

Contabilidade na Prática

Eliedna de Sousa Barbosa
(Organizadora)



CONTABILIDADE NA PRÁTICA

Eliedna de Sousa Barbosa
(Organizadora)

Editora Chefe

Antonella Carvalho de Oliveira

Conselho Editorial

Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior
Universidade Federal de Alfenas

Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto
Universidade Federal de Pelotas

Profª Drª. Deusilene Souza Vieira Dall'Acqua
Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior
Universidade Estadual de Ponta Grossa

Profª Drª Lina Maria Gonçalves
Universidade Federal do Tocantins

Prof. Dr. Takeshy Tachizawa
Faculdade de Campo Limpo Paulista

2016 by Eliedna de Sousa Barbosa

© Direitos de Publicação

ATENA EDITORA
Avenida Marechal Floriano Peixoto, 8430
81.650-010, Curitiba, PR
contato@atenaeditora.com.br
www.atenaeditora.com.br

Revisão
Os autores

Edição de Arte
Geraldo Alves

Ilustração de Capa
Geraldo Alves

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Contabilidade na prática / Eliedna de Souza
Barbosa, (organizadora). – Curitiba, PR :
Atena Editora, 2016.

PDF ; 162 p.
Vários autores.
Bibliografia.
ISBN: 978-85-93243-07-3

1. Contabilidade I. Barbosa, Eliedna de Souza.

16-09033

CDD-657

Índices para catálogo sistemático:

1. Contabilidade 657

Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-93243-07-3



Sumário

Capítulo I

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Eliedna de Sousa Barbosa, Vanusa Virgínia da Silva, Karla Roberta Castro Pinheiro Alves e Mácio Augusto de Albuquerque.....06

Capítulo II

CAPITAL INTELECTUAL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA A PARTIR DOS MODELOS DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO

Marivane Vestena Rossato, Flávia Zancan, Nilmar Sandro Kessler e Yvelise Piccinin.....27

Capítulo III

ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS SOBRE AUDITORIA PUBLICADOS NA REVISTA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE (REPeC) NO PERÍODO DE 2008 A 2014

Renata Luciane Pires Vieira, Fabrícia Souza Teixeira e Jens Erik Hansen.....48

Capítulo IV

A ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE NA GOVERNANÇA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS CAPIXABAS

Karina Ramos Travaglia, Ivone Fiorin e Teresa Cristina Janes Carneiro.....68

Capítulo V

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

Vania Luiza Pagliari Cruz, Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues e Marcelo Tavares.....85

Capítulo VI

ORÇAMENTO PARTICIPATIVO: A EXPERIÊNCIA DO MUNICÍPIO PARAIBANO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE CONSTRUÇÃO COLETIVA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio, Caio Henrique dos Santos, Alexandre Wallace Ramos Pereira e Sandra de Souza Paiva Holanda.....99

Capítulo VII

CRÍTICAS AO ORÇAMENTO: A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS QUE ELABORAM E EXECUTAM O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Suzete Antonieta Lizote, Giovanna Gomes Cure, Jakelini Aparecida Zagulski e Lucyelane Gonçalves da Costa..... 118

Capítulo VIII

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

Natalia Melo Cintra, Luiz Medeiros de Araujo Neto e Alex Laquis Resende... 136

Sobre a organizadora..... 155

Sobre os autores..... 156

Capítulo I

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

**Eliedna de Sousa Barbosa
Vanusa Virgínia da Silva
Karla Roberta Castro Pinheiro Alves
Mácio Augusto de Albuquerque**

A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A TEORIA INSTITUCIONAL: UM ESTUDO NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Eliedna de Sousa Barbosa

Universidade Estadual da Paraíba
Campina Grande-PB

Vanusa Virgínia da Silva

Universidade Federal da Paraíba
João Pessoa-PB

Karla Roberta Castro Pinheiro Alves

Universidade Estadual da Paraíba
Campina Grande-PB

Mácio Augusto de Albuquerque

Universidade Estadual da Paraíba
Campina Grande-PB

Resumo: Este estudo teve como objetivo geral verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) do Brasil. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória, bibliográfica, descritiva, com abordagem quali-quantitativa, através de questionário com escala *Likert*, aplicado aos chefes dos setores de contabilidade dos CRCs. Para análise dos resultados foi calculado o *Ranking* Médio (RM) e aplicada uma estatística multivariada, através da Análise de *Cluster*. Quanto ao perfil a maioria dos respondentes foram mulheres, com idade entre trinta e um até quarenta anos, com pós-graduação a nível de especialização e, estão no máximo há cinco anos no cargo. Em relação ao processo de convergência da nova contabilidade pública nos CRCs, foi constatado ser conhecimento da maioria dos respondentes, porém acerca das normas internacionais (IPSAS) e sua importância, revelou-se ser um ponto que precisa de mais atenção nesse processo. Destarte, quanto a institucionalização constatou-se que existe a habitualização nos CRCs, mas as fases de objetificação e sedimentação, ainda, não se encontram potencialmente realizadas. Por fim, a Análise de *Cluster* revelou a existência de três grupos homogêneos distintos, que apresentam similaridade de percepção em relação a alguns aspectos.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Teoria Institucional. Conselhos Regionais de Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil vem passando por significativas mudanças, devido à adoção do processo de

convergência às normas internacionais, visando à redução das diferenças entre as informações disponibilizadas por diversos países e buscando garantir a comparabilidade das demonstrações contábeis das entidades públicas.

Mas, as inovações trazidas para aperfeiçoamento da contabilidade pública, ocasionam implicações na forma de organização das entidades nesse setor. Assim, no âmbito da teoria institucional Aguiar et al. (2005) afirmam que, uma mudança será bem sucedida apenas se for institucionalizada, deste modo a prática que está sendo implementada irá transitar por diferentes estágios de institucionalização, em conjunto, essas fases correspondem ao processo de institucionalização. De acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999), são processos atribuídos a institucionalização: a habitualização (abrange mudanças tecnológicas, legislação e forças do mercado), a objetificação (compreende monitoramento interorganizacional e teorização) e, a sedimentação (envolve impactos positivos, resistência de grupo e defesa de grupo de interesse).

Nesse contexto, a teoria institucional pode explicar os processos que estão sendo implementados nas estruturas organizacionais. As novas bases legais e tecnológicas, a adequada capacitação, o suporte administrativo, o apoio externo no percurso da transformação institucional, correspondem a fatores que implicam no repensar de estruturas. De tal modo, essas mudanças institucionais e comportamentais são necessárias para melhorar a qualidade das informações geradas e garantir a comparabilidade da situação das entidades, justificando a continuidade das mesmas de forma mais eficiente.

Dado o exposto, o presente estudo busca responder ao seguinte questionamento: **Como vem ocorrendo o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade no Brasil?** Para tanto, foi traçado o objetivo geral de verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Por sua vez, para alcançá-lo foram propostos os seguintes objetivos específicos: i) descrever sobre a nova contabilidade pública no Brasil; ii) explicar sobre a teoria institucional; e, iii) verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade, através dos estágios de habitualização, objetificação e sedimentação.

Cabe destacar que essa pesquisa se justifica pela relevância da temática proposta, bem como pela necessidade de ampliar a discussão do processo de institucionalização da nova contabilidade pública, e, ainda, espera-se contribuir de modo que outros estudos nessa perspectiva possam surgir. Além desta introdução, essa pesquisa encontra-se organizada em mais quatro seções, sendo a segunda composta pela plataforma teórica a respeito do tema proposto, na terceira foram descritos os procedimentos metodológicos percorridos, na quarta seção estão demonstrados os resultados obtidos. E, por fim, na quinta seção encontram-se as considerações finais.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

Desde 2006, foi iniciado no Brasil através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a discussão e a realização de estudos buscando a uniformização das práticas e procedimentos contábeis, a fim de possibilitar a edição das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Conforme Silva (2009) a partir da divulgação, pelo CFC, das diretrizes estratégicas para a Contabilidade Pública, foi iniciado movimento que pode ser denominado de nova Contabilidade Pública permitindo a adoção e manutenção de boas práticas de governança cujas fontes são o cenário das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Assim, em 2008 o CFC publicou as dez primeiras NBCASP e em 2011 publicou mais uma relativa a implantação de custos no setor público, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBCs T 16) do setor público, veem passando por modificação ao longo desse período a fim de atender aos requisitos do processo de convergência e adoção às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conhecidas como *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, emitidas pela *International Federation of Accountants (IFAC)*, sendo apresentadas e disponibilizadas no Brasil em português, pelo CFC em 2012.

Desse modo, também, em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, dispondo sobre as diretrizes que devem ser observadas na área pública no que concerne aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, determinando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que identifique as ações necessárias para efetivar o processo de convergência das regras contábeis brasileiras às internacionais, com vistas ao aprimoramento da gestão do patrimônio público.

Nesse cenário, a STN, edita o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), contendo os Procedimentos Contábeis Orçamentários, Patrimoniais e Específicos, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), além de Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, tendo em vista orientar e colaborar para que o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade seja atingido pelos entes públicos do país. Com a observância das IPSAS e das NBCASP no setor público, estão ocorrendo mudanças significativas nas práticas contábeis, de acordo com a STN (2015), pode-se destacar as apresentadas no quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Principais mudanças na nova contabilidade pública

Foco da CASP	Antes era mais orçamentário e passa a ser mais patrimonial.
Novo PCASP	Implantação de um novo plano de contas único e padronizado.
Sistema de Custos	Implantação de um sistema de custos em busca da mensuração e avaliação dos programas e projetos, objetivando melhorar o desempenho das organizações.
Evidenciação contábil	Contabilização de depreciação, amortização, exaustão, reavaliação, provisões e redução ao valor recuperável, tendo como finalidade demonstrar o valor mais próximo da realidade do patrimônio público.
Novas DCASP	Implantação da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), de Notas Explicativas e novas estruturas para o Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).
Consolidação das contas nacionais	Possibilitar a elaboração do Balanço Geral Consolidado com base em procedimentos e registros padronizados empregados pelos entes da Federação.

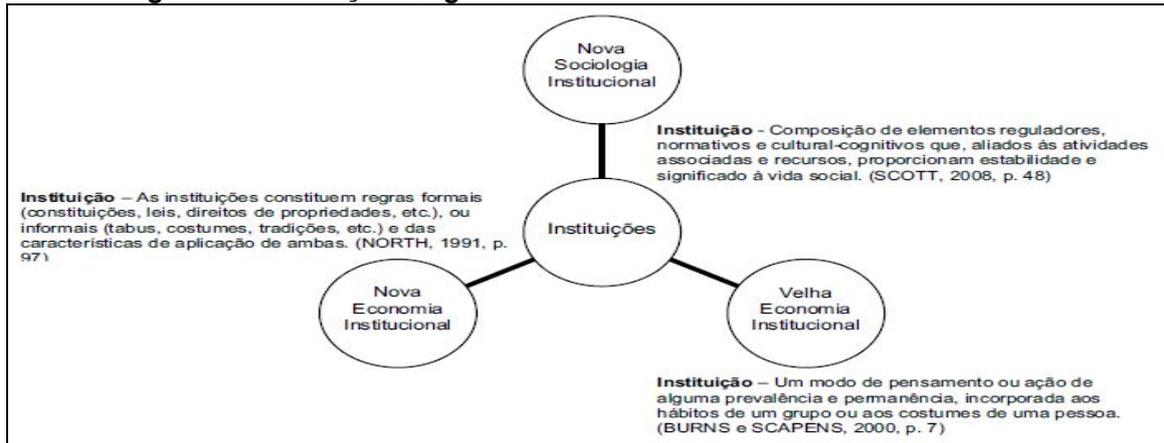
Fonte: Elaborado com base no MCASP (2015).

Em síntese, os itens mencionados no quadro 1, entre outros, fazem parte do novo cenário da contabilidade pública no Brasil, cabendo ressaltar que ainda existe um longo caminho a ser percorrido até, enfim, atingir a total implementação do processo de convergência. Corroborando com essa ótica, Varandas (2013) aplicando a infometria analisou a presença das IPSAS na construção das NBCASP, e, os resultados alcançados, demonstram que as NBCASP não apresentam conteúdos idênticos às IPSAS as quais foram relacionadas e que grande parte dos conteúdos das normas internacionais ainda não foram transformados em normas no Brasil.

2.2 A Teoria Institucional

De acordo com Fachin e Mendonça (2003) a teoria institucional proporciona relevantes contribuições para a gestão das organizações, visto que os processos resultam não somente da ação humana, mas do mesmo modo das interações no contexto cultural e político. Seu objetivo para Tolbert e Zucker (1999) consiste em esclarecer os motivos que levam ao surgimento de uma organização, como ela se torna estável ou é transformada e, também, as maneiras pelas quais a ação e a cultura são estruturadas na organização. Conforme Burns e Scapens (2000), a teoria institucional apresenta três vertentes: a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics*); a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics*); e, a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology*). Assim, para cada vertente a palavra instituição apresenta um significado específico, conforme verifica-se na figura 1.

Figura 1 – Instituições segundo as três vertentes da teoria institucional

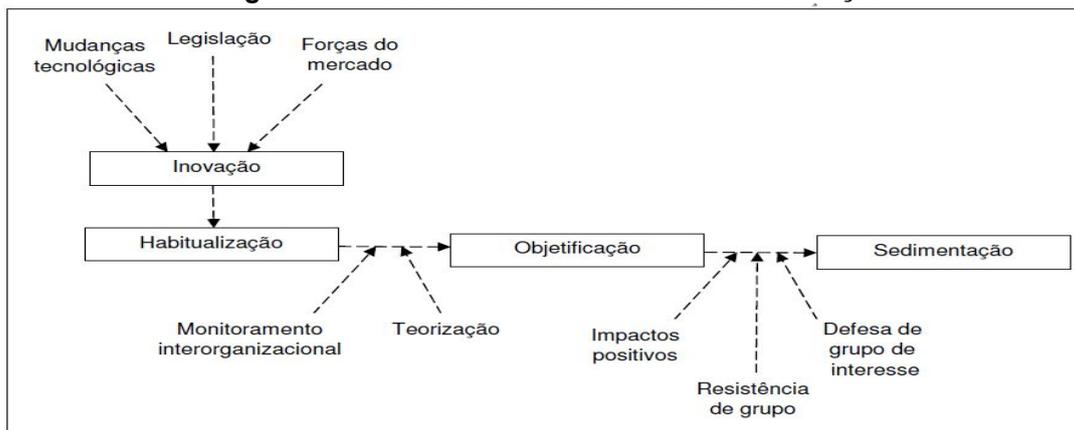


Fonte: Ignacio (2010, p. 31).

Como pode-se observar o conceito de instituição é diferente sob a ótica das três correntes. A partir disso, será utilizada a corrente da Velha Economia Institucional (VEI) na abordagem deste trabalho, pois para Scapens (2006) as vertentes da Nova Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional são insuficientes para entender as práticas contábeis no ambiente interno, porque são mais voltadas para o ambiente externo e exploram o modo como ele afeta a organização.

A ideia de instituição considera uma forma de pensar ou agir que prevalece e permanece que é incorporado nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo (BURNS e SCAPENS, 2000). Ela representa uma ordem ou padrão social que atingiu um determinado estado ou propriedade, enquanto a institucionalização denota o processo que leva a esse estado ou propriedade como explanam Berger e Luckmann (1964). Assim, a vertente da VEI estabelece que a institucionalização é o processo de construção de uma forma e coerência social atribuído as atividades humanas, através da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação, refere-se a formas de pensar e fazer instituídas, muitas vezes aceitas de forma relativamente inconsciente ou automática pelos agentes sociais (MAJOR e RIBEIRO, 2008). Desta forma, o modelo de Tolbert e Zucker (1999) estrutura o processo de institucionalização em estágios como mostra a figura 2.

Figura 2 – Processos inerentes à institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

Observa-se na figura 2, que o processo de habitualização corresponde ao estágio de pré-institucionalização, a objetificação corresponde ao estágio de semi-institucionalização e a sedimentação corresponde ao estágio de total institucionalização, de tal modo que esses processos são sequenciais e podem indicar o nível de institucionalização que se encontra a organização. Para Tolbert e Zucker (1999), a **inovação** (grifo nosso) representa um elemento externo a organização sendo concebida para o início do processo de institucionalização, que acarreta a habitualização. Price (1997), acrescenta que ela demonstra o grau em que as novas mudanças estão implementadas intencionalmente na organização destacando três aspectos: a) explorar e avaliar a profundidade da inovação; b) a inovação apresenta uma definição menos genérica que mudança organizacional; e c) a produção de novas ideias não é considerada inovação, pois para que isto aconteça as ideias devem ser implementadas.

Em síntese, a habitualização, relaciona-se com o desenvolvimento de comportamentos uniformizados entre organizações, ou seja, estruturas, adotando soluções semelhantes ao passarem por dificuldades em comum ou situações análogas. A objetificação fundamenta-se no movimento em direção da difusão da estrutura organizacional, abrangendo o desenvolvimento de um certo grau de consenso social entre as pessoas que tomam as decisões na organização em relação aos valores atribuídos à estrutura. E, a sedimentação, relaciona-se com a continuidade da estrutura por um período longo sucedendo por diversas gerações de seus gestores, facilitada pela baixa resistência de opositores, a promoção e o apoio cultural dos defensores e, a correlação positiva com resultados desejados (TOLBERT; ZUCKER, 1999; HOLANDA, 2003).

Machado-Da-Silva e Gonçalves (1999) observam que os processos de institucionalização (habitualização, objetivação e sedimentação) do modelo de Tolbert e Zucker correspondem à transposição dos momentos expostos por Berger e Luckmann do nível individual para o organizacional. Os autores interrogam a classificação da institucionalização em estágio pré, semi e total,

sugerir uma sequência evolutiva, conduzindo a conclusões de pré-estar, estar parcialmente e estar totalmente institucionalizado, visto que, na verdade, os estágios poderiam acontecer ao mesmo tempo.

Assim, observa-se que não, necessariamente, os estágios do processo de institucionalização sucedem de acordo com o grau de evolução da estrutura de forma gradativa, passando pelas fases de habitualização, objetificação e sedimentação, esses momentos podem ocorrer simultaneamente. Estudos empíricos realizados sobre mudanças sob a ótica da teoria institucional (PAULA, 2006), (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2007), (REIS, 2008), (CRUZ, MAJOR; SCAPENS, 2009), (WANDERLEY, 2012), (PIAS, 2013) apontam resultados que evidenciam uma lacuna de pesquisa que necessita estudar e ampliar a temática da institucionalização das rotinas contábeis.

Argumenta-se que a contabilidade sob a ótica de rotina institucionalizada, cria entendimentos de atividades de acordo com conjuntos específicos de normas e procedimentos contábeis, que permitem que decisões sejam tomadas e o desenvolvimento em um ambiente complexo e incerto (MARASSI, R. B.; WRUBEL, F.; ROSA, S., 2014). Para Suddaby (2010), muitos dos teóricos neo-institucionais até o momento têm estado preocupados e focados com aspectos exteriores à organização, porém torna-se importante, trazer à tona nos estudos institucionais uma perspectiva interna, de forma a se conseguir entender apropriadamente como sistemas de significado são entendidos e interpretados pelas organizações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Beuren et al. (2003) considera que as tipologias de delineamento de pesquisa mais aplicáveis à área do conhecimento contábil estão reunidas em três categorias, quanto aos: objetivos, abordagem do problema e procedimentos. Dessa forma, para o desenvolvimento do presente estudo, a pesquisa foi classificada quanto aos objetivos, como exploratória; quanto aos procedimentos, como bibliográfica e descritiva; e, quanto à forma de abordagem, como quali-quanti.

Os dados coletados foram obtidos através de questionário aplicado aos chefes dos setores de contabilidade dos CRCs, no período de 07 a 26 de novembro de 2014. O questionário foi formado por 3 blocos: perfil dos respondentes, processo de convergência e institucionalização. O bloco I foi composto por perguntas abertas e escalas nominais, possibilitando a classificação de categorias. Os blocos II e III foram estruturados em escala *Likert* de 3 pontos, compreendendo duas etapas, a primeira para mensurar o grau de percepção dos respondentes quanto ao processo de convergência, especificadas da seguinte forma: suficiente, regular, insuficiente. E, a segunda para mensurar o grau de conhecimento dos respondentes quanto ao processo de institucionalização, especificadas da seguinte forma: aplica, indiferente, não

aplica. Segundo Malhotra (2001, p.255) a principal vantagem dessa escala é que ela é “[...] fácil de construir e de aplicar [...] e os entrevistados entendem rapidamente como utilizar a escala [...]”.

O instrumento de avaliação foi disponibilizado on-line através do *Google Docs*, página da *Web* apropriada para elaboração e compartilhamento de questionários via Internet, em seguida foi enviado para os Chefes da Contabilidade dos CRCs, por e-mail, sendo obtido retorno de 25 (vinte e cinco) respondentes, oriundos de uma população de 27 (vinte e sete) contadores que formam o universo desse estudo, logo a amostra correspondeu a aproximadamente 93% do total, considerada para a delimitação desse estudo como significativa e relevante. Cabe, ainda, ressaltar que essa pesquisa limita-se pela escolha da amostra não probabilística intencional, por conveniência e acessibilidade, pois de acordo com Bruni (2008) são mais acessíveis para os pesquisadores.

Para análise dos resultados do questionário com a referida escala *Likert* foi calculado o *Ranking* Médio (RM), com pontuação atribuída às respostas, 3,2,1 (três, dois, um) respectivamente, relacionando à frequência dos respondentes, onde os valores correspondem aos seguintes aspectos: quanto mais próximo for o RM do número “3” maior é a possibilidade de concordância total dos respondentes; de outra parte, quanto mais próximo o RM for do número 1, maiores as chances de predomínio dos respondentes discordarem sobre a afirmativa, considerando uma escala de 3 pontos. Quando o valor for exatamente 2 será considerado “regular” ou “indiferente”, sendo o “ponto neutro”. Essa técnica, segundo Oliveira (2005), serve para analisar a concordância ou discordância quanto às questões respondidas. Dessa forma, foi obtido o RM através do seguinte método: Média Ponderada (MP) = $\sum(fi*Vi)$. Logo o RM = MP / (NS). Onde: fi = frequência observada de cada resposta para cada item; Vi = valor de cada resposta; e, NS = nº de sujeitos. Para facilitar a análise dos resultados as questões foram devidamente codificadas, formando, assim, as variáveis desse estudo, conforme apresenta o quadro 1.

Quadro 1 – Codificação das variáveis apresentadas no questionário

CÓDIGO	VARIÁVEIS
C.01	Conhecimento sobre o processo de convergência das normas contábeis na área pública.
C.02	Conhecimento sobre as IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) e sua importância.
C.03	Conhecimento sobre as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) e sua importância.
C.04	Conhecimento sobre o prazo estipulado pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) para a implantação das alterações no meu regional.
C.05	Conhecimento sobre os órgãos reguladores responsáveis pelo processo de convergência no Brasil.
C.06	O sistema de informática é integrado entre a contabilidade e os demais setores: estoque, bens patrimoniais, financeiro e ordem de pagamento.
C.07	O portal da transparência está disponível para acesso e divulgação de informações sobre a gestão do patrimônio do CRC.
C.08	O sistema de informática contábil está alinhado com as alterações exigidas

	para o novo plano de contas e as novas demonstrações contábeis.
C.09	O sistema de informática encontra-se preparado para atender a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.10	Treinamentos são realizados com os servidores para adequação a mudanças oriundas da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.11	Recebeu orientação do Tribunal de Contas sobre as alterações no setor público.
C.12	Recebeu orientação do Conselho Federal de Contabilidade sobre as alterações no setor público.
C.13	Reuniões são realizadas com os outros setores a respeito das mudanças que já foram feitas e que serão feitas.
C.14	Houve contratação de consultor externo para realizar os ajustes no patrimônio do CRC.
C.15	Houve contratação de consultoria especializada para auxiliar nas alterações exigidas pela nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.16	Os servidores entendem o objetivo da mudança e se sentem motivados a contribuir para o resultado final.
C.17	Existe resistência por parte do gestor para implementar as alterações da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.18	Existe resistência por parte dos servidores para implementar as alterações da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.19	O gestor apoia as mudanças da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
C.20	Existe motivação para participar do processo de convergência do setor público.

Fonte: Elaboração própria, 2014.

Por fim, foi realizada a Análise de *Cluster*, por tratar-se de um procedimento da estatística multivariada capaz de agrupar um conjunto de dados em subgrupos homogêneos, chamados *clusters*. De acordo com Mingoti (2005), a Análise de *Cluster* ou Análise de Classificação também é conhecida como Análise de Agrupamentos ou Análise de Conglomerados, seu objetivo é agrupar os elementos da amostra ou população, onde os elementos de um mesmo grupo são homogêneos entre si, no que se refere às variáveis que neles foram medidas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs)

O Decreto-Lei nº 9.295/1946 criou os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, definiu as atribuições do Contador e do Guarda-livros e também dispôs sobre o registro da carteira profissional, a anuidade devida aos conselhos regionais, as atribuições profissionais, as penalidades aplicáveis aos profissionais e outras providências. O mencionado decreto foi modificado pela Lei nº 12.249/2010, estabelecendo a volta da obrigatoriedade de realização do Exame de Suficiência para efetuar o registro, a determinação do valor das anuidades para pessoas físicas e jurídicas, a possibilidade do registro profissional do técnico em contabilidade até o dia 1º de junho de 2015 e as penalidades ético-disciplinares.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal (CRDF) e 26 Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) dos Estados no Brasil formam o Sistema CFC/CRCs, esses entes são autarquias federais de registro, fiscalização, educação continuada e de regulamentação do exercício profissional, dotada de personalidade jurídica de direito público e prestam serviços de natureza pública à sociedade.

Em virtude da necessidade de uniformização e padronização dos procedimentos orçamentário, financeiro e contábil, em 2009 foi elaborado o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs, sendo aprovado pela Resolução CFC nº 1.161/2009, estabelecendo o cronograma de implementação de tais procedimentos apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – Cronograma de implementação do manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs - 2009

IMPLEMENTAÇÃO	DESCRIÇÃO
EXERCÍCIO 2009 / 2010	Treinamento dos contadores
	Conceitos voltados para Contabilidade Pública
	Orientações para elaboração dos processos de prestação de contas, balancetes, créditos adicionais e orçamento
	Implantação de modelos relacionados aos processos
EXERCÍCIO 2010 (Facultativo) 2011 (Obrigatório)	Novo Plano de Contas
	Regime de competência para Receita e Despesa - Contábil
	Provisões
	Depreciação
	Reavaliação e redução ao valor recuperável
	Demonstração de Fluxo de Caixa
Demonstração de Resultado Econômico	
A PARTIR DO EXERCÍCIO 2010	Sistema de custos
	Outros procedimentos previstos no manual

Fonte: CFC, 2009.

No entanto, alguns fatores dificultaram a execução em tempo hábil dos procedimentos estabelecidos em 2009. Desse modo, foi aprovada a Resolução CFC nº 1.381/2012 com vistas a modificar alguns itens, como evidenciado no quadro 3.

Quadro 3 – Cronograma de implementação do manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs - 2012

IMPLEMENTAÇÃO	DESCRIÇÃO
EXERCÍCIO 2011 (Facultativo) 2012 (Obrigatório)	Depreciação
	Provisões para Créditos a Receber a) Cota parte b) Devedores duvidosos
	Reavaliação e redução ao valor recuperável
	Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC
	Inventário de bens patrimoniais
FACULTATIVO	Sistemas de Custos
	Demonstração do Resultado Econômico - DRE

Fonte: Com base na Resolução CFC nº 1.381/2012.

Em consequência do cenário da contabilidade pública encontrar-se em constantes mudanças, o cronograma dos procedimentos foi modificado novamente pela Resolução CFC nº 1.421/2013, conforme apresenta o Quadro 4.

Quadro 4 – Cronograma de implementação do manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs - 2013

EXERCÍCIO 2011 (Facultativo) 2012 (Obrigatório)	Depreciação
	Provisões para Créditos a Receber a) Cota parte b) Devedores duvidosos
	Reavaliação e redução ao valor recuperável
	Inventário de bens patrimoniais
FACULTATIVO	Sistemas de Custos
	Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC

Fonte: Com base na Resolução CFC nº 1.421/2013.

Em síntese, esses cronogramas determinaram as ações a serem desenvolvidas pelos CRCs e os prazos para alcançá-las, a fim de facilitar a execução das mudanças no âmbito da contabilidade pública, acompanhar as atividades desempenhadas, auxiliar na solução das dificuldades e corrigir as falhas encontradas.

4.2 Os Resultados

Inicialmente, levantando o perfil dos 25 (vinte e cinco) respondentes que são Chefes da Contabilidade dos CRCs, quanto ao gênero, 52% são mulheres e 48% são homens, 36% possuem entre 31 até 40 anos, 32% entre 41 até 50 anos, logo 68% encontram-se entre 31 até 50 anos, os outros 32% estão acima dos 50 anos. Quanto ao nível de escolaridade, 36% têm graduação e 64% têm especialização. Observou-se, também, que 36% possuem até 5 anos de chefia no setor contábil. Dessa forma, a maioria dos respondentes são mulheres, entre 31 a 40 anos de idade, com pós-graduação a nível de especialização e estão no máximo há 5 anos como chefe de setor. Em seguida, buscou-se averiguar o nível de informação que eles detêm a respeito do processo de convergência da nova contabilidade pública, conforme observa-se na Tabela 1.

Tabela 1 – O processo de convergência da nova contabilidade pública pela percepção dos respondentes

CÓDIGO DAS VARIÁVEIS	FREQÜÊNCIA			RM	Resultado	Fatores	Processos	
	Suficiente	Regular	Insuficiente					
C.01	17	8	0	2,68	Concorda	Inovação	Fatores para Habitualização	
C.02	9	13	3	2,24	Concorda			
C.03	18	7	0	2,72	Concorda			
C.04	21	4	0	2,84	Concorda			
C.05	13	12	0	2,52	Concorda			
C.06	21	2	2	2,76	Concorda			Mudanças tecnológicas
C.07	20	3	2	2,72	Concorda			
C.08	20	1	4	2,64	Concorda			Legislação
C.09	18	5	2	2,64	Concorda			Forças do mercado
C.10	17	2	6	2,44	Concorda			
C.11	7	3	15	1,68	Discorda	Monitoramento interorganizacional	Fatores para Objetificação	
C.12	23	1	1	2,88	Concorda			
C.13	15	4	6	2,36	Concorda			
C.14	15	2	8	2,28	Concorda			Teorização
C.15	2	2	21	1,24	Discorda			
C.16	15	4	6	2,36	Concorda	Impactos positivos	Fatores para Sedimentação	
C.17	5	3	17	1,52	Discorda	Resistência de grupo		
C.18	3	6	16	1,48	Discorda			
C.19	20	4	1	2,76	Concorda	Defesa de grupo de interesse		
C.20	22	2	1	2,84	Concorda			

Fonte: Elaboração própria, 2014.

De modo geral, de acordo com a tabela 1, os RM C.12 de 2,88, C.04 e C.20, ambos de 2,84, revelam que a maioria dos respondentes receberam orientação do Conselho Federal de Contabilidade sobre as alterações no setor público, sabem do prazo para cumprimento e se sentem motivados em participar do processo de convergência da nova contabilidade pública, e confirmam ser do conhecimento deles o referido processo, pois são os mais próximo de 3, correspondendo aos itens de maior concordância entre os respondentes. Por sua vez, o item de menor concordância foi o C.02, com RM de 2,24, que trata acerca do conhecimento das IPSAS e sua importância, sendo esse um ponto que sinaliza necessitar de maior atenção nesse processo.

Quanto as questões relativas à institucionalização da nova contabilidade pública nos CRCs, elas foram ordenadas e adaptadas com relação aos estágios de habitualização, objetificação e sedimentação do modelo teórico proposto por Tolbert e Zucker (1999). Cabendo destacar, no processo decorrente da necessidade de harmonização das normas adotadas no Brasil com as normas internacionais de contabilidade do setor público, das vinte variáveis analisadas, os respondentes revelaram-se discordantes apenas em

quatro, sendo elas em relação ao C.11, C.15, C.17 e C.18, ou seja, dois fatores de objetificação e dois fatores de sedimentação.

Portanto, de modo geral pode-se observar, diante dos três estágios do processo verificado, que a fase de habitualização nos CRCs encontra-se institucionalizado, enquanto que as fases de objetificação e sedimentação, ainda, necessitam de melhorias. Para Battilana (2009), esses estágios são capazes de exercer uma visão crítica do ambiente, de criar condições para mudá-lo e de conseguir realizar a mudança necessária para alcançar um novo patamar.

4.3 A Análise de *Cluster*

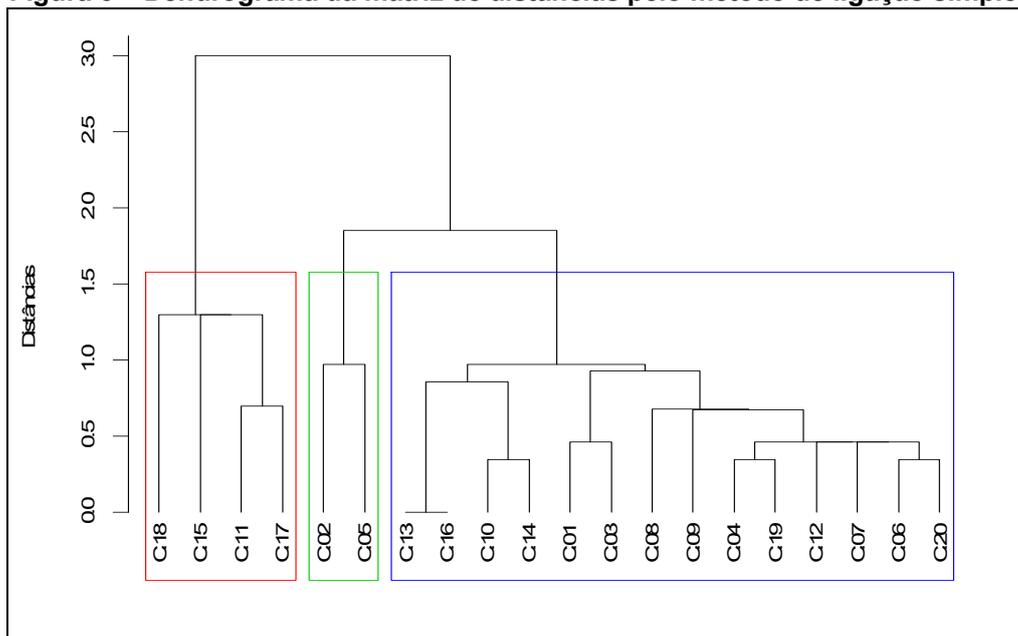
Para agrupar os dados apresentados, anteriormente, em que os seus elementos sejam os mais parecidos entre si, foi utilizada a Análise de Cluster que segundo Malhotra (2001) é uma técnica usada para classificar objetos ou casos em grupos relativamente homogêneos chamados conglomerados que tendem a ser semelhantes entre si, mas diferentes de objetos em outros conglomerados. Corroborando Albuquerque et al. (2006) que ela tem por finalidade reunir, por algum critério de classificação, as unidades amostrais em grupos, de tal forma que exista homogeneidade dentro do grupo e heterogeneidade entre grupos. Para Janert (2011) consiste no processo de encontrar grupos de pontos de similaridade, em uma base de dados, que de alguma forma estão juntos.

Os grupos, na técnica hierárquica, são geralmente representados por um diagrama bi-dimensional chamado de dendrograma ou diagrama de árvore. Nele, cada ramo representa um elemento (variável), enquanto a raiz representa o agrupamento de todos os elementos. De acordo com Everitt et al. (2001) o dendrograma é uma representação matemática e ilustrativa de todo o procedimento de agrupamento através de uma estrutura de árvore.

Os nós do dendrograma representam agrupamentos, eles são compostos pelos grupos e ou objetos (grupos formados apenas por ele mesmo) ligados a ele (nó). Se cortar o dendrograma em um nível de distância desejado, obtém-se uma classificação dos números de grupos existentes nesse nível e dos indivíduos que os formam, e, então, cada componente conectado forma um grupo.

Assim, foi realizado o dendrograma utilizando o Método Aglomerativo Hierárquico, no qual foi definido o nível de similaridade pela métrica Distância Euclidiana e pelo método de ligação simples (mínima distância ou vizinho mais próximo), formado com base nos resultados mais similares, ou seja, com a menor distância entre eles, através dos dados padronizados derivados das respostas obtidas de 25 Chefes da Contabilidade dos CRCs às 20 questões representadas pelos códigos de C.01 até C.20, conforme figura 3.

Figura 3 – Dendrograma da matriz de distâncias pelo método de ligação simples



Fonte: Elaboração própria, 2014.

Diante do dendrograma apresentado na figura 3, a separação dos grupos foi realizada, observando-se as ramificações formadas num corte próximo a distância de semelhança de 1,5 (um e meio). A partir dele, pode-se notar que há a formação de clusters, indicando similaridade entre as respostas dos Chefes de Contabilidade dos CRCs. Desse modo, os nós terminais representam os códigos a serem agrupados, os nós internos representam os pontos de agrupamento dos nós terminais e, a raiz representa os agrupamentos dos nós internos que se fundem ao longo do eixo de distâncias ou similaridade.

Por sua vez, os nós internos são representados no dendrograma pelos arcos (\sqcap) e unem os clusters. Metz (2006) enfatiza que pela literatura espera-se que bons *clusters* sejam compactos (homogêneos), de modo que seus elementos apresentem alta similaridade, enquanto que a similaridade com os elementos de outros *clusters* seja a menor possível, verificado através das alturas que unem os arcos que agrupam os *clusters*. Logo, para uma distância euclidiana de aproximadamente 1,5 (um e meio) verificou-se, nesse estudo, a existência de 3 (três) *Clusters* ou 3 (três) grupos homogêneos distintos. O *Cluster 1* foi formado pelos códigos (C.18, C.15, C.11 e C.17), o *Cluster 2* foi formado pelos códigos (C.02 e C.05), e, o *Cluster 3* foi formado pelos códigos (C.13, C.16, C.10, C.14, C.01, C.03, C.08, C.09, C.04, C.19, C.12, C.07, C.06, C.20).

Cabe destacar que O *Cluster 3* foi o que apresentou maior número de variáveis, seguido do *Cluster 1* e por fim o *Cluster 2*, de acordo com a altura do nó interno mais baixo. Assim, os códigos com maiores semelhanças foram agrupados pelas menores distâncias. Portanto, diante do procedimento

realizado, foi possível perceber que os Chefes de Contabilidade dos CRCs apresentam percepção mais homogênea quanto:

- 4 (quatro) elementos do processo de institucionalização que corresponderam a orientação do Tribunal de Contas, a contratação de consultoria especializada, resistência por parte dos gestores e dos servidores, em relação as alterações exigidas pela nova CASP, formando assim o *Cluster 1*.
- 2 (dois) elementos do processo de convergência que corresponderam ao conhecimento sobre as IPSAS e sobre os órgãos reguladores do mesmo, formando assim o *Cluster 2*.
- 14 (quatorze) elementos, sendo 3 (três) do processo de convergência que corresponderam ao conhecimento sobre tal convergência das normas contábeis na área pública, as NBCASP e o prazo estipulado pelo CFC para a implantação das alterações no regional. E, 11 (onze) do processo de institucionalização, que corresponderam ao conhecimento sobre sistema de informática alinhado com as novas exigências, portal de transparência, treinamentos com os servidores, orientação por parte do CFC, reuniões, contratação de consultor externo, conhecimento e contribuição dos servidores, apoio do gestor e motivação no processo de convergência, formando assim o *Cluster 3*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou verificar o processo de institucionalização da nova contabilidade pública nos Conselhos Regionais de Contabilidade, através do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999). Um questionário foi respondido por 25 (vinte e cinco) Chefes da Contabilidade dos CRCs, de acordo com as variáveis de cada fase para categorização dos estágios de institucionalização. E, os resultados obtidos revelaram que nos CRCs a fase de habituação foi institucionalizada, mas as fases de objetificação e sedimentação, ainda, não se encontram potencialmente implantadas. Ressalta-se que os estágios de institucionalização não são sequenciais e podem ocorrer independentemente do outro, apresentando o ambiente institucional que estão inseridos os CRCs no atual contexto da contabilidade pública.

Quanto ao perfil dos respondentes, a maioria são mulheres, entre 31 a 40 anos de idade, com pós-graduação a nível de especialização e estão no máximo há 5 anos como chefe de setor. Em relação ao processo de convergência da nova contabilidade pública nos CRCs, o estudo revelou ser de conhecimento da maioria deles, porém acerca das IPSAS e sua importância, revelou-se como um ponto que precisa de maior atenção nesse processo.

E, por fim, a Análise de *Cluster* revelou a existência de três grupos homogêneos distintos, que apresentam semelhanças de percepção quanto:

a) elementos do processo de institucionalização que corresponderam a orientação do Tribunal de Contas, a contratação de consultoria especializada, resistência por parte dos gestores e dos servidores, em relação às alterações exigidas pela nova CASP, formando assim o *Cluster 1*;

b) elementos do processo de convergência que corresponderam ao conhecimento sobre as IPSAS e sobre os órgãos reguladores do mesmo, formando assim o *Cluster 2*; e,

c) elementos que corresponderam ao conhecimento sobre o processo de convergência das normas contábeis na área pública, as NBCASP e o prazo estipulado pelo CFC para a implantação das alterações no regional; ao processo de institucionalização, que corresponderam ao conhecimento sobre sistema de informática alinhado com as novas exigências, portal de transparência, treinamentos com os servidores, orientação por parte do CFC, reuniões, contratação de consultor externo, conhecimento e contribuição dos servidores, apoio do gestor e motivação no processo de convergência, formando assim o *Cluster 3*.

Diante do exposto, sugere-se que futuras pesquisas sejam realizadas no intuito de expandir a discussão dessa temática, bem como, averiguar esse processo em outros entes do setor público.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. et al. (2005). Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. In: Congresso USP – Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo.

BATTILANA, J.; LECA, B.; BOXENBAUM, E. (2009). How Actors Change Institutions: towards a theory of institutional entrepreneurship, *The Academy of Management Annals*.

BEUREN, I. M. (Org.). (2003). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946*. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De19295.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm> Acesso em: 02 fev. 2015.

BRASIL. *Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010*. Altera os Decretos-Leis n. 9.295, de 27 de maio de 1946, n. 1.040, de 21 de outubro de 1969, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

BRUNI, A. L. (2008). *Estatística aplicada à gestão empresarial*. 2 ed. São Paulo: Atlas.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, pp. 3-25.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; GOULART, S. (2007). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de Administração Pública*, 39 (4), pp. 849 a 874.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2012). *Normas internacionais de contabilidade para o setor público*. Brasília: CFC. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2014.

_____. *Resolução CFC n. 1.161, de 13 de fevereiro de 2009*. Aprova o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 nov. 2009. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001161>. Acesso em: 30 ago. 2014.

_____. *Resolução CFC n. 1.381, de 27 de janeiro de 2012*. Altera o cronograma de implementação da Resolução n.º 1.161/2009, que aprova o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 jan. 2012. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001381>. Acesso em: 30 ago. 2014.

_____. *Resolução CFC n. 1.421, de 25 de janeiro de 2013*. Altera o Art. 2º da Resolução n.º 1.381/2012, que alterou o cronograma de implementação da Resolução n.º 1.161/2009, que aprova o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 fev. 2013. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001421>. Acesso em: 30 ago. 2014.

CRUZ, I.; MAJOR, I. SCAPENS, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22 (1), pp. 91-117.

EVERITT B.J., DICKINSON A.D., ROBBINS T.W. (2001) *The neuropsychological basis of addictive behaviour*. *Brain Res Rev* 36:129–138.

FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. (2003). *O conceito de profissionalização e da teoria institucional*. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (org.). Organizações, instituições e poder no Brasil. Rio de Janeiro: FGV.

IGNACIO, S. S. (2010). *Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil*. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-10122010-152748/fr.php>>. Acesso em: 7 set. 2014

JANERT, P. K. (2011). *Data Analysis with Open Source Tools*. 1ª ed. Ed. O'Reilly.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. (1999). *Nota Técnica: A Teoria Institucional*. In: CLEGG, Stewart; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Org.) Handbook de Estudos Organizacionais. São Paulo: Atlas.

MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. (2008). *A teoria institucional na investigação em contabilidade*. In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática. Escolar Editora, Lisboa, Portugal.

MALHOTRA, N. K. (2001). *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman.

MARASSI, R. B.; WRUBEL, F.; ROSA, S. (2014). Análise da Institucionalização de Artefatos de Custos no Controle Gerencial em uma empresa Têxtil. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade, 5, Santa Catarina. *Anais...* Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/968/20140415103526.pdf>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2015.

METZ, J. (2006). *Interpretação de Clusters gerados por algoritmos de Clustering hierárquico*. 2006. 126 f. Dissertação de Mestrado em Ciências de Computação e Matemática Computacional. Instituto de Ciências da Matemática e Computação. USP, São Carlos.

MINGOTI, S. A. (2005). *Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada*. Belo Horizonte: Editora UFMG.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

PAULA, J. C. T. (2006). *O processo de institucionalização da atividade de auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da teoria institucional*. 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Disponível em: <http://www.feaac.ufc.br/images/stories/_files/producaoacademica/ms_profissionalcontaladoria/ms_turma2004/ms_paula_jct.pdf>. Acesso em: 7 set. 2014.

PIAS, M. A. C. (2013). *Uma contribuição ao estudo de uma institucionalização das novas normas de contabilidade pública NBCASP no contexto do sistema "S": o caso SENAC*. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=16159>. Acesso em: 9 set. 2014.

PRICE, J. (1997). Handbook of organizational measurement. *International Journal of Manpower*, IOWA, 18 (4/5/6), pp. 305-558.

REIS, L. G. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

SCAPENS, R. W. (2006). Understanding management practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38, pp. 1-30.

SILVA, L. M. (2009). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. (2015). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 6. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2015. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp1>>. Acesso em: 2 de fevereiro de 2015.

SUDDABY, R. (2010). Challenges for institutional theory. *Journal of Management Inquiry*, v. 19, n. 1, p.14-20.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. (1999). *A Institucionalização da Teoria Institucional*. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org.) *Handbook de Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas.

VARANDAS, R. N. (2013). *A presença das IPSAS na construção das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem*

infométrica. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curitiba.

VERGARA, S. C. (2010). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 12ª ed. São Paulo: Atlas.

WANDERLEY, C. A. (2012). Institutional contradiction and the balanced scorecard: a case of unsuccessful change. In: Encontro Nacional da Associação dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ANPCONT, 37, *Anais...* Florianópolis.

Abstract: This study aimed to verify the institutionalization process of the new public accounting in the Regional Accounting Councils (CRCs) in Brazil. Therefore, we performed an exploratory, bibliographic, descriptive research, with qualitative and quantitative approach, through a questionnaire with Likert scale, applied to the chief of accounting sectors of the CRCs. For data analysis we calculated the Average Ranking (RM) and applied a multivariate statistics, through Cluster Analysis. Regarding the profile, most respondents were women, aged between thirty-one to forty years old, with postgraduate at a level of specialization and are not more than five years in the position. Regarding the convergence process of the new public accounting in the CRCs, it was found to be known by the majority of respondents, but about international standards (IPSAS) and their importance, it was proved to be a point that needs more attention in this process. Thus, with regard to the institutionalization we stated that there is habitualization in the CRCs, but the objetification and sedimentation phase still is not potentially accomplished. Finally, Cluster Analysis revealed the existence of three distinct homogeneous groups, which presented similarity of perception in relation to some aspects.

Keywords: Accounting Applied to the Public Sector. Institutional Theory. Accounting Regional Advice.

CAPITAL INTELECTUAL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA A PARTIR DOS MODELOS DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO

**Marivane Vestena Rossato
Flávia Zancan
Nilmar Sandro Kessler
Yvelise Piccinin**

CAPITAL INTELECTUAL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA A PARTIR DOS MODELOS DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO

Marivane Vestena Rossato

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) – Ciências Contábeis
Santa Maria - RS

Flávia Zancan

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) – Ciências Contábeis
Santa Maria - RS

Nilmar Sandro Kessler

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) – Ciências Contábeis
Santa Maria - RS

Yvelise Piccinin

Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) – Ciências Contábeis
Santa Maria - RS

Resumo: No contexto da chamada sociedade da informação, a contabilidade tradicional tem enfrentado dificuldades para avaliar as organizações. Mais do que no acervo patrimonial e nos recursos financeiros, o valor de uma empresa reside no conhecimento e informações gerenciados. Em essência, o Capital Intelectual poderia ser compreendido como todo ativo oculto que gera valor para a empresa, que traz benefícios futuros, mas que não aparece nas Demonstrações Financeiras. Nas organizações, o desenvolvimento e a mensuração de ativos que construam o Capital Intelectual (CI) tornaria esta uma atividade estratégica diferenciada para a manutenção da competitividade. Nesse contexto, este estudo objetivou analisar os principais modelos teóricos à cerca de seus méritos e suas deficiências. Ainda, a pesquisa pode ser classificada, quanto aos objetivos, em exploratória-descritiva. No que se refere aos procedimentos técnicos, com fins de se atender o objetivo, realizou-se um estudo bibliográfico, mapeando-se publicações, além de uma pesquisa documental. Em relação à abordagem do problema, a mesma classifica-se como de natureza qualitativa. Como principais resultados, avaliou-se que, apesar de existir convergência conceitual e metodológica nas pesquisas sobre o tema, nenhum dos métodos estudados pode ser considerado uma solução eficaz, apenas servem como ponto de partida para novas tentativas que solucionem o problema da mensuração de um ativo tão relevante, o Capital Intelectual.

Palavras-chave: Capital Intelectual; Modelos; Méritos; Restrições.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, ocorreu uma inversão da importância dos fatores de criação de valor nas empresas. As tradicionais vantagens competitivas que consistiam em maquinaria pesada e serviços manuais foram substituídas

progressivamente por novos recursos associados ao conhecimento, tais como as patentes, a criatividade dos funcionários e as relações estabelecidas com seus *stakeholders*.

Estas alterações são reflexos da chamada Era do Conhecimento, a qual veio acompanhada da internacionalização dos mercados, da mobilidade física e financeira, da intensa concorrência e de um aumento da importância dada às tecnologias de informação advindas, principalmente, da globalização.

Neste contexto, surgiu a figura do Capital Intelectual como agregador de benefícios econômicos futuros. Em essência, este poderia ser compreendido como todo ativo oculto que gera valor para a empresa, que traz benefícios futuros, mas que não aparece nas Demonstrações Financeiras. Entende-se por Capital Intelectual o conhecimento da empresa sobre mercado, de seus funcionários, o grau de importância de cada pessoa dentro da empresa, o diferencial que a empresa tem na hora de gerir seus recursos, a experiência. É o valor/capacidade que supera a soma dos demais ativos e que gera um acréscimo a partir da interação destes, que beneficia as empresas quando estão em operação, seja agregando valor no desenvolvimento de suas atividades internas ou quando estão em contato com os mais diversos *stakeholders*.

Além do patrimônio contábil que as empresas possuem, existem vários outros fatores não reconhecidos e que geram benefícios, sendo um deles o Capital Intelectual, pouco difundido no meio empresarial. Medir o valor de uma organização apenas com base nos conceitos da contabilidade tradicional já não é mais viável. Somente as riquezas físicas podem ser medidas dessa forma. Segundo Edvinsson e Malone (1998 p.7) “uma economia que não consegue medir adequadamente seu valor não consegue distribuir seus recursos de maneira precisa nem remunerar adequadamente seus cidadãos”. Além disso, os investidores necessitam de informações que possam influenciar suas decisões e, de certa forma, que possibilitem uma visão para além das demonstrações contábeis, hoje apenas obrigatórias. É o conceito de *Accountability*, ou seja, trazer transparência nas informações.

Tendo em vista a relevância do Capital Intelectual no contexto das organizações, o problema da pesquisa realizada consolidou-se na seguinte questão: quais são os méritos e deficiências dos modelos de avaliação de Capital Intelectual? Como objetivo, este estudo buscou analisar os principais modelos teóricos existentes que buscam avaliar o Capital Intelectual, incluindo conceitos e linhas de pensamento, bem como seus méritos e suas deficiências.

Assim sendo, este estudo justifica-se por apresentar uma sistematização de algumas das principais produções científicas sobre Capital Intelectual, relacionando à contabilidade suas principais características, além de ofertar à comunidade científica e aos demais usuários uma fonte para pesquisas posteriores.

Em seu estudo, Gallon et. all. (2008) elaborou um mapeamento de trabalhos na área do Capital Intelectual (CI), nele foi possível identificar que: o

principal foco das pesquisas é a influência do CI no desempenho econômico-financeiro da empresa; e, que o modelo mais utilizado é o de Edvinsson e Malone (1998).

O presente estudo está estruturado em cinco capítulos. Além desta introdução, aborda-se a metodologia, na qual se encontram as técnicas de pesquisa utilizadas. Em seguida apresenta-se o referencial teórico, onde se reúnem as teorias que serviram de suporte à análise dos resultados. Na sequência, apresentam-se e discutem-se os resultados obtidos. Por fim, são expostas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para atender os objetivos da pesquisa, neste tópico abordou-se a importância de se avaliar o Capital Intelectual nas empresas e as dificuldades que impossibilitam demonstrar estes valores. Para tanto, inicialmente foi realizada uma breve conceituação sobre a contabilidade e sobre a intangibilidade de ativos. Posteriormente, um pequeno resgate histórico, onde se esclareceram os conceitos e a importância do Capital Intelectual dentro das organizações. Em seguida a investigação firmou-se em torno dos pilares do Capital Intelectual e, por fim, foram estudados alguns modelos de avaliação do Capital Intelectual.

2.1 Aspectos Contábeis e Ativos Intangíveis

A contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio e sua evolução. Segundo Ludícibus (2009), a contabilidade pode ser conceituada como sendo o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, com a finalidade de proporcionar a seus usuários decisões e julgamentos adequados. Caracteriza-se por registrar todas as transações ocorridas nas organizações, constituindo-se um grande banco de dados que é útil à administração, além de representar um instrumento gerencial eficaz para o processo decisório.

Porém, além do patrimônio contábil que as empresas possuem, existem outros fatores não reconhecidos que geram benefícios, sendo um deles o Capital Intelectual, pouco difundido no meio empresarial. A contabilidade tradicional não traz grandes subsídios para identificação e contabilização do mesmo, pois os investimentos em propriedade intelectual são contabilizados pelo custo das patentes, dos direitos autorais, das marcas e de outros ativos intangíveis, não contemplando, portanto, os demais benefícios recrudescidos pelo Capital Intelectual.

O CPC 04, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, estabelece o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos

especificamente em outro Pronunciamento. Este define ativo intangível como um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade. Além disso, o mesmo deve ser identificável, protegido contratualmente, separável da entidade e negociável. Assim, o Capital Intelectual não atende aos requisitos de registro como intangível, por não ser separável da entidade e nem negociável, nem esta possui o seu controle, atribuindo benefícios justamente pela interação com os demais ativos da organização.

Dada a complexidade do assunto, os ativos intangíveis podem ser entendidos, segundo Ludícibus (2009), como ativos de capital que não possuem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário. Outra definição, defendida por Hendriksen e Breda (2009), ressalta que os ativos intangíveis existem e possuem valor somente em combinação com os ativos tangíveis da empresa.

De posse destas proposições, pode-se afirmar que os ativos intangíveis apresentam algumas características que permitem classificá-los como um grupo: são inseparáveis das empresas que os possuem (salvo os direitos autorais, as marcas e patentes que podem ser vendidas e compradas separadamente); apresentam um alto grau de subjetividade e incerteza, quanto à avaliação de seus benefícios líquidos futuros; não podem ser utilizados de maneira alternativa (salvo as marcas que possuem aplicação em meios alternativos).

Conforme Ludícibus (2009) e Hendriksen e Breda (2009), o objetivo da evidenciação é demonstrar ao usuário a real situação financeira e patrimonial de uma entidade, estando sua importância diretamente relacionada a não tornar enganosas as demonstrações através da vinculação de informações errôneas ou incompletas aos usuários.

Desta forma, pode se verificar a relevância do uso da contabilidade gerencial pelo exposto por Antunes (2006, p.22):

dadas as limitações que as normas contábeis impõem à Contabilidade Financeira, entende-se que todo o panorama que envolve a complexidade dos ativos intangíveis e do Capital Intelectual faz com que se direcionem os esforços da sua materialização para a Contabilidade Gerencial.

Martins et. al. (2013, p.1) afirmam que

a Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os do Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais da Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática dos princípios contábeis adequados.

Sendo assim, percebe-se que, tanto por fatores legais ou pela subjetividade do tema, a contabilidade tradicional acaba por ter restringida sua capacidade de identificação e avaliação do Capital Intelectual. Contudo, maior aprofundamento pode ser obtido com os preceitos da contabilidade gerencial, alternativa esta que apresenta maior flexibilidade para atendimento às necessidades informacionais atuais, fundamentais para o melhor gerenciamento das organizações.

2.2 Histórico e Evolução do Capital Intelectual

Entre os primeiros estudos realizados sobre o tema destaca-se o de Peter Drucker, que escreveu acerca das tendências que levariam ao que intitulou: “A Sociedade do Conhecimento”. Drucker apontou mudanças relacionadas a novas tecnologias, a novas formas de comércio, a alterações na sociedade e no enfoque da organização onde o conhecimento passa a ser o capital principal (DRUCKER, 1969). De acordo com Nonaka e Takeuchi afirmam que

o conhecimento passou de auxiliar do poder monetário e da força física à sua própria essência e é por isso que a batalha pelo controle do conhecimento e pelos meios de comunicação está se acirrando no mundo inteiro. [...] o conhecimento é o substituto definitivo de outros recursos (NONAKA; TAKEUCHI, 1997, p. 5).

Com a teorização e a tentativa de elaboração de modelos sobre o tema Capital Intelectual por alguns estudiosos como Brooking (1996), Edvinson e Malone (1998), Stewart (1998) e Sveiby (1998), a partir da década de 90, percebeu-se a importância de tal recurso no meio organizacional.

Em seu estudo, Hansson (2003) apresentou evidências de que as possibilidades de futuros ganhos e de previsões de retorno de investimentos em ações da maioria das empresas eram em geral subestimadas como resultado da incapacidade do investidor em distinguir entre investimentos e despesas em pessoal realizado pelas empresas, e isto porque não fica claro, para esses investidores, o significado dos elementos intangíveis não capitalizados. Assim, o estudo conduzido por este autor procurou dar suporte para o argumento de que a falta de transparência nas informações sobre Capital Intelectual, por parte das organizações, afetaria as decisões relacionadas a investimentos, especialmente nas organizações com utilização intensiva de conhecimento e dependentes de inovações tecnológicas.

Outros estudos como os de Guthrie e Petty (2000), Petty, Ricceri e Guthrie (2008) e Kamath (2008) defendem que, atualmente, as organizações não divulgam voluntariamente informação sobre Capital Intelectual por duas

razões específicas: a falta de uma metodologia que seja consistente e aplicável às empresas, e a falta de consenso sobre o conteúdo a se divulgar, algo que seja de fato relevante para as decisões.

2.3 Conceituação do Capital Intelectual

O entendimento do que vem a ser Capital Intelectual encontra-se na explanação de alguns autores, onde conservam semelhanças em suas definições. Para Stewart (1998, p. XIII)

o capital intelectual constitui a matéria intelectual – conhecimento, informação, propriedade intelectual, experiência – que pode ser utilizada para gerar riqueza. É a capacidade mental coletiva. É difícil identificá-lo e mais difícil ainda distribuí-lo de forma eficaz.

Segundo Brooking (1996) capital intelectual é uma combinação de ativos intangíveis, frutos das mudanças nas áreas da tecnologia da informação, mídia e comunicação, que trazem benefícios intangíveis para as empresas e que capacitam seu funcionamento.

Na visão de Edvinsson e Malone (1998) o capital intelectual pode ser comparado a uma árvore, onde a parte visível (tronco, galhos e folhas) representa a estrutura física da empresa, e a parte oculta (raízes) é o Capital Intelectual. Ao interpretar a metáfora, Barbosa e Gomes (2002) afirmam que, “embora uma análise de seus frutos e folhas possa nos dar uma boa ideia da saúde presente da árvore, somente uma investigação de suas raízes é que nos daria uma ideia da sua saúde futura”.

Antunes (2000, p. 80) define que “Capital Intelectual é o conjunto de valores (ou ativo, ou recursos, ou capital) ocultos que agregam valor às empresas e permitem sua continuidade”. A mesma autora afirma que o capital intelectual pode ser associado e explicado pela compreensão do que significa, atualmente, a sociedade do conhecimento e a conseqüente valorização do conhecimento como recurso econômico (ANTUNES, 2004).

Para Low e Kalafut (2003) o capital intelectual refere-se ao valor das ideias da empresa, pois os principais ativos das empresas não são mais os recursos naturais, máquinas ou mesmo capital financeiro, e sim, os intangíveis, como pesquisa e desenvolvimento e técnicas confidenciais, propriedade intelectual, habilidade da força de trabalho, redes de fornecimento e marcas de classe mundial. Gracioli e Ceretta (2004) admitem o Capital Intelectual como o conjunto de valores ocultos que agregam valor às entidades, permitindo sua continuidade.

Conforme apresentado, percebe-se que os autores não diferem quanto a suas definições, atribuindo importância a tal ativo, o que torna interessante sua abordagem.

2.4 Importância do Capital Intelectual

O Capital Intelectual surge como uma das maneiras de se explicar a atribuição de valor às empresas pelo mercado ser geralmente maior do que seu valor contábil, principalmente as organizações que se utilizam do conhecimento como diferencial competitivo.

Wernke (2002) reconhece que a quantificação do valor intangível, definido como a lacuna existente entre o valor de mercado e o valor contabilizado no balanço patrimonial, se apresenta como o grande desafio da contabilidade. Stewart (1998, p. XIII) exemplifica que

a informação e o conhecimento são as armas termonucleares competitivas de nossa era. O conhecimento é mais valioso e poderoso do que os recursos naturais, grandes indústrias ou polpudas contas bancárias. Em todos os setores, as empresas bem-sucedidas são as que tem as melhores informações ou as que as controlam de forma mais eficaz.

Para Edvinsson e Malone (1998, p. 11), o mercado reconhece o valor das empresas ao alegarem que

de alguma maneira, mesmo que por pressentimento e intuição, o mercado está atribuindo valor aos ativos invisíveis. E alguns desses ativos qualitativos parecem flutuar no espaço quase indefinidamente, materializando-se em itens do balanço patrimonial anos após o mercado tê-los reconhecido.

Complementando Edvinsson e Malone (1998) afirmam que o reconhecimento desta nova realidade força o surgimento de um novo equilíbrio, em que o passado é mensurado levando-se em conta o futuro e os aspectos financeiros são otimizados pelos não financeiros – o Capital Intelectual. Conforme Stewart (1998, p. 51),

quando o mercado de ações avalia empresas em três, quatro ou dez vezes mais que o valor contábil de seus ativos, está contando uma verdade simples, porém profunda: os ativos físicos de uma empresa baseada no conhecimento contribuem muito menos para o valor de seu produto (ou serviço) final do que os ativos intangíveis – os talentos de seus funcionários, a eficácia de seus sistemas gerenciais, o caráter de seus

relacionamentos com os clientes – que, juntos, constituem seu Capital Intelectual.

Schnorrenberger (2003) afirma que a reduzida evolução das pesquisas a respeito do capital intelectual, nas últimas décadas, dá-se pela dificuldade em se evoluir de um modelo que possui a certeza matemática para outro que, embora contemple esta certeza, consiga ter uma amplitude tal que englobe fatores não financeiros. Segundo Chiavenato (2007 p.347),

a contabilidade aborda apenas os ativos tangíveis da empresa, ou seja, prédios, máquinas, dinheiro e etc. Ativos Intangíveis como conhecimento, talentos, capital humano e capital intelectual, são ignorados. Em plena era do capital intelectual, em que o recurso mais importante é o conhecimento, ainda não se inventou um sistema adequado para contabilizá-lo.

Percebe-se a importância que a contabilidade deve atribuir ao tema Capital Intelectual, pela relevância gerencial percebida ao se estudar a atribuição de valor a organizações e os benefícios que o aprofundamento de estudos nesta área poderia possibilitar aos gestores através de informações úteis e tempestivas, além de ser um diferencial para as empresas e investidores em seu ambiente externo e interno.

2.5 Categorias do Capital Intelectual

A literatura disponível sobre Capital Intelectual apresenta formas variadas de divisões da sua estrutura. Para Brooking (1996), o Capital Intelectual divide-se em quatro categorias: ativos de mercado, ativos humanos, de propriedade intelectual e ativos de infraestrutura. Segundo a referida autora, ativo de mercado é o potencial que a empresa possui em decorrência dos intangíveis, que estão relacionados ao mercado como marca, cliente, lealdade dos clientes, franquias, etc. Ativos Humanos são considerados os benefícios que o indivíduo pode proporcionar para as organizações por meio da sua criatividade, conhecimento, visão de futuro. Ativos de Propriedade Intelectual são os que necessitam de proteção legal para que se possa obter seus benefícios, tais como *know-how*, *copyright*, marcas, patentes, etc. Já Ativos de Infraestrutura são as tecnologias, metodologias, processos, sistemas de informação, métodos gerenciais, banco de dados de clientes que a organização possui.

Edvinsson e Malone (1998) dividem o Capital Intelectual em: Capital Humano, que representa o conhecimento, a experiência, o poder de inovação e a habilidade dos empregados, incluindo também os valores, a cultura e a filosofia da empresa; Capital Estrutural, como os equipamentos de informática,

softwares, banco de dados, patentes, marcas registradas, bem como o relacionamento desenvolvido com os principais clientes.

Sveiby (1998) divide o Capital Intelectual em estrutura interna, a qual corresponde às patentes, conceitos, modelos, sistemas administrativos e sistemas de computadores, em estrutura externa, que compreende as relações com os clientes e fornecedores, as marcas e a reputação da empresa; e, por fim, as competências individuais, que envolvem a capacidade dos profissionais de agir em diversas situações para criar ativos tangíveis e intangíveis.

Para Stewart (1998), o capital intelectual deve ser observado por diversos enfoques, sendo eles a medição do valor geral dos ativos intangíveis, medições do capital humano; medições do capital estrutural e também do capital de clientes.

Analisando-se a estrutura proposta por alguns autores, verifica-se a repetição de alguns itens, como por exemplo, os benefícios atribuídos à capacidade profissional, às relações com clientes, bem como a estrutura e tecnologias, mesmo que estes tenham denominações diferentes, mas essencialmente iguais.

3 METODOLOGIA

Com base nos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada em exploratória-descritiva. Segundo Gil (2002), as pesquisas exploratórias adequam-se a estudos que objetivam proporcionar maior familiaridade com o problema tendo em vista a relevância do levantamento de novas hipóteses.

As classificadas em descritivas, segundo Gil (2002) possuem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, ainda, o estabelecimento de relações entre variáveis.

Dessa forma, quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa realizada tem enfoque bibliográfico e documental. Para Lakatos e Marconi (2005, p. 45), “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina fontes primárias”.

Ainda, a pesquisa bibliográfica, de acordo com Gil (2002, p. 44), “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Na visão de Lakatos e Marconi (2005, p. 185), a pesquisa bibliográfica “deriva de fontes secundárias e abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado”. Gallon et al. (2008) desenvolveram um estudo, no qual apresentaram um esboço reflexivo da produção científica em CI, em periódicos nacionais, com classificação CAPES “A” e nos anais do EnANPAD e do Congresso USP, por meio da bibliometria e do mapeamento das publicações reunidas.

A pesquisa também pode ser classificada, quanto à abordagem do problema, como qualitativa. Esta é útil e necessária para identificar e explorar

os significados dos fenômenos estudados e as interações que estabelecem, possibilitando, assim, estimular o desenvolvimento de novas compreensões sobre a variedade e a profundidade dos fenômenos sociais (BARTUNEK; SEO, 2002).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nessa sessão, apresentam-se alguns modelos existentes de avaliação do Capital Intelectual.

4.1 Navegador Skandia AFS

Edvinsson e Malone (1998), desenvolveram o modelo Navegador Skandia, na empresa sueca Skandia AFS. O modelo consiste em subdividir a empresa em cinco áreas distintas de foco, que são: financeiro, clientes, processo, renovação e desenvolvimento, e foco humano, que juntos se configuram no formato de uma casa, a qual representa a própria organização. A Figura 1 apresenta estas subdivisões.



Figura 1: Navegador Skandia.

Fonte: Adaptado de Edvinsson e Malone (1998).

Metaforizando, o foco financeiro é o sótão e representa o passado da empresa, onde ela se encontrava em determinado momento. Já o foco nos clientes representa o hoje e o foco de processos, as atividades desenvolvidas para otimizar o presente através de tecnologias para criação de valor à empresa. O foco de renovação e desenvolvimento configura o alicerce da casa, apoiando o futuro, as oportunidades e a renovação. Por fim, o foco humano representa a parte central da casa, a combinação de experiência e inovação

dos empregados mais as estratégias da empresa. Edvinsson e Malone(1998, p.61) afirmam que o foco humano

é a parte da empresa que retorna a seus lares todas as noites, consistindo da competência e capacidade dos colaboradores, do compromisso da empresa em auxiliar a manter essas habilidades sempre sintonizadas e atualizadas, e de apoiá-las por meio de especialistas externos.

Antunes (2000, p. 14) refere-se ao modelo de Edvinsson e Malone,

como uma excelente ferramenta gerencial que fornece subsídios para a tomada de decisões, inclusive estratégicas, e que pode explicar em parte, embora de forma não padronizada e objetiva, a diferença entre o valor contábil de uma entidade e seu valor de mercado.

Porém, ressalta que, por ser um modelo pioneiro, está sujeito a críticas e melhoramentos, além de sua aplicação ter sido direcionada à empresa Skandia AFS. Armos (2003) desenvolveu um estudo de caso em uma empresa de tecnologias para a gestão empresarial, aplicando o modelo Skandia AFS, entre os anos de 2000 e 2002. Como resultados principais constatou-se que com o incremento de mais indicadores que compõem o Capital Intelectual, verificava-se uma maior tangibilidade de ativos ocultos da organização, sugerindo uma possível adaptação desse modelo à inclusão de outros itens para empresas distintas.

4.2 Modelo de Stewart

Stewart (1998) define três medidas de Capital Intelectual, uma baseada no Capital Humano, outra no Capital Estrutural e por último uma baseada no Capital de Clientes. Para cada medida são definidos critérios avaliativos, como por exemplo, inovação, atitudes dos funcionários, experiência e aprendizado para Capital Humano. Para o Capital Estrutural podem ser citados a rotatividade do capital de giro, avaliação da lentidão burocrática e dos estoques de conhecimento (preços de patentes, processos, marcas registradas e direitos autorais do trabalho). Por fim, como Capital do Cliente avaliam-se as alianças e qual a representatividade de um cliente leal.

Contextualizando com uma das metáforas de Edvinsson e Malone, o autor reafirma o importante papel das pessoas em uma organização:

se o capital intelectual é uma árvore [...], os seres humanos são a seiva – em algumas empresas, as seivas – que a fazem crescer. O dinheiro tem poder, mas não pensa; as máquinas

operam, muitas vezes melhor que qualquer ser humano, mas não inventam (STEWART, 1998).

Também, Stewart (1998) define três princípios que uma empresa deve seguir para determinar quais as medidas de Capital Intelectual que pretende usar, quais sejam: manter a simplicidade (não utilizar mais que três medidas para cada variável); avaliar o que é estrategicamente importante; e analisar as atividades que produzam riquezas intelectuais.

Este modelo, também conhecido como *Navigator*, defende a ideia que nenhuma medida individual pode representar o capital intelectual de uma empresa. Assim, o modelo proposto por Stewart (1998), busca evidenciar, medir e gerenciar o capital intelectual de acordo com o planejamento e posicionamento estratégicos de cada organização. Desta maneira, as ideias apresentadas para avaliar os ativos intangíveis estão representadas na Figura 2.

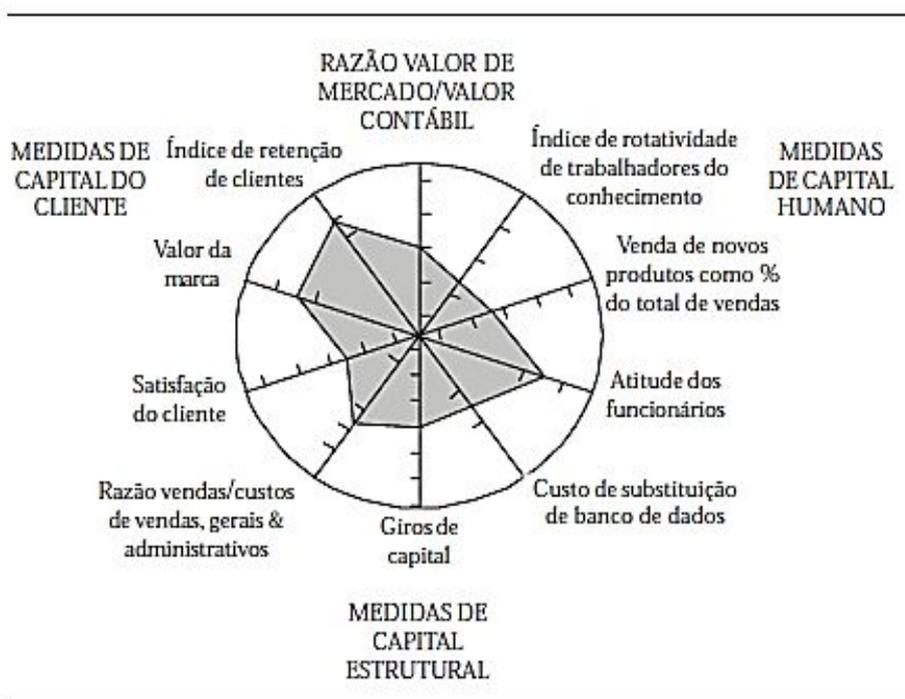


Figura 2: Navegador de Capital Intelectual
Fonte: Stewart (1998, p.219)

Comparando-se este modelo com o anteriormente apresentado pode-se afirmar que o navegador apresenta vantagem, pois, além de considerar os focos anteriores como parte da sua abordagem, é de fácil visualização e acompanhamento, já que está representado em um gráfico. Não obstante, a escolha dos índices de desempenho deve ser rigorosa, adequada e compatível com a estratégia empresarial de cada organização.

Santos (2007) afirma que o Navegador do Capital Intelectual possui a vantagem de ser visualmente fácil de entender e de acompanhar a evolução

da *performance* da organização. Porém, deve-se ter cuidado na escolha dos índices de desempenho, com fins de melhor se adequar à estratégia da empresa.

4.3 Modelo de Brooking

Brooking (1996) define Capital Intelectual como a união de ativos intangíveis, provenientes das mudanças tecnológicas que beneficiam as organizações por capacitarem seu funcionamento. A autora divide Capital Intelectual em quatro categorias: ativos de mercado, ativos humanos, ativos de propriedade intelectual e ativos de infraestrutura.

Os ativos de mercado, tais como marca, clientes, lealdade dos clientes, negócios recorrentes, negócios em andamento, canais de distribuição, franquia etc., referem-se ao potencial que a empresa possui em decorrência dos intangíveis que estão relacionados ao mercado; ativos humanos, como *expertise*, criatividade, conhecimento, habilidade para resolver problemas, representam os benefícios que o indivíduo pode proporcionar para as organizações; ativos de propriedade intelectual são os ativos que necessitam de proteção legal para proporcionarem às organizações benefícios, tais como *know-how*, segredos industriais, *copyright*, patentes e *designs*, etc; e por fim, ativos de infraestrutura, que são as tecnologias, as metodologias e processos empregados, como cultura, sistema de informação, métodos gerenciais, aceitação de risco e banco de dados de clientes, etc.

Percebe-se o foco do autor em determinar que o Capital Intelectual é formado em grande parte nos processos internos da empresa, sendo esta, conseqüentemente, a responsável pelo seu aprimoramento.

4.4 Diferença ou Razão entre o valor de mercado e o valor contábil (*Market-to-book*)

Estes são métodos simples e baseiam-se na aplicação das Equações 1 e 2, conforme orienta Stewart (1998):

$$\boxed{CI = VM - VC} \quad \text{OU} \quad \boxed{CI = VM / VC}$$

Onde, CI= capital intelectual, VM = valor de mercado da empresa e VC= valor contábil da empresa.

Desta maneira, é necessário salientar que, segundo Góis (2000), estes métodos são empregados pela facilidade de cálculo. Ou seja, o valor de

mercado (VM) é dado pelo valor das ações negociadas em Bolsas de Valores, o valor contábil (VC) é retirado dos valores expressos no Balanço Patrimonial e o valor do capital intelectual (CI) é dado pela diferença entre estes dois referenciados valores.

Não obstante, segundo Stewart (1998), o método referenciado mostra-se insensível a ações de variáveis externas no mercado. Por exemplo, mudanças na política monetária, bem como na carga tributária (variáveis externas) influenciam o mercado de ações, o que pode ocasionar quedas nas cotações das negociações realizadas nas bolsas de valores. Pode-se afirmar que este método apresenta limitações, pois é muito simplista, ao não considerar o custo de reposição dos ativos, mas sim os custos históricos.

Em seus estudos, Santos (2007) afirma que neste modelo da diferença a premissa é a de que tudo o que resta no valor de mercado depois da contabilização dos ativos corresponde aos ativos intangíveis não mensuráveis. Porém, de acordo com a referida autora, essa forma de valoração apresenta problemas, como o mercado de ações ser bastante volátil, além de haver indícios que os valores contábeis e de mercado sejam subestimados. Também, a mesma autora afirma que uma maneira de melhorar a credibilidade entre estes dados é analisar a razão entre os dois valores e não os números absolutos, pois isto permitiria comparar a empresa com concorrentes equivalentes ou com a média do setor.

4.5 O “Q” de Tobin

Este método foi desenvolvido pelo economista James Tobin. Consiste na comparação entre o valor de mercado e o custo de reposição dos ativos (Equação 3). Foi desenvolvido para prever decisões de investimento independente de influências macroeconômicas, conforme salienta Stewart (1998). Vale destacar, que empresas onde o capital intelectual é abundante, como indústrias de *software*, apresentam valores de “Q” maiores que empresas de transformação situadas no início da cadeia produtiva, onde o capital físico é intensivo.

$$Q = (VMA + VMD) / VRA$$

Onde VMA= valor de mercado das ações (capital próprio), VMD = valor de mercado das dívidas (capital de terceiros empregado) e VRA= valor de reposição dos ativos da firma.

Convém ressaltar que o “Q” não se trata de uma medida específica para mensurar o capital intelectual, mas configura-se como uma boa referência, ao comparar valor de mercado da empresa e custo de reposição de seus ativos.

Comparando-se tal método com os dois anteriormente citados, é correto afirmar que o “Q” de Tobin apresenta vantagem, pois considera o custo de reposição dos ativos e não seus custos históricos.

Além disso, conforme Stewart (1998), ao considerar o custo de reposição, elimina os efeitos de diferentes formas de avaliação de ativos. Não obstante, não é possível afirmar que o “Q” de Tobin considera e aborda as influências e efeitos de variáveis externas no valor de mercado, sendo neste aspecto semelhante aos dois modelos apresentados.

4.6 Modelo de Sveiby

Este modelo, também conhecido como Monitor de Ativos Intangíveis, gravita em torno da ideia de indicadores-chaves, os quais são distribuídos sob três perspectivas: estrutura interna, estrutura externa e competências individuais. Assim, os quesitos crescimento, renovação, eficiência e estabilidade são relacionados a cada uma destas perspectivas supracitadas. A escolha de tais quesitos é definida em função da estratégia adotada por cada organização.

Desta forma, Sveiby (1998) explica que a estrutura interna corresponde às patentes, conceitos, modelos, sistemas administrativos e sistemas de computadores. A estrutura externa compreende as relações com os clientes e fornecedores, as marcas e a reputação da empresa. Por fim, as competências individuais envolvem a capacidade dos profissionais de agir em diversas situações para criar ativos tangíveis e intangíveis.

4.7 Méritos e Deficiências

Ao se comparar os modelos existentes, percebe-se que o propósito destes é realizar uma tentativa de mensuração do capital intelectual das organizações. Dada sua complexidade e subjetividade, torna-se difícil medi-lo com clareza e precisão. No entanto, é de suma importância sua avaliação dada sua relevância para as organizações, já que só é possível gerir um ativo se este for conhecido.

Partindo-se dos modelos pesquisados percebe-se que o *Market-to-book* (diferença ou razão entre o valor de mercado e o valor contábil) são metodologias simplistas de evidenciação de Capital Intelectual, que acabam por ignorar a complexidade do mundo real. Considerados simples, pois em seu método utilizam o custo histórico dos ativos físicos e apenas comparam-no com o valor de mercado. Ponto importante a destacar consiste no fato de que estes

índices não consideram o custo de reposição de ativos, além de serem altamente influenciáveis por fatores mercadológicos, e por isso alteram-se os valores de Capital Intelectual conforme ocorrem alterações no mercado.

Embora o método “Q” de Tobin corrija a deficiência da metodologia *Market-to-Book* no que se trata da utilização do valor de reposição de ativos físicos, este não contempla todos os indicadores definidos como integrantes do Capital Intelectual, como conhecimento e experiência. Outra ressalva a ser feita é quanto a volatilidade das ações no mercado, pois se em dado momento o valor atribuído à empresa na Bolsa de Valores fosse inferior ao evidenciado na contabilidade, seja a custo histórico ou custo de reposição, a empresa não teria Capital Intelectual, ou o mesmo seria negativo, o que representa uma impossibilidade. Como evidencia Góis (2000) evidencia em seu estudo, empresas baseadas em ativos humanos e em tecnologias tendem a possuir um “Q” de Tobin elevado.

Os demais modelos, quais sejam, o modelo de Brooking, o Navegador de Capital Intelectual de Stewart, Skandia de Edvinsson e, Malone, e o modelo de Sveiby, embora tenham vislumbrado indicadores componentes do Capital Intelectual em seus métodos e conceitos, além de serem referência de estudos nesta área, ainda são modelos que possuem alto grau de subjetividade, por não conseguirem avaliar com clareza os valores a serem mensurados do Capital Intelectual.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como objetivo, este estudo buscou analisar os principais modelos teóricos existentes que buscam avaliar o Capital Intelectual, incluindo conceitos e linhas de pensamento, bem como seus méritos e suas deficiências.

Este estudo teve por objetivo analisar os principais modelos teóricos existentes que buscam avaliar o Capital Intelectual, incluindo conceitos e linhas de pensamento, bem como seus méritos e suas deficiências. Com isso, evidenciou-se a crescente importância que o capital intelectual vem assumindo no contexto empresarial atual e a necessidade de se identificar a sua natureza, suas principais características, além da importância de mensurá-lo.

A existência de várias restrições encontradas nos modelos analisados faz com que a contabilidade perca sua objetividade para efetivar a mensuração desse recurso. Da mesma forma, o Capital Intelectual não apresenta uma metodologia de identificação e avaliação consolidada, pois, como apresentado neste estudo, o atual estágio evidencia claramente necessidade de se apurar o valor desses recursos, visto que contribuem para a formação do valor econômico do patrimônio das organizações e, portanto, deve ser objeto de estudo da Contabilidade.

Considera-se de suma importância gerir e mensurar tal intangível que está associado a tamanha subjetividade, dado que estamos em uma sociedade

baseada no conhecimento, e este nas organizações tem de ser avaliado, seja pelos gestores ou pelos investidores, com fins de consolidarem e alavancarem seu potencial de crescimento e de trazer benefícios para a organização.

Atentando à problemática desta pesquisa, conclui-se que, apesar de existir convergência conceitual e metodológica nas pesquisas sobre o tema, os modelos existentes apresentam-se como tentativas de solução ao problema da presente impossibilidade de mensuração do Capital Intelectual, mas não trazem uma abordagem consolidada e parametrizada para auxiliar a contabilidade no reconhecimento e avaliação de ativo tão relevante para as entidades empresariais.

Assim, para estudos futuros, sugere-se que a presente pesquisa seja replicada a fim de averiguar a evolução dos modelos existentes, bem como as mudanças em aspectos no que tange a mensuração e avaliação do Capital Intelectual, contribuindo, desta forma, para a consolidação teórica do tema.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria Thereza Pompa. **Capital Intelectual**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. A influência dos investimentos em capital intelectual no desempenho das empresas: um estudo baseado no entendimento de gestores de grandes empresas brasileiras. 2004. 276 p. **Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)**. Coordenadoria de Pós-Graduação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

_____. **A controladoria e o capital intelectual**: um estudo empírico sobre sua gestão. 2006. Disponível em:
><http://www.scielo.br/pdf/rcf/v17n41/v17n41a03.pdf><. Acesso em: 07/04/2015.

ARMOS, Saulo. **Mensuração do Capital Intelectual**: Estudo de Caso na Empresa Converge – Tecnologias de Gestão, Empresa de Prestação de Serviços em Consultoria e Treinamento. 2003. 198 p. Tese (doutorado em Ciências Econômicas). Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

BARBOSA, José Geraldo P.; GOMES, Josir Simeone. **Um Estudo Exploratório do Controle Gerencial de Ativos e Recursos Intangíveis em Empresas Brasileiras**. Rio de Janeiro, 2002. Disponível em:
><http://www.scielo.br/pdf/rac/v6n2/v6n2a04.pdf><. Acesso em: 02/02/2015.

BARTUNEK, Jean M.; SEO, Myeong-Gu. Qualitative research can add new meanings to quantitative research. **Journal of Organizational Behavior**, v. 23, n.2, mar., 2002

BONTIS, Nick. Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. **Management Decision**. MCB University Press. V. 36, n. 2, pg. 63-76, 1998.

BROOKING, Annie. **Intellectual capital: core asset for the third millennium enterprise**. Boston: Thomson Publishing, 1996.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1)**. Disponível em:
>http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_04n.pdf<. Acesso em: 16/02/2014.

DRUCKER, Peter. F. **Uma Era de Descontinuidade**. Círculo do Livro. São Paulo: 1.ed. 1969.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital Intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos**. Trad. Roberto Galman; Revisão Técnica Petros Katalifós. São Paulo: Makron Books, 1998.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; SOUZA, Flávia Cruz de; ROVER, Suliani; ENSSLIN, Sandra Rolim. Um estudo reflexivo da produção científica em capital intelectual. **Revista de Administração da Mackenzie**, 2008.

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

GÓIS, Cristina Gonçalves. **Capital Intelectual: O Intangível Do Século XXI**. Recife, 2000. Disponível em:
><http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2993/2993><. Acesso em: 16/02/2015.

GRACIOLI, Clarissa; CERETTA, Paulo Sergio. **Capital Intelectual: Porque e como medir este ativo intangível**. Florianópolis, 2004. Disponível em:
>http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2004_Enegep0902_0677.pdf<. Acesso em: 15/02/2015.

GUTHRIE, James; PETTY, Richard. Intellectual capital: Australian annual reporting practices. **Journal of Intellectual Capital**, v. 1, n. 3, p. 241-251, 2000.

HANSSON, Bo. **Human Capital and Stock Returns: Is the Value Premium an Approximation for Return on Human Capital?** 2003. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=265363>. Acesso em 03/04/2015.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

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

KAMATH, Bharathi. Intellectual capital and corporate performance in Indian pharmaceutical industry. **Journal of Intellectual Capital**, v. 9, n. 4, p. 684-704, 2008.

LOW, Jonathan; KALAFUT, Pam Cohen. **Vantagem Invisível**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de Conhecimento na Empresa**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

PETTY, Richard; RICCERI, Federica; GUTHRIE, James. Intellectual capital: a user's perspective. **Management Research News**, v. 31, n. 6, p. 434-447, 2008.

SANTOS, Janice de Almeida. **O capital intelectual nas organizações**. 2007. 57 p. Monografia. Administração de Empresas, Universidade Veiga de Almeida, Rio de Janeiro, 2007.

SCHNORRENBARGER, Darci. O alvorecer do capital intelectual. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, DF, nº 139, p. 21 – 31, 2003.

STEWART, Thomas A. **Capital Intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas**. Trad. Ana Beatriz Rodrigues, Priscilla Celeste. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

WERNKE, Resende. Considerações acerca dos métodos de avaliação do capital intelectual. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 31, n. 137, p. 23-39, 2002.

Abstract: In the context of the denominated information society, the traditional accounting has struggled to evaluate organizations. More than equity constitution and financial resources, the value of a company lies in the knowledge and managed information. In essence, the intellectual capital could be understood as any hidden asset that creates value for the company, that brings future benefits, but does not appear in the financial statements. In the organizations, the development and measurement of assets that build the intellectual capital (IC) would make this a differentiated strategic activity for maintaining the competitiveness. In this context, this study objectified to analyze the main theoretical models about its merits and its deficiencies. Still, the research can be classified, as the objectives, in exploratory and descriptive. With respect to technical procedures, with the purpose to meet the objective, it was a bibliographic study, mapping the publications, in addition to a documentary research. In relation with the problem approach, the same is classified as qualitative. The main results, it was evaluated that, despite the existence of conceptual and methodological convergence in the research on the topic, none of the methods studied can be considered an effective solution, only serves as a starting point for new attempts to solve the problem of measurement of an active as relevant, the Intellectual Capital.

Key-words: Intellectual capital; Models; merits; restrictions.

**ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS
SOBRE AUDITORIA PUBLICADOS NA REVISTA
DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM
CONTABILIDADE (REPeC) NO PERÍODO DE 2008
A 2014**

**Renata Luciane Pires Vieira
Fabrícia Souza Teixeira
Jens Erik Hansen**

ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS SOBRE AUDITORIA PUBLICADOS NA REVISTA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE (REPeC) NO PERÍODO DE 2008 A 2014

Renata Luciane Pires Vieira

Centro Universitário do Leste de Minas Gerais – Unileste
Coronel Fabriciano – Minas Gerais

Fabírcia Souza Teixeira

Centro Universitário do Leste de Minas Gerais – Unileste
Coronel Fabriciano – Minas Gerais

Jens Erik Hansen

Centro Universitário do Leste de Minas Gerais – Unileste
Coronel Fabriciano – Minas Gerais

Resumo: Sucessivas mudanças e demandas do trabalho de auditoria trazem aos auditores a necessidade de rever constantemente seus procedimentos e deliberações, o que lhes impulsiona a buscar informações em uma das fontes mais confiáveis e práticas: periódicos especializados. Nesse contexto, foi levantado o interesse de analisar a importância dada à publicação de artigos sobre Auditoria Contábil por periódicos partindo de levantamentos efetuados na Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC) referente ao período de 2008 a 2014. Para a análise foi realizado um estudo bibliométrico dos dados com abordagem quantitativa, mostrando nas variáveis os números de artigos publicados por ano, de autores citados nos artigos e de obras mais citadas; e qualitativa cuja análise do conteúdo validou a importância do trabalho de auditoria dentro das diversas organizações. O resultado desta análise demonstrou que a REPeC publicou um número pequeno de artigos voltados para o tema auditoria se comparado ao número de artigos publicados no período definido e que há um grande espaço para estudo e publicações de trabalhos voltados para este tema no Brasil, apesar de haver uma vasta e atualizada literatura para base de pesquisas.

Palavras-chave: Auditoria contábil; análise bibliométrica; contabilidade.

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento econômico dos países, o crescimento das empresas e a expansão das atividades produtoras, que geraram uma crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras, causaram a evolução da contabilidade e, conseqüentemente, da auditoria. No Brasil, a vinda de empresas estrangeiras para o país, bem como a injeção de capital estrangeiro nas empresas brasileiras e a evolução do mercado de capitais, exigiram a opinião de um profissional que confirmasse a qualidade das informações prestadas pelas empresas, o correto cumprimento das metas, a

aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento, o que ocasionou o desenvolvimento da atuação do auditor.

No mundo globalizado, as organizações atuais requerem um profissional de auditoria apto a lhe oferecer informações, garantir o perfeito funcionamento dos seus controles e o cumprimento das obrigações legais, tudo isso com base em conhecimentos amplos e atualizados. Estas mudanças requerem que os profissionais estejam adaptados às sucessivas mudanças e constantemente repensem seus métodos e propósitos, o que lhes demanda a busca contínua de informações que atualizem seu conhecimento e prática e os ateste cada vez mais como um profissional que agregue valor à empresa.

Os profissionais de contabilidade/auditoria que se mantém atualizados frente às constantes informações referentes à sua área de atuação utilizam diferentes fontes para obtenção de conhecimento, sendo um deles a leitura de periódicos especializados que, através de suas publicações, trazem notícias, novidades e aplicabilidades para sua atuação. Frente a esta realidade surge o interesse de verificar a quantidade e a qualidade das informações disponibilizadas em periódicos específicos referentes ao tema 'Auditoria Contábil'.

Este trabalho identifica variáveis quantitativas e qualitativas dos artigos publicados no periódico REPeC dentro do período 2008 a 2014 referentes à auditoria, utilizando para este fim a metodologia da bibliometria para demonstrar números de artigos publicados por ano, de autores que trataram sobre o assunto, de autores citados nos artigos, de tipos de pesquisas mais utilizados, bem como sua importância e aplicabilidade na área Contábil.

Para isso, os artigos publicados pela REPeC, que abordam o tema escolhido no período determinado, foram estudados com o objetivo de verificar a importância dada pela revista ao tema frente às necessidades de atualizações e remodelagem apresentadas pelo trabalho diário de um auditor contábil.

Dentre as diversas áreas de atuação do contador, a auditoria vem experimentando excepcional desenvolvimento quer no plano prático, quer no plano teórico. Tendo como objetivo expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações financeiras e contábeis que representam a posição patrimonial, contábil e financeira de empresa auditada, o profissional desta área precisa estar sempre preparado para atender as exigências do mundo globalizado. Para tanto, é necessário buscar constante atualização e normalmente utiliza-se de periódicos especializados para manter-se informado.

A ciência tem como objetivo a produção de conhecimentos e mantém o compromisso de publicá-los para que a sociedade científica saiba dos resultados alcançados pela pesquisa realizada, sejam eles conclusivos ou parciais. Uma das formas mais utilizadas para tais publicações consiste na utilização de revistas específicas, que se mostram confiáveis e mais dinâmicas como via de transmissão das informações alcançadas.

Observando-se, neste caso, a constante busca de informações pelos profissionais de auditoria em revistas especializadas visando um conhecimento rápido e de aplicação imediata e a confiabilidade das publicações em tais revistas, foi considerada como relevante a questão: qual é a importância dada ao tema Auditoria Contábil por um periódico especializado na área contábil? Portanto, esse trabalho teve como objetivo identificar a importância dada ao tema Auditoria Contábil pela revista REPeC através de estudo bibliométrico realizado nos artigos publicados pelo periódico entre 2008 e 2014.

Este trabalho visa mostrar a importância dada ao tema Auditoria Contábil pela revista REPeC por meio de análise dos artigos referentes ao tema publicados no período de 2008 a 2014 com a finalidade de caracterizar tais artigos através de estudos bibliométricos e construir referencial teórico sobre o tema Auditoria. Para tanto, este trabalho é considerado de cunho exploratório, pois, segundo Gil (2008, p.43), proporciona maior conhecimento acerca do assunto para o pesquisador permitindo-lhe formular problemas mais precisos ou criar hipóteses a serem pesquisadas em estudos posteriores.

No que se refere à abordagem, esta é uma pesquisa considerada como quantitativa, pois, de acordo com Godoy (1995, p.58), permite traduzir em números opiniões e informações de modo a classificá-las e analisá-las, tudo à luz de métodos e técnicas estatísticas.

Segundo Fonseca (2002, p. 20):

A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros.

Assim, esta pesquisa tem por fim enumerar estatisticamente os eventos estudados buscando melhor compreensão sobre o tema abordado para alcance dos objetivos definidos.

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa pode ser classificada como bibliográfica e documental. É considerada como bibliográfica por utilizar “[...] fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas [...]” (FONSECA, 2002, p.32) e, também como documental porque “[...] recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas [...]” (FONSECA, 2002, p.32), uma vez que se utiliza de artigos publicados por revista periódica específica.

Neste trabalho foi utilizada a análise documental como instrumental técnico para a coleta de dados com vista na construção de uma resposta à questão levantada. Considerada como muito próxima da análise bibliográfica por trilhar os mesmos caminhos, a análise será considerada como documental devido à característica da fonte utilizada para a elaboração do trabalho (artigos publicados na REPeC).

Para a coleta de dados, visando à análise documental de um estudo por amostragem de artigos da REPeC sobre auditoria, foram utilizadas duas técnicas que se complementaram para o alcance dos objetivos definidos: análise bibliométrica e análise de conteúdo.

Seguindo a ótica de Pritchard (1969), que considera a bibliometria como “todos os estudos que tentam quantificar os processos de comunicação escrita” foi aplicada a análise bibliométrica como método matemático e estatístico para a medição da variável quantitativa deste estudo, bem como um exame dos números obtidos para demonstrar a variável qualitativa.

Aliado à análise bibliométrica, também foi utilizada a análise de conteúdo, que segundo Bardin (1995, p.42) é definida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (BARDIN, 1995, P. 42, APUD ROCHA; DEUSDARÁ, 2006, ON LINE)

Tomando como base os dados levantados através das análises bibliométrica e de conteúdo, o trabalho teve como finalidade interpretar os resultados para se chegar a uma conclusão admissível sobre o assunto em questão.

Conforme Almeida (1996), a auditoria deve ser executada por profissional legalmente habilitado que possua competência técnica, autonomia e conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente na área de auditoria, legislação fiscal e tributária. No Brasil, a auditoria é uma atividade que ainda necessita de mais estudos em termos de técnicas, uma vez que as legislações específicas brasileiras abordam de forma menos aprofundada o assunto, sem definir claramente os procedimentos que os profissionais da área devem adotar em determinadas ocasiões de auditorias das demonstrações financeiras de entidades. Em contrapartida, as organizações necessitam de profissionais capacitados, o que faz com que a atualização seja uma constante e exija a busca de novos conhecimentos e formas de se trabalhar a Contabilidade, a Auditoria e a Controladoria.

Partindo destas constatações, cria-se a necessidade de estudar a importância dada ao tema Auditoria por uma das formas mais utilizadas no dia-a-dia pelos estudiosos, para a divulgação de seus trabalhos e pelos profissionais na busca de novas informações: o periódico especializado. O estudo realizado por amostragem, utilizando os artigos da REPeC, busca verificar a quantidade e a qualidade de informações veiculadas contribuindo assim para um melhor entendimento da questão levantada e apontando, caso se constate baixo proveito, a real necessidade de elevar o valor dado ao tema Auditoria pelo meio analisado.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Evolução da auditoria e o papel do auditor

A contabilidade, segundo Ludícibus (2009), surgiu como uma parte do conhecimento humano, em função da necessidade do homem de contar seus rebanhos, resultados da pesca ou caça, visando garantir o lucro entre necessidade de recursos e a disponibilidade para subsistência. Ele afirma que a contabilidade vem se desenvolvendo com a humanidade junto das mudanças econômicas ocorridas e alguns estudiosos afirmam que a contabilidade existe desde 4.000 anos antes de Cristo quando o homem separou uma pedra para simbolizar cada cabeça de ovelha que possuía, realizando assim o primeiro 'inventário'. Em cada etapa da história da humanidade, a necessidade do homem de gerenciar os seus recursos representou causa para o desenvolvimento dos preceitos da contabilidade e, conseqüentemente, a crescente necessidade de verificação dos dados contabilizados exigida pelos detentores do poder econômico caracteriza a auditoria.

Os imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram encarregados de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente. Na França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa. Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei Eduardo I dava direito aos barões de nomear seus prepostos. Ele próprio mandou verificar as contas do testamento de sua falecida esposa. A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado 'probatum sobre as contas'. (UnB, 2015, on line)

Segundo Crepaldi (2006), ao final do século XVII, a Inglaterra foi o país que mais desenvolveu a auditoria devido ao mercantilismo que lhe permitia dominar os mares e controlar o comércio mantendo grandes companhias comerciais e instituindo impostos sobre seus lucros para desenvolver a riqueza nacional e firmar-se como uma das grandes potências mundiais. Porém, somente em meados dos anos 30, com a criação do Comitê *May* no país, a auditoria contábil começou a prosperar uma vez que se tornou obrigatória nas demonstrações financeiras das empresas com ações cotadas na bolsa de valores. Em 1934, nos EUA, as empresas que negociavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar-se de serviços de auditoria para dar credibilidade às suas demonstrações financeiras após a criação da *Security and Exchange Commission* (SEC).

Crepaldi (2006, on line) afirma que "no Brasil, a auditoria surgiu na época colonial quando o juiz era a pessoa de confiança do rei designada pela Coroa portuguesa para conferir o recolhimento dos tributos ao tesouro, reprimindo e

punindo fraudes”. Ainda segundo Crepaldi (2006), a evolução da auditoria no Brasil foi influenciada por aspectos específicos como a vinda de filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras; o financiamento de empresas brasileiras por entidades internacionais; o crescimento dos negócios junto da necessidade de pulverização das atividades econômicas; a evolução do mercado de capitais; a criação das normas de auditoria pelo Banco Central do Brasil (BACEN) em 1972, e a criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei de Sociedades Anônimas em 1976. Todos estes fatos exigiram o trabalho e a opinião de um profissional que confirmasse a qualidade das informações financeiras prestadas pelas empresas aos seus possíveis investidores: o auditor.

Em linhas gerais, pode-se considerar que o papel do auditor é monitorar os dados econômicos registrados em demonstrações contábeis visando garantir que sejam indicados de acordo com os padrões estabelecidos pela legislação vigente e de acordo com as particularidades apresentadas.

2.2. Funções da auditoria

A auditoria assume cada vez mais papel preponderante no contexto administrativo das organizações, principalmente em virtude da atual necessidade de acompanhar a evolução econômica para se adaptar às novas demandas do mercado. Conforme Crepaldi (2006, on line), a função da auditoria vem sendo repensada, não só como instrumento para revelar erros, falhas e fraudes organizacionais à alta administração, mas como “instrumento fundamental para indicar sugestões e soluções preventivas e educativas” e, se utilizada de forma correta, permitir aos administradores diagnosticar problemas favorecendo a gestão, melhorando o desempenho de funcionários e facilitando o trabalho de auditoria “além de influenciar positivamente no funcionamento geral da organização”.

Após a fundação do The Institute of Internal Auditors, em New York, a auditoria interna passou a ser vista de maneira diferente. De um corpo de funcionários de linha, quase sempre subordinados a contabilidade, pouco a pouco, passaram a ter um enfoque de controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia e a efetividade da aplicação dos controles internos. O seu campo de ação funcional foi estendido para todas as áreas da empresa, e, para garantir sua total independência, passou a ter subordinação direta à alta administração da organização. (UnB, 2015, on line)

Com o conhecimento da evolução dos fatos criadores do trabalho de auditoria

[...] verifica-se que esta se estabeleceu pelo exame científico e sistêmico dos registros, documentos, livros, contas, inspeções,

obtenção de informações e confirmações internas e externas, sujeitos as normas apropriadas de procedimentos para investigar a veracidade das demonstrações contábeis e o cumprimento não somente das exigências fiscais como dos princípios e normas de contabilidade e sua aplicação uniforme. (CREPALDI, 2006, on line)

Segundo o Portal de Auditoria (2015, on line), a auditoria é composta de um conjunto de atividades, técnicas e procedimentos utilizados por um profissional auditor numa organização e tem a função de verificar se as demonstrações contábeis traduzem corretamente a situação patrimonial, financeira e econômica de uma organização, fato este que presume bom conhecimento sobre a empresa em relação à natureza das operações, negócios, forma de organização e legislação cabível. Para o alcance deste objetivo, conforme o Portal de Auditoria (2015, on line), o auditor primeiramente precisa identificar as questões a serem analisadas e planejar o trabalho que irá executar, sempre o documentando e considerando todos os elementos indispensáveis para sua execução. O programa de trabalho deve ser detalhado de forma que seja compreensível em todos os procedimentos a serem aplicados, descrevendo natureza (financeira, de cumprimento ou operacional), oportunidade e duração do processo.

Ainda segundo o Portal de Auditoria (2015, on line), após todo o planejamento o auditor prossegue com os passos de um processo de auditoria:

- Avaliação do sistema de controle interno da(s) área(s) auditada(s);
- Revisão analítica das contas (ativo e passivo, despesas e receitas, etc.);
- Levantamento de dados que confirmam as informações contábeis contidas nas demonstrações;
- Avaliação dos dados levantados; e
- Emissão do parecer através de relatório de auditoria.

É, portanto, possível considerar a auditoria como uma revisão das demonstrações financeiras, registros, transações de operações de uma organização realizada por contador com o objetivo de certificar a veracidade dos registros e facultar seriedade às demonstrações financeiras, bem como identificar deficiências nos sistemas de controle e apresentar sugestões de melhorias.

2.3. Bibliometria

Após conhecer funções, papéis e objetos da auditoria e considerar o objetivo principal deste trabalho, é imprescindível conhecer sobre a bibliometria, instrumento utilizado para demonstrar a importância dada ao tema Auditoria Contábil pela revista REPeC através de análise dos artigos referentes publicados no período de 2008 a 2014.

A bibliometria surgiu no início do século XX em razão do meio científico sentir a necessidade de estudo e avaliação das atividades de produção e comunicação científica. Entendida como “técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico” (ARAÚJO, 2006, p.12), a bibliometria tem como conceito mais utilizado o definido por Pritchard (1969) e complementado por Guedes e Borschiver (2005, p.2) ao afirmarem ser um “conjunto de leis e princípios empíricos que contribuem para estabelecer os fundamentos teóricos da Ciência da Informação”.

A ciência da bibliometria ficou conhecida a partir de 1922 quando E. Wyndham Hulme usou o termo bibliografia estatística no sentido de esclarecer processos científicos e tecnológicos por meio da contagem de documentos, mas este termo, segundo autores que se dedicavam ao assunto, não era de todo suficiente e por isso foi pouco usado. Em 1934, criado por Paul Otlet através do Tratado da Documentação, o termo bibliometria surgiu pela primeira vez, mas consolidou-se em 1969 com Allan Pritchard em seu artigo ‘Bibliografia Estatística ou Bibliometria’ onde observou a literatura como elemento importante no processo de disseminação do conhecimento e que as características de um artigo ou de um livro, por exemplo, poderiam ser analisadas estatisticamente.

Seu desenvolvimento mais expressivo se deu com a elaboração das principais leis bibliométricas: medição da produtividade de cientistas de Lotka (1926), lei de dispersão do conhecimento científico de Bradford (1934) e a distribuição e frequência de palavras em um texto de Zipf (1949). Conforme descrito por Araújo:

Inicialmente voltada para a medida de livros (quantidade de edições e exemplares, quantidade de palavras contidas nos livros, espaço ocupado pelos livros nas bibliotecas, estatísticas relativas à indústria do livro), aos poucos foi se voltando para o estudo de outros formatos de produção bibliográfica, tais como artigos de periódicos e outros tipos de documentos, para depois ocupar-se, também, da produtividade de autores e do estudo de citações (ARAÚJO, 2006, p. 12-13).

Segundo Araújo (2006), a bibliometria baseia-se na aplicação de técnicas estatísticas e matemáticas para realizar uma análise quantitativa da informação quando busca traçar características da literatura e de outros meios de comunicação. Ele afirma que a bibliometria utiliza-se mais de métodos quantitativos do que discursivos quando descreve que “a utilização de métodos quantitativos na busca por uma avaliação objetiva da produção científica é o ponto central da bibliometria” (ARAÚJO, 2006, p.12) e reafirma citando Price (1976):

Deixando de lado os julgamentos de valor, parece clara a importância de se dispor de uma distribuição que nos informe sobre o número de

autores, trabalhos, países ou revistas que existem em cada categoria de produtividade, utilidade ou o que mais desejarmos saber.” (PRICE, 1976 p.39, APUD ARAUJO, 2006, p. 12)

3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa deste trabalho baseia-se nos artigos sobre Auditoria publicados na revista especializada REPeC no período de 2008 a 2014, abrangendo todas as revistas editadas e observando todas as publicações disponíveis para consulta neste período. Tomando como ponto de partida a definição de Gil (2008), que afirma ser o universo de pesquisa definido como conjunto de elementos que possuem certas características em comum, a seleção dos artigos objeto deste estudo foi demarcada pela busca de artigos da REPeC que abordam o tema Auditoria nas diversas partes dos trabalhos (título, resumo, palavras-chave, texto, etc.). A partir deste aspecto, observou-se que, conforme demonstrado na Tabela 1, dentro do período definido foram publicados 150 artigos nas 25 revistas editadas, sendo que apenas 05 do total de artigos estão relacionados ao tema Auditoria.

Vale destacar que a REPeC é uma revista específica sobre Contabilidade, portanto trata de temas voltados para esta ciência, de onde, na fase de coleta de dados, foram extraídos para análise mais aprofundada apenas os artigos inerentes ao estudo da Auditoria.

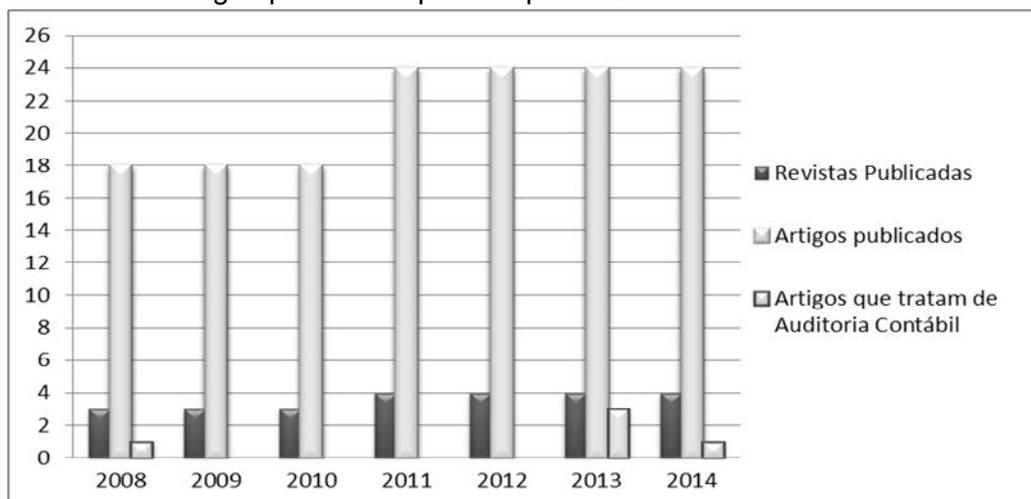
Tabela 1 – Artigos publicados na REPeC de 2008 a 2014

Ano	Revistas Publicadas	Artigos publicados	Artigos que tratam de Auditoria Contábil
2008	3	18	1
2009	3	18	0
2010	3	18	0
2011	4	24	0
2012	4	24	0
2013	4	24	3
2014	4	24	1
Total	25	150	5

Fonte: REPeC, 2008/2014

Para melhor visualização dos dados levantados pela Tabela 1, foi elaborado o gráfico de colunas abaixo que permite perceber, inicialmente, que a dimensão de publicação anual de artigos relativos à auditoria é pequena quando comparados aos totais de artigos publicados por ano e ao número de revistas editadas no período estabelecido. Pode-se observar que a média de publicação é de 1 artigo para cada 5 revistas, sendo que por ano foram editadas revistas quadrimestrais nos primeiros três anos e trimestrais nos quatro anos subsequentes.

Gráfico 1 – Artigos publicados por ano pela REPeC



Fonte: REPeC, 2008/2014

Tendo em vista responder ao problema abordado neste estudo, o de verificar a importância dada ao tema de auditoria contábil pelo periódico específico REPeC, os dados bibliométricos levantados apontaram que o volume de artigos na área de Auditoria em relação ao total de trabalhos publicados sobre Contabilidade em geral é pequeno, como pode ser visualizado na Tabela 2. Pode-se verificar, de forma estatística, que do total dos 150 artigos publicados de 2008 a 2014, os artigos sobre Auditoria representam apenas 3%, ficando os demais com 97% da produção. Tais números podem ser mais bem visualizados por meio da Tabela 2 abaixo.

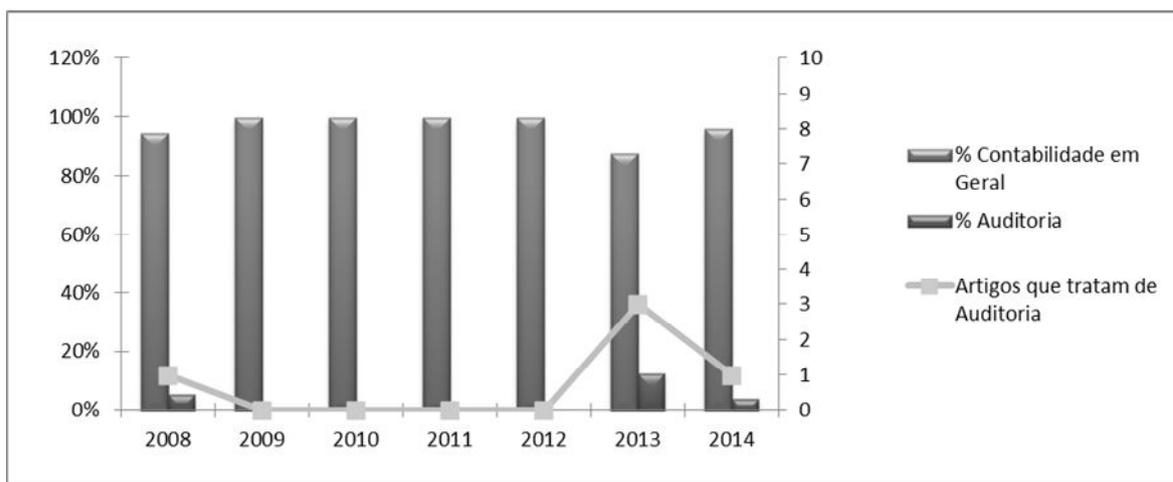
Tabela 2 – Distribuição dos indicadores bibliométricos

Área Temática	Ano							Total
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
Contabilidade em geral	17	18	18	24	24	21	23	145
Trabalhos sobre Auditoria	1	0	0	0	0	3	1	5
Total	18	18	18	24	24	24	24	150

Fonte: REPeC, 2008/2014

Levando em conta o que foi demonstrado pela Tabela 2, é possível observar que, apesar do aumento de 12,5% (três artigos) no número de trabalhos publicados sobre Auditoria no ano de 2013, em quatro dos sete anos analisados não houve nenhuma publicação sobre o tema. Esta observação aponta não ter havido crescimento no número de artigos publicados na área pesquisada, durante o período determinado como se pode observar através do Gráfico 2.

Gráfico 2 – Artigos publicados sobre Contabilidade em Geral X Auditoria



Fonte: REPeC, 2008/2014

Prosseguindo com a análise, os dados expressos na Tabela 3, a seguir, permitem observar que, apesar do baixo número de artigos de auditoria publicados pela REPeC no período definido, há uma diversidade de abordagens sobre o tema tratado que demonstram a sua relevância para as organizações, apesar de não apresentarem temas de conteúdos mais técnicos. Nesta tabela são demonstrados dados específicos de cada artigo analisado, permitindo verificar de forma sintética o número considerável de autores, a distância entre as datas das publicações e o foco de cada artigo. Para conhecer o conteúdo de cada um dos artigos em sua íntegra é possível visualizá-los através de endereço eletrônico a seguir: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/issue/archive>> .

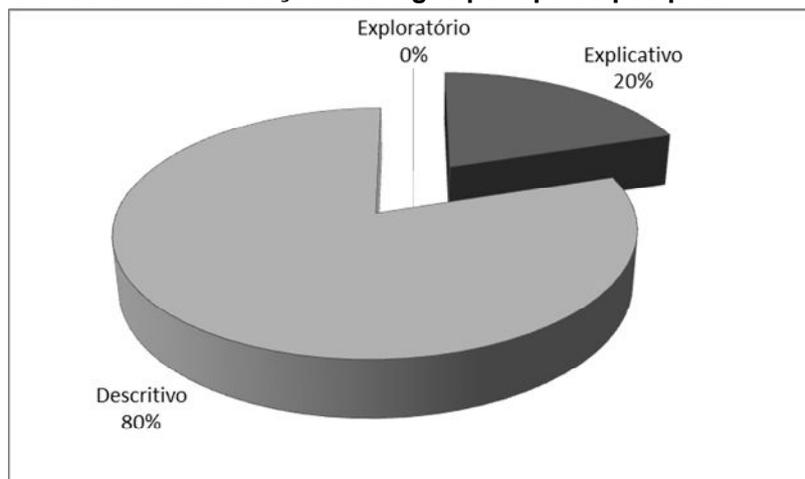
Tabela 3 - Artigos sobre auditoria publicados pela REPeC em 2008/2014

Artigo	Publicação	Autor(es)	Nº Autor(es)	Foco do artigo
Processo de formação da opinião do auditor a partir da suficiência e Propriedade da prova	mai/ago 2008 v. 2, n. 2, art. 1, p. 1-17	Erivan Ferreira Borges	1	Opinião do auditor como um ato de poder capaz de influenciar a tomada de decisão por parte de usuários internos e externos; prova auditorial como principal elemento do processo.
O Papel do Conselho de Administração na Contratação da Empresa de Auditoria: Evidências Empíricas no Brasil	jul/set 2013 v. 7, n. 3, art. 5, p. 291-304	Kadjia Celante Pizett Fábio Moraes da Costa	2	Como a estrutura de governança corporativa influencia a contratação do auditor, ampliando o entendimento do papel do conselho de administração no monitoramento e controle das companhias abertas brasileiras.
Relação entre Qualidade da auditoria e Conservadorismo Contábil nas Empresas Brasileiras,	jul/set 2013 v. 7, n. 3, art. 6, p. 305-327	Iana Izadora Souza Lapa de Melo Paulo Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante Edilson Paulo	3	Verificar a influência de diversas características da qualidade da auditoria sobre a qualidade da informação contábil, esta mensurada pelo conservadorismo.
Caracterização Proposta para o Comitê de Auditoria no Código de Governança Corporativa do Brasil e de Outros Países	out/dez 2013 v.7, n. 14, art. 5, p. 407-423	Ilse Maria Beuren Simone Nass Viviane Theis Paulo Roberto da Cunha	4	Criação do Comitê de Auditoria para dar suporte ao Conselho de Administração
Avaliação Ambiental Estratégica e Auditoria Contábil Ambiental como Instrumentos para a Otimização da Política Pública Ambiental no Brasil	jan/mar 2014 v.8, n.1, art. 4, p.54-72	Gardênia Maria Braga de Carvalho Maria do Socorro Lira Monteiro	2	Importância da auditoria contábil ambiental para mitigação de riscos na implantação de uma empresa

Fonte: REPeC, 2008/2014

Os artigos publicados no período analisado são predominantemente estudos do tipo descritivo, conforme visualização proposta no próximo gráfico que demonstra aspectos metodológicos da pesquisa. Pode-se observar que 80% dos artigos publicados sobre Auditoria baseiam-se na metodologia da pesquisa descritiva, que se caracteriza por estudar um assunto conhecido, visando proporcionar uma nova visão da realidade já existente, característica esta marcante nos artigos analisados. Somente um dos artigos mostrou características de pesquisa explicativa, uma vez que, segundo Gil (2008), a pesquisa explicativa tem como principal objetivo a identificação de fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência de fenômenos, sendo a que mais aprofunda no conhecimento da realidade e por isso baseia-se em métodos experimentais.

Gráfico 3 – Classificação de artigos por tipo de pesquisa



Fonte: REPeC, 2008/2014

O predomínio de artigos do tipo descritivo (80%) em relação aos outros modelos de pesquisa (exploratório e explicativo), no universo deste trabalho, pode ser justificado pelo fato de, no Brasil, a Auditoria, como parte da ciência da Contabilidade, ainda ser pouco desenvolvida em termos técnicos e apresentar abordagem mais superficial contrapondo ao fato de as organizações requisitarem cada vez mais profissionais capacitados.

Considerando os autores dos artigos analisados, conforme informações contidas nos próprios artigos da REPeC, observou-se que a grande maioria possui formação na área Contábil e possuem Doutorado, além daqueles formados em áreas afins que também apresentam os níveis de Mestrado e Doutorado, conforme demonstrado na Tabela 4. Somente um dos autores apresenta o nível de Bacharelado, mas é formado em Ciências Contábeis e um deles é Mestre em área distinta. Este fato mostra que há interesse por parte dos pesquisadores graduados em Ciências Contábeis, Administração e Economia em trabalhar no tema de auditoria contábil.

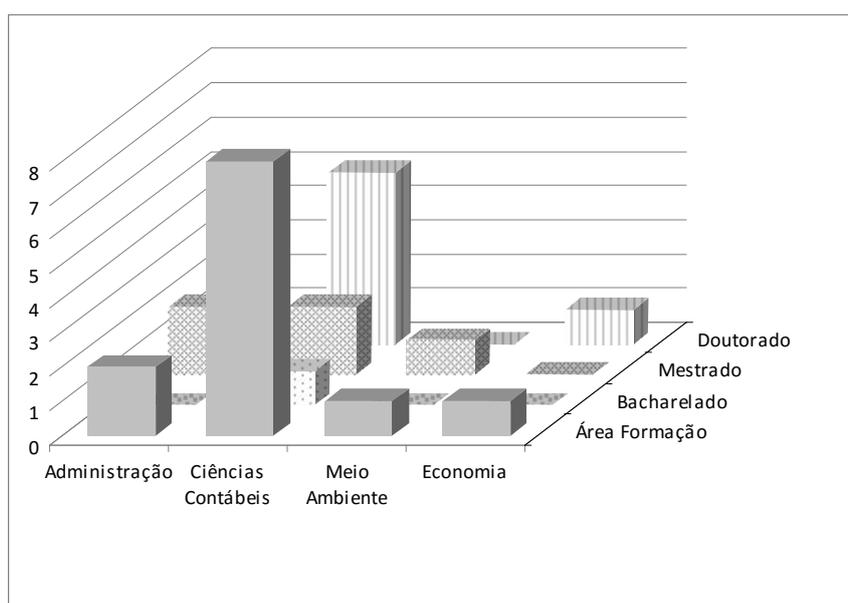
Tabela 4 - Área e nível de formação dos autores dos artigos

Autores	Área	Nível Formação
Erivan Ferreira Borges	Administração	Mestrado
Kadija Celante Pizett	Administração	Mestrado
Fábio Moraes da Costa	Ciências Contábeis	Doutorado
Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante	Ciências Contábeis	Doutorado
Edilson Paulo	Ciências Contábeis	Doutorado
Ilse Maria Beuren	Ciências Contábeis	Doutorado
Paulo Roberto da Cunha	Ciências Contábeis	Doutorado
Iana Izadora Souza Lapa de Melo Paulo	Ciências Contábeis	Mestrado
Viviane Theis	Ciências Contábeis	Mestrado
Simone Nass	Ciências Contábeis	Bacharelado
Maria do Socorro Lira Monteiro	Economia	Doutorado
Gardênia Maria Braga de Carvalho	Meio Ambiente	Mestrado

Fonte: REPeC, 2008/2014

Melhor analisando os dados da Tabela acima, é possível observar numericamente estes dados quando traduzidos para o Gráfico 4, conforme abaixo, onde é verificada alta capacitação dos pesquisadores interessados pelo estudo do tema abordado nesta pesquisa, principalmente os de formação em Ciências Contábeis e afins.

Gráfico 4- Área e nível de formação dos autores dos artigos



Fonte: REPeC, 2008/2014

Analisando obras e autores mais referenciados nos 5 artigos estudados, é observada a citação de 177 autores, dentre os quais 15 foram citados mais de uma vez totalizando 42 citações e destes 4 deles tiveram uma mesma obra citada mais de 2 vezes. Estes números perfazem um total de 38 obras citadas mais de uma vez, sendo que a maioria destas é de publicação internacional, conforme exposto na tabela abaixo. Chama atenção o fato de que um número mínimo de artigos, que representam 3% do universo analisado, baseia-se em um alto número de autores (177) e obras (188) – considerando-se parcerias de um mesmo autor com autores diferentes em obras distintas.

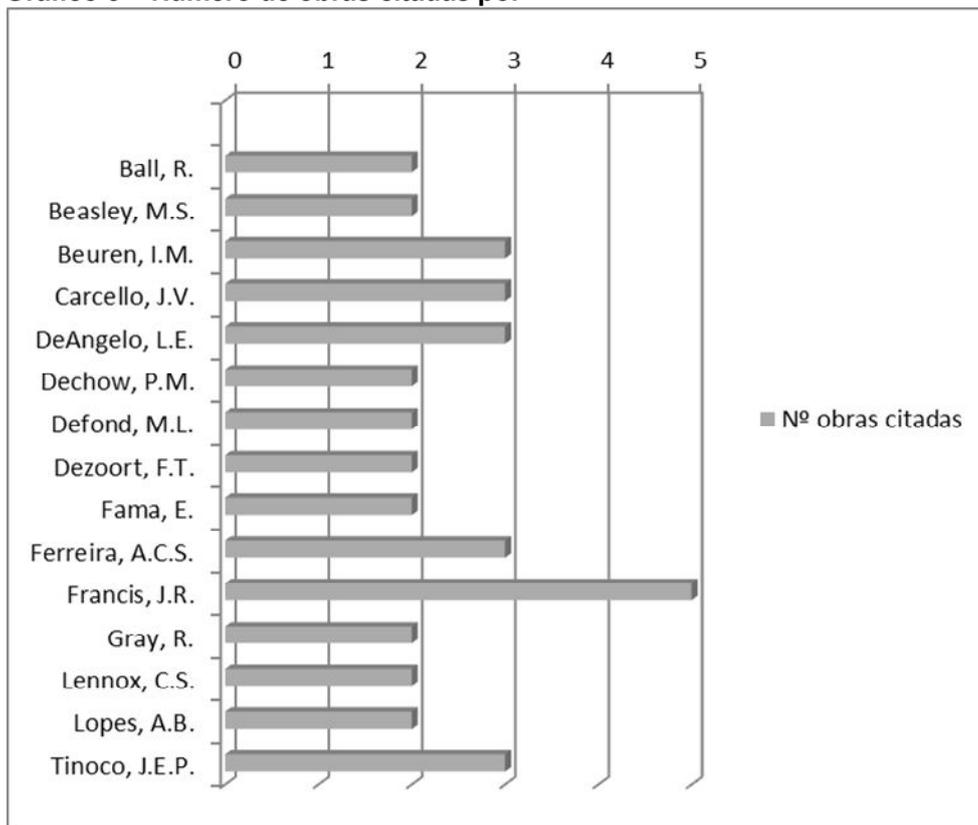
Tabela 5 – Demonstrativo dos autores mais citados

Autores mais citados	Citações por ano			Total citações	Nº obras citadas	Publicação
	2008	2013	2014			
Ball, R.	0	2	0	2	2	Internacional
Beasley, M.S.	0	2	0	2	2	Internacional
Beuren, I.M.	0	1	3	4	3	Nacional
Carcello, J.V.	0	4	0	4	3	Internacional
DeAngelo, L.E.	0	4	0	4	3	Internacional
Dechow, P.M.	0	3	0	3	2	Internacional
Defond, M.L.	0	2	0	2	2	Internacional
Dezoort, F.T.	0	2	0	2	2	Internacional
Fama, E.	0	2	0	2	2	Internacional
Ferreira, A.C.S.	0	0	3	3	3	Nacional
Francis, J.R.	0	5	0	5	5	Internacional
Gray, R.	0	0	2	2	2	Internacional
Lennox, C.S.	0	2	0	2	2	Internacional
Lopes, A.B.	0	2	0	2	2	Internacional
Tinoco, J.E.P.	0	0	3	3	3	Nacional
Total	0	31	11	42	38	

Fonte: REPeC, 2008/2014

É importante, também, observar que dos autores mais citados nos artigos, 6 perfizeram um total de 20 obras citadas, o que representa 53% do total das mais citadas. Destas obras, 11 delas são específicas do tema Auditoria e 09 discorrem sobre Contabilidade em geral. Todos estes fatos numericamente analisados levam a entender que a bibliografia que se refere ao tema, mesmo a não específica, é ampla para pesquisas e produções científicas, levando ainda em consideração o número de artigos analisados. O gráfico 5, abaixo, traz uma visão melhor destes números relativos às obras dos autores mais citados.

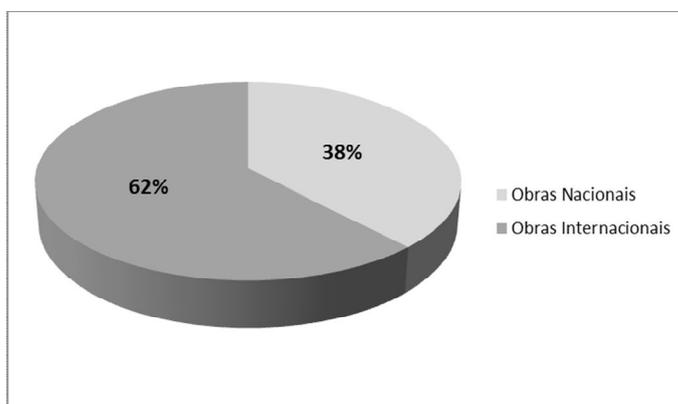
Gráfico 5 – Número de obras citadas por



Fonte: REPeC, 2008/2014

E, ainda, tomando como base o número total de obras referenciadas nos 5 artigos e separando as que foram publicadas a partir do ano 2000, visando demonstrar um cunho de pesquisa mais recente, estas somam 130 obras, representando um percentual de 69% do total de obras referenciadas nos artigos analisados. Além disso, é possível observar através do Gráfico 6, que do total de obras referenciadas 38% são de origem nacional e 62% são obras internacionais.

Gráfico 6 – Classificação de obras citadas segundo a nacionalidade



Fonte: REPeC, 2008/2014

Este alto número de obras/autores referenciados demonstra um grande crescimento de publicações de temas sobre auditoria e afins o que, tomando como base os números levantados neste estudo, torna possível afirmar que há uma vasta literatura disponível para trabalhos diversos que tratam o tema Auditoria e que no Brasil as obras disponíveis possuem um número significativo (38% conforme exemplificado acima) se for levado em conta o fato de que as obras internacionais (62% conforme exemplificado acima) tem origem em diversos países.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de verificar a importância dada ao tema Auditoria por periódico especializado, este trabalho baseou-se na seleção de artigos publicados na revista a REPeC no período de 2008 a 2014 e que abordam o tema nas suas diversas partes (título, resumo, palavras-chave, texto, etc.), abrangendo todas as revistas editadas e observando todas as publicações disponíveis para consulta neste período.

Depois de realizadas as análises bibliométrica e de conteúdo, a pesquisa revela que a REPeC, apesar de ser uma revista específica da área de Contabilidade, apresenta poucos artigos publicados quando se busca pelo termo Auditoria, apesar de haver um grande número de obras e autores referenciados.

Levando em conta o referencial teórico levantado sobre o termo Auditoria, que demonstra sua importância para a governança corporativa de qualquer setor empresarial, bem como a constante necessidade do auditor de repensar seus métodos e propósitos que o impulsiona para a busca de novas técnicas e práticas, aliados ao conteúdo dos artigos que explanam sobre diversas características da auditoria, pode-se considerar que há um amplo espaço para a realização de pesquisas sobre o tema da auditoria, que apesar de possuir uma literatura significativa, ainda pode, principalmente no Brasil, desenvolver-se de forma substancial.

Quanto aos dados bibliométricos levantados, os números indicam que apesar de haver bibliografia extensa para amparar as pesquisas acerca do tema auditoria, este poderá ser mais explorado tendo em vista que o periódico consultado, por ser específico da área contábil, usou apenas 3% do seu espaço para a publicação dos artigos sobre Auditoria durante o período de sete anos.

Como resultado final da pesquisa, levando em conta os aspectos bibliométricos e de conteúdo, constata-se a necessidade de ampliar horizontes em relação aos trabalhos voltados para o tema auditoria e, também, o fato de que a REPeC deve conferir mais importância ao tema Auditoria levando em conta a necessidade de inovar e renovar apresentada pelo profissional, a necessidade de encontrar o auditor com *expertise* demandada pelas empresas

e a valia para ciência em divulgar o resultado de seus trabalhos para se tornarem conhecidos pela área.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução história e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006. Disponível em: <<http://revistas.univerciencia.org/index.php/revistaemquestao/article/viewFile/3707/3495>> Acesso em 24 fev. 2015

CREPALDI, S. A. Origem, evolução e desenvolvimento da auditoria. **Portal da Classe Contábil**. 20 out. 2006. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/origem-evolucao-e-desenvolvimento-da-auditoria>> Acesso em: 02 mar. 2015

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

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**. São Paulo: v.35, n.2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

GUEDES, Vânia; BORSCHIVER, Suzana. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: CINFORM – ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 6., 2005, Salvador. **Anais...** Salvador: ICI/UFBA, 2005. Disponível em: <http://www.cinform-anteriores.ufba.br/vi_anais/trabalhos.htm> Acesso em: 13 fev. 2015

IUDICIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTAL DE AUDITORIA. Introdução à auditoria contábil. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/auditoriacontabil.htm>> Acesso em 02 abr. 2015

PRITCHARD, A. Statistical bibliography or bibliometrics? **Journal of Documentation**, [s. l.], v. 25, n. 4, p. 348-349, Dec. 1969. Disponível em:

<http://www.academia.edu/598618/Statistical_bibliography_or_bibliometrics>
Acesso em: 13 fev. 2015.

ROCHA, Décio; DEUSDARÁ, Bruno. Análise de conteúdo e análise do discurso: o lingüístico e seu entorno. **DELTA**, São Paulo , v. 22, n. 1, p. 29-52, 2006. Disponível em
<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-44502006000100002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 24 abr. 2015.

UnB - UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. Um pouco de história da auditoria interna. Disponível em:
<http://www.unb.br/administracao/auditoria_interna/artigos/um_pouco_de_historia_da_auditoria_interna> Acesso em: 06 mar. 2015.

Abstract: Successive changes and demands of the audit work bring to auditors the need of constantly review their procedures and decisions, what drives them to seek current information in one of the most reliable and practical sources: specialized journals. In this context, it has raised the interest of analyzing the importance given to the publication of articles on Accounting Auditing by periodic starting from surveys conducted in the Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (RePEc) for the period 2008 to 2014. The analysis was carried out bibliometric study of the data with quantitative approach, showing the varying numbers of articles published per year, authors cited in the articles and most cited works; and qualitative analysis whose content has validated the importance of the audit work within the various organizations. The result of this analysis showed that RePEc published a small number of articles focused on the topic audit compared the number of articles published in the defined period and that there is a large space for study and work oriented publications on this topic in Brazil, despite there is a wide and updated literature for research base.

Keywords: Audit of financial statements; bibliometric analysis; accounting

Capítulo IV

A ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE NA GOVERNANÇA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS CAPIXABAS

**Karina Ramos Travaglia
Ivone Fiorin
Teresa Cristina Janes Carneiro**

A ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE NA GOVERNANÇA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS CAPIXABAS

Karina Ramos Travaglia

Universidade Federal do Espírito Santo
Vitória - ES

Ivone Fiorin

Universidade Federal do Espírito Santo
Vitória - ES

Teresa Cristina Janes Carneiro

Universidade Federal do Espírito Santo
Vitória - ES

Resumo: O objetivo do presente estudo é verificar a contribuição da contabilidade, no que tange ao mecanismo de controle, como instrumento de governança das organizações públicas do Estado do Espírito Santo. A Teoria da Agência foi utilizada como referencial teórico deste estudo, por entender que as organizações públicas são administradas por terceiros e não pelos proprietários dos recursos produtivos, os cidadãos. Os dados foram obtidos por meio de um levantamento utilizando questionário aplicado em 221 organizações públicas selecionadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. O resultado desta pesquisa evidencia que a *accountability* e transparência contribuem para o processo de governança quando aplicado às organizações públicas. Como contribuição, sugere-se que ações de aperfeiçoamento relacionadas à melhoria nos processos de gestão de riscos e controle interno e de procedimentos de auditoria interna, sejam aplicadas nas organizações públicas, no intuito de se obter melhorias em seus processos de governança, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Palavras-chave: Contabilidade; Governança; Organizações Públicas; Sociedade.

1. INTRODUÇÃO

O parágrafo único do artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil afirma que todo o poder é emanado do povo, que o exerce por meio de representantes. Nesse contexto, pode-se dizer que a sociedade, como detentora do capital, delega a terceiros a administração dos seus recursos.

Sob esse aspecto, espera-se que os interesses da sociedade, considerada nessa relação como principal, sejam atendidos de forma satisfatória pelos administradores de seus recursos, considerados, neste caso, os agentes.

Jensen e Meckling (1976), definem que a relação da agência é um contrato que envolve uma ou mais pessoas, na qual o principal contrata o agente para realizar algum serviço em seu nome, podendo delegar autoridade para o agente tomar decisões.

Ocorre que nem sempre os interesses do agente estão alinhados aos interesses do principal, o que resulta em conflito de agência. Jensen e Meckling (1976) afirmam que existem razões para acreditar que o agente não agirá sempre em função dos interesses do responsável principal, tendo em vista que as partes tendem a buscar maximizar seus próprios benefícios, incorrendo no risco de produzir resultados que nem sempre estão condizentes com os interesses da outra parte da relação. Promover a melhoria dos processos organizacionais, limitar os conflitos de interesses, bem como alinhar atitudes e reduzir o desequilíbrio das informações são mecanismos de governança.

De acordo com o modelo do Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria – RBG (2014), desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a governança no setor público engloba os mecanismos de liderança, estratégia e controle que são colocados em prática com o propósito de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, visando conduzir as políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade.

Um levantamento realizado em 2014 pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), que contou com a parceria do TCU, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), do Instituto Rui Barbosa (IRB) e mais 27 tribunais de contas brasileiros, identificou a situação da governança no setor público em âmbito nacional - esferas federal, estadual, distrital e municipal.

No âmbito do Estado do Espírito Santo, a pesquisa sobre a situação da governança pública envolveu 221 organizações públicas, entre elas estão órgãos estaduais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo as autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas e todos os 78 municípios do Estado.

Considerando que, segundo Iudícibus e Marion (2000), o papel da contabilidade é fornecer informações estruturadas, de natureza econômica, financeira e, complementarmente, física e de produtividade social aos usuários internos e externos à entidade objeto da contabilidade, o objetivo do presente estudo é verificar a contribuição da contabilidade, no que tange ao mecanismo de controle, como instrumento de governança das organizações públicas do Estado do Espírito Santo.

Esta pesquisa justifica-se por agregar valor à Contabilidade, tendo em vista que é uma das responsáveis pela promoção de melhorias organizacionais sob o aspecto da governança, em especial a pública, objeto do presente estudo.

Este artigo está estruturado em cinco seções. Na primeira seção consta a introdução do tema. A segunda seção apresenta o referencial teórico da

presente pesquisa, contendo um breve histórico da governança corporativa, aspectos conceituais sobre a governança no setor público, a governança sob a perspectiva do Tribunal de Contas da União, a metodologia aplicada no Levantamento Nacional de Governança Pública e no Levantamento da Capacidade de Governança Pública de Órgãos e Entidades da Administração Pública do Estado do Espírito Santo, é apresentada ainda na segunda seção, a relação estabelecida entre a Contabilidade e a Governança Pública. Na terceira seção consta a metodologia utilizada neste estudo. A quarta seção é composta pela apresentação e análise dos resultados. Por fim, na quinta seção são apresentadas as considerações finais do estudo, as quais sugerem que ações de aperfeiçoamento relacionadas à contabilidade sejam aplicadas nas organizações públicas, no intuito de se obter melhorias em seus processos de governança, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança Corporativa

Com o crescimento da integração dos diferentes mercados a nível mundial, as organizações foram obrigadas a promoverem adaptações em suas estruturas no intuito de permanecerem competitivas neste novo cenário. Uma dessas mudanças foi a necessidade da separação entre a propriedade e a gestão empresarial, gerando os chamados contratos de agência.

Sobre a Teoria da Agência, Jensen e Meckling (1976) definem que a relação da agência é um contrato em que envolve uma ou mais pessoas na qual o principal contrata o agente para realizar algum serviço em seu nome, podendo ainda delegar autoridade para o agente tomar decisões.

No entanto, nem sempre os interesses do agente estão alinhados aos interesses do principal, o que resulta em conflito de agência. Sobre esse assunto, Jensen e Meckling (1976) afirmam que existem boas razões para acreditar que o agente não agirá sempre de forma alinhada aos melhores interesses do responsável principal, tendo em vista que as partes tendem a buscar maximizar seus próprios benefícios, incorrendo no risco de produzir resultados que nem sempre estão condizentes com os interesses da outra parte da relação.

Na busca pela melhoria dos processos organizacionais, limitações dos conflitos de interesses, bem como o alinhamento de atitudes e redução do desequilíbrio das informações, mecanismos de governança foram desenvolvidos.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009), define governança corporativa como o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, o que envolve práticas e os

relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. Ainda segundo o IBGC (2009), as boas práticas de governança corporativa revertem-se em recomendações objetivas, na busca pela preservação e otimização do valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

Bianchi et al. (2009), retratam a governança corporativa como um sistema de gestão que procura priorizar uma relação ética entre a empresa e seus grupos de interesse. Preocupando-se ainda quanto ao relacionamento mais transparente, a fim de assegurar a longevidade de uma relação de parceria entre o principal e o agente, que, são acionistas e gerentes, respectivamente.

Na realidade, o surgimento da governança corporativa ocorreu há mais de 50 anos, conforme expõe Silva (2004), no entanto, somente nos últimos anos vem se transformando em uma preocupação em diversos países, sejam mercados desenvolvidos, ou emergentes.

Dessa forma, a ascensão do tema governança está associada ao momento de transição da gestão das organizações, quando deixam de ser geridas diretamente por seus proprietários e passam à administração de terceiros, a quem foi delegada autoridade e poder para administrar recursos pertencentes àqueles.

Nesse contexto, houve a necessidade da ampliação de estudos sobre o desenvolvimento de múltiplas estruturas de governança, a fim de que o desempenho organizacional fosse aperfeiçoado, no intuito de contribuir para a redução dos conflitos e para o alinhamento das ações organizacionais, visando trazer mais segurança para proprietários.

2.2 Governança no Setor Público

O tema governança é um procedimento que tem se tornado conhecido em diversas áreas da sociedade, afirmam Ribeiro, Molina e Oliveira (2015). Nesse sentido, o assunto vem sendo objeto de desenvolvimento de estudos não somente na área privada, como também na área pública, uma vez que os princípios e práticas da boa governança corporativa aplicam-se a qualquer tipo de organização, independentemente do porte, natureza jurídica ou tipo de controle, ressalta o IBGC (2009).

No que tange ao setor público, o RBG (2014) aponta que a crise fiscal de 1980 exigiu das organizações públicas um novo arranjo econômico e político internacional, com vistas a tornar o Estado mais eficiente. Diante disso, iniciou-se a discussão sobre o tema governança nas organizações públicas, resultando em princípios norteadores para as boas práticas de governança, produzidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001), sendo eles a transparência, integridade e prestação de contas.

2.3 Governança sob a Perspectiva do Tribunal de Contas da União

Em conformidade com o modelo do RBG (2014), governança no setor público engloba três mecanismos, quais sejam: liderança, estratégia e controle, que são colocados em prática no intuito de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, e conduzir as políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade. Tais mecanismos de governança são divididos em 10 componentes que contribuem para o atingimento dos objetivos propostos pela governança (Figura 1).



Fonte: RBG (2014)

A presente pesquisa está direcionada a investigar aspectos relativos ao mecanismo de controle. De acordo com o RBG (2014), o mecanismo de controle é formado por três componentes. A cada componente são relacionadas práticas, que são mensuradas por meio da implementação dos seus itens de controle, conforme exposto na Figura 2:

Figura 2: Mecanismo de controle

Componente		Objetivo	Prática
C1	Gestão de riscos e controle interno	Avaliar a capacidade da organização em assegurar que a gestão de riscos seja eficaz e contribua para a melhoria de desempenho organizacional	C1.1 - Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno. Número de indicadores: 3
			C1.2 - Monitorar e avaliar o sistema de gestão de riscos e controle interno, a fim de assegurar que seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional. Número de indicadores: 3
C2	Auditoria interna	Avaliar a estruturação e independência da função de auditoria interna, bem como sua capacidade de adicionar valor à organização	C2.1 - Estabelecer a função de auditoria interna. Número de indicadores: 4
			C2.2 - Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente. Número de indicadores: 4
			C2.3 - Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização. Número de indicadores: 7
C3	Accountability e transparência	Estimular a organização a adotar mecanismos de prestação de contas e de responsabilização dos resultados dos sistemas de governança e gestão	C3.1 - Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei. Número de indicadores: 6
			C3.2 - Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de <i>accountability</i> . Número de indicadores: 4
			C3.3 - Avaliar a imagem da organização e a satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos. Número de indicadores: 3
			C3.4 - Garantir que sejam apurados, de ofício, indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação. Número de indicadores: 4

Fonte: Adaptado de RBG (2014).

2.4 Levantamento Nacional de Governança Pública

Com o objetivo de conhecer a situação da governança no setor público e assim estimular suas organizações a adotarem as boas práticas de governança em âmbito nacional - esferas federal, estadual, distrital e municipal, em 4/8/2014, foi firmado o Acordo de Cooperação Técnica entre o TCU, Atricon, IRB e 28 tribunais de contas brasileiros.

Segundo o Relatório de Levantamento, constante do processo TC 020.830/2014-9 do TCU, para atender ao objetivo proposto foi realizado um levantamento de informações executado individualmente, no âmbito de cada jurisdição, pelos tribunais de contas partícipes do acordo, por meio da ferramenta livre de pesquisa *LimeSurvey*®, a qual foi instalada, configurada e mantida na infraestrutura tecnológica do TCU, para coleta das respostas do questionário.

Sob a perspectiva do RBG (2014), dois tipos de questionários foram aplicados. O completo, composto pelos 138 itens de controle (perguntas) sobre governança pública, foi aplicado em organizações mais complexas e que, em princípio, necessitam, de mais controles por estarem sujeitas a maior quantidade de riscos relevantes e o questionário simplificado contendo menor quantidade de itens de controle, retirado dos questionários completos. A escolha dos itens que compuseram o questionário simplificado foi feita com

base em critérios como simplicidade, importância e aplicabilidade em organizações de menor porte orçamentário e administrativo e que, em princípio, necessitam de menos controles por estarem sujeitas a menor quantidade de riscos relevantes.

Dessa forma, nos municípios com menos de 100.000 habitantes, foram selecionadas a prefeitura e a câmara municipal para responderem ao questionário simplificado de governança pública. Nos municípios com mais de 100.000 e menos de 1.000.000 de habitantes, foram selecionadas a prefeitura e a câmara municipal para responderem ao questionário completo de governança pública. Nos municípios com mais de 1.000.000 de habitantes, foram selecionadas, além da prefeitura e câmara de vereadores, todas as secretarias da prefeitura, para responderem ao questionário completo.

Nos estados e no Distrito Federal, foram selecionados, no poder executivo, os governos dos estados e do Distrito Federal e secretarias; no poder legislativo, as Assembleias Legislativas e os Tribunais de Contas; no poder judiciário, os Tribunais de Justiça. Além desses, foram selecionados também as organizações do Ministério Público Estadual, da Defensoria Pública e demais organizações escolhidas por cada tribunal de contas partícipe, para responderem ao questionário completo.

Na esfera federal, as organizações foram selecionadas segundo critério de representatividade no orçamento da União, para responderem ao questionário completo.

Com isso, a amostra selecionada para responder ao questionário foi de 12.259 organizações, composta por 394 federais, 1.272 estaduais, e 10.593 municipais. Desse total, considerando-se somente as respostas válidas, foram coletadas informações junto a 380 organizações da administração pública federal, 893 organizações públicas estaduais e 6.497 organizações municipais, totalizando 7.770 organizações, o que representa cerca de 63% da amostra selecionada.

As comunicações para as organizações selecionadas foram encaminhadas com aviso de recebimento, dando ciência da realização do levantamento, informando um código de acesso individual e o endereço eletrônico onde se encontrava o questionário, assim como o prazo final para preenchimento, sendo esse definido para o dia 3 de novembro de 2014.

Ao término da coleta de dados, foram utilizados os softwares do pacote Microsoft Office, R e *Statistical Package for Social Science for Windows* (SPSS) para realizar as análises e calcular as capacidades e os índices de governança pública (iGG).

O questionário foi composto por questões objetivas, tipo única escolha, sinalizada com uma lista de alternativas mutuamente exclusivas que permitiam ao respondente a escolha de apenas um valor entre os sete possíveis: atende em grande parte ou totalmente; atende em parte; atende em menor parte; decidiu adotá-lo; não atende porque há impossibilidade legal de adotá-lo; não atende porque o custo-benefício é desfavorável; ou não atende e não deliberou

a respeito. Foram aplicadas questões condicionadas no intuito de atingir os seguintes objetivos: aferir o nível de formalização e de auditoria do item abordado e aumentar o espectro de respostas possíveis, a fim de facilitar a adoção da análise fatorial como método para o cálculo dos índices de governança (Figura 3):

Figura 3: Esquema da análise das respostas para cálculo do Índice Geral de Governança

Atende																
S							N									
Extensão																
Menor parte			Em parte				Grande parte				Não decidiu	Decidiu	Não pode			
Formalizado																
N	S		N	S		N	S		N	S		Não há				
Auditado																
N	S		N	S		N	S		N	S					N	S

Fonte: Adaptado do Relatório do processo TC 020.830/2014-9 do TCU.

Nota: S = sim e N = não.

A Figura 3 mostra o esquema de análise das respostas. Para cada item, o respondente escolhia se a ação foi ou não atendida/implementada. Caso não tenha sido atendida, escolhia entre 3 opções: se o órgão decidiu não implantá-la; se decidiu implantar mas não iniciou; ou se não pode implantá-la. Caso a resposta seja afirmativa, o respondente escolhia a extensão em que a ação está sendo atendida no órgão: em menor parte; em parte; ou em grande parte. A seguir, respondia sobre a formalização do procedimento: se existe ou não formalização e em seguida, responde sobre a existência ou não de auditoria sobre a ação.

Como fatores de limitação à execução dos trabalhos de coleta os dados, identificou-se a dificuldade para obter, com agilidade, o apoio e a participação dos demais tribunais de contas brasileiros, tendo em vista as dificuldades operacionais de reunir seus presidentes e acordar os termos do trabalho. Cinco tribunais de contas não participaram do Acordo de Cooperação e, conseqüentemente, seus jurisdicionados não participaram deste amplo processo de autoavaliação em nível nacional; grande quantidade de organizações da administração pública e a ausência de informações que permitissem aferir os seus respectivos graus de autonomia de governança pública e das aquisições, o que pode ter levado a não inclusão de organizações públicas que deveriam ter sido selecionadas; falhas na ferramenta utilizada para coleta de dados, causando a necessidade de atualização e substituição de códigos de acesso com grande frequência.

2.5 Levantamento da Capacidade de Governança Pública de Órgãos e Entidades da Administração Pública do Estado do Espírito Santo

O TCEES selecionou 221 jurisdicionados para participar do levantamento da capacidade de governança de órgãos e entidades da

administração pública, entre eles estão órgãos estaduais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo as autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas e todos os 78 municípios do Estado do Espírito Santo.

Encerrada a fase de execução do levantamento, com a suspensão dos acessos ao sítio eletrônico para resposta ao questionário, dos 221 (duzentos e vinte e um) jurisdicionados do TCEES selecionados, foram obtidas 201 (duzentos e uma) respostas, o que representa cerca de 90% da amostra selecionada.

Os dados coletados serviram de base para um retrato da situação de governança dos entes públicos do Estado do Espírito Santo, a fim de conhecer a adoção de boas práticas de governança pública visando, verificar a capacidade de uma organização do setor público em ser adequadamente governada, em prol do interesse da sociedade.

2.6 Contabilidade e Governança

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público obedece às normas gerais estatuídas pela Lei 4.320/64, que de acordo com Oliveira, Carvalho e Corrêa (2013), é a norma em vigor de maior importância no cenário brasileiro, no que tange à definição de procedimentos específicos para a Contabilidade das entidades do setor público (*disclosure*). Obedece ainda às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal estabelecidas na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), às portarias da Secretaria Nacional do Tesouro (STN), bem como às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio das Resoluções n.º 1.128 a 1.137/2008.

Em conformidade com a Resolução CFC N.º. 1.128/08, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pode ser definida como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Neste contexto e observando os princípios para a efetividade da governança pública mencionados pela IFAC (2001), cabe destacar aqui a responsabilidade de prestar contas ou *accountability*, processo pelo qual as entidades do setor público e seus integrantes, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a gestão dos fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado (IFAC, 2001).

Sob esta perspectiva, Dantas (2013) afirma que o processo de *accountability* é materializado pela IFAC através das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, haja vista que estas são descritas como um

conjunto de informações organizadas e estruturadas que podem fornecer informações sobre a posição e o desempenho financeiro da entidade, além de atender a uma vasta gama de usuários no processo de tomada de decisão.

Da mesma forma, ocorre com a transparência nas informações, especialmente nas de alta relevância, que impactem os negócios e que envolvam resultados, oportunidades e riscos. A transparência deve situar-se dentro dos limites de exposição que não sejam conflitantes com a salvaguarda de informações, afirma Pereira (2010).

Diante do exposto, pode-se inferir que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está diretamente relacionada com o papel da contabilidade no processo de governança pública, posto que cabe à contabilidade pública, aplicar no processo gerador de informações o princípio de *accountability*. Dessa forma, a relação entre governo e sociedade é intensificada, dado que a contabilidade pública cumpre sua responsabilidade para com a sociedade, fornecendo transparência no processo por meio da prestação de contas que serve de base simultaneamente para respostas, bem como para novos questionamentos da sociedade, contribuindo, segundo Ribeiro (2014), para a valorização da contabilidade no âmbito da administração pública.

3 METODOLOGIA

A metodologia de pesquisa utilizada neste estudo, observadas as tipologias de delineamentos de pesquisa nas ciências contábeis descritas por Beuren (2006), fundamentou-se: quanto aos objetivos, na pesquisa descritiva e explicativa posto que visa esclarecer a atuação da contabilidade sobre a determinado fenômeno, neste caso, a governança.

Com relação aos procedimentos, a pesquisa é documental, pois se fundamenta em levantamentos extraídos de documentos regulatórios oficiais publicados. Utilizou-se também dados obtidos por levantamento sobre governança pública aplicada pelo TCEES.

No que concerne à abordagem do problema, optou-se por uma pesquisa com abordagem quantitativa, posto que empregou instrumentos estatísticos no tratamento dos dados, buscando compreender e descrever o comportamento das variáveis analisadas.

Para análise dos dados foi realizado o teste de diferença de média, por meio do *software* de análise estatística SPSS.

4 RESULTADOS

O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade trouxe implicações também nas normas na área pública. Sobre o tema, Ribeiro, Pereira e Benedicto (2013), relatam que Nova Gestão Pública ou *New Public*

Management (NPM) e a governança pública contribuíram para implementação das mudanças na contabilidade, orçamento e prestação de contas.

A governança no setor público engloba três mecanismos, quais sejam: liderança, estratégia e controle, que são colocados em prática no intuito de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, conduzir as políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade.

A presente pesquisa está direcionada a investigar aspectos relativos ao mecanismo de controle. Sendo esse formado por três componentes, quais sejam: gestão de riscos e controle interno, auditoria interna e *accountability* e transparência.

A partir dos dados coletados pelo TCEES, este estudo analisa a atuação da Contabilidade na Governança das Organizações Públicas Capixabas. O resultado consolidado deste trabalho está exposto na Figura 4:

Figura 4 – Comparação dos Resultados por esfera – Estadual x Municipal

Esfera - Nível de Ação					
	ESTADUAL	MUNICIPAL	F	Sig.	Esfera
Controle	152.6	125.6	7.9498	0.01	**
Gestão de riscos e controle interno	27.9	21.0	4.8060	0.03	
Auditoria interna	44.2	36.6	2.5449	0.11	
Accountability e transparência	80.5	68.1	10.2118	0.00	**
Esfera - Nível de Formalização					
	ESTADUAL	MUNICIPAL	F	Sig.	Esfera
Controle	125.9	92.6	6.8876	0.01	**
Gestão de riscos e controle interno	21.6	16.5	2.2054	0.14	
Auditoria interna	40.2	27.5	5.0439	0.03	
Accountability e transparência	64.1	48.6	7.4245	0.01	**

Fonte: Elaborado pelas autoras

Os valores calculados para o mecanismo controle tiveram como base os indicadores apresentados na Figura 2 e analisados com base no RBG (2014).

Observa-se no componente gestão de riscos, bem como no componente auditoria interna, que as esferas estadual e municipal não apresentaram diferenças significativas, tanto no nível de ação quanto no nível de formalização.

De acordo com o RGB (2014), uma gestão de riscos eficaz possibilita às organizações reduzirem a probabilidade e o impacto de possíveis eventos negativos, proporcionando o aumento do aproveitamento de eventos positivos, garantindo assim razoável certeza de alcance dos objetivos.

Dessa forma, com base no resultado apresentado na Figura 4, não foram estabelecidos, de forma satisfatória, sistema de gestão de riscos e controle interno, a fim de que sejam identificados riscos críticos da organização, bem como implantação de controles internos para mitigá-los nas organizações pesquisadas. É possível concluir ainda que as organizações

públicas que afirmaram ter o sistema de gestão de riscos e controle interno implantados, não o monitoram e o avaliam de forma a assegurar que o sistema seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional.

Com relação ao componente auditoria interna, que envolve a definição do propósito, da autoridade e da responsabilidade da auditoria interna asseguradas de forma independente e proficiente em estatuto que estabeleça a sua posição dentro da organização, de forma a produzir relatórios relevantes destinados às instâncias internas de governança que adicione valor à organização é possível aferir que esse item não é satisfatoriamente trabalhado pelas organizações pesquisadas, conforme visualizado na Figura 4.

Em contrapartida, pode-se observar que há diferenças no mecanismo de controle no tocante às esferas municipais e estaduais, tanto no nível de ação como no nível de formalização, no que se refere ao componente *accountability* e transparência. O que significa que as organizações pesquisadas dão transparência, de forma satisfatória, às partes interessadas, atendendo, no que for possível, nos termos da lei, as demandas solicitadas e ainda as exigidas por meio de normativos e de jurisprudenciais, bem como prestam contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.

A análise do componente *accountability* e transparência permitiu observar que ocorre a avaliação da imagem da organização e da satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos. A análise desse item permitiu também verificar a garantia de que os indícios de irregularidades são apurados e como consequência há promoção da responsabilização em caso de comprovação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo verificar a contribuição da contabilidade, no que tange ao mecanismo de controle, como instrumento de governança das organizações públicas do Estado do Espírito Santo.

À luz da Teoria da Agência, fundamentada por Jensen e Meckling (1976), os proprietários dos recursos produtivos, os cidadãos, delegam a terceiros a administração desses recursos. Espera-se desse acordo que os interesses da sociedade, considerada nessa relação como principal, sejam atendidos de forma satisfatória pelos administradores de seus recursos, considerados, neste caso, os agentes.

De modo geral, no intuito de ofertar serviços públicos de qualidade a serem prestados à sociedade, as organizações públicas necessitam que seus administradores estejam cercados de instrumentos capazes de auxiliá-los no processo de tomada de decisão, a fim de que possam ter prosperidade nesse relevante desafio. Verificou-se que a Contabilidade aplicada à Administração Pública, atua como um desses instrumentos, ao prover os gestores e os órgãos

de controles, tanto interno como externo, com informações fidedignas necessárias à tomada de decisões, beneficiando a toda sociedade quando a ela oferece, de forma transparente, uma competente prestação de contas dos recursos a ela pertencentes.

Visando à promoção do bem comum, o Estado pratica ações executivas e políticas de governo, com destaque para a governança como uma visão contemporânea da gestão pública, afirmam Oliveira et al. (2013). Em continuidade, esses autores dizem que esta nova concepção, intitulada como a Nova Gestão Pública, se pressupõe que a administração do setor público esteja buscando modelos de gestão que são aplicados na iniciativa privada, consoante os conceitos de gestão estratégica e, até mesmo o empreendedorismo público, tema ainda incipiente nas organizações públicas.

Boas práticas de governança pública estão associadas, inclusive, à avaliação da imagem da organização e da satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos, bem como com a garantia de que os indícios de irregularidades sejam apurados e como consequência há promoção da responsabilização em caso de comprovação. Tais práticas estão inseridas no mecanismo de controle, os quais se relacionam diretamente com os objetivos delineados pela contabilidade pública, como exposto na presente pesquisa.

Com a utilização do teste de diferença de média, conclui-se, em consonância com a literatura consultada, que a contabilidade contribui para a melhoria do sistema de governança das organizações públicas do Estado do Espírito Santo, haja vista que há diferenças no mecanismo de controle, no tocante às esferas municipais e estaduais, tanto no nível de ação como no nível de formalização, no que se refere ao componente *accountability* e transparência. Logo, há espaço para a contabilidade contribuir para a melhoria da governança na esfera municipal, como também com o aperfeiçoamento do sistema de governança das organizações públicas capixabas, em especial no tocante à *accountability* e transparência, posto que cabe à contabilidade pública, aplicar no processo gerador de informações esses princípios, cumprindo assim sua responsabilidade para com a sociedade.

Como contribuição para o tema, sugere-se que ações de aperfeiçoamento relacionadas ao mecanismo de controle, quais sejam: a melhoria nos processos relacionados à gestão de riscos e controle interno e de aperfeiçoamento dos procedimentos de auditoria interna sejam aplicadas nas organizações públicas no intuito de se obter melhorias em seus processos de governança, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BIANCHI, M.; et al. A evolução e o perfil da governança corporativa no Brasil: um levantamento da produção científica do Enanpad entre 1999 e 2008. **ConTexto**, 9(15), 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 04 jul. 2015.

_____. Congresso Nacional, **Lei Complementar N° 101, de 4 de maio de 2000**, Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_com_p_101_00.pdf> Acesso em 05 jul. 2015.

_____. Lei nº 4.320/60, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

CFC. **Resolução nº. 1.128/08**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 06 jul. 2015.

DANTAS, J. M. M. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. Brasília, DF: Tese de Doutorado, Programa de Doutorado Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Unb/UFPB/UFRN), 2013.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo, SP, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18180&email>>. Acesso em: 04 jul. 2015.

IFAC. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/study-13-governance-public-sector>>. Acesso em: 04 jul. 2015.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics (JFE)**. v. 3, (4), p. 305–360, 1976. Disponível em: <<http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2015.

OLIVEIRA, A. G.; CARVALHO, H. A.; CORRÊA, D. P. Governança pública e governabilidade: accountability e disclosure possibilitadas pela contabilidade aplicada ao setor público como instrumento de sustentabilidade do estado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPeC**, v. 7, (1), p. 91-104, 2013.

PEREIRA, J. M. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social – APGS**. v. 2, (1), p. 109-134, 2010.

RIBEIRO, H. C. M.; MOLINA, R. C.; OLIVEIRA, T. C. Características da Produção Acadêmica sobre Governança Corporativa no Setor Público Divulgadas no Web of Science no Período 1995-2013. **Revista de Governança Corporativa**. v. 2, (1), p. 94-115, 2015. Disponível em: <<http://rgc.org.br/ojs/index.php/rgc/article/viewFile/14/12>>. Acesso em 05 jul. 2015.

RIBEIRO, L. M. P. **Contribuição da Contabilidade no Processo de Governança Pública em Municípios do Território da cidadania Sertão de Minas**. Lavras, MG: Tese de Doutorado, Universidade Federal de lavras, 2014.

_____; PEREIRA, J. R.; BENEDICTO, G. C. The role of accounting in public governance process. **African Journal of Business Management**. v. 7, (29), 2013. Disponível em: <http://www.academicjournals.org/article/article1380632998_Ribeiro%20et%20al.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2015.

SILVA, A. L. C. Governança corporativa, valor, alavancagem e política de dividendos das empresas brasileiras. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo – RAUSP**. v. 39, (4), p. 348-361, 2004. Disponível em: <<file:///C:/Users/Pc/Downloads/V3904348a361.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2015.

TCU. **Acordo de cooperação técnica que entre si celebram os tribunais de contas brasileiros, a associação dos membros dos tribunais de contas do brasil e o instituto Rui Barbosa para a realização de levantamento de informações em governança pública e aquisições nas organizações estaduais e municipais**. Brasília: 2014. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/projetos-relacionados/governanca-de-politicas-publicas/documentos/documentos.htm>>. Acesso em: 03 jul. 2015.

_____. **Governança Pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações**

indutoras de melhoria. Brasília: Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Brasília: 2014. Disponível em:
<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2666622.PDF>>. Acesso em: 04 jul. 2015.

_____. **Relatório de Levantamento - Órgãos/Entidades: Ministério da Fazenda (vinculador); Advocacia- Geral da União; e outros. Interessado: Tribunal de Contas da União. GRUPO I – CLASSE V – Plenário TC 020.830/2014-9.** Brasília: 2014. Disponível em:
<http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/governanca/iniciativas/governanca_publica/eventos>. Acesso em: 04 jul. 2015.

Abstract: The aim of this study is to verify the accounting contribution, regarding the control mechanism, such as governance tool of public organizations in the state of Espírito Santo. The Agency Theory was used as the theoretical framework of this study, understanding that public organizations are managed by third parties and not by the owners of productive resources, citizens. Data were obtained through a survey using the questionnaire in 221 public organizations selected by the Court of the State of Espírito Santo. The result of this research shows that accountability and transparency contribute to the governance process when applied to public organizations. As a contribution, it is suggested that improvement actions related to improving the risk management processes and internal control and internal audit procedures are applied in public organizations, in order to obtain improvements in their governance processes, with a view to driving public policy and the provision of interests of society services.

Keywords: Accounting; governance; Public Organizations; Society.

Capítulo V

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

**Vania Luiza Pagliari Cruz
Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues
Marcelo Tavares**

A RELAÇÃO ENTRE O CUSTO TRIBUTÁRIO E O VALOR ADICIONADO DAS EMPRESAS DO SUBSETOR DE ALIMENTOS PROCESSADOS LISTADAS NA BM&F BOVESPA

Vania Luiza Pagliari Cruz

Universidade de Rio Verde
Quirinópolis – GO

Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues

Universidade Federal de Uberlândia
Uberlândia – MG

Marcelo Tavares

Universidade Federal de Uberlândia
Uberlândia – MG

Resumo: A Demonstração do Valor Adicionado evidencia a riqueza produzida pela entidade, bem como a forma como tal riqueza foi distribuída àqueles que contribuíram para sua acumulação. O presente estudo tem como objetivo verificar se as indústrias listadas no sub-setor de alimentos processados da BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes. Para verificar as cargas tributárias das entidades pesquisadas, analisou-se a relação existente entre o custo tributário e o montante de valor adicionado das 18 empresas pertencentes a este sub-setor, no período de 2008 a 2014. Os dados foram analisados por meio dos testes *T-Student* e Mann-Whitney. Com relação às tipologias de delineamento, a pesquisa classifica-se como exploratória, quanto aos objetivos; bibliográfica e documental quanto aos procedimentos; e indutiva, quanto à abordagem do problema. Constatou-se que as entidades estudadas apresentam cargas tributárias semelhantes e que não há relação direta entre a carga tributária e o seu valor adicionado a distribuir.

Palavras-chave: Valor Adicionado. Tributos. Demonstração do Valor Adicionado.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade visa disponibilizar informações úteis para a tomada de decisões, porém o maior desafio encontrado é como se comunicar de forma clara e objetiva. Na tentativa de amenizar essa dificuldade, as empresas elaboram e divulgam as suas demonstrações contábeis, tendo em vista que, desta forma é possível atender às necessidades da maioria dos usuários.

Neste sentido, houve um avanço no cenário contábil com a implantação da Lei 11.638/07, pois as Sociedades Anônimas de Capital Aberto tornaram-se obrigadas à evidenciar, a partir de 2008, as suas informações de caráter social. A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é, hoje, uma demonstração obrigatória (MARTINS, MIRANDA, DINIZ, 2014).

A DVA evidencia a contribuição da empresa para a sociedade. Neste sentido, Santos e Hashimoto (2003) a definem como a parte do Balanço Social que permite analisar a riqueza criada pela entidade e a maneira como esse valor agregado foi distribuído àqueles que contribuíram para a sua acumulação.

Os tributos evidenciados na DVA representam a remuneração pelo apoio do governo às entidades, seja na forma de estrutura social, política ou econômica. Estas estruturas permitem que as entidades operem em seu ambiente. Daí a importância de se conhecer os impactos que os tributos têm sobre a sociedade, o que torna a DVA um importante relatório contábil, visto que pode ser utilizado como um instrumento de avaliação das melhorias que o Estado proporciona à comunidade (DE LUCA, 1998).

Em complemento, Konrath et al. (2014) destacam o quão relevante é conhecer os impactos que os tributos têm sobre a sociedade, reforçando a importância da utilização da DVA à sociedade como meio de avaliação das condições que o Estado apresenta em fornecer melhorias à população, em virtude da parcela de impostos acumulada (DE LUCA, 1998).

Diante deste contexto, apresenta-se o problema norteador do presente estudo: as indústrias que possuem maior valor adicionado possuem carga tributária similar às indústrias que geram menor valor adicionado?

Assim, o objetivo geral desta pesquisa é verificar se as indústrias listadas no sub-setor de alimentos processados da BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes. Para atingir o objetivo geral proposto, apresentam-se os seguintes objetivos específicos: (i) fundamentar, através do marco teórico, a DVA; (ii) mapear as indústrias pertencentes ao sub-setor de alimentos processados listadas na BM&F BOVESPA; (iii) realizar a análise descritiva dos dados coletados; (iv) apresentar a relação entre a carga tributária e o valor adicionado gerado pelas entidades.

A pesquisa justifica-se em função de sua aplicação social, uma vez que a carga tributária suportada por cada entidade, bem como a forma com que esta carga contribui para a geração de riqueza por parte do governo impactam significativamente na vida de qualquer cidadão, seja na relação da própria carga com os preços finais ao consumidor, seja na forma como os tributos são distribuídos como serviços à população.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Demonstração do Valor Adicionado – DVA

Dentre as transformações ocorridas no cenário contábil ao longo dos anos, é relevante mencionar que as informações contábeis mudaram o seu enfoque, deixaram de ser direcionadas exclusivamente aos proprietários das empresas, e atualmente, têm como propósito atingir a todos os agentes econômicos envolvidos no processo.

Neste contexto de mudanças, a Lei n. 11.638/07 trouxe avanços no que diz respeito à evidenciação de informações de caráter social. Assim, a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) tornou-se uma das demonstrações com elaboração e divulgação obrigatórias às companhias abertas, a partir de 2008 (MARTINS, MIRANDA, DINIZ, 2014).

Ainda que a Demonstração do Valor Adicionado seja conceitualmente uma das peças que compõem o Balanço Social, Cunha et al. (2005) chamam a atenção quanto à sua forma de apresentação, tendo em vista que, muitas vezes a DVA é apresentada em conjunto com outras demonstrações contábeis, sendo dissociada do Balanço Social ou até mesmo confundida com ele.

Segundo De Luca (1998, p. 28), a DVA “é um conjunto de informações de natureza econômica. É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para sua geração”. No sentido econômico, Marion (2009) corrobora com esse entendimento, a medida que associa o conceito de riqueza gerada pela empresa como o seu Produto Interno Bruto (PIB).

Em complemento, Cunha et al. (2005) salientam que a DVA permite identificar além da riqueza gerada exclusivamente pela empresa, pois apresenta também, a riqueza oriunda de terceiros e as formas de distribuição aos seus diversos beneficiários.

Neste sentido, o Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado, apresenta o conceito de valor adicionado como “a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzidos por terceiros e transferidos à entidade”.

Quanto à utilidade da DVA, Cunha (2002) complementa que uma melhor avaliação das empresas formadoras da sociedade pode ser feita através da análise da DVA, uma vez que é por meio dela que é evidenciada como a riqueza tem sido distribuída na forma de tributos ao governo, dividendos aos acionistas e remuneração aos empregados, por exemplo.

Por fim, Marion (2009) reforça a contribuição da Demonstração do Valor Adicionado para a sociedade, à medida que distribui os diferentes segmentos da sociedade em um gráfico modelo pizza e associa um beneficiário (empregados, donos de empresa, banqueiros, governo e a própria empresa) à cada “fatia”. Para o desenvolvimento desta pesquisa, será estudada a “fatia” da DVA que representa o valor adicionado distribuído ao Estado como forma de tributos.

2.2. Custo tributário

Santos e Hashimoto (2003, p. 158) definem que “os tributos são valores cobrados pelo Estado e exigidos no decorrer da vida econômica da empresa”. Os autores salientam ainda que o conceito tributo é amplo, pois corresponde

aos valores referentes a impostos, taxas e contribuições devidos em função dos respectivos fatos geradores previstos em lei. Já a carga tributária representa a transferência ao governo (nas três esferas, seja municipal, estadual ou federal) da parcela da riqueza gerada no país (SANTOS; HASHIMOTO, 2003).

Complementam, ainda, que a carga tributária, também chamada pelos autores como carga fiscal, é uma relação entre os tributos e o valor agregado. Desta forma, quando necessário mensurar a carga tributária de uma empresa, deve-se elaborar a DVA, com o intuito de evidenciar o custo tributário da empresa em relação ao valor acumulado por ela.

2.3. Subsetor de alimentos processados e sua carga tributária

De acordo com a Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação (ABIA), em 2014, o setor de alimentos processados apresentou uma alta de 9,2% de faturamento em relação ao ano anterior. Dentre as indústrias de transformação, as indústrias de alimentação detêm o posto de maior empregador, gerando aproximadamente 1,6 milhão de empregos diretos (ABIA, 2015).

O Brasil, atualmente, é o maior exportador (em volume) de alimentos processados, bem como lidera o *ranking* de maior produtor e exportador de açúcar e suco de laranja. Também ocupa a segunda posição em exportação mundial de carne bovina, café solúvel e óleo de soja (ABIA, 2015).

De acordo com Pedrozo (2011), a carga tributária incidente sobre os alimentos é de 27,5% (em média), a carga é semelhante à cobrada na Suécia. Nos Estados Unidos, a carga tributária é de 14,82%; em Portugal, 15,36%.

Em estudo realizado pela DECOMTEC/FIESP, foram extraídos dados de diversos órgãos governamentais que apontaram os principais tributos incidentes sobre a indústria de transformação, exposto na Tabela 1.

Tabela 1 – Tributos incidentes sobre a indústria de transformação

Tributo	Denominação
Imposto de Importação	Imposto
IPI	Imposto
IR (exceto IRRF)	Imposto
IOF	Imposto
COFINS	Contribuição
PIS	Contribuição
CSLL	Contribuição
Previdência (parte do empregador)	Contribuição
FGTS	Contribuição
ICMS	Imposto

Fonte: FIESP (2012).

Segundo Santos (2007), através da análise da DVA obtém-se a carga tributária suportada com a riqueza gerada pela entidade, além de permitir comparar cargas de diversas entidades de um mesmo setor ou entre setores distintos. Deve-se ressaltar que o conceito de riqueza gerada (valor adicionado) difere do conceito de faturamento, apresentado em outras demonstrações.

2.4. Estudos Correlatos

Santos e Hashimoto (2003) realizaram uma pesquisa apresentando a carga tributária suportada pelas entidades evidenciadas através da Demonstração do Valor Adicionado. As empresas selecionadas na amostra compunham as empresas participantes da edição anual 'Melhores e Maiores' (entre os anos 1996 e 2001), da revista Exame. A pesquisa evidenciou que a carga tributária suportada por tais entidades "é significativamente maior do que a da economia como um todo, sugerindo que outros setores da economia contribuem em menor proporção ao Estado" (SANTOS; HASHIMOTO, 2003, p. 160).

Kronbauer et al. (2009) analisaram a carga tributária evidenciada pelas empresas do setor de energia elétrica em 2006. Os resultados mostraram que não há divulgação aberta ou separada dos tributos (com pouca evidência das informações tributárias), bem como não há padrão de divulgação da carga tributária pelas companhias.

Em pesquisa realizada por Konraht et al. (2014), foi identificada a tendência dos custos tributários suportados pelas empresas do setor elétrico entre os anos de 2007 a 2013, totalizando 289 observações. Com 95% de confiança, concluiu-se que empresas que apresentam maior valor adicionado possuem cargas tributárias inferiores.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1. Classificação Metodológica

Quanto à abordagem, a presente pesquisa classifica-se como indutiva, uma vez que foram utilizados dados particulares (empresas componentes da amostra) para se chegar a uma inferência universal (empresas componentes da população).

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, foram utilizadas as seguintes técnicas: (i) pesquisa bibliográfica, necessária para fundamentar os conceitos abordados na pesquisa; e (ii) pesquisa documental, necessária para levantamento dos dados obtidos nas Demonstrações de Valor Adicionado das companhias pertencentes à amostra.

Quanto aos objetivos, foi utilizada a pesquisa exploratória, que é capaz de “proporcionar maior familiaridade ao tema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses” (GIL, 2009, p. 41).

Na próxima subseção, será apresentada a hipótese da pesquisa capaz de explicitar a carga tributária das indústrias de alimentos processados.

3.2. Determinação da hipótese, procedimentos de coleta e análise de dados

Para atender ao objetivo geral desta pesquisa, que é verificar se as indústrias do subsetor de alimentos processados listadas na BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes, formulou-se a seguinte hipótese: ‘H₀: As indústrias do subsetor de alimentos processados apresentam cargas tributárias semelhantes’.

As informações referentes ao Valor Adicionado a Distribuir, bem como o Valor Distribuído ao Estado como forma de tributos foram coletados das Demonstrações de Valor Adicionado de todas as entidades pertencentes ao segmento ALIMENTOS PROCESSADOS listadas na BM&F BOVESPA. Durante a realização da pesquisa, observou-se a existência de 18 empresas pertencentes ao referido segmento.

Foram excluídas da amostra todas as entidades que desenvolvem atividades de *holding*, tendo em vista que sua tributação é diferenciada em relação às demais. Tal critério foi originalmente utilizado por Kronbauer et al. (2009) e utilizado novamente por Konraht et al. (2014).

Além da exclusão das *holdings*, também foram retiradas da amostra as entidades que apresentaram valor adicionado distribuído ao Estado em forma de tributos com saldo negativo. Tal situação ocorre quando os créditos das empresas são superiores aos seus valores a pagar na forma de tributos.

A exclusão foi realizada para evitar que o caráter inferencial da pesquisa fosse distorcido, uma vez que estes valores, segundo Konraht et al. (2014), impossibilitam o cálculo da carga tributária real.

Nos anos de 2009 e 2010, em virtude do número amostral ser ímpar, optou-se por excluir a entidade cujo valor adicionado distribuído ao Estado como tributos representou a mediana do ano. A exclusão foi motivada pela impossibilidade de classificá-la como maior ou menor que a mediana (critério utilizado para alocação das entidades pertencentes ao sub-setor de alimentos processados entre os grupos G1 e G2).

A amostra de dados é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2 – Composição da amostra

Descrição	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Empresas listadas	18	18	18	18	18	18	18
(-) Empresas com dados ausentes	7	4	4	3	2	1	2
(-) Holdings	2	2	2	2	2	2	2
(-) Empresas com carga tributária negativa	1	1	1	1	2	1	-
(=) Empresas integrantes da amostra	8	11	11	12	12	14	14

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Na realização dos testes estatísticos, os dados foram separados por empresa e por período (ano), com o intuito de facilitar a interpretação e a comparabilidade das variáveis.

No que diz respeito ao tratamento dos dados utilizou-se a análise descritiva, tendo em vista que, conforme apresentam Fávero et al. (2009), a estatística descritiva, por meio de tabelas, gráficos e medidas resumo, dá suporte ao pesquisador para compreender o comportamento das variáveis estudadas; e desta forma, permite ao investigador identificar tendências, variabilidade e valores atípicos.

Para a análise, optou-se por dividir a amostra em dois grupos (G1 e G2), na classificação utilizou-se como referência a mediana do montante do Valor Distribuído ao Estado. Desta forma, o valor correspondente à mediana determinou em qual dos grupos a empresa deveria ser alocada, no grupo G1 foram alocadas as empresas com montante do Valor Distribuído ao Estado superior à mediana; enquanto que no grupo G2 alocaram-se as empresas com montante do Valor Distribuído ao Estado inferior à mediana.

Em seguida, foram calculadas as médias das cargas tributárias dos grupos G1 e G2, com o objetivo de comparar as variáveis e identificar se existe, ou não, diferença estatisticamente significativa entre eles.

Após a separação das entidades entre os grupos G1 e G2, realizou-se análises descritivas para obtenção da média, mediana, desvio padrão, coeficiente de variação e intervalo interquartil de cada grupo.

Realizou-se também teste de normalidade em cada um dos grupos para que fosse determinado o teste mais adequado para validar a hipótese proposta acima, de acordo com o tipo de distribuição. Caso os dois grupos apresentassem distribuição normal, seria aplicado o teste *t-Student*. Do contrário, seria aplicado o teste Mann-Whitney.

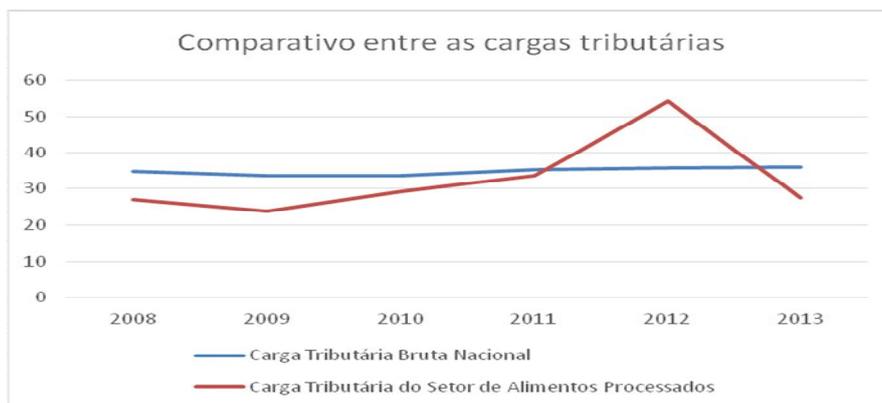
Para o tratamento estatístico dos dados foi utilizado o *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

4. ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Apresenta-se, inicialmente, a comparação entre a carga tributária bruta nacional e a carga tributária do subsetor de alimentos processados. A carga tributária bruta nacional é obtida através da soma de todos os tributos

arrecadados por todos os entes federativos. As séries históricas são divulgadas anualmente pela Secretaria da Receita Federal. Excluiu-se, deliberadamente, o ano de 2014 por este ainda não ter sido divulgado. A carga tributária do subsetor de alimentos processados foi obtida através da média aritmética das cargas tributárias das empresas pertencentes a este subsetor (GRÁFICO 1).

Gráfico 1 – Comparativo entre as cargas tributárias



Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

De acordo com o Gráfico 1, nota-se que apenas no ano de 2012 a carga tributária do subsetor de alimentos processados foi superior à carga tributária bruta nacional. Isto ocorreu em virtude de uma única empresa, que neste ano, apresentou Valor Adicionado Distribuído ao Estado em forma de tributos superior ao Valor Adicionado a Distribuir, fato decorrente do prejuízo acumulado no período.

Para responder à hipótese da pesquisa, separou-se as 18 empresas em dois grupos: G1 e G2. As entidades que compõem o grupo G1 possuem Valor Adicionado a Distribuir acima da mediana, as demais foram inseridas no grupo G2. A Tabela 3 apresenta as estatísticas descritivas das empresas em relação ao seu Valor Adicionado Total a Distribuir.

Tabela 3 – Estatísticas descritivas das empresas (em mil R\$)

Ano	Média	Mediana
2008	1.196.233,50	305.313,00
2009	1.483.454,00	469.067,00
2010	2.156.498,64	341.602,00
2011	2.572.891,92	531.368,50
2012	2.825.198,75	613.073,50
2013	2.973.707,50	1.026.650,00
2014	3.657.823,71	1.027.634,00

Fonte: elaborada pelos autores (2015).

Após a determinação da mediana, realizou-se a estatística descritiva dos dados relativos às empresas alocadas de acordo com o grupo correspondente. Nos anos de 2009 e 2010, a quantidade de empresas selecionadas na amostra totalizou um número ímpar. Nestes casos, o valor a distribuir ao Estado como

forma de tributos de uma das entidades é igual ao valor da mediana, impossibilitando sua inclusão no grupo G1 (maiores que a mediana) ou no grupo G2 (menores que a mediana), sendo excluída, portanto, dos testes estatísticos destes períodos.

Tabela 4 – Carga tributária média em relação à mediana

Ano	Grupo	N	Média	Desvio Padrão
2008	G1	4	23,00	23,7532
	G2	4	31,13	22,8418
2009	G1	5	13,92	8,8265
	G2	5	34,37	23,5794
2010	G1	5	22,44	14,6581
	G2	5	31,99	19,9475
2011	G1	6	27,63	15,7144
	G2	6	39,52	13,3166
2012	G1	6	18,57	9,6306
	G2	6	90,01	127,5202
2013	G1	7	19,23	11,0741
	G2	7	35,62	16,2446
2014	G1	7	22,24	12,4897
	G2	7	34,17	21,8119

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

As cargas tributárias médias dos grupos (G1 e G2) apresentadas na Tabela 4 são equivalentes à média aritmética das cargas tributárias das empresas pertencentes a estes grupos. A carga tributária é a proporção entre a riqueza destinada ao Estado e a riqueza produzida pelas entidades.

Conforme observado na referida tabela, o grupo G2 apresenta carga tributária superior ao grupo G1. Isso indica que a carga tributária das entidades que geram menor riqueza é superior a carga tributária das entidades que geram maior riqueza. Nota-se também, através do desvio padrão elevado, que há grande variação da carga tributária entre as empresas pertencentes aos grupos G1 e G2.

Após a classificação das entidades nos respectivos grupos, aplicou-se o teste de normalidade para determinação do teste mais adequado para responder à hipótese da pesquisa. Observou-se que 2012 foi o único ano em que os dados não apresentaram uma distribuição normal. Assim, conforme apresentado na metodologia, neste caso, será aplicado o teste Mann Whitney, nos outros anos, será aplicado o teste *t-Student*.

A tabela 5 apresenta o teste de normalidade dos grupos G1 e G2.

Tabela 5 – Teste de normalidade

Ano	Distribuição Normal	Teste Utilizado
2008	Sim	<i>t-Student</i>
2009	Sim	<i>t-Student</i>
2010	Sim	<i>t-Student</i>
2011	Sim	<i>t-Student</i>
2012	Não	<i>Mann-Withney</i>
2013	Sim	<i>t-Student</i>
2014	Sim	<i>t-Student</i>

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Após a determinação do teste mais adequado, aplicou-se o teste de comparação de médias, conforme apresentado na tabela 6.

Tabela 6 – Teste de igualdade de médias

Ano	P-valor	Resultado Obtido
2008	0,841	Aceita H_0
2009	0,107	Aceita H_0
2010	0,413	Aceita H_0
2011	0,188	Aceita H_0
2012	0,002	Rejeita H_0
2013	0,048	Rejeita H_0
2014	0,511	Aceita H_0

Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

De acordo com a tabela 6, durante os anos observados (a exceção dos anos de 2012 e 2013), as cargas tributárias entre os grupos estudados foram consideradas estatisticamente semelhantes a um nível de significância de 5%.

Portanto, independentemente da riqueza gerada pela entidade, nota-se que a carga tributária entre as empresas do setor é semelhante nos anos de 2008 a 2011 e 2014; e não semelhante nos anos de 2012 e 2013.

Conforme os resultados obtidos nos testes *t-Student*, aceita-se a hipótese H_0 para os anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2014 e rejeita-se a hipótese H_0 para o ano de 2012 e 2013.

5. CONCLUSÕES

O objetivo desta pesquisa foi verificar se as indústrias listadas no sub-setor de alimentos processados da BM&F BOVESPA possuem cargas tributárias semelhantes. Para alcance do objetivo, verificou-se se as empresas que geram maior valor adicionado apresentam carga tributária estatisticamente semelhante às empresas que geram menor valor adicionado.

A maioria dos dados coletados apresentou distribuição normal aplicando-se, portanto, o teste *t-Student* para verificação da hipótese deste estudo.

Mediante testes de igualdade de média, verificou-se que os únicos anos em que a hipótese pôde ser rejeitada foram os anos de 2012 e 2013. Todos os outros anos pesquisados confirmaram a hipótese inicial, confirmando que há semelhança entre as médias das cargas tributárias das empresas do sub-setor de alimentos processados.

Contrariando os resultados obtidos no estudo desenvolvido por Konraht et al. (2014), que evidenciam que as cargas tributárias das empresas do sub-setor de energia elétrica são inversamente proporcionais ao valor adicionado a distribuir, este estudo concluiu que não há relação entre a carga tributária e o valor adicionado a distribuir.

A diferença nos resultados obtidos nas duas pesquisas pode ser explicada em virtude da utilização de diferentes setores, com formas de tributação específicas para cada segmento.

Como trabalhos futuros, sugere-se a comparação entre as cargas tributárias e o valor adicionado das empresas dos setores em níveis mais detalhados (federal, estadual e municipal) com o objetivo de verificar se a diferença encontrada entre os dois setores deve-se realmente às particularidades de cada setor.

REFERÊNCIAS

ABIA (Brasil). **Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação**. 2015. Disponível em: <<http://www.abia.org.br/ftp/IndustriadaAlimentacaoemNumeros.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2015.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 09. **Demonstração do Valor Adicionado (DVA)**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf> . Acesso em 29 de abr. de 2015.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. **Demonstração contábil do valor adicionado - DVA**: um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários. 2002. 1 v. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Controladoria e Contabilidade: Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04072006-110008/pt-br.php>>. Acesso em: 12 abr. 2015.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; RIBEIRO, Maisa de Souza; SANTOS, Arioaldo dos. A Demonstração do Valor Adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 16, n. 37, p. 7-23, Jan./Abr. 2005.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do Valor Adicionado: Do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB.** São Paulo: Atlas, 1998.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FIESP (São Paulo). **A Carga Tributária no Brasil: Repercussões na Indústria de Transformação.** São Paulo: Fiesp, 2012. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/a-carga-tributaria-no-brasil-repercussoes-na>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KONRAHT, Jonatan Marlon ; SCHAFER, Joice Denise ; FERREIRA, Luiz Felipe. A tendência do custo tributário e o valor adicionado nas empresas de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA. **In: Congresso Brasileiro de Custos**, 2014, Natal - RN. XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2014.

KRONBAUER, Clóvis Antônio et al. Evidenciação e análise de carga tributária: um estudo em empresas brasileiras do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 3, n. 7, p.3-24, set./dez. 2009. Quadrimestral. Disponível em: <<http://spell.org.br/documentos/ver/4887/tax-burden-disclosure-and-analysis--a-study-in---/i/en>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu Martins; MIRANDA, Gilberto José; DINIZ, Josedilton Alves. **Análise didática das demonstrações contábeis.** São Paulo: Atlas, 2014.

PEDROZO, Soraia Abreu. Carga tributária dos alimentos chega a 27,5%. **Diário do Grande Abc.** Santo André, p. 1-1. 28 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.dgabc.com.br/Noticia/158664/carga-tributaria-dos-alimentos-chega-a-27-5->>. Acesso em: 22 abr. 2015.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do Valor Adicionado: Como elaborar e analisar a DVA.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Ariovaldo dos; HASHIMOTO, Hugo. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 38, n. 2, p.153-

164, abr./jun. 2003. Trimestral. Disponível em:
<http://www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num_artigo=1088>. Acesso em: 22
abr. 2015.

Capítulo VI

ORÇAMENTO PARTICIPATIVO: A EXPERIÊNCIA DO MUNICÍPIO PARAIBANO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE CONSTRUÇÃO COLETIVA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

**Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio
Caio Henrique dos Santos
Alexandre Wallace Ramos Pereira
Sandra de Souza Paiva Holanda**

ORÇAMENTO PARTICIPATIVO: A EXPERIÊNCIA DO MUNICÍPIO PARAIBANO NA IMPLANTAÇÃO DE UMA FERRAMENTA DE CONSTRUÇÃO COLETIVA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio

Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis

Sousa - Paraíba

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN, Curso de Administração

Pau dos Ferros – Rio Grande do Norte

Caio Henrique dos Santos

Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis

Sousa - Paraíba

Alexandre Wallace Ramos Pereira

Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, Unidade Acadêmica de Administração

Sousa - Paraíba

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN, Curso de Administração

Pau dos Ferros – Rio Grande do Norte

Sandra de Souza Paiva Holanda

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN, Curso de Administração

Pau dos Ferros – Rio Grande do Norte

Resumo: O objetivo da pesquisa foi identificar a relevância do Orçamento Participativo na formulação da peça orçamentária e na implementação de políticas públicas do município de Pombal-PB. Para isto, buscou-se identificar os aspectos fundamentais que levam a participação popular a ser importante para construção da matriz orçamentária, descrever as dificuldades e os problemas presentes na construção coletiva da peça orçamentária, e definir os fatores necessários para dar continuidade ao Orçamento Participativo como ferramenta de implementação de políticas públicas. Quanto aos objetivos a pesquisa classifica-se em exploratória e descritiva, com relação aos procedimentos é bibliográfica e de campo e em relação à abordagem a pesquisa é considerada qualitativa. Segundo os conselheiros e vereadores, os aspectos fundamentais que levam a participação popular a ser importante na construção da matriz orçamentária são: a transparência pública; a cobrança da sociedade na aplicação dos recursos públicos em educação, saúde, segurança, lazer e cultura; inclusão das necessidades da sociedade no orçamento anual e a população atenta às discussões orçamentárias. Quanto às

dificuldades e os problemas presentes na construção coletiva da peça orçamentária, tem-se o desentendimento entre os participantes na elaboração do orçamento por diferenças partidárias. Os fatores necessários para dar continuidade ao Orçamento Participativo na implementação de políticas públicas foram: as reuniões de bairros e na câmara legislativa e elaboração do plano plurianual. Concluiu-se que os conselheiros e vereadores apresentaram uma identificação relevante com o orçamento participativo na formulação da peça orçamentária, auxiliando a administração pública a tomar as decisões mais cabíveis para destinação dos recursos.

Palavras-chave: Orçamento Participativo. Políticas Públicas. Conselheiros. Vereadores.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho relata um levantamento de dados e informações sobre o desenvolvimento do processo de orçamento democrático no Município de Pombal – PB, e tem como principal foco compartilhar métodos de análise e conceitos comuns sobre as consequências e os resultados do Orçamento Participativo – OP, bem como compreender e explicar as variações ocorridas no orçamento do referido município, desde o início de sua implantação. Assim, ajudará a desmistificar o processo de orçamento participativo e a estabelecer uma estrutura básica para avaliar e programar novas ferramentas para melhorar o processo, na busca de uma metodologia adequada para construção e implementação de políticas públicas efetivas. A utilização de um mecanismo de participação popular para construção da proposta orçamentária do Município de Pombal - PB pode contribuir decisivamente para consolidação do processo de democratização das políticas públicas, obras e projetos executados a partir da priorização feita pela comunidade.

Através da presente proposta de trabalho, pretende-se verificar se o uso da atual metodologia utilizada pelo Município de Pombal é apropriada para concretizar os fins buscados com a implementação deste importante processo de construção da cidadania participativa e implementação de políticas públicas apropriadas e eficazes, de forma a buscar a resposta para a problemática levantada a seguir.

1.1 Problematização

O orçamento além de reunir elementos específicos que englobam as receitas e despesas, também dispõe de forma objetiva sobre as ações a serem implementadas através da alocação de recursos em rubricas orçamentárias que devem contemplar as políticas públicas básicas como saúde, educação e assistência social, além de outras essenciais para o desenvolvimento local, a citar: infraestrutura, meio ambiente, tributação, agricultura, turismo, entre outras

áreas. Mediante o exposto tem-se o seguinte questionamento: Como a sociedade do município de Pombal participa na elaboração da peça orçamentária, para auxiliar no desenvolvimento das propostas de investimentos, projetos e ações realizadas pela Administração Pública do Município de Pombal, de forma a garantir a implementação de políticas públicas que atendam às necessidades da população?

Essa questão é o ponto central para reflexão, pois concentra a busca de uma metodologia apropriada para construção coletiva de um instrumento essencial para o funcionamento de uma administração: o orçamento.

O objetivo da pesquisa é apontar qual a relevância do Orçamento Participativo na formulação da peça orçamentária e na implementação de políticas públicas no município de Pombal - PB. Para isto, busca-se identificar quais são os aspectos fundamentais que levam a participação popular a ser importante para construção da matriz orçamentária, descrever as dificuldades e os problemas presentes na construção coletiva da peça orçamentária, e definir quais são os fatores necessários para dar continuidade ao Orçamento Participativo como ferramenta de implementação de políticas públicas.

1.2 Justificativa

O Orçamento Participativo deveria ser avaliado minimamente em razão da necessidade de levantamento de informações acerca dos seguintes aspectos: a realização dos seus objetivos; necessidades e critérios para seu aprimoramento; e bases para sua disseminação. É preciso compreender a importância dessa ferramenta de política pública para poder fazer uma peça orçamentária mais adequada para a população, tendo em vista suas necessidades em todas as áreas. Outro aspecto que atribui relevância à avaliação de políticas públicas é a necessidade de criação de bases e informações referenciais que possam gerar parâmetros para a disseminação das inovações. Quanto mais rica for a base de informações sobre estas inovações, mais facilitado torna-se o processo de troca de experiências.

É nesse sentido que o presente estudo pretende avançar, sistematizando informações específicas sobre a dinâmica de funcionamento de uma das mais disseminadas e bem-sucedidas inovações surgidas no poder local: o Orçamento Participativo. Cabe ainda ressaltar que o presente esforço ganha ainda maior relevância frente à relativa carência de produção teórica sobre os impactos do Orçamento Participativo, o planejamento e a gestão municipal.

Pensando nisso, a Prefeitura da cidade de Pombal - PB passou a adotar a participação popular como forma de interagir com os cidadãos, pois a população mais do que ninguém, sabe quais os setores que são prioritários e necessitam de investimentos oriundos do orçamento público. Essa política pública precisa ser refletida no intuito de verificar a efetividade desta

ferramenta de participação popular como meio de construção da peça orçamentária e na implementação das políticas públicas condizentes com a realidade local.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Orçamento Público

A ideia da elaboração do orçamento público já vem da época feudal, orçamento este que deva surgir da cobrança dos impostos feito a sociedade, sendo as origens de recursos que são colocados no Balanço Orçamentário em forma de receita pública e que deva ser aplicado durante a administração da máquina pública em prol da sociedade.

Segundo Santos (2004) o orçamento público surgiu na Inglaterra, no século 13, oriundo da pressão dos grandes proprietários feudais que tinham como objetivo diminuir o poder do Rei que lhes impunha altos tributos.

Conforme Gomes (2004, p. 19), o surgimento e o desenvolvimento do orçamento público estiveram:

Umbilicalmente ligado às instituições representativas de governo, no âmbito das relações contratuais do pacto feudal. Segundo a literatura corrente, o seu surgimento formal ter-se-ia dado em 1215 na Inglaterra em decorrência da Carta Magna outorgada pelo Rei João Sem Terra, que foi pressionado pelos barões para que o Conselho Comum fosse previamente consultado sobre o lançamento dos tributos.

Santos (2004, p. 13) afirma que, com o surgimento da Declaração dos Direitos do Homem, na França em 1789, decorrente da Revolução Francesa, um dos seus postulados “é o princípio de que cabia exclusivamente aos representantes do povo o direito de votar impostos os quais deveriam ser pagos por todos os cidadãos, de acordo com sua capacidade contributiva e independente de sua condição social”.

Desta forma fomentando a reflexão supramencionada, Santos (2004) relata que, a independência dos EUA em 1776 é uma consequência da prerrogativa do povo votar o seu próprio orçamento. O povo norte-americano não se conformou com as altas taxas cobradas pela Inglaterra sobre produtos de consumo geral, inclusive o tributo sobre o chá, revoltando-se e provocando o desencadeamento da guerra civil, perdendo, assim, a Inglaterra, sua melhor colônia.

Segundo Santos (2004, p. 14), as Constituições da República Federativa do Brasil, desde o Império em 1824, até a época da redemocratização em 1988, trouxeram dispositivos específicos sobre o orçamento, e que continuamente vem se aperfeiçoando. O mesmo autor menciona que,

“atualmente o orçamento é uma técnica de planejamento de execução da administração pública voltada para a realização de uma política em que os anseios e as necessidades do povo sejam satisfeitos com o máximo de economia e eficiência”.

De acordo com Mota (2002, p. 22): “Orçamento é um modo de materializar um planejamento, ou seja, estabelecer de forma discriminada todas as fontes e aplicações de dinheiro público nos projetos e atividades previamente delimitadas”.

Conforme Gomes (2004, p 25), o conceito clássico do orçamento se caracterizava como uma mera peça contábil, de conteúdo financeiro, já que continha apenas à previsão de receitas e a autorização das despesas, sem preocupação com os planos governamentais e com o interesse efetivo da população.

Segundo Santos (2004), a Constituição Federal de 1988 se constituiu como marco na reformulação do processo de elaboração do orçamento, que tinha como objetivos o aumento da participação do Poder Legislativo no processo orçamentário e dar destaque a técnica do planejamento orçamentário.

O ciclo de planejamento se observa de forma integrada, por meio de instrumentos que cumprem, cada um, sua função específica, porém harmônicos entre si. Estes instrumentos, representados pelo Plano Plurianual (PPA), pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária Anual (LOA), devem refletir informações sobre políticas e programas, com metas físicas e monetárias para mensuração das ações e custos, de forma a possibilitar o controle gerencial das finanças públicas. (GOMES 2004, p. 24/25)

2.2 Leis Orçamentárias

A Constituição de 1988 fixou a competência para elaboração dos planos de ação governamental e do orçamento como sendo do Poder Executivo, conforme observa Gomes (2004), não podendo o Legislativo interferir na fixação das receitas e despesas, pois do contrário eivaria de nulidade a lei orçamentária e suas peças de planejamento (PPA) e diretrizes (LDO).

Assim a Constituição de 1988 com referência a matéria orçamentária em seu Art. 165 estabelece:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III- os orçamentos anuais.

2.2.1 O Plano Plurianual

Segundo Araújo (2006, p. 76): “É um plano de médio prazo, por meio de ordenar as ações do governo que levem ao alcance dos objetivos e das metas fixadas para um período de quatro anos”.

Segundo o inciso 1º do Art. 165 da Constituição Federal de 1988 a lei relata que a instituição do PPA estabelece, de certa forma regionalizada, suas diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal sobre as despesas de capital e outras despesas decorrentes e relativas aos programas de duração continuada.

2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Por sua vez para Bezerra Filho (2006, p. 22):

A LDO compreende metas e prioridades da administração pública federal incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da LOA, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação dos agentes financeiros oficiais de fomento.

O artigo 165, inciso 2º da Constituição Federal de 1988, determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que compreenderá suas metas e prioridades da administração pública, incluindo os gastos do capital para o exercício financeiro.

2.2.3 Lei Orçamentária Anual

A Constituição Federal ainda em seu Art. 165, inciso 5º determina que a lei orçamentária compreenda:

- I – o orçamento fiscal referente aos poderes da União.
- II- o orçamento de investimento das empresas.
- III- o orçamento da seguridade social.

A Lei n º 4.320/64 em seu Art. 2 º tratou da lei orçamentária anual:

Art. 2º A lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica, financeira e o programa de trabalho do governo, obedecendo aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

2.3 Receita Pública

A Receita Pública são entradas de rendas nos cofres da administração em dinheiro ou outro bem representativo, para atender as despesas ou gastos para realizar os objetivos do ente público.

Para Andrade (2007, p. 51) é definida como receita pública:

É todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênios e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam.

Silva (2004, p. 103) afirma que:

Para fazer em face de suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da coletividade. O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Já Kohama (2006, p.60) traz uma definição mais técnica:

Entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado – quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencem.

Os autores acima relatam que a receita pública é todo e qualquer recolhimento aos cofres da administração pública, podendo atender as necessidades administrativas da cidade.

O Manual de Procedimentos da Receita Pública, editado pela STN citado por Mota (2002, p. 49) afirma que:

Receita Pública são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferido pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Dessa forma, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender as despesas públicas.

Verifica-se que os recursos arrecadados pelos contribuintes por virtude de leis são analisados como receitas públicas, mas valores não pertencem ao governo seja responsável pelo seu recolhimento, no qual estão incluídas as questões de virtude dos contratos, cauções ou fianças.

2.4 Despesa Pública

De acordo com Kohama (2006, p.87) despesas públicas são “todas as despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual – LOA, a serem destinadas a execução no serviço público”.

Nesse sentido Andrade (2007, p. 89) define despesa pública:

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, entre eles custeios e investimentos, além dos aumentos patrimoniais, pagamentos de dívidas, devolução de importâncias recebidas a títulos de caução, depósitos e consignações.

Em outras palavras, as despesas públicas e a aplicação de certa quantia, por parte da autoridade ou do agente público competente, mediante autorização legislativa, para a execução de uma finalidade sob a responsabilidade do governo. (ARAUJO, 2006; FORTES, 2002).

As despesas públicas passam por vários Estágios em que regras são estabelecidas pela legislação no que se refere o Art. 8º da lei complementar nº 101/2000.

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias o poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

A definição das despesas públicas como proposta no projeto de lei elaborado pelo poder executivo passa a se concretizar com a apreciação do poder legislativo. Desta forma, algumas necessidades da sociedade pode ser deixada fora do orçamento quando não existe a participação desta na elaboração do orçamento.

2.5 Orçamento Participativo

De acordo com Pires (2004), as formas de participação popular na construção do orçamento surgiram antes mesmo da redemocratização, no final dos anos 70, ainda durante o regime militar, onde se registraram experiências

em Lages (SC), Vila Velha (ES) e Pelotas (RS) “que tiveram pouca visibilidade e vida curtas dadas as condições restritivas do contexto político no momento”.

Segundo Somarriba & Dulci (1997 Apud PIRES, 2004, p.20), a história do orçamento participativo divide-se em três grandes momentos, que são:

- a) As experiências precursoras de orçamento participativo, somadas a outras iniciativas de participação popular na gestão pública que também ocorreram no período do regime autoritário, constituem o primeiro momento;
- b) O segundo momento caracterizado pela predominância de esforços de descentralização administrativa em grandes capitais (São Paulo, Rio de Janeiro, Recife, Fortaleza, Porto Alegre), acompanhados de ensaios, ainda que pouco sistemáticos, e abertura de governos à participação popular;
- c) O terceiro momento, por sua vez ocorreu já na vigência da nova Constituição, correspondendo às gestões municipais eleitas em 1988, dentre as quais adquiriram grande realce as administrações do PT, cuja marca principal era a proposta de orçamento participativo.

3. METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos

Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva. De acordo com Gil (2002), o estudo exploratório tem por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito.

Descritiva, pois vai descrever como o orçamento participativo do município ajuda a atender a sociedade, que segundo o conceito de Lopes (2006, p. 217) refere a um estudo de uma determinada população, descrevendo suas características, estabelecendo variáveis entre si, a partir de seus objetivos, servem também para proporcionar uma nova visão do problema, descrevendo assim fatos ou características da população alvo.

3.2 Tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos

A pesquisa em relação aos procedimentos será caracterizada como bibliográfica e de Campo.

Bibliográfica, pois será realizado um levantamento de materiais já publicados acerca do Orçamento Participativo. Por se tratar de natureza teórica, esta se torna parte obrigatória, pois é por meio dela que se toma conhecimento para a produção científica (BEUREN, et al., 2008).

A pesquisa será realizada com todos os integrantes do Orçamento Participativo que são: os conselheiros e os vereadores, tendo como objetivo investigar as reuniões nos bairros para decidir o orçamento. De acordo com

Severino (2007, p.123) “a coleta dos dados é feita nas condições naturais em que os fenômenos ocorrem, sendo assim diretamente observados, sem intervenção e manuseio por parte do pesquisador”, sendo desta forma, é também classificada como Pesquisa de Campo.

3.3 Tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema

A metodologia aplicada quanto à abordagem do problema é caracterizada como qualitativa.

A pesquisa quantitativa é caracterizada pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.

Com relação à pesquisa qualitativa, para Vergara (2006), esta pesquisa permite ter uma visão mais ampla de um cenário, ou seja, só com perguntas feitas com profundidade que é possível chegar mais próximo do que o ator social pensa.

3.4 Universo e amostra da pesquisa

A pesquisa teve como universo, 11 vereadores e 14 delegados de cada bairro da cidade de Pombal - PB, eleitos no Orçamento Participativo. Para Beuren (2008, p. 118) o universo “é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”, desta forma atingiu-se o universo da pesquisa.

Foram verificadas as informações em um questionário de 15 questões, onde os conselheiros e vereadores responderam. Já em relação à análise, foi utilizado o *Microsoft Office Excel 2010* para criação das tabelas.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 As informações geradas pelos entrevistados quanto ao Orçamento Participativo

Na tabela 01 consta o resultado da observação sobre o conhecimento dos entrevistados a respeito do orçamento participativo, que de forma unânime todos reconhecem o orçamento participativo tanto os vereadores como os conselheiros de bairros.

Tabela 01 Conhece o Orçamento Participativo

ALTERNATIVA	QTD VEREADORES	QTD CONSELHEIROS
SIM	11	14
NAO	0	0
TOTAL	11	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Na tabela 02 constam os dados da investigação feita sobre os entrevistados referente à participação deles nas reuniões e onde ocorrem essas assembleias sobre o orçamento participativo. E verificou-se que 10 vereadores participam ativamente das reuniões estabelecidas pelo município e apenas 1 não frequenta as reuniões. Já os conselheiros obtiveram um maioria de 13 que comparecem as reuniões sobre o orçamento participativo e apenas 1 não pode estar presente as reuniões.

Tabela 02 Participação nas reuniões do Orçamento Participativo e local das reuniões

ALT.	Vereadores	Conselheiros	OPÇÕES	Vereadores	Conselheiros
SIM	10	13	Nos Bairros	7	14
NAO	1	1	Sindicato Rural	4	0
TOTAL	11	14	TOTAL	11	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Em relação aonde ocorrem as reuniões, 7 dos vereadores entrevistados relataram que as reuniões são nos bairros da cidade e apenas 4 identificaram que são no sindicato dos trabalhadores rurais, onde mostra uma divergência nas opções escolhidas pelos vereadores. Assim, os conselheiros retratam de outra forma, todos por unanimidade identificaram que as reuniões são nos bairros da cidade, pois ficam mais próximos da população e explicam o que necessitam em cada área do município.

A tabela 03 apresenta a resposta do questionamento feito com os entrevistados sobre a quantidade de participações nas reuniões do Orçamento Participativo e verificou-se que 6 vereadores participam frequentemente de 2 a 5 reuniões, em seguida respectivamente com 2 respondentes aparecem entre 6 a 10 reuniões e apenas 2 participaram 1 vez de reunião sobre o orçamento. E apenas 1 vereador não participou de nenhuma reunião.

Os conselheiros observaram também as participações em reuniões sobre o orçamento e verificou-se que a maioria com 12 conselheiros frequentam entre 6 a 10 vezes as reuniões e apenas 2 conselheiros participam entre 2 a 5 reuniões.

Tabela 03 Quantidade de participações nas reuniões sobre Orçamento Participativo

ALTERNATIVAS	VEREADORES	CONSELHEIROS
Nenhuma vez	1	0
1 vez	2	0
Entre 2 e 5 vezes	6	2
Entre 6 e 10 vezes	2	12
Mais de 10 vezes	0	0
TOTAL	11	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Assim, os conselheiros representam ativamente o seu bairro para proporcionar uma melhoria de vida na região do município onde mora. E os vereadores estão frequentemente participando das reuniões para saber o que a população espera de contribuição para cada bairro.

Já na tabela 04 constam os assuntos discutidos em cada reunião, onde se identificou várias alternativas juntos aos entrevistados, por unanimidade tanto os vereadores como os conselheiros priorizaram a educação, infraestrutura, saúde e os conselheiros ainda acrescentaram a segurança uma das prioridades do orçamento participativo, pois uma cidade tranquila é o essencial para população.

Tabela 04 Assuntos discutidos no Orçamento Participativo

ALTERNATIVAS	VEREADORES	CONSELHEIROS
Educação	11	14
Esporte e Lazer	5	0
Infraestrutura	11	14
Saúde	11	14
Segurança	2	14
Outros	0	0
TOTAL	40	48

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Ainda sobre o assunto, verificou que 5 vereadores colocaram Esporte e Lazer como assuntos que devem ser discutidos nas reuniões e apenas 2 vereadores acrescentou segurança para discussão das reuniões. Já os conselheiros não priorizam o esporte e lazer, pois os principais já estavam escolhidos e tinha quem dá precedência a essas necessidades do município.

A questão seguinte do questionário foi discursiva e relata como os projetos contemplados pelo orçamento do exercício podem atender as necessidades prioritárias da população.

E com essa investigação feita, dos 11 vereadores questionados sobre a questão só 6 responderam de forma clara, relatando que os projetos contemplados foram executados de maneira eficiente e eficaz pela administração pública, pois melhoram tanto a vida dos moradores do bairro como a população fica feliz pelas melhorias encontradas. Já os conselheiros não quiseram responder sobre a questão.

Na tabela 05 existem os dados coletados da investigação feita sobre os desafios e os principais problemas junto à população, onde foi feito um

levantamento do orçamento municipal em relação ao Plano Plurianual para atender as necessidades da população. E por unanimidade todos os 25 entrevistados relataram que foi feito um levantamento sobre as dificuldades encontradas no município onde o PPA estabelece seus objetivos e metas da administração pública sobre as receitas e despesas relativas ao Plano.

Tabela 05 Realização do levantamento dos principais problemas e desafios, junto à população e/ou representantes sociais do orçamento municipal, em relação ao PPA para atender as necessidades da população local

ALTERNATIVA	QTD VEREADORES	QTD CONSELHEIROS
SIM	11	14
NAO	0	0
TOTAL	11	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Na tabela 06 consta o resultado do questionamento realizado sobre a participação dos entrevistados nas propostas de projetos e ações feitas pela administração pública e verificou que os conselheiros por unanimidade das alternativas expostas apenas participam das reuniões de bairros, pois eles são os representantes da população de cada região da cidade.

Já os 11 vereadores sobre as alternativas de participar em investimentos e projetos, por maioria relatam que participam de reuniões só na câmara legislativa, onde é o seu ambiente de trabalho.

Tabela 06 Participação nas propostas de projetos e ações pela Administração Pública

ALTERNATIVAS	VEREADORES	CONSELHEIROS
Reuniões nos bairros	10	14
Reuniões na câmara legislativa	11	0
Elaboração do plano plurianual	10	0
Acompanhar a execução do orçamento	0	0
Divulgação nos meios de comunicação	0	0
Outros	0	0
TOTAL	31	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Em seguida, ainda com 10 respostas respectivamente, os vereadores participam de reuniões nos bairros da cidade, buscando ajudar a população em ações eficientes e que beneficiem aquele setor e ainda elaborando o Plano Plurianual, pois levantam os objetivos do município nas receitas e despesas da cidade.

A tabela 07 apresenta os dados sobre a importância da participação popular na construção da matriz orçamentária de acordo com os respondentes. De acordo com os 14 conselheiros, identificou-se que as alternativas mais importantes na participação popular seriam: a transparência pública e a cobrança por parte da sociedade quanto à aplicação dos recursos públicos em várias áreas como educação, saúde, segurança, lazer e cultura. Assim, tendo uma transparência na aplicação dos recursos a participação popular seria definitivamente maior e traria mais confiabilidade ao gestor municipal.

Tabela 07 Identificação da importância da Participação Popular na construção da matriz orçamentaria

ALTERNATIVAS	VEREADORES	CONSELHEIROS
Transparência Pública	8	14
Cobrança na aplicação de recursos públicos	10	14
Inclusão da sociedade no Orçamento Anual	10	0
População atenta discussões orçamentárias	8	0
Outros	0	0
TOTAL	36	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Dos 11 vereadores entrevistados, 10 obtiveram uma divergência nas alternativas respectivamente como: inclusão das necessidades da sociedade no orçamento anual e também a cobrança por parte da sociedade quanto à aplicação dos recursos públicos em várias áreas como educação, saúde, segurança, lazer e cultura. Em seguida, observou que 8 respondentes relataram que precisam de transparência pública e também a população passa a ficar mais conhecedora sobre as discussões sobre o orçamento do município, pois é de suma importância a participação da população nas tomadas de decisões dos recursos públicos.

Na tabela 08 constam os dados da observação referente às dificuldades encontradas na elaboração da peça orçamentaria e verificou que dos 25 entrevistados, todos responderam que o desentendimento entre os participantes da elaboração do orçamento atrapalha na busca de melhorias para a cidade, pois muitos dessas dificuldades acontecem por conta de diferenças partidárias e que afetam na melhoria da cidade.

Tabela 08 Dificuldades encontradas na elaboração coletiva da Peça Orçamentaria

ALTERNATIVAS	VEREADORES	CONSELHEIROS
Desentendimento dos participantes da elaboração	11	14
Falta de conhecimento sobre o assunto	0	0
Falta de divulgação das reuniões do orçamento	0	0
Atraso na elaboração do Orçamento	0	0
Outros	0	0
TOTAL	11	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Na tabela 09 foi relatado pelos entrevistados, o que considera(m) necessário(s) para dar continuidade ao orçamento participativo como ferramenta de implementação de políticas públicas e os conselheiros obtiveram a mesma alternativa por unanimidade, que as reuniões de bairros são satisfatórias como ferramenta de prática para políticas públicas do município.

Tabela 09 Ferramenta de implementação de políticas públicas viável para o orçamento participativo

ALTERNATIVAS	VEREADORES	CONSELHEIROS
Reuniões nos bairros	11	14
Reuniões na câmara legislativa	11	0
Elaboração do plano plurianual	11	0
Acompanhar a execução do orçamento	0	0
Divulgação nos meios de comunicação	0	0
Outros	0	0
TOTAL	33	14

Fonte: Dados da Pesquisa, 2014.

Já os vereadores apresentaram 3 alternativas por maioria que são: as reuniões de bairros, as reuniões na câmara legislativa e elaboração do plano plurianual. Assim, os vereadores consideram viáveis estas alternativas para a implantação das políticas públicas no município, pois tanto a câmara legislativa que busca beneficiar a sociedade com leis e melhorias para a cidade, como as reuniões em bairros que expressam verdadeiramente a necessidade da população para cada região da cidade e a elaboração do PPA que estabelece os objetivos e metas da administração pública sobre as despesas decorrentes e relativas aos programas de duração permanente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa apresentou algumas considerações finais a respeito da implantação de uma ferramenta de construção coletiva para implementação de políticas públicas no município de Pombal – PB.

O trabalho estudado teve como objetivo apontar qual a relevância do Orçamento Participativo na formulação da peça orçamentária e na implementação de políticas públicas, onde os conselheiros e vereadores demonstraram uma participação relevante na busca de trazer melhorias para a cidade.

No decorrer do trabalho, verificou-se que os vereadores e conselheiros diante do questionário avaliado sobre o orçamento participativo tiveram um desempenho satisfatório, ou seja, um conhecimento sobre o orçamento participativo e as melhorias que esta ferramenta de políticas públicas serve para a cidade. Desta forma, o orçamento participativo tem um papel fundamental na construção coletiva de políticas públicas, os vereadores e conselheiros participam ativamente das reuniões nos bairros em busca de aprovar projetos eficientes e eficazes pela administração pública para buscar melhorias e desenvolvimento para o município.

Após a pesquisa, percebeu-se que é fundamental a participação popular nas reuniões sobre o orçamento participativo, pois dentre os aspectos fundamentais destacados pelos entrevistados que levam a participação popular a ser importante na construção da matriz orçamentária são: a transparência

pública, a cobrança por parte da sociedade quanto à aplicação dos recursos públicos em várias áreas como educação, saúde, segurança, lazer e cultura, inclusão das necessidades da sociedade no orçamento anual e a população atenta discussões orçamentárias. Isto feito, o gestor municipal passa a ter a sociedade envolvida na gestão orçamentária.

Quanto às dificuldades e os problemas presentes na construção coletiva da peça orçamentária, foi identificado o desentendimento entre os participantes da elaboração do orçamento que acontecem por conta de diferenças partidárias, chegando a afetar na busca de melhorias para a cidade.

Dentre os fatores necessários, apontados pelos entrevistados, para dar continuidade ao Orçamento Participativo como ferramenta de implementação de políticas públicas foram: as reuniões de bairros, as reuniões na câmara legislativa e elaboração do plano plurianual.

Diante da análise conclui-se que o orçamento participativo na implantação de uma ferramenta de políticas públicas tem uma identificação relevante, onde os vereadores e conselheiros consistem em analisar as necessidades exigidas pela população em busca de desenvolvimento da cidade.

Como recomendação para pesquisas futuras, sugere-se investigar o estudo e fazer um comparativo em outras cidades circunvizinhas para verificar o orçamento como ferramenta de implementação de políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na gestão municipal**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. Ed. Atualizado. São Paulo: Saraiva 2006.

BEUREN, Ilse Maria (Org) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3. Ed. 2. reimpr. São Paulo; Atlas, 2008.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: Teoria de elaboração de balanços**. 3ª ed. Rio de Janeiro, Elsevier 2006.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2006.

BRASIL. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964, Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 07 de julho de 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05 de mai. de 2000. Disponível em: <http://www.fazenda.tesouro.gov.br/legislação/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf> Acesso em: 10 de julho 2013.

FORTES, João. **Contabilidade Pública**. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

GIL, A. C. **Como Elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Rinaldo Jefferson da Silva. **Orçamento Público: a experiência do orçamento participativo no município de Cabedelo 2001-2002**. João Pessoa, 2004. Monografia (Especialização) – Universidade Federal da Paraíba, 2004.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública**. Teoria e Prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES, Jorge. **O fazer trabalhos científicos em ciências sociais aplicadas**. Ed. Recife: Universidade Federal de UFPE, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 5. Ed. Brasília: VESTCOM, 2002.

PIRES, Roberto Rocha Coelho. **Orçamento Participativo e Planejamento Municipal: uma análise neo institucional a partir do caso da Prefeitura de Belo Horizonte**. Belo Horizonte, 2004. Monografia (Graduação) – Fundação João Pinheiro. 2004.

SANTOS, Risonaldo Ferreira dos. **Orçamento Participativo: uma análise dos fatores contributivos para a continuidade da experiência da cidade de Porto Alegre/RS**. João Pessoa, 2004. Monografia (Especialização) - Universidade Federal da Paraíba, 2004.

SEVERINO, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia do Trabalho Científica**. Ed. 21ª ver e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo**, 7ª Ed. São Paulo, Atlas, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

Abstract: The objective of the research was to identify the relevance of participatory budgeting in the budget part formulation and implementation of public policies in the city of Pombal-PB. For this, we sought to identify the key aspects that lead to popular participation to be important to build the budget matrix, describing the difficulties and problems present in the collective construction of the budget part, and define the necessary factors to continue the Participatory Budget as implementation tool of public policy. As for research purposes is classified as exploratory and descriptive in relation to the procedures is bibliographical and field and in relation to the research approach is considered qualitative. According to the directors and councilors, the fundamental aspects that lead to popular participation to be important in building the budget matrix are: public transparency; the collection of the society in the implementation of public resources in education, health, safety, leisure and culture; inclusion of the needs of society in the annual budget and attentive people to budget discussions. As for the difficulties and problems present in the collective construction of the budget part, there is disagreement among the participants in the preparation of the budget by partisan differences. The factors necessary to continue the Participatory Budget in the implementation of public policies were meeting neighborhoods and in the legislative chamber and preparation of the annual plan. It was concluded that the directors and councilors have a relevant identification with participatory budgeting in the budget formulation part, helping the government to take the most appropriate decisions for the allocation of resources.

Keywords: The participatory budget. Public policy. Counsellors. Aldermen.

CRÍTICAS AO ORÇAMENTO: A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS QUE ELABORAM E EXECUTAM O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

**Suzete Antonieta Lizote
Giovanna Gomes Cure
Jakelini Aparecida Zagulski
Lucyelane Gonçalves da Costa**

CRÍTICAS AO ORÇAMENTO: A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS QUE ELABORAM E EXECUTAM O ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Suzete Antonieta Lizote

Universidade do Vale do Itajaí – Univali
Itajaí-SC

Giovanna Gomes Cure

Universidade do Vale do Itajaí – Univali
Itajaí-SC

Jakelini Aparecida Zagulski

Universidade do Vale do Itajaí – Univali
Itajaí-SC

Lucyelane Gonçalves da Costa

Universidade do Vale do Itajaí – Univali
Itajaí-SC

Resumo: O orçamento empresarial consiste em uma ferramenta de planejamento e controle das estratégias e também para a mensuração dos resultados mesmo sendo um instrumento amplamente utilizado, também é frequentemente alvo de críticas. Diante disso, este estudo procurou verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos funcionários de empresas industriais do ramo alimentício. No referencial teórico discorreu-se sobre a elaboração, execução e críticas ao orçamento. Metodologicamente, quanto aos seus objetivos, considera-se uma pesquisa descritiva e de natureza aplicada. Pelos métodos de análise, a abordagem foi quantitativa. A amostra foi composta por 6 empresas industriais do ramo alimentício das cidades de Itajaí e Navegantes do estado de Santa Catarina. Os dados foram levantados por meio de um questionário com perguntas fechados aplicados aos gestores e colaboradores responsáveis pela elaboração (32 respondentes) e execução (62 respondentes) do orçamento. Os resultados evidenciaram que as críticas ao orçamento, em geral, não são percebidas pelos respondentes, já que o índice de discordância em todos os quesitos foi relativamente alto, alguns alcançando mais de 90%. Cabe ressaltar também, que não foram verificadas variações significativas entre quem elabora e quem executa o orçamento.

Palavras-chave: Críticas ao orçamento; Planejamento; Orçamento Empresarial.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento é uma ferramenta de planejamento, execução e controle que tem a função de converter os objetivos estratégicos em metas e valores operacionais. Frezatti (2006) define o orçamento como sendo a expressão

quantitativa de um plano de ação futuro da administração para determinado período. Complementam Gomes; Lavarda e Torrens (2012) que ele é uma previsão de períodos futuros que levam ao estabelecimento de objetivos e à medição de desempenho.

Apesar de ser reconhecida como uma ferramenta de grande importância no auxílio à tomada de decisões, o orçamento vem sendo frequentemente alvo de críticas por parte dos gestores e estudiosos que exaltam dificuldades de implantação e execução, por acreditarem que sua aplicação acarreta um modelo de gestão inflexível, que não incentiva o ambiente criativo. Existem estudos que evidenciam que os seus problemas relacionam-se com a maneira que são utilizados (HORNGREN, FOSTER, DATAR, 2000). Outros autores afirmam que os processos orçamentários apresentam falhas (PANDOLFI et al. 2005; LACERDA, ENSSLIN, ENSSLIN, 2011), gerando dúvidas sobre sua real contribuição.

Diante deste contexto, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: As críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos funcionários de empresas industriais do ramo alimentício? A fim de responder ao questionamento definiu-se como objetivo geral verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos funcionários de empresas industriais do ramo alimentício. Para atingi-lo foram estabelecidos como objetivos específicos: identificar na literatura existente quais são as críticas efetuadas ao orçamento empresarial e verificar se os funcionários as reconhecem.

O estudo busca, como contribuição acadêmica, apresentar uma visão prática em relação à aplicação do orçamento, de forma que possam ser expostas suas limitações. Já em relação às empresas, o benefício da pesquisa está em captar a percepção das pessoas que utilizam este instrumento diariamente, pois a partir dessa informação os gestores poderão adequar a ferramenta à realidade da empresa e ao objetivo da organização como um todo.

O artigo está dividido em cinco seções, iniciando com esta introdução. A seção dois apresenta o referencial teórico sobre o tema. Na sequência a metodologia utilizada. Na quarta seção apresenta-se o resultado e a análise descritiva dos dados. Na última seção, as considerações finais e referências utilizadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

A palavra orçamento no contexto empresarial está relacionada com a previsão de receitas e gastos que a empresa elabora para um determinado período, com o objetivo de se antecipar aos acontecimentos e planejar suas

ações futuras (CARNEIRO e MATIAS, 2011). Segundo os autores, ele pode ser considerado uma ferramenta ou um instrumento de planejamento e controle na gestão das organizações. Utilizando-se desse recurso a empresa projeta suas metas econômico-financeiras e define as estratégias para atingir o resultado esperado no período seguinte.

Ao relacionar orçamento e planejamento Sanvicente e Santos (2000, p. 16) definem que planejar é se antecipar aos fatos, de forma a projetar ações que levem ao alcance das metas:

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período de futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades.

Já na relação entre orçamento e controle os autores defendem que já não é suficiente que os controles orçamentários acompanhem a execução das atividades e comparem os desempenhos previstos com os realizados. O controle “envolve a geração de informações para a tomada de decisões de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado”.

Para Frezatti (2006), o orçamento é produto do planejamento e se apresenta como uma ferramenta de controle. Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Entretanto, o autor garante que a empresa que mantém uma relação de equilíbrio, focando igualmente tanto no planejamento quanto no controle é a que tem mais chances de amadurecer e desenvolver suas atividades de maneira consistente, já que o controle orçamentário é que dirá se a empresa está mais perto ou não de alcançar o resultado que planejou.

Em resumo, pode se concluir que a ferramenta orçamentária se apresenta como um plano de execução, no qual são definidas as ações e os métodos que nortearão cada área da empresa, de forma que todos trabalhem para alcançar os objetivos estipulados no planejamento estratégico. A ferramenta também fornece os meios de avaliação e controle, afim determinar se esses objetivos estão sendo alcançados ou não.

2.1.1 Planejamento do orçamento

O planejamento pode ser conceituado como a etapa inicial do processo de gestão, é quando a empresa formula ou reformula as suas estratégias empresariais de acordo com uma visão específica do futuro, baseada nas experiências que teve no passado.

Uma característica importante citada por Welsch (1992) é a administração com participação, essencial para obter um bom desempenho o

envolvimento de todas as áreas em todos os processos do planejamento, assim como a comunicação entre os líderes e liderados devem ser indispensável. A falha na comunicação é rotineira e causa transtornos e atrasos, que poderiam ser evitados se houvesse sintonia entre as partes. Com mesma linha de pensamento, Frezatti (2006, p. 66) cita que “[...] existem evidências empíricas de que quanto mais proliferadas as informações gerenciais, maior a chance de questionamento e diminuição de erros”.

Na doutrina de Sá e Moraes, (2005, p. 6), para que o planejamento empresarial seja completo deve apresentar os seguintes fatores: “coerentes, realistas, flexíveis, obter seletividade nas informações coletadas e objetividade”. Para os autores planejar é obter as informações completas com os requisitos citados anteriormente e com elas programar antecipadamente qual a necessidade que a empresa terá no futuro, seja com matéria prima, produtos, mão de obra, receitas, despesas, vendas entre outros fatores, e a partir deste planejamento criar um cenário de previsão e trabalhar para que esses objetivos e metas sejam alcançados.

2.1.2 Execução do orçamento

Para que o orçamento empresarial obtenha sucesso é imprescindível que haja um planejamento bem definido é por meio dele que se criam as fases essenciais para acompanhar as metas e atingir os objetivos, tudo que será planejado passara a ser mensurado, seja de maneira qualitativa podendo ser estruturado e um relatório as informações que possam projetar os detalhes do futuro da entidade, de maneira quantitativa expressando em valores e quantidades. A execução do orçamento depende do envolvimento, participação e empenho para o cumprimento de todas as áreas da empresa atingindo cada uma de suas operações, pois sem essas participações os resultados serão falhos. A função da administração nos apresenta um ciclo administrativo sendo apresentado por uma sequência muito utilizada pelas empresas: planejar, organizar, executar e controlar.

Segundo Lunkes (2003, p. 40)

Planejar: o orçamento materializa os planos (planeja) sob a forma de valores; Controlar: o orçamento é um meio eficaz de efetuar a continuação dos planos. Ele fornece as medidas para avaliar a performance da empresa. Permite acompanhar a estratégia, verificar seu grau de êxito e, em caso de necessidade, tomar ação corretiva; Executar: a execução do orçamento contribui para assegurar a eficácia da organização e o comando que vai possibilitar a difusão dos planos. Isto serve para coordenar as diversas unidades da administração, motivando e avaliando os gestores e empregados. Ele serve como avaliação de sua performance e é a base para o sistema de remuneração.

O controle é o principal aliado sem ele não adianta planejar ou executar, é necessário o acompanhamento diário sendo orientado de acordo com os objetivos da empresa desta maneira é possível minimizar as possíveis distorções e as improvisações aumentando as possibilidades do orçado estar de acordo com o executado. Com as informações atualizadas conforme a necessidade da empresa facilita as tomadas de decisões, estabelecendo estratégias para cada caso, analisando o mercado e as alternativas de todos os cenários.

2.1.3 Críticas ao processo orçamentário

As críticas direcionadas ao orçamento estão relacionadas à possibilidade de desvios entre o orçado e o realizado, já que a ferramenta baseia-se em estimativas; aos custos gerados pela necessidade de controle e ao possível engessamento dos processos administrativos. Como limitações da ferramenta orçamentária Oliveira, Perez Jr e Silva (2005, p. 126) citam três restrições:

- a) os dados contidos no orçamento são estimados, sujeitos portanto a erros conforme a sofisticação do processo de estimativa e a própria incerteza inerente ao ramo em que a empresa atua;
- b) o custo do sistema cresce à medida que aumenta a sofisticação em seu processo. É preciso estabelecer um ponto em que o sistema apresente vantagens na relação custo x benefício; e
- c) o orçamento não deve tomar o lugar da Administração. Ele deve ser um instrumento de apoio à tomada de decisões e não deve substituir a flexibilidade, a criatividade e o bom-senso dos gestores.

Sanvicente e Santos (2000) já apresentavam três pontos de atenção para a ferramenta, sendo que os dois primeiros estão de acordo com os citados por Oliveira, Perez Jr e Silva, e o terceiro ressalta que deve-se observar a filosofia e o modelo de administração da empresa, antes de propor a aplicação do orçamento, uma vez que em instituições excessivamente autoritárias e com dificuldades para delegar responsabilidades, a técnica orçamentária não alcançará seu objetivo.

É comum encontrarmos doutrinas contrárias à prática orçamentária. Alguns autores não acreditam que o orçamento tenha papel importante no planejamento e controle das empresas e desenvolvem seus estudos apresentando críticas pesadas sobre o tema (WELSCH; HILTON e GORDON, 1988; FISCHER, 2002; HOPE e FRASER, 2003)

As opiniões contrárias ao modelo tradicional de processo orçamentário surgem, pois acreditam ser inviável estimar receitas e despesas de maneira realista, e vão além afirmando que o processo orçamentário tira a flexibilidade dos gestores, deixando-os muitas vezes com postura engessada diante de determinadas situações e também adicionam um alto nível de complexidade

em algumas áreas da empresa onde julgam que tal entendimento seria desnecessário (LORINI, ANGONESE, 2013).

Fischer (2002, p. 32) considera ainda que: "(1) o orçamento é uma perda de tempo, já que se deixa de planejar o futuro da organização para se discutir seu passado, (2) não encoraja nas pessoas o desempenho e sim a performance do orçamento, (3) a revisão orçamentária demanda tempo e as organizações não conseguem gerenciá-la de forma rápida". Na mesma linha Hope e Fraser (2003, p. 4) criticam o modelo tradicional de orçamento e mencionam algumas críticas como: "(1) o orçamento requer muito tempo, é dispendioso e adiciona pouco valor aos usuários, (2) é desconectado do ambiente da informação competitiva e econômica, (3) pode encorajar um comportamento antiético, (4) fornece pouco valor à organização".

Com a mesma percepção crítica, alguns autores garantem que o processo de elaboração do orçamento é um desperdício de tempo e recursos, sem contar que cria um ambiente favorável à práticas antiéticas. Como exemplo, Jensen (2002), afirma que consome um tempo absurdo dos executivos, forçando-os a passar por intermináveis e enfadonhas reuniões e tensas negociações. Encoraja os gerentes a mentir e a enganar -- depreciando objetivos e supervalorizando resultados -- e os penaliza quando dizem a verdade. Converte decisões comerciais em elaborados exercícios na arte de jogar. Transforma colegas de trabalho em concorrentes, criando desconfiança e má-vontade. E deturpa incentivos, motivando pessoas a agir de forma contrária aos interesses da empresa em que trabalham.

Entretanto o autor reitera que o problema não está na ferramenta orçamentária em si e sim no fato de as metas estarem vinculadas à recompensas: "Somente desvinculando do orçamento os bônus - os prêmios devem ser conquistados apenas em razão dos feitos, e não pela habilidade em atingir metas - conseguiremos acabar com o estímulo à enganação".

3 METODOLOGIA

A pesquisa segundo Barros e Lehfeld (2000), é um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e constitui o caminho de conhecimento da realidade ou de descoberta de caminhos parciais. Neste sentido, a metodologia da pesquisa surge para delimitar os caminhos do estudo, de forma que o objetivo estabelecido seja alcançado e as respostas encontradas.

O presente estudo, de acordo com os objetivos propostos, caracteriza-se como descritivo e de natureza aplicada. Beuren (2008) considera que a pesquisa descritiva é de suma importância para a análise de problemas de pesquisa na área contábil, para esclarecer determinadas características e aspectos inerentes a ela. Para Gil (2008), ela observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem a interferência do pesquisador.

Em relação a forma de abordagem do problema considera-se uma pesquisa quantitativa. Para Gil (2008, p. 75), esta metodologia “[...] considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Quanto aos procedimentos é um estudo de campo conduzido por levantamento com uso de questionário. Isto se aplica “quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer” (GIL, 2008, p. 56).

A população foi composta pelas 6 maiores empresas do ramo alimentício das cidades de Itajaí e Navegantes do estado de Santa Catarina. O critério utilizado para definir o tamanho foi o porte da empresa segundo orientações do Sebrae (2015). Assim foram selecionadas 4 empresas de médio porte (de 100 a 499 empregados) e duas de grande porte (acima de 500 empregados).

No que se refere à coleta de dados, foi utilizado um questionário com perguntas fechadas elaboradas com base nas críticas ao orçamento descritas por vários autores, entre os quais destacam-se Welsch; Hilton e Gordon (1988); Hope (2000); Fischer (2002); Fank; Angonese e Lavarda (2011). A amostra resultou em 93 respondentes, sendo 32 que elaboram e 61 que executam o orçamento. Os questionários foram aplicados pessoalmente pelos pesquisadores nos meses de fevereiro e março de 2015 e também via correio eletrônico.

O instrumento estava dividido em dois blocos. O primeiro referente aos dados pessoais dos respondentes, tais como: tempo de serviço; idade, e gênero. O segundo bloco, relativo às críticas ao orçamento esteve composto por 14 asseverações divididas em 4 categorias: tempo; custo; flexibilidade e complexidade. A quantificação foi realizada através de uma escala do tipo Likert de cinco pontos, na qual o valor 1 representará “discordo totalmente” e o 5 “concordo totalmente”.

Os dados obtidos foram digitados em uma planilha eletrônica Excel®. e, posteriormente efetuaram-se as análises descritivas com base nas frequências.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Na Tabela 01 apresenta-se o perfil dos respondentes, destacando-se tempo de serviço; idade, e gênero.

Tabela 1 - Tempo de Atuação

Tempo de atuação	N. Respostas	Percentual (%)
Menos de 5 anos	47	50,54%
De 5 à 10 anos	39	41,94%
Acima de 10 anos	7	7,53%
TOTAL	93	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

De acordo com os dados acima, verifica-se que a maioria dos respondentes atuam nas organizações estudadas a menos de 5 anos. Observa-se também que apenas 7,53% da amostra atua a mais de 10 anos.

Na sequência, na Tabela 02 exibe-se a faixa etária dos pesquisados.

Tabela 2 - Faixa Etária

Faixa etária	N. Respostas	Percentual (%)
Entre 19 e 31 anos	49	52,69%
Entre 32 e 44 anos	40	43,01%
Mais de 44 anos	4	4,30%
TOTAL	93	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme observado na Tabela 02 a faixa etária predominante é de respondentes entre 19 e 44 anos idade, ou seja, somadas as duas faixas etárias iniciais (19 a 31 anos e 32 a 44 anos), tem-se 95,70% dos respondentes.

Por fim, analisou-se a amostra em relação ao gênero. Nesse quesito e percebe-se uma predominância do gênero masculino, representando 60% dos respondentes da pesquisa.

Em síntese, conclui-se que a amostra é composta predominantemente por homens, jovens e com menos de 5 anos de atuação na mesma empresa.

4.2 PERCEPÇÃO DAS CRÍTICAS REALIZADAS AO ORÇAMENTO

Após apresentar o perfil dos respondentes, o passo seguinte foi apresentar a percepção dos respondentes quanto às críticas realizadas ao orçamento. Os resultados são apresentados conforme descrito nos procedimentos metodológicos. Para tanto, as respostas foram analisadas de acordo com as categorias tempo; custo; flexibilidade e complexidade.

A primeira categoria analisada referiu-se ao tempo utilizado na elaboração e execução do orçamento. Os resultados detalhados por pergunta do questionário se exibem no Quadro 01.

Quadro 01 – Tempo de elaboração e execução do orçamento

Afirmações	TEMPO											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) A elaboração do orçamento requer um tempo muito grande por parte da coordenação de cada área responsável	17	28	4	17	0	0	3	10	8	6	32	61
2) O orçamento é uma perda de tempo, uma vez que as pessoas gastam o tempo seguindo o passado sendo que o importante é discutir o futuro.	19	49	13	10	0	1	0	1	0	0	32	61
3) A revisão do orçamento demanda tempo e a empresa não o gerencia de forma rápida.	6	11	25	20	1	3	0	26	0	1	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme demonstrado no Quadro 01, onde foram expostas críticas orçamentárias em relação ao tempo que a elaboração e execução do orçamento demanda, observa-se que a maioria dos respondentes, discordam totalmente ou parcialmente das afirmativas, pois a média dos resultados ficou em 87,49% e 73,76% para os que elaboram e executam o orçamento, respectivamente.

Destaca-se a segunda questão que se questiona se o orçamento é perda de tempo, onde os que elaboram discordaram em sua totalidade e os respondentes que executam, 96,72% discordam desta afirmativa. Os resultados da análise demonstram claramente que os usuários da ferramenta orçamentária discordam de Jensen (2002), pois este afirma que o orçamento consome um tempo absurdo dos executivos, forçando-os a passar por intermináveis e enfadonhas reuniões e tensas negociações.

No Quadro 02 se expõem os resultados por questão da dimensão referente aos custos que envolvem a elaboração e execução do orçamento.

Quadro 02 – Custos na elaboração e execução do orçamento

Afirmações	CUSTO											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) O orçamento é muito dispendioso e adiciona pouco valor aos seus usuários	24	48	6	7	1	1	1	3	0	2	32	61
2) O orçamento tem foco na redução de custos e não na criação de valor.	13	16	15	24	2	3	0	12	2	6	32	61
3) Através do orçamento é difícil, senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista.	6	35	25	19	1	2	0	4	0	1	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

No segundo quesito foram apresentadas 3 afirmativas referentes ao custo, mencionando o orçamento como sendo dispendioso e desconectado dos resultados. As respostas dos que concordam totalmente e parcialmente foram expressivas em todas as questões, pois a média das respostas foi 92,71% e 81,41% para os que elaboram e os que executam o orçamento, respectivamente. Pode concluir então que a percepção das pessoas que utilizam a ferramenta no dia a dia diverge da opinião de Hope e Fraser (2003), quando este afirma que o orçamento é desconectado do ambiente da informação competitiva e econômica.

Salienta-se que na afirmação 2 pode-se notar que cerca de 29,51% dos respondentes que executam o orçamento concordam parcialmente ou totalmente que o mesmo está voltado simplesmente para a redução de custos da empresas. O resultado demonstra que a afirmação de Oliveira, Perez Jr e Silva (2005), é reconhecido, já que este ressalta que o custo do sistema orçamentário aumenta muito de acordo com a sofisticação do processo, sendo assim é necessário estabelecer um ponto de equilíbrio, onde o sistema apresente vantagens na relação entre o custo e o benefício gerado.

No Quadro 03 se detalha a distribuição das respostas sobre flexibilidade do orçamento.

Quadro 03 – Flexibilidade do orçamento

Afirmações	FLEXIBILIDADE											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) O orçamento tira a flexibilidade dos gestores/coordenadores, colocando-os numa camisa de força.	14	18	5	26	11	8	2	9	0	0	32	61
2) O processo orçamentário não encoraja o desempenho das pessoas e sufoca iniciativas.	24	28	5	14	1	3	2	14	0	2	32	61
3) As ações da empresa ficam centralizadas no sistema orçamentário.	7	23	14	21	1	1	9	16	1	0	32	61
4) O orçamento é desconectado do ambiente de informação competitivo e econômico.	12	13	7	23	1	8	2	16	10	1	32	61
5) O orçamento mantém o planejamento e a execução separados, ao invés de aproximá-los.	16	35	13	18	1	5	1	2	1	1	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

O contexto que explora a flexibilidade do orçamento obteve-se o maior índice de distinção entre as respostas. Comparando com os demais requisitos, onde mais de 90% dos respondentes discordam das afirmativas, no quesito de flexibilidade as respostas das questões 1 e 4 obtiveram os índices mais baixos dos respondentes que elaboram o orçamento com 59,38%. Já para os que executam, as questões 2 e 4 alcançaram 68,85% e 59,02% respectivamente. Nota-se, desta forma que 40,62% dos que executam e em média 63,93% dos que elaboram acreditam que o orçamento é uma ferramenta que restringe a flexibilidade no ambiente empresarial, indo ao encontro do mencionado por Lorini e Angonese (2013), quando afirmam que o processo orçamentário tira a flexibilidade dos gestores, deixando-os muitas vezes com postura engessada diante de determinadas situações.

Por fim, no último tópico, as afirmações estão relacionadas ao alto grau de complexidade que as rotinas do processo orçamentário impõem às organizações. No Quadro 04 se expõem os resultados desta categoria.

Quadro 04 – Complexidade na elaboração e execução do orçamento

Afirmações	COMPLEXIDADE											
	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Não concordo nem discordo		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente		TOTAL	
	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa	Elabora	Executa
1) O orçamento adiciona um nível de complexidade que não é necessário na organização.	26	42	3	7	1	8	1	4	1	0	32	61
2) Em substituição ao orçamento, um sistema informal é melhor e funciona bem.	14	26	15	19	2	5	1	9	0	2	32	61
3) O orçamento cria todos os tipos de problemas comportamentais, encorajando nas pessoas o comportamento antiético.	25	46	6	7	0	3	0	5	1	0	32	61

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Os resultados da pesquisa demonstram que também nesta categoria, em média 92,81% (elaboram) e 80,33% (executam) discordam da complexidade na elaboração e execução do orçamento. Os resultados desta pesquisa diferem das colocações de Fischer (2002), o qual menciona que o orçamento pode encorajar um comportamento antiético e por Jensen (2002) que garante que o sistema encoraja os gerentes a mentir e a enganar - depreciando objetivos e supervalorizando resultados -- e os penaliza quando dizem a verdade.

Lorini e Angonese (2013) defendem que o processo adiciona um alto nível de complexidade em algumas áreas da empresa onde julgam que

tais procedimentos seriam desnecessários. O resultado deste estudo aponta que 91,88% dos respondentes discordam dessa afirmação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sempre reconhecido como uma ferramenta de grande importância no auxílio à tomada de decisões, uma vez que expressa em números o planejamento empresarial, o orçamento vem sendo frequentemente alvo de críticas por parte de estudiosos, que exaltam suas dificuldades de implantação e execução.

Com a presente pesquisa buscou-se identificar se as críticas existentes ao orçamento empresarial são percebidas pelos usuários que se utilizam desse sistema como método de planejamento e controle em seu dia a dia. Como resposta à pergunta da pesquisa, os resultados apontam que as opiniões expostas pelos autores, em geral, não são percebidas pelos usuários, já que o índice de discordância em todos os quesitos foi relativamente alto, alguns quesitos alcançando mais de 90%. Cabe ressaltar também que não foi percebida variação significativa entre os resultados de quem elabora o orçamento e de quem o executa.

Outras pesquisas foram desenvolvidas em relação à percepção das críticas ao orçamento empresarial e aplicadas em diversos campos, dentre as quais se destacam Frezzati, et al. (2008); Fank; Angonesi e Lavarda (2011); Lorini e Angonesi (2013). Os resultados convergem com os encontrados neste estudo, ou seja, mostraram que, entre os respondentes, as críticas em sua maioria não foram reconhecidas.

Diante disso, é possível inferir que o orçamento continua se apresentando como uma ferramenta essencial para o planejamento e controle nas organizações, pois segundo Zambon e Fassina (2014, p. 54) “As críticas ao orçamento tradicional devem ser observadas e tidas como limitações da ferramenta e não como justificativas para o abandono da prática nas organizações”.

Para pesquisas futuras, sugere-se investigar a concordância ou não às críticas ao orçamento em outros segmentos, incluindo também as práticas orçamentárias adotadas e sua relação com o desempenho organizacional.

REFERÊNCIAS

BARROS, A. J. S. e LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia**: um guia para a iniciação científica. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BEUREN, I. M., et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARNEIRO, M.; MATIAS, A. B. Orçamento empresarial: teoria, práticas e novas técnicas. São Paulo: Atlas, 2011.

FANK, O. L.; ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*. v. 14, n.1, p. 82-93, 2011.

FISCHER, L. One step beyond. *Accountancy*, p. 32-34, 2002.

FREZZATI, F. Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2006.

FREZZATI, F. et al. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA- Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 3, n. 2, p. 190-216, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, G.; LAVARDA, C. E. F.; TORRENS, E. W. Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009. **REGE**, v. 19, n. 1. p. 107-123, 2012.

HOPE, J. Beyond budgeting: pathways to the emerging model. **Balanced Scorecard Report**. Harvard Business School Publishing, p. 3-5, 2000.

HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. **Harvard Business School Press**, 2003.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JENSEN, M. C. O orçamento não funciona. Vamos consertá-lo. *Exame*. ed. 764, 11/04/2002. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/0764/noticias/o-orcamento-nao-funciona-vamos-conserta-lo-m0052112>. Acesso em: 19 maio 2015.

LACERDA, T. T. O.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Contribuições à gestão estratégica de organizações quando analisados na visão de seu desempenho. *Org-Revista Eletrônica Gestão Organizacional*, v. 2, n. 9, 2011.

LORINI, L. N.; ANGONESE, R. Avaliação das críticas ao orçamento empresarial: abordagem em uma indústria do segmento de agronegócios. In: XIV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul - Contabilidade,

instrumento para o desenvolvimento sustentável, 2013, Bento Gonçalves. XIV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2013.

LUNKES, R. J. Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial. Tese (Doutorado) Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2003.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. Controladoria estratégica. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PANDOLFI JR, L., NAKAMURA, W. T., MARTIN, D. M. L., CARVALHO FILHO, A. F.; FORTE, D. Estudo empírico sobre a relação entre a adoção de orçamento empresarial e o desempenho financeiro das empresas. Anais do Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. da C. Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle. São Paulo: Atlas. 2000.

SEBRAE. Critérios de classificação de empresas: EI - ME – EPP.

Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>
Acesso em: 04 abr. 2015.

WELSCH, G. A., HILTON, R.; GORDON, P. Budgeting: Profit Planning and Control. New Jersey: Prentice-Hall, 1988.

WELSCH, G. A. Orçamento empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

ZAMBON, E. P.; FASSINA, P. H. Orçamento empresarial: uma análise em estudos internacionais. Revista Científica Fazer, v. 1, n. 3, p. 42-56, 2014.

Capítulo VIII

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

**Natalia Melo Cintra
Luiz Medeiros de Araujo Neto
Alex Laquis Resende**

A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES COMO MODELAGEM DE CUSTEIO PARA O TESTE DE FUNÇÃO PULMONAR

Natalia Melo Cintra

Universidade de Brasília

Brasília – DF

Alex Laquis Resende

Universidade de Brasília

Brasília – DF

Luiz Medeiros de Araujo Neto

Universidade de Brasília

Brasília – DF

Resumo: Com o crescimento e especialização dos mercados de serviços, o gerenciamento de custos ganhou maior relevância na manutenção da competitividade das organizações. Tal fato pode ser explicado pela necessidade de se reduzir os custos a fim de se buscar a potencialização do lucro, sem que haja o comprometimento da qualidade dos serviços ofertados. Nesse cenário, as metodologias de custeio, em particular o Sistema Baseado em Atividades (ABC), se tornam uma poderosa ferramenta de auxílio nas decisões gerenciais e otimização dos lucros. Dessa forma, o presente estudo tem por objetivo verificar a viabilidade de utilização da modelagem de custeio ABC na consecução do teste de função pulmonar, por ser esse um dos procedimentos mais utilizados nos hospitais atualmente. Para tal, realizou-se entrevista com profissionais do Hospital Universitário de Brasília - HUB entre o final de 2014 e começo de 2015. Os resultados obtidos demonstram que ainda não existe um controle eficiente dos recursos dispendidos na realização do teste abordado, não sendo possível assim, determinar com fidedignidade os custos da unidade. O custo foi então mensurado com a estimação de dados, e alguns valores sendo precificados por meio do mercado. Ao se comparar o valor encontrado, com o valor repassado pelo SUS constatou-se que há divergência entre esses valores, sendo o repasse do SUS quase 6 vezes menor que o custo.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. Custeio em Hospitais. Teste de função pulmonar.

1. INTRODUÇÃO

Há séculos já se notava a importância e necessidade dos sistemas de custeio na vida dos indivíduos, mas foi na revolução industrial que isso ficou evidente de fato. Em virtude da intensificação da globalização econômica, a excelência em custos se tornou um dos itens de maior peso no quesito vantagem competitiva dentro das empresas (MARTINS, 2002; MELIS, 1950; HANSEN, 2001; IUDÍCIBUS, 2002). Segundo Leal (2006), a contabilidade de

custos surgiu quando não mais era possível determinar de forma efetiva o custeio dos produtos acabados ou em elaboração. Tais produtos sofrem o incremento de força de trabalho, processamento por máquinas e incluem outros materiais em sua fabricação, o que acabava dificultando o custeamento dos mesmos. Assim, a contabilidade de custos se mostrou uma alternativa viável, ainda mais quando ocorreu um aumento significativo dos produtos em elaboração nas empresas (BRIMSON, 1996; KAPLAN e COOPER, 1998; ATKINSON et al, 2000).

De acordo com Horngren et al (2004) o elevado aumento das empresas aliado a complexidade do sistema de produção fizeram com que os dados gerados pela contabilidade de custos passassem a ser uma poderosa ferramenta de auxílio na tomada de decisão em âmbito gerencial. Leal (2006) enfatiza que umas das vantagens dessa contabilidade é a possibilidade de utilização por variados tipos de organizações, desde instituições de ensino à hospitais. Leal (2006) acrescenta ainda que esses custos são usualmente classificados como diretos e indiretos. Desta forma, Baumgartner (1998) afirma que os custos diretos são aqueles facilmente identificados, uma vez que não há dúvidas sobre a quantidade que foi dispendida na fabricação. Por outro lado, os custos indiretos não são facilmente atribuídos aos produtos, havendo a necessidade de estimativa na hora de aloca-los aos bens através de critérios de rateio e muitas vezes isso acaba sendo feito arbitrariamente (EDVALDA, 2006).

Já os sistemas de custeio são uma combinação entre método o princípio (VIDGAL,2002). O primeiro expõe a operacionalização, ou seja, como os dados serão processados para que transmitem informações, o segundo refere-se a própria informação gerada (BORNIA, 2002). Além dessa classificação, o comportamento dos custos também se faz relevante, já que ele demonstra como os custos se alteram devido a mudanças no volume de fabricação ou nos direcionadores de custos das atividades (ATKINSON et al, 2000).

Essa busca pelo melhoramento no gerenciamento e controle de custos vem ganhando a cada dia mais espaço entre as organizações, inclusive as hospitalares, particularmente no que tange a busca de novas metodologias (BITTENCOURT, 1999). Nas últimas décadas, pesquisadores da área de contabilidade gerencial vêm direcionando seus trabalhos em Custeio ABC aplicado ao setor de saúde.

Nesse sentido, a motivação desse artigo concentra-se na análise da coleta de dados sobre os custos referentes ao procedimento de função pulmonar da área de pneumologia do Hospital Universitário de Brasília - HUB entre o final de do ano de 2014 e começo de 2015 e, a partir disso, propor como alternativa de modelagem o Custeio Baseado em Atividades - ABC.

Assim, tendo como parâmetro os dados apurados pelas entrevistas realizadas, tem-se o seguinte problema de pesquisa: **É possível a utilização do sistema de custeio ABC como modelagem do procedimento de função pulmonar no Hospital Universitário de Brasília.**

Apesar da existência de muitos estudos sobre a aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades na área de saúde, o artigo se justifica pela falta de pesquisas sobre aplicabilidade dessa metodologia no procedimento de função pulmonar, que é um dos procedimentos mais importantes na unidade de pneumologia dos hospitais universitários.

O artigo está dividido em 4 seções, sendo a primeira referente aos objetivos, introdução do tema e relevância da pesquisa. Na segunda é apresentado o arcabouço teórico e revisão de literatura acerca do tema. Já a terceira contempla o procedimento metodológico bem como a modelagem do Custeio Baseado em Atividades. Na última seção são apresentadas as considerações finais sobre a pesquisa bem como suas limitações.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Teste de Função Pulmonar

O teste de Função Pulmonar tem por finalidade mensurar a situação respiratória dos pacientes, também é conhecido como Espirometria. A Espirometria, palavra originada do latim (*spiro= respirar e metrum = medida*) é o teste de função pulmonar com o menor custo e ainda possui a vantagem de ter uma execução simples, sendo por isso o teste funcional mais utilizado. Ou seja, como alternativa de utilização de modernos e completos equipamentos, esse exame pode ser feito em consultórios que não possuam todo esse aparato. Sua origem data em meados do século XIX, a partir dos trabalhos realizados por Hutchinson, e mais tarde, começou a ser implantado em laboratórios clínicos por Tiffeneau Gaensler (PEREIRA, 1996; COSTA, 1992; MARTIRÉ, 1989; BASTIAN et al 2002).

Esse procedimento tem por objetivo a medição dos fluxos respiratórios bem como o ar inalado e exalado. Ainda, emprega registros gráficos do ar e confronta com parâmetros que servem de referência de acordo com atributos como sexo, altura e idade. Ainda em relação a espirometria, podemos dividi-la em dois tipos, de fluxo de gás e de volume, sendo que os primeiros são menos dependentes de recursos eletrônicos (PEREIRA. 1996; COSTA, 1992).

Rodrigues et al (2002) citam que os espirômetros, que são os aparelhos utilizados, podem ser abertos ou fechados. Nos primeiros antes de iniciar o teste, os pacientes começam a inspirar fora do sistema. Já nos segundo, a inspiração só inicializa dentro do aparelho. Mas o item mais importante para que o exame seja realizado com eficiência é o técnico. Este deve possuir conhecimento e ser prontamente treinado para conseguir que o paciente coopere e realize o exame apropriadamente.

2.2. Custo Padrão e Custeio RKW

Segundo Muller (1996) o custo-padrão teve sua origem nos Estados Unidos, por volta do século XIX, e tem por finalidade possibilitar a comparação dos custos relativos à produção com a eficiência do consumo dos meios de produção. Kraemer (1995) acrescenta que essa metodologia visa a detecção de desvios que possam vir a ocorrer durante o processo produtivo e entender suas causas a fim de buscar a eficiência e eficácia. Tal sistemática é feita através da comparação do custo médio ocorrido durante o processo produtivo com o custo padrão. Esse último, por sua vez, é determinado levando em consideração experiências anteriores e condições normais e eficientes de trabalho. Cabe ressaltar que essa eficiência é determinada por meio de fatores que a empresa pode controlar (internos), tais como a quantidade de matéria prima, dentre outros. Atkinson et al. (2000) acrescenta que o custo-padrão seria o eixo orientador para os custos das unidades de produto de um determinado intervalo de tempo, sendo necessária a utilização de parâmetros predeterminados para o referido período. Conforme Kraemer (1995), essa metodologia se utiliza de padrões, que são basicamente metas a serem atingidas em condições operacionais eficientes e em situações habituais de trabalho. Martins (1998) acrescenta que dependendo do objetivo da empresa, os padrões podem ser definidos de uma maneira mais ou menos rígida. Ainda de acordo com o autor, um padrão com mais rigidez não é usualmente empregado, pois, devido a dificuldade em ser alcançado, acaba sendo um fator de desmotivação.

O modelo *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* mais conhecido no Brasil por RKW, custeio pleno ou método das seções homogêneas, surgiu na Alemanha no início do século XX (KLIEMANN NETO 1993; MARTINS 2003). Esse sistema foi o antecessor do *Activity Based Costing* - ABC e tem como uma de suas características principais a inclusão tanto dos custos de produção como de outras despesas da organização (MARTINS, 2003).

Conforme Abbas (2001), o RKW é caracterizado por unidades que realizam atividades semelhantes no processo produtivo. Já para SÁ e SÁ (1995) essa metodologia seria, grosso modo, um subagrupamento técnico a fim de que se consiga uma melhor divisão dos custos indiretos do exercício. Ainda de acordo com esse último autor, a fundamentação dessa divisão tem por base os trabalhos realizados nas organizações somados às obrigações da administração.

Para complementar, Martins (1996) cita tal metodologia como sendo a menor fração à qual os custos indiretos seriam acumulados, e isso seria feito na tentativa de resolver o problema da heterogeneidade da organização. O referido agrupamento é feito em: Centros Auxiliares e de Apoio (CAA) que como o próprio nome indica visa prestar auxílio aos demais centros de custos; Centros Geradores de Receitas (CRG) que tem por objetivo prestar assistência e fornecer serviços diretamente para cliente; e por Centros Administrativos

(CA), que são os centros de custos voltados à gestão, dedicação ao controle, supervisão e informação (ROCCHI, 1982).

2.3. Custeio Baseado em Atividades

Segundo Catelli e Guerreiro (1995), o sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) teve sua primeira manifestação nos Estados Unidos, mais especificamente em trabalhos realizados na *General Eletric*, uma grande empresa da época. Por outro lado, Abbas (2001) cita que no Brasil as primeiras pesquisas e trabalhos referentes a esse sistema começaram por volta de 1989 na Universidade de São Paulo (USP).

Cita-se ainda que custeio ABC surgiu como uma alternativa aos sistemas tradicionais de custeio para tentar amenizar as distorções geradas por tais modelos. Os custeios tradicionais surgiram em uma época onde os custos diretos predominavam sobre os indiretos. Por esse motivo, estes últimos muitas vezes eram tratados arbitrariamente, sem muita preocupação com os critérios de rateio.

Porém, devido ao desenvolvimento da tecnologia e o aumento da diversificação dos produtos, os custos diretos têm diminuído significativamente com o passar dos anos (BORNIA (1997), BRIMSON (1996) e KAPLAN & COOPER (1995). Além disso, cabe ressaltar que enquanto nos sistemas tradicionais os recursos são consumidos pelos produtos, no sistema ABC as atividades consomem os recursos, e estas por sua vez acabam sendo consumidas pelos produtos (VIDIGAL,2002).

Segundo Martins (2003) o Custeio Baseado em Atividade visa amenizar as deturpações originadas do rateio aleatório dos custos indiretos. Shank e Govindaranjan (1997) acrescentam que uma fração dos custos indiretos é atribuída proporcionalmente a cada atividade necessária à sua consecução. Desta forma, esse sistema tem certa particularidade diante os sistemas tradicionais na medida em que corrobora pela melhoria da alocação dos custos (MCLEAN, 2003).

O custeio ABC pode ser compreendido, conforme pesquisas de Nakagawa (1994), como um sistema criado para auxiliar na avaliação estratégica de custos associados às atividades mais impactantes no consumo de recursos de uma entidade. Tal modelo é usualmente adotado com outras metodologias de custeio, pois auxiliam na tomada de decisões internas e no gerenciamento de atividades. Nota-se, então, que o sistema ABC contribui significativamente com os gestores da organização no que tange ao processo de tomada de decisões estratégicas. (GARRISON, 2007).

Abbas (2001) cita de forma simplificada que esse sistema se utiliza de direcionadores de custos, cuja finalidade é a alocação dos custos indiretos de produção. E são esses direcionadores, que por sua vez, objetivam estimar com maior fidedignidade as atividades das empresas, sejam elas industriais ou de

serviços. Tais mecanismos podem ser segmentados em duas perspectivas: direcionadores de recursos e de atividades. O primeiro determina a quantidade de recursos a ser utilizada pelas atividades. Já o segundo analisa o quanto de uma atividade é consumida por um produto (NAKAGAWA, 1994; SAKURAI, 2001; MARTINS, 2003).

Estes direcionadores, baseando-se nas pesquisas de Martins (1996), estabelecem a ocorrência de uma atividade, ou seja, eles definem a existência desta. Em relação às atividades, Turney (1991) afirma que são como uma exposição, relato dos afazeres e serviços desempenhados por uma organização. Já para Nakagawa (2001) a atividade adequa de forma apropriada recursos materiais, pessoais, tecnológicos e metodológicos à sua estrutura a fim de se produzirem produtos ou serviços.

Na concepção de Edvalda (2006), a divisão da organização em atividades facilita a identificação das origens dos custos, contribuindo para que os gestores tenham uma melhor visão sobre a operacionalidade da empresa. Tomando como base os trabalhos de Brimson (1996), observa-se que o autor classifica as em primária e secundária. A primeira aloca custos aos objetos finais enquanto a segunda vai fornecer o suporte necessário para a primeira, caracterizando-se pelos custos de atividades gerais.

Nakagawa (2001) acrescenta que os recursos são consumidos pelas atividades e estas por sua vez serão consumidas pelos produtos e serviços. De acordo com Crozzati et al (1997), uma outra vantagem interessante dessa metodologia seria a eliminação de custos que não somam valor aos serviços e produtos. Outra particularidade desse sistema é que ele proporciona uma visão horizontal da organização, adotando uma perspectiva de processos (VIDIGAL, 2002). Harrington (1993) explica processos como determinada atividade que gera uma entrada (input), e ao sofrer transformações, agrega valor produzindo uma saída (output). Dessa forma, o sistema torna-se uma poderosa ferramenta de auxílio na tomada de decisões.

Conforme Martins (2003), a alocação dos custos às atividades pode ser realizada de três maneiras. A primeira delas seria a alocação direta, que é feita quando houver um reconhecimento preciso e claro das atividades. A segunda forma é através do rastreamento, o qual se utiliza de direcionadores de recursos na detecção da relação existente entre a atividade e custo. Por último tem-se o rateio que é adotado na impossibilidade de uso dos dois métodos anteriores.

Em se tratando de organizações hospitalares, o sistema ABC auxilia na tomada de decisão, optando pelos mecanismos e procedimentos que melhor se adequam às necessidades da organização. Outra vantagem seria a possibilidade de confrontação dos custos em relação aos serviços prestados, analisando a alternativa menos dispendiosa para a unidade hospitalar. (LIMA, 1997).

Devido à importância desse sistema, muitas pesquisas sobre o tema foram feitas no setor hospitalar. Em uma delas realizadas por Silva et al (2006),

investigou-se as experiências do sistema ABC entre as entidades hospitalares na cidade de Muriaé-MG. E como resultado, observou-se que a minoria dessas organizações utilizava o sistema ABC, fato este justificado pelo desconhecimento do método e por falta de gestores que detinham tal conhecimento.

Já em outro estudo realizado por Raimundini et al (2006), foram analisadas informações coletadas do Hospital Universitário Regional de Maringá (HUM) e Hospital Universitário Clemente Faria (HUCF). As principais conclusões foram que, apesar da grande importância das informações geradas pelo método de Custeio Baseado em Atividades, não há infraestrutura e nem profissionais adequados para que tal metodologia seja implantada.

2.3. Custeio em Hospitais

Segundo Ramos (1972), o conceito de organização hospitalar pode ter surgido na China por volta do século XII a.C, com o objetivo de atender a população das classes sociais mais desfavorecidas daquela época. Porém, com o desenvolvimento da tecnologia e o crescimento urbano desenfreado, o atendimento que muitas vezes era feito na residência do próprio paciente passou a se tornar inviável.

Já por volta do século XVIII, a Revolução Industrial tornou-se um fator decisivo na qualidade de vida dos cidadãos europeus, uma vez que as condições insalubres das fábricas propiciaram o aparecimento de várias enfermidades (SIQUEIRA, 1985). Desta forma, a necessidade de se estruturar um ambiente físico bem equipado e com atendimento especializado se fez necessário para enfrentar as demandas da população. Começa a surgir, então, a concepção de organizações hospitalares, que compreenderiam a junção entre mão de obra capacitada e equipamentos capazes de auxiliar no diagnóstico de patologias (SIQUEIRA, 1985).

Assim, empresas voltadas para a prestação de serviço começaram a ganhar maior destaque na economia, uma vez que a demanda na área da saúde cresceu consideravelmente. Neste cenário, segundo Edvalda (2006), as organizações hospitalares obtiveram maior relevância no contexto econômico e financeiro na área em questão. De acordo com Melo et al (1998) a diferença que há entre o segmento de serviços e os demais tipos de atividades, como a industrial e comercial, é que nos serviços a produção e o consumo são realizados simultaneamente, não sendo possível estocá-los. Por este motivo, fez-se necessário o estudo de mecanismos capazes de analisar e mensurar com maior eficiência a real conjuntura destas organizações.

À medida que as unidades de saúde se tornaram mais complexas, surgiram modelos diferenciados para classificação deste segmento. Um dos primeiros modelos que surgiram para hospitais foi o assistencialista, onde as ações de saúde eram custeadas por doações e recursos fiscais.

Posteriormente foi introduzido o modelo previdencialista, cujo capital era provido de contribuições sociais sobre a folha de pagamento. Tempos depois, ocorreu uma fusão entre os modelos expostos acima, dando surgimento ao modelo universalista. Este último modelo tinha por finalidade a garantia de todos ao acesso a saúde (BITTENCOURT 1999).

Devido à grande importância das unidades de saúde no cenário social e econômico como um todo, estudos foram direcionados com intuito de caracterizar os objetivos deste segmento. Com base nas pesquisas feitas por Almeida (1883), organizações hospitalares seriam aquelas que têm por finalidade diagnosticar e oferecer tratamentos as pessoas sem distinção de poder aquisitivo, cultura ou religião. Já de acordo com Abbas (2001), as instituições hospitalares se diferem das demais por terem como “produto” primordial a conservação e o restabelecimento da saúde de seus “clientes”. Ainda segundo este autor, por ser uma organização, os hospitais precisam ser bem administrados e devem ter o conhecimento de seus custos para que continuem em pleno funcionamento.

Abbas (2001) também enfatiza que, com o advento da economia globalizada, uma das estratégias básicas das empresas precisa ser a liderança em custos. Porém, é essencial que se reduza os custos sem o comprometimento dos serviços ou produtos oferecidos. Assim sendo, metodologias de custeio antes voltadas para as empresas industriais começam a ser adaptadas para as empresas prestadoras de serviços.

Conforme o autor, a contabilidade de custos está além da determinação do resultado ou valoração de estoque, ela se torna também uma ferramenta importante no auxílio da gestão de empresas. Segundo Gersdorff (1980) uma das atribuições da contabilidade de custos dentro de uma organização hospitalar seria contribuir para o planejamento dos serviços do hospital.

Em decorrência de uma grande carência de recursos e o constante aumento dos custos, as organizações de saúde têm se preocupado mais com o gerenciamento de seus gastos a fim de conseguir a melhoria do seu desempenho (BITTENCOURT, 1999).

Dentro do contexto de organização hospitalar, os Hospitais Universitários tem se destacado por sua importância social. Entretanto, Medici (2001) acrescenta que os custos nesses hospitais são geralmente mais elevados que nos demais, pois exercem atividades docentes-assistenciais e prestam serviços além do que foi previsto para a sua estrutura.

3. PROCEDER METODOLÓGICO

A metodologia que se delineou para o presente estudo, no que concerne aos objetivos foi à pesquisa descritiva. Com intuito de se alcançar os objetivos traçados para este trabalho, o modelo utilizado para coleta de informações e tratamento dos dados foi a pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (1999),

esta técnica baseia-se em materiais previamente elaborados, tais como livros, artigos e revistas científicas. Ainda segundo o autor, esta técnica de pesquisa possibilita ao investigador a abrangência de fenômenos muito mais amplos do que aquela que poderia se pesquisar diretamente.

A pesquisa documental foi outra técnica de pesquisa utilizada no desenvolvimento deste trabalho. Silva e Grigolo (2002) afirmam que tal modelo vale-se de materiais que ainda não apresentaram um tipo de análise mais aprofundada. Desta forma, esta técnica sugere que a informação bruta seja tratada para que algum valor possa ser extraído, valor este que poderá contribuir com o meio acadêmico posteriormente.

O modelo de estudo de caso foi adotado com intuito de permitir um maior detalhamento dos objetivos propostos neste trabalho. Bruyne, Herman e Schoutheete (1997) apontam que o estudo de caso engloba informações numerosas e detalhadas com o objetivo de compreender a totalidade de determinada situação. Tal diversidade de elementos auxilia o pesquisador na resolução de problemas e no desenvolvimento dos resultados pretendidos.

Gil (1999, p. 73) destaca que o estudo de caso caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Desta forma, o investigador poderá observar *in loco* os elementos a serem analisados, possibilitando sua utilização em pesquisas futuras.

Foram coletados dados referentes a unidade de pneumologia no Hospital Universitário de Brasília. A coleta de informações se deu através de entrevista feita com médico e técnico da área, além de um profissional da área administrativa entre o final de 2014 e início de 2015. Por meio da entrevista buscou-se entender sobre a estrutura geral do hospital e particularmente sobre a divisão da equipe de pneumologia, os exames feitos na unidade, quantos e quais procedimentos são realizados diariamente, bem como os materiais necessários para a consecução desses atendimentos. Os objetos de pesquisa nesse estudo foram os procedimentos referentes a bronquioscopia e função pulmonar.

Dessa forma, a partir da compreensão do funcionamento da unidade bem como seus custos buscou-se aplicar como modelo de custeio o Sistema Baseado em Atividades (ABC), sendo o modelo metodológico inspirado no autores Souza et al (2013).

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Foram observados em particular dois procedimentos na unidade estudada. O número diário total de procedimentos de função pulmonar é em média 20 enquanto o de bronquioscopia atinge aproximadamente 03.

Tabela 1: procedimentos realizados no HUB

Procedimentos pneumológicos	Nº médio de procedimentos realizados por dia
Função Pulmonar	20
Bronquioscopia	03
Total	23

Fonte: Dados da Pesquisa

Dos procedimentos apresentados na tabela 1 a presente pesquisa se aprofundou no procedimento de função pulmonar. Esse teste é usualmente dividido em duas etapas. Na primeira a média é de 5 minutos, depois o paciente toma o remédio com função bronquodilatadora e aguarda 15 minutos para a realização da próxima parte. Por fim, depois da espera, o cliente é submetido à segunda parte do exame, que também a média é de 5 minutos. Dessa forma, o tempo total gasto por paciente é em torno de 25 minutos. O tempo médio do exame é de curta duração, pois a maior parte dos pacientes já realizou mais de uma vez o teste e já sabem como proceder. No que se refere as atividades executadas para a realização de tal procedimento, destacam-se as apresentadas na tabela 2.

Tabela 2: Atividades para manter o exame

Código	Atividade
1	Preparar a sala de exame (limpeza geral 1x ao dia)
2	Limpeza dos aparelhos (realizada pelo próprio técnico)
3	Realizar o procedimento (feito por um técnico)

Fonte: Dados da Pesquisa

Depois de observada a operacionalização da técnica em questão, a próxima etapa visou à determinação dos recursos utilizados: diretos e indiretos. Para a coleta destes dados, recorreu-se ao setor financeiro do hospital, bem como aos profissionais que lidam diretamente com a realização deste procedimento.

Tabela 3: Tipo de Recursos e Direcionadores

Recurso	Direcionador
Mão de obra (um técnico)	Tempo em minutos
Materiais	Alocação direta
Medicamentos	Alocação direta
Serviços prestados pelo setor de apoio (informática)	Tempo em minutos
Serviços prestados pela equipe de limpeza	Tempo em minutos
Custos fixos da unidade	Alocação direta

Fonte: Dados da Pesquisa

Cabe ressaltar que o exame de função pulmonar é realizado somente em horário comercial, e que cada realização do teste demanda a presença de um único técnico que, nesse caso, é o profissional que estiver de plantão. Na unidade de pneumologia do HUB há normalmente dois técnicos pelo turno da manhã e dois no turno vespertino. Mas há situações esporádicas em que um dos períodos tem em seu quadro de funcionários três profissionais atendendo.

O salário bruto desse profissional é em torno de R\$ 10.000,00 ao mês com jornada de trabalho de 30 horas semanais. Dessa maneira, para chegar no valor do custo dessa mão de obra por atendimento foi multiplicado o total de horas semanais por 4 (número de semanas adotado), achando o valor trabalhado mensal de 120 horas. O salário bruto foi dividido pelas horas mensais resultando em um custo por hora de R\$ 83,33 ou R\$ 1,388 por minuto. Como em média é dispendido 25 minutos para a realização do teste em cada paciente, o custo de mão de obra é aproximadamente R\$ 34,72.

A limpeza e higienização da sala de realização do exame são feitas uma vez ao dia por dois funcionários terceirizados que dispendem em média 30 minutos. O profissional da limpeza tem um salário bruto aproximado de R\$952,00 com jornada de trabalho de 8 horas por dia ou 40 horas semanais. A partir disso foi encontrado o número de horas mensais (160) a qual foi dividida pelo salário bruto a fim de resultar no custo por hora de aproximadamente R\$5,95 ou R\$0,09916 por minuto. Como são dispendidos 30 minutos, em média, na limpeza e são atendidos, em média, 20 pacientes, o custo unitário da mão de obra da limpeza por paciente é em torno de R\$0,14875.

Porém, a cada entrada de paciente, ocorre a limpeza dos aparelhos pelo próprio técnico, que consiste apenas na troca dos bocais descartáveis. Vale destacar que, apesar do procedimento ser dividido em duas etapas, cada paciente só dispende um único bocal, pois os mesmos são orientados a guardar o instrumento até o fim da realização da segunda etapa do processo. Para esse material foi utilizado o preço de mercado. Como a venda é feita usualmente em pacotes que contém 100 unidades, chegou-se ao valor unitário de R\$ 0,705.

Além disso, cada paciente utiliza 04 doses do medicamento sabultamol, um remédio com função bronquiodilatadora. Como a grande maioria dos pacientes é submetida a essa medicação, para fins de simplificação considerou-se-á nessa pesquisa que todos os pacientes a utilizam. Esse remédio vem em uma ampola com 200 doses e de acordo com a entrevista realizada, em cada realização do exame é dispendido 04 doses por paciente, sendo o custo unitário por paciente de R\$0,50.

Cabe ressaltar que a única unidade que fornece apoio na consecução do teste de função pulmonar é a área de informática do hospital. A esses cabe somente a manutenção em caso de danos nos sistemas de máquinas e computadores. Em relação a remuneração desses profissionais, não foi possível obtê-la. O hospital alega que por serem trabalhadores terceirizados não era permitida a divulgação desse tipo de informação.

Portanto, o custo dessa mão-de-obra foi estimado baseando-se na renda mensal praticada pelo mercado, ou seja, R\$1.130,00. Para fins de simplificação, foi considerado que tal profissional presta serviços periodicamente à unidade de pneumologia, em torno de 10 minutos por dia. Assim, considerando uma jornada de trabalho de 40 horas semanais (R\$7,06/hora), chega-se ao custo unitário por paciente de R\$0,059.

No que tange o consumo de energia, foi feita uma estimativa com os dados de potência e tempo de uso de cada equipamento elétrico. Os quais são expostos na tabela 4.

Tabela 4: Equipamentos Utilizados e Consumo de Energia

Equipamento	Potência em KW	Horas/Exame	Consumo em KW/h
Lâmpadas	0,16 W	0,25	0,04
Computador	0,25 W	0,25	0,063
Aparelho Função Pulmonar	3,6 W	0,25	0,9
Total	4,01 W	0,25	1,003

Fonte: Dados da Pesquisa

O consumo encontrado foi de 1,003 KW/h, o qual dado as tarifas atuais equivalem a um valor monetário de R\$0,06 por exame. Por fim, para o custo do aparelho de espirometria foi usado o preço de mercado. Dessa forma, um equipamento para tal finalidade custa aproximadamente R\$10.529, com vida útil estimada de 17 anos. Portanto, para o cálculo da depreciação utilizou-se o método linear. Dessa forma, o valor aproximado de depreciação mensal é de R\$ 619,35. São feitos aproximadamente 400 exames por mês, o que da aproximadamente R\$0,1290 por exame de depreciação.

Tabela 5: Valores Gastos por Unidade de Exame

RECURSO	PREÇO UNITÁRIO
Sabultanol	R\$ 0,50
Bocal descartável	R\$ 0,705
Técnico	R\$ 34,72
Funcionário da limpeza	R\$ 0,15
Funcionário da unidade de informática	R\$ 0,05913
Custo unitário de energia	R\$ 0,06
Custos unitário depreciação	R\$ 0,1290

Fonte: Dados da Pesquisa

Mediante o exposto, serão apresentadas as categorias de acumuladores de custos bem como seus preços unitários totais.

Neste acumulador estão inclusos os custos fixos necessários para a realização do teste bem como os custos relacionados a equipe de limpeza e a mão-de-obra pertencente à área de apoio (informática).

Tabela 6: Preparar a sala de exame

Acumulador	Quantidade (A)	P.unitário (B)	Total (A x B)
MOD apoio	1	R\$ 0,05913	R\$ 0,0591
MOD limpeza	2	R\$ 0,14875	RS 0,2975
Custo de luz	1		R\$ 0,06
Custo depreciação			R\$ 0,1290
TOTAL			R\$ 0,546

Fonte: Dados da Pesquisa

O acumulador incluiu somente os materiais necessários para a realização do procedimento, que no caso, envolve a troca do bocal descartável.

Tabela 7: Limpeza dos aparelhos

Acumulador	Quantidade (A)	P.unitário (B)	Total (A x B)
Materiais	1	R\$ 0,705	R\$ 0,705
TOTAL			R\$ 0,705

Fonte: Dados da Pesquisa

Este último acumulador engloba a mão-de-obra do técnico da área de pneumologia bem como o medicamento utilizado na consecução do exame de espirometria. Por fim, a partir dos custos individuais dos acumuladores de custos chegou-se ao custo unitário do processo.

Tabela 7: Realizar o procedimento

Acumulador	Quantidade (A)	P.unitário (B)	Total (A x B)
MOD técnico	1	R\$ 34,72	R\$ 34,72
Medicamento	1*	R\$ 0,50	R\$ 0,50
TOTAL			R\$ 35,22

- Já incluso o preço das 04 doses. Fonte: Dados da Pesquisa

Desta forma, a tabela a seguir expõem todos os custos envolvidos na realização do exame.

Tabela 8: Cálculo do Custo Total do Exame

ACUMULADOR	PREÇO UNITARIO
Preparar a sala de exame	R\$ 0,546
Limpeza dos aparelhos	R\$ 0,705
Realizar o procedimento	R\$ 35,22
TOTAL	R\$ 36,47

Fonte: Dados da Pesquisa

5. CONCLUSÃO

A metodologia de Custeio Baseado em Atividades tem sido uma ferramenta adotada para o controle dos custos e auxílio na tomada de decisões pelos gestores, uma vez que busca a redução das atividades que não otimizem o lucro operacional. Neste contexto, essa pesquisa teve por objetivo verificar a viabilidade de utilização da metodologia de custeio ABC na determinação dos custos observados na realização do teste de função pulmonar do Hospital Universitário de Brasília (HUB).

Por meio do exposto no corpo textual desta pesquisa, pode-se melhor compreender o funcionamento e aplicabilidade do sistema de custos ABC na determinação de variáveis que importassem no gerenciamento de procedimentos realizados no âmbito hospitalar. Assim como outras pesquisas na área, objetivou-se descrever como a metodologia de custeio ABC pode auxiliar na redução de custos que não agregam valor ao serviço prestado.

Baseando-se na coleta de informações realizadas por meio de entrevistas feitas com médicos e técnicos especializados, entendeu-se a rotina da realização do exame de função pulmonar, bem como os custos relacionados à

consecução deste processo. Neste sentido, foi elaborado um roteiro de entrevista com o intuito de obter dos participantes dados pertinentes ao desenvolvimento deste estudo. Assim, foi possível selecionar variáveis capazes de descrever o funcionamento da realização da espirometria.

Foi observado que no referido hospital não existe, ainda, um sistema eficiente de gerenciamento de custos de recursos humanos e materiais. Notou-se também uma deficiência na comunicação entre as áreas relacionadas à execução do teste de função pulmonar. Neste cenário, não foi possível estimar com fidedignidade e precisão os custos envolvidos na realização do procedimento em questão.

Porém, caso houvesse um maior controle e comunicação entre os setores, a metodologia de custeio baseado em atividades poderia ser um instrumento eficaz na mensuração dos custos necessários para a otimização dos gastos envolvidos no teste de função pulmonar.

Embora o HUB faça parte de uma estrutura pública de saúde encontrou-se dificuldade no que tange à coleta de informações gerenciais. Neste sentido, não foi possível obter com exatidão a quantificação dos custos envolvidos no procedimento de função pulmonar. Desse modo, aquelas informações que não puderam ser levantadas junto à instituição, foram estimadas por meio do custeio baseado no mercado. Também foi observado que havia desconhecimento quanto aos custos por parte dos profissionais especializados e pela área administrativa. Desta forma, a pesquisa não pôde auxiliar integralmente na proposta de aplicação do custeio ABC na estrutura gerencial.

Outro ponto que merece destaque diz respeito ao abismo que existe no volume repassado pelo SUS ao hospital e o custo do procedimento. Atualmente a Espirometria custa em média R\$36,47 para o hospital, no entanto o SUS repassa apenas R\$6,36.

Em relação a pesquisas futuras, sugere-se que o levantamento de informações seja feito desde a compra de materiais até a realização do procedimento de função pulmonar. Assim, o pesquisador terá informações mais precisas acerca da rotina empregada pela unidade hospitalar. Outra alternativa seria o envolvimento de áreas que estão indiretamente ligadas à execução do exame, uma vez que este fato possibilitaria uma visão mais ampla em relação aos custos e contribuições de cada setor no desenvolvimento do teste analisado.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. 2001. Gestão de custos em organizações hospitalares. Florianópolis, SC. **Dissertação** de Mestrado em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC.
- ALMEIDA, Teófilo R. R. *Perspectivas de sobrevivência do hospital*. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BASTIAN-LEE Y, CAVASSE R, RICHTER H, SEDDON P. *Assessment of a Low-Cost Home Monitoring Spirometer for children*. *Pediatr Pulmonol* 2002.
- BAUMGARTNER, R.R. *Avaliação da Aplicabilidade do Custeio ABC – Activity Based Costing na Acurácia de Custos na Área Hospitalar, Especificamente na Unidade de Terapia Intensiva*. São Paulo. 1998. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- BITTENCOURT, Otávio Neves d Silva. *O emprego do método de custeio baseado em atividades- activity-based costing (ABC) – como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar*. 1999. **Dissertação** (Programa de Pós-Graduação em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos; aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman; 2002.
- BORNIA, A. C. **Apostila de custos industriais**. Florianópolis: PPGEF Universidade Federal de Santa Catarina. 1997.
- BRIMSON, James. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**; trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996
- BRUYNE, P.; HERMAN, J. e SCHOUTHEETE, M. 1997. **Dinâmica de pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica**. Rio de Janeiro, Francisco Alves.
- COSTA, D., BARROS, T. G., ASSIS, A. N. & OISHI, J., 1992, Evaluation of respiratory muscular strength in swimmer and running athletes and in nonathletes subjects. In: Anais do VI International Symposium of Respiratory Physiotherapy, Curitiba.
- COSTA D, Jamani M. **Bases fundamentais da espirometria**. Rev Bras Fisioter 2001.
- CROZATTI, Jaime; CROZATTI, Jairo. Custeio ABC no serviço de reciclagem de plástico: um caso prático. XII CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DO PARANÁ. Anais... Maringá: CRC/PR, 1997.
- GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W. **Contabilidade Gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GERSDORFF, Ralph C. J. von. *Contabilidade hospitalar de custos no Brasil – situação, problemas, sugestões*. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.30, , 1979.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R. ; CATELLI, Armando . *Uma análise crítica do sistema ABC Activity Based Costing*. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 15-23, 1995.

HANSEN, D R; MOWEN, M M. **Gestão de Custos**- contabilidade e controle.3.ed.São Paulo.2001.

HARRINGTON, H. James. *Aperfeiçoando Processos Empresariais*. Tradução Luiz Liske, revisão técnica Luciano Saboia Lopes Filho. São Paulo; Makron Books,1993.

HORNGREN, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos** , V 1 e 2. 11ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; Ricardino Filho, A. A.. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, São Paulo, n. 29, p.7-25, maio/ago. 2002.

KAPLAN, Robert & COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus seus custos para ser mais competitivo*; trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

KLIEMANN NETO, Francisco J. *Custos Industriais*. Porto Alegre: PPGE/UFGRS, 1993.

KRAEMER, H. Tania. *Discussão de um Sistema de Custeio Adaptado às Exigências da Nova Competição Global*. Porto Alegre; 1995.

LEAL, Edvalda; *Análise dos Custos no Setor Hospital- utilização da metodologia activity based costing- ABC – O caso das Cirurgias Cardíacas no Hospital Universitário de Uberlândia*; São Paulo, 2006.

LIMA, Carlos Rogério Montenegro de. *Activity-Based Costing para hospitais*. São Paulo, 1997. Dissertação de Mestrado em Administração Contábil e Financeira. EASP/FGV

MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos** . São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G.A. *Manual para elaboração de Monografias e Dissertações* . 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Vidigal. *Desenvolvimento de Modelo de Resultados em Serviços Hospitalares com base na Comparação entre Receitas e Custos das Atividades Associadas aos Serviços*. Florianópolis. 2002 .Dissertação de programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção na Universidade Federal de Santa Catarina.

MÁRTIRE, T.M. *Espirografia em crianças como método complementar de avaliação da função pulmonar*. Prat Hosp.São Paulo, 1989.

- McLEAN, R. A. 2003. Financial management in health care organizations. 2. ed. Canada: Thomson Delmar Learning.
- MEDICI, A. C. Hospitais universitários: passado, presente e futuro. Revista de Associação Médica Brasileira, v. 47, 2001.
- MELIS, F. Storia della ragioneria – contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti piú significative della storia econômica. Dott. Cesare Zuffi – Editore. Bologna: Itália, 1950.
- MELO, Hildete, et al. É possível uma política para o setor serviços? Rio de Janeiro: 1997, IPEA (Texto para discussão, no. 457).
- MÜLLER, Cláudio J. A Evolução dos Sistemas de Manufatura e as Mudanças nos Sistemas de Controle e Custeio. Porto Alegre: PPGEP/UFRGS, 1996. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção).
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, M. ABC Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREIRA, Maurício Fernandes. Mudança estratégica em uma organização hospitalar: um estudo de caso dos últimos 20 anos. Florianópolis, 1996. Dissertação de mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC
- PLAYER, Steve et al. ABM: lições do campo de batalha. São Paulo: Makron Books, 1997.
- RAIMUNDINI, S. L. 2003. Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos. Maringá, PR. Dissertação de Mestrado em Administração. Universidade Estadual de Maringá - UEM.
- RAMOS, R. A integração sanitária: doutrina e prática. São Paulo, 1972. Tese para Livre Docência. Faculdade de Saúde Pública/USP.
- ROCCHI, Carlos Antonio de. Apuração de custos em estabelecimentos hospitalares. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 41, 1982.
- RODRIGUES, J ; JOSELINA, L; CARDERI, A; BUSSAMIRA, M; NAKAIE, C; ALMEIDA, M; FILHO, L; ADDE, F. Provas de Função Pulmonar em crianças e adolescentes. Jornal Brasileiro de Pneumologia, 2002.
- SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. Dicionário de contabilidade. São Paulo: Atlas, 1995.
- SAKURAI, M. Gerenciamento Integrado de Custos. São Paulo: Atlas, 2001.
- SELIG, Paulo Maurício. Gerência e avaliação do valor agregado empresarial. Florianópolis, 1993. Tese de doutorado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.
- SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Edson Arlindo; ABREU, Carlos Alberto. Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG, Contab.Vista & Revista, v 17, n.4,p.35-53.out/dez.2006.

SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris, *Metodologia para iniciação científica à prática e da extensão II*, Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002

SIQUEIRA, Moema Miranda de. Organização dos serviços de saúde: trajetória de pacientes e metas operacionais em hospitais. São Paulo, 1985. Tese de Doutorado em Administração. Faculdade de Economia e Administração/USP.

STERN, Bernhard J. A saúde das cidades e o primeiro movimento de saúde pública. Medicina social: aspectos históricos e teóricos. São Paulo: Global, 1983.

TURNEY, Peter B. B. Common cents: the ABC performance breakthrough. Hillsboro: Cost Technology, 1991

Yin R. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2a ed. Porto Alegre: Bookman; 2001.

Disponível em: < <http://www.catho.com.br/vagas/tecnico-em-informatica/> >. Acesso em 28 de janeiro 2015.

Disponível em: < <http://www.cirurgicaexpress.com.br/ListaProdutos.asp?IDLoja=2027&IDProduto=3107855> >. Acesso em 28 de janeiro 2015.

Disponível em: < http://www.lfequipamentos.com.br/produtos_listagem.aspx?Titulo=Procurando+por+bocal&CategorialD=&Busca=bocal >. Acesso em 28 janeiro 2015.

Abstract: With the growth and specialization of services markets, cost management has gained greater importance in maintaining the competitiveness of organizations. This can be explained by the need to reduce costs in order to seek the enhancement of profit, without compromising the quality of services offered. In this scenario, the methods of funding, in particular the System Based Activities (ABC), become a powerful tool to aid in management decisions and optimize profits. Thus, this study aims to determine the feasibility of using the ABC costing modeling in achieving pulmonary function test, being this one of the most used in hospitals today. To this end, he held interviews with professionals of the University Hospital of Brasília - HUB between the end of 2014 and beginning of 2015. The results show that there is still no efficient control of resources spent in performing the test approached, it was not possible so , by determining the reliability costs of the unit. The charge was then measured data estimation, and some values being priced through the market. When comparing the value found, the value transferred by the SUS was found that there is a difference between these values, and the transfer of SUS almost 6 times less than the cost.

Keywords: Activity Based Costing. Costing in hospitals. pulmonary function test.

SOBRE A ORGANIZADORA

Eliedna de Sousa Barbosa é Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília-UnB. Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação UnB/UFPB/UFRN. Especialista em Auditoria pela Universidade Potiguar de Natal. Graduada em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP. Graduada em Administração pelo Centro Universitário de João Pessoa.

SOBRE OS AUTORES

Alex Laquis Resende Doutorando em Ciências Contábeis pela UnB, mestre em Ciências Contábeis pela UnB e graduado em Ciências Contábeis pela UNIDF. Professor assistente da UnB.

Alexandre Wallace Ramos Pereira Graduado em Administração – UEPB. Especialista em Gestão e Análise Ambiental – UEPB. Mestre em Ambiente, Tecnologia e Sociedade – UFERSA. Professor do Curso de Administração – UERN. Professor do Curso de Administração – UFCG. E-mail: alexandre.uern.adm@gmail.com

Alexandre Wallace Ramos Pereira Graduado em Administração – UEPB; Especialista em Gestão e Análise Ambiental – UEPB; Mestre em Ambiente, Tecnologia e Sociedade – UFERSA; Professor do Curso de Administração – UERN; Professor do Curso de Administração – UFCG; alexandre.uern.adm@gmail.com

Augusto Pereira Brito E-mail: augustobriito@hotmail.com. Graduando em engenharia de produção, estagiário da Incoplast Embalagens do Nordeste LTDA. De 06/2016 à 08/2016, estagiário da Isis Sorvetes executando tarefas de Organização, melhoria do processo produtivo e redução de custos dos produtos. De 2013 à 2016, Coordenador Operacional e líder de equipe do SIMEP (Simpósio de Engenharia de Produção).

Augusto Ryonosuke Taira Médico Veterinário graduado pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2015). Durante a graduação trabalhou com utilização de amostras biológicas de animais selvagens como biomonitores ambientais na intoxicação por metais pesados. Atualmente, é mestrando em Medicina Veterinária, pela Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias, campus Jaboticabal – SP com ênfase na área de Reprodução Animal.

Brenda Cristina de Oliveira Rodrigues Servidora Pública (Técnico-Administrativo) na Universidade Federal de Uberlândia; Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia; Especialista em Educação e Organização do Trabalho em IES pela Faculdade de Educação da Universidade Federal de Uberlândia e Mestranda em Ciências Contábeis na linha de Controladoria do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.

Caio Henrique dos Santos Graduado em Ciências Contábeis – UFCG. E-mail: caiohenrique19@hotmail.com

Eliedna de Sousa Barbosa Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília-UnB. Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação UnB/UFPB/UFRN. Especialista em Auditoria pela Universidade Potiguar de Natal. Graduada em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP. Graduada em Administração pelo Centro Universitário de João Pessoa.

Fabírcia Souza Teixeira Bacharel em Ciências Contábeis pela FACE–UFMG, especialista em Auditoria Externa pela FACE–UFMG e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA–USP. Tem ampla experiência profissional, abrangendo escritório de contabilidade, empresa de médio porte, ensino superior e pós-graduação. Atualmente é professora dos cursos de Ciências Contábeis e Administração do Unileste em Coronel Fabriciano – MG.

Filipe Emmanuel Porfírio Correia E-mail: emmanuelproducao@gmail.com Brasileiro. Pré-concluinte em Engenharia de Produção (UFCG) 2012 - Monitor da disciplina de Metodologia Científica (UFCG) 2013 - Monitor da disciplina de Planejamento Estratégico (UFCG) Integrante da Comissão Organizadora dos SIMEP's (II e III).

Flávia Zancan Participante do Grupo de Pesquisa Estudos em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Graduanda em Ciências Contábeis pela UFSM. Participou do programa de mobilidade acadêmica internacional no âmbito da Associação de Universidades do Grupo Montevidéu, durante o primeiro semestre de 2015, na Universidad Nacional del Litoral.

Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio Graduado em Ciências Contábeis – UERN. Especialista em Auditoria Contábil – UERN. Mestre em Ciências Contábeis – UFPE. Professor do Curso de Administração – UERN. Professor do Curso de Ciências Contábeis – UFCG. E-mail: sampaiोजean@yahoo.com.br

Giovanna Gomes Cure Técnico em Contabilidade pelo Colégio Técnico Estadual Getúlio Vargas, (2000, Rio Grande - RS) e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI (2015, Itajaí - SC). Possui experiência nas áreas de Contabilidade e Compras. Contatos pelo e-mail: giovanna.cure@hotmail.com

Helen Cristina Nogueira Motta Médica veterinária formada pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2015), fez parte de pesquisa de iniciação científica relacionada a avaliação de humor aquoso em primatas não humanos, realizou projeto de extensão voltado ao manejo e atendimento de animais selvagens.

Ivone Fiorin Mestranda em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo – UFES. Graduada em Ciências Contábeis pela UFES (2013). Possui experiência em Auditoria externa e atualmente é Técnica em Contabilidade na Universidade Federal do Espírito Santo.

Jakelini Aparecida Zagulski Graduada em Ciências Contábeis na Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI (2015, Itajaí - sc). Trabalha na área administrativa e financeiro em empresa do setor privado. Contato pelo e-mail: jakelinizagulski@gmail.com

Jens Erik Hansen Contador e Mestre em Controladoria e Contabilidade ambos pela FEA–USP. Sua dissertação aborda a aplicação do Custeio Alvo a cursos de Pós-graduação Lato Sensu. Atualmente é Coordenador e professor do Curso de Ciências Contábeis do Unileste em Coronel Fabriciano–MG. Tem experiência profissional na área contábil, tendo sido contador de várias empresas de médio porte. É membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis e Conselheiro do CRC-MG.

José Bruno Maciel Nunes E-mail: bruno.jbmn@gmail.com. Diretor de gestão da qualidade na Produp, estagiário na Prata indústria de alimentos LTDA atuando na área de higiene e segurança no trabalho. Participação como voluntário no projeto de extensão pelo PROPEX intitulado: “implantação do programa de vida no trabalho (QVT) dos catadores de resíduos sólidos da cidade de Sumé PB para valorização humana”.

Karina Ramos Travaglia Mestranda em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo – UFES. Graduada em Ciências Contábeis. Pós-Graduada em Direito Administrativo, Direito Financeiro, Direito Público e Processual Público, Gestão Estratégica e Qualidade, Direito Tributário, Gestão de Recursos Humanos e Gestão Pública. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Autora do livro AFO e Orçamento Público na CF e LRF.

Karla Roberta Castro Pinheiro Alves Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília-UnB. Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação UnB/UFPB/UFRN. Especialista em Contabilidade de Custos pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB.

Lucyelane Gonçalves da Costa Graduada em Jornalismo pelo Centro Universitário Vila Velha, e em Ciências Contábeis na Universidade do Vale do

Itajaí – UNIVALI (2015, Itajaí - sc). Atua como Coordenadora Contábil em empresa do setor privado. Contato pelo e-mail: lucyelanecosta@gmail.com

Ludmila Mudri Hul Estudante de graduação em Medicina Veterinária na Universidade Estadual do Centro-Oeste, iniciação científica com ênfase em animais selvagens: Estudo da cinesiologia cervical em *Asio stygius*, Análise da Morfologia Dentária de Morcegos da Floresta Ombrófila Mista. Realizou estágio Serviço de Atendimento a Animais Selvagens (SAAS) durante três anos e meio e na Clínica Escola de Veterinária (CEVET) durante dois anos.

Luiz Medeiros de Araujo Neto Graduado em Ciências Contábeis pela UnB, especialista em Finanças pelo IALFA, Mestre em Administração pela UnB. Professor do centro universitário UNIEURO.

Mácio Augusto de Albuquerque Doutor em Biometria e Estatística Aplicada. Mestre em Biometria e Estatística Aplicada pela Universidade Federal Rural de Pernambuco. Graduado em Matemática pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Graduado em Estatística pela Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Atualmente é t 40 retide da Universidade Estadual da Paraíba-UEPB. Tem experiência na área de Probabilidade e Estatística, com ênfase em Probabilidade e Estatística.

Marcelo Tavares Possui graduação e mestrado em Agronomia pela Universidade Federal de Lavras (1989 e 1993, respectivamente) e doutorado em Agronomia pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz (1998). Atualmente é professor Titular da Universidade Federal de Uberlândia. Tem experiência na área de Probabilidade e Estatística. Atua como professor permanente do programa de pós-graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Uberlândia.

Marcos Vinicius Tranquilim (1973 - 2015) Graduado em Medicina Veterinária pela Universidade Federal do Paraná (1999), Mestrado em Ciências Veterinárias pela Universidade Federal do Paraná (2002) e Doutorado pela Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia da UNESP - Botucatu (2012). Foi professor Adjunto nível A da Universidade Estadual do Centro-Oeste atuando principalmente em Clínica Veterinária de Pequenos Animais e Animais Selvagens.

Marivane Vestena Rossato Professora Associada do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria/ Santa Maria/RS. Bacharel em Ciências Contábeis/UFSM; Mestre em Engenharia de Produção/UFSM e Doutora em Economia Aplicada pela Universidade Federal de Viçosa, Viçosa/MG.

Mirelle Sampaio Pereira E-mail: sampaio.mirelle@gmail.com. Graduanda em Engenharia de Produção, Monitora da disciplina Sistemas de Produção (UFCG) 2012, Monitora da disciplina Engenharia de Métodos (UFCG) 2013, Coordenadora Operacional e Líder de equipe do SIMEP (Simpósio de Engenharia de Produção), Estagiária da Consolid Serviços de Engenharia LTDA. De 03/2016 à 06/2016, Alumnus da AIESEC Campina Grande, Multiplicadora do LabX – Programa de Formação de Liderança da Fundação Estudar.

Natalia Melo Cintra Graduada em Ciências Contábeis pela UnB, contador da Caixa Econômica Federal.

Nilmar Sandro Kessler Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria. Prêmio Diploma de Mérito “Aluno-Destaque” do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Contador CRC RS sob registro 096403 O-3. Pós-Graduando do MBA em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal pelo Centro Universitário Internacional UNINTER. Técnico Administrativo em Educação na Universidade Federal de Santa Maria, no cargo de Contador. Pesquisador das áreas de Responsabilidade Fiscal e Mercado de Capitais.

Pablo Veronese de Lima Rocha E-mail: veronnese@live.com. Graduando em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Priscila Ikeda Graduada em Medicina Veterinária pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (2013), possui aprimoramento em Medicina de Animais Selvagens pela mesma universidade (2014). Atuou como estagiária do Setor de Atendimento de Animais Selvagens por dois anos e realizou Iniciação Científica Voluntária na área de Diagnóstico por Imagem de Pets Exóticos. Atualmente é mestranda no programa de pós-graduação em Medicina Veterinária da Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” UNESP – Jaboticabal – SP pelo Departamento de Patologia Animal atuando na área de diagnóstico molecular de hemoparasitas transmitidos por artrópodes.

Renata Luciane Pires Vieira Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário do Leste de Minas – Unileste, com vasta experiência na área administrativa. Atualmente trabalha na Multinacional Linde Gases Ltda como Supervisora de Filial em Timóteo-MG.

Sandra de Souza Paiva Holanda Graduada em Ciências Contábeis – UERN. Especialista em Auditoria Contábil – UERN. Mestra em Administração e

Controladoria – UFC. Professora do Curso de Administração – UERN. E-mail: sandrapaivah@yahoo.com.br

Suzete Antonieta Lizote Graduada em Estudos Sociais pela Universidade de Ijuí (1989) e Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (2000). Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (2005). Doutora em Administração e Turismo pela Universidade do Vale do Itajaí e professora titular da Universidade do Vale do Itajaí. Possui experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade, empreendedorismo e educação. Contato pelo e-mail: lizoti@univali.br

Teresa Cristina Janes Carneiro Doutorado em Administração pelo COPPEAD/UFRJ. Pesquisadora nas áreas de TI, Inovação, Finanças e Gestão Pública. Atualmente é Pró-Reitora de Administração/UFES, membro do Comitê Gestor do PROFIAP - Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional e do Diretório Nacional do FOPROF - Fórum Nacional dos Mestrados Profissionais. Já atuou como membro da Comissão de Apoio à Gestão do PNAP - Programa Nacional de Formação em Administração Pública da Universidade Aberta do Brasil, Coordenadora do Curso Piloto de Administração da UAB, Diretora Geral de Recursos Humanos, Coordenadora do Mestrado Profissional em Gestão Pública e Coordenadora da UAB, na UFES.

Vania Luiza Pagliari Cruz Possui graduação em Ciência da Computação, Licenciatura em Informática e Ciências Contábeis, pós-graduação em Contabilidade e em Gestão Pública. É aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - em nível de mestrado da UFU. Atualmente, é Controladora Interna da Câmara Municipal de Quirinópolis e professora da Faculdade de Ciências Contábeis da UniRV. Tem experiência na área de Contabilidade e Administração Pública.

Vanusa Virgínia da Silva Graduada em Tecnologia de Gestão Pública pela Universidade Federal da Paraíba-UFPB. Especialista em Gestão e Auditoria Pública pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba-IESP. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba-UFPB. Tem experiência na área de Contabilidade Pública e Privada.

Yvelise Piccinin Formada em Técnico em Administração pelo Colégio Politécnico da UFSM - 2013. Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria e participante do Grupo de Pesquisa Estudos em Ciências Contábeis e do Grupo Multidisciplinar em Ações Sustentáveis.

Contabilidade na Prática