conduta estabelecidas em Código de Ética Profissional” (NAG 3208); e assim o mesmo deve “preservar sua credibilidade como pessoa e profissional” (NAG 3209); ainda nesse contexto e mais ligado às questões objetivas da execução da auditoria “o profissional de auditoria governamental pode ser responsabilizado administrativa, penal e civilmente pela não descoberta de fraude em consequência de negligência, imperícia e imprudência na execução dos trabalhos de auditoria governamental” (NAG 3212).Esse princípio é de especial consideração, já que a via judicial pode ser acionada pela falta de observações dos princípios éticos profissionais.

2.7.4 Gerenciamento de equipes, relações humanas e comunicação

Gerenciar equipes e ter boa relação interpessoal pode ser fator predominante para se concluir com

êxito um trabalho de auditoria, desse modo “a cooperação recíproca e as habilidades e as atitudes apropriadas no trato com as pessoas e em se comunicar de maneira eficaz constituem atributos essenciais do profissional de auditoria governamental” (NAG 3600).

Quanto à comunicação “é essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva” (ISSAI 100, NA 43), pois o ente auditado deve contribuir, com suas explicações sobre determinados assuntos, durante o processo de auditoria e deve existir transparência para que o mesmo entenda o porquê de cada abordagem do controle externo e as vantagens dos serviços.

Embasado nas normas dispostas anteriormente, conclui-se que a boa relação dentro da equipe de auditoria governamental, e o bom trato com as pessoas são fatores que colaboram com maior intensidade para o sucesso dos trabalhos, na medida em que há um estreitamento e bom direcionamento do papel e das questões que cada membro deve se pôr a tratar; isso promove a efetividade dos processos.

2.7.5 Controle de qualidade

A qualidade com que se executa e se conclui um trabalho de auditoria é um princípio que preza pela excelência nos trabalhos de auditoria governamental. Desse modo, o controle de qualidade deve passar por todos os estágios de planejamento, execução, controle e relatoria do trabalho. Para a INTOSAI (ISSAI 100, NA 38) “os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos”. Com esse fim a INTOSAI produziu a “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS”, que trata exclusivamente do fator controle de qualidade.

2.7.6 Risco de auditoria

Tratando o risco como algo inevitável e que a auditoria não pode fornecer total certeza sobre o relatório de conclusão, a INTOSAI (ISSAI 100, NA 40) afirma que “o risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado”. Assim sendo, o risco é algo que sempre estará presente nos trabalhos de auditoria, lógico que podendo ser manejado para se elaborar relatórios limitados ou mais minuciosos e mais próximos da realidade.

2.7.7 Materialidade

A materialidade é um princípio da auditoria governamental com significado próximo do que se entende por “relevância”. Desse modo, “uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos” (INTOSAI, ISSAI 100, NA41).

2.7.8 Documentação

A documentação de auditoria deve ser o mais detalhada possível e dispor sobre os “procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria” (INTOSSAI, ISSAI 100, NA 42). A documentação é o princípio que se direciona para a boa apresentação da conclusão da auditoria, já que o relatório e a conseqüente opinião do auditor devem ter total respaldo documental, que são as provas dos fatos e das conclusões apresentadas.

2.7.9 Sigilo profissional

O sigilo profissional é um princípio, abordado pelas NAGs, que denota a importância da discrição e segredo dos procedimentos, dados, informações, etc. que porventura os profissionais de auditoria venham a perceber em suas análises. Para a NAG 3500 “o profissional de auditoria governamental deve manter,

respeitar e assegurar o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo.”

2.7.10 Educação continuada

O aperfeiçoamento é super importante em um setor que é muito minucioso e detalhista, como a auditoria. Para o auditor governamental ser o mais efetivo em sua carreira é essencial que se haja preocupação com o contínuo aprimoramento de seus conhecimentos e aptidões técnicas. As NAGs abordam esse princípio e dão ao auditor parcela de responsabilidade sobre seu aperfeiçoamento, quando afirmam que “os profissionais de auditoria governamental têm responsabilidade primária de continuar seu desenvolvimento técnico, a fim de se manterem devidamente atualizados e capacitados” (NAG 3701).

2.8 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

A fase de planejamento de auditoria é a que se organiza as causas e intenções da instauração dos trabalhos; dará os limites dos testes, e a previsão de término das análises. Assim, para que alcance seus objetivos o planejamento deve organizar uma trilha de ações que definam, depois do escopo da auditoria, os passos a se executar, isso “para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível” (NAG 4300); ou seja, buscando o sucesso com o menor nível de custos, isso tudo culminando na elaboração do projeto de auditoria.

Segundo o Manual de Auditoria de conformidade (Espírito Santo, 2015, p.61) o planejamento de auditoria consiste nas seguintes atividades

- a. Providências administrativas preliminares;
- b. Análise preliminar do objeto de auditoria (construção da visão geral do objeto) (NAG 4307, NAG 4308 e NAG 4310.4);
- c. Inventário de riscos e controles (NAG 4309.1);
- d. Elaboração da matriz de planejamento (discussão e delimitação do objetivo e do escopo da auditoria) (NAG 4310.1, NAG 4310.2 e NAG 4310.3);
- e. Validação da matriz de planejamento (NAG 4305 e NAG 4314);
- f. Elaboração dos demais papéis de trabalho (NAG 4313.1);
- g. Teste-piloto (NAG 4306.1);
- h. Elaboração do projeto de auditoria (NAG 4310.5, NAG 4310.6 e NAG 4313).

Conclui-se então que a fase de planejamento da auditoria governamental é parcela crucial para o sucesso de todo processo, pois é dela que se dá o norte que tomará a equipe, já que parte do planejamento toda a sistemática das fiscalizações e do tratamento, como um todo, dos trabalhos de auditoria.

2.9 EXECUÇÃO DE AUDITORIA

A execução do processo de auditoria é a parte seguinte a de planejamento e é a fase em que os trabalhos partem para o desenvolvimento da base para o relatório final que trará a opinião do auditor sobre as contas e processos fiscalizados, bem como postar suas advertências e sugestões. É nessa etapa que as informações públicas e as relativas aos demonstrativos das entidades são confrontadas com a realidade, que os processos são analisados e a conformidade dos atos públicos com as leis e normas são averiguadas. Para a NAG 4400:

Essa fase envolve o exame de registros e documentos, assim como a avaliação de processos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais, com vistas a informar sobre a

confiabilidade do sistema de controles internos (SCI), a legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, a regularidade das contas, o desempenho da gestão e os resultados das políticas, programas e projetos públicos.

A auditoria deve trabalhar em dados relevantes, confiáveis e suficientes (NAG 4409), que possam tornar as informações fieis ou bem próximas do real, deve ainda ocupar-se com a quantidade e a qualidade das informações auferidas. Esses dados são compostos por documentos que registram as chamadas “evidências de auditoria” que “são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental” (NAG 1113). Nesse ensejo a INTOSSAI também faz considerações sobre o que são evidências de auditoria e assim as trata:

Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações em papel ou meio eletrônico, comunicações externas escritas ou em meio eletrônico, observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada. Os métodos de obtenção de evidência de auditoria podem incluir inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, re-execução, procedimentos analíticos e/ou outras técnicas de pesquisa. A evidência deve ser tanto suficiente (quantidade) para persuadir uma pessoa bem informada de que os achados são razoáveis, quanto apropriada (qualidade), isto é, relevante, válida e confiável. A avaliação de evidência pelo auditor deve ser objetiva, justa e equilibrada. Os achados preliminares devem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade. O auditor deve respeitar todos os requisitos em matéria de confidencialidade. (ISSAI, NA 49)

Ainda na ISSAI 100, só que agora tomando como base o texto da NA 50, a fase de execução de auditoria tem seu término após a conferência da documentação encontrada e analisada durante todo o processo de desenvolvimento dos trabalhos. Isso demonstra que as auditorias devem ser minuciosas e também cautelosas em suas conclusões, vindas de seus achados. O mínimo de erros devem ocorrer para que o resultado tenha sustentação, já que a opinião do auditor é expressiva e fundamentalmente considerada pelo público, diretamente influenciado pela atuação da entidade auditada.

2.10 RELATÓRIO DE AUDITORIA

Terminadas as fiscalizações ou trabalhos de campo, a auditoria parte para sua parte principal: a elaboração do relatório de auditoria que é: o documento técnico obrigatório, utilizado pelo auditor governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria (NAG 4701). Esse documento tem duas funções básicas: comunicar as constatações do auditor governamental e subsidiar as tomadas de decisões (NAG 4702). Já a redação do relatório de auditoria deve apresentar determinadas características, citadas na NAG 4703.1, devendo então ser:

- Clara (NAG 4703.1.1);
- Precisa (NAG 4703.1.2);
- Oportuna (NAG 4703.1.3);
- Imparcial (NAG 4703.1.4);
- Objetiva (NAG 4703.1.5);
- Concisa (NAG 4703.1.6);
- Completa (NAG 4703.1.7);
- Conclusiva (NAG 4703.1.8);
- Construtiva (NAG 4703.1.9);
- Simples (NAG 4703.1.10);

- Impessoal (NAG 4703.1.11).

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria do setor público é a área da auditoria incumbida da colaboração aos poderes legislativos, em todos os níveis (Federal, Estadual e Municipal), no papel de fiscalizador externo do poder público, como um todo. A auditoria governamental é mais que uma arma ou acessório de fiscalização da máquina pública é, além disso, uma ferramenta com poderes a tornar todos os processos públicos mais econômicos, eficazes e efetivos; é forte colaborador para o aperfeiçoamento dos processos, com via a zelar pela legalidade do uso do poder, da máquina e dos recursos públicos.

Com a elaboração dessa pesquisa a auditoria do setor público se desmistifica, algumas dúvidas são sanadas, e a execução da auditoria governamental é tratada com a intenção de abordar a sua parte operacional; isso tudo para dar as bases de como a auditoria detecta dolos e culpas nos processos e procedimentos no uso do poder e da máquina pública.

Nesse contexto, o trabalho dos auditores é essencial, já que são eles os observadores dos princípios e os detentores dos requisitos no que tange ao conhecimento operacional e técnico para o melhor aproveitamento do tempo e melhor desenvolvimento dos trabalhos, bem como a observância do cronograma estabelecido no planejamento e a verificação da qualidade do trabalho apresentado.

Quanto ao problema de pesquisa, além da qualidade empírica do profissional de auditoria governamental, a efetiva coparticipação do ente auditado é de suma importância, já que os representantes, dirigentes e/ou sócios devem responder, durante a fase de execução de auditoria, a questionamentos pertinentes aos achados de auditoria e quanto ao conhecimento de determinados procedimentos e acontecimentos. Essa coparticipação colabora para a opinião do auditor e dá as intenções dos trabalhos, bem como denota a qualidade e a transparência com que se presta esse serviço.

Essa busca colaborativa pelas falhas, erros e dolos dentro do serviço e da máquina pública é essencial para que se observe, além das normas de auditoria governamental, a importância que a verificação desses desvios tem para a continuidade e qualidade do que se fiscaliza.

A efetividade do processo de auditoria só ocorre quando o auditor usa de boas referências, quando se embasa o trabalho nas normas, leis, portarias e diretrizes do setor público. Portanto, é papel essencial do auditor na busca pelos ditos desvios nos processos e procedimentos da administração pública a observância do que se estabelece para que se use dos tipos adequados de auditoria para cada demanda específica e assim se alcance sucesso no processo de auditoria no setor público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jun. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em 28 jun. 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01**. Brasília. CFC, 2012. Publicação eletrônica. 11p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf>. Acesso em 03 jul. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810**. Brasília. CFC, 2012. Publicação eletrônica.

633p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em 03 jul. 2016.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Manual de auditoria de conformidade**. Vitória: TCEES, 2015. 175 p.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAG)**: aplicáveis ao controle externo brasileiro. Belo Horizonte. IRB, 2010. Web. 88p. Disponível em:<http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs_24-11.pdf> Acesso em 03 jul. 2016.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3)**. Disponível em: <http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_100_Portugues.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2016.

RODRIGO FONTENELE. **Prof. Rodrigo Fontenelle - Resumo de Auditoria Governamental**. Vídeo Online. *YouTube*, 4 de agosto de 2015. Web. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=46g7BhCVkBo>> Acesso em 15 jun. 2016.

ARTIGO 5

ASSOCIAÇÃO EMPÍRICA ENTRE VARIÁVEIS DE ARRECADAÇÃO MUNICIPAL E O IDH-M: estado da arte de pesquisas dessa natureza no Brasil

Fábio de Souza Alves
Especialista em Gestão Pública pela Faculdade de Administração (FAAD) da Universidade Federal do Pará
fabioalves2013@hotmail.com

Louisi de Sousa Alves
Especialista em Gestão Pública pela Faculdade de Administração (FAAD) da Universidade Federal do Pará
louisi.cont@hotmail.com

José Augusto Lacerda Fernandes
Doutor em Desenvolvimento Sustentável pelo Núcleo de Altos Estudos Amazônicos (NAEA) da Universidade
lacerda.fernandes@gmail.com

RESUMO

Motivado pelas interfaces existentes entre fatores econômico-financeiros e questões ligadas ao desenvolvimento humano, este estudo investigou o estado da arte das pesquisas que tratam das Associações de variáveis entre Arrecadação Municipal e Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M). Para tanto, realizou-se uma análise sistemática da produção científica brasileira em todos os periódicos *WebQualis*, com o intuito de identificar: os autores que mais têm produzido sobre o tema, a classificação *WebQualis* da revista de publicação dos artigos, os objetivos de pesquisa, as metodologias utilizadas, os principais resultados e contribuições das mesmas. Apesar do esforço de pesquisa empreendido, encontrou-se volume restrito de artigos que tratam diretamente da associação de Arrecadação Municipal e o IDH-M, cujos conteúdos permitem observar que a integralidade dos trabalhos se utilizou de modelos estatísticos para aferir a existência de associação. Fato esses que, conjugados sinalizam a necessidade de mais pesquisas sobre o tema.

Palavras-Chave: Arrecadação Municipal. Índice de Desenvolvimento Humano Municipal.

1 INTRODUÇÃO

Em decorrência do processo de implantação da administração pública moderna, paradigmas burocráticos e patrimoniais dão lugar às mudanças institucionais acontecidas desde a reforma gerencial da década de 1990. Segundo Bresser-Pereira (2000), tal reforma desencadeou desenvolvimento e a valorização de competências essenciais, assim como a busca da eficiência como princípio norteador da administração pública são símbolos de uma administração voltada para o futuro.

A busca de modelos modernos e eficientes de atuação estatal direciona o setor público a fortalecer parcerias com o setor privado, transferindo-lhe responsabilidades de execução de serviços públicos. Práticas como a publicização, que consiste na transferência da gestão de serviços e atividades não exclusivos do Estado, vêm se intensificando nos últimos anos, o que demonstra que o Estado vem repassando gradativamente a prestação de serviços que não seja de sua oferta exclusiva para outros setores. Salm (2014) conceitua essas práticas como “coprodução de serviços públicos”, do qual participam o aparato Estatal, as organizações privadas e o terceiro setor, além dos arranjos comunitários e os cidadãos. Assim, todas as ações promovidas por esses setores da sociedade convergem no sentido da promoção do bem estar social.

O arranjo constitucional de repartição de competências de prestação de serviços públicos entre a União, Estados e Municípios norteou-se à luz do princípio da predominância do interesseⁱ, o qual reservou à União, Estados e Municípios ofertar serviços de interesse predominantemente nacional, regional e local, respectivamente, além de algumas competências cujas atribuições foram comuns a todas as esferas de governo.

Educação infantil, transporte coletivo e coleta de lixo são exemplos de serviços a serem prestados pelas prefeituras à coletividade local, cabendo à gestão pública municipal a tarefa de ofertar tais serviços de maneira adequadaⁱⁱ. A forma de mensurar o nível de adequação ou de efetividades dos serviços prestados é uma tarefa que vem sendo aperfeiçoada com os contínuos estudos e adaptações feitas aos indicadores sociais, que são as métricas de análise de gestão. Assim, foi criado o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), adaptação realizada ao IDH como artifício de mensurar o desenvolvimento humano a partir de cada realidade local, segundo o PNUD Brasil, IPEAe FJP (2013).

Em âmbito municipal, além dos recursos próprios, os gestores contam com transferências constitucionais e legais realizadas pelos Estados e pela União. Segundo Soares, Gomes e Toledo Filho (2011), o ente político necessita de recursos para cumprir suas funções básicas e implantar seus programas e ações sociais, sendo tais atividades desenvolvidas por meio de receitas públicas. Assim, a maior arrecadação municipal proporcionará melhores serviços à sociedade, que refletiria na qualidade de vida expressa por meio dos indicadores sociais, conforme se depreende abaixo:

A hipótese mais provável, conforme supõem nossos governantes ao incluir os parâmetros das transferências na Constituição Federal, é que o grupo de municípios que receber mais recursos de participação na distribuição da arrecadação do ICMSⁱⁱⁱ apresentará melhoria em seus níveis de IDH-M, o que representa melhor bem estar da sociedade (GALLO *et al.*, 2012, p. 2).

Entretanto, análise realizada por Crozatti, Coelho e Silva (2015, p. 6) demonstra que: “os recursos financeiros de grande parte dos municípios brasileiros não influenciam de forma determinante o padrão do serviço prestado, bem como a melhora em indicadores de qualidade de vida, como o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH-M”, demonstrando a discrepância entre a receita corrente per capita e o bem-estar dos cidadãos nos municípios brasileiros, que é reforçado por Gallo *et al.* (2012), ao afirmarem que não se pode afirmar que houve incremento no IDH-M dos municípios que receberam significativos volumes de ICMS.

A relação indireta apontada acima entre a arrecadação e os indicadores evidencia que há deficiências nos processos de exploração e/ou transformação nos municípios. Campello (2003) vinculou tais processos aos conceitos de eficiência municipal, que é composta com base na “eficiência de exploração”, medida pela arrecadação municipal e “eficiência de transformação”, mensurada por

meio dos indicadores sociais. Diante disso, faz-se necessário tentar entender o porquê de não haver essa relação proporcional direta entre arrecadação e indicador social. Crozatti, Coelho e Silva (2015) apontam que esses fatos podem estar relacionados ao mau uso do dinheiro público, associado à corrupção sistêmica e irresolúvel que assola a administração pública brasileira.

Mediantes tais apontamentos, objetivo principal desta pesquisa foi verificar o estado da arte referente à associação entre variáveis vinculadas à arrecadação municipal e ao IDH-M no contexto da produção científica brasileira, com a finalidade de auxiliar a compreensão de como essa área é vista e estudada por acadêmicos e pesquisadores em âmbito nacional. Para tal, além da introdução (capítulo 1) e da conclusão (capítulo 5), este trabalho está estruturado em cinco capítulos. O segundo capítulo apresenta tópicos sobre os “Indicadores Sociais e o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M)” e sobre as Fontes de Recursos dos Municípios. A metodologia aplicada está descrita no terceiro capítulo e a apresentação e análise dos resultados alcançados por meio da pesquisa são informados no capítulo 4.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 INDICADORES SOCIAIS E O ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO MUNICIPAL (IDH-M)

Os indicadores sociais permitem avaliar os efetivos resultados alcançados pelas ações governamentais, constituindo ferramenta primordial na gestão pública e para a comunidade acadêmica, conforme o excerto abaixo:

Os indicadores apontam, indicam, aproximam, traduzem em termos operacionais as dimensões sociais de interesse definidas a partir de escolhas teóricas ou políticas realizadas anteriormente. Eles se prestam a subsidiar as atividades de planejamento público e a formulação de políticas sociais nas diferentes esferas de governo, possibilitando o monitoramento das condições de vida e bem-estar da população por parte do poder público e da sociedade civil e permitem o aprofundamento da investigação acadêmica sobre a mudança social e sobre os determinantes dos diferentes fenômenos sociais (JANNUZZI, 2009, p. 22).

Ainda segundo Jannuzzi (2009, p. 22): “por constituírem um recorte da realidade social, os indicadores sociais são elaborados por meio de modelos simplificados que levam em consideração as dimensões relevantes, específicas e dinâmicas da sociedade”. Segundo Moura e Sauer (2009), o PIB *per capita*^{iv}, até meados do século XX, constituía-se no mais importante indicador social, porque se entendia que tal parâmetro econômico refletiria de forma apropriada os padrões de qualidade de vida dos indivíduos. Entretanto, tal medida foi colocada em xeque posteriormente, como apontado abaixo:

Os níveis crescentes de desemprego nos países desenvolvidos a partir da década de 1960, e o descompasso entre crescimento econômico e outras variáveis do bem estar social – como os níveis educacionais, de saúde e infra-estrutura urbana – colocaram em questão a eficiência da medida PIB per capita para mensuração da qualidade de vida, abrindo espaço para novas abordagens de mensuração mais apropriadas aos aspectos multidimensionais do problema (MOURA e SAUER, 2009, p.115).

Nesse contexto de necessidade de refletir perspectivas sociais além daquelas conseguidas pelo PIB, é que surge o IDH – Índice de Desenvolvimento Humano – com uma nova abordagem de análise de desenvolvimento humano, voltando-se diretamente às pessoas, suas oportunidades e capacidades.

O conceito e a medida de desenvolvimento humano foram apresentados no primeiro Relatório de Desenvolvimento Humano^v do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1990. Criado pelo economista paquistanês Mahbubul Haq, com a colaboração do economista indiano Amartya Sen, Nobel de economia em 1998, o IDH consiste em uma medida sintética e geral do desenvolvimento humano aglutinada em três dimensões: longevidade, conhecimento e nível de vida digno, conforme apontado abaixo:

Na sua formulação clássica, o IDH é composto por três indicadores, que representam a oportunidade de uma sociedade de ter vidas longas e saudáveis, de ter acesso a conhecimento, e de ter comando sobre os recursos de forma a garantir um padrão de vida digno. Por meio das duas primeiras dimensões, pretende-se avaliar a realização do bem-estar mediante a adoção de um estilo de vida resultante de escolhas livres e informadas, a partir das habilidades e conhecimentos acumulados. Já o comando sobre recursos indica se esse processo se deu livre de privações das necessidades básicas, como as de água, alimento e moradia (PNUD Brasil, IPEA e FJP, 2013, p. 14)^{vi}.

Moura e Sauer (2009) apontam como vantagem do IDH o seu custo aceitável, haja vista o número de variáveis relativamente pequenos, o que torna sua coleta menos onerosa em comparação a indicadores mais complexos. A historicidade foi outro aspecto positivo apontado por Moura e Sauer (2009, p. 121); para os autores tal atributo: “[...] permite a comparação entre diferentes recortes temporais e o monitoramento de tendências de evolução ou regressão nos níveis de desenvolvimento humano dos países”.

Entre as críticas ao IDH, encontramos os apontamentos de Veiga (2003) referente à natureza distinta de suas variáveis, o que poderia resultar em um indicador final sem sentido. Há também ao IDH, assim como aos demais indicadores sintéticos (compostos), críticas sobre a forma de aglutinação de variáveis como a apontada por Moura e Sauer (2009, p.127): “[...] o uso da média não permite a percepção de disparidades entre diferentes grupos componentes de seu cálculo”. Outro ponto é a limitação das dimensões captadas pelo indicador, conforme a citação abaixo:

Embora se aceite a ausência de outras dimensões do desenvolvimento, para as quais ainda não há disponibilidade de indicadores, é duvidoso que seja essa média aritmética a que melhor revele o grau de desenvolvimento atingido por uma determinada coletividade (SILVA, 2009, p. 2).

Ademais:

Apesar de ampliar a perspectiva sobre o desenvolvimento humano, o IDH não abrange todos os aspectos de desenvolvimento e não é uma representação da "felicidade" das pessoas, nem indica "o melhor lugar no mundo para se viver". Democracia, participação, equidade, sustentabilidade são outros dos muitos aspectos do desenvolvimento humano que não são contemplados no IDH. O IDH tem o grande mérito de sintetizar a compreensão do tema e ampliar e fomentar o debate. (PNUD Brasil, 2015, p. 10).

Assim, o PNUD^{vii} incentiva o uso do IDH em níveis subnacionais, com abordagens mais adequadas às necessidades locais. Assim, os países podem inovar, substituir ou adicionar novas dimensões aos componentes do IDH global aos subnacionais^{viii}. No âmbito municipal brasileiro, foi elaborado o IDH-M (IDH Municipal), com a metodologia do IDH global, adequando-se ao contexto e à disponibilidade de indicadores nacionais.

Segundo o PNUD Brasil, IPEA e FJP (2013), os objetivos das atualizações são ajustar a metodologia ao contexto brasileiro, buscando indicadores mais adequados para avaliar as condições de núcleos sociais menores e aos indicadores disponíveis nos censos demográficos brasileiros, de forma a garantir mesma fonte de dados e comparabilidade entre todos os municípios brasileiros. O Quadro 1 contém a composição de cada dimensão do IDH-M.

Quadro 1. Dimensões Utilizadas na Metodologia do IDHM – 2013.

DIMENSÃO	CONCEITO
Vida longa e saudável	Esse indicador mostra o número médio de anos que uma pessoa nascida em determinado município viveria a partir do nascimento, mantidos os mesmos padrões de mortalidade.
Padrão de vida	É medido pela renda municipal <i>per capita</i> , ou seja, a renda média dos residentes de determinado município.
Acesso a conhecimento	É medido por meio de dois indicadores. A escolaridade da população adulta é medida pelo percentual de pessoas de 18 anos ou mais de idade com ensino fundamental completo e tem peso 1. O fluxo escolar da população jovem é medido pela média aritmética do percentual de crianças de 5 a 6 anos frequentando a escola, do percentual de jovens de 11 a 13 anos frequentando os anos finais do ensino fundamental, do percentual de jovens de 15 a 17 anos com ensino fundamental completo e do percentual de jovens de 18 a 20 anos com ensino médio completo; e tem peso 2. A média geométrica desses dois componentes resulta no IDHM Educação.

Fonte: PNUD Brasil, IPEA e FJP, (2013).

Segundo o PNUD Brasil, IPEA e FJP (2013), o IDHM é um número que varia entre 0 e 1. Quanto mais próximo da unidade, maior o desenvolvimento humano de um município. As faixas de Desenvolvimento Humano são: muito baixo (0 - 0,499), baixo (0,500 – 0,599), médio (0,600 – 0,699), alto (0,700 – 0,799) e muito alto (0,800 – 1).

2.2 FONTES DE RECURSOS MUNICIPAIS

No atual panorama do sistema normativo brasileiro, a composição dos recursos municipais são basicamente as receitas tributárias de suas competências, as transferências constitucionais, legais, voluntárias, royalties advindos por meio da CFEM^{ix}, além das compensações amparadas por meio da Lei Kandir^x.

A competência tributária municipal decorre do princípio pétreo do federalismo, com amparo no artigo 1º da carta Magna. No plano de gestão fiscal das pessoas políticas da federação, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece por meio do *caput* do seu artigo 11 que constituem requisitos essenciais de responsabilidade da gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos cuja competência foi atribuída a cada ente pela Constituição da República de 1988.

Segundo Sabbag (2011), para os entes políticos municipais, o texto constitucional atribuiu duas classificações de competências legislativas tributárias, quais sejam: privativa e a comum. À luz da competência privativa, os municípios podem criar os impostos exclusivamente atribuídos a eles conforme disposto no artigo 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 1988).

Ainda para Sabbag (2011), incluem-se na competência privativa municipal o poder para a criação de outros tributos, diversos dos impostos, como as contribuições sociais para custeio do Sistema de Previdência e Assistência Social de seus próprios servidores com previsão no § 1º do artigo 149 da Constituição Federal e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP), prevista no artigo 149 – A.

Quanto à competência municipal comum, Sabbag (2011) aponta que a Constituição não indicou exclusivismo a qualquer dos entes políticos e sim vincula suas exigências à contraprestação específica do ente que impor os gravames, que podem ser taxas ou contribuições de melhorias. Além das fontes de receitas em comento, os entes municipais desfrutam de transferências federais e estaduais que podem ocorrer de forma direta ou indireta, conforme o seguinte apontamento:

[...] as transferências tributárias constitucionais da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios podem ser classificadas em transferências diretas (repasso de parte da arrecadação para determinado governo) ou transferências indiretas (mediante a formação de Fundos Especiais). No entanto, independentemente da modalidade, as transferências sempre ocorrem do governo de maior nível para os de menores níveis, quais sejam: da União para Estados e Distrito Federal; da União para Municípios; ou dos Estados para Municípios (SABBAG, 2011, p. 550).

Constituem exemplos de transferências indiretas realizadas pela União o Fundo de Participação dos Municípios (FPM)^{xi} e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB)^{xii}.

No que tange às transferências diretas estaduais, cita-se os repasses de quotas-parte do ICMS e do IPVA^{xiii}, realizados pelos estados aos municípios. Segundo o inciso IV do art. 157 da Constituição Federal, 25% da arrecadação do ICMS será repassada aos municípios da seguinte forma: três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios e até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual. Ainda segundo a Carta Magna, há uma divisão equânime sobre total receita do IPVA, sendo que 50% permanecem com o estado-membro arrecadador e os outros 50% são destinados ao município onde o veículo está registrado.

Na seara federal de transferências, o Imposto de Renda Retido na Fonte pelos municípios, suas autarquias e fundações constitui-se em transferência direta haja vista que a união tem o dever de repassar tais recursos aos respectivos municípios nos quais houve o recolhimento, conforme dita o inciso I, art. 158 do texto Constitucional. Ademais, a quota-parte do ITR^{xiv} e os repasses de convênios recebidos pelos municípios também constituem transferências diretas. Segundo o inciso II, art. 158 da Constituição, do total de ITR arrecadado pela União, 50% é repassado aos municípios, relativamente aos imóveis situados em seu território. Todavia, tal percentual pode chegar a 100%, desde que o município se dedique às atividades de fiscalização e cobranças do tributo, quando demonstrado o interesse municipal viabilizado por meio de delegação da capacidade tributária ativa. Sabbag (2011) aponta a nítida função extrafiscal do ITR argumento que tal gravame é um importante instrumento de

política agrária e de combate a latifúndios improdutivos, consistindo em fomento à reforma agrária e a consequente distribuição de terras no país. Os recursos recebidos dos convênios figuram com transferências voluntárias porque são frutos de acordos ou ajustes de cooperação realizada pelos entes.

Outro imposto diretamente transferido pela União aos municípios é IOF^{xv} sobre ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, cujo 70% da arrecadação será fatiado com os municípios em que houver a extração do metal, proporcionalmente. Ademais, são transferências recebidas pelos municípios as oriundas do IPI^{xvi} REPARTIDO e CIDE^{xvii}-Combustível REPARTIDA, com respectivamente 2,5% e 7,25% do total arrecadado com tais gravames. Sabbag (2011) também aponta que o IOF, IPI e a CIDE são tributos revestido de extrafiscalidade, haja vista suas capacidades de estimular ou inibir condutas, finalidades não meramente arrecadatórias.

As transferências têm a finalidade de equilibrar as competências tributárias com as prestações de serviços à sociedade. A diferença entre essas competências gera o que Veloso (2008) denominou “Hiato Fiscal”, ou seja, a incompatibilidade entre a arrecadação dos governos subnacionais e sua real necessidade de gasto público. Nesse caminho, há o seguinte apontamento:

As transferências intergovernamentais possuem uma importância fundamental em um regime federativo, por serem um instrumento que possibilita corrigir as desigualdades socioeconômicas inter-regionais, dando, principalmente aos municípios menores, mais condições de fornecerem bens e serviços públicos à população local (MASSARDI; ABRANTES, 2015, p. 7).

Para Sales (2010), a cota-parte do ICMS representa a maior transferência em volume de fluxo financeiro do sistema fiscal nacional, com 20,31% do total de transferências. O Fundo de Participação dos Municípios (FPM) conta com a segunda posição, com 14,24% volume de recursos transferidos. O Quadro 2 evidencia as fontes de recursos municipais decorrentes do texto constitucional.

Quadro 2. Fonte de Recursos Municipais.

Competência Privativa: IPTU, ITBI, ISS, COSIP e Contribuição Previdenciária.	Transferências da União: Quota-parte FPM, Quota-parte ITR, IOF-Ouro, IRRF, IPI- Repartido, CIDE-Combustível repartida, FUNDEB, Transferências voluntárias – convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.
Competência Comum: Contribuição de Melhoria e Taxas.	Transferência do Estado: Quota-parte ICMS, Quota-parte IPVA, Transferências voluntárias – convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres.

Fonte: os autores, com base na Constituição Federal.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho consiste em uma revisão sistemática que tem por finalidade a análise do campo de pesquisa pertinente à literatura sobre a associação de *proxies* ligadas à arrecadação municipal com o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), investigando o estado da arte sobre o tema em âmbito nacional.

Tendo por base o trabalho de Santos e Finger (2015), esta pesquisa foi realizada em duas etapas: *i*) Busca de artigos e *ii*) Análise sistemática da literatura encontrada.

A busca de artigo foi realizada inicialmente por meio das plataformas de buscas de periódicos científicos *Scientific Periodicals Eletronic Library* (SPELL), por meio domínio www.spell.org.br e *Scientific Eletronic Library Online* (SciELO), por meio do domínio www.scielo.org. Nos campos de destinados às pesquisas dos referidos sites foram inseridos os seguintes termos: “arrecadação/fonte de recursos/transferência”, “IDH”, “IDH-M”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência IDH”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência municipal IDH”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência IDH-M”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência municipal IDH-M”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência Índice de Desenvolvimento Humano”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência municipal Índice de Desenvolvimento Humano”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência Índice de Desenvolvimento Humano Municipal”, “arrecadação/fonte de recursos/transferência municipal Índice de Desenvolvimento Humano Municipal”.

Adicionalmente, realizou-se pesquisa na plataforma Lattes, no campo “Busca de currículo Lattes”, realizada por “assunto” (título ou palavra chave da produção), com a finalidade de ratificar a produção por autores e encontrar eventuais trabalhos realizados e não inseridos nas plataformas SPELL e SciELO. Os termos inseridos nesta etapa de busca de artigo foram os mesmos realizados nas plataformas SPELL e SciELO.

A pesquisa não foi realizada com limitação de escopo referente aos critérios de classificação de níveis QUALIS, tampouco houve limitação temporal de pesquisa. Assim foram considerados todos os periódicos com classificação *WebQualis* da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), quais sejam: A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C.

Conforme se depreende abaixo, análise sistemática da literatura inicialmente teve um enfoque qualitativo:

A abordagem é considerada quantitativa quando descreve o perfil das publicações científicas acerca do tema por meio da contagem de ocorrências. Ao analisar os periódicos, artigos, autores e palavras-chave, adotou-se uma abordagem quantitativa (ENSSLIN *et al.*, 2014, p. 10).

A análise inicial recaiu sobre os seguintes elementos: I) Título, II) Autor III) Periódico, IV) Problema, V) Hipóteses ou Questões Norteadoras de pesquisa, VI) Problema e VII) Objetivos. Nesta etapa, foi encontrado um universo diminuto com 5 (cinco) artigos que tratam diretamente do tema ou que o tangenciam, referenciando ou investigando, independentemente de sua centralidade ou não no artigo.

Conforme Ensslin *et al.* (2014, p. 10), “A pesquisa qualitativa é aquela que busca entender um fenômeno específico em profundidade”. Assim, realizou-se uma análise textual em cada um dos cinco artigos encontrados (REZENDE, SLOMSKI e CORRAR (2005), SCARPIN e SLOMSKI (2006), SCARPIN e SLOMSKI (2007), SCARPIN e BOFF (2008) e GALLO *et al.* (2012)) com a intenção de compreender as bases teóricas sobre as quais os trabalhos foram realizados, identificando se as variáveis empíricas de pesquisa utilizadas estão fundadas epistemologicamente. Outra análise feita foi sobre as abordagens metodológicas de cada trabalho, comparando-as e verificando suas consistências com o tema. Além disso, foram verificados os principais autores e aqueles que receberam mais citações, os *locus* que mais se aplicaram às pesquisas, além das conclusões e sugestões.

A categorização dos trabalhos foi do tipo *a posteriori*, que segundo Santos e Finger (2015), é aquela elaborada após a análise material dos textos e que devem ser construídas levando em consideração a orientação teórica e o objetivo da pesquisa. Posteriormente, foi verificado o fator de impacto de cada periódico nos quais os trabalhos foram publicados. Tal verificação foi realizada por estratos de classificação adotados pela CAPES, por meio da plataforma Sucupira.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Foram coletados apenas cinco trabalhos que se ativeram em pesquisar a relação de associação do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) e a arrecadação. Frisa-se que a expressão “arrecadação” não se refere apenas à receitas oriundas da própria administração municipal, como receitas de IPTU^{xviii} por exemplo, e sim a todas as possibilidades de obtenção de recursos que, direta ou indiretamente, possam vir a influenciar no desenvolvimento humano municipal.

Outro ponto a ser destacado é que na seleção dos trabalhos foram desconsiderados artigos capturados na busca inicial que tiveram o mesmo escopo de pesquisa, porém com uso de outros indicadores sociais sintéticos. No Quadro 3 abaixo estão relacionados alguns artigos desconsiderados e os indicadores aos quais se ativeram a pesquisar:

Quadro 3. Pesquisas desconsideradas e os indicadores estudados.

REFERÊNCIA	TÍTULO	INDICADOR
SCHLINDWEIN, CARDOSO e SHIKIDA (2014)	Evolução dos Indicadores de desenvolvimento socioeconômicos nos municípios paraenses que recebem <i>royalties</i> da Itaipu Binacional.	Índice de Desenvolvimento Socioeconômico (IDS), criado na pesquisa.
MASSARDI e ABRANTES (2015)	Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: Um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais.	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), do sistema FIRJAN (Federação da Indústria do estado do Rio de Janeiro).
RODRIGUES <i>et al.</i> (2008)	Análise dos indicadores socioeconômicos dos municípios mineradores e não-mineradores do Estado de Minas Gerais.	Índice Mineiro de Responsabilidade Social (IMRS), da FJP (Fundação João Pinheiro, vinculada à Secretaria de Estado e Gestão de Minas Gerais).
BRUNOZI JUNIOR <i>et al.</i> (2011)	Efeitos das transferências intergovernamentais e arrecadação tributária sobre os indicadores sociais da saúde e educação em Minas Gerais.	Indicadores de Saúde e educação obtidos no IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), INEP (Instituto nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira) e Sistema Único de Saúde – DATASUS.
GOUVÊA, FARINA e VARELA (2009)	Avaliação de Indicadores Socioeconômicos dos Grupos 1 e 5 de Municípios Paulistas com o uso de Análise de Regressão Logística.	Índice Paulista de Responsabilidade Social (IPRS), da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo.

Fonte: elaborada com base nos dados da pesquisa.

A totalidade das pesquisas coletadas sobre o tema se apoiou em métodos e técnicas estatísticas multivariadas como meio de obtenção de suas conclusões. O Quadro 4 evidencia essas métricas estatísticas utilizadas, suas variáveis, além dos objetivos de cada pesquisa:

Quadro 4. Objetivos de pesquisa e Metodologia utilizada nos artigos coletados.

REFERÊNCIA	OBJETIVO	METODOLOGIA
REZENDE, SLOMSKI e CORRAR (2005)	Investigar, empiricamente, os fatores condicionantes entre as políticas públicas (investimentos públicos) e o Índice de Desenvolvimento humano (IDH-M).	Técnicas de Análise Multivariada: Análise Cluster para agrupar municípios por nível de IDH/Regressão Logística: variável dependente (IDH); variáveis independentes econômicas e sociais (investimentos permanentes em despesas correntes, despesa de capital e o volume de receita tributária dos municípios, população, densidade demográfica e distância do município em relação à capital).
SCARPIN e SLOMSKI (2006)	Analisar fatores contábeis condicionantes do IDH-M na dimensão renda.	Técnica de Análise Multivariada: Análise de Regressão Método de Análise de modelos: <i>Stepwise</i> - Variável dependente - IDH-M Renda do ano de 2000; Variáveis independentes - IDH-M e IDH-M Longevidade dos anos de 1991, População Rural e Receita Tributária no ano de 2000, Despesa com Agricultura no ano de 1997, Despesas com Juros e Encargos da Dívida no ano de 1998 e Saúde e Saneamento no ano de 1997.
SCARPIN e SLOMSKI (2007)	Apontar uma modelagem matemática para investigar o valor futuro do IDH-M, com base em dados contábeis atuais e outras variáveis.	Técnica de Análise Multivariada: Análise de Regressão – foram realizados três modelos: o primeiro contemplou o IDH-M como variável dependente e as demais como independentes; o segundo apresentou uma regressão para cada dimensão (educação, renda e saúde); já no terceiro foi obtida equação considerando as médias aritméticas entre as equações das três dimensões. Variável dependente: baseada nos valores do IDH-M do ano 2000. Variáveis independentes: Financeiras – Receitas e Despesas Públicas de 1997 a 2000. Não financeiras – IDH-M de 1991 em todas as suas dimensões, altitude, densidade demográfica em 2000, distância à capital, população rural nos anos de 1991 e 2000, população urbana nos anos de 1991 e 2000 e taxa de variação da população total entre os anos de 1991 e 2000.
SCARPIN e BOFF (2008)	Apontar o relacionamento existente entre variáveis relacionadas a níveis e distribuição de renda e a esperança de vida ao nascer.	Técnica Estatística: Regressão Linear Múltipla – <i>Método Stepwise</i> . Variáveis dependentes – IDH-M educação e IDH-M renda. Variáveis independentes (grupos) – Origem da fonte de renda, renda <i>per capita</i> , indicadores de distribuição de renda, intensidade de pobreza, entre outras, perfazendo um total de 78 variáveis, além de duas variáveis binárias para diferenciação dos estados da região sul do Brasil.
GALLO <i>et al.</i> (2012)	Verificar se a distribuição da arrecadação do ICMS promoveu melhoria no IDH-M.	Técnica de Estatística multivariada: Análise de <i>Cluster</i> . Variáveis utilizadas: IDH-M (variáveis das dimensões renda, educação e esperança de vida ao nascer), Repasses da quota-parte do ICMS aos municípios, Pagamentos efetuados pelo INSS a título de aposentadorias e pensões, FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e Índice de Gini.

Fonte: Adaptado de Santos, F. H. R. e Finger, A. B. (2015).

Por meio do uso limitado encontrado do IDH-M como ferramenta de estudos dessa natureza, infere-se que tal fato pode estar atrelado à periodicidade decenal de publicação, haja vista que tal indicador é apurado com base nos dados censitários coletados pelo IBGE, o que impossibilita a realização de estudos com comparações de séries anuais, a exemplo do que poderia ser feito com o uso do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM), apresentado no Quadro 3 supra.

Conforme se observa do Quadro 4, os objetivos dos trabalhos concentraram-se na busca de regressores condicionantes do IDH-M, tentando prever ou estimar relações diretas ou indiretas de associações entre variáveis vinculadas, ou não, à arrecadação municipal quer diretamente com o IDH-M, ou indiretamente, por meio das suas três dimensões – renda, educação e saúde. Assim, utilizaram-se de metodologias empíricas com praticamente o mesmo objetivo geral: o de conjecturar o IDH-M como variável dependente e identificar variáveis independentes explicativas para os modelos sintéticos estatísticos adotados.

Jannuzzi (2002) afirma que qualquer sistema de ponderação de variáveis para criação de indicadores compostos pode ser questionável, e que certamente a pior entre as ponderações é aquela que deriva de alguma técnica de estatística multivariada. Assim, como não é adequado o uso dessas técnicas para construção de indicadores, talvez não seja indicado o uso para as análises de variáveis que supostamente os explicariam. Nesse ponto, fazem-se dois questionamentos: É adequado o uso de modelos estatísticos com análises multivariadas para a identificação de variáveis condicionantes do IDH-M? Quais seriam as metodologias alternativas para tratamentos de dados em pesquisas dessa natureza?

Quadro 5 abaixo demonstra os principais achados das pesquisas:

Quadro 5. Resumo dos resultados e/ou das contribuições verificadas nos artigos.

REFERÊNCIA	RESULTADOS E/OU CONTRIBUIÇÕES
<p>REZENDE, SLOMSKI e CORRAR (2005)</p>	<p>Segundo os autores, os resultados obtidos por meio da regressão múltipla sugerem que o relacionamento entre investimentos públicos e o IDH não apresentam relacionamento linear. Por meio da <i>análise de cluster</i> foi averiguado que os municípios que realizaram maiores investimentos não necessariamente pertencem ao <i>cluster</i> de melhores Índices de Desenvolvimento Humano. Isso indica que há outros fatores que também estão associadas ao IDH, além dos encontrados na pesquisa. Ademais, a pesquisa demonstrou que é possível discriminar os municípios pelo volume de investimentos e variáveis socioeconômicas, sendo o “volume de investimentos” uma variável patente demonstrada no estudo. Os autores sugeriram que pesquisas futuras poderão adotar essa vertente de estudo relacionada aos investimentos públicos com a finalidade de fomentar a gestão social nos municípios brasileiros. A fim de que seja atingida a maximização da eficiência do desenvolvimento humano municipal.</p>
<p>SCARPIN e SLOMSKI (2006)</p>	<p>Segundo os autores, os resultados dos modelos estatísticos demonstram que para a previsão do IDH-M Renda foram encontrados mais variáveis contábeis do que não contábeis para a composição da equação global linear. Uma possível explicação para esse fato é que as variáveis contábeis estão mais relacionadas com as receitas e despesas municipais. As variáveis contábeis relevantes no estudo são: receita tributária do ano corrente, despesa de agricultura com defasagem de quatro anos, despesas e encargos da dívida com defasagem de três anos e despesa com saúde e saneamento com defasagem de quatro anos. Ademais, foram conclusões deste estudo, além da sugestão de verificar a congruência ou não dos resultados em outros estados:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ O IDH-M Renda futuro é fortemente influenciado pelo IDH passado, o que mostra que alterações no índice são possíveis apenas com

	<p>planejamento de longo prazo.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Municípios com alta população rural tem IDH-M menor dos que tem alta população urbana. Esse fato pode provocar êxodo rural. ▪ O comportamento do IDH é positivo em relação à receita tributária do ano corrente e a despesa com agricultura. Isso evidencia que quando há majoração da arrecadação da receita pública e nos investimentos na área agrícola, há um incremento positivo no IDH-M. ▪ As conclusões sobre a variável “juros e encargos da dívida” foram consideradas espúrias pelo fato de haver correlação positiva desta variável com o IDH-M. Atraiu-se isso a fatores externos ao estudo, a exemplo do porte da cidade.
<p>SCARPIN e SLOMSKI (2007)</p>	<p>Segundo os autores, a modelagem matemática foi alcançada e ficou demonstrado que as informações contábeis possuem relevância na determinação do IDH-M. Outro ponto destacado na pesquisa foi que as variáveis contábeis foram relevantes tanto pelo modelo de regressão direto ao IDH-M, quanto os feitos indiretamente por meio das dimensões renda, educação e saúde. Ademais, foram encontradas defasagens temporais quando da determinação do IDH-M futuro, sendo as mais comuns foram entre três e quatro anos, a depender da variável utilizada.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Variáveis que se relacionaram com o IDH-M: variáveis de IDH-M passado, distância em relação à capital, altitude, nível de população rural, receita tributária, despesa com pessoal, despesa com saúde e saneamento, investimento com saúde e investimento com comércio. <p>Por fim, os autores sugeriram que estudos fossem realizados nos demais estados brasileiros com a finalidade de verificar a congruência dos resultados encontrados.</p>
<p>SCARPIN e BOFF (2008)</p>	<p>Segundo os autores, os resultados das pesquisas mostram que municípios com renda <i>per capita</i> mais alta não trazem aumentos significativos na esperança de vida ao nascer, haja vista que as variáveis mostraram haver um impacto reduzido. Isso evidencia que a renda tem poder limitado no que tange à longevidade de um município. Outro ponto a se destacado é que a constante da equação apresentou um valor extremamente alto, recebendo praticamente toda carga do modelo de previsão. Ademais, foram destacados no trabalho:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Na variável de “origem de fonte de renda”, quanto maior a proporção de recursos advindos de transferências de programas governamentais, menor a esperança de vida ao nascer. ▪ A <i>renda per capita</i> demonstrou relação positiva com a esperança de vida ao nascer. ▪ As variáveis relacionadas à intensidade de pobreza mostraram que as famílias com renda inferior a R\$ 75,00 tendem a ter uma esperança de vida menor em aproximadamente 20% que as demais. ▪ As variáveis binárias dos estados da região sul demonstraram que o estado do Paraná tem esperança de vida menor que os demais em 2 anos e que a maior esperança é do estado de Santa Catarina. <p>Por fim, sugeriu-se a realização de pesquisa nos demais estado da federação, além de pesquisa de causas não financeiras que limitam o poder da renda na esperança de vida.</p>
<p>GALLO <i>et al.</i></p>	<p>Segundo os autores, as transferências de ICMS não influenciaram de maneira significativa no comportamento do IDH-M nos municípios analisados. As cidades que desfrutaram de maior índice de participação nas transferências de ICMS não foram as que tiveram maior incremento em seus níveis de IDH-M, sendo que as que tem menor participação nas transferências foram aquelas que obtiveram maior incremento no desenvolvimento humano. Constatou-se, ainda, que nos municípios com IDH-M baixo, as transferências – sejam da quota-parte do ICMS ou do FPM – promovem resultados</p>

	<p>mais eficazes na melhoria da qualidade de vidas das suas populações. Por outro lado, nos municípios com nível de IDH-M médio é evidente que são mais eficazes na melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos os recebimentos de aposentadoria e pensões pagas pelo INSS.</p>
--	--

Fonte: Adaptado de Santos, F. H. R. e Finger, A. B. (2015).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de associações entre variáveis explicativas do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) vislumbra a possibilidade de ampliar o entendimento sobre o tema, e, conseqüentemente, fornecer ferramentas de gestão social aos municípios. Assim, as variáveis vinculadas à arrecadação municipal merecem ser estudadas, haja vista que representam as fontes de recursos em âmbito municipal que irão prover o atendimento das demandas sociais. Assim, o objetivo desta pesquisa é verificar o estado da arte referente à associação entre variáveis vinculadas à arrecadação municipal e o IDH-M no contexto da produção científica brasileira.

Não resta dúvida da importância do IDH-M como métrica de comparação socioeconômica de diferentes pontos do Brasil, permitindo comparar regiões semelhantes e díspares. Além disso, considerando suas limitações e potencialidades, tal indicador goza de notória legitimidade social, política e institucional, segundo Jannuzzi (2009).

Apesar de necessário e promissor, poucos estudos foram realizados especificamente sobre o tema, o que denota que há pouco interesse em entender a relação de associação especificamente com o IDH-M e que, o conhecimento em âmbito brasileiro ainda é incipiente sobre o assunto. Entretanto, estudos como o de Rodrigues *et al.* (2008) demonstrou o interesse pelo uso de indicadores sintéticos alternativos, com periodicidade de publicação inferiores ao IDH-M. Assim, indicadores como o IMRS e o IFDM, que são indicadores bianual e anual, respectivamente, podem oferecer a possibilidade de análises comparativas temporais pormenorizadas e em um intervalo de tempo bem menor sobre o desempenho social.

Ademais, frisa-se o uso de sistema de indicadores para estudo do tema realizado por Brunozi Júnior *et al.* (2011). Para Jannuzzi (2002, p. 5), o sistema de indicadores é “conjunto de indicadores sociais referidos a uma temática social específica, para análise e acompanhamento de políticas ou da mudança social”. Além do uso de indicadores consolidados na literatura, trabalhos como o de Schlindwein, Cardoso e Shikida (2014), utilizaram-se do Índice de Desenvolvimento Social, de criação da própria pesquisa.

Além da liberdade de verificar temas específicos de análise, trabalhos como o de Schlindwein, Cardoso e Shikida (2014) promovem a possibilidade de analisar variáveis não captadas pelos indicadores já construídos. Nesse ponto, como o IDH-M tem a concepção de desenvolvimento atinente apenas a três grandes áreas de análise, seu uso pode limitar os próprios objetivos, inferências e conclusões de pesquisas nas quais forem usados. Por outro lado, indicadores como o Índice Mineiro de Responsabilidade Social (IMRS) proporcionam análises de áreas temáticas que perpassam as realizadas pelo IDH-M, a exemplo do Esporte, Segurança Pública e Meio Ambiente. Sobre esse último tema, Orsi (2009) questiona se a aferição realizada por meio do IDH-M denota níveis precisos de desenvolvimento, enfatizando que além das áreas de “desenvolvimentos” (social, econômico e político), seria necessário analisar uma variável tão humana quanto às demais, a sustentabilidade ambiental.

O estudo mais antigo encontrado sobre a temática da pesquisa foi o realizado por Rezende, Slomski e Corrar (2005), demonstrando que os estudos têm concentração temporal nos últimos dez anos. Ademais, verificou-se que há uma concentração espacial de estudos nas regiões Sul e Sudeste do país, destacando-se os estados de Minas Gerais e Paraná. Por outro lado, as regiões Norte e Nordeste, que segundo o PNUD (2015), historicamente apresentaram os piores indicadores sociais, foram representadas apenas pela pesquisa de Gallo *et al.* (2012), realizada no estado do Pará. Esse fato potencializa as regiões Sul e Sudeste a manterem-se entre as com melhores indicadores, tendo em vista que tais estudos podem servir de instrumentos na análise da realidade social e em tomadas de decisão pelos gestores públicos municipais.

Em sua plenitude, os artigos encontrados se utilizaram de modelos estatísticos para observar relação de variáveis de maneira determinísticas, obtidas por meio de técnicas estatísticas de regressão multivariada. Segundo Brunozi Júnior *et al.* (2011), isso é motivado pela necessidade identificar associações e examinar influências que determinados fatores exercem ou parecem exercer sobre outros e que não são possíveis de serem analisadas apenas por meio da estatística descritiva, sendo a própria escolha do modelo estatístico um requisito fundamental de validade da pesquisa. Diante disso, sobre pesquisa dessas naturezas indaga-se: Qual modelo de regressão deve-se utilizar para o fenômeno que se pretende traduzir e na teoria que lhe está adjacente? Os princípios teóricos e os conhecimentos existentes são suficientes para indicar as variáveis susceptíveis e incluí-las como explicativas do modelo? Provavelmente estes questionamentos e suas possíveis respostas não esgotam o tema tendo em vista as contínuas transformações da sociedade.

Por fim, levando-se em consideração que a coleta de dados teve por escopo o IDH/IDH-M, sugere-se que sejam realizadas pesquisas futuras sobre o tema envolvendo outros indicadores ou até mesmo a replicação dos trabalhos aqui abordados com uso de novas metodologias para ratificar os resultados encontrados.

REFERÊNCIAS

BRESSER-PEREIRA. Luiz Carlos. A Reforma Gerencial do Estado de 1995. Revista de Administração Pública. Julho, 2000: 55-72. Trabalho apresentado ao Seminário “Moderna Gestão Pública”, patrocinado pelo INA – Instituto Nacional de Administração Pública. Lisboa, 30-31 de março, 2000.

BRASIL. Constituição Federal de 1988.

BRASIL. Lei Complementar 101 de 2000. (Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF).

BRASIL. Lei Ordinária 8.987 de 1995. (Lei de Concessões).

BRUNOZI JÚNIOR. Antônio Carlos et al. Efeitos das Transferências Intergovernamentais e Arrecadação Tributária sobre os Indicadores Sociais da Saúde e Educação em Minas Gerais. RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967 - Vol. 5, no 2, p. 99-121, Abr-Jun/2011.

CAMPELLO, Carlos Alberto Gabrielli Barreto. Eficiência municipal: um estudo no estado de São Paulo. 2003. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2003. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-30112005-104119/>>. Acesso em: 2016-01-17.

CROZATTI, Jaime, COELHO, Fernando de Souza, SILVA Victor Corrêa. Para onde vai o dinheiro público? Casos de discrepância entre receita corrente per capita e desenvolvimento municipal no Brasil. Escola de Artes, Ciências e Humanidades da USP. 2015.

CWUR-Center for World University Rankings. Cwur.org. 2016.

ENSSLIN et al., L. Evidenciação do estado da arte do tema Balanced Scorecard no setor de E-Commerce. Revista Organizações em Contexto, v. 10, n. 20, p. 343-370, Julho-Dezembro, 2014. 28 página(s).

GALLO. Mauro Fernando et al. A Distribuição da Arrecadação do ICMS no Estado do Pará e o Comportamento do IDH-M. UNOPAR Científica jurídica e Empresariais. Londrina, v. 13, n. 1, p. 123-132, Mar. 2012.

GOUVEA, M. A., FARINA, M. C. e VERELA, P. S. Avaliação de Indicadores Socioeconômicos dos Grupos 1 e 5 de Municípios Paulistas com o Uso da Análise de Regressão Logística. A Economia em Revista Volume 17 Número 1 Julho de 2009.

JANNUZZI, Paulo de Martino. Considerações sobre o uso, mau uso e abuso dos indicadores sociais na formulação e avaliação de políticas públicas municipais. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro 36(1):51-72, Jan. /Fev. 2002.

JANNUZZI, Paulo de Martino. Indicadores Sociais na Gestão Pública. Curso de Pós-graduação em Gestão Pública. Ministério da Educação. Programa Nacional de Formação em Administração Pública. Universidade aberta do Brasil. 2009.

MASSARDI, W. O. ; ABRANTES, L. A. . Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: Um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais. Rege Revista de Gestão, v. 22, p. 295-314, 2015.

MOURA, F. A.; SAUER, L. Reflexões sobre a metodologia de construção do IDH e suas implicações quantitativas. Desafio: Revista de Economia e Administração. Campo Grande. v. 10, n. 20, p. 114-128, jan./abr. 2009.

ORSI, Rafael Alves. Reflexões sobre o desenvolvimento e a sustentabilidade: o que o IDH e o IDHM podem nos mostrar? 2009. Tese (Doutorado em Geografia) – Instituto de Geociências e Ciências Exatas, Universidade Estadual Paulista, 2009. <http://acervodigital.unesp.br/handle/unesp/163462>. Acesso: 2015-12-04.

(PNUD) Programa das nações Unidas para o Desenvolvimento – Brasil, (IPEA) Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e (FJP) Fundação João Pinheiro. Série Atlas do desenvolvimento Humano no Brasil 2013. Índice de Desenvolvimento Humano Municipal Brasileiro. 2013.

PNUD – Programa das nações Unidas Para o Desenvolvimento. O que é o IDH. 2015.

REZENDE, A. J. , SLOMSKI, V. e CORRAR, L. J. A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: Uma investigação empírica entre as políticas públicas e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos municípios do estado de São Paulo. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 1, n. 1, p 24 – 40, jan./abr. 2005.

RODRIGUES, Ana Cristina Miranda et al. Análise dos Indicadores Socioeconômicos dos Municípios mineradores e não-mineradores do estado de Minas Gerais. Revista de C. Humanas, Vol. 8, Nº 1, p. 51-68, Jan./Jun. 2008.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 2011.

SALES, Jó Bezerra de. Transferências Intergovernamentais: a desigualdade na repartição da cota-parte do ICMS no Pará - 1998 a 2008. Tópicos Especiais de Finanças Públicas – 3º lugar STN – Secretaria do Tesouro Nacional. 2010.

SALM, José Francisco. Coprodução de bens e serviços públicos. In: BOULLOSA, Rosana de Freitas (Org.). Dicionário para a formação em gestão social. Salvador: CIAGS/UFBA, 2014, p. 42-44.

SANTOS, H. R. ; FINGER, A. B. Capacidade absorptiva: um olhar sobre a produção Científica brasileira. XXXIX EnANPAD. Belo Horizonte (MG). 13 a 16 de setembro de 2015.

SCARPIN, J. E. e BOFF, M. L. Relações entre os Indicadores de Renda per capita e a Esperança de Vida ao Nascer nos Municípios dos estados da Região Sul do Brasil: um estudo empírico. Revista Alcance – Eletrônica, v. 15, nº 02. ISSN 1983-716X, UNIVALI. pág. 262 – 283, mai/ago. 2008.

SCARPIN, J. E. e SLOMSKI, V. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. Revista de Administração Pública (RAP). Rio de Janeiro 41(5):909-33, Set./Out. 2007.

SCARPIN, J. E. e SLOMSKI, V. Contabilidade Pública como instrumento de previsão do Índice de Desenvolvimento Humano na dimensão Renda para os municípios do Estado do Paraná. ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. 1 nº 1 - set/dez 2006.

SCHLINDWEIN, C. M. CARDOSOS, B. F. e SHIKIDA, P. F. A. Evolução dos indicadores de desenvolvimento socioeconômico nos municípios paranaenses que recebem royalties da Itaipu Binacional. urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana (Brazilian Journal of Urban Management), v. 6, n. 3, p. 361-375, set./dez. 2014

SILVA, A. A. P. Análise Crítica da Utilização do IDH-M como Critério de Alocação de Recursos para Habitação. XXXIII ENCONTRO da ANPAD. 2009.

SOARES, M. ,GOMES, E. C. O. e FILHO, J. R. T. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. Revista de Administração Pública (RAP).Rio de Janeiro 45(2):459-81, mar./abr. 2011.

VEIGA, J. E. Problemas do uso ingênuo do IDH-M. Valor, 14 jan. 2003.

VELOSO, J. F. A. As transferências intergovernamentais e o esforço tributário municipal: uma análise do fundo de participação dos municípios (FPM). 2008. 113 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2008.

ARTIGO 6

ABORDAGEM DO AJUSTE A VALOR PRESENTE NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE EMPRESAS DE CAPITAL ABERTO LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Ariadiny Flávia Dias das Chagas
Graduada em Ciências Contábeis na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
E-mail: ariadinychagas@hotmail.com

Ana Carolina Vasconcelos Colares
Doutoranda e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais
Professora Assistente da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
E-mail: carolinacolares@pucminas.br

RESUMO

Com o objetivo de adequar as normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional, a Lei nº 11.638/07 e a Lei nº 11.941/09 realizaram várias alterações na Lei 6.404/76. Desta forma, o ajuste a valor presente foi normalizado pelo CPC 12, que tem como objetivo orientar a aplicação e os procedimentos as serem adotados, tornando obrigatório a partir de 2008. O objetivo deste trabalho foi analisar qual o nível de evidenciação contábil pelas empresas do Novo Mercado da BM&FBOVESPA no ajuste a valor presente de ativos e passivos no exercício de 2014, com o intuito de verificar o nível de divulgação dos critérios definidos no CPC 12. A pesquisa classifica-se como descritiva, documental e qualitativa. Foi escolhido o segmento do Novo Mercado, por apresentar uma maior transparência e uma melhor prestação de contas, e a amostra compreendeu 50 empresas. Dentre os principais resultados, observou-se que a maioria das empresas divulga o ajuste no resumo de suas principais práticas contábeis. Além disso, o item sobre a descrição do objeto da mensuração a valor presente foi o mais divulgado pelas empresas e o item sobre a descrição do método de alocação apresentou a menor aderência. E contas a receber no ativo e contas a pagar no passivo foram as contas com os maiores percentuais de aplicação do ajuste. Após a análise das demonstrações contábeis concluiu-se que as empresas analisadas ainda não adotam e divulgam o ajuste a valor presente em sua totalidade.

Palavras-chave: Ajuste a valor presente. Novo Mercado. CPC 12. Ativos e Passivos não circulantes.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade brasileira sofreu diversas alterações, principalmente após a adoção das Normas Internacionais de Relatório Financeiro e Normas Internacionais de Contabilidade, conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e *International Accounting Standard* (IAS) com isso a prática contábil no Brasil passa ter como base os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Essa adequação às normas internacionais tem contribuído para a

melhora da qualidade da informação contábil apresentada aos usuários, para condução do cumprimento e tem como objetivo harmonizar a informação contábil.

Dentre essas alterações, foi incluída pela Lei 11.638/07 a realização do Ajuste a Valor Presente (AVP) no art. 183: “VIII - os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.” (BRASIL, 2007). E no art. 184: “III - as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.” (BRASIL, 2007). Com isso, foi emitido e publicado o CPC 12 que determina como deve ser a apuração do Ajuste a Valor Presente.

Dessa maneira, o ajuste a valor presente tem como objetivo trazer para a data de publicação das demonstrações contábeis o valor dos ativos e passivos de longo prazo e os demais quando relevantes e, com isso, proporcionar aos gestores “[...] uma visão mais ampla e precisa de seu patrimônio e, com a rapidez das informações e modificações nos procedimentos contábeis [...]” (QUEIROZ et al., 2010, p. 1). E ainda, “Para a aplicação do AVP, devem-se considerar algumas questões relevantes, como identificar os componentes do ativo e do passivo que deverão ser ajustados, o momento em que o ajuste deve ser realizado, entre outras” (QUEIROZ et al., 2010, p. 2). Antes dessa definição, as operações de longo prazo eram contabilizadas da mesma maneira que as operações à vista e, com isso, o efeito do tempo não era considerado. Assim, a contabilidade é utilizada como instrumento de gestão patrimonial.

Como ponto de partida, será necessário identificar as contas do ativo e passivo que deverão ser ajustadas. De acordo com Moreira et al. (2015) o ajuste a valor presente requer conhecimento específico do tema. Posteriormente analisar como tem sido a abordagem do assunto nas demonstrações contábeis.

Como as normas internacionais de contabilidade têm como objetivo harmonizar a informação contábil, esta pesquisa visa verificar se, mesmo após alguns anos em que as normas foram adotadas no Brasil, as empresas brasileiras de capital aberto tem apresentado o ajuste a valor presente de acordo com o CPC 12. Uma vez que de acordo com Queiroz e outros “[...] foi possível verificar que as empresas têm dificuldades em se adaptar às mudanças ocorridas, ficando explícitos os equívocos cometidos na aplicação do AVP ao incluir determinados elementos.” (QUEIROZ et al., 2010, p. 1). E ainda “[...] há dúvidas quanto à clara evidenciação dos ajustes nos demonstrativos financeiros, impossibilitando avaliar adequadamente os efeitos contábeis sobre o patrimônio da empresa.” (PEREIRA et al., 2013, p. 90).

Para as autoras Moraes e Lima a adoção do AVP é importante, pois “Eventos contábeis apresentados a valor presente oferecem informações mais confiáveis e relevantes para os usuários no processo de tomada de decisão, além de impactar no resultado das empresas.” (MORAES; LIMA, 2015, p. 13). A correta mensuração, de acordo com Gonçalves, Marques e Macedo (2014) e Almeida, Silva e Ribeiro (2010), possibilita uma real representação econômica da empresa na data do balanço.

Diante do contexto acima apresentado, este estudo visa discutir o seguinte questionamento: Qual o nível de evidenciação contábil apresentado pelas empresas do Novo Mercado da BM&FBovespa no ajuste a valor presente de ativos e passivos no exercício de 2014? Para responder à problemática, esta pesquisa visa também: i) Identificar se as empresas do Novo Mercado da BM&FBovespa têm evidenciado o ajuste a valor presente no resumo das suas principais práticas contábeis; ii) Verificar se a

divulgação sobre o ajuste a valor presente está de acordo com o CPC 12; iii) Identificar em quais contas dos ativos e passivos circulantes e não circulantes o ajuste a valor presente está sendo aplicado;

Espera-se que essa pesquisa auxilie as empresas a realizarem a correta mensuração e divulgação do ajuste a valor presente, com base na legislação vigente, em suas demonstrações contábeis. Assim como para os profissionais da área contábil caso tenham dúvidas sobre como e porque ajustar as contas necessárias ao valor presente.

Assim, a contribuição da pesquisa para a sociedade é da evidenciação da aplicação do CPC 12 na mensuração do ajuste a valor presente e com isso, fornecer informações necessárias aos usuários das informações contábeis. Para a academia, este estudo busca enriquecer os conhecimentos sobre o assunto aqui tratado.

Este estudo divide-se em cinco seções, incluindo esta introdução. No capítulo a seguir será apresentado o referencial teórico onde o tema será desenvolvido e contextualizado através dos conceitos já definidos sobre o assunto. Na seção três é apresentada a metodologia da pesquisa, bem como a apresentação de sua classificação e métodos empregados. Posteriormente a análise dos resultados é abordada na seção quatro, seguida das considerações finais e lista de referências consultadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O ajuste a valor presente (AVP) foi normalizado pelo CPC 12 sendo o mesmo aprovado pela Resolução CFC nº 1.151/09 e tem como objetivo “[...] estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo quando da elaboração de demonstrações contábeis.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2008), definindo os procedimentos para aplicação do AVP. Além disso, por meio da Deliberação nº 564/08, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) aprovou o CPC 12, tornando obrigatória a aplicação do AVP para as empresas de capital aberto.

Além do CPC 12, os artigos 183/184 da Lei nº 6.404/76, incluídos pela redação da Lei nº 11.638/07, também definem critérios para avaliação do ativo e passivo, respectivamente:

Art.183: VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Art. 184: III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (BRASIL, 2007, arts. 183 e 184).

Sendo assim, quando o efeito das operações de curto prazo apresentar um reflexo significativo, o ajuste também deverá ser realizado, isso significa que a realização do procedimento ocorrerá “[...] se a diferença entre praticá-lo ou não for relevante para a avaliação da situação patrimonial ou do resultado.” (GUERRA, 2013, p. 241). Corbari, Mattos e Freitag (2012, p. 81) complementam que “[...] considera-se valor presente (*present value*) a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.”

Em 1999, Hendriksen e Van Breda definiram que “Se o preço, de acordo com os termos do contrato, deve ser pago mais tarde, o custo do ativo deve ser o valor presente da obrigação contratual. Entretanto, prazos curtos para pagamento podem ser ignorados, porque o desconto é geralmente

insignificante.” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 310). Eles ainda afirmam que “[...] descontar não envolve apenas uma estimativa do custo de oportunidade do dinheiro, como também da probabilidade de recebimento da quantia futura. Quanto mais longo o prazo de espera, maior a incerteza de que essa quantia venha a ser recebida.” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 311-312). Com isso, quanto maior o prazo para pagamento ou recebimento menor será o valor presente, dessa maneira é considerado o valor do dinheiro no tempo.

Muitas empresas não avaliavam o valor do dinheiro no tempo e dava a mesma tratativa dada às operações à vista, sem considerar as receitas e despesas financeiras da transação. Com isso os resultados eram apresentados de maneira deturpada. “Assim, quanto maior for a taxa de juros embutida e o prazo de vencimento da operação, maior tenderia a ser a distorção causada pela falta do ajuste a valor presente.” (BRAGA; ALMEIDA, 2008, p. 120).

De acordo com Neves, “[...] a taxa de juros a ser utilizada é a taxa de mercado, ajustada pelo risco e pelo prazo da operação.” (NEVES, 2011, p. 334). A taxa poderá ser explícita, quando está definida na operação, como, por exemplo, empréstimos bancários. Ou implícita, quando a taxa não é definida claramente na operação, como, por exemplo, mercadorias vendidas por valores diferentes à vista e a prazo. Neste último caso, de acordo com o CPC 12 (2008) a definição da taxa não é uma tarefa fácil, visto que se trata de ativos e passivos não contratuais e neste caso, a taxa está incluída no valor da operação inicial.

E ainda “A taxa a ser aplicada deve considerar duas características básicas: o percentual de perda da moeda funcional em decorrência do tempo e o risco específico em relação à realização da obrigação pela contraparte.” (BARBOSA; CARLIN; VICTOR, 2009, p. 4). Existe certa dificuldade em definir o risco e a taxa mais adequada, por isso, normalmente as empresas utilizam a taxa do mercado que mais se aproxima de suas operações. E ainda “[...] a taxa a ser aplicada para o cálculo do valor presente não deve ser líquida de efeitos fiscais, e, sim aquela estimada antes dos tributos.” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 105). E como a taxa não é a mesma para todas as operações, cada caso deverá ser avaliado de acordo com as suas particularidades.

Ainda sobre o valor presente, para Braga e Almeida “Esse procedimento é o único que permite a homogeneização das operações, possibilitando a apresentação de demonstrações financeiras comparáveis entre os diversos tipos de entidades, independentemente de operarem preponderantemente à vista ou a prazo.” (BRAGA; ALMEIDA, 2008, p. 120-121).

Portanto espera-se que as empresas apresentem em suas demonstrações contábeis a aplicação do AVP e a devida explicação dos métodos utilizados conforme características apresentadas anteriormente.

De acordo com Padoveze, Benedicto e Leite (2012, p. 9) para os seguintes ativos e passivos o ajuste a valor presente não deve ser realizado: “ativos e passivos fiscais diferidos, contas correntes sem fixação de prazos para a sua realização, contratos de mútuos sem fixação de prazos para a sua realização, valores negociados em condições normais com instituições financeiras”.

O valor do desconto encontrado é contabilizado em uma conta redutora da conta ajustada, intitulada Ajuste a Valor Presente (AVP) e sua contrapartida será em uma conta de resultado, denominada de Resultado de Ajuste a Valor Presente. “O ajuste será feito mediante a criação de conta retificadora (juros a apropriar ou encargos/receitas financeiros a transcorrer) para que não se percam os valores originais.” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 104). Guerra afirma que “Os ajustes a valor presente são normalmente contabilizados como contas retificadoras dos recebíveis e exigíveis e vão sendo

alocados ao resultado como receitas ou despesas financeiras pelo regime de competência, pelo método da taxa efetiva de juros.” (GUERRA, 2013, p. 242).

Cabe ressaltar que o AVP é diferente do valor justo, uma vez que o último representa o valor de mercado de um ativo ou passivo. Sendo o valor justo definido pelo CPC 12 como “[...] o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2008). Diferentemente do AVP que avalia o valor do dinheiro no tempo, considerando os riscos. E ainda “enquanto o valor presente tem relação com a taxa de juros do contrato, considerando as condições na data de sua origem, o valor justo pode sofrer alterações com o passar do tempo em decorrência de condições do mercado.” (GUERRA, 2013, p. 250-251). Sendo assim, esses dois conceitos não são sinônimos apesar da possibilidade de coincidência de valores em alguns casos.

Com referência aos direitos, o valor da venda a prazo normalmente é maior do que o valor à vista devido aos encargos financeiros incluídos na operação. “Assim sendo, o registro do ajuste a valor presente é uma forma contábil de adequar os rendimentos financeiros das vendas a prazo ao regime de competência.” (BRAGA; ALMEIDA, 2008, p. 121).

2.2 Divulgação

As notas explicativas integram as demonstrações contábeis complementando as informações apresentadas e devem ser elaboradas de acordo com as atuais práticas contábeis adotadas no país, com o objetivo de, segundo o item 1 do CPC 26, “[...] assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011). De acordo com o item 40 da Resolução CFC 1.133/08 “As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.” (CFC, 2008).

No CPC 12 são definidas as características para divulgação do AVP em nota explicativa, com isso proporcionar aos usuários das informações contábeis as informações necessárias para seu entendimento. A seguir são demonstradas essas características:

- (a) descrição pormenorizada do item objeto da mensuração a valor presente, natureza de seus fluxos de caixa (contratuais ou não) e, se aplicável, o seu valor de entrada cotado a mercado;
- (b) premissas utilizadas pela administração, taxas de juros decompostas por prêmios incorporados e por fatores de risco (*risk-free*, risco de crédito, etc.), montantes dos fluxos de caixa estimados ou séries de montantes dos fluxos de caixa estimados, horizonte temporal estimado ou esperado, expectativas em termos de montante e temporalidade dos fluxos (probabilidades associadas);
- (c) modelos utilizados para cálculo de riscos e *inputs* dos modelos;
- (d) breve descrição do método de alocação dos descontos e do procedimento adotado para acomodar mudanças de premissas da administração;
- (e) propósito da mensuração a valor presente, se para reconhecimento inicial ou nova medição e motivação da administração para levar a efeito tal procedimento;
- (f) nova medição e motivação da administração para levar a efeito tal procedimento;
- (g) outras informações consideradas relevantes. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2008).

Conforme item 114 (b) do CPC 26 (R1) (2011) nas notas explicativas deve conter o resumo das políticas contábeis significativas aplicadas, facilitando a compreensão apropriada das demonstrações contábeis por parte dos usuários. E ainda, de acordo com o item 5 do CPC 23, “Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009). Nesse item ainda deve conter a descrição da base de avaliação e mensuração utilizada na elaboração das demonstrações (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012). Para Iudícibus et. al. “Quando se descrevem as principais práticas contábeis adotadas pela empresa, está-se cobrindo não só o exercício atual como também o anterior, pois, em princípio, há conformidade entre ambos os exercícios.” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 624). E ainda segundo Iudícibus et al. (2010) a divulgação de uma determinada prática contábil deve ser mantida no ano atual, quando a operação tenha ocorrido no ano anterior e não permaneceu no ano presente.

2.3. Estudos Anteriores

Machado e Varela (2011) realizaram um estudo sobre a adoção do CPC 12, nos exercícios de 2008 e 2009, por 88 empresas de vários setores da BM&FBOVESPA S.A. e o seu impacto no índice de necessidade de capital de giro. Elas identificaram que 64 empresas da amostra analisada não divulgaram informações ou não apresentaram efeitos relevantes quanto ao ajuste a valor presente ou não apresentaram os dados necessários. E que as outras 24 empresas não apresentaram as premissas do CPC 12 em sua totalidade.

Gonçalves, Marques e Macedo (2014) analisaram a adoção das orientações do CPC 12 nas empresas varejistas listadas no mercado tradicional BM&FBOVESPA nos períodos de 2010 a 2012 com objetivo de avaliar se há diferença no grau de adoção da norma ao longo dos anos. A amostra do estudo correspondia a 13 empresas, eles observaram que não há um padrão quanto à divulgação dessas empresas e cinco dessas empresas apresentaram a informação não só em notas explicativas, mas nas principais políticas contábeis também. Os autores concluíram que “[...] de maneira geral, as empresas analisadas apresentaram baixo grau de atendimento às orientações do CPC 12, no que diz respeito ao AVP.” (GONÇALVES; MARQUES; MACEDO, 2014, p. 1). As empresas mantiveram as divulgações ao longo dos três anos da mesma maneira, observando os autores que não houve aprendizado quanto ao assunto, uma vez que, não melhoraram o grau de adoção da norma, mantendo baixo o nível de demonstração do AVP.

As autoras Moraes e Lima (2015) em seu estudo evidenciaram que nenhuma empresa apresentou as características do CPC 12 em sua totalidade, sendo que a primeira característica que trata sobre a descrição do objeto da mensuração, assim como no estudo anterior foi a mais divulgada pelas empresas, a terceira característica que busca informar o método para cálculo de riscos foi a menos divulgada e a quarta que solicita a divulgação da descrição do método de alocação dos descontos não foi apresentada por nenhuma das empresas. Ainda chegaram à seguinte conclusão “Obteve-se uma média total de divulgação de ajuste a valor presente nos quatro anos analisados de 39,35%, sendo que evolução de 2010 para 2013 foi de 7,87%.” (MORAES e LIMA, 2015, p. 13).

A pesquisa de Moreira et al. (2015) teve como objetivo verificar se nos anos de 2010 e 2011 as empresas de auditoria tiveram uniformidade da qualidade ao avaliarem a correta adoção do CPC 12

pelas empresas de capital aberto no Brasil, uma vez que o parecer de auditoria objetiva apresentar a realidade econômica e financeira da empresa auditada proporcionando credibilidade sobre as informações apresentadas, e a qualidade dos serviços de auditoria foram questionados após os escândalos envolvendo grandes empresas. Em 2010, houve uma maior preocupação quanto à avaliação do AVP após um estudo da CVM que “[...] identificou a existência de desvio recorrente no nível de informação prestada pelas companhias abertas brasileiras em itens relevantes dos balanços, e que 40% desses problemas identificados eram relacionados ao Ajuste a Valor Presente.” (MOREIRA *et al.*, 2015, p. 65). Os autores concluíram que nenhuma das 33 empresas pesquisadas apresentou todas as características de divulgação trazidas pelo CPC 12 que são obrigatórias.

E ainda após realizar as análises nas demonstrações e nos pareceres dos auditores independentes “[...] é possível afirmar que as empresas de auditoria não possuem qualidade uniforme na opinião emitida baseando-se no critério técnico de julgamento a divulgação de itens obrigatórios do ajuste a valor presente.” (MOREIRA *et al.*, 2015, p. 78).

Pereira *et al.* (2013) analisaram por um maior período, compreendendo os exercícios de 2005 a 2011, uma amostra de 16 empresas de arrendamento mercantil, com registro de ativo listadas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e teve como objetivo “[...] verificar se tais ajustes são representativos no imobilizado, resultado do exercício e patrimônio líquido das sociedades de arrendamento mercantil” (PEREIRA *et al.*, 2013, p. 90). Viu-se necessária a realização do estudo, pois os ajustes realizados podem apresentar indevidamente a situação patrimonial da empresa. Com isso buscou-se identificar a importância e relevância da adoção do AVP. Os autores concluíram que os ativos estavam superavaliados e que todas as empresas geraram prejuízo em pelo menos um dos exercícios sociais de 2005 a 2011, revertidos em seguida em lucros. Os impactos no PL representaram aumentos de até 700% no período.

Já Queiroz *et al.* (2010) realizaram um estudo sobre a aplicação e divulgação do AVP nos balanços patrimoniais e notas explicativas de 2008 das empresas de aviação GOL S/A e TAM S/A analisando se cumpriram o que foi definido pela Lei 11.638/07. Com dados encontrados nas demonstrações contábeis das empresas, elas simularam a aplicação do AVP. As autoras observaram que “[...] as empresas não estão cumprindo com as normatizações na íntegra, além disto, suas Notas Explicativas faltam informações básicas, as quais são solicitadas pela legislação para a compreensão dos usuários externos” (QUEIROZ *et al.*, 2010, p. 10). Identificaram também que não há informações necessárias nas notas explicativas e não houve o esclarecimento dos procedimentos realizados.

O estudo de Moribe, Panosso e Marroni teve como objetivo “[...] demonstrar a aplicação do Valor Presente e da Correção Monetária Integral em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade, quanto à apresentação das demonstrações contábeis em moeda constante.” (MORIBE; PANOSSO; MARRONI, 2007, p. 17). Com isso eles mostraram a necessidade das empresas apresentarem as informações de alta qualidade em cumprimento às normas internacionais de contabilidade estabelecidas, demonstrando resultados de acordo com a realidade.

Ponte *et al.* (2012) realizaram uma pesquisa analisando as demonstrações contábeis de 2008 de 334 empresas em vários níveis de governança corporativa da BM&FBOVESPA, sendo nível 1, 2, Novo Mercado e mercado tradicional, observando o grau de atendimento às características definidas pelo CPC 12 com o objetivo de investigar o grau de observância das práticas de divulgação relativas ao Ajuste a Valor Presente (AVP), examinando se existiu uma maior observância pelas empresas dos níveis diferenciados de governança corporativa. Com uma amostra de 186 empresas que citaram sobre a

prática do AVP, dessas, apenas 110 aplicaram o AVP e que as empresas não apresentaram um nível satisfatório de transparência, impactando no entendimento dos usuários. Os autores concluíram que o nível do Novo Mercado foi o que apresentou uma maior aplicação do CPC 12, e o nível 1 e do mercado tradicional foram os que apresentaram o menor atendimento às normas definidas.

Assim como o estudo anterior, a pesquisa Andrade, Fontana e Macagnan (2013) também teve como objetivo verificar o grau de observância do CPC 12 através da análise dos balanços patrimoniais e notas explicativas do ano de 2011, o estudo compreendeu uma população de 50 empresas participantes do índice IBrX-50 da BM&FBOVESPA, concluindo que apenas 70,9% atenderam à norma, sendo que as empresas que mais atenderam foram as da construção (80,8%) e as que menos atenderam foram da indústria manufatureira (65,4%).

Após análises dos estudos realizados sobre a aplicação do ajuste a valor presente foi possível notar a importância de sua aplicação e identificar que as empresas, desde o estabelecimento da obrigatoriedade, não tem atendido totalmente à legislação vigente, que tem como objetivo convergir às normas internacionais da contabilidade e proporcionar uma maior relevância, transparência, confiabilidade aos usuários das informações.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa é caracterizada como descritiva, pois tem como objetivo “[...] a descrição das características de determinada população ou, então, o estabelecimento de relações variáveis.” (GIL, 2002, p. 42). É também classificada como pesquisa documental que se caracteriza como aquela que “[...] vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.” (GIL, 2002, p. 45), com o uso de fonte secundária de dados que são aqueles que já foram analisados, Gil (2002) cita como exemplos, relatórios de pesquisas e relatórios de empresas, sendo o último o meio utilizado neste trabalho.

Em relação à abordagem da pesquisa, utilizou-se um instrumento qualitativo, pois o estudo se fundamenta na análise de critérios e na obtenção de dados essenciais na busca e na explanação do objeto de estudo. Dessa maneira, “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.” (RICHARDSON apud BEUREN, 2006, p. 91). É caracterizado por análises mais profundas.

Para realização desta pesquisa, quanto ao método de pesquisa, foi utilizada a análise documental onde foram analisadas as demonstrações financeiras e notas explicativas de 2014 das empresas de capital aberto listadas no segmento do Novo Mercado da BM&FBOVESPA, analisando assim, como foi realizada a mensuração do ajuste a valor presente e a sua divulgação nessas demonstrações. Beuren (2006, p. 85), afirma que os dados referentes à pesquisa do tipo levantamento podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer.

Foram analisadas empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBovespa, no qual a população inicial consistia em 133 empresas. Para análise dos dados, foram sorteadas 50 empresas de maneira aleatória através da ferramenta *Microsoft Excel*, correspondendo à amostra que equivale a um percentual de 37,59% das empresas da população, sendo excluídas as instituições financeiras da análise. Para composição da amostra foi utilizado o método de amostragem aleatória simples caracterizada por “[...] atribuir a cada elemento do universo um número único para, depois, selecionar

alguns desses elementos de maneira casual.” (GIL, 2002, p. 121). E ainda de acordo com Beuren (2006) neste método todos os elementos possuem a mesma probabilidade de serem selecionados.

Com isso, foi necessário avaliar as contas onde foram realizados os ajustes e se a divulgação é correspondente ao definido na norma. Esses dados foram quantificados por meio de um *checklist*, elaborado com base no Pronunciamento Contábil 12, a fim de evidenciar o nível de divulgação contábil das empresas analisadas quanto à divulgação a respeito do ajuste a valor presente de ativos e passivos circulantes e não circulantes.

No *checklist* foi usado o escore 1 quando a empresa atende ao pronunciamento quanto à divulgação e 0 quando não atende. Posteriormente, cada empresa recebeu uma pontuação total e os dados da amostra foram agregados para se estudar o nível geral de evidenciação contábil.

Para a coleta dos dados foi usada a técnica de análise de conteúdo por meio do uso da expressão-chave “ajuste a valor presente” e “AVP” usada nos arquivos dos relatórios financeiros das empresas da análise, sendo avaliadas outras informações relacionadas sobre o assunto. Da mesma forma foram analisadas as principais práticas contábeis quanto à prática de ajuste a valor presente na entidade.

A análise dos resultados do presente trabalho foi realizada de acordo com o alcance dos objetivos específicos, sendo necessário identificar e avaliar as empresas que estavam aplicando corretamente as orientações conforme CPC 12, nos ativos e passivos de longo prazo da empresa e nos de curto prazo quando apresentar reflexo significativo, bem como divulgando adequadamente nos relatórios financeiros, conforme evidenciado no *checklist*.

Os dados foram organizados em instrumentos que permitiram comparações, para isso foram feitos gráfico e tabelas para identificar as empresas que adotam ou não a divulgação e o tratamento conforme a norma vigente. E também foram realizadas as explicações sobre os resultados encontrados, realizando os objetivos propostos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise deu-se através das demonstrações contábeis das empresas estudadas, utilizando principalmente as notas explicativas para obtenção das informações sobre o AVP. O item A1 do *checklist* verificou se as empresas evidenciaram as informações sobre o ajuste a valor presente no resumo das principais práticas contábeis, esse item foi analisado, uma vez que, de acordo com o CPC 26 (R1) (2011) nas notas explicativas devem apresentar as políticas contábeis adotadas pela empresa resumidamente. Com isso, esperou-se que as empresas informassem sobre o ajuste neste item identificado nas notas explicativas, caso não houvesse a aplicação do AVP em suas contas, a empresa deveria informar o motivo da não aplicação.

Tabela 1 – Divulgação do AVP no resumo das principais práticas contábeis

Item	Sim	%	Não	%
A1 - Evidenciação do ajuste a valor presente no resumo das suas principais práticas contábeis	33	66,00%	17	34,00%

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Da amostra analisada, 33 empresas evidenciaram o AVP no resumo de suas principais práticas contábeis, representando 66% das empresas avaliadas. Algumas detalharam em um item específico

para o ajuste a valor presente, outras informaram a prática em contas específicas onde o ajuste foi aplicado, como por exemplo, contas a pagar e fornecedores, descrevendo o procedimento realizado caso necessária a aplicação.

Como exemplo de divulgação do ajuste a valor presente e informação do motivo da não aplicação, a empresa Arteris S.A. divulgou no item “4. Principais Práticas Contábeis” das notas explicativas sobre contas a receber que são “Apresentadas pelo seu valor de realização nas datas dos balanços, registradas com base nos valores nominais e não ajustadas a valor presente por apresentarem vencimento de curto prazo e efeito irrelevante nas demonstrações financeiras”.

As outras 17 empresas não evidenciaram a prática no resumo de suas principais práticas contábeis, sendo que 8 dessas empresas, o que representa 47,06%, aplicaram o AVP em contas de suas demonstrações, logo elas deveriam evidenciar as informações neste item específico. O percentual de 17,65% representado por 3 empresas não apresentou nenhuma informação referente ao AVP em suas demonstrações e nem em notas explicativas, não explicou o motivo da não aplicação e não segregou o curto prazo do longo prazo de contas como clientes e fornecedores não sendo possível identificar se a empresa não aplicou por não atender aos requisitos de obrigatoriedade CPC 12 ou se não aplicou por negligência à norma. Nas outras 6 empresas (35,29%), verificou-se a não aplicação do ajuste a valor presente em suas contas, principalmente clientes e fornecedores, por apresentarem transações de curto prazo, não tendo efeito relevante, mas também esperou-se que divulgassem informações sobre o método do AVP no item das principais práticas adotadas. Para análise dos itens B1 a B5 e C1, foram excluídas da amostra 16 empresas, por não aplicarem o AVP em suas contas e para não afetarem os resultados, compreendendo a amostra final para análise desses itens, 34 empresas. A Tabela 2 demonstra os resultados dos itens B1, B2, B3 e B4 por serem avaliados somente com o escore 1 ou 0.

Tabela 2 – Divulgação do ajuste a valor presente de acordo com o CPC 12

Item	Sim	%	Não	%
B1 - Descrição pormenorizada do item objeto da mensuração a valor presente, se aplicável, o seu valor de entrada cotado a mercado	30	88,24%	4	11,76%
B2 - Premissas utilizadas pela administração, taxas de juros decompostas por prêmios incorporados e por fatores de risco (<i>risk-free</i> , risco de crédito, etc.), montantes dos fluxos de caixa estimados ou séries de montantes dos fluxos de caixa estimados, horizonte temporal estimado ou esperado, expectativas em termos de montante e temporalidade dos fluxos (probabilidades associadas)	26	76,47%	8	23,53%
B3 - Modelos utilizados para cálculo de riscos e inputs dos modelos	16	47,06%	18	52,94%
B4 - Breve descrição do método de alocação dos descontos e do procedimento adotado para acomodar mudanças de premissas da administração	13	38,24%	21	61,76%

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

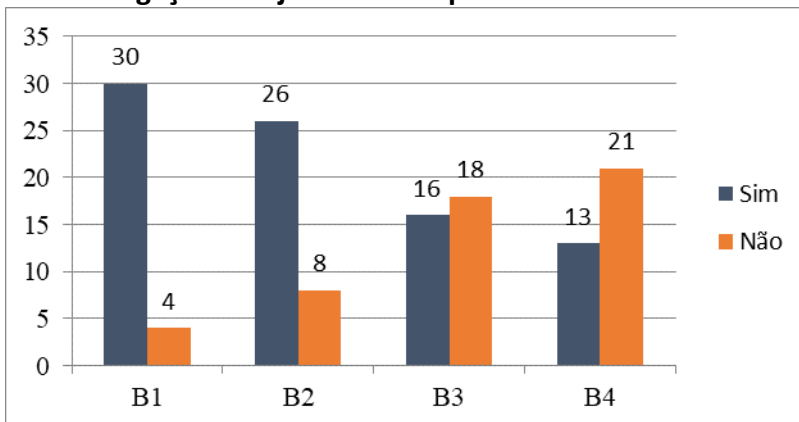
O item B1 analisou se as empresas descreveram o objeto da mensuração do valor presente, sendo assim observou-se que 30 empresas atenderam a este requisito da norma, compreendendo um total de 88,24% das empresas, sendo o item com o maior índice de divulgação. Este item de descrição permite aos usuários das informações contábeis identificarem as características das contas tanto do ativo como do passivo em que o ajuste a valor presente foi aplicado.

O item B2 procurou identificar se as empresas demonstraram as premissas utilizadas pela administração, as taxas de juros e os montantes de fluxos de caixa estimados. Identificou-se que 26 empresas demonstraram este item da norma, sendo um percentual de 76,47%. Mas, a partir das análises, foi possível identificar também que 15 empresas, correspondendo a 57,69%, demonstraram este item parcialmente, ou seja, apresentaram apenas 1 ou 2 dos objetivos do requisito. Com relação à divulgação que se apresentou mais completa do item B2, destaca-se a empresa Positivo Informática S.A. que divulgou que “O ajuste a valor presente das contas a receber é calculado para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. A Companhia considera o prazo de pagamento de cada transação a prazo, e calcula o desconto desta transação utilizando a taxa do CDI como referência”.

O item B3 trata sobre se a empresa informou quanto ao modelo utilizado para cálculo de riscos, no qual foi avaliado se as empresas explicaram de alguma maneira sobre os riscos considerados para aplicação do AVP. Com isso observou-se que 47,06% das empresas citaram os riscos avaliados em suas demonstrações contábeis. Como exemplo da divulgação sobre os riscos considerados, a empresa Magazine Luiza S.A. divulgou que “A taxa de desconto utilizada considera os efeitos das taxas de financiamento levadas ao consumidor final, ponderada ao percentual de risco de inadimplência avaliado e já considerado na provisão para créditos de liquidação duvidosa”.

O item B4 teve como objetivo avaliar se as empresas descreveram o método de alocação dos descontos, assim como foi verificado se citaram sobre a conta onde foi realizada a alocação do ajuste. Foi possível identificar que apenas 13 empresas, o que perfaz o percentual de 38,24%, citaram de alguma maneira essa alocação, sendo o item com o menor índice de divulgação. Essa informação é importante, pois possibilitará ao usuário verificar sobre a real alocação do AVP na conta informada. Para exemplificar a descrição do método de alocação utilizado pelas empresas que apresentaram essa informação, a empresa Arteris S.A. divulgou que a alocação do ajuste a valor presente realizado na conta “Obrigação com o direito de exploração” que a contrapartida do ajuste a valor presente foi registrada na rubrica “Direito da exploração” no intangível. A reversão do ajuste a valor presente tem como contrapartida a rubrica “Despesas financeiras”, pelo transcorrer do prazo. Já a BRF S.A. divulgou a alocação do AVP de maneira mais simplificada, informando que esse ajuste é alocado em conta redutora das rubricas onde foi aplicado, em contrapartida ao resultado financeiro. Para melhor visualização, os dados da Tabela 2 foram apresentados no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Divulgação do ajuste a valor presente de acordo com o CPC 12



Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

O item B5 busca identificar qual o propósito da mensuração a valor presente que as empresas utilizaram, sendo três os resultados encontrados e demonstrados na Tabela 3. O reconhecimento inicial foi informado por 21 empresas, o que representa 61,76% da amostra, reconhecimento inicial e nova medição apresentado apenas pela empresa Viver Incorporadora e Construtora S.A. e as outras 12 empresas não informaram em notas explicativas qual foi o propósito utilizado para o AVP. Para exemplificar a maneira como este item foi avaliado, a BRF S.A. informou que contas a receber de clientes e outros recebíveis “[...] são registradas pelo valor faturado ajustado a valor presente, quando aplicável, deduzidas das perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa”, dessa maneira entende-se que o AVP foi aplicado no reconhecimento inicial. Foi considerado como reconhecimento inicial quando a empresa informou que inicialmente o registro foi realizado pelo valor original e posteriormente ajustado a valor presente.

Tabela 3 – Divulgação do propósito da mensuração a valor presente

Propósito Mensuração AVP	Quantidade	%
Reconhecimento Inicial	21	61,76%
Reconhecimento Inicial e Nova Medição	1	2,94%
Não Informou	12	35,29%

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

O item C1 teve como objetivo identificar em quais contas o ajuste a valor presente foi aplicado, sendo apresentadas na Tabela 4. Verificou-se que as contas a receber foram as que mais obtiveram ocorrências de aplicação do ajuste a valor presente por parte das empresas, sendo 27 das 34 empresas da amostra final, o que corresponde a 79,41%. Já contas a pagar foi a segunda conta que mais apresentou aplicação do AVP por parte das empresas, sendo 11 as empresas que aplicaram, perfazendo o percentual de 32,35%. A aplicação do ajuste em ambas as contas é justificada por muitas vezes apresentarem transações no longo prazo, devido ao parcelamento do recebimento ou pagamento. As 4 empresas que não aplicaram o ajuste em nenhuma das contas são as que não apresentaram informações necessárias em suas demonstrações e nem em notas explicativas sobre a aplicação ou o motivo ausência do AVP em suas contas.

Tabela 4 – Contas em que o ajuste a valor presente foi aplicado

Contas	Quantidade de empresas
Contas a Receber	27
Contas a Pagar/ Fornecedores	11
Não informou	4
Estoques	2
Outros Créditos	2

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

Houve também a aplicação do ajuste em outras contas, mas com menor ocorrência, o que pode ser explicado devido às características específicas de cada empresa. Exemplos: Consumidores e Concessionárias, Títulos a receber, Empréstimo, Financiamentos e Encargos de Dívidas, Uso do Bem Público, Empréstimos concedidos a clientes, Obrigações por incentivos fiscais, Impostos a recolher, Credores por imóveis compromissados, Credores pela concessão, Obrigação com o direito de

exploração, Provisão para Investimentos, Provisão para manutenção, Concessões Governamentais, Provisões para custos socioambientais e desmobilização de ativos e Provisão para perdas tributárias, trabalhistas e cíveis.

Após as análises realizadas, foi possível identificar que a empresa Arteris S.A. foi a que melhor divulgou as informações sobre o ajuste a valor presente, pois atendeu a todos os itens do *checklist* de maneira mais completa e detalhada. E ainda sobre “Contas a receber” foi explicado o motivo da não aplicação do AVP. Já para os passivos que foram ajustados, o AVP foi aplicado tanto no circulante como no não circulante, sendo segregado o curto prazo do longo prazo, demonstrando o valor real, o valor ajustado e efeito do ajuste para cada conta. Demonstrou ainda na Demonstração do Fluxo de Caixa a despesa financeira a valor presente e no Relatório da Administração, apresentou a reversão do AVP no resultado financeiro. Acredita-se que essa divulgação mais completa, detalhada, assim como, um maior número de informações apresentadas possibilita um melhor entendimento por parte dos usuários dessas informações.

Quadro 1 – Empresas que não aplicaram o ajuste a valor presente

Empresa	Ativos e Passivos no longo prazo	Motivo da não aplicação do AVP
GAEC EDUCAÇÃO S.A.	Não	Sim
AREZZO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.	Não	Sim
BR PROPERTIES S.A.	Não	Não
ENEVA S.A.	Não	Não
INTERNATIONAL MEAL COMPANY ALIMENTACAO S.A.	Não	Sim
MAGNESITA REFRACTORIOS S.A.	Não	Sim
METALFRIO SOLUTIONS S.A.	Não	Sim
MINERVA S.A.	Não	Sim
MULTIPLUS S.A.	Não	Sim
FPC PAR CORRETORA DE SEGUROS S.A.	Não	Sim
PRUMO LOGÍSTICA S.A.	Não	Sim
TARPON INVESTIMENTOS S.A.	Não	Não
TEMPO PARTICIPACOES S.A.	Não	Não
T4F ENTRETENIMENTO S.A.	Não	Sim
TPI - TRIUNFO PARTICIP. E INVEST. S.A.	Sim	Não
VALID SOLUÇÕES E SERV. SEG. MEIOS PAG. IDENT. S.A.	Sim	Não

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

No Quadro 1 foram apresentadas as 16 empresas que não aplicaram o ajuste a valor presente em suas demonstrações contábeis. Na coluna “Ativos e Passivos no longo prazo” foi avaliado se essas empresas que não aplicaram o AVP possuíam contas a receber ou a pagar no longo prazo, foi aplicado “Não” para as que não apresentaram essa característica o que correspondeu a 87,50% das empresas, dessa maneira, o ajuste realmente não se aplicaria. Apenas a TPI S.A. e a Valid S.A. não aplicaram o AVP, mas possuíam contas a receber no longo prazo, o que correspondeu a 12,50% e não evidenciaram o motivo da não aplicação.

Na coluna “Motivo da não aplicação do AVP” foi avaliado se essas empresas explicaram os motivos para não aplicação do ajuste, foi possível constatar que 10 empresas, o que perfaz 62,50% delas, explicaram os motivos que levaram a não aplicação do ajuste de maneira correta. Na grande maioria a justificativa foi apresentar transações somente de curto prazo e sem efeitos relevantes. As

outras 6 empresas, o que corresponde a 37,50%, não explicaram os motivos da não aplicação, mesmo que não apresentaram operações no longo prazo, esperava-se que essas empresas divulgassem informações. No caso da Valid S.A., ela explicou que não registrou nenhum ajuste em contas circulantes por não apresentarem efeito relevante, justificativa inicialmente correta, mas apresentou contas a receber no longo prazo, logo deveria ser aplicado o ajuste, conforme consta no CPC 12. A TPI S.A. conceituou o ajuste corretamente para operações de curto e longo prazo, informou que “Na avaliação da Administração da Companhia não há ajustes significativos nas demonstrações financeiras”, mas apresentou valores no longo prazo em contas a receber o que atenderia a condição para aplicação do ajuste.

Ao analisar as demonstrações da empresa Minerva S.A. foi possível identificar que somente apresentou operações no curto prazo sem efeito relevante o que justificou a não aplicação do AVP, mas sobre o ajuste a valor presente para operações de longo prazo ela informou que “Os ativos e passivos monetários não circulantes são ajustados, quando relevante, ao seu valor presente [...]” e ainda que “Para os ativos e passivos não circulantes, quando aplicáveis e relevantes, são calculados e registrados”, explicação incorreta, uma vez que, o efeito relevante é observado somente para ativos ou passivos no curto prazo, sendo a aplicação obrigatória para operações de longo prazo.

Através da análise das demonstrações contábeis das 34 empresas que aplicaram o AVP ainda foi possível identificar algumas informações complementares apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Informações complementares identificadas

Informações Complementares	Sim	%	Não	%
AVP na Demonstração do Fluxo de Caixa	8	23,53%	26	76,47%
AVP no Resultado Financeiro	16	47,06%	18	52,94%
AVP no Relatório da Administração	7	20,59%	27	79,41%

Fonte: Resultados da pesquisa (2015)

O item “AVP na Demonstração do Fluxo de Caixa” identificou quantas empresas apresentaram o ajuste na Demonstração do Fluxo de Caixa, o que ocorreu em apenas 8 empresas, o que compreende 23,53%. O item “AVP no Resultado Financeiro” identificou quantas empresas apresentaram o ajuste no Resultado Financeiro onde são detalhadas as receitas e despesas, ocorrendo em 16, ou seja, 47,06% delas, sendo a informação com o maior índice pelas empresas que apresentaram as informações complementares. E o item “AVP no Relatório da Administração” identificou quantas empresas apresentaram o ajuste nesse relatório, compreendendo 20,59%. Essas informações têm como objetivo enriquecer a divulgação dessa prática, completando as informações apresentadas. Somente a empresa Cielo S.A. apresentou os 3 itens em suas demonstrações contábeis.

Os resultados mostram que as empresas do Novo Mercado da BM&FBovespa têm evidenciado de forma parcial as informações sobre o Ajuste a Valor Presente nos ativos e passivos de curto e longo prazo, e em algumas vezes, não estão fazendo o AVP mesmo quando é aplicável e nem justificando sua ausência. Os resultados corroboram com estudos anteriores (QUEIROZ *et al.*, 2010; MACHADO e VARELA, 2011; PONTE *et al.*, 2012; GONÇALVES, MARQUES e MACEDO, 2014; MORAES e LIMA, 2015; MOREIRA *et al.*, 2015), que indicam que as empresas ainda não estão aplicando e/ou divulgando o AVP apropriadamente, no entanto, há uma tendência de evolução ao longo do período quanto à qualidade da informação contábil apresentada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para analisar o nível de evidenciação contábil apresentado pelas empresas sobre o ajuste a valor presente (AVP) em seus ativos e passivos no exercício de 2014, foi escolhido o segmento do Novo Mercado da BM&FBOVESPA por apresentar uma maior transparência e uma melhor prestação de contas, verificou-se que as empresas ainda não adotam e divulgam o ajuste, conforme o CPC 12, em sua totalidade, dessa forma, por ser um segmento especial, as empresas precisam melhorar o nível de divulgação da prática, uma vez que, de acordo com a Deliberação CVM 564/08, a aplicação da mesma é obrigatória para empresas de capital aberto, desde os exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008.

Para identificar a evidenciação do ajuste a valor presente no resumo de suas principais práticas contábeis, notou-se que a maioria das empresas divulgou o AVP neste item das notas explicativas, o que é importante, pois nele contém informações que os usuários esperam que sejam divulgadas, principalmente quando a empresa possui transações no longo prazo.

Com relação a verificar se a divulgação do ajuste está de acordo com o CPC 12, notou-se que as empresas estão divulgando em suas demonstrações o ajuste a valor presente conforme determinado pelo CPC 12, sendo o item sobre a descrição pormenorizada do objeto da mensuração o que apresentou uma maior frequência de divulgação pelas empresas, correspondendo a 88,24% e o com a menor frequência de divulgação foi representado pelo item da breve descrição do método de alocação dos descontos, que fez o percentual de 38,24% das empresas.

No sentido de identificar em quais contas o ajuste a valor presente foi aplicado observou-se que 79,41% das empresas aplicaram em contas a receber localizada no ativo, sendo a conta em que ocorreu a aplicação com maior frequência. Em seguida, 32,35% das empresas aplicaram o ajuste em contas a pagar/fornecedores, localizada no passivo. A aplicação nessas contas é caracterizada por apresentar muitas vezes operações de longo prazo devido ao parcelamento do pagamento ou recebimento.

Ao demonstrar as informações corretamente, conforme a norma, de maneira clara, objetiva, confiável, relevante e uniforme proporcionará aos usuários das informações contábeis a compreensibilidade, credibilidade e transparência, possibilitando um melhor entendimento, facilitando a análise e interpretação, além de demonstrar às informações correspondentes à realidade da empresa. As informações complementares proporcionaram o complemento e melhor qualidade das informações apresentadas pelas empresas. Há certa preocupação com as empresas que ainda não aplicaram o ajuste em conformidade com o CPC 12, que é uma norma que traz a obrigatoriedade da aplicação e não é uma norma recente, ou seja, as empresas já tiveram tempo suficiente para adaptaram e atualizaram seus procedimentos, adotando as normas internacionais e as melhoras práticas contábeis possibilitando a comparabilidade com as empresas do mercado internacional e ainda a atração de investidores.

Sugere-se para estudos futuros, que seja realizado um trabalho sobre o nível de divulgação por empresa com relação a cada um dos itens exigidos pelo CPC 12. E ainda uma análise sobre nível de divulgação dessas empresas ao longo dos anos, para verificar se houve ou não uma melhora nos itens ou na qualidade das informações divulgadas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Neirilaine Silva de; SILVA, Ronaldo Freitas da; RIBEIRO, Kárem Cristina de Sousa. Mensuração do valor da Petrobras: disparidades entre o valor contábil e o valor de bolsa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 7, n. 14, 2010. Disponível em: < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2010v7n14p121/20009>>. Acesso em: 30 maio 2015.

ANDRADE, Andréia Félix; FONTANA, Fernando Batista; MACAGNAN, Vera Clea Beatriz. Um estudo sobre a evidenciação do ajuste a valor presente nas empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 01, 2013. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55456/97387>>. Acesso em: 30 maio 2015.

BARBOSA, Marco Aurélio Gomes; CARLIN, Diego de Oliveira; VICTOR, Fernanda Gomes. O Ajuste a Valor Presente e o Fortalecimento da Teoria Contábil. **Revista CRC-RS**, Rio Grande do Sul, n. 11, 2009. Disponível em: < <http://followscience.com/content/230316/ajuste-do-valor-presente-e-o-fortalecimento-da-teoria-contabil/>>. Acesso em: 07 abr. 2015.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010. 195 p

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11.638, de 28.12.2007**. São Paulo: Atlas, 2008. xi, 305, [2] p.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm> Acesso em: 05 abr. 2015

BRF. **Demonstrações Financeiras Anuais Completas - 2014**. Disponível em: < http://ri.brf-global.com/conteudo_pt.asp?idioma=0&tipo=52159&conta=28&id=196342>. Acesso em: 07 nov. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico 12: Ajuste a Valor Presente**. 2008. Disponível em: < http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf> Acesso em 10 maio 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico 23: Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**. 2009. Disponível em: < http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/296_CPC_23_rev%2003.pdf> Acesso em 10 maio 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico 26 (R1)**: Apresentação das Demonstrações Contábeis. 2011. Disponível em: <
http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2006.pdf> Acesso em 10 maio 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.133, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133> Acesso em: 19 set. 2015.

CORBARI, Ely Célia; MATTOS, Marinei Abreu; FREITAG, Viviane Da Costa. **Contabilidade Societária**. Curitiba: Editora InterSaberes, 2012, 120 p. Disponível em: <
<http://pucminas.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582124161>> Acesso em 10 maio 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GONÇALVES, Rafael Simão; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa; MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva. Análise do Grau de Observância das Orientações do CPC 12 - Ajuste a Valor Presente no Período 2010-2012: um estudo com foco nas empresas de capital aberto do setor varejista. **V Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis**, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <
<http://adcont.ppgcc.ufrj.br/index.php/adcont/adcont2014/paper/view/1391>>. Acesso em: 24 jul. 2015.

GUERRA, Luciano. **A nova contabilidade: convergência ao padrão internacional**. São Paulo: Atlas, 2013. xiv, 279 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010. xxviii, 792 p.

MACHADO, Débora Gomes; VARELA, Patrícia Siqueira. Adoção do pronunciamento técnico CPC 12 – ajuste a valor presente: um estudo do impacto no índice de necessidade de capital de giro em empresas listadas na Bolsa de Mercadorias e Futuros Bovespa S.A - BM&FBOVESPA. **Congresso ANPCONT**, Vitória, 5, 2011. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/318-2.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2015.

MORAES, Eliene Aparecida de; LIMA, Lussandra Gonçalves de. Ajuste a valor presente: uma análise das divulgações das empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Científica Eletrônica Interdisciplinar da Universidade de Rio Verde**, Rio Verde, v. 1, n. 1, 2015. Disponível em: <
<http://revistas.unirv.edu.br/revista/index.php/unirvonline/article/view/17/16>>. Acesso em: 24 jul. 2015.

MOREIRA, Felipe da Silva et al. Qualidade da Auditoria no Brasil: Um Estudo do Julgamento dos Auditores Independentes na Aderência do Ajuste a Valor Presente nas Companhias de Construção e

Engenharia Listadas na BM&F-Bovespa. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, 2015. Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrij/article/viewFile/2458/2117>>. Acesso em: 30 maio 2015.

MORIBE, Ademir Massahiro; PANOSSO, Alceu; MARRONI, Carlos Henrique. Um enfoque sobre correção monetária integral e ajuste a valor presente em conformidade com as normas internacionais de contabilidade. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 26, n. 1, 2007. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3577/4342>>. Acesso em: 30 maio 2015.

NEVES, Silvério das. **Contabilidade avançada e análises das demonstrações financeiras**. 16. ed. São Paulo: Saraiva 2011. Disponível em: < <http://pucminas.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582124161>> Acesso em 10 maio 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional IFRS - US Gaap - BR Gaap**: teoria e prática. São Paulo: CENGAGE Learning, 2012. xx, 586 p.

PEREIRA, Ednei Moraes et al. Ajuste a valor presente e as distorções patrimoniais nas demonstrações contábeis das sociedades de arrendamento mercantil. **Recont: Registro Contábil**, Maceió, v. 4, n. 1, 2013. Disponível em: < <http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/631/698>>. Acesso em: 24 jul. 2015.

PONTE, Vera Maria Rodrigues et al. Análise das práticas de divulgação do ajuste ao valor presente pelas companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 1, 2012. Disponível em: < <http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2173/1852>>. Acesso em: 30 maio 2015.

QUEIROZ, Lísia de Melo da et al. Ajuste a valor presente solicitado pela Lei nº 11.638/07: um estudo com as empresas de aviação civil brasileira em 2008. 7º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, 26/27 jul, **Anais...** 2010.

ⁱTal Princípio é corolário do Princípio do Federalismo e conjuga-se com a repartição de competências de cada ente político da federação.

ⁱⁱA Lei 8.978/1995 (Lei de Concessões) define serviço público adequado como aquele que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

ⁱⁱⁱImposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É um imposto de competências dos estados membros da Federação, conforme o texto Constitucional.

^{iv}PIB per capita é o produto interno bruto, dividido pela quantidade de habitantes de um país.

^vO Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) é reconhecido pelas Nações Unidas como um exercício intelectual independente e uma importante ferramenta para aumentar a conscientização sobre o desenvolvimento humano em todo o mundo.

^{vi}PNUD (Programa das nações Unidas para o Desenvolvimento), IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) e FJP (Fundação João Pinheiro).

^{vii}O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) é a rede de desenvolvimento global da Organização das Nações Unidas.

^{viii}Adaptações foram realizadas com as seguintes dimensões, dentre outras: liberdade política, meio ambiente, segurança e trabalho. Gâmbia, Argentina, China, Índia, África do Sul e Letônia estão entre os países que adaptam o IDH. No Brasil, essa adaptação é feita desde 1998.

^{ix}A compensação Financeira pela Exploração dos Recursos Minerais – CFEM – foi fixada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no §1º do art. 20, e instaurada por meio da Lei nº 7.990 de 28/12/1989. Os municípios mineradores recebem parcela dessa compensação pela exploração de minérios em seus territórios.

^xLei complementar brasileira nº 87/1996. Segundo a lei, União deve compensar perdas decorrentes da desoneração do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, de produtos primários e semimanufaturados remetidos ao exterior.

^{xi}O FPM é constituído por 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do Imposto de Renda e Provento de Qualquer Natureza (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

^{xii}Criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006 e regulamentado pela Lei nº 11.494/2007 e pelo Decreto nº 6.253/2007.

^{xiii}Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cuja Constituição estabeleceu competências aos estados e ao Distrito Federal.

^{xiv}Imposto a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União.

^{xv}Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, de competência da União.

^{xvi}Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União.

^{xvii}Contribuição de Intervenção no Domínio econômico, de competência da União.

^{xviii}IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano, cuja instituição é de competência é privativa dos municípios, conforme o inciso I do art. 156 da constituição