



REVISTA PARAENSE DE CONTABILIDADE
ISSN 2526-950X

Volume 3, Número 3, Setembro-Dezembro, 2018

Belém - PA.

Catálogo na fonte

R454

Revista Paraense de Contabilidade / Conselho Regional de Contabilidade do Pará – v.3, n.3, (2018) – Belém: CRCPA, 2018.
v.: 24 cm

Quadrimestral

ISSN: 2526-950X

Modo de acesso: https://rdcode.com.br/projetos/crcpa_revista/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: Rodrigo Silva Cavalcante
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: https://rdcode.com.br/projetos/crcpa_revista/index.php/RPC

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 da Revista.

Conselho Editorial Científico

Coordenador Científico

Profa. Dra. Marcia Athayde Moreira, Universidade Federal do Pará, UFPA, Brasil.

Membros

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

Profa. Dra. Ynis de Santana M. Lino Ferreira, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

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

Prof. Msc. Raimunda Maria da Luz Silva, Universidade Federal Rural da Amazônia, UFRA, Brasil.

Prof. Dr. Isaac Matias, Universidade Federal do Pará, Brasil.

Coordenador Executivo

Rodrigo Silva Cavalcante

Secretário da Revista

Jorge Guilherme Rodrigues Braga

Editorial

Nesta terceira e última edição do ano de 2018 da Revista Paraense de Contabilidade, estão publicadas quatro interessantes pesquisas que enriquecem a discussão da Ciência Contábil em diferentes aspectos: são dois artigos voltados para a discussão gerencial da contabilidade, sendo que o primeiro discute as contribuições da contabilidade para o controle de estoque e o segundo artigo faz uma aplicação prática da análise custo-volume-lucro em uma indústria de extração de óleo de palma.

Além dos artigos voltados para a discussão gerencial da contabilidade, a RPC traz para discussão dois artigos no tema educação e pesquisa em contabilidade, sendo que o terceiro artigo realiza uma análise do nível de predominância ética no julgamento de alunos do curso de ciências contábeis e o quarto artigo faz um estudo do signo Notas Explicativas, sob a ótica da análise semiótica em contabilidade.

Assim, o primeiro artigo desta Edição, de autoria de Ana Carolina Farias Medeiros e Brenda Jaiane Sena de Azevedo, tem como objetivo avaliar como a contabilidade, financeira e gerencial, por meio de seus registros e relatórios, contribui para a melhoria da gestão de estoques e eficiência operacional de empresas. Nesse sentido, as autoras observaram que a contabilidade pode contribuir de diversas formas na gestão de estoques, por meio de ferramentas da contabilidade que fornecem todo o auxílio para a eficácia da operação, alinhando a gestão de estoques ao planejamento operacional e estratégico.

O segundo artigo publicado, de autoria de Carlos Eduardo Martins da Ressurreição, Lucas Alcântara Pinheiro, Thomas Martins Souza e Roberta Nascimento Correa, demonstra o potencial da análise custo-volume-lucro (CVL) em auxiliar as organizações no planejamento e no processo de tomada de decisão, e como seu papel é essencial nesse processo, abordando pontos de fundamental importância para os cálculos de margem de contribuição, pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico, margem de segurança e o grau de alavancagem operacional (GAO), apresentando de forma clara os cálculos numéricos e despertando no leitor possibilidades de análise e interpretação dos resultados para a gestão empresarial.

O terceiro artigo desta Edição, de autoria de Thomas Douglas da Silva Dias e Polyana Batista Silva, analisou o discernimento ético de alunos do curso de Ciências Contábeis, tendo como base a interpretação das questões sobre comportamento ético presentes nas edições do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade, reforçando em sua análise a importância do ensino de Ética durante a graduação.

Por fim, o quarto e último artigo desta edição, de autoria de Mariana Brescia Giannerini, teve como objetivo capturar os conceitos atribuídos às Notas Explicativas por estudantes de graduação em Ciências Contábeis, utilizando os conceitos de semiótica, verificando se existe homogeneidade na significação de seus conceitos, observando a importância de uniformizar e ressaltar para os alunos ingressantes do curso, os conceitos, a importância e a utilidade das Notas Explicativas, para um melhor desenvolvimento profissional.

Desta forma, o Conselho Regional de Contabilidade do Pará disponibiliza para a comunidade mais quatro artigos de qualidade, incentivando a leitura e despertando o interesse pela pesquisa contábil. Boa leitura!



Prof. Dra. Márcia Athayde Moreira

Editadora-Chefe da Revista Paraense de Contabilidade



DIRETORIA DO CRCPA – 2018/2019

CONSELHO DIRETOR

Ticiane Lima dos Santos	Presidente
Antônio Carlos Sales Ferreira Júnior	Vice-Presidente de Administração
Ian Blois Pinheiro	Vice-Presidente de Ética e Disciplina/Fiscalização
José Ribamar França Nunes Filho	Vice-Presidente de Registro
Rafael Laredo Mendonça	Vice-Presidente de Finanças e Controle Interno
Rodrigo Silva Cavalcante	Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional
Carlos Augusto Frota Sodré	Vice-Presidente de Integração Estadual

COMPOSIÇÃO DAS CÂMARAS

Câmara de Assuntos Administrativos

Efetivo	Suplente
ANTÔNIO CARLOS SALES FERREIRA JÚNIOR	JOÃO LUIZ DE NAZARÉ NETO
RAFAEL LAREDO MENDONÇA	CARLOS ALBERTO CRUZ CALDAS
PERY AUGUSTO CALUMBY	FLAVIO HELENO SOLANO REIS

Câmara de Ética e Disciplina

Efetivo	Suplente
IAN BLOIS PINHEIRO	FABIANO PEDRO ALMEIDA DE OLIVEIRA
AILTON RAMOS CORREA JÚNIOR	CLÁUDIO ROBERTO DE SOUZA OLIVEIRA
RODRIGO SILVA CAVALCANTE	SÉRGIO PERY DA SILVA COSTA
MARIA DA CONCEIÇÃO PEREIRA DE LIMA	FLAVIO HELENO SOLANO REIS
NELSON GUSTAVO RUFINO ROCHA	ELLÉRI BOGO
RAFAEL LAREDO MENDONÇA	IRANILDO FERREIRA PEREIRA
CARLOS AUGUSTO FROTA SODRÉ	ILZETE DO SOCORRO MACEDO SIMÕES

Câmara de Fiscalização

Efetivo	Suplente
IAN BLOIS PINHEIRO	FABIANO PEDRO ALMEIDA DE OLIVEIRA
JOSÉ RIBAMAR FRANÇA NUNES FILHO	IRANILDO FERREIRA PEREIRA
RAIMUNDO HUMBERTO SENA DE OLIVEIRA	MARIA DO CARMO N. CORREA DA SILVA
NELSON GUSTAVO RUFINO ROCHA	VALERIA NANCY SILVA RIBEIRO
CARLOS AUGUSTO FROTA SODRÉ	ILZETE DO SOCORRO MACEDO SIMÕES

Câmara de Registro

Efetivo	Suplente
JOSÉ RIBAMAR FRANÇA NUNES FILHO	ANILTON VIEIRA DOS SANTOS
MARIA DE FÁTIMA C. VASCONCELOS	MARIA IZABEL GOMES BORGES
AILTON RAMOS CORREA JÚNIOR	WILDES SILVA RAMOS

Câmara de Controle Interno e Finanças

Efetivo	Suplente
RAFAEL LAREDO MENDONÇA	CARLOS ALBERTO CRUZ CALDAS
ANTÔNIO CARLOS SALES FERREIRA JÚNIOR	NAYLLAN ELERES BRITO
LUIZ THOMAZ CONCEIÇÃO NETO	FLAVIO HELENO SOLANO REIS

Câmara de Desenvolvimento Profissional

Efetivo	Suplente
RODRIGO SILVA CAVALCANTE	FLAVIO HELENO SOLANO REIS
ANTÔNIO CARLOS SALES FERREIRA JÚNIOR	FABIANO PEDRO ALMEIDA DE OLIVEIRA
IAN BLOIS PINHEIRO	NAYLLAN ELERES BRITO
MARIA VIEIRA DOS SANTOS	ILZETE DO SOCORRO MACEDO SIMÕES

CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE PARA O CONTROLE DE ESTOQUE E EFICIÊNCIA OPERACIONAL DAS ORGANIZAÇÕES

Ana Carolina Farias Medeiros

Universidade Federal do Pará

E-Mail: acfmmedeiros@gmail.com

Brenda Jaiane Sena de Azevedo

Universidade Federal do Pará

E-Mail: brendaazevedo.contabeis@gmail.com

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo avaliar, de acordo com os conceitos de gestão de estoques e eficiência operacional na gestão de estoques, como a contabilidade, financeira e gerencial, por meio de seus registros e relatórios, contribui e/ou pode contribuir para a melhoria da gestão de estoques e eficiência operacional de empresas. Metodologicamente, caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa do problema, do tipo estudo de caso. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas, análise de documentos e observação participante das operações, em uma indústria produtora de bebidas, localizada na Região Metropolitana de Belém. Na perspectiva das contribuições da contabilidade financeira e gerencial, percebeu-se que a empresa considera como base o orçamento e o planejamento empresarial para as decisões a serem tomadas, o que reflete diretamente na quantidade e tipos de estoques (insumos e produtos) para serem mantidos na organização. A utilização do sistema de informações gerencial oferece o suporte adequado para a empresa na questão de planejamento, controle, e geração de informações tempestivas e de qualidade, com ampla utilização de relatórios e ferramentas oriundos da contabilidade. Concluiu-se então que a contabilidade pode contribuir de diversas formas na gestão de estoques, e que a empresa objeto de estudo considera tal afirmativa, pois possui em sua estrutura ferramentas gerenciais que fornecem todo o auxílio para a eficácia da operação, alinha o estoque dentro de seu planejamento operacional e estratégico, e considera que aquisições influenciam diretamente no fluxo de caixa e resultado operacional.

Palavras-chave: Gestão de Estoques; Eficiência Operacional; Contabilidade; Sistemas de controle gerencial.

1. INTRODUÇÃO

Para manter a competitividade, as empresas estão se adequando ao processo de globalização, por meio da implantação de modernas tecnologias e de novos processos organizacionais (MARTELLI; DANDARO, 2015). A informação exata, atualizada e disponível a todos é fator essencial para uma administração veloz, ágil e com a mínima chance de erro, objetivando, assim, a sobrevivência das organizações perante a constante turbulência do mercado (FERREIRA; FILHO, 2005).

Logo, organizações que querem se manter ativas precisam ter uma gestão eficiente. O conceito de eficiência consiste na obtenção de resultados ou ter o funcionamento esperado com uma maior economia de recursos e/ou tempo. Robalo (1995) retrata a eficiência como um conceito relativo e não

absoluto, o qual tem relação com o modo como se obtêm determinados resultados com menor dispêndio de recursos. Dentro das várias vertentes da gestão empresarial, pode-se destacar a necessidade de eficiência na gestão dos estoques.

Assim, de acordo com Ballou (2006), estoques são pilhas de matérias-primas, insumos, componentes, produtos em processo e/ou produtos acabados que aparecem em numerosos pontos por todos os canais logísticos e de produção da empresa. Pode-se denominar de gerenciamento de estoque ou de gestão de estoque a organização e distribuição por lotes ou datas, identificação, classificação e outras atividades correlatas, para controlar a quantidade de produto armazenado, ou decidir quando fazer uma nova compra (MARTELLI; DANDARO, 2015).

Sgarbi Jr. (2011) observa que uma gestão eficiente de estoques na cadeia de suprimentos pode aprimorar o atendimento ao cliente, reduzir os prazos e os custos, atender à demanda de mercado e obter eficiência na aplicação dos recursos financeiros da empresa. Para Borges et al. (2010), um bom gerenciamento de estoques ajuda na redução de valores monetários envolvidos, de forma a mantê-los os mais baixos possíveis, mas dentro dos níveis de segurança e dos volumes para o atendimento da demanda. Nesse sentido, empresas, que mantêm estoque elevado ou não, controlam a quantidade de seus itens em linha e acabam perdendo oportunidades em novos investimentos, por excesso de capital imobilizado. Com isso, cada vez mais empresas com estoques fixos precisam se aperfeiçoar e melhorar seus controles de estoque de forma eficiente (BENTO, 2008).

Observa-se então que toda a operação que envolve estoques depende de registros e relatórios adequados para ser melhor gerenciada, cabendo, assim, o papel da contabilidade no auxílio à eficiente gestão de estoques. Nesse sentido, Sá (1999) trata a contabilidade como uma ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e o comportamento dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais.

Muhlen *et al.* (2015) incubem ao contador o conhecimento sobre o investimento destinado ao estoque e a orientação sobre a sua correta mensuração, custos, quantidades compradas e vendidas, pois de modo geral todos esses itens podem afetar o ciclo operacional da empresa, o resultado e a geração de caixa. Devido às formas de implantação das informações nas ferramentas de gestão, a contabilidade gerencial pode oferecer subsídios para a tomada de decisões, que influenciam positivamente na gestão de estoques.

Dessa forma, pode-se definir a questão que norteará essa pesquisa: *como a contabilidade pode contribuir para a gestão de estoques e eficiência operacional de organizações?*

Diante do contexto, o presente estudo tem como objetivo avaliar, de acordo com os conceitos de gestão de estoques e eficiência operacional na gestão de estoques, como a contabilidade, financeira e gerencial, por meio de seus registros e relatórios, contribui e/ou pode contribuir para a melhoria da gestão de estoques e eficiência operacional de empresas.

Considerando que, um dos principais motivos para se ter um bom planejamento e controle de estoques é a expectativa de melhorar o resultado financeiro, o qual seria possível alcançar por meio do aumento da eficiência das operações da organização (BORGES *et al.*, 2010), esta pesquisa se justifica pela contribuição que pode dar para a academia, discutindo a contabilidade a serviço da gestão de estoques e eficiência operacional. Ademais, a pesquisa também pretende contribuir para a própria empresa onde serão analisados os dados e para a sociedade em geral, que pode se utilizar dos conhecimentos gerados na pesquisa para tratar outras situações similares.

Esta pesquisa está estruturada em cinco capítulos, incluindo esta introdução. O segundo capítulo se dedica à discussão dos aspectos teóricos, subdividido em três tópicos: o primeiro relaciona os aspectos da gestão de estoques nas organizações, o segundo analisa o papel da ciência contábil no

suporte à gestão de estoques e o terceiro trata sobre a avaliação de estoques e métodos de custeio. No terceiro capítulo é definida a metodologia da pesquisa. No quarto, são apresentados os resultados da pesquisa empírica realizada por meio de estudo de caso, e no quinto e último capítulo, são apresentadas as considerações finais.

2. ASPECTOS TEÓRICOS

2.1 Gestão de Estoques

Segundo Pimenta (2003), o controle é um elemento básico e fundamental em todas as etapas dos sistemas produtivos, desde o planejamento da produção, passando pela entrada da matéria-prima, até a expedição do produto acabado. Nesse contexto, pode-se definir o estoque como o armazenamento de recursos materiais dentro de um sistema de transformação, onde o controle é de fundamental importância para dar ao gestor total conhecimento de todas as etapas do processo de estocagem (PIMENTA, 2003).

O controle de estoques está voltado para o ato de registrar e fiscalizar entradas, saídas e devoluções de mercadorias. Ter o controle das atividades desempenhadas no estoque determina o modo de organização da empresa e facilita as análises do resultado financeiro. O ideal é investir em produtos com maior rotatividade, para evitar que o capital investido fique parado no estoque ou em prateleiras, problema esse que pode ser minimizado com o acompanhamento das necessidades de mercado (AMARAL; DOURADO, 2011).

Na maioria dos casos, o custo decorrido da permanência de estoques pode ser tão relevante como o custo envolvido em sua falta. Por essa razão, faz-se necessário um efetivo processo de gestão (LOPES; LIMA, 2008). Nesse sentido, para Silva e Madeira (2004), a gestão de estoques tem reflexos diretos e significativos na eficiência operacional e nas finanças da empresa. Para apoiar o processo de gestão, os indicadores mais comuns são: giro de estoque, prazo médio de estoque, e lote econômico de compras. Entre esses indicadores, o giro de estoque é um indicador responsável pela demonstração da saúde financeira dos estoques, ou seja, por meio deste cálculo, demonstrado abaixo, é possível ter conhecimento sobre a rotatividade de produtos no negócio.

$$\text{Giro de Estoque} = \text{Vendas} / \text{Média do Estoque}$$

A gestão de estoques visa melhorar o controle de custos e a qualidade dos produtos armazenados na empresa, sendo possível definir uma quantidade ótima de estoque de cada componente e dos produtos da empresa, entretanto, só é possível defini-la a partir da previsão da demanda de consumo de cada item (DIAS, 2010). Para Borges *et al.* (2010), um bom gerenciamento de estoque ajuda na redução de valores monetários envolvidos, de forma a mantê-los os mais baixos possíveis, mas dentro dos níveis de segurança e dos volumes para o atendimento da demanda em um processo integrado, pelo qual são obedecidas as políticas da empresa e da cadeia de valor com relação aos estoques. Ações conjuntas e alinhadas às políticas da organização levam a uma situação de eficiência, considerando-se essa como a melhor forma de atingir objetivos determinados (ROBALO, 1995).

No âmbito operacional Montanheiro e Fernandes (2008) dizem que uma eficiente gestão de estoques possibilita à organização obter melhorias significativas na sua administração, uma vez que repercute em uma melhoria na eficiência da realização da produção planejada, traz maior segurança nas tomadas de decisões, além de prevenir possíveis atrasos na entrega de pedidos.

De acordo com Saito e Melo (2016) independente das dimensões de uma organização ou mesmo de seu ramo de atividades, é necessária a boa gestão de estoques, sob pena da redução da eficiência da organização, gerando atrasos, erros e, inevitavelmente, a redução da capacidade produtiva e da otimização de seus recursos. Viana (2002, p. 42) descreve que “[...] a atividade de gestão visa o gerenciamento dos estoques por meio de técnicas que permitam manter o equilíbrio com o consumo, definindo parâmetros e níveis de ressuprimento e acompanhando sua evolução”.

Devido à representatividade dos estoques no ativo da organização, o mesmo deve ser classificado para o melhor tratamento contábil. Martins e Alt (2009) classificam os estoques industriais em cinco grandes categorias:

- a) **Estoques de materiais:** todos os materiais armazenados que a empresa compra para usar no processo produtivo fazem parte do estoque de materiais, independentemente de serem materiais diretos, que se incorporam ao produto final, ou indiretos, que não se incorporam ao produto final. Nessa categoria também são inclusos os materiais auxiliares, ou seja, itens utilizados pela empresa que não se relacionam com o processo produtivo, como os materiais de escritório ou de limpeza.
- b) **Estoques de produtos em processo:** corresponde aos itens que já entraram no processo produtivo, mas que ainda não são produtos acabados.
- c) **Estoques de produtos acabados:** são todos os itens que já estão prontos para ser entregue, os produtos finais da empresa.
- d) **Estoques em trânsito:** correspondem a todos os itens que já foram despachados de uma unidade fabril para outra, normalmente da mesma empresa, e que ainda não chegaram a seu destino final.
- e) **Estoques em consignação:** são os materiais que continuam sendo de propriedade do fornecedor até que sejam vendidos.

Cabe ressaltar também os estoques de mercadorias para revenda nas atividades comerciais.

Nas ideias apresentadas, pode-se observar que os autores concordam que a eficiente gestão de estoque, independente das dimensões e ramo de atividade das empresas, tendo como base os controles, pode facilitar nas análises do resultado financeiro e a eficiência operacional, mantendo sob controle a qualidade dos produtos, com técnicas que permitam manter as margens de segurança.

2.2 Contabilidade no Suporte à Gestão de Estoques

A gestão de estoques possui grande relevância no resultado operacional da entidade. Basicamente, o desempenho dos lucros das empresas depende fundamentalmente do comportamento de seus estoques. Não basta que a empresa venda muito, mas que venda bem seus estoques (SANTOS, 2000). Nesse âmbito, Ferreira e Filho (2005) tratam estoque como capital imobilizado, onde sua redução pode significar o aumento de fluxo de caixa, possibilitando um menor desembolso financeiro e abrindo possibilidades para novos investimentos, projetos ou negócios.

A contabilidade tem como finalidade primária o registro e o fornecimento de informações financeiras e econômicas da entidade para os usuários, tendo evoluído para o fornecimento de informações qualitativas e de produtividade operacional. Ferreira e Filho (2005) consideram que o atual cenário da contabilidade possui como destaque a ênfase no usuário da informação, devido à utilização da contabilidade aplicada, no que tange principalmente a contabilidade gerencial.

Bazzi (2015) descreve que a contabilidade gerencial deve atender a todos os níveis hierárquicos da organização, retratando a informação contábil de forma fácil e acessível para todos os usuários.

Atrill (2017) refere-se à contabilidade gerencial como parte de um sistema de informações global da empresa, o qual possui recursos comuns dentro de uma empresa, conforme demonstrado na Figura 1.

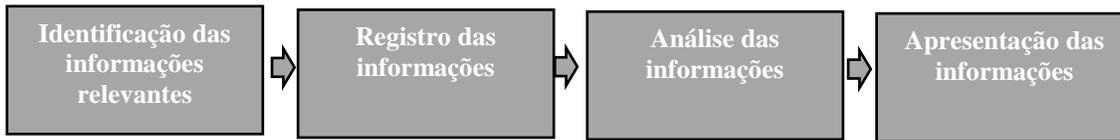


Figura 1: Sistema de informações da contabilidade gerencial.

Fonte: Atrill (2017).

Conforme Stair (1998) um sistema de informações gerenciais possui como propósito auxiliar a empresa no atingimento de suas metas, fornecendo para gerência detalhes das operações, de forma que consigam controlar, organizar, planejar com efetividade e eficiência. Para Oliveira (2002), o sistema de informações pode oferecer suporte para as empresas nas funções de planejamento, controle e organização, informações seguras e em tempo hábil.

A utilização do SIG na organização pode contribuir e atribuir na contabilidade as características qualitativas das informações contábeis, como tempestividade e comparabilidade. Frezatti et al. (2009) acentua que, para a informação ser útil, deve ter como características abrangência, relevância, confiabilidade, comparabilidade, materialidade, tempestividade e compreensibilidade.

Com o suporte dos sistemas de informação, a contabilidade pode apoiar a gestão de estoques de algumas formas, por exemplo: por meio do orçamento empresarial e de outros relatórios gerenciais de controle de inventário, como por exemplo a Curva ABC, criada por Pareto, no início do século XX e até hoje muito utilizada na gestão de estoques (VAGO et al., 2013). Ainda nesse sentido, destacam-se as ferramentas de gestão de estoques advindas da filosofia *Lean Manufacturing* (POMPEU; RABAIOLI, 2015), como o *Just-in-time*, *Kamban* e *Kaizen*, entre outros.

Dentre as ferramentas gerenciais, Garrison e Norren (2001) definem o orçamento como um plano detalhado de aquisição e do uso de recursos financeiros e de outras naturezas durante um determinado período. Nesse sentido, o orçamento de vendas e o orçamento de produção auxiliam diretamente na gestão dos estoques. No orçamento de vendas é determinada a quantidade e o valor dos produtos que serão vendidos, enquanto o orçamento de produção visa quantificar os custos dos produtos fabricados em empresas industriais e/ou das mercadorias vendidas no ramo comercial (OLIVEIRA, 2017).

Vago et al. (2013) observam que, a partir dos estudos iniciais de Pareto, General Electric, realizou-se uma adaptação do princípio de Pareto à administração de materiais, que foi denominada curva ABC, a qual visa identificar itens de estoque que justificam atenção e tratamento adequados em seu gerenciamento, usada para a administração de estoques, o estabelecimento de prioridades para a programação da produção e outras decisões usuais na empresa que envolvem a gestão de estoques.

Por sua vez, de acordo com Pompeu e Rabaioli (2015) a filosofia *Lean Manufacturing* teve sua origem no Sistema Toyota de Produção nos anos 20 do século XX, com foco principal na identificação e eliminação de desperdícios, com grande atuação sobre a gestão de estoques. Segundo os autores são vários os métodos de análise, tais como *Kanban*, *Kaisen* e o *Just-in-Time*, os quais geram relatórios específicos de controle e acompanhamento (POMPEU; RABAIOLI, 2015).

Dessa forma, observa-se que a contabilidade tem meios e formas de apoiar a gestão de estoques, seja por meio do controle formal de inventário realizado no âmbito da contabilidade financeira ou por meio dos relatórios gerenciais, suportados e gerenciados pela contabilidade gerencial nas organizações.

2.3 Avaliação de Estoques na Contabilidade

Martins (2003, p. 15) dispõe para a contabilidade de custos duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a tomadas de decisões. O controle é um método essencial para o conhecimento dos custos dos produtos em estoque, contribuindo significativamente para a definição do preço de venda, rentabilidade do produto e na decisão sobre quanto e quando investir em estoques.

Para Faveri (2010) a empresa deve optar por um dos métodos de avaliação para controlar a entrada e saída de produtos, que pode ser feito por meio de sistema informatizado ou planilhas, sendo importante também que ocorra a contagem física para melhor acompanhamento e exatidão dos resultados. Com o uso de métodos de controle, essas informações ficam mais claras no momento de dar entrada ou baixa de um produto, além de ser possível obter o valor do custo da mercadoria vendida (IUDÍCIBUS; MARION, 2010). A definição do método para a mensuração dos estoques adquire um caráter indispensável no fechamento do resultado, por estar diretamente ligado ao custo.

Segundo Iudícibus (2006), o controle de estoque pode ser feito com auxílio de softwares, conciliando a utilização dos métodos de avaliação. Sendo o levantamento de inventários periódicos ou permanentes, peça de fundamental importância para a contribuição desse controle. Viceconti e Neves (2013, p. 86) apontam que o inventário periódico ocorre quando os estoques existentes são avaliados na data de encerramento do Balanço, por meio de contagem física, e o preço utilizado para sua avaliação é o de custo ou de mercado, dos dois o menor.

Ainda sob a ótica de Viceconti e Neves (2013) o inventário permanente, ocorre quando as empresas possuem um controle permanente ou diário de estoques, sendo esse controle efetuado a cada operação de compra e venda de mercadorias. Tendo dentre seus métodos: PEPS, UEPS e CPM (Custo Médio Ponderado), entre outros meios de controle que contribuem na garantia do ganho organizacional e o bom gerenciamento dos estoques, evitando tomada de decisões que acarretem perdas e permitindo para que não haja excessos e desperdícios de materiais (IUDÍCIBUS, 2006). Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009), mais especificamente o CPC 16, o custo dos estoques, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.

- PEPS - Primeiro que Entra Primeiro que Sai: Nesse método o custo é apurado em base histórica, baixando as mercadorias que entraram primeiro, fazendo com que o estoque este seja sempre avaliado pelas compras mais recentes. Segundo Iudícibus (2006), à medida que as vendas ocorrem, dá-se vazão as primeiras compras.

- UEPS - Último a entrar, primeiro a sair: este método segue a ideia contrária ao conceito do PEPS, pois nele, o custo da mercadoria vendida (CMV) é apurado com base nas compras mais recentes, e o estoque dessa forma é avaliado pelo valor das mercadorias mais antigas.

- Média Ponderada: Este método trata-se da ponderação entre os valores de estoques, onde o valor unitário corresponde à média do cálculo das entradas. De acordo com Iudícibus (2006), nesse método evita-se o controle do preço por lotes e foge aos extremos, pois existe a possibilidade de se dar como custo o valor unitário e total médio das compras, obtido mediante a divisão do valor do estoque, em determinado momento, pelas unidades existentes.

Padoveze (2015) considera o método de custeamento como uma metodologia a identificar e definir a apuração do custo unitário de um produto, o método de custeio direto considera somente os gastos diretos a cada um dos produtos, sejam eles custos ou despesas, o custeio variável considera apenas os custos e despesas variáveis de cada produto ou serviços; e no custeio por absorção são enquadrados todos os métodos disponíveis que consideram todos os custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

Nota-se que a contabilidade pode trazer diversas contribuições para o controle de estoque, sendo por meio de relatórios gerenciais ou indicadores financeiros, tendo em vista que os apontamentos feitos através destes, podem oferecer a empresa melhores informações para a tomada de decisões que a levem a atingir seus resultados, evitando assim, perdas nos processos, e também espelhando corretamente seus reflexos e resultados na contabilidade (IUDICÍBUS; MARTINS; GELBCKE; 2006).

3. METODOLOGIA

Após a revisão bibliográfica, para a realização empírica da pesquisa, foi definido o protocolo de pesquisa, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Protocolo para execução do estudo de caso

1º Identificação da empresa participante do estudo
Estudo das informações públicas e seleção da empresa
Contato com a empresa e obtenção de autorização para realização de pesquisa
2º Reconhecimento da empresa e observação participante
Observação dos diversos tipos de estoques que a empresa possui
Observação da forma de manuseio e acomodação dos estoques da empresa
3º Realização de entrevista semiestruturada
Entrevista com o <i>controller</i> da organização
Transcrição das entrevistas, e, se for necessário, efetuar questionamentos adicionais
Analisar o conteúdo da entrevista e relacionar com literatura estudada
4º Pesquisa documental e análise dos dados obtidos
Identificação e análise dos relatórios contábeis que dão suporte à gestão de estoques
Identificação e análise do sistema de avaliação de estoques da organização
Identificação e análise dos demais relatórios contábeis disponíveis
5º Análise dos dados obtidos
Analisar o conteúdo das entrevistas, dos documentos e as observações de campo
Comparar as informações obtidas internamente (triangulação) e com a literatura estudada

Fonte: Elaborado com base em Yin (2001).

A presente pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva, com abordagem prioritariamente qualitativa do problema (FLICK, 2009), realizada por meio do estudo de caso. Sobre este tipo de pesquisa, Yin (2001) trata o estudo de caso como uma investigação empírica, a qual apura um fenômeno contemporâneo na sua profundidade e no contexto real.

Devido às suas peculiaridades, a pesquisa qualitativa precisa ser validada para maior credibilidade; nesse sentido, é importante a ligação entre os elementos da plataforma teórica e os achados da investigação empírica (MOREIRA *et al.*, 2017). Assim, primeiramente foi realizado um levantamento bibliográfico para o entendimento teórico das contribuições que a contabilidade pode oferecer para a gestão de estoques, com base na bibliografia pública disponível em periódicos e anais de congressos nacionais sobre o tema em estudo (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013).

Um protocolo para o estudo contém o instrumento, os procedimentos e as regras gerais que devem ser seguidas para a realização da pesquisa (YIN, 2001). A coleta de dados será realizada por meio de entrevista, análise de documentos gerenciais e observação participante das operações,

permitindo assim a triangulação das informações obtidas e o favorecimento da análise dos resultados (FLICK, 2009).

3.1 Identificação e Seleção da Empresa Participante do Estudo

A primeira etapa da pesquisa de campo foi a identificação da empresa objeto de estudo. Por conveniência, de acordo com indicação de profissionais, foram inicialmente convidadas cinco empresas para participar da pesquisa, por meio de e-mail e contato telefônico. Dentre as cinco, duas aceitaram o convite, e entre estas, foi selecionada uma indústria produtora de bebidas, em função da disponibilização da empresa em oferecer acesso às informações necessárias e pela possibilidade de observação das operações que envolvem a gestão de estoques.

3.2 Reconhecimento da Empresa e Observação Não Participante

Nessa etapa são reconhecidos os produtos e processos da organização, notadamente serão observados os tipos de estoques que a empresa possui. Quanto à observação participante, está incluída a observação das operações de recebimento da matéria prima até o momento da venda do produto acabado e rotina de controle de estoque.

3.3 Realização da Entrevista Semiestruturada

A entrevista semiestruturada, com perguntas abertas, será realizada com o *Controller* da organização. O Quadro 2 apresenta o roteiro de questões que serão utilizadas na entrevista.

Quadro 2 - Perguntas a serem realizadas ao Controller

É possível destacar os benefícios resultantes da gestão de estoques?
O orçamento empresarial é utilizado como base para definição da quantidade a ser produzida e mantida em estoque?
Qual a influência da gestão de estoques no resultado operacional?
A quantidade mantida em estoque atende às demandas de mercado?
Há realização de inventário? Se sim, qual o principal objetivo?
Qual método de avaliação é utilizado para controlar a entrada e saída de produtos (PEPS, UEPS ou outro)?
Na sua percepção, de que forma a contabilidade, por meio dos seus relatórios financeiros e gerenciais, contribui para uma melhor gestão de estoques? Que instrumentos (relatórios, índices, fichas de controle ou outros) oriundos da contabilidade você costuma usar para gestão dos estoques e tomada de decisão?

Fonte: dados da pesquisa.

Na empresa em estudo, estão entre suas atribuições a coordenação, o planejamento e controle das atividades de curto e longo prazo nas áreas de controladoria e finanças e no período da pesquisa a gestão da logística também estava entre as suas atribuições. A entrevista será realizada com autorização do participante, depois será realizada a transcrição dos dados e análise do conteúdo.

3.4 Realização de Pesquisa Documental e Análise dos Dados

Nesta etapa será realizada a identificação e a análise dos relatórios da contabilidade que dão suporte à gestão de estoques, ferramentas que descrevem as movimentações de estoques e os demais relatórios contábeis disponíveis. Também será analisado o Sistema de Informações Gerenciais da organização: na avaliação dos estoques e o controle do custo dos produtos vendidos e a análise da apuração dos custos de armazenagem

Serão analisados os dados, com o objetivo de identificar a visão operacional, a visão estratégica e seus impactos no resultado da operação. Dessa forma, será possível identificar as contribuições da área contábil no controle de estoques. Por meio dos dados obtidos, serão calculados os indicadores

que apoiam o processo de gestão: giro de estoque, prazo médio de estoque e lote econômico de compras. Neste estágio será realizado o comparativo dentre as informações obtidas na análise documental e entrevistas com a bibliografia utilizada no referencial teórico, com o objetivo de embasar os resultados obtidos nesta pesquisa e confrontar com os conceitos teóricos e pesquisas anteriores realizadas.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa de campo foi realizada no período de 30 dias, entre 30 de outubro e 30 de novembro de 2018, incluindo o período de observação, a solicitação e o recebimento de documentos e a realização da entrevista.

4.1 Descrição da Empresa

A empresa participante do estudo de caso é uma indústria de médio porte que produz diversos tipos de bebidas alcoólicas e não alcoólicas, localizada na Região Metropolitana de Belém. Criada a partir do cooperativismo no ano de 1932, atualmente a empresa busca cada vez mais se adequar ao processo de globalização, implantando tecnologias e novos meios de gestão e processos. Em seu quadro funcional, a empresa conta em média com 48 colaboradores, e está em constante busca de abertura de seu negócio em novos mercados.

4.2 Resultado da Observação Participante

No âmbito operacional, a gestão de estoques está sob a responsabilidade de duas áreas distintas, almoxarifado (produção) e logística. Na observação dos diversos tipos de estoques que a empresa possui, pode-se observar que, no almoxarifado, os produtos são classificados como matérias primas e produtos intermediários. O primeiro tipo refere-se aos insumos que não passaram por nenhum tipo de processo ou transformação e o segundo corresponde às bebidas mistas que são insumos processados e prontos para o envase na produção final. O estoque da organização é composto por 116 tipos de insumos e um *mix* de 35 produtos acabados, os quais podem ser classificados como bebidas mistas, alcoólicas, vinho, *ice* e cachaças e bebidas não alcoólicas, como sucos e refrigerantes.

Quanto à forma de manuseio, na chegada de insumos por compra, o recebimento é realizado pelo almoxarifado, o qual é responsável pela conferência e validação com a quantidade constante na nota fiscal, os insumos são alocados em dois tipos de estoques, os quais diferenciam para a produção de bebidas alcoólicas e não alcoólicas. Em meio a este processo, o documento fiscal é encaminhado para o setor de compras para validação do pedido, e posteriormente direcionado para a contabilidade, para então ser efetuado o lançamento da nota fiscal no sistema.

Nesse estágio, o correto reconhecimento do estoque do insumo (alcoólico ou não alcoólico) poderá impactar diretamente no custo do produto, visto que a empresa é detentora de benefícios fiscais que permitem o crédito de impostos na aquisição de insumos de acordo com a sua finalidade no processo produtivo. No sistema, o lançamento do documento de nota fiscal de insumos geralmente resulta nos movimentos nas contas de estoque de matéria prima, impostos a recuperar na conta de fornecedor, após a entrada do documento no sistema, a quantidade recebida no físico se iguala a entrada no sistema.

A entrega dos insumos para o processo produtivo ocorre por meio de requisições, validadas em relatórios manuais e lançadas no sistema. No momento da entrega é realizada a transferência da quantidade para o chão de fábrica, que fica sob responsabilidade da produção, após o término do processo produtivo, a produção é lançada no sistema resultando na baixa dos insumos e no

lançamento de estoque de produtos acabados. A ordem de produção quando lançada no *software*, no módulo de estoque gera requisições dos insumos e saldo no produto acabado, processo similar poderia acontecer no módulo contábil, porém, na contabilidade, o movimento é realizado após apuração gerencial. Os produtos finais são entregues para a Logística, ficando sob sua responsabilidade a entrega para os distribuidores de bebidas.

Quanto à forma de acomodação, os insumos e produtos são organizados pelo método PEPS; na organização deste método evitam-se perdas por vencimento ou deterioração dos mesmos, fator que corrobora com o conceito de Ludícibus (2006). No almoxarifado, o controle operacional ocorre através da realização de conferências diárias, recebimento das compras efetuadas e entrega de mercadorias para o processo produtivo. Enquanto na logística, as atividades de controle e gestão envolvem as conferências, recebimento de produtos produzidos, entrega para venda, recebimento das devoluções e validação de avarias.

4.3 Entrevista Semiestruturada

Devido às atribuições do *Controller*, o mesmo estava apto para responder as questões que tangem à área de contabilidade e gestão de estoques. O gerente possui graduação em Ciências Contábeis, com especialização em Finanças, atua na área de gestão desde 2010 e possui aproximadamente 5 anos de empresa.

Ao questionar o *Controller* se é possível destacar benefícios resultantes da gestão de estoque, o mesmo afirmou que a gestão dos estoques traz vários benefícios. Por exemplo: na matéria prima, um bom controle garante a assertividade nas compras (se compra somente a necessidade, favorecendo o fluxo de caixa). Além disso, permite um bom planejamento de produção com o atendimento dos insumos necessários ao processo produtivo. Em caso de diferenças encontradas em inventários, tem-se uma maior agilidade em identificar a origem, antes de transformá-la em perda. Em se tratando de produto acabado, no processo comercial a gestão do estoque direciona a equipe para vender o que realmente tem armazenado, não falhando com o cliente. Sgarbi Jr. (2011) observa que uma gestão eficiente de estoques pode aprimorar o atendimento ao cliente. No processo de faturamento/carregamento, essa gestão inibe retrabalhos (fatura-se somente o que há em estoque), percebe-se que o processo condiz com a observação de Pimenta (2003), pois permite ao gestor o conhecimento de todas as etapas.

Quando questionado se orçamento empresarial é utilizado como base para definição da quantidade a ser produzida e mantida em estoque, o *Controller* informou que a quantidade a ser produzida e mantida em estoque é definida tendo como base o orçamento empresarial. Sendo esse volume distribuído mensalmente, e a partir dele, são geradas as necessidades de compras de insumos.

Quanto à influência da gestão de estoques no resultado operacional, o mesmo informa que esta tem influência direta no resultado operacional do negócio. E permite planejar com assertividade, sem que faltem produtos que atendam à área comercial, ou seja, é a fonte geradora de receita, a boa gestão minimiza custos e assim maximiza o resultado operacional.

O *Controller* informou que a quantidade mantida em estoque consegue suprir as demandas de mercado, mas que de acordo com a sazonalidade podem ocorrer rupturas. A empresa mantém o controle permanente de inventário, e tem como principal objetivo identificar divergências entre a quantidade física e a existente no sistema. O método de avaliação PEPS é o qual a empresa utiliza para controlar a entrada e saída de produtos.

Sobre as contribuições da contabilidade para a gestão de estoques, a entidade tem acesso às informações de movimentação de estoque, seja por aquisição, produção, requisição, venda ou

remessas. Essas informações norteiam a empresa no seu planejamento de estoque (produto acabado ou matéria prima) e também no seu planejamento financeiro, visto que a alta estocagem em um período pode requerer uma necessidade maior de recursos financeiros. Além disso, o confronto da informação sistêmica existente no ativo com a quantidade física permite um acompanhamento do nível de acurácia.

Por fim, sobre os relatórios utilizados, no processo produtivo cada produto possui uma ficha técnica, o que demonstra a quantidade necessária por insumo. As ordens de produção geram requisições de matérias primas que são controladas através de relatório Kardex, Mapa de Movimentação e Relatório de Inventário. Os mesmos relatórios também são utilizados no controle de produtos acabados. As informações contidas nestes relatórios determinam as etapas seguintes: planejamento de produção e planejamento de vendas. Quanto melhor a qualidade dessas informações, menor a possibilidade de erro nos planejamentos, e por consequência, nos processos de decisões estratégicas do negócio, coadunando com a percepção de Oliveira (2002).

4.4 Análise da Pesquisa Documental

O Sistema de Informações Gerenciais é aplicado em todas as áreas da organização (produção, administrativo, comercial e logística), com a finalidade de auxiliar e contribuir para a eficácia organizacional, o que condiz com a teoria de Oliveira (2002). Para a análise documental, foram utilizados os seguintes relatórios: acompanhamento de estoque MP (matéria prima), acompanhamento de estoque físico PA (produto acabado), planejamento de produção, acompanhamento de vendas, custo contábil, custo gerencial, margem de contribuição e o balancete contábil. Os dados analisados correspondem aos dez primeiros períodos mensais da organização no ano de 2018.

Entre as ferramentas analisadas, nos acompanhamentos de estoques são apontados todos os registros de movimentações físicas. Sendo que, no controle de matéria prima são relacionadas às entradas por aquisições de compras e saídas por requisições do processo produtivo, assim como as entradas por produção dos produtos intermediários, e no controle de produtos acabados, são registradas operações de recebimento da produção, devolução dos clientes e saída por vendas, avarias, bonificações, degustações ou trocas.

As aquisições de matéria prima ocorrem a partir do planejamento de produção, o qual tem como base o orçamento de vendas. O orçamento de vendas anual é projetado com perspectiva de crescimento da organização, definidos em reuniões gerenciais com análises estratégicas e operacionais, confirmando a ideia de Oliveira (2017). Em projeção anual, a necessidade do volume a ser produzido considera como base o saldo inicial de estoque deduzindo a previsão de vendas. Na análise de curto prazo, o qual a empresa considera até dois meses, a necessidade de produção considera o saldo inicial menos a tendência de vendas do período.

Através do acompanhamento de vendas, pode-se obter o cálculo da tendência de vendas. O objetivo é de obter uma previsão do volume ou receita a ser realizada em um período mensal, onde o total de dias úteis corresponde à quantidade de dias a serem trabalhados no mês e os dias trabalhados são os que já foram realizados, segue fórmula abaixo:

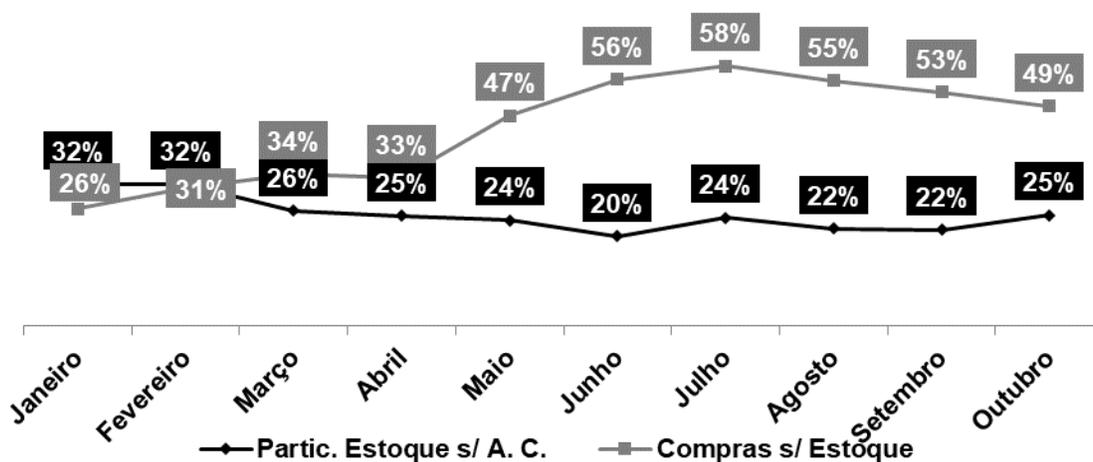
$$\text{Tendência de Vendas} = \text{Volume Realizado} / \text{Dias Trabalhados} * \text{Total de Dias Úteis}$$

O planejamento da produção é consequência do orçamento de vendas e reflete diretamente nas aquisições de matérias primas realizadas, possibilitando uma quantidade de segurança no estoque

de produtos acabados. Com a definição da quantidade a ser produzida, é possível programar e definir as compras de insumos. A operação de aquisição necessita ser criteriosamente pesquisada, analisada e definida, pois influencia diretamente no custo do produto produzido. Visto que, além do preço dos insumos, tributos incidentes, prazos e condições de pagamento contribuem para a eficiência do ciclo financeiro da entidade. Percebeu-se que a relação entre o orçamento de vendas e o planejamento de produção colabora com a observação de Garrison e Norren (2001), pois ambos são fundamentais no processo, visam evitar aquisições não requisitadas em um processo de curto ou médio prazo, contribuindo também para melhoria do fluxo de recursos financeiros.

Com base na análise do balancete contábil, foi possível relacionar a participação dos estoques sobre o ativo circulante da organização, assim como as compras sobre o valor total dos estoques, com o objetivo de verificar a relação das entradas com o aumento ou não dos estoques, conforme demonstrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 - estoques sobre o ativo circulante x Compras sobre o estoque



Fonte: dados da pesquisa.

No balancete mensal, analisou-se que o ativo circulante cresceu aproximadamente 32,04% entre o início e o fim do período, entretanto conforme demonstrado no gráfico 1, a participação do valor de estoques decresce em termos financeiros, pois inicia com uma representatividade de 32% e segue a média de 25%, fator que poderia ser justificado por uma possível redução no valor das aquisições, entretanto constatou-se que as compras apresentaram um aumento significativo neste período, no primeiro mês o total de aquisições representava 26% do saldo enquanto no último mês, a representatividade sobre o saldo ficou em 49%, observa-se que a empresa condiz com a ótica de Borges *et al.* (2010), manter seus estoques em níveis baixos, porém de maneira que não afete a produtividade operacional ou a demanda de mercado do negócio.

Os relatórios kardex e o mapa movimentação, são relatórios da organização que demonstram as movimentações de requisições de insumos e produções de produtos intermediários e acabados. O kardex retrata a demonstração analítica de cada operação, permitindo análises mais aprofundadas, enquanto o mapa movimentação demonstra a informação sintética em determinado período conforme necessidade do usuário. Entretanto, observou-se que tais movimentações não interferem simultaneamente nas contas de estoques na contabilidade, a única movimentação que ocorre no módulo de estoque e na conta contábil em momento conjunto é da entrada das aquisições, o qual

ocorre no momento do lançamento da nota fiscal no sistema. A apuração do custo é realizada na Controladoria de forma gerencial, neste processo são apuradas as movimentações internas de entrada (produção) e saída dos estoques (requisição), posteriormente as informações são enviadas para o setor de contabilidade realizar os lançamentos.

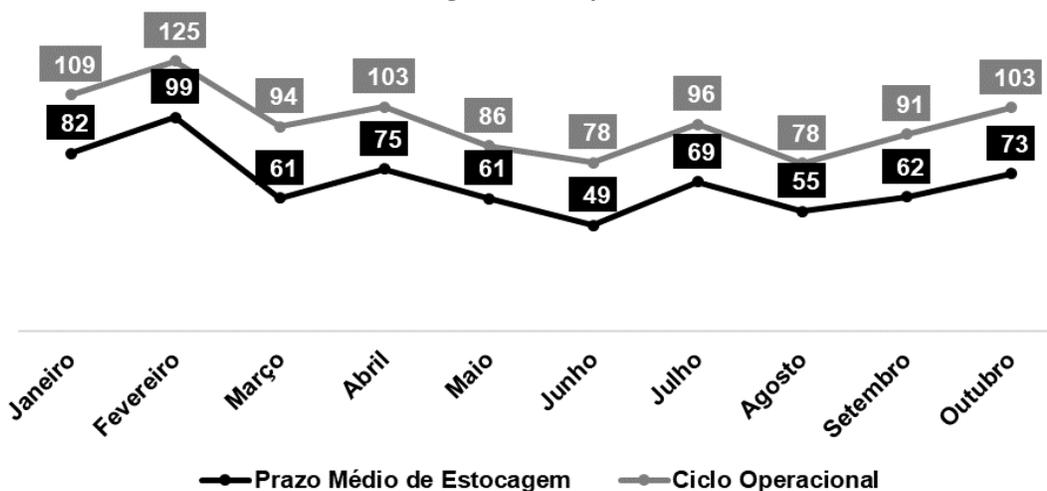
Nesta etapa, observam-se diferenças nas apurações do custo do produto sob a ótica financeira e gerencial, porém vale ressaltar que ambas as apurações são realizadas pelo método de absorção, as distinções ocorrem devido à finalidade. A primeira tem como objetivo avaliar o desempenho operacional da produção, excluindo saídas que não possuem interferência direta da operação (saídas por empréstimos, vendas de insumos descontinuados e baixa por avarias provenientes de vencimento), enquanto a segunda apuração considera todas as movimentações de efetiva saída no estoque desconsiderando os motivos, se foi resultado da operação de produção ou não. Corroborando com a percepção de Bazzi (2015) as apurações de custo visam atender a todos os níveis de usuários da informação na organização, de forma bem acessível a todos, atendendo as necessidades fiscais e gerenciais.

Foram calculados o prazo médio de estocagem e o ciclo operacional. O primeiro prazo corresponde ao período entre a aquisição da matéria prima até o momento da saída do produto acabado por venda ou outra modalidade, ou seja, é o tempo em que tanto os insumos como produtos ficam armazenados na empresa, e o ciclo operacional corresponde ao tempo entre a data da compra e o recebimento do cliente, abaixo segue os cálculos de ambos os índices:

$\text{Prazo Médio de Estocagem} = (\text{Estoque Médio} / \text{Custo da Mercadoria Vendida}) \times 360$
$\text{Ciclo Operacional} = \text{Prazo Médio de Estocagem} + \text{Prazo Médio de Recebimento}$

O ciclo operacional abrange a visão da gestão com relação às entradas e saídas de recursos na organização. Apesar de que o ciclo tenha influência do prazo médio de recebimento, o período de estocagem tem grande influência no resultado, ou seja, se o ciclo aumenta, significa que o estoque está cheio e não há recurso circulando, então o ideal é sempre manter o ciclo mais reduzido quanto possível, ambos apresentados no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Prazo médio de estocagem x Ciclo operacional



Fonte: dados da pesquisa

Na empresa, em média, o prazo de estocagem é de 69 dias, e o ciclo operacional é de 96 dias. Devido a essa relação, a gestão de estoque torna-se importante para a contribuição de um ciclo mais eficiente, que afirma a ideia de Silva e Madeira (2004) sobre os reflexos diretos da gestão de estoques na eficiência operacional. Observou-se que a empresa corrobora com a filosofia *Lean Manufacturing*, a qual Pompeu e Rabaioli (2015) trazem como concepção de grande atuação sobre a gestão em análise. Entretanto, observou-se que, por questões geográficas, a empresa apresenta como necessidade o armazenamento considerável de alguns tipos de insumos, fator que, se melhor analisado, pode ser apresentado como o aumento do período médio de estocagem. Para tal afirmativa o estudo precisa ser minuciosamente aprofundado, devido à quantidade e variedade constantes em estoque. No quadro 3 apresenta-se as informações sobre o giro de estoques.

Quadro 3 – Giro de Estoques

Giro de Estoque	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro
	1,36	0,92	1,33	1,24	1,59	2,55	1,97	2,46	2,86	2,49

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que a empresa apresenta melhorias gradativas em seu giro de estoques, resultando em eficiência operacional com maior rotatividade e atendendo às necessidades de mercado, a percepção é exposta por Amaral e Dourado (2011). Se relacionar os dados obtidos até o momento, verifica-se que a utilização do orçamento e do planejamento nas aquisições apresenta melhorias na gestão de estoques, pois os estoques mantêm-se em níveis baixos, realizando aquisições de insumos que são consumidos em curto ou médio prazo e obtendo um maior giro de produtos, resultando em maior eficiência no fluxo de recursos disponíveis na organização, ajustando com a observação de Martelli e Dandaro (2015), os quais consideram que a finalidade financeira também está inclusa no controle de estoques.

Entre os relatórios gerenciais, destaca-se o cálculo da margem de contribuição. Ressalta-se que o custo gerencial é utilizado para o resultado da margem, o qual considera o consumo de insumos e os gastos gerais de fabricação do período. Neste relatório foi possível obter dados sobre o faturamento aberto por tipo de produto, fator que possibilitou a análise da curva ABC, em que se destacou a participação em volume, receita e margem de contribuição, ressalta-se que esta análise foi executada somente no estoque de produtos acabados, o qual é o único tipo de estoque proveniente de receita operacional para a organização.

A classificação dos produtos nas classes levou o seguinte critério, classe A são alocados os produtos que representam o maior valor de demanda, na classe B os produtos que possuem uma demanda intermediária e na classe C são os de menores demanda. Na análise da receita operacional, dentre os 35 produtos analisados, foi possível enquadrar as seguintes quantidades conforme demonstrado no quadro 4:

Quadro 4 - Classificação dos Itens – Receita Operacional.

Classe	Quantidade	Partic. Estoque %	Partic. Receita %
Classe A	9	26,00%	80,00%
Classe B	6	17,00%	10,00%
Classe C	20	57,00%	10,00%

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme demonstrado, a maior parte da receita da empresa é concentrada em aproximadamente 26% dos tipos de produtos em estoque, bebidas mistas, vinhos e sucos, analisou-se as ferramentas operacionais de planejamento de produção e acompanhamento de estoque PA e foi possível constatar que são os itens que recebem maior representatividade no planejamento de produção e em quantidade mantida em estoque, pois esses produtos, além de apresentarem participação no mercado possuem boa rentabilidade para o negócio.

No mesmo raciocínio foi possível elaborar a análise ABC com base na margem de contribuição da entidade, como demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 - Classificação dos Itens – Margem de Contribuição

Classe	Quantidade	Partic. Estoque %	Partic. Margem %
Classe A	10	29,00%	80,00%
Classe B	6	17,00%	10,00%
Classe C	19	54,00%	10,00%

Fonte: dados da pesquisa

Comparando-se as análises, foi identificado que apenas um tipo de vinho que na análise de receita estava classificado na classe B enquadrou na classe A da margem de contribuição. No conceito de Vago *et al.* (2013) destaca-se que a curva ABC permite a identificação dos itens em estoque que precisam de atenção e um tratamento estratégico e operacional adequado, tais itens podemos distinguir pelos os que estão classificados na classe A, pois são os que mais geram receita para a entidade, fator que corrobora com o entendimento de Santos (2000), vender muito não é sinônimo de um bom lucro operacional, é necessário que a empresa conheça a rentabilidade e lucratividade dos produtos em estoques.

4.5 Análise Final e Triangulação dos Resultados da Pesquisa de Campo

Analisando as informações obtidas por meio da observação participante, entrevista e análise documental, depreende-se que a empresa em estudo, considera o controle de estoques como um gerenciamento benéfico para o resultado operacional. Pimenta (2003) apresenta o controle como elemento básico e fundamental em todas as etapas, assim, na pesquisa constatou-se que o controle de estoques é fundamentado em todos os momentos do processo operacional da organização, com a finalidade de redução de custos e melhoria no fluxo de caixa.

Na perspectiva da redução de custos relacionados aos estoques, inicia-se desde a forma de acomodação dos estoques, na empresa, a utilização do método PEPS diminuiu a quantidade de descartes de insumos e produtos por motivo de vencimento, concordando com a afirmação de Ludícibus (2006), a utilização dos relatórios e registros de controle auxiliam os gestores na tomada de decisões, principalmente no âmbito de aquisições e giros de estoques, possibilitando a eficiência proposta por Sgarbi Jr (2011), o qual apresenta como fator de eficiência o atendimento da demanda de mercado, através da agilidade com o cliente, a diminuição do número de erros e desperdícios.

Observa-se que o orçamento empresarial na organização é utilizado como base para análise do desenvolvimento operacional. Analisa-se que a utilização do orçamento de vendas e planejamento de produção conduz a empresa a realizar aquisições mais assertivas, adquirindo insumos e produzindo produtos que giram em curto e médio prazo, ou seja, as informações gerenciais fornecidas possibilitam ao usuário os benefícios destacados por Stair (1998) que trata sobre o controle, organização e planejamento com efetividade e eficiência, características identificadas durante a pesquisa em campo.

Nota-se que o SIG é abordado pela organização como facilitador de decisões, onde as informações nele contida devem estar de fácil acesso e entendimento dos usuários internos e externos.

Atribui-se que devido à complexidade das ferramentas gerenciais contidas na organização, as informações são acessíveis em tempo hábil, existindo algumas especificações. Ferreira e Filho (2005, p. 9) definem a finalidade dos relatórios gerenciais a de ampliar a visão a respeito da empresa, pois contemplam as vertentes operacionais, gerenciais e estratégicas. Devido a isso, percebe-se que a empresa possui conhecimento abrangente sobre a rentabilidade dos produtos contidos no negócio, refletindo diretamente no foco das negociações de venda, ou seja, quanto melhor a qualidade das informações melhores serão os resultados das decisões estratégicas.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar, de acordo com os conceitos de gestão de estoques e eficiência operacional na gestão de estoques, como a contabilidade, financeira e gerencial, por meio de seus registros e relatórios, contribui e/ou pode contribuir para a melhoria da gestão de estoques e eficiência operacional de empresas.

Sobre a gestão de estoques e eficiência operacional na gestão de estoques, a empresa em estudo considera o controle de estoque como uma forma de eficiência na organização, tratando dos estoques de insumos e produtos intermediários. O benefício é devido à assertividade nas compras, e no estoque de produtos acabados, favorece o direcionamento da área comercial, colaborando para a operação, o que se entende é que a empresa possui a característica de gerenciamento e os benefícios gerados por ele.

Na perspectiva das contribuições da contabilidade financeira e gerencial, percebe-se que a empresa considera como base o orçamento e planejamento empresarial para as decisões a serem tomadas, o que reflete diretamente na quantidade e tipos de estoques (insumos e produtos) para serem mantidos na organização. A utilização do sistema de informações gerenciais oferece o suporte adequado para a empresa na questão de planejamento, controle, informações tempestivas e de qualidade. Os resultados obtidos colaboraram para o atendimento da finalidade em estudo, colaborando para a triangulação dos dados com o referencial teórico abordado. Quanto a principal dificuldade encontrada, destaca-se a identificação da elevação do prazo médio de estocagem, fator motivado pela quantidade e variedade de produtos em estoque.

Conclui-se então que a contabilidade pode contribuir de diversas formas na gestão de estoques, e que a empresa objeto de estudo considera tal afirmativa, pois possui em sua estrutura ferramentas gerenciais que fornecem todo o auxílio para eficácia da operação, alinha o estoque dentro de seu planejamento operacional e estratégico e considera que aquisições influenciam diretamente no fluxo de caixa e resultado operacional.

Como sugestão para pesquisas futuras, é oportuno tratar sobre os resultados obtidos no lucro operacional provenientes da utilização da contabilidade gerencial e financeira na gestão de estoques. Dessa forma, esta pesquisa contribui na consolidação da utilização da contabilidade na gestão de estoque nas empresas atuais, visto que devido à competitividade as organizações precisam se manter em uma gestão eficiente, obtendo bons resultados com uma economia de recursos e/ou tempo.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Jéssica Taiani; DOURADO, Laurinda Oliveira. **Gestão de Estoque**. Disponível em: <<http://www.unisalesiano.edu.br/simposio2011/publicado/artigo0055.pdf>>. Acesso em: 15 de setembro de 2018.

- ATRILL, P.; MCLANEY, E. **Contabilidade Gerencial para Tomada de Decisão**. 1. ed. São Paulo: Saraiva. 2017.
- BALLOU, R. H. **Gerenciamento da Cadeia de suprimentos: Planejamento Organização e Logística Empresarial**. Tradução Elias Pereira. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- BAZZI, S. **Contabilidade Gerencial: conceitos básicos e aplicação**. 1. Ed. – Paraná: Intersaberes. 2015.
- BENEVIDES, G.; ANTONIOLLI, P. D.; ARGOUD, A. R. T. T. A eficiência da gestão de estoque: estudo sobre a aplicação do *lean manufacturing*. **Revista de Tecnologia Aplicada** – v. 2, n. 2; p. 19-33, Mai./Ago. 2013.
- BENTO, A.; **A Importância da Gestão de Estoques: Estudo de Caso em uma Indústria Automobilística**. Programa de Pós-Graduação em Engenharia Civil. Universidade Federal de Santa Catarina. Outubro, 2008.
- BORGES, C. T.; CAMPOS S. M.; BORGES C. E. Implantação de um sistema para o controle de estoques em uma gráfica/editora de uma universidade. **Revista Eletrônica Produção & Engenharia**, v. 3, n. 1; p. 236-247, Jul./Dez. 2010.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 16 Estoques**. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. >Acesso em: 16 de novembro de 2018.
- DIAS, M.A.P. **Administração de materiais: uma abordagem logística**. 4. Ed. - São Paulo: Atlas, 2010.
- FARIAS, M. C. F.; ARRUDA, J. M. F. **Planejamento da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2013.
- FAVERI, Tiago de. **Gestão de estoques: uma comparação entre os métodos de avaliação na movimentação dos estoques em uma agroindústria do Sul do estado de Santa Catarina**. Criciúma, 2010.
- FERREIRA, L. N.; FILHO A. O. N. A influência do custo de estocagem na formação do resultado contábil. **IX Congresso Internacional de Custos** – Florianópolis – SC, Brasil. Nov. 2005.
- FLICK, Uwe. **Qualidade na pesquisa qualitativa: coleção pesquisa qualitativa**. Bookman editora, 2009.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Trad. José Luiz Paravato. 9. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. Ed. – São Paulo: Atlas. 1987.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. – São Paulo: Atlas. 2008.
- GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas** – v. 35, n. 2, p. 57-63, Mar./Abr. 1995.
- IUDICÍBUS, S. **Contabilidade Introdutória**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 2006.
- IUDICÍBUS, S.; MARION, J. C. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010
- IUDICÍBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. **Manual de Contabilidade das**

Sociedades por Ações (Aplicada às Demais Sociedades), 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES A. R.; LIMA, JFG. Planejamento e Controle da Produção: Um Estudo de Caso no Setor de Artigos Esportivos de uma Indústria Manufatureira. **XXVIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**. Rio de Janeiro, 2008

MARTELLI, L. L.; DANDARO, F. Planejamento e Controle de Estoques nas Organizações. **Revista Gestão Industrial**, v. 11, n. 02; p. 170-185, 2015.

MARTINS, P. G.; ALT P. R. C. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais**. 3. Ed. – São Paulo: Saraiva. 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. Ed - São Paulo: Atlas, 2003.

MONTANHEIRO, W. J.; FERNANDES, L. A. Gestão de estoques de materiais em uma confecção. In: **SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA**, 5., 2008, Resende. Anais: Resende, Associação Educacional Dom Bosco, 2008.

MOREIRA, A. M.; BORGES, L. D.; SANTIAGO, M. A. Relação Entre Formação Estratégica e Sistemas de Controle Gerencial. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília - v. 20, n. 01; p. 133-152, jan./abr. 2017.

MUHLEN, C. V.; ENGEL, H.; PASINI, L. H.; PINCETA, A. O Papel do Contador Frente a Gestão de Estoques. **Periódico Científico Negócios em Projeção**. v. 6, n. 01, p. 278, jun. 2015.

OLIVEIRA, A. B. S.; **Contabilidade Gerencial**. 1 ed. Saraiva, 2017.

OLIVEIRA, D. P. R.; **Sistemas, organizações e métodos: uma abordagem gerencial**. 13. ed. São Paulo, 2002.

PADOVEZE, C. L.; **Contabilidade de Custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)**. 1, ed. São Paulo, 2015

PIMENTA, Renata Faria. **Implantação de controle de estoque em uma clínica odontológica: o caso da sorriso & Cia. Ltda**. Ouro Preto, MG: Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP), 2003.

POMPEU, A. M.; RABAIOLI, V. A filosofia *lean manufacturing*: seus princípios e ferramentas de implementação. **Revista Multitemas**, Vol. 46, 2015.

ROBALO A. Eficácia e Eficiência Organizacionais. **Revista Portuguesa de Gestão**, 1995.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

SAITO, J. C.; MELO, A.T. Adequação das práticas de gestão de estoques: o caso de uma microempresa do setor de móveis da zona norte de SP. **Caderno profissional de administração – UNIMEP**. Vol. 6, n. 2, 2016.

SANTOS, Vilmar Pereira dos. **Manual de diagnóstico e reestruturação financeira de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SGARBI Jr, Guilherme. **Lean Seis Sigma na Logística - Uma aplicação na gestão de estoque de uma empresa de autopeças**. Mestrado Profissional de Engenharia Mecânica - Universidade de Tabaté - SP, 2011.

SILVA, C. B. A.; MADEIRA, G.J. Gestão de estoque e lucro da empresa. **Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte**, Vol. 15, n. 2, p. 41-52, ago. 2004.

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistemas de informação**. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

VAGO, F.R.M., VELOSO, C., DO COUTO, J.M., LARA, J.E., FAGUNDES, A.F.A. and de Oliveira Sampaio, D. A importância do gerenciamento de estoque por meio da ferramenta curva ABC. **Revista Sociais e Humanas**, Vol. 26, n.3, pp.638-655, 2013.

VENTURA, M. M. Estudo de caso como modalidade de pesquisa. **Rev SOCERJ**. v. 20, n. 5, 2007.

VIANA, João José. **Administração de materiais**. Um Enfoque Prático. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade Básica**. 16. Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

A ANÁLISE CUSTO-VOLUME-LUCRO APLICADA EM UMA INDÚSTRIA DE EXTRAÇÃO DE ÓLEO DE PALMA NO ESTADO DO PARÁ

Carlos Eduardo Martins da Ressurreição
Faculdade Estácio de Sá/FCAT
E-Mail: carlos.ressurreicao97@gmail.com

Lucas Alcântara Pinheiro
Faculdade Estácio de Sá/FCAT
E-Mail: lukaisalcantara97@gmail.com

Thomas Martins Souza
Faculdade Estácio de Sá/FCAT
E-Mail: thomasmartinssouza@gmail.com

Roberta Nascimento Correa
Faculdade Estácio de Sá/FCAT
E-Mail: roberta.correa@live.estacio.br

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo demonstrar como a análise custo-volume-lucro (CVL) auxilia uma empresa do setor industrial no planejamento e no processo de tomada de decisão, e como seu papel é essencial nesse processo, abordando pontos de fundamental importância para os cálculos de margem de contribuição, pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico, margem de segurança e o grau de alavancagem operacional (GAO). Desta maneira, sendo capaz de garantir informações tempestivas e fidedignas a seus gestores, podendo influenciar diretamente na tomada de decisão. Para atingir o objetivo desta pesquisa, o estudo foi realizado em uma empresa industrial que atua no segmento de extração de óleo de palma, localizada no município de Santo Antônio do Tauá, no Estado do Pará, utilizando o método documental para a coleta de dados, para o desenvolvimento dos cálculos e para suas análises. Tendo em vista que os resultados encontrados na fábrica foram positivos para suprir seus custos e despesas, conseguindo ainda gerar lucro, como também foi possível quantificar o necessário para obter uma estabilidade contábil, econômica e financeira.

Palavras-chave: Análise custo-volume-lucro; margem de contribuição; ponto de equilíbrio; margem de segurança; grau de alavancagem operacional; tomada de decisão.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade é bastante diversificada, e para Ogata (2018) ela tem como finalidade fornecer dados e informações sobre o patrimônio da entidade. A contabilidade se segmenta em vários ramos, dentre elas podemos destacar a Contabilidade de custos.

Para Ferreira (2016) a área de custos possui várias técnicas gerenciais, em que estas são aplicáveis no cotidiano dos gestores e administradores, que trabalham com preços e custos, sendo que uma das ferramentas mais importantes é a análise custo-volume-lucro (CVL).

Fiorin, Barcellos e Vallin (2014) ressaltam a importância da análise custo-volume-lucro, pois ela pode ser aplicada em qualquer tipo de empresa, independente de qual setor esteja inserida. Esse método auxilia nos processos de planejamento, gestão e controle da empresa, podendo proporcionar novos investidores (SANTOS; MARION; KETTLE, 2014).

Para Bezerra e Caroli (2015) a análise gerencial é uma adoção de práticas importantes que proporcionam aos gestores uma melhor visão da situação da organização e sem o uso dessas ferramentas, 50% dessas organizações encerram suas atividades em apenas cinco anos de existência, por isso, a análise custo-volume-lucro (CVL) se torna uma ferramenta importante, principalmente em tempos de altas e baixas na economia brasileira.

Lazzarotto (2014) propõe que no processo de tomada de decisão, a etapa de planejamento é indispensável, pois é por meio dela que podemos definir previamente os objetivos propostos, os investimentos necessários, os riscos e também nos fornece uma perspectiva do tempo de retorno. No mercado de hoje, nenhuma empresa está isenta dos riscos e incertezas que um processo de tomada de decisão pode acarretar.

Sendo assim, diante dessas considerações, surge a questão norteadora deste estudo: Como a análise custo-volume-lucro influencia no planejamento e na tomada de decisão? Desse modo, este trabalho tem como objetivo demonstrar como a análise CVL auxilia uma empresa do setor industrial no planejamento e processo de tomada de decisão. A pesquisa terá como foco um estudo de natureza descritiva e de ordem quantitativa, com o método de coleta de dados documental.

O tema abordado de relevância para uma gestão de qualidade no âmbito empresarial, por apontar pontos ligados diretamente à produção como custos e despesas que ocorrem de maneira diária dentro de uma empresa, e assim gerar informações em um tempo hábil para a tomada de decisão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial vem com o objetivo de fornecer informações para o processo de tomada de decisão dentro de uma empresa, englobando algumas áreas da contabilidade, como custos, financeira e as demonstrações contábeis, ela se volta para os usuários internos através da elaboração de relatórios e planilhas para um maior controle e planejamento das atividades empresariais.

Para Crepaldi (2011) a contabilidade gerencial fornece informações internas, que utiliza coleta de dados, visando registrar as operações da empresa para possibilitar a emissão de relatórios que demonstrem seus resultados e forneçam informações necessárias. Esta afirmação evidencia que é necessário haver um planejamento, para controlar e organizar a situação financeira da empresa.

Para Marion e Ribeiro (2014) este segmento da contabilidade se constitui obviamente de um sistema de informação e avaliação de dados que venham orientar por meios das demonstrações e análises econômicas, produtivas, físicas e financeiras, sendo estes, objetos de sua contabilização. Alguns pontos da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para

administração, onde ela é capaz de fornecer informações operacionais e financeiras para os administradores, auxiliando na tomada de decisão (CREPALDI, 2011). Os mesmos precisam propor alternativas viáveis, ao mesmo tempo em que devem certificar-se de que suas decisões tomadas correspondem ao problema evidenciado, e que as informações colhidas são adequadas para decisão (BALTZAN; PHILLIPS, 2012).

A contabilidade vem com intuito de evidenciar e gerar informações de maneira clara, que podem causar impactos de maneira positiva nas empresas, por meio das demonstrações contábeis e, aliada com a análise custo volume lucro (CVL), que demonstra por meio das taxas de lucratividade o montante de custos totais, e as vendas necessárias para a produção de um determinado produto atingir seu lucro.

2.2 Custo-Volume-Lucro (CVL)

Para Bassan e Treuherz (2010) a análise CVL se apresenta como uma importante ferramenta, que objetiva fornecer informações aos gestores, para que possam auxiliar nas decisões internas a serem tomadas (SANTOS; MARION; KETTLE, 2014). Esta análise disponibiliza e possibilita informações que tanto o gestor, o mercado e os futuros investidores possam ter uma compreensão de maneira clara sobre a relação que existe entre os produtos e custos, gerando relação de custo de produto e os volumes e lucros produzidos.

Segundo Santos, Marion e Kettle (2014) a análise custo-volume-lucro (CVL) permite uma melhor compreensão da relação existente entre os produtos e seus custos, gerando uma relação de custo de produto, volume produzido e lucro, em que estas informações são de interesse do mercado, do gestor do negócio e até mesmo, de um futuro investidor.

Martins (2010) ainda acrescenta que por meio do controle, a contabilidade de custos disponibiliza dados para a elaboração de orçamentos e, quanto à decisão, abastece de informações úteis para a eliminação de dúvidas relativas a lançamento ou à eliminação de produtos e, ao gerenciamento de preços de venda.

Para Araújo *et al.* (2016) a análise CVL pode identificar problemas que ocorrem nos resultados de uma organização, sendo utilizada para auxiliar os gestores, através de informações relevantes, esclarecendo dúvidas e diminuindo os riscos na tomada de decisão.

Para Ferreira (2016), a análise CVL busca trazer informações por meios como: margem de contribuição, pontos de equilíbrio e o grau de alavancagem operacional, entre outros. Assim, permitindo ao administrador alterar preços e, verificar a capacidade da organização em cobrir custos e despesas para maximizar o lucro e minimizar o prejuízo.

O que a utilização da análise CVL traz de positivo para a organização, é a sua praticidade e eficiência ao proprietário, proporcionando uma fácil compreensão dos efeitos que o mercado pode acarretar em sua produção (FIORIN; BARCELLOS; VALLIN, 2014).

Os resultados que são fornecidos por meio da análise CVL são de grande importância na escolha de qualquer projeto, pois ela é capaz de agregar todas as informações financeiras da empresa, e realizar simulações para melhores escolhas (HARTAMANN; BEHR, 2015). Segundo Bezerra e Caroli (2015) a mesma tem a importância de conduzir três ferramentas gerenciais, a Margem de Contribuição, o Ponto de Equilíbrio e Alavancagem Operacional.

A análise CVL vem com um papel fundamental para o processo de gerenciamento empresarial, pois leva em consideração o controle dos custos e as ferramentas contábeis para um auxílio adequado na formação de preços, podendo impactar diretamente a tomada de decisão, mas para que esta análise seja realizada de forma eficiente, torna-se indispensável a correta identificação dos gastos.

2.3 Custos e Despesa

Martins (2010) diz que custos e despesas têm conceitos diferentes, mas podemos confundi-los quando nos referimos a eles como gastos, entre outras classificações, por consequência, serão esclarecidos suas terminologias: Bruni e Famá (2011) colocam que os gastos poderão ser classificados como custos ou despesas conforme sua finalidade, podendo no início serem apontados como investimentos e, conforme utilizados, transformar-se em custo ou despesa. Os custos são os recursos utilizados na produção enquanto as despesas irão se diferir pelo consumo da administração.

Para Martins (2010) Custo é um gasto mensurado como custo no momento em que são aplicados os fatores de produção na fabricação de um produto ou realização de um serviço. Por exemplo: gasto com aquisição de matéria prima, esse gasto, no ato da compra, é um investimento e, no momento de sua utilização na produção, se torna um custo, e de novo um investimento, quando estocado, e fica ativado até a venda do produto fabricado. De forma resumida, custo é um gasto utilizado na compra de um bem ou realização de um serviço, para fabricação ou realização de outros bens e serviços.

Custos variáveis são custos que variam de acordo com o volume produzido, ou seja, quanto mais produtos forem produzidos por uma indústria, maior será seu custo variável total. Merchede e Moreira (2011) colocam que custos variáveis dependem da quantidade produzida por período, ou seja, os custos variáveis sofrem alterações diretamente proporcionais ao volume produzido. Por exemplo, matéria prima, embalagens e, insumos diretos utilizados na produção.

Custos Fixos são os custos que o valor não sofre alteração em virtude do aumento ou diminuição da produção, ou seja, se mantêm fixos. Crepaldi (2010) relata que os custos fixos são identificados por serem fixos em seu valor total, porém, variam no seu valor unitário. Quanto maior a quantidade de unidades produzidas, menor será o custo fixo unitário, quanto menor a quantidade de unidades produzidas, maior será o custo fixo unitário; no entanto o custo fixo total permanece inalterado. Por exemplo: materiais de limpeza, aluguel, depreciação pelo método linear, seguro do prédio fabril, mão de obra indireta, entre outros.

Merchede e Moreira (2011) afirmam que os custos diretos são aqueles diretamente ligados à fabricação do produto no momento em que acontece. Para Crepaldi (2010) os custos diretos são ligados diretamente aos produtos, sem a necessidade de rateio para sua destinação, podendo ser facilmente identificados. Por exemplo: material direto e mão de obra direta da produção.

Merchede e Moreira (2011) afirmam que os custos indiretos não são identificados diretamente nos produtos ou serviços no momento em que ocorrem, sendo de difícil identificação, e são alocados por meio de estimativas em diferentes produtos, separando-se por meio de critérios de rateio. Martins (2010) diz que, entre os custos indiretos, existem os considerados menos indiretos (quase diretos), como materiais de consumo da fábrica, e aqueles considerados mais indiretos, como supervisão de fábrica, mão de obra indireta, aluguel da fábrica, entre outros.

Martins (2010) relata que despesas são os gastos diretos ou indiretos necessários, com o objetivo de ganho de receita, ligados à base estrutural administrativa e comercial, são itens que diminuem o patrimônio líquido, mas sendo considerados sacrifícios para ganho de receitas futuras. Cruz (2014) diz que as despesas representam as mesmas classificações e tratamento dos custos, isto é, são separadas em despesas fixas, e variáveis, contendo o mesmo conceito dos custos, porém destinados à administração da entidade e não ao processo produtivo.

Despesas Fixas. Melgrioni (2011) expõe que, independentemente da quantidade vendida mensalmente ou dos custos utilizados na produção do produto, as despesas classificadas como fixas permanecerão as mesmas. Já Martins (2010) relata que não existe despesa eternamente fixa, porém,

sua oscilação não é proporcional e independe da produção ou das vendas, ou seja, elas são classificadas como natureza fixa pelo motivo de mesmo que uma empresa não venda nenhum produto, ela ainda teria estas despesas ao final do mês. Por exemplo: seguro do prédio do administrativo e aluguel do prédio do administrativo e salários fixo do administrativo, financeiro, contábil.

Despesas Variáveis. Melgrioni (2011) relata que as despesas variáveis são aquelas que oscilam de modo proporcional com o nível de produção ou atividade, onde seus valores dependem de forma diretamente da quantidade produzida. Martins (2010) afirma que toda atividade econômica tem despesas, e com isso, as despesas variáveis são denominadas como despesas proporcionalmente ligadas às variações da produção, vendas ou outra atividade da empresa. Por exemplo: gastos com comissões de vendedores e Fretes para entrega de produtos fabricados.

2.4 Margem de Contribuição

Segundo Bezerra e Caroli (2015), a margem de contribuição é o quanto a empresa pode gerar de recurso para pagar os custos e despesas fixas e obter lucro, sendo alcançado por meio da diferença entre preço de venda e a soma de todos os custos e despesas variáveis de cada produto ou serviços. Por meio dessa ferramenta podemos também conseguir informações sobre quais produtos são mais rentáveis para a empresa.

Segundo Padoveze (2013) a margem de contribuição reapresenta a parcela de lucro obtido de uma unidade vendida após a dedução dos custos e despesas variáveis.

Abaixo será demonstrada a fórmula matemática para calcular a margem de contribuição unitária:

$$MCu = PV - (CV + DV)$$

Onde:

MCu: Margem de contribuição unitária;

PV: Preço de venda;

CV: Custos variáveis;

DV: Despesas variáveis.

A margem de contribuição também pode ser expressa em porcentagem, a qual se calcula da seguinte forma:

$$MC \text{ Percentual} = \frac{\text{Margem de contribuição} \times 100}{\text{Preço Vendas}}$$

2.5 Ponto de Equilíbrio

Ponto de equilíbrio é caracterizado como um dos cálculos com maior importância para um bom controle, pois nele os gestores irão identificar o lucro zero onde as receitas de vendas cobrirão todos os gastos de determinado produto, sem ocasionar nenhum tipo de prejuízo ou lucro.

O ponto de equilíbrio é determinado quando a empresa não apresenta lucro e nem prejuízo. Sendo assim, é possível identificar a quantidade necessária de vendas para que a empresa pague todos os seus gastos (SHIMOYA; BARROSO; ABREU, 2012), ou seja, encontre o resultado nulo.

Andrade *et al.* (2012) relatam que no momento em que se determina o ponto de equilíbrio, ou seja, a quantidade mínima a ser vendida para cobrir os gastos das atividades da empresa, qualquer

volume adicional de venda torna-se lucro para a organização, assim como qualquer redução gera prejuízo.

O ponto de equilíbrio se divide em três categorias, Schwarzer (2016) expõe que, de acordo com algumas situações, o ponto de equilíbrio muda de acordo com a análise que será realizada, em que as três categorias são conceituadas como: ponto de equilíbrio contábil, ponto de equilíbrio econômico e ponto de equilíbrio financeiro.

Schwazer (2016) salienta que o ponto de equilíbrio contábil se define quando a margem de contribuição obtida através da venda de produtos é capaz de suprir todos os custos e despesas fixas de um período, porém, nesse modelo de análise não é levado em consideração o custo de oportunidade de capital investido, juros de empréstimo e os gastos não desembolsáveis são inseridos.

A fórmula a seguir representa o ponto de equilíbrio contábil em unidade:

Em unidades:

$$\text{PEC (Unidades)} = \frac{\text{Custos Fixos + Despesas Fixas (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Em reais:

$$\text{PEC (\$)} = \text{PEC Unitário} \times \text{Preço de Venda}$$

Para Oliveira (2016) o ponto de equilíbrio econômico tem como objetivo principal informar aos investidores a taxa de retorno em relação ao capital investido, assim, também relata que o ponto de equilíbrio econômico se diferencia dos demais pelo fato de utilizar em seu cálculo a variável “retorno desejado”.

É o cálculo que considera além da quantidade de receita total produzida para poder pagar todos os custos totais, também o valor da atualização monetária, ou juros de um período, retorno sobre o capital desejado. Nesta fórmula é necessária aplicação de uma variável denominada de retorno desejado ou custo de oportunidade e o cálculo em unidades é feito da seguinte forma:

$$\text{PEE (Unidades)} = \frac{\text{Custos Fixos + Despesas Fixas + Retorno Desejado (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Em reais:

$$\text{PEE (\$)} = \text{PEE Unitário} \times \text{Preço de Venda}$$

O ponto de equilíbrio financeiro é caracterizado por utilizar os valores essenciais aos custos e despesas fixas totais, sem considerar aqueles que não exigem desembolso, como exemplo, a depreciação.

Melgrioni (2011) relata que no ponto de equilíbrio financeiro são apenas considerados os custos e despesas que geram desembolso, desse modo, desconsiderando a depreciação dos gastos do período.

Assim como apresentado na fórmula abaixo, o ponto de equilíbrio financeiro não leva em consideração os gastos que não exigem uma saída de recurso efetiva, ou seja, aqueles gastos que não geram saída de caixa não são considerados para análise do ponto de equilíbrio financeiro. E o cálculo em unidades é realizado da seguinte forma:

$$\text{PEF (Unidades)} = \frac{\text{Custos Fixos + Despesas Fixas} - (\text{Custos e Despesas Não Desembolsáveis}) (\$)}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Em reais:

$$\text{PEF (\$)} = \text{PEF Unitário} \times \text{Preço de Venda}$$

2.6 Margem de Segurança

A margem de segurança pode ser determinada como a quantidade, valor ou percentual de vendas operando acima do valor do ponto de equilíbrio. Colpo et. al. (2015) relata que a margem de segurança é o valor superior de receita que a empresa obtém em relação ao ponto de equilíbrio.

A margem de segurança demonstra a parcela correspondente ao lucro entre a capacidade máxima de produção menos o ponto de equilíbrio contábil unitário. Para Schwarz (2016), a margem de segurança é definida como o espaço onde a empresa pode atuar sem ter o risco de prejuízo. O cálculo em unidades é feito da seguinte forma:

$$\text{Margem de Segurança (U)} = \text{Capacidade Máxima de Produção} - \text{PEC (Unidades)}$$

Cálculo feito em reais:

$$\text{Margem de Segurança (\$)} = \text{Capacidade Máxima de Produção (\$)} - \text{PEC (\$)}$$

Cálculo feito em percentual:

$$\text{Margem de Segurança (\%)} = \frac{\text{Margem de Segurança (\$)} \times 100}{\text{Total de Vendas (\$)}}$$

2.7 Grau de Alavancagem Operacional (GAO)

O grau de alavancagem operacional (GAO) evidencia a variação no lucro em função da variação nas vendas. O GAO trabalha com a variação para mais ou para menos em relação ao faturamento e quanto isso vai impactar no resultado operacional.

Consoni, Mendes e Soares (2012) relatam que o grau de alavancagem operacional existe por decorrência dos gastos fixos e, quanto maiores forem os gastos fixos em proporção aos gastos variáveis, maior será a alavancagem operacional.

O cálculo é aplicado da seguinte forma:

$$\text{Grau de Alavancagem Operacional} = \frac{\text{Variação Percentual no Lucro Operacional}}{\text{Variação Percentual nas Vendas}}$$

Sendo assim, a variação obtida pode simular como aumento nas unidades vendidas afeta o lucro, encontrando assim, o grau de alavancagem operacional.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, são apresentados os procedimentos metodológicos, que envolvem o tipo de pesquisa e as técnicas utilizadas para o desenvolvimento do trabalho.

Quanto aos procedimentos técnicos, o estudo se caracteriza pelos cálculos da análise custo-volume-lucro, como: margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, margem de segurança e grau de alavancagem operacional.

Para efetuar o estudo, a amostra será uma fábrica de óleo de palma no município de Santo Antônio do Tauá-PA, onde foi feita a solicitação das informações necessárias junto à empresa, com a finalidade de coletar informações e, dessa forma, efetuar os cálculos e análises.

A coleta foi feita com os dados registrados que a empresa possui em seu sistema de gestão, sendo eles relacionados a todos os gastos mensais da empresa. Posteriormente foram classificados pelos pesquisadores em custos e despesas, e subdivididos em fixos e variáveis.

Após análise dos controles internos, foram feitos os cálculos dos fatores envolvidos na análise, ou seja, foram identificados: a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro; a margem de segurança em unidades, reais e porcentagem e, por fim o grau de alavancagem operacional.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

O presente estudo foi desenvolvido com base em informações obtidas de uma das filiais da indústria extrativa, denominada doravante de indústria-caso, uma das precursoras no negócio de óleo de palma (ou dendê) no Brasil, com mais de trinta e cinco anos de funcionamento, sendo considerada referência no estado do Pará, pelo sucesso da adequação do dendê às condições climáticas e, do tipo de solo da região, desenvolvendo o agronegócio e a agro industrialização do produto, proporcionando confiabilidade para a inserção de novas empresas deste segmento.

A indústria-caso está situada no município de Santo Antônio do Tauá- PA, conta com 71 funcionários à disposição, a empresa no momento utiliza como fonte de receita a extração e venda do óleo de palma, produzindo e vendendo 6.000 toneladas no mês, a um preço de venda por tonelada de R\$ 2.600,00 obtendo uma receita de venda mensal de R\$15.600.000,00.

Para executar a análise custo-volume-lucro (CVL), foram utilizados dados contábeis extraídos da indústria. Abaixo estão representados nos quadros, custos variáveis, custos fixos, despesas variáveis e, despesas fixas, utilizadas como base de cálculo para as fórmulas apresentadas anteriormente:

Quadro 1 - Custos Variáveis

Custos Variáveis	Valor unitário por tonelada
Combustíveis e lubrificantes das máquinas	R\$ 1,65 / T
Matéria prima (fruto)	R\$ 290,00 / T
Embalagem	R\$ 0,00 / T
Energia	R\$ 14,85 / T
Mão de obra direta	R\$ 40,80 / T
Total=	R\$ 347,30 / T

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Quadro 2 - Custos Fixos

Custos Fixos	Valor mensal
Mão de obra indireta	R\$ 61.200,00 / mês
Material de limpeza da fábrica	R\$ 9.600,00 / mês
Manutenção das máquinas	R\$ 90.000,00 / mês
Depreciação das máquinas e equipamentos da fábrica	R\$ 96.000,00 / mês
Seguro de imóveis da fábrica	R\$ 800,00 / mês
Serviços prestados (revisão da caldeira da fábrica)	R\$ 2.866,67 / mês
Condução dos funcionários da fábrica + combustível	R\$ 5.775,00 / mês
Serviços prestados (diversos)	R\$ 2.440,00 / mês
Total=	R\$ 268.681,67 / mês

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Quadro 3 - Despesas variáveis

Contas	Valor unitário por Tonelada
Comissão de vendedores	1% s/ preço de venda
Frete/ carretos	R\$ 500,00 / T

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Quadro 4 - Despesas Fixas

Despesas Fixas	Valor mensal
Salário da contabilidade	R\$ 15.000,00 / mês
Salário fixo do vendedor	R\$ 20.000,00 / mês
Internet e telefone/correios	R\$ 6.500,00 / mês
Depreciação dos equipamentos e móveis do adm.	R\$ 60.000,00 / mês
Material de escritório	R\$ 100,00 / mês
Seguro de imóveis do adm.	R\$ 200,00 / mês
Seguro de veículos do adm.	R\$ 300,00 / mês
Energia do adm.	R\$ 13.500,00 / mês
Salários do adm./financeiro/DP.	R\$ 39.000,00 / mês
Material de limpeza escritório	R\$ 6.400,00 / mês
Serviços prestados (veículos do adm.)	R\$ 200,00 / mês
Serviços prestados (instalação)	R\$ 2.383,33 / mês
Serviços prestados (diversos)	R\$ 1.626,67 / mês
Outras despesas fixas	R\$ 1.300,00 / mês
Despesas com treinamento de funcionários do adm.	R\$ 200,00 / mês
Despesas com alimentação de funcionários	R\$ 6.568,36 / mês
Total =	R\$ 173.278,36 / mês

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Quadro 5 - Margem de contribuição unitária

(unidade e percentual)	
$MCu = PV - (CV + DV)$	$2.600,00 - (347,30 + 526,00) = 1.726,69$
$MC\% = MC / PV \times 100$	$1.726,69 / 2.600,00 \times 100 = 66,41\%$

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Na margem de contribuição, observou-se que, para cada tonelada de óleo de palma produzido e vendido, ele contribui com R\$ 1.726,69 para cobrir os custos e despesas fixas, além da geração de lucro para fábrica, em percentual, a margem de contribuição representa 66,41% da tonelada do óleo vendido. Como base de cálculo, foi utilizado o preço de venda, deduzindo os custos e as despesas variáveis identificados no quadro I e no quadro III; nos custos variáveis, quadro I, a conta embalagens não tem custo, pois o óleo de palma fica armazenado em recipiente próprio e, quando vendido, é transportado em carretas com capacidade de 30 toneladas, que descarregam o óleo no recipiente próprio dos seus clientes.

Quadro 6 - Ponto de Equilíbrio Contábil

PEC (Unidade e Receita)	
$PEC = CF + DF / MCu$	$441.960,03 / 1.726,69 = 255,96$ toneladas
$PEC(\$) = PECu \times PV$	$255,96 \times 2.600,00 = R\$ 665.486,81$

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

No quadro 6, foi identificado que a empresa precisa vender aproximadamente 256 toneladas do óleo de palma por mês, proporcionando uma receita de R\$ 665.486,81 que cobre todos os seus gastos de modo que não se obtenha lucro nem prejuízo. Foram utilizados todos os custos e despesas fixas, identificados nos quadros 2 e 4, alguns serão abaixo esclarecidos; nos custos fixos, quadro 2; a conta serviços prestados diversos correspondem à dedetização da parte fabril. Já nas despesas fixas, quadro 4, a conta serviços prestados (instalação) é o gasto com a manutenção do prédio, pintura e reparos do prédio. A conta serviços prestados diversos é o gasto com dedetização do setor administrativo.

Na conta outras despesas fixas constam despesas não dedutíveis, que é o gasto com multas de veículos do administrativo e despesas legais, que são os gastos com registros de atos constitutivos na junta comercial, taxas de emissão de licenças junto à prefeitura e, órgãos ambientais. Por fim, a conta despesas com treinamento de funcionários do administrativo, que é o gasto com treinamento de brigada de incêndio.

Quadro 7 - Ponto de Equilíbrio Econômico

PEE (Unidade e Receita)	
$PEE = CF + DF + Margem\ desejada / MCu$	$(441.960,03 + 17.160.000,00) / 1.726,69 = 10.194,02$ ton.
$PEE(\$) = PEEu \times PV$	$10.194,02 \times 2.600,00 = 26.504.455,50$

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

No quadro 7, encontramos a quantidade de aproximadamente 10.195 toneladas que a indústria precisa vender para obter uma receita de R\$ 26.504.455,50, para que possa cobrir todos os seus gastos

e obter um retorno desejado, que foi encontrado calculando-se 10% sobre a receita bruta, ficando no valor de R\$ 17.160.000,00.

Quadro 8 - Ponto de Equilíbrio Financeiro

(Unidade e Receita)	
PEF=CF+DF- (não desembolsáveis) /MCu	441.960,03 – 156.000,00 / 1.726,69 = 165,61 toneladas
PEF(\$)= PEFu x PV	165,61 x 2.600,00 = 430.589,26

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

No quadro 8, foi identificado por meio do ponto de equilíbrio financeiro, que a empresa necessita vender no mínimo, aproximadamente 166 toneladas do óleo de palma, para obter uma receita de R\$ 430.589,26 e cobrir todos os seus gastos, deduzindo apenas as despesas não desembolsáveis (que não apresentam saída de caixa), incluídos nesta conta constam, a depreciação das máquinas e equipamentos fabril e, depreciação dos equipamentos e móveis do administrativo identificada nos quadros 2 e 4 respectivamente.

Quadro 9 – Demonstração de resultados dos pontos de equilíbrio

DRE	PEC	PEE	PEF
(=) faturamentos	R\$ 665.488,95	R\$ 26.504.455,50	R\$ 430.589,26
(-) custo variável	R\$ 88.895,39	R\$ 3.540.440,24	R\$ 57.517,71
(-) despesa variável	R\$ 134.633,53	R\$ 5.362.055,23	R\$ 87.111,52
(=) margem de contribuição	R\$ 441.960,03	R\$ 17.601.960,03	R\$ 285.960,03
(-) custo fixo	R\$ 268.681,67	R\$ 268.681,67	R\$ 172.681,67
(-) despesa fixa	R\$ 173.278,36	R\$ 173.278,36	R\$ 113.278,36
(=) resultado operacional	R\$ 0,00	R\$ 17.160.000,00	R\$ 0,00

Fonte: elaborado pelos autores, 2018.

No quadro 9, comprovou-se que, se a empresa faturar R\$ 665.488,95, no ponto de equilíbrio contábil, apresentado no quadro 4, não terá lucro nem prejuízo. E se a mesma faturar R\$ 26.504.455,50, no ponto de equilíbrio econômico, quadro 5, alcançará o lucro desejado de R\$ 17.160.000,00. Por fim, se a empresa reduzir seu faturamento ao mínimo, como demonstrado no ponto de equilíbrio financeiro, quadro 6, em R\$ 430.589,26 e, desconsiderando as despesas não desembolsáveis, não terá lucro nem prejuízo.

Quadro 10 - Margem de segurança

(Unidade, Receita e Percentual)	
MSu=quantidade vendida –PECu	6.000 – 255,96 = 5.744,04
MS \$=quantidade vendida - PEC\$	15.600.000,00 – 665.488,95 = 14.934.511,05
MS%=MS\$/Total de Vendas *100	14.934.511,05 / 15.600.000,00 = 95,73%

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

No quadro 10, observou-se que a margem de segurança da indústria está acima do ponto de equilíbrio contábil em aproximadamente 5.745 toneladas, e em R\$ 14.934.511,05, em percentual, representa uma segurança de 95,73% na sua receita bruta de vendas. Através dos valores encontrados observamos que a mesma poderá diminuir em torno de 5.745 toneladas que não haverá prejuízo.

Quadro 11 - Grau de Alavancagem operacional (GAO)

GGAO	DRE	Menos 10%	Atual	Mais 10%	Varição negativa	Varição positiva
(=)	Faturamento	R\$ 14.040.000,00	R\$ 15.600.000,00	R\$ 17.160.000,00	(10%)	10%
(-)	Custos Variáveis	R\$ 1.492.649,13	R\$ 1.658.499,03	R\$ 1.824.348,93		
(-)	Despesas Variáveis	R\$ 2.840.400,00	R\$ 3.156.000,00	R\$ 3.471.600,00		
(=)	Margem de Contribuição	R\$ 9.706.950,87	R\$ 10.785.500,97	R\$ 11.864.051,07		
(-)	Custos Fixos	R\$ 268.681,67	R\$ 268.681,67	R\$ 268.681,67		
(-)	Despesas Fixas	R\$ 173.278,36	R\$ 173.278,36	R\$ 173.278,36		
(=)	Resultado Operacional	R\$ 9.264.990,84	R\$ 10.343.540,94	R\$ 11.422.091,04	(10,43%)	10,43%

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

GAO=	Varição no Lucro	10,43/10 = 1,04
	Varição das vendas	

GAO=	Varição no lucro	(10,43) / (10) = (1,04)
	Varição das vendas	

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Com base nas variações encontradas para o cálculo do GAO, quadro 11, foi observado que se a empresa aumentar seu retorno em 10%, como é o desejo de seus gestores e foi colocado no PEE, quadro 7, seu resultado operacional aumentará em aproximadamente 10,43%, dividindo a variação do lucro pela variação das vendas temos um resultado em torno de 1,04%, ou seja, para cada 1% de aumento da venda vai impactar em 1,04% no resultado operacional, positivamente ou negativamente, como demonstrado.

Foi possível observar que a empresa tem uma margem de contribuição de R\$1.726,69 para cobrir custos e despesas fixas, e por meio do ponto de equilíbrio contábil foi identificada a quantidade aproximada de 260 toneladas necessárias para chegar ao ponto nulo, e subsequente tendo encontrado o ponto de equilíbrio econômico, em que é necessária a venda de aproximadamente 10.195 toneladas para atingir um retorno desejado e, respectivamente, foi encontrado o ponto de equilíbrio financeiro, que demonstra a quantidade mínima de 166 toneladas necessárias para cobrir seus custos e despesas fixas, menos as suas despesas não desembolsáveis.

A margem de segurança se deu em torno de 95,73% de todo seu faturamento atingindo uma receita no valor de R\$ 14.934.511,05, e o grau de alavancagem é capaz analisar que um aumento de 10% irá provoca uma variação de 1,04% no resultado operacional para cada produto vendido. E com o fornecimento destes dados a empresa poderá observar todas as oscilações que ocorrerem com os principais pontos abordados, garantindo as melhores informações para tomada de decisão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No processo de tomada de decisão, o gestor, necessita ter todos os seus dados e informações de forma relevante e fidedigna, sendo estas bem fundamentadas e confiáveis. A análise custo-volume-lucro é a ferramenta ideal para auxiliar a empresa nesse trabalho de gestão.

O objetivo do trabalho foi alcançado, de modo que foi possível realizar os cálculos da margem de contribuição, os pontos de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, as margens de segurança em unidades, receita e porcentagem, assim como gerar o grau de alavancagem operacional.

Analisando os cálculos, conclui-se que os resultados para fábrica de óleo de palma são positivos, pois ela consegue suprir todos os seus custos e despesas com muita facilidade, gerando lucro. Vale ressaltar que, após a realização da pesquisa, foi possível identificar a quantidade necessária a ser vendida para a empresa chegar na estabilidade contábil, econômica e financeira, além de identificar a contribuição na venda de uma tonelada de óleo de palma e a sua margem de segurança, assim, como projetar uma futura alavancagem operacional.

Por fim, conclui-se que a análise custo-volume-lucro aplicada nesta pesquisa foi totalmente viável e eficaz na fábrica de óleo de palma, no município de Santo Antônio do Tauá-PA, como também, é uma ferramenta viável a qualquer outra empresa do setor industrial. Vale destacar que a análise custo-volume-lucro proporciona maior segurança aos gestores em seus planejamentos e tomadas de decisões presentes e futuras.

Como sugestão para pesquisas futuras, a aplicação da análise custo-volume-lucro em um período maior de tempo, fazendo uma abordagem que seja possível comparar os períodos da sazonalidade e como essa variação afeta os resultados da empresa, para obter uma amplitude maior de análise.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Mário Geraldo Ferreira de; MORAIS, Márcio Iris de; MUNHÃO, Eder Eugênio; PIMENTA, Paulo Roberto. Controle de custos na agricultura: um estudo sobre a rentabilidade na cultura da soja. **Custos e Agronegócio Online**, Recife, v.8, n.3, p.24-45, jul./set. 2012.
- ARAÚJO, Juliana Silva de; PESSOA, Luiz Gustavo Sena Brandão; SANTIAGO, Josicarla Soares; SOARES, Yara Magaly Albano. A análise custo-volume-lucro como ferramenta gerencial para tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria alcooleira do estado da Paraíba, 2016. **XXIII Congresso Brasileiro de Custos**. Porto de Galinhas, Pernambuco, nov. 2016.
- BALTZAN, Paige; PHILLIPS, Amy. **Sistemas de informação**. Ed. 1. São Paulo: McGraw-Hill, 2012.
- BASSAN, Heder; TREUHERZ, Jefferson. A relação Custo/Volume/Lucro: um estudo em uma indústria metalúrgica no município de Sinop - MT. **XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção**. São Carlos, São Paulo, out. 2010.
- BEZERRA, Washington Lucena; CAROLI, Adhemar A. de. Análise de custo, volume e lucro: uma perspectiva de controle gerencial nas micro e pequenas empresas, 2015. **Revista Radeca**, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 45-64, jan./jun. 2015.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. Ed. 5. São Paulo: Atlas, 2011.
- COLPO, Iliane; MEDEIROS, Flaviani Souto Bolzan; AMORIN, Anderson Luís Walker; WEISE, Andreas Dittmar. **Análise do Custo-Volume-Lucro auxiliando na tomada de decisão: o caso de uma**

microempresa. Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista, v. 9, n. 3, p. 22-36, set./dez. 2015.

CONSONI, Silvia; MENDES, Ivan Oliveira de Vieira; SOARES, Rodrigo Oliveira. Grau de alavancagem operacional e alisamento de resultados contábeis. **XIX Congresso Brasileiro de Custos**. Bento Gonçalves, Rio Grande do Sul, nov.2012.

COSTA, Cinthia Cabral da; GUILHOTO, Joaquim José Martins; IMORI, Denise. Importância dos setores agroindustriais na geração de renda e emprego para a economia brasileira. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Brasília, vol. 51, n. 4, p. 363-388, out./dez. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. Ed. 5. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. Ed. 5. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. Curitiba: Intersaberes, 2014.

FERREIRA, Silvio Oliveira do Amaral. **Análise Custo-Volume-Lucro: um estudo em uma empresa do setor alimentício no estado do Rio Grande do Norte**, 2016. (Monografia). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, UFRN. Natal, Rio Grande do Norte, 2016.

FIORIN, Ivone; BARCELLOS, Sabrina Sobrinho; VALLIM, Calos Roberto. Gestão de custos através da análise CVL: um estudo de caso em uma agroindústria de laticínios. **XXI Congresso Brasileiro de Custos**. Natal, Rio Grande do Norte, nov.2014.

HARTAMANN, Jaqueline; BEHR, Ariel; MARCOLIN, Carla Bonato. Aplicação da análise custo-volume-lucro na proposta de expansão dos negócios de uma empresa de pequeno porte do setor metalúrgico. **Revista de contabilidade Dom Alberto**, Santa Cruz do Sul, v.1, n.8, p. 01-24, dez. 2015.

LAZZAROTTO, Joelsio José. Importância do planejamento para a tomada de decisão na produção agrícola. **Jornal Agapomi**, Vacaria, Rio Grande do Sul, n. 245, p. 03-04, out. 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. Ed. 10. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à contabilidade gerencial**. Ed. 2. São Paulo: Saraiva, 2014.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos análise e gestão**. Ed.3. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MERCHEDE, Alberto; MOREIRA, Francisco Otavio. **Custos e Formação de Preço para Instituições de Ensino**. São Paulo: Atlas, 2011.

OGATA, Alexandre. **Contabilidade geral: Coleção resumos para concursos**, V. 33, Ed.2. São Paulo: Juspodivm. p. 18, 2018.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade de custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SANTOS, Luciano Aparecido dos; MARION, José Carlos; KETTLE, Waggnor Macieira. Gestão estratégica de custos: um enfoque gerencial utilizando análise CVL na produção de leite da fazenda UNASP EC. **Custos e Agronegócio Online**, Recife, v.10, n.3, p.24-37, jul./set. 2014.

SCHWARZER, Natália Cristine Busch. **Análise custo/volume/lucro e formação de preços de venda da empresa Cartonel Nergel LTDA**, 2016. (Monografia). Universidade do Vale do Taquari, UNIVATES. Lajeado, Rio Grande do Sul, mai. 2016.

SHIMOYA, Aldo; BARROSO, Marília de Fatima da Costa Mello; ABREU, Getulio da Silva. O Custo/Volume/Lucro no processo decisório – um estudo de caso na agropecuária leiteira de Campos dos Goytacazes. **XXXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção**. Bento Gonçalves, Rio Grande do Sul, out. 2012.

ANÁLISE DO NÍVEL DE PREDOMINÂNCIA ÉTICA NO JULGAMENTO DE ALUNOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Thomas Douglas da Silva Dias
Universidade Federal do Pará
E-Mail: diasthomas2@gmail.com

Polyana Batista Silva
Universidade Federal do Pará
E-Mail: polybsilva@gmail.com

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi analisar o nível de predominância ética no julgamento de alunos do curso de Ciências Contábeis de uma Universidade Pública situada no estado do Pará. Para tanto, foi realizada uma revisão de literatura sobre comportamento ético e normas de conduta ética profissional. Em seguida, tendo como base as questões sobre comportamento ético presentes nas edições do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade, foi elaborado um questionário virtual em escala *likert* aplicado aos 529 alunos do curso de Ciências Contábeis, obtendo-se o retorno de 102 questionários válidos. Como resultado, de modo geral, os alunos demonstram bom nível de consciência e sensibilidade ética quanto à conduta profissional, julgando dentro dos parâmetros esperados, tendo, em sua maioria, julgado corretamente 9 entre os 10 itens propostos. No entanto, cabe ressaltar que um percentual razoável de discentes apresentaram dúvida ou mesmo equívoco quanto ao posicionamento a ser adotado. Dessa forma, conclui-se que os alunos do curso de ciências contábeis apresentam adequado julgamento ético quando instigados a julgar um comportamento que faz parte do cotidiano da profissão. Reforça-se com isso a importância do ensino e manutenção da disciplina de Ética durante a graduação.

Palavras-Chave: Ética; Julgamento ético; Graduação; Ciências Contábeis.

1. INTRODUÇÃO

O ser humano é chamado a estruturar, desde cedo, o sentido da sua personalidade. A pessoa está em constante construção durante suas fases, desde a fecundação genética até a ida ao túmulo. Isso dificulta julgar algum indivíduo como ético, provocando uma autocrítica interna necessária a todos, visto que, devido às constantes mudanças e pensamentos individuais, ser ético se torna algo muito mais complexo do que se imagina, passando a ter tanto característica de personalidade definitiva como também de personalidade e reações momentâneas quando exposta a dilemas (ARDUINI, 2007). Fromm (1969), já na década de sessenta, afirmava que por meio dos valores, que são princípios morais, o homem adquire o comportamento ético, que rege suas atitudes na sociedade em que vive.

Cabe ressaltar então a relação que o comportamento ético possui com os princípios morais. De acordo com Monteiro, Espírito Santo e Bonacina (2005) a moral está relacionada ao sistema de normas que expressam valores, códigos formalizados, princípios e propósitos socialmente validados, que servem de modelo para o comportamento dos indivíduos na sociedade: individualmente, em família,

ou mesmo no mundo dos negócios. Assim, o julgamento do indivíduo acerca dos dilemas e questões sociais, pessoais e profissionais, será considerado ético, na medida em que se enquadra nos padrões morais validados socialmente.

Isso posto, observa-se que a discussão acerca do comportamento ético ocorre com muita frequência, em qualquer lugar, e não seria diferente no âmbito das ciências contábeis, e demais áreas do mundo dos negócios, o que remete à discussão sobre o incentivo à atitude ética dos profissionais de contabilidade que ocorre durante a fase de graduação. Lucena et al. (2015) argumentam que a ética é um tema que tem recebido cada vez mais atenção de docentes, discentes, usuários e profissionais da área contábil, motivados certamente pelos escândalos e fraudes ocorridos em empresas, que exigem uma reflexão sobre a tênue linha que separa o que é ético do que não é.

Nesse sentido, Lopes, Ribeiro Filho e Vasconcelos (2006) destacam que as questões relativas à ética podem ser discutidas na academia junto com estudantes. Segundo Lisboa (2010), cabe ressaltar que os estudantes trazem um conjunto de condições que os acompanham desde a infância e que influenciam em sua conduta. Rao, Friedman e Cox (2009) alertam que, apesar do aumento dos esforços apresentados na literatura sobre a educação ética, sua implementação nas instituições de ensino não acompanhou o mesmo ritmo, e afirmam que atitudes mais éticas em relação à postura empresarial relatadas por estudantes de contabilidade possuem relação com a exposição dos estudantes ao treinamento de ética.

O Brasil segue uma tendência mundial de valorização da ética, e a sua discussão nas instituições de ensino superior é uma consequência direta dessa tendência (LUCENA et al., 2015). Assim, diante do cenário exposto, dando continuidade aos estudos que avaliam o comportamento e o julgamento ético dos indivíduos, esta pesquisa tem como objetivo analisar o nível de predominância ética no julgamento de alunos do curso de graduação em ciências contábeis, diante de dilemas éticos comuns da ciência contábil.

Cotidianamente, o profissional de contabilidade se vê envolvido com diretores, sócios, acionistas e empreendedores em geral, os quais têm expectativas de retorno e lucro. Nesse contexto, Megliorini et al. (2008) argumentam que há muitos fatores capazes de fazer a empresa gerar riquezas, e que esses fatores, muitas vezes podem provocar certas circunstâncias que colocam a ética e as atitudes éticas (ou a ausência dessas atitudes) em teste. Matsumoto e Parreira (2009) alertam para o impasse ético e de interesses na questão: gestores que atuam sob a perspectiva da administração dos recursos da empresa, com a função de fazê-la lucrar, proprietários, acionistas majoritários, ávidos por obter ganhos maiores e uma melhor rentabilidade de seus dividendos, e os contadores em meio ao jogo de interesses.

Nesse sentido Anzeh e Abed (2015) destacam que qualquer conduta antiética na prática contábil, de alguma forma, provocará falhas no sistema econômico, podendo, inclusive, em algumas situações, quando extrapoladas no sentido técnico e intencional, ser caracterizadas como fraudes, interferindo na imagem da profissão contábil, fragilizando as relações comerciais que dependem de demonstrativos contábeis para serem firmados.

O fato é que se tem vivido um período da história em que discussões e reflexões sobre ética aumentam. Segundo Moraes, Silva e Carvalho (2010), através da mídia se veem notícias de escândalos envolvendo governos e empresários, escândalos esses que por vezes estão relacionados direta ou indiretamente à área contábil.

Conforme já mencionado, a construção da sensibilidade ética do ser humano se dá durante o decorrer da vida, e nesse sentido a pesquisa se justifica, pois ao conhecer a percepção ética dos alunos, caso haja algum desvio do ponto onde se gostaria de estar, é possível promover ações de reflexão e

melhoria do comportamento (ARDUINI, 2007), sendo então esta pesquisa importante para os próprios alunos, para as instituições de ensino participantes e, sobretudo para a sociedade na qual estes estudantes, futuros profissionais, irão atuar.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ética Pessoal e nos Negócios

Kipper (2006) afirma que ética vem do grego *ethos* e significa caráter. Trata-se do comportamento, conduta que um indivíduo ou um grupo de indivíduos pode ter perante a sociedade e está diretamente relacionado ao bem-estar coletivo.

Buchan (2005), em sua pesquisa sobre ética em contabilidade, identificou que os primeiros estudos remontam ao ano de 1969, sendo, portanto, um fenômeno relativamente recente. Buchan ainda observou que várias são as correntes que estudam a ética em contabilidade, destacando-se aquela que analisa os níveis de inferência moral, foco principal desta pesquisa. Faz sentido, se for analisado que, ultimamente, a sociedade tem sofrido com comportamentos antiéticos oriundos da corrupção, aumento da criminalidade urbana, conflitos sociais entre minorias e demais acontecimentos de grande escala envolvendo autoridades, grandes empresários e instituições renomadas, o que tem prejudicado a sociedade como um todo.

Muitos escândalos sequer foram praticados recentemente, porém, só agora foram descobertos, o que não diminui a gravidade dos mesmos, e ao se unirem aos escândalos praticados há pouco tempo e que já vieram à tona, afetam ainda mais a credibilidade do profissional, e a reputação do país tal como na esfera social, política, econômica e cultural perante terceiros.

Batista e Maldonado (2008) afirmam as que empresas estão inseridas na sociedade e são constituídas por pessoas, o que faz da ética um elemento indispensável nas relações e atividades econômicas empresariais. A alta competitividade do mercado, os dilemas éticos e o cenário político e econômico, que, mais do que nunca estão passando por momentos de turbulência, geram um grande desafio às empresas: o de conciliar os interesses que envolvem a sociedade, o indivíduo e a organização.

No que concerne à contabilidade, de acordo com Santos et al. (2011), no ambiente empresarial, os contadores, diretores, acionistas, diretores e outros agentes estão inseridos, a maioria dos profissionais da área administrativa e da área contábil passa mais tempo no local de trabalho do que com sua família e amigos, direcionando seu foco, energia e disposição para a execução de suas tarefas. Nesse sentido, segundo Sá (1998) a responsabilidade com a qualidade do trabalho é uma consequência natural da responsabilidade com o coletivo, e exige a formação de uma consciência ética e moral adequada aos sociais vigentes, de sorte que os valores pessoais não prevaleçam, fazendo com que o compromisso com a sociedade seja sempre priorizado.

Com isso, para que todos os profissionais possam render e produzir da melhor forma possível é necessário um ambiente proativo, que proporcione condições técnicas, psicológicas e emocionais ao profissional, para que este execute seu papel em um ambiente saudável e de bem-estar. Moreira e Araújo (2005) afirmam que as organizações são constituídas por pessoas, sendo elas que agem e tomam decisão em prol do benefício da empresa. Entretanto, medidas e condutas inadequadas advindas de algum dos profissionais podem ocasionar desconforto interno, que pode ser fruto da busca por interesse individual ou inadequado que não esteja associado ao bem coletivo, e muito menos ao andamento normal dos procedimentos técnicos da profissão, ou seja, colocar em risco a integridade de princípios que regem o ambiente saudável e a ética profissional.

Nesse contexto, cabe ressaltar o resultado da pesquisa de Feil, Diehl e Schuck (2017), no qual constataram que a maioria dos estudantes (82%) do curso de ciências contábeis analisados em uma IES estava consciente das atitudes esperadas de profissionais contábeis com compromisso ético e moral, em comparação com a literatura, com a demonstração de algumas fragilidades, não necessariamente de condutas não éticas, mas, de carência de conhecimento técnico relacionado aos aspectos éticos.

De fato, é necessidade o cumprimento adequado do papel profissional de cada área da empresa. São indispensáveis a autonomia e a liberdade, as quais o profissional da contabilidade deve exercer na execução de suas funções, e é ético respeitar esta posição para que não venha ferir o Código de Ética e, também, para que os resultados nas demonstrações sejam exatamente o retrato da situação patrimonial, econômica e financeira da entidade.

2.2 A Exigência Ética dos Profissionais de Contabilidade nos Instrumentos do Conselho Federal de Contabilidade

Atualmente, encontra-se em vigor a Resolução CFC nº 803/96, que foi alterada pela Resolução CFC nº 1.307/2010, o Código de Ética Profissional do Contador, a qual tem como objetivo fixar a forma pela qual se deve conduzir os profissionais da Contabilidade quanto ao exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe (Cap. I, Art. 1º do Código de Ética Profissional do Contador).

De modo geral, são deveres dos profissionais da Contabilidade: exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade, capacidade técnica; guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional; inteirar-se de todas as circunstâncias antes de emitir opinião sobre qualquer caso; se for substituído, informar ao sucessor as informações que terão influências significativas na tomada de decisão; além de cumprir com os Programa Obrigatórios de Educação Continuada estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, entre outros (CFC, 2010).

Também é necessário que o profissional informe ao CRC se porventura mudar de domicílio, fato necessário ao controle de fiscalização profissional. A partir do Art. 3º, estão estabelecidas as vedações ao profissional da Contabilidade quanto ao exercício profissional. Tais vedações se resumem em: anunciar em qualquer meio de comunicação qualquer informação que diminua o colega, e/ou que esteja relacionada a serviços prestados e relação de clientes; assumir qualquer serviço que traga prejuízo moral e desprestígio para a classe; assinar qualquer tipo de documento que não tenha sido fiscalizado por si próprio; valer-se de agenciador de serviços; recusar-se a prestar conta de quantias que lhe foram confiadas; não cumprir no prazo devido determinações do Conselho, entre outros (CFC, 2010).

Por sua vez o Art. 4º confere autonomia ao Profissional da Contabilidade, tendo o direito de publicar relatórios, emitir pareceres, ou trabalho técnico profissional. No Art. 5º há o estabelecimento da postura a ser adotada pelo Contador quando perito, assistente técnico ou árbitro, entre elas a recusa da sua indicação quando não se achar capacitado para exercer a função requerida; abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria constituinte de perícia; abster-se de sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas; assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Contábeis e Normas Brasileiras de Contabilidade (CFC, 2010).

No Art. 6º há referências ao valor dos serviços profissionais. Este artigo concerne na análise do serviço a ser realizado através de vários pontos de vista. O que deve influenciar diretamente na formação de preço do serviço, tais como: a relevância, dificuldade e complexidade do serviço, o tempo

a ser gasto, a peculiaridade do serviço, o resultado lícito para o contratante, além do local em que o serviço será prestado (CFC, 2010).

O Art. 7º trata do direito de transferência do contrato de serviços que o contador possui, desde que sempre formalizado por escrito. Posteriormente, no Art. 8º, há a vedação ao profissional a disputa de serviços mediante aviltamento de honorários e concorrência desleal. Os Art. 9º, 10 e 11, se referem aos deveres em relação aos colegas e à classe. Deveres esses que devem estar alicerçados aos princípios de consideração, tais como o respeito, apreço e solidariedade, estando em consonância com os postulados de harmonia da classe e na abstenção de qualquer referência que desabone outro profissional. Além disso, não se apropriar de qualquer trabalho, iniciativa ou solução apresentada por algum outro profissional, evitar desentendimento com o profissional que vier a substituir no exercício profissional.

Nos Art. 12, 13 e 14 há citações das penalidades a serem aplicadas em caso de transgressão de preceitos do Código de Ética, de acordo com a gravidade da infração. As infrações são classificadas em advertência reservada, censura reservada e censura pública. Além de dividir as sanções éticas em atenuantes e agravantes.

Por fim, no Art. 15 são descritas as disposições gerais, que se referem ao público alvo do Código de Ética, no caso os Contadores e Técnicos em Contabilidade regidos pelo Decreto Lei nº 9.295/46 e alterado pela Lei nº 12.249/10.

Ademais, cabe ressaltar que, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2014), considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, aprovou em seu Plenário a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com as Seções 100, 110, 120, 130, 140 e 150 da Parte “A” do Código de Ética da IFAC, denominada de NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade (CFC, 2014). Na sessão 100 está estabelecida a introdução e os princípios éticos; na sessão 110 a Integridade; na sessão 120 é citada a Objetividade; na sessão 130 está a Competência e Zelo profissionais; na sessão 140 o Sigilo Profissional; e na sessão 150 o comportamento Profissional perante diversas situações do cotidiano.

Ainda visando regulamentar a conduta ética dos profissionais, no dia 12 de abril de 2017 foi publicada a Resolução CFC nº1.523/2017, que institui o código de conduta direcionado a colaboradores, funcionários e conselheiros dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade. Esta resolução traz quatro capítulos que envolvem: abrangências, finalidades, direitos, deveres, princípios, penalidades, vedações e disposições gerais, visando fortalecer as instituições Regionais e Federais, proporcionando maior confiança e credibilidade aos serviços da classe contábil brasileira (CFC, 2017).

Diante disso há a tendência em articular e dinamizar medidas visando a conscientização plena de toda a sociedade profissional contábil a respeito da conduta ética, que é fundamental para a plena ordem e andamento dos procedimentos sociais e profissionais de forma justa. Sociedade profissional esta que não é composta apenas por profissionais ativos no mercado, mas também por estudantes em preparação para o mercado de trabalho, o que torna fundamental que estes estudantes tenham a oportunidade de conhecer e entender estas medidas que estão diretamente relacionadas como cotidiano, formação educacional e profissional, visto que estes também se tornarão profissionais, e por isso devem ter conhecimento a respeito da conduta ética do profissional contábil.

A Universidade em estudo, em sua grade curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis, possui uma disciplina específica para a capacitação dos discentes a respeito da conduta ética profissional, cujo nome é Ética Geral e Profissional. Esta disciplina é ofertada entre o 4º e o 6º período do curso e é obrigatória. Tem como objetivo formar profissionais capacitados a adotar

condutas adequadas em sua profissão, o que proporcionará a ele a capacidade tomar suas decisões de forma adequada e assim não ferir o código de ética profissional.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

A pesquisa tem como um dos seus procedimentos a obtenção de dados e informações sobre as características, opiniões e comportamentos da amostra formada por alunos de graduação de contabilidade de uma instituição pública, através da pesquisa *survey*.

A pesquisa *survey*, de acordo com Farias Filho e Arruda Filho (2013) normalmente enseja uma pesquisa descritiva, pois verifica se a percepção dos fatos está de acordo ou não com a realidade. Possui caráter quantitativo e corte transversal, o que significa que será analisado o estado de uma variável em um determinado momento.

Quanto ao instrumento de pesquisa, será utilizado um questionário com perguntas fechadas de acordo com escala de *Likert*, enviado de forma eletrônica à sociedade acadêmica do curso de Contabilidade. Quanto à seleção da amostra, foi definida aleatoriamente, diante da população de alunos do curso de Ciências Contábeis, de acordo com a disponibilidade dos participantes em responder a pesquisa, o que foi realizado de forma anônima.

3.2 Delineamento da Pesquisa Empírica

A execução da pesquisa está dividida em três etapas. Inicialmente, para a aproximação teórica com o problema de pesquisa, foi investigada e delineada uma revisão de literatura, com base em artigos, livros e materiais colhidos da internet. Adicionalmente, foram colhidos e analisados os instrumentos, notadamente Resoluções e Decretos do Conselho Federal de Contabilidade, que versam sobre a exigência de atitudes éticas pelos profissionais de contabilidade.

Na sequência, a segunda parte desta pesquisa foi dedicada à construção e aplicação de um questionário aos estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma Universidade Pública situada no estado do Pará, tendo como base os dilemas éticos que foram tratados pelo Conselho Federal de Contabilidade nas questões propostas nos denominados Exames de Suficiência. O exame de suficiência foi criado em 1999 com o objetivo de comprovar o conhecimento mínimo necessário para que o profissional contábil pudesse exercer sua profissão no mercado de trabalho. O primeiro período de avaliação durou até o ano de 2004, ano em que houve a suspensão do exame. Em 2010 o projeto de lei 12.249/10, do exame de suficiência, foi aprovado, o que possibilitou o retorno da aplicação do mesmo em 2011.

O exame é realizado semestralmente, e até então já foi aplicado em quatorze oportunidades desde sua criação. O mesmo é composto por 50 questões/itens que devem ser respondidos (as) de forma objetiva. Cada questão/item possui quatro alternativas, sendo elas classificadas como “A”, “B”, “C” e “D”, em que uma única alternativa é a correta.

Entre os conteúdos abordados no exame, destacam-se as questões de Ética Profissional, que geralmente são conteúdos abordados em 3 ou 4 itens do exame de suficiência a cada edição, de forma constante, o que evidencia ainda mais a importância contínua de conscientizar e educar os futuros profissionais a respeito da ética, tornando necessário o conhecimento das resoluções e decretos que estabelecem normas de conduta ao profissional contábil (SUFICIÊNCIA CONTÁBIL, 2017).

A terceira parte da pesquisa consistiu na tabulação dos dados e obtenção dos percentuais de respostas de cada item do questionário. Os questionários foram aplicados de forma anônima, e apenas

o próprio participante, se desejar, receberá o *feedback* de suas respostas, sobre as quais, o julgamento já foi realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, durante a aplicação do Exame de Suficiência.

3.3 População e Amostra da Pesquisa

O curso de Ciências Contábeis da Universidade em estudo possui um total de 529 discentes registrados de acordo com o Sistema Integrado de Gestão de Atividades Acadêmicas (SIGAA), que é um portal voltado para informatizar procedimentos acadêmicos e é utilizado por integrantes desta comunidade, através de módulos de graduação, pós-graduação, (stricto e lato sensu), ensino técnico e outros. Entre esses, 102 alunos responderam à pesquisa que foi realizada durante o mês de dezembro de 2017.

3.4 Instrumento de Pesquisa: O Questionário

Para a elaboração do questionário aplicado na pesquisa, foram primeiramente coletadas todas as edições do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade entre os anos de 2012 e 2016. O exame de suficiência é aplicado em duas edições anuais, ou seja, uma edição é aplicada no primeiro semestre e outra no segundo semestre de cada ano. Após reunir todas as edições do exame, foram extraídos de cada edição todos os itens/questões que tratavam sobre ética e conduta profissional.

Todos os itens foram reunidos para que fossem selecionados os que integrariam o questionário. O critério de seleção adotado na escolha dos itens que formam o questionário foi à fácil interpretação da questão, objetividade e proximidade com situações do cotidiano de um profissional contábil.

Quanto ao instrumento de pesquisa, foi utilizado um questionário com perguntas fechadas de acordo com escala de *Likert* tradicional, contendo cinco níveis de respostas, variando entre o: 1 – discordo totalmente; 2 – discordo; 3 – não concordo e nem discordo; 4 – concordo; 5 – concordo plenamente.

O questionário está estruturado em duas etapas: a primeira etapa diz respeito à análise demográfica dos discentes. Nesta análise são investigados o ano de ingresso do aluno no curso, o gênero, em qual turno o aluno estuda, qual período o aluno está cursando, a idade e se já exerce alguma atividade profissional (medida pelas questões: se tem vínculo empregatício ou não, se está estagiando e se tem alguma outra atividade remunerada).

A segunda etapa busca efetivamente responder ao objetivo da pesquisa, possuindo 10 afirmações a respeito de comportamento ético do profissional Contábil.

4. ANÁLISE EMPÍRICA

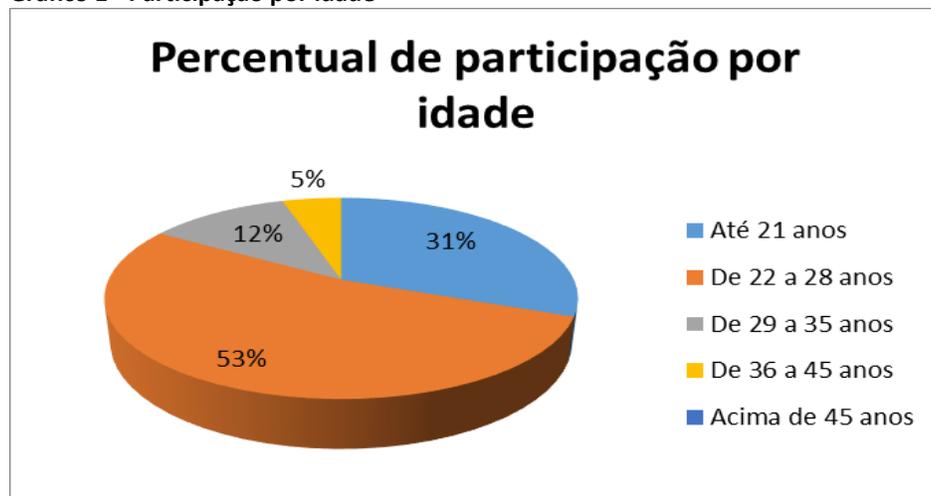
4.1 Apresentação dos Resultados Sociodemográficos dos Estudantes

Conforme já mencionado, foram obtidas 102 respostas válidas de um total de 529 questionários enviados, o que conferiu um percentual de quase 20% de respondentes, sendo que a pesquisa apresenta a predominância do gênero feminino com percentual de 59,6% de respondentes em relação ao gênero masculino, que obteve percentual de 40,4% no que diz respeito à participação.

Em relação ao percentual de participação de cada turno do curso na pesquisa, cabe destacar que o turno Vespertino, ou turno da tarde, foi o turno com maior número de discentes participantes da coleta de dados da pesquisa, com 54,8% das respostas. Seguido do turno Matutino e Noturno, com 30,8% e 14,4% respectivamente, o que demonstra que todos os turnos foram contemplados, sendo que, entre os respondentes, 68,2% dos alunos já realizaram a disciplina que discute Ética em contabilidade.

O Gráfico 1 demonstra os índices percentuais de participação por idade nesta pesquisa. É evidente a predominância de discentes com idade entre 22 e 28 anos representada pelo percentual de 52,9%. Discentes com idade até 21 anos representam 30,8%, de 29 a 35 anos 11,5%, e de 36 a 45 anos 4,8%. Não houve registro de participação de nenhum discente com idade superior a 45 anos.

Gráfico 1 - Participação por idade



Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, finalizando a análise sociodemográfica, observa-se que 58% dos respondentes indicaram que já estão atuando no mercado, seja como estagiário ou como empregado, contra 42% que ainda não estão inseridos no mercado, seja com vínculo, seja por meio de estágio. O resultado indica que uma parte significativa da amostra forma uma população que já está inserida em algum ambiente de trabalho, com a necessidade de adotar posturas e condutas éticas de acordo com situações do cotidiano profissional. Por fim, destaca-se que 14,3% dos alunos exercem alguma outra atividade remunerada de forma autônoma. Dessa forma, são, portanto, 72% dos respondentes inseridos de alguma forma no mercado, formal ou informal, necessitando de condutas éticas para realizar as atividades do cotidiano.

Resumindo o perfil sociodemográfico, pode-se afirmar que, de modo geral, os estudantes que responderam à pesquisa são em sua maioria mulheres, com idade de 22 a 28 anos, em sua maioria já cursou a disciplina ética e, também, de alguma forma já estão inseridos no mercado de trabalho.

4.2 Apresentação dos Resultados Acerca do Julgamento Ético dos Estudantes

O questionário utilizado na pesquisa teve como objetivo analisar o nível de consciência, sensibilidade e predominância ética no julgamento de questões retiradas do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade pelos alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade em estudo.

Em sua primeira questão, foi afirmado que: um perito contador, indicado para atuar em um caso de apuração de haveres, recusou sua indicação por não se achar capacitado para a tarefa requerida. Para essa afirmação, a resposta esperada era: Concordo, porque de acordo com o Capítulo II - DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES (Res. 803 CFC/96), em seu art. 5º, o Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá: I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida. A Tabela 1 a seguir apresenta as respostas dos alunos.

Tabela1 – Resultado do julgamento da afirmação 1

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
1,9%	1,9%	7,7%	15,4%	73,1%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: O elevado percentual de concordância (88,5%) e concordância total (73,1%) nesta afirmação, resulta no julgamento correto por parte dos alunos, entretanto, o pequeno percentual de indiferença demonstra que alguns não se sentiram seguros ao julgar esta afirmativa. Cabe ressaltar ainda os alunos que discordaram, dessa forma mostrando desconhecimento parcial, ou mesmo total de como deve ser o comportamento ético do profissional contábil.

Em sua segunda questão, foi afirmado que: um contador adota como estratégia de marketing publicar anúncios em jornal. Nos anúncios, ele faz indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados, além da relação dos clientes que autorizaram a publicação de seu nome.

Para esta afirmação, a resposta esperada é: Concordo, pois de acordo com o Capítulo II - DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES (Res. 803 CFC/96), em seu art. 3º, No desempenho de suas funções é vedado ao Profissional da Contabilidade: I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, em detrimento aos demais, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes. Ou seja, não há problema em divulgar o seu próprio trabalho. A Tabela 2 a seguir apresenta as respostas dos alunos.

Tabela 2 - Resultado do julgamento da afirmação 2

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
8,7%	17,3%	15,4%	25%	33,6%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: Nesta afirmação o julgamento ético dos alunos prevalece em sua maioria como correto, mas percebe-se que já há dúvidas a respeito do item, apenas 33,6% concordaram totalmente, ou seja, julgaram o item com certeza absoluta, enquanto 25% julgaram concordar apenas parcialmente com o item. Chama a atenção 41,4% dos respondentes que não concordaram com a afirmação, demonstrando fragilidade no julgamento ético e desconhecimento das normas.

Na terceira questão do questionário, foi afirmado que: no desempenho de suas funções, é permitido ao profissional da contabilidade valer-se de agenciador de serviços, mediante participação deste nos honorários a receber.

A resposta esperada é: Discordo, pois no Capítulo II – DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS (Res. 803 CFC/96), em seu art. 3º diz que: No desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade:

VII – valer-se de agenciador de serviços, mediante participação deste nos honorários a receber. As respostas estão apresentadas na tabela 3.

Tabela 3 – Resultado do julgamento da afirmação 3

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
32,7%	8,6%	18,3%	22,1%	18,3%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: Nesta afirmação o julgamento da maioria dos respondentes, 58,7%, enseja que desconhecem o procedimento ético, não sendo capazes de julgar adequadamente a afirmativa. Apenas 41,3% dos respondentes discordaram.

Em sua quarta questão, foi afirmado que: é correto ao profissional de contabilidade não permitir que o comportamento tendencioso, conflitos de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou do negócio.

A resposta esperada é: Concordo, pois no Cap. II - DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS, (RES 803 CFC/ 96) em seu Art. 5º O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá;

II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo.

Tabela 4 – Resultado do julgamento da afirmação 4

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
9,7%	3,8%	1%	6,7%	78,8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: O percentual de respostas desta afirmação demonstra que o julgamento ético está correto, com a grande maioria concordando com a afirmação (85,5% dos respondentes) e o maior índice de concordância total com 78,8%. Mas, a despeito da grande concordância, novamente chama a atenção os 14,5% dos alunos (aproximadamente 15 respondentes) que responderam de forma equivocada, sendo 10 deles (9,7%) totalmente equivocados.

Em sua quinta questão, foi afirmado que: oferecer ou disputar serviços profissionais com redução excessiva no valor dos honorários não infringe a ética profissional.

A resposta esperada é: Discordo, pois no Capítulo II - DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS (RES 803 CFC/96) em seu art. 8º, é vedado ao Profissional da Contabilidade oferecer ou disputar os profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

Tabela 5 – Resultado do julgamento da afirmação 5

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
89,4%	4,8%	3,9%	-	1,9%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: O julgamento ético feito pelos alunos neste item está correto em 94,2% dos questionários analisados. A redução excessiva para disputar serviços profissionais é prejudicial e desvaloriza a categoria. A grande maioria discordou totalmente desta prática, julgando adequadamente o comportamento ético.

Em sua sexta questão, foi afirmado que: o profissional de contabilidade deve zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições.

A resposta esperada é: Concordo, pois no Capítulo IV - DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE (RES 803 CFC/96) em seu art. 11º diz que: O Profissional da Contabilidade deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta: II – zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições.

Tabela 6 – Resultado do julgamento da afirmação 6

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
1%	1%	1%	4,8%	92,2%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: Assim como na afirmação anterior, o julgamento ético neste item está correto. Inclusive, com o maior percentual de acerto da pesquisa, 97% de julgamento correto, sendo que 92,2% sem nenhuma dúvida de que esse realmente deva ser o procedimento correto do profissional contábil. O zelo, a dignidade e o aperfeiçoamento das instituições da classe são fundamentais para a valorização da categoria.

Em sua sétima questão, foi reafirmado que: É possível ao contador recusar sua indicação como perito judicial quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida.

A resposta esperada é: Concordo, pois no Capítulo II – DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES (RES 803 CFC/96) em seu art. 5º, diz que: o Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá: I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida. A tabela 7 apresenta as respostas.

Tabela 7 – Resultado do julgamento da afirmação 7

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
2,9%	-	6,7%	12,5%	77,9%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: Sendo a mesma afirmação da questão de número 1, apenas com o texto diferente, não deveria trazer diferença nas respostas, mas trouxe. Nessa questão 7 o percentual total de concordância foi de 90,4%, contra 9,6% dos alunos que julgaram de forma incorreta a afirmação (na questão de número um 11,6% dos alunos julgaram de forma equivocada). Esse fato reforça a tese de que a maioria dos alunos se sente segura ao realizar o julgamento ético, mas alguns alunos ainda não possuem o julgamento crítico consolidado.

Em sua oitava questão, foi afirmado que: É permitido ao profissional da Contabilidade emitir referência que identifique o cliente ou empregador, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando proibido por eles.

A resposta esperada é: Discordo, pois no Capítulo II – DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES (RES 803 CFC/96) em seu art. 3º, no desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade: XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles. A Tabela 8 apresenta os resultados.

Tabela 8 – Resultado do julgamento da afirmação 8

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
43,2%	13,5%	15,4%	12,5%	15,4%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: Nesta afirmação, a maioria simples dos respondentes discordou (percentual de 56,7%) da afirmação, sendo que apenas 43,2% demonstraram segurança total, julgando assim de forma adequada o item. Os demais alunos demonstraram insegurança, com percentual de 15,4% dos alunos indiferentes, sendo que 27,9% dos alunos concordaram de alguma forma com essa prática, o que mostra a necessidade de esclarecimento da adoção dessa conduta profissional, pois o percentual de alunos equivocados é considerável em um item relevante que impacta a imagem da categoria profissional.

Em sua nona questão, foi afirmado que: não há necessidade de o profissional da Contabilidade comunicar ao CRC a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional.

A resposta esperada é: Discordo, pois de acordo com o Capítulo II – DOS DEVERES E DAS OBRIGAÇÕES (RES 803 CFC/96), em seu art. 2º, são deveres do Profissional da Contabilidade: XI – comunicar, ao CRC, a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional. Apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 – Resultado do julgamento da afirmação 9

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
82,6%	8,7%	4,8%	1%	2,9%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: A grande maioria julgou essa afirmação corretamente, discordando da mesma de forma total e/ou parcial. Sendo que apenas 9,7% não souberam julgar adequadamente a situação.

Em sua décima e última questão, foi afirmado que: é permitido ao profissional da Contabilidade emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado.

A resposta esperada para esta questão é: Discordo, pois no Capítulo II – DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES (RES 803 CFC/96), em seu art. 3º, no desempenho de suas funções é vedado ao Profissional da Contabilidade:

XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles.

Tabela 10 – Resultado do julgamento da afirmação 10

Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Concordo e nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
79,7%	7,7%	8,7%	2,9%	1%

Fonte: Dados da pesquisa.

Interpretação do Julgamento ético: Esta afirmação facilitou a análise dos discentes com o termo "quebra de sigilo", que ao ser lido já se entende como algo ruim, logo a maioria discordou, mas ainda sim houve um percentual significativo de alunos que julgou de forma equivocada a situação. Essa questão foi apresentada com o texto similar ao da questão de número oito, a qual teve um percentual de erro elevado no julgamento. Assim, a Tabela 11 apresenta uma compilação final dos resultados encontrados na pesquisa:

Tabela 11 – Resumo dos resultados da pesquisa

Item	Julgamento Adequado
1	88,5%
2	58,6%
3	41,3%
4	85,5%
5	94,2%
6	97%
7	90,4%
8	56,7%
9	90,3%
10	87,4%
Média	78,99%

Fonte: Dados da pesquisa.

A média final de julgamento foi de 79% de julgamentos corretos, percentual corroborado pela literatura existente (Feil et al., 2017), o que indica que os alunos de ciências contábeis possuem um bom discernimento e conhecimento a respeito das atitudes éticas que devem tomar diante de situações adversas e dilemas do cotidiano da profissão. Entre as 10 assertivas, apenas uma, a de número 4, foi julgada de forma incorreta pela maioria. No entanto, ressalta-se que ainda há um percentual pequeno, mas significativo, dado o contexto, de alunos que precisam ser mais bem orientados para agir de forma ética.

Analisa-se que este fato pode ser diretamente influenciado em virtude dos períodos os quais estejam cursando, uma vez que a disciplina de Ética Geral e Profissional é ministrada apenas no 6º período do Curso.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi analisar o nível de predominância ética no julgamento de alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis de uma Universidade Pública situada no estado do Pará, diante de dilemas éticos comuns da ciência contábil. Assim, para consecução dos objetivos, foi primeiramente realizada uma revisão de literatura, onde foram destacados os principais aspectos sobre comportamento ético e normas de conduta ética profissional. Trata-se de uma pesquisa descritiva e quantitativa. Após a revisão de literatura foi elaborado um questionário virtual em escala *likert* com 10 questões extraídas dos Exames de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade, em seguida aplicado aos 529 discentes do curso, para que estes julgassem as questões se posicionando de acordo ou não com as afirmações contidas nelas. Foram obtidas 102 respostas.

Como resultado, de modo geral, os alunos demonstram bom nível de consciência e sensibilidade ética quanto à conduta profissional, julgando dentro dos parâmetros esperados, tendo, em sua maioria, julgado corretamente nove, entre os 10 itens propostos. No entanto, cabe ressaltar que um percentual razoável de discentes apresentaram dúvidas ou mesmo equívoco quanto ao posicionamento a ser adotado.

Dessa forma, conclui-se que os alunos do curso de ciências contábeis apresentam adequado julgamento ético quando instigado a julgar um comportamento que faz parte do cotidiano da profissão. Reforça-se com isso a importância do ensino e manutenção da disciplina de Ética durante a graduação.

Como limitação dessa pesquisa, ressalta-se o tamanho da amostra, principalmente pela baixa representatividade dos alunos ingressantes do curso. Das limitações surgem as sugestões para pesquisas futuras. Sugere-se que seja realizada uma pesquisa em outras instituições de ensino superior, visando obter-se um parâmetro geral de como está o nível de sensibilidade e predominância ética dos estudantes do curso de Ciências Contábeis do estado do Pará.

REFERÊNCIAS

ANZEH, B. A.; ABED, S. The extent of accounting ethics education for bachelor students in Jordanian universities. **Journal of Management Research**, 7 (2), 2015.

ARDUINI, J. **Ética responsável e criativa**. São Paulo: Paulus, 2007.

BATISTA, M. A. C.; MALDONADO, J. M. S. D. V. The role of the public purchaser in public institutions of science and technology in health. **Revista de Administração Pública**, 42(4), 2008.

BONDARIK, R.; PILATTI, L. A.; FRANCISCO, A. C. Ética managerial: a ética nas organizações empresariais. **Journal Technology Management & Innovation**, 1(5), 2006.

BUCHAN, H. F. Ethical decision making in the public accounting profession: Na extension of Ajzen's theory of planned behavior. **Journal of Business Ethics**, 61(2), 2005.

CASTRO, D. S. P.; AVILA, A. D. S. O ensino da sustentabilidade e a formação ética do administrador: um estudo bibliométrico sobre o estado da questão. **Revista de Educação do Cogeime**, 22(43), 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções e Ementas do CFC**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_803.pdf>. Acesso em 02 nov. 2017.

_____. **Código de Conduta para conselheiros e funcionários do Sistema CFC/CRCs**. Brasília, 2017b. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-codigo-de-conduta-para-conselheiros-e-funcionarios-do-sistema-cfccrcs/>>. Acesso em 02 nov. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.307/2010**. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.Normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1307_2010.htm>. Acesso em: 02 de nov. 2017

DAMÁSIO, A. R. **O Erro de Descartes**. trad. Dora Vicente e Gergina Segurado. – São Paulo: Companhia das Letras, 1996.

FARIAS FILHO, M. C. F.; FILHO, E. J. M. A. **Planejamento da Pesquisa Científica**. São Paulo: ATLAS, 2013.

FEIL, A. A.; DIEHL, L.; SCHUCK, R. J. **Ética profissional e estudantes de contabilidade: análise das variáveis intervenientes**. Cad. EBAPE.BR, Rio de Janeiro, 15(2), jun. 2017, p. 256-273.

FROMM, E. **Análise do Homem**. Tradução Octavio Alves Vellho. 6ª edição – Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1969.

LISBOA, L. P. **Ética geral e profissional em contabilidade**. (2. ed). São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, RIBEIRO, FILHO, VASCONCELOS et al. **Cad. EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, 15(2), 2006, Art. 4. pp. 258-273.

- LUCENA, E. R. F. DA C. V. et al. Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis. **Revista de Contabilidade e Organizações**. 24. 2015, pp. 4-17.
- MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. (9 ed.) São Paulo: Atlas, 2002.
- MATSUMOTO, A. S.; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, 10 (1), 2009.
- MEGLIORINI, E. et al. Ética na contabilidade de custos–dilemas dos profissionais da contabilidade de custos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, 13(3), dez. 2008, p.3.
- MONTEIRO, J. K.; SANTOS, F. C. E.; BONACINA, F. Valores, ética e julgamento moral: Um estudo exploratório em empresas familiares. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, 18(2), 2005.
- NBC PG - Norma Brasileira de Contabilidade. (2014, janeiro). PG Conselho Federal De Contabilidade - CFC nº 100. **Anais**, jan. 2014. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-pg-100.htm>>. Acesso em 02 nov. 2017.
- PASQUALI, K. DA S.; DAL VESCO, D. G. **Contabilidade, Gestão e Governança** – Brasília. 9(2), ago. 2016, pp. 292-316.
- PISONNEAULT, A. KRAEMER, K. L. Survey research in management information systems: an assessment. **Journal of Management Information System**, 1993.
- SANTOS, C. et al. A Qualidade de Vida no Ambiente Empresarial: a busca de um melhor desempenho profissional na empresa JBS S.A. na cidade de Lins – SP. **Revista Científica do Unisalesiano**, 2(4), dez. 2011. p. 11-12.
- SINGER, P. **Ética Prática**; trad. Jefferson L. Camargo. – São Paulo: Martins Fontes, 1994.
- SUFICIÊNCIA CONTÁBIL. **O Portal do Exame de Suficiência**. 2017. Disponível em: <<https://suficienciacontabil.com.br/>>. Acesso em 02 nov. 2017.

ANÁLISE SEMIÓTICA EM CONTABILIDADE: UM ESTUDO DO SIGNO NOTAS EXPLICATIVAS

Mariana Brescia Giannerini

Universidade Federal de Minas Gerais

E-Mail: mariana.brescia@gmail.com

RESUMO

A ciência contábil, de acordo com suas características essenciais, é percebida como uma espécie de linguagem e, portanto, pode utilizar a ciência da linguagem - semiótica – para estudar seus fenômenos linguísticos. Nesse contexto, o objetivo geral da pesquisa foi capturar os conceitos atribuídos às Notas Explicativas por estudantes de graduação em ciências contábeis de uma Universidade Pública situada no estado de Minas Gerais, assumindo que estes são os futuros profissionais emissores da informação contábil. Utilizando os conceitos de semiótica, verificou-se se existe homogeneidade na significação de um elemento contábil primordial, as Notas Explicativas. Metodologicamente, utilizou-se uma pesquisa empírica com os alunos, com aplicação de um questionário misto, com perguntas objetivas e subjetivas, sendo que as perguntas objetivas visavam sondar a compreensão dos aspectos técnicos do signo, e as duas perguntas subjetivas: “O que são notas explicativas?” e “Qual a importância das notas explicativas?”. A análise das respostas apresentadas a essas perguntas propôs a compreensão do entendimento do termo. Descobriu-se que, na maioria das respostas, os alunos demonstraram que conhecem as notas explicativas como uma ferramenta para evidenciar o que não pôde ser evidenciado em outras partes das demonstrações contábeis. No entanto, os emissores das informações estão ainda confusos com relação à importância das notas explicativas. Percebeu-se então que o signo não é construído de forma homogênea durante a graduação. Conclui-se que, nos períodos de base do curso de Ciências Contábeis, é necessário uniformizar e ressaltar para os alunos ingressantes os conceitos, a importância e a utilidade das notas.

Palavras-chave: Semiótica, linguagem, notas explicativas.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade apresenta diversas características primordiais que a indicam como uma linguagem. Nakagawa (2002), afirma que a percepção da disciplina enquanto linguagem resulta da sua função básica de comunicação, além da semelhança com outros tipos de linguagem no que se refere a regras sintáticas, semânticas e pragmáticas. No campo de estudo da linguística aplicada às ciências contábeis, destacam-se as Notas Explicativas. As notas explicativas surgiram como fonte de informações complementares, mas ao longo do tempo se tornaram parte essencial e obrigatória das demonstrações financeiras. Elas possuem um papel específico na contabilidade: complementar e trazer o que se mostra relevante na interpretação das informações financeiras evidenciadas nas demonstrações contábeis.

A partir desse entendimento, as notas explicativas possuem sua linguagem particular em relação aos outros elementos das DFs, uma vez que lhes é permitido toda uma gama de recursos para transmitir sua mensagem: forma descritiva, quadros analíticos, englobar e detalhar outras demonstrações contábeis, entre outras funções. É um recurso de evidenciação que possui particularidades que o fazem único, por isso tão importante para a ciência contábil.

Ao se ampliar a visão sobre a ciência contábil e utilizar a interdisciplinaridade entre a ciência contábil e o estudo das linguagens – a semiótica - para estudar a visão e o conhecimento a respeito da

construção da ciência contábil, utiliza-se ferramentas, metodologias, e filosofias, entre outros instrumentos pertinentes ao estudo de um campo de conhecimento, para se propor novos caminhos, ou, simplesmente, compreender como se dão os processos intrínsecos àquela ciência

Objetiva-se com esta pesquisa capturar os conceitos atribuídos às notas explicativas por estudantes de graduação em ciências contábeis, assumindo que estes são os futuros profissionais emissores da informação contábil, identificando se existe homogeneidade de conceitos entre os estudantes. Adicionalmente, o estudo pretende observar como se dá o processo de significação de um elemento contábil básico e demonstrar a importância de conceitos para o exercício da profissão.

A relevância deste trabalho está vinculada à riqueza de possibilidades de estudo que existe dentro do campo das ciências contábeis, além de contribuir para o crescimento dos estudos teóricos em contabilidade, ao se propor a estudar a construção científica de conceitos práticos e técnicos corriqueiros no exercício da profissão.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Semiótica e Signos

A semiótica, vislumbrada por C. S. Peirce - o principal autor a dedicar seu trabalho à essa disciplina - é definida como a ciência de todas as linguagens. A partir da elasticidade do conceito de linguagem, foi vislumbrada por Pierce (SANTAELLA, 1985) uma ciência que apresentasse ferramentas de estudo e instrumentos metodológicos que auxiliassem na compreensão dos processos das diversas linguagens no mundo. A linguagem contábil é primordialmente verbal. No entanto, ao se analisar estrutura espacial de uma demonstração também como uma representação de significado, pode-se admitir uma comunicação não verbal na linguagem contábil.

A ciência contábil, ao delimitar seu campo de estudo, ao traduzir fenômenos econômico-financeiros e por vezes de interação social em uma ordenação, criou uma linguagem. Sendo assim, criou os signos inerentes ao seu estudo. Na visão de Peirce, os signos podem ser definidos como representações de alguma coisa - os objetos dos signos - que despertam e provocam interpretações em um receptor, denominado interpretante do signo.

Ao se trazer essa noção para o estudo da ciência contábil, da linguagem dos negócios, muitas questões se apresentam logo de início. Ao se fazer o paralelo entre o estudo da semiótica e a finalidade da contabilidade em si, “[...] prover informação útil para a tomada de decisões econômicas” (IUDÍCIBUS, 2004, p.22), já se pode delinear diversas relações entre um e outro.

A contabilidade é detentora de diversos signos, diversos conceitos para traduzir em uma representação um fato relevante a ser evidenciado. Citando os mais basilares: ativo e passivo, receita e despesa, lucro, custos, investimentos, balanço, demonstração de resultados (DRE), entre inúmeros outros.

2.2 O Signo Notas Explicativas

O Manual de Contabilidade das Sociedades Anônimas (2010), que se propõe a cobrir os mais inúmeros aspectos da contabilidade sob a luz das normas e legislação brasileira, possui um capítulo dedicado inteiramente às notas explicativas. É importante ressaltar a obrigatoriedade das notas explicativas segundo a legislação brasileira. Sua publicação está prevista no parágrafo 4º do artigo 176 da Lei das Sociedades por Ações.

Historicamente, segundo a norma técnica publicada em 1992 pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T-6, as notas explicativas devem conter informações complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações

contábeis. As notas explicativas podem conter informações de qualquer natureza relevante ao negócio. Desde informações econômico-financeiras até informações de natureza física e social. Em suma, as notas explicativas, em sua definição e por natureza, podem trazer informações de qualquer aspecto relevante para a compreensão dos eventos ocorridos e evidenciados no exercício. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis divulgou em 2010 o pronunciamento 26, que determina o caráter e o formato das informações a serem apresentados nas seguintes DFs: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado e Demonstração de Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrações dos Fluxos de Caixa e por fim as Notas Explicativas.

As notas explicativas estão determinadas na Lei das SAs desde 1976. Na redação da lei de 1976 no artigo 176, parágrafo 4º a lei diz que “As demonstrações serão complementadas por notas explicativas...”. No entanto, apenas a lei 11.941 de 2009 trouxe as especificidades exigidas a partir de então. De 1976 até 2009 as notas explicativas deveriam existir, pois eram fundamentais para a real avaliação da situação patrimonial da organização. A partir de 2009 o Estado achou pertinente determinar as informações que deveriam vir obrigatoriamente nas notas explicativas e incluiu o parágrafo 5º na lei das sociedades anônimas. Desde então, as notas explicativas devem:

I - apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II - divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III - fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e,

IV - indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores;

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia (BRASIL, 2009).

As especificações da lei demonstram a informação mínima que as notas explicativas devem divulgar. Pela natureza de cada empresa e seus objetivos informacionais, as notas poderão ser mais detalhadas e abrangentes. Cabe ressaltar que, pela normatização contábil brasileira, todas as empresas, sejam elas micro, pequenas, médias ou grandes, estão sujeitas a elaboração de notas explicativas complementares às demonstrações contábeis (Resolução CFC 1.255/2009 – CPC PME; Resolução CFC 1.418/2012 – ITG 1000; Resolução 1.185/2009 e posteriores - NBC TG 26).

3. METODOLOGIA

Com relação a tipologia de pesquisa norteada pelos objetivos, a pesquisa proposta é caracterizada como exploratória. Segundo Beuren (2008) a pesquisa exploratória ocorre quando não

há vasto conhecimento sobre a temática abordada. O estudo propõe estudar um tema não comumente abordado nos estudos de contabilidade. Dessa forma, como demarca Beuren (2008 p. 81) “[...] o estudo exploratório apresenta-se como um primeiro passo no campo científico, a fim de possibilitar a realização de outros tipos de pesquisa acerca do mesmo tema”.

Quanto aos procedimentos, pode-se adequar a pesquisa como levantamento. A pesquisa pretende conhecer como se dá o processo da construção de um conceito contábil fundamental e, para tanto, utilizará os dados coletados por meio de uma pesquisa aplicada em uma determinada amostra, retirada de uma população - estudantes de graduação em ciências contábeis de uma universidade pública – visando conhecer determinado universo, os emissores das informações contábeis.

Como instrumento de pesquisa, utilizou-se um questionário semiaberto composto de duas perguntas subjetivas e três objetivas. As perguntas subjetivas buscaram revelar o universo de significação em que se encontram os objetos com os quais se constroem a representação do signo e apontar qual a importância e representatividade atribuída pelos entrevistados ao signo dentro da linguagem das Ciências Contábeis. Já as perguntas objetivas, pretenderam verificar se os entrevistados conheciam as fontes para a construção do signo e sondar se sabiam identificar os requerimentos formais para a redação das notas.

Para investigar o fenômeno de significação das notas explicativas pelos emissores da informação contábil, foi delimitado enquanto a população de estudo todos os estudantes de graduação em Ciências Contábeis de uma Universidade Pública situada no estado de Minas Gerais.

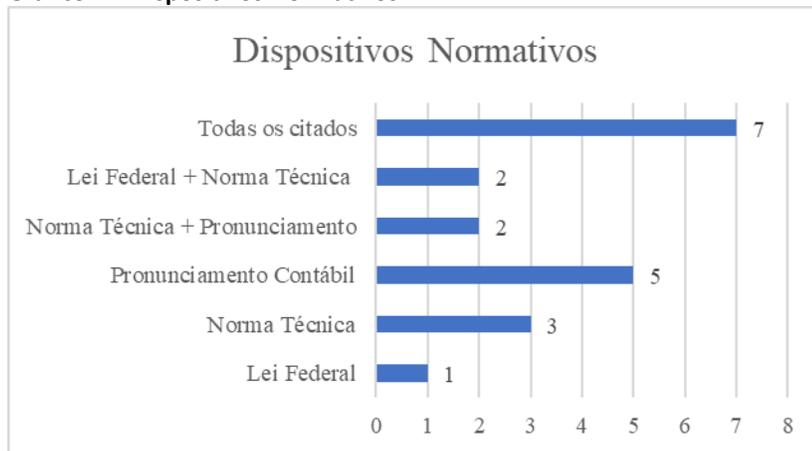
De acordo com a metodologia adotada, a pesquisa é considerada prioritariamente qualitativa, quanto à abordagem do problema. A análise que se propõe a estudar qualitativamente as respostas coletadas no instrumento de pesquisa, para que se possa conhecer os conceitos formados pela população para o signo notas explicativas. Dessa maneira, de forma a auxiliar no tratamento de dados e, devido à profundidade e complexidade que se atinge com um questionário subjetivo, foi delimitada uma amostra de 20 alunos, sendo dois alunos de cada período do curso, que é delimitado em 10 semestres.

4. ANÁLISE EMPÍRICA

A totalidade dos alunos pesquisados respondeu confirmando a existência de alguma disposição normativa norteando a redação das notas explicativas. Atualmente, existem as três seguintes modalidades de normatização para as notas explicativas: Lei Federal, Norma Técnica e Pronunciamento Contábil. Os alunos então foram questionados a respeito de quais normas ou disposições existem atualmente regulando a redação das notas explicativas. O Gráfico 1 apresenta os resultados encontrados. Essa questão teve como objetivo sondar se os alunos realmente conhecem as notas explicativas.

No Gráfico 1 observa-se que 35% dos alunos da amostra consideram existir atualmente todos os dispositivos citados (lei federal, norma brasileira de contabilidade técnica e pronunciamento contábil) regulando as notas explicativas. Vale ressaltar que foram dadas as opções separadamente aos alunos. As combinações resultantes se formaram exclusivamente na aplicação do questionário e se observa que sete alunos assinalaram corretamente “todos os instrumentos normativos”, os demais demonstraram insegurança e/ou algum desconhecimento sobre as normas que regem a evidenciação das notas explicativas.

Gráfico 1 – Dispositivos Normativos



Fonte: dados da pesquisa.

Para aprofundar nos aspectos específicos, no que diz respeito às informações divulgadas por meio de notas explicativas, foi apresentada aos alunos uma série de elementos de evidenciação e foi pedido que eles marcassem as opções que eram consideradas obrigatórias, de acordo com os instrumentos normativos, na redação das notas explicativas. Do total de alunos entrevistados, 4 alunos, ou 20% da amostra, marcaram todas as opções corretas. Desse mesmo total, 11 alunos ou 55% da amostra, marcaram 60% das opções corretas.

A segunda questão, também visando medir os conhecimentos dos alunos acerca das notas explicativas, evidenciou a obrigatoriedade da evidenciação.

Gráfico 2 – Obrigatoriedades



Fonte: dados da pesquisa.

Mais uma vez se observou que nem todos os alunos dominam as orientações normativas sobre os requisitos mínimos a serem evidenciados em notas explicativas, o que pode influenciar na definição que atribuem ao conceito e utilidade das NEs.

Na análise das perguntas subjetivas, as respostas foram agrupadas por período e os grupos submetidos à uma análise qualitativa, que investiga se há repetição de termos e homogeneidade de sentido.

Para a primeira pergunta: O que são as notas explicativas? As palavras mais utilizadas são: COMPLEMENTO ou suas variações: complementares, complementam. Em 20 respostas apresentadas, sete apresentam a utilização dessa palavra ou de suas variações.

ANEXO ou suas variações: anexos, anexas. Das 20 respostas, três utilizam essa definição para descrever o termo notas explicativas.

Os outros termos apresentados são apoio, adicionais, evidenciar e explicar.

As respostas dos entrevistados do oitavo e nono período são mais complexas e elaboradas. Em compensação, respostas nos três primeiros períodos são mais simples, embora não exatamente equivocadas. Uma resposta apresentada por um aluno do décimo período, em um caso específico, está equivocada. O aluno utiliza a expressão “explicar o porquê dos resultados numéricos” o que de acordo com as definições formais não é correto.

A Figura 1 apresenta a nuvem de palavras obtida com as respostas dos estudantes.

Figura 1. Nuvem de Palavras – o que são Notas Explicativas



Fonte: dados da pesquisa.

Na Figura 2, são apresentados os agrupamentos das respostas de acordo com os períodos do curso de graduação.

Na segunda pergunta subjetiva, Qual a importância das notas explicativas na evidenciação contábil? A mesma análise de repetição de termos e de sentido foi realizada.

Nesse caso, a palavra mais utilizada foi EVIDENCIAÇÃO ou suas variações evidenciar, evidenciadas. Da amostra de 20 respostas, sete utilizavam a palavra ou suas variações. Outro termo com repetição é ESCLARECER ou suas variações esclarecimentos e esclarecem. Das 20 amostras, seis utilizaram o termo ou suas variações. Outros termos utilizados são avaliar, explicar e auxiliar. Nessa questão em particular, a maioria dos alunos responderam expondo qual o papel das notas explicativas. A utilização dos termos acima exprime o que as notas explicativas fazem por assim dizer. A pergunta deu abertura para esse tipo de resposta, no entanto, apenas três respostas foram diretas no sentido de dizer se são importantes ou não. Essas respostas em específico, do terceiro, quarto e décimo períodos dizem respectivamente: “são vitais...”; “é de grande relevância...”; e “fundamental”. Outro ponto observado nessa questão é a associação da importância das notas explicativas com um fato específico.

Por exemplo, no sétimo, oitavo e nono período são observadas as seguintes respostas: “importantes para explicar...”; “importantes para o esclarecimento”; e “a importância das notas explicativas está na maneira...”. Respostas como estas levam a crer que as notas explicativas não são importantes de forma independente. Mais uma vez se destaca uma possível falta de compreensão sobre as NEs por parte dos alunos, pois muitas informações são evidenciadas apenas em notas explicativas, o que faz delas importantes em si próprias.

Figura 2. Agrupamento das respostas de acordo com períodos - o que são Notas Explicativas

1°	São complementos às demonstrações contábeis São as explicações dos lançamentos contábeis.	2°	Complemento das informações contidas no Balanço Social. As notas explicativas são informações complementares às demonstrações contábeis, utilizadas quando possuem relevância e/ou servem como um suplemento àquelas não suficientemente evidenciadas nas demonstrações propriamente ditas.	3°	São comentários adicionais utilizados para esclarecer e/ou incluir alguma informação relevante as demonstrações contábeis. São comentários que fazem parte das demonstrações financeiras de uma instituição. As demonstrações são balanços patrimoniais e DRE.
4°	Informações complementares às demonstrações contábeis. São informações de apoio às demonstrações contábeis, podendo ser consideradas parte integrante de tais demonstrações	5°	As notas explicativas são documentos que visam esclarecer e evidenciar de forma mais clara as informações apresentadas nas Demonstrações Contábeis, como Balanço Patrimonial e DRE. A Nota explicativa é uma forma de detalhamento das informações Contábeis. Explicam peculiaridades nas demonstrações financeiras/contábeis das empresas	6°	São informações que devem constar nos documentos contábeis mas não são evidenciadas pelos números . São textos com objetivo de evidenciar informação que não pode ser apresentada no corpo das demonstrações
7°	São informações que complementam as demonstrações contábeis São anexos integrantes das demonstrações financeiras	8°	As notas explicativas são informações que visam complementar as demonstrações financeiras e esclarecer os critérios contábeis utilizados pela empresa, a composição dos saldos de determinadas Contas, os métodos de depreciação, os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais Notas explicativas são informações detalhadas sobre as demonstrações contábeis da empresa. Nela são escritos informações relevantes que não são evidenciadas nas outras demonstrações, como Balanço, DRE, DMPL, etc, como por exemplo o método de depreciação usado, o método de reconhecimento da receita, em qual normas estão embasados os procedimentos adotados, a explicação de algum erro, entre outras informações.	9°	As Notas Explicativas são informações complementares , que visam dar qualidade às informações já contidas nas demonstrações contábeis da empresa em análise. As Notas Explicativas esclarecem as informações de maneira descritiva ou por meio de quadros, que identificam os resultados e a situação em que se apresenta a empresa, e também são utilizadas para dirimir dúvidas sobre contas destacadas nas demonstrações contábeis, como por exemplo contas de estoques, financiamentos, empréstimos e investimentos. São notas anexas às demonstrações patrimoniais.
10°	Um anexo às demonstrações contábeis. É a parte qualitativa das demonstrações financeiras, cuja importância está em explicar o porquê dos resultados numéricos.				

Fonte: dados da pesquisa.

Na Figura 3, a seguir, mostram-se as respostas coletadas.

Figura 3. Importância das Notas Explicativas na evidência contábil

<p>1° São necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa</p> <p>Evidencia qual da onde veio e a onde se aplicou os recursos da empresa.</p>	<p>2° Auxiliam no entendimento do balanço.</p> <p>As notas possuem a finalidade de completar e enriquecer as informações contidas nas demonstrações contábeis e, portanto, fornecem uma fonte mais clara e coesa para os interessados.</p>	<p>3° Evidenciar com clareza informações adicionais que serão úteis ao usuários além de apresentar maior credibilidade a entidade tendo em vista que está explicitando mais claramente suas atividades.</p> <p>As notas explicativas são vitais para que se entenda a natureza e aplicação de alguns recursos. Revela com detalhes o que está incluído em determinada conta.</p>
<p>4° É de grande relevância para complementar e explicar informações sintéticas ou limitadas.</p> <p>Sem elas algumas informações relevantes à demonstração (e, portanto, relevante aos stakeholders) não ficariam claramente evidenciadas. Um exemplo do efeito prejudicial da ausência de Notas Explicativas é a maior dificuldade em fazer decisões com segurança quanto a investimentos em uma empresa cujas demonstrações não possuem/empregam de forma ineficiente tal ferramenta.</p>	<p>5° As Notas Explicativas facilitam o entendimento das informações evidenciadas nas demais demonstrações contábeis, por terem informações mais detalhadas a respeito dos eventos e operações da empresa.</p> <p>Evidenciam detalhes, peculiaridades internas e externas à organização que influenciam as demonstrações das empresas, informando e complementando informações divulgadas.</p>	<p>6° Esclarecer eventuais dúvidas, critérios para organização das contas, ajustes em alguns valores, entre outras informações relevantes.</p> <p>Evidenciar maior volume de detalhes do que aqueles que poderiam ser apresentados nos demonstrativos.</p>
<p>7° As Notas Explicativas esclarecem as informações apresentadas nas demonstrações.</p> <p>Importantes para explicar as demonstrações financeiras</p>	<p>8° Fornecer informações que venham a suprir dúvidas quanto às operações que a empresa tenha feito.</p> <p>As notas explicativas são importante para o esclarecimento das demonstrações contábeis, possibilitando aos diversos stakeholders um maior entendimento da situação da empresa.</p>	<p>9° A importância das Notas Explicativas está na maneira de evidenciar as informações contábeis, para que não haja dúvidas com relação ao que já foi mencionado nas demonstrações contábeis, e para dar credibilidade e visibilidade às informações prestadas aos usuários da contabilidade. As Notas Explicativas são utilizadas para fornecerem informações com relação aos valores e saldos para complementar a informação sobre a transação realizada e a prática contábil adotada. Para que haja comparação com os períodos anteriores, em análises realizadas. As Notas Explicativas servem para explicar fatos de contas para que haja o seu esclarecimento, como por exemplo, investimentos em outras sociedades, aumento no valor dos ativos, cálculos de exaustão e amortização, provisões realizadas.</p> <p>Prestar esclarecimentos a respeito de informações presentes nas demonstrações financeiras.</p>
<p>10° Grande importância, pois tem a função de complementar e esclarecer, caso necessário, as informações evidenciadas nas Demonstrações contábeis.</p> <p>Fundamental. Não adianta haver números, índices, lucros, provisões, reservas, enfim, sem que haja uma explicação qualitativa para os mesmos.</p>		

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto à análise da homogeneidade nas respostas, na primeira pergunta (conceito), a maioria das respostas dos alunos demonstrou que conhece as notas explicativas como uma ferramenta para evidenciar o que não pôde ser evidenciado em outras partes das demonstrações contábeis, sendo possível então considerar que houve homogeneidade das respostas.

A segunda pergunta que trazia consigo ainda mais subjetividade “são importantes...” teve menos homogeneidade de respostas. Esse fato é compreensível uma vez que a pergunta se torna mais pessoal e menos técnica. Percebe-se inclusive alguma confusão para responder à questão, alguns alunos respondem qual o papel, a função, a utilidade do signo. Demonstra-se então como os emissores das informações estão ainda confusos com relação à importância das notas explicativas. Nesse ponto, pode-se assumir que os emissores da informação contábil talvez ainda não compreendam a total abrangência de sua linguagem ou como algumas informações talvez ainda não recebam a atenção necessária por seus elaboradores, pois pessoalmente eles não dominam completamente os conteúdos a serem evidenciados e isso implica em não entenderem perfeitamente a importância do signo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os dados levantados pela pesquisa trazem respostas para a pergunta proposta e, obedecendo o processo científico, levanta mais algumas questões com bom potencial de pesquisa. A principal pergunta do trabalho “Os emissores da informação contábil entendem o signo notas explicativas de forma homogênea?” mostra que existe heterogeneidade de respostas. A construção envolve duas variáveis principais cujos dados foram conhecidos através das perguntas subjetivas: O que são as notas explicativas? E qual a importância das notas explicativas na evidenciação contábil? Pode-se inferir que, para a primeira pergunta, existe mais homogeneidade entre as respostas, enquanto a segunda apresenta mais heterogeneidade, já que alguns alunos responderam o papel e a função das notas explicativas ao invés de atribuir peso ou importância para as mesmas.

Percebe-se então que o signo não é construído de forma homogênea. Ao se considerar as duas respostas como partes igualmente importantes na construção de sentido, há concordância e homogeneidade para a primeira parte, considerada mais técnica e objetiva, e heterogeneidade nas respostas para a segunda pergunta que, de certa forma, carrega mais subjetividade. Portanto, ao associar as duas partes a heterogeneidade prevalece. Os emissores da informação apresentam conformidade de sentido entre si com o termo, porém não percebem, ou muitas vezes não compreendem, a importância do signo com uniformidade.

Conclui-se que nos períodos de base é necessário uniformizar e ressaltar para os alunos ingressantes os conceitos “importância” e “utilidade” das notas explicativas, a fim de se obter um corpo homogêneo e coeso de profissionais atuando em favor das empresas brasileiras.

A pesquisa apresentada estuda apenas um signo dentre os diversos existentes na linguagem contábil, portanto, um vasto campo de pesquisa se apresenta para os demais signos a serem estudados ou outros enfoques a serem colocados sobre o mesmo signo – notas explicativas. Diferentes emissores, diferentes pontos de vista dos receptores, enfim, diversas outras possibilidades dentro do mesmo signo ou extrapolando para outros signos da linguagem contábil. Além disso, o estudo demonstra como existem possibilidades inovadoras de cunho teórico ainda a serem estudadas.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

- CORREA Sonia Maria Barros Barbosa. **Probabilidade e Estatística**. Belo Horizonte: Puc Minas Virtual, 2003.
- DEMO, P. **Metodologia Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 1995.
- HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução da 5ª edição americana por Antonio Z. Sanvicente.
- IUDÍCIBUS, Sergio de, MARTINS Eliseu, GELBCKE Ernesto Rubens, SANTOS Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sergio, MARTINS, Eliseu, CARVALHO Nelson L. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, v.22, n. 38, p. 07 - 19, 2005
- JÚNIOR Écio Perin **A linguagem no direito: análise semântica, sintática e pragmática**. PUC – SP, 1996.
- BRASIL. Lei da Sociedade por Ações – Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acessado em: 09 Set. de 2013.
- NAKAGAWA Masayuki, FILHO José Maria dias. A contabilidade sob o enfoque sociológico: uma abordagem das teorias semiótica e da comunicação. **Revista acadêmica Augusto Guzzo**, n.5, p.13 – 22 ano 2002
- _____. Análise do processo de comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, v.15, n. 26, p. 42 - 57, 2001
- NAKAGAWA Masayuki, PANHOCA Luiz, JUNIOR Horacio Accioly, DA SILVA Olga Maria Panhoca. A representação dos signos “contabilidade, custos e investimento”: um enfoque da semiótica. **Anais...Punta del Este: Congresso do Instituto Internacional**, 2003.
- SANTAELLA Lucia. **O que é Semiótica**. São Paulo: Brasiliense, 1985.
- _____. **Semiótica Aplicada**. São Paulo: Thonsom, 2002.
- SIEGEL Joel G. **Dictionary of Accounting Terms**. New York: Barron’s, 2000.
- SILVA Ricardo Luiz Menezes da. **Adoção completa das IFRS no Brasil: qualidade nas demonstrações contábeis e o custo de capital próprio**. Dissertação de Doutorado, Universidade de São Paulo – USP, 2013.
- SMITH, James Emanuel. **A critical analysis of the application of communication theory to accounting communications via published financial statements**. Ph. D. dissertation, University of Arizona, 1972