

# Contabilidade: teoria, prática e pesquisa

Contador Alexandre Bossi Queiroz e  
Contador Vidigal Fernandes Martins,  
Coordenação

# **Contabilidade: teoria, prática e pesquisa**



Gestão 2016/2017

---

Queiroz, Alexandre Bossi (coord.)

Contabilidade: teoria, prática e pesquisa / coordenadores, Alexandre Bossi Queiroz; Vidigal Fernandes Martins. Belo Horizonte: CRCMG. 2017.

205p.

1. Contabilidade I. Título II. Martins, Vidigal Fernandes

657

CDU

---

Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Clausi Luciana Martins CRC6/1800

**Contabilidade:  
teoria, prática  
e pesquisa**





## Prefácio

O caminho do conhecimento traz consigo grandes desafios e, ao mesmo tempo, prenuncia grandes realizações na história daqueles que, com confiança, estão dispostos a traçá-lo. Assim é o percurso de quem se dedica e busca crescer e a melhorar seu desempenho a cada dia.

O início da história do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais já indicava tal disposição com a dedicação constante: Minas foi precursora de ações voltadas à criação de um órgão oficial de representação dos profissionais da contabilidade, antes mesmo da publicação da Resolução CFC n.º 001/1946, que estabeleceu as condições de funcionamento e organização dos conselhos regionais.

Desde o final do século XIX, os profissionais da área contábil exigiam dos poderes públicos o reconhecimento e a regulamentação da profissão. A assinatura do Decreto-lei nº 9.295, em 27 de maio de 1946, foi o marco representativo para que todas as transformações, mudanças e evoluções ocorressem desde então. Alinhado com essa nova realidade, o CRCMG já construía suas bases e, em 1947, deu início à sua trajetória.

Inicialmente, a principal função do CRCMG era registrar e fiscalizar os profissionais, para que os serviços prestados por eles à sociedade fossem sempre executados com ética e nos termos da legislação vigente. Porém, ao longo dos anos, diante das exigências das transformações na sociedade, surgiu a necessidade de investir na área de educação continuada, de maneira a garantir melhor capacitação aos profissionais e o consequente reconhecimento da classe. Além disso, a fiscalização passou a ter um caráter preventivo, com o objetivo de orientar os profissionais da contabilidade sobre os padrões legais, técnicos e éticos que norteiam a profissão, assegurando, dessa forma, sua qualificação e valorização.

Durante seus 70 anos, a busca pelo desenvolvimento da profissão contábil tem sido, para o Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, a motivação maior, o que o impulsiona a investir na educação dos profissionais contábeis e propiciar oportunidades de aprendizado, por meio de palestras, cursos, fóruns, seminários, cafés e convenções realizados por todo o estado de Minas Gerais.

O caminho percorrido pelo CRCMG nessas sete décadas foi marcado por constantes mudanças e evoluções, sempre trilhado com ética e por meio do trabalho incessante em favor dos profissionais da contabilidade e em defesa da sociedade.

Para assegurar o cumprimento de sua árdua tarefa e, principalmente, como forma de tornar suas atividades mais efetivas e amplificar seus resultados, a atual gestão do Conselho convocou seus Grupos de Trabalho (GTs) para cumprir a missão de debater, estudar e sugerir melhorias nos assuntos de interesse da classe contábil. Isto significa que os participantes de cada grupo têm o importante papel de trabalhar em favor da profissão contábil, desenvolvendo projetos relacionados a cada área e colaborando para oferecer a atualização técnica necessária para o devido cumprimento do exercício profissional.

Neste ano comemorativo, o Conselho ressalta a importância de apoiar e registrar os avanços da profissão e seus processos e, por esse motivo, alguns dos trabalhos que vêm sendo desenvolvidos pelos GTs foram apresentados nesta publicação.

Este é o resultado de uma cuidadosa seleção de textos e artigos técnicos e científicos elaborados pelos seguintes GTs do CRCMG: Área Pública, Área Tributária, Estudos Técnicos, Ensino, Integração Sindical, Mulher Contabilista, Organizações Contábeis, Perícia e Arbitragem, Programa de Voluntariado da Classe Contábil e Terceiro Setor, além da Comissão Estadual do Jovem Contabilista e da Integração Estudantil.

Este livro é a unificação de esforços pela busca do conhecimento, do crescimento e da valorização profissional. Que ele seja um exemplo para que possamos continuar trabalhando ousadamente e em conjunto para construir o saber contábil, garantindo o nosso valor e nos fortalecendo para o presente e o futuro exitosos que somos responsáveis por perpetuar.

Boa leitura!

Rogério Marques Noé

Presidente do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais



# Sumário

<b>Capítulo 1 - A atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil .....</b>	<b>21</b>
1. Introdução .....	21
2. O desenvolvimento da profissão contábil no Brasil .....	24
3. A mulher no cenário econômico brasileiro .....	29
4. A atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil .....	32
5. Considerações finais .....	37
Referências .....	38
<b>Capítulo 2 - Motivação, aprendizagem e encareiramento profissional: um perfil motivacional dos alunos do curso de Ciências Contábeis de Minas Gerais ....</b>	<b>41</b>
1. Introdução .....	42
2. Referencial teórico .....	43
3. Metodologia .....	47
4. Análise dos dados e apresentação dos resultados .....	48
4.1 Caracterização dos respondentes .....	48
4.2 Motivação dos respondentes em relação ao curso de Ciências Contábeis .....	52
4.3 Análise dos fatores atrativos e desestimulantes da carreira de contador .....	56
4.4 Análise dos fatores considerados atrativos no curso de Ciências Contábeis .....	57
5. Considerações finais .....	59
Referências .....	59

**Capítulo 3 - Cumprimento das normas contábeis:  
uma obrigação aplicada a todas as empresas ..... 61**

1. Introdução .....	61
2. Referencial Teórico .....	64
2.1 Normas Contábeis adotadas nas práticas contábeis no Brasil .....	64
3. Estudos anteriores a respeito do tema .....	66
4. Metodologia .....	70
4.1 Procedimentos metodológicos .....	70
4.2 Tipo de pesquisa .....	71
4.3 Amostra e fonte de dados .....	71
4.4 Procedimento estatístico – análise fatorial .....	72
4.5 Descrição das variáveis .....	72
5. Análise dos resultados .....	75
5.1. Pressupostos do modelo .....	75
5.2 Análise dos resultados .....	77
6. Considerações finais .....	83
Referências .....	84

**Capítulo 4 - As contribuições do Grupo de Trabalho de  
Ensino para a contabilidade ..... 87**

1. Introdução .....	88
2. O ensino da contabilidade .....	89
2.1 A influência do Enade e do Exame de Suficiência no ensino da contabilidade .....	94
3. Perspectivas e desafios para o ensino da contabilidade .....	102
4. Propostas e ações do Grupo de Trabalho na área de ensino .....	104
5. Considerações finais .....	106
Referências .....	107

**Capítulo 5 - Compliance no Terceiro Setor ..... 109**

1. Introdução .....	109
2. Estrutura organizacional .....	113

2.1. O que é Terceiro Setor? .....	113
2.2. O compliance no Terceiro Setor .....	116
2.3. Organização, área e setores .....	117
3. Gestão de riscos corporativos .....	119
3.1 Processos .....	120
3.2 Indicadores de Controle .....	123
3.3 Indicadores de Performance .....	125
4. Gestão do conhecimento .....	126
5. Considerações finais .....	127
Referências .....	128

**Capítulo 6 - A importância do conhecimento dos princípios do Direito Tributário na atuação dos profissionais contábeis ..... 129**

1. Introdução .....	129
2. Concepções teóricas sobre os princípios tributários e a contabilidade .....	131
2.1 O Direito Tributário como base legal para a arrecadação estatal .....	131
2.2 Contabilidade como instrumento de controle tributário .....	136
2.3 A íntima relação entre a contabilidade e os tributos .....	138
3. Considerações finais .....	139
Referências .....	141

**Capítulo 7 - Prova pericial sob a perspectiva do processamento da perícia contábil ..... 143**

1. Introdução .....	144
2. Referencial teórico .....	145
2.1 Prova pericial .....	145
2.2 Prova Pericial Contábil .....	148
3. Processamento da perícia contábil .....	150
4. Considerações finais .....	152
Referências .....	154

<b>Capítulo 8 - PVCC: Programa do Voluntariado da Classe Contábil: ações no Estado de Minas Gerais .....</b>	<b>155</b>
Introdução .....	155
2. A atuação do PVCC: papel de destaque do profissional da contabilidade nas ações do voluntariado .....	157
3. Referencial teórico .....	158
4. Metodologia .....	159
4.1 Programa do Voluntariado da Classe Contábil no Estado de Minas Gerais .....	160
4.2 Auxílio às entidades filantrópicas na prestação de contas ....	162
4.3 Captação e distribuição de leite em pó durante a Semana da Contabilidade .....	163
4.4 Campanha Lacre do Bem .....	168
4.5 Parcerias com outros órgãos .....	169
4.6 Implantação dos observatórios sociais .....	170
4.7 Elaboração do material sobre a análise de contas do Estado de Minas Gerais e município de Belo Horizonte .....	171
4.8 Elaboração de proposta para alteração nas alíquotas para destinação de recursos do Imposto de Renda ao FIA .....	172
Considerações finais .....	173
Referências .....	174
<b>Capítulo 9 - Organizações contábeis: ética, responsabilidade, CRCMG e desafios .....</b>	<b>175</b>
1. Introdução .....	176
2. Ética: essencial na prática contábil .....	177
3. Responsabilidades do profissional de contabilidade .....	178
3.1 Responsabilidade civil .....	179
3.2 Responsabilidade penal .....	179
3.3 Responsabilidade tributária .....	179
3.4 Responsabilidade profissional e ética .....	180
4. Atributos do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais .....	180
4.1 Registros ativos das organizações contábeis .....	181

4.2 Fiscalização .....	182
4.3 Orientação e prevenção .....	183
4.4 Fiscalização das organizações contábeis .....	184
4.5 Decore .....	184
4.6 Educação profissional continuada .....	184
4.7 Cursos presenciais .....	185
4.8 Seminários .....	186
4.9 Semana da Contabilidade e fóruns .....	186
4.10 Café com contabilista .....	186
5. Desafios: contabilidade on-line – nova tendência .....	187
6. Considerações finais .....	188
Referências .....	190

<b>Capítulo 10 - O empreendedorismo contábil no setor público: gestão da informação com foco no patrimônio público .....</b>	<b>191</b>
Introdução .....	191
1. O Empreendedorismo .....	192
2. Gestão da informação .....	194
3. Procedimentos contábeis patrimoniais .....	196
Considerações finais .....	199
Referências .....	199





## Apresentação

O livro *Contabilidade: teoria, prática e pesquisa* tem como finalidade congregar os trabalhos desenvolvidos pelos Grupos de Trabalho e Comissões do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, em um momento em que o CRCMG comemora seus 70 anos. Os capítulos foram desenvolvidos em forma de artigos técnicos e científicos.

O primeiro artigo, *A atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil*, escrito pelo Grupo de Trabalho da Mulher Contabilista do CRCMG, faz uma análise da atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016 por meio do GTMC. Nele adotou-se a metodologia da pesquisa descritiva com levantamento de dados das atividades do GTMC no período de 2010 a 2016. Inicialmente, realizou-se a revisão da literatura, na qual foram abordados os temas: o desenvolvimento da profissão contábil no Brasil e a mulher no cenário econômico brasileiro.

A pertinência desta pesquisa justifica-se por reconhecer a competência da atuação da mulher mineira nos segmentos sociais, políticos e econômicos do país através do GTMC. Segundo Cardoso (2006), a identificação das competências do contador pode contribuir para o desenvolvimento da profissão, e, neste sentido, examinando-se os resultados da pesquisa foi possível constatar através das atividades realizadas pelo GTMC – evidenciadas na Tabela 1.3 do estudo – que as mulheres contadoras mineiras têm conquistado seu espaço, demonstrado competência e atuado de forma efetiva para o desenvolvimento da profissão contábil. É importante ressaltar que, para execução das atividades proposta pelo GTMC, é necessário ter habilidade estratégica, capacidade de comunicação, autocontrole, confiança e trabalho em equipe, dentre outras competências.

O segundo artigo, *Motivação, aprendizagem e encareiramento profissional: um perfil motivacional dos alunos do curso de ciências contábeis de Minas Gerais*, foi escrito pela Comissão do Jovem Contabilista e da Integração Estudantil – CRC Jovem – e tem como objetivo conhecer e estabelecer um perfil motivacional dos alunos do curso de Ciências Contábeis em relação à carreira de contador. Um questionário foi postado na plataforma Google Docs® entre dezembro de 2016 e fevereiro de 2017, composto por quatro blocos de perguntas, com respostas em escala *likert* de 1 a 5, em que, 1 (um) indicava total discordância e 5 (cinco) total concordância em relação a cada resposta apresentada para as respectivas perguntas. O objetivo era coletar respostas que permitissem estabelecer a caracterização dos respondentes, o respectivo grau de motivação em relação ao curso de Ciências Contábeis, a sua impressão acerca dos fatores atrativos e desestimulantes da carreira de contador e, finalmente, os fatores considerados atrativos do curso de Ciências Contábeis.

A partir de estatística descritiva relacionada à frequência absoluta, frequência relativa e do cálculo da moda, foi possível observar a existência de estudantes interessados em aprofundar os seus níveis de conhecimento, bem como, a existência de estudantes que buscavam comparecer às aulas somente em função da frequência mínima exigida pelo curso. Contudo, 100% dos alunos integrantes da amostra de pesquisa demonstraram ter interesse em se especializar em alguma área de natureza contábil após o término dos respectivos cursos de graduação. Dentre os fatores considerados atrativos da carreira de contador por parte dos respondentes da pesquisa, houve uma predominância da remuneração e das perspectivas de crescimento nas áreas do setor privado para com a carreira do contador, entre outras observações.

O terceiro artigo, *Cumprimento das normas contábeis: uma obrigação aplicada a todas as empresas*, foi escrito pelos integrantes do Grupo de Trabalho de Estudos Técnicos do CRCMG. O artigo analisa o cumprimento das exigibilidades dos profissionais contábeis em relação à evidenciação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis nas Demonstrações Contábeis. Para tal, foram investigadas as Notas Explicativas e, por conseguinte, os Relatórios dos Auditores sobre as Demonstrações Financeiras das Empresas listadas na BM&FBovespa de posse a verificar a evidenciação dos Comitês de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nas referidas Demonstrações Contábeis.

A técnica econométrica de Análise Fatorial foi aplicada com o intuito de formar um conjunto de variáveis relacionadas aos CPC's para facilitar a análise e interpretação dos dados. Concluiu-se que, dentre os 44 CPC's constantes da amostra, 30 CPC's apresentaram estatisticamente significativa, formando três Grupos (Fator), sendo o Grupo 1 com 19 CPC's, o Grupo 2 com 9 CPC's e o Grupo 3 com 2 CPC's. Contatou-se também, que os setores de Medicamentos e Outros Produtos, Tecidos, Vestuário e Calçados e Produtos Diversos, foram os que mais evidenciam informações contábeis em suas respectivas Notas Explicativas.

O quarto artigo, *As contribuições do grupo de trabalho na área de ensino para a contabilidade*, escrito pelos integrantes do Grupo de Trabalho de Ensino do CRCMG, composto por professores das várias regiões do Estado de Minas Gerais, teve como objetivos discutir o ensino da Contabilidade e aproximar as Instituições de Ensino do CRCMG.

O GT Ensino realiza reuniões periódicas e eventos para discussão de temas atuais e atualização dos professores de Ciências Contábeis. Buscou-se descrever uma visão geral da influência dos Exames de Suficiência e do Enade no ensino da Contabilidade, sendo o primeiro um requisito para obtenção do registro no órgão de classe e, o segundo, um instrumento do MEC para avaliação das IES, cuja aplicação ocorre de três em três anos. Descreveu-se também uma breve contextualização e os novos desafios e perspectivas para o ensino da Contabilidade. Por fim, foram descritos os eventos realizados entre 2014 e 2017, período em que o GT Ensino promoveu quatro Fóruns Mineiros de Educadores em Ciências Contábeis, e em 2015, em uma parceria com o CFC, realizou em Belo Horizonte, o Encontro Nacional de Coordenadores e Professores de Ciências Contábeis.

Neste sentido, o GT Ensino entende que com essas ações desenvolvidas está contribuindo para o aprimoramento e atualização dos professores de Ciências Contábeis e, conseqüentemente, a melhoria da qualidade dos cursos de Ciências Contábeis, o que permitirá que os profissionais da contabilidade estejam mais qualificados para o mercado de trabalho.

O quinto artigo, *Compliance no Terceiro Setor*, de autoria dos integrantes do Grupo de Trabalho do Terceiro Setor do CRCMG, propõe a discussão sobre a necessidade de transparência e ética para as

Organizações da Sociedade Civil, uma vez que tais entidades dependem de recursos externos para existir e prestar seus serviços à sociedade. As parcerias realizadas com pessoas jurídicas e físicas, envolvendo recursos públicos ou privados, requerem dos gestores um cuidado adicional, desde a captação desses recursos, sua aplicação, até a prestação de contas. Assim, processos e controles têm que ser utilizados no sentido de sustentar a gestão de acordo com a ética e os valores estabelecidos, com o objetivo de prestar serviços de relevância e qualidade nas áreas de defesa de direitos, saúde, assistência social, educação e cultura, e coexistir junto aos primeiro e segundo setores na busca de uma melhor qualidade de vida social.

A contabilidade e o *compliance* são ferramentas pioneiras no controle e na conformidade dos processos e registros realizados pelas entidades, de forma eficaz e eficiente. A utilização dos melhores recursos da melhor forma, uma vez que são escassos para as organizações da sociedade civil, se torna essencial na sua gestão. Essa discussão produz informações sobre essas organizações que compõem o Terceiro Setor, sobre sua organização, relações que estabelece, além das ferramentas de controle e gestão promovidas pela contabilidade e pelo *compliance*.

O sexto artigo, *Princípios do direito tributário para profissionais contábeis*, escrito pelos integrantes do Grupo de Trabalho de Estudos Tributários do CRCMG, faz uma abordagem descritiva dos princípios do Direito Tributário e sua importância nas atividades contábeis. O objetivo é demonstrar o quão é importante para o profissional da contabilidade conhecer o direito tributário e a influência dos seus conceitos nas atividades. O direito, além de estabelecer as exigências tributárias de uma entidade – como: quem, o que, onde e quando fazer –, ampara também o contribuinte, concedendo-lhe a possibilidade de observar qual o limite das obrigações tributárias impostas pelo fisco e até que ponto podem chegar tais exigências. A contabilidade permite à administração parâmetros para se planejar estrategicamente em relação aos tributos exigidos, visto que a escrituração influencia diretamente no valor apurado dos mesmos. A contabilidade funciona como instrumento de registro dos atos e fatos patrimoniais e produz provas válidas ao meio judicial, tanto para o fisco como para o contribuinte.

O sétimo artigo *Prova pericial sob a perspectiva do processamento da perícia contábil*, escrito pelos integrantes do Grupo de Trabalho de Perícia do CRCMG, foi balizado nas considerações pertinentes aos trabalhos periciais contábeis que revelam a necessidade de se ter uma conduta mais técnica quanto à prova pericial em seu arcabouço elementar e primordial quanto à apuração da verdade dos fatos. Notoriamente, é conhecida a demanda por buscar a verdade por meio do judiciário quando do desacordo entre as partes que buscam no Estado uma sentença que agrade a ambas as partes.

Especificamente, em se tratando de demandas de litígio, em que o objeto é o patrimônio de uma pessoa jurídica, ou mesmo que o objeto esteja no arcabouço da pessoa jurídica, se faz necessária a apuração da verdade dos fatos deste patrimônio, nas esferas econômica e financeira. A apuração eminentemente se debruçará sob os registros contábeis e os profissionais experimentados, aqui envolvidos no processamento pela verdade, devem buscar o embasamento técnico e científico da contabilidade. Neste sentido, percebe-se a necessidade deste alicerce ser apresentado aos interessados, de forma a consumir que todo o processamento do objeto da perícia esteja enraizado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, da mesma forma que o profissional deva encontrar-se devidamente registrado para operar este processamento.

Dos fatos consumados ao laudo pericial, devem-se ater tão somente aos preceitos que embasam a tese do profissional de forma coesa, clara, precisa dos eventos econômicos e financeiros que elevaram os registros contábeis de forma verdadeira. Do conhecimento das provas ao processamento da perícia contábil, observa-se a necessidade de se garantir que o processamento da perícia se realize diante das Normas Brasileiras de Contabilidade que versam sobre o profissional contador que atua na perícia judicial e extrajudicial.

Percebe-se, ainda, a necessidade de aprofundamento de pesquisas que possam resultar em normatização técnica e científica para a realização do processamento da perícia contábil, de modo que o objetivo da perícia contábil reflita-se nos registros contábeis. São necessários fatos patrimoniais sem erros, sem máculas e sem vícios que não destoem a verdade dos fatos. Documentos e instrumentos apresentados na perícia, uma vez assinados pelo profissional contador, são de sua responsabilidade as informações fidedignas apresentadas.

O oitavo capítulo, *PVCC: Programa do Voluntariado da Classe Contábil – ações no Estado de Minas Gerais*”, escrito pelos integrantes do Grupo de Trabalho do Programa do Voluntariado da Classe Contábil do CRCMG. O objetivo deste artigo é resgatar o contexto histórico do Programa do Voluntariado da Classe Contábil PVCC e apresentar as principais ações realizadas no estado de Minas Gerais.

O artigo contextualiza e ressalta a importância do Grupo de Trabalho do Programa do Voluntariado da Classe Contábil, criado Pelo Conselho Regional de Contabilidade a fim de conscientizar o profissional da contabilidade mineiro sobre a importância das ações do voluntariado e da ajuda aos mais necessitados. Estas ações procuram sensibilizar e mobilizar o profissional de contabilidade para a implementação de ações visem ao auxílio às Instituições que atendem as pessoas mais necessitadas, tanto no âmbito administrativo contábil, quanto na arrecadação de donativos e recursos para estas.

O nono capítulo, *Organizações contábeis: ética, responsabilidade, CRCMG e desafios*, dos integrantes do Grupo de Trabalho das Organizações Contábeis do CRCMG, procurou estabelecer os reflexos que a nova realidade econômica e da informação tem imputado às organizações contábeis, trazendo à luz os impactos significativos que estas mudanças estão causando na execução dos trabalhos diários. Face a esses complexos desafios, tanto o profissional quanto as organizações da qual fazem parte, estão procurando vencer as dificuldades neste processo de adaptação, buscando entender e estabelecer quais instrumentos podem os profissionais e suas organizações se pautarem para superarem estes desafios.

Neste sentido, a metodologia de pesquisa aqui adotada, fora arimada em uma pesquisa bibliográfica realizada a partir da literatura específica sobre o tema, corroborada pela consulta aos dados das Câmaras de Ética e Disciplina, Fiscalização, Registro e Desenvolvimento Profissional do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG. Quanto ao processo de adaptação aos novos paradigmas, é de suma importância que tanto as organizações contábeis quanto os profissionais da contabilidade, busquem atualização constante em virtude da velocidade de surgimento desses novos processos que obrigam os profissionais e suas organizações a observarem cada vez

mais uma gama diversificada de procedimentos. Observância ao código de ética, registro regular, fiscalização e orientação preventiva, educação continuada, deixam de ser palavras momentâneas e passam a ser as colunas para levar adiante o compromisso com a profissão contábil e de prestar as informações com maior responsabilidade e fidedignidade.

O décimo capítulo, *Orientações teórico-práticas sobre a regularidade sindical, rotinas sindicais e contribuição sindical*, escrito pelos integrantes do Grupo de Trabalho Sindical traz uma contextualização do grupo de trabalho e explica as ações realizadas. O grupo foi criado com o objetivo de orientar as entidades sindicais a desenvolverem uma melhor gestão do seu funcionamento diário. O presente estudo, apresenta a essas entidades um conteúdo que contempla as orientações desde a constituição de um sindicato, regularização, obrigações institucionais, obrigações para com o filiado e/ou associado, até as rotinas sindicais e processos internos. Essas orientações oferecem às organizações sindicais condições de garantir um maior controle e aplicação de seus recursos, total transparência em suas ações e representação mais eficiente perante os filiados e/ou associados, os órgãos públicos e a sociedade em geral. O texto revela experiências práticas dos representantes sindicais que atuam como membros do GT Sindical do CRC/MG e o resultado de profunda pesquisa bibliográfica e documental.

Apesar de os temas relacionados à administração de entidades sindicais serem ainda poucos explorados e possuem poucas pesquisas científicas e embasamentos teóricos, vale ressaltar a importância dessas organizações, pois, a própria CLT dedica todo seu título “V” para tratar do assunto, ficando assim evidente a legalidade e importância do associativismo como mecanismo eficiente na defesa dos interesses de um determinado grupo de profissionais, empregados ou empregadores.

O décimo primeiro capítulo, *O empreendedorismo contábil no setor público: gestão da informação com foco no patrimônio público*, dos integrantes do Grupo de Trabalho da área pública, descreve o atual contexto de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais e as conseqüentes mudanças decorrentes da implantação das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) que exigem do gestor uma postura empreendedora. Embora o setor público tenha especificidades que o diferem do setor privado, as teorias

de Taylor são também aplicáveis, podendo trazer benefícios para a sociedade. Além disso, a gestão da informação é um importante aliado do gestor público empreendedor, do qual se espera que tenha atitude empreendedora para a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. O artigo aborda o empreendedorismo no setor público, entretanto, sem a pretensão de esgotar o assunto, vez que se trata de uma inovação na administração pública.



# A atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil

**Resumo:** Este estudo analisou a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016 por meio do GTMC. Adotou-se a metodologia da pesquisa descritiva, com levantamento de dados das atividades do GTMC no período de 2010 a 2016. Realizou-se primeiramente uma revisão da literatura, abordando o desenvolvimento da profissão contábil no Brasil e a mulher no cenário econômico brasileiro. A pertinência desta pesquisa justifica-se no reconhecimento da competência da atuação da mulher mineira nos segmentos sociais, políticos e econômicos do país através do GTMC. Segundo Cardoso (2006), a identificação das competências do contador pode contribuir para o desenvolvimento da profissão. Neste sentido, os resultados da pesquisa puderam mostrar que as mulheres contadoras mineiras têm conquistado seu espaço, mostrando competência e atuando de forma efetiva para o desenvolvimento da profissão contábil, visto que, para execução das atividades proposta pelo GTMC, é necessário ter habilidade estratégica, capacidade de comunicação, autocontrole, confiança e trabalho em equipe, dentre outras competências.

**Palavras-chave:** Atuação; mulher; profissão contábil; desenvolvimento profissional; competência.

## 1. Introdução

A relevante participação feminina na atividade econômica no século passado foi um dos marcos no mercado de trabalho que colocaram em evidência a mulher no cenário econômico. De acordo com Miranda (2006, p.7), “a partir da inserção feminina no espaço organizacional, as

relações de trabalho ganharam novos significados e complexidades”. Para Cirino (2008), as principais transformações ocorreram em sua posição na sociedade, deixando de ser apenas subordinadas a tarefas do lar, filhos e marido, para assumir cargos políticos e em empresas, nas mais diversas profissões.

De acordo com Santos (2015), com a Segunda Guerra Mundial, as mulheres passaram a assumir os negócios da família e a posição dos homens no trabalho, ou seja, tiveram campo fértil para ocuparem o espaço dos homens e não abriram mais mão desse espaço, como ocorreu na guerra anterior.

No entanto, de acordo com Bruschini et al. (2000), somente no final dos anos 1960 e, sobretudo no anos de 1970, é que realmente ocorreu a inserção feminina em ocupações até então masculinas. Com a transformação cultural e os movimentos sociais e políticos desse período, as mulheres foram para as Universidades em busca de um projeto de vida profissional e passaram a não ter mais apenas a vida doméstica como opção.

Segundo Rocha (2013), essa fase foi marcada pelas primeiras conquistas feministas e pela democratização social que beneficiou a mulher no cenário brasileiro, visto que, somente a partir da década de 1970, a mulher brasileira passou a exercer um papel mais significativo no cenário nacional, com atuação em hospitais, escolas, creches, serviços domésticos, comércio e uma pequena parcela na indústria e na agricultura.

Com a chegada do século XXI e com as inovações tecnológicas, o capitalismo, a globalização, verificam-se a impulsão e especialização das mulheres no atual contexto das organizações. Hoje, podemos acompanhar, cada dia mais, mulheres ganhando espaços em cargos executivos, nas lideranças de grandes empresas e em profissões técnicas (BAYLÃO, 2014).

E, dentre essas profissões, a contabilidade vem ganhando espaço para a inserção feminina. Segundo Tonetto (2012), a contabilidade foi marcada por algum tempo apenas pela presença masculina, no entanto, devido às transformações no mercado de trabalho, seja pelas conquistas de igualdade perante os homens, ou pelos seus diferenciais exigidos, a participação das mulheres cresceu. De acordo com a autora:

Atualmente, a contabilidade conta com a presença de profissionais tanto masculinos como femininos, e as atividades desenvolvidas por

homens estão sendo realizadas pelas mulheres, devido à facilidade que elas possuem em lidar com os detalhes ocasionados no dia a dia, e pelos seus diferenciais apresentados. A participação das mulheres na área contábil está em crescente evolução, mostrando as modificações que a área passou, seja em qualidade de atendimento ou pelos fatores que as tornam especiais (TONETTO, 2012, p.7).

Segundo dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2017), mais de 227 mil mulheres contribuem para o desenvolvimento da profissão, o que representa 42% do total de profissionais contábeis. Destes, são 159.308 mil contadoras e 68.347 mil técnicas em contabilidade, perfazendo um total de 227.655 profissionais que representam a classe em todo o país.

Assim, na perspectiva da valorização do papel da mulher contadora para o mercado de trabalho, o CFC criou Projeto Mulher Contabilista, cujo objetivo é promover e aprimorar o papel das mulheres contabilistas perante a sociedade e impulsioná-las ao empreendedorismo e à atualização profissional. Atendendo a esse projeto, aconteceu no Rio de Janeiro, em 1991, o I Encontro Nacional da Mulher Contabilista, juntamente com a 43ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro. De acordo com Diniz (2014), o discurso que sobressaiu entre as contadoras foi o de persistência e inteligência para ultrapassar os obstáculos que o mercado de trabalho propicia.

A cada edição, o Encontro Nacional da Mulher Contabilista vem crescendo e conquistando público mais numeroso. A proposta de discutir temas contábeis e de interesse geral, com enfoque principal no universo feminino, consolidou-se entre a classe e conquistou espaço cativo no calendário de eventos contábeis.

O projeto já está na XI edição, sendo que no ano de 2003, o município de Belo Horizonte - MG foi palco do IV Encontro Nacional da Mulher Contabilista. Durante três dias, questões como a desigualdade nos salários, a jornada múltipla e a competitividade foram debatidas entre as participantes. E, em 2005, foi formalizado o Grupo de Trabalho da Mulher Contabilista Mineira que tem dentre seus objetivos conscientizar a mulher contabilista de sua importância no mercado de trabalho e na sociedade, o que nos impulsionou a investigar a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016, tendo como referência o GTMC.

Assim, esta pesquisa enuncia como questão principal: *Qual a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016 por meio do GTMC?*

No intuito de responder à questão proposta, o estudo analisou a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016 por meio do GTMC. Para Diniz (2014), a atualização profissional, a dedicação e a competência são as principais razões de as mulheres estarem sendo demandadas na carreira contábil. Para delinear competência nesse estudo recorreremos à descrição de Cardoso (2006), que define competência como: habilidades, capacidades, conhecimentos, atitudes, traços e motivos.

Assim, a pertinência desta pesquisa justifica-se em reconhecer a competência da atuação da mulher mineira nos segmentos sociais, políticos e econômicos do país através do GTMC no atual cenário brasileiro. Para alcançar o objetivo proposto, adotou-se a metodologia da pesquisa descritiva com levantamento de dados das atividades do GTMC no período de 2010 a 2016 e pesquisa bibliográfica.

O artigo é composto de mais quatro seções além dessa introdução. A segunda seção relata a introdução da contabilidade no Brasil e a terceira expõe o papel da mulher no cenário econômico brasileiro. A quarta seção apresenta mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil e a quinta seção finaliza o capítulo com as considerações finais.

## 2. O desenvolvimento da profissão contábil no Brasil

A Contabilidade surgiu da necessidade do homem de registrar suas riquezas e, com isso, prever o futuro quanto à utilização dessas riquezas e o acúmulo de outras, tornando-se, um campo de conhecimento essencial para a formação dos agentes decisórios dos mais variados níveis (IUDÍCIBUS et al., 2005).

A sua evolução sempre esteve atrelada ao desenvolvimento da humanidade, e tal fato histórico também ocorreu no Brasil, com maior vigor a partir do século XIX, com a chegada da Família Real no país. Para Carvalho (2010, p.81), “os costumes portugueses, a influência europeia e a necessidade de que as contas do Reino Português fossem controladas por aqui influenciaram diretamente a contabilidade neste início”. Para o autor (CARVALHO, 2010), é possível perceber o desenvolvimento da contabilidade no Brasil em três pontos principais: i) o ensino da

contabilidade no Brasil, ii) a regulamentação da profissão de contador, e iii) a regulamentação do mercado quanto às exigências de contabilidade.

No que se refere ao ensino da contabilidade no Brasil, os estudos de Carvalho (2010), apontam que os ensinamentos trazidos da Família Real, a instituição do Código Comercial, a criação das primeiras escolas de contabilidade e a necessidade de prover a sociedade brasileira de profissionais qualificados para exercer a profissão, são fatores que contribuíram para o início do ensino no Brasil. Segundo o autor, a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902, é considerada o ponto de partida para o ensino, e continua sendo uma instituição de excelência no ensino e na pesquisa na área de Ciências Contábeis.

Em seguida, houve a criação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA) pelo Decreto-lei nº 15.601/46, posteriormente denominada Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, que lançou as bases do primeiro núcleo de pesquisa contábil no Brasil, com relevantes contribuições para a área e a pioneira em instituir, em 1970, a Pós-graduação *Stricto Sensu* em Controladoria e Contabilidade (PELEIAS et al., 2007).

De acordo com Iudícibus (2009, p. 22):

Entretanto, foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor.

É importante ressaltar que, com o advento da Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961, fixou-se as Diretrizes e Bases da Educação e criou-se o Conselho Federal de Educação (CFE), provocando grandes mudanças no ensino superior com reflexos nos cursos de Ciências Contábeis. E essas mudanças são percebidas desde o parecer CFE nº 397/62 até a promulgação da CNE/CES nº 10/2004, visto que as referidas legislações proporcionaram novas perspectivas para o ensino da contabilidade (PELEIAS et al., 2007).

De acordo com a Resolução CNE/CES nº 10/2004, em seu Art. 3º, o curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a:

I – compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização; II – apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais, envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas; III – revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Dados disponibilizados pelo Senso de Educação Superior – Instituto Nacional de Estudos Anísio Teixeira (INEP, 2013), identificaram que o curso de Ciências Contábeis esteve em 2013 entre os dez cursos mais procurados no país, perfazendo um total de 328.031 matrículas, entre homens e mulheres. Deste total, 191.298 eram do gênero feminino e 136.733 do masculino (INEP, 2013).

É interessante observar, nessa pesquisa a predominância do público feminino em relação ao masculino, o que contraria alguns estudos de gênero na profissão, a exemplo dos estudos de Azevedo (2010, p. 85), em que “os profissionais de contabilidade são mais percebidos como sendo do gênero masculino, confirmando o estereótipo de gênero para a profissão”. Segundo o autor, há necessidade de outros estudos mais profundos sobre a questão de gênero na profissão, pois:

Nota-se nos bancos escolares e no mercado de trabalho uma inserção crescente do público feminino na carreira contábil, em que para alguns casos o número de estudantes do gênero feminino chega a ser equilibrado ou ainda maior que o número de estudantes do gênero masculino (AZEVEDO, 2010, p. 85).

Diante do exposto e concordando com Azevedo (2010, p. 85) “é imprescindível para a profissão rever estereótipos vinculados ao gênero”, visto que a mulher passou a ocupar espaços acadêmicos e políticos até então considerados redutos masculinos, inclusive na carreira contábil.

Regressando ao desenvolvimento da contabilidade, no que diz respeito à regulamentação do mercado, temos as alterações na legislação societária brasileira, provocadas pelo processo de convergência às normas internacionais da contabilidade. O novo desafio dos profissionais da área contábil é, sem dúvida, a busca da harmonização das normas contábeis, facilitando o entendimento das

demonstrações contábeis em diferentes países e se adequando à realidade da informação globalizada.

Iudícibus e Marion (2002) complementam, afirmando que o atual cenário de globalização em que as empresas estão inseridas representa desafios e oportunidades de desenvolvimento tanto para o conhecimento contábil como para os contadores, sendo uma das tendências para a evolução da contabilidade a harmonização dos princípios contábeis diante dos mercados internacionalizados.

No que se refere à profissão contábil, outro marco de grande relevância ocorreu em 27 de maio de 1946, ao ser promulgado o Decreto-lei nº 9.295, que determinava a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), destinados a fiscalizar o exercício das profissões de contador (bacharel em Ciências Contábeis) e de guarda-livros (técnico em contabilidade) (CARVALHO, 2010). É importante ressaltar que, desde junho de 2015, somente são inscritos no Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os bacharéis em Ciências Contábeis (BRASIL, 2017). Giroto (2010) considera que essa vedação ao registro de técnicos em contabilidade a partir de 2015 contribuirá para melhor qualificação, atuação e conceituação dos profissionais da área no mercado de trabalho.

As prerrogativas profissionais tratadas no artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295/46 estão especificadas pela Resolução CFC nº 560, de 28 de outubro de 1983:

Art. 2º – O contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de militar, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de quaisquer entidades, ou, em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função.

Assim, é possível perceber que o campo de atuação do profissional contábil é amplo e oferece diversas alternativas de atuação. Segundo Iudícibus et al. (2005), o mercado de trabalho para o contador de alto nível é um dos melhores entre os profissionais liberais, principalmente na questão financeira. Isso ocorre pelas várias pressões que envolvem as empresas no sentido de controle e planejamento.

De acordo com Cardoso (2006, p. 49), devido às alterações no ambiente de negócios, a profissão do contador tem passado por mudanças significativas nos últimos tempos, pois:

Esse ambiente de constante evolução trouxe, em consequência, a valorização dos indivíduos, o que é salientado por Marquardt e Engel (1993). Pode-se entender, mesmo que, em nenhuma outra época da história das organizações, as pessoas, dada as suas competências e talentos, foram tão valorizadas como atualmente.

E essa valorização dos indivíduos é percebida na inserção das mulheres no mercado de trabalho. De acordo com Rodrigues et al. (2016), as inovações tecnológicas têm alavancado uma mudança dentro de instituições antigas como a família, o ambiente acadêmico e as organizações profissionais e, têm construído novos padrões de comportamento revelando, também, novas convicções às mulheres do século XXI.

Nesse sentido, e dando ênfase às características de liderança, Peters (2004), delineou em seus estudos as características do líder do futuro, e estabeleceu relações entre a forma de atuação das mulheres no mundo dos negócios. Ele afirma que as características femininas atendem aos requisitos de liderança da atualidade, apontando como pontos fortes: unir os funcionários, em vez de ranqueá-los, compartilhar informações, sustentar colaborações, favorecer estilos de liderança interativos e colaborativos, ser flexível e valorizar a diversidade cultural.

As características femininas indicadas por Peters (2004) podem ser confirmadas em Costa (2010) e Bordin e Londero (2006):

A crescente participação da mulher no mercado de trabalho também é observada em sua atuação na Ciência Contábil. As mulheres têm se preparado continuamente para atuar nos mais diversos setores e níveis oferecidos pelo mercado, buscando a realização pessoal e contribuição para melhoria do bem-estar da sociedade, agregando à rotina das empresas habilidades próprias e importantes, como a motivação, capacidade de trabalhar em grupo, administrar conflitos e lidar com recursos escassos (COSTA, 2010).

A presença das mulheres, no mercado de trabalho, mostra-se expressiva e, a cada dia, elas têm adotado uma postura atuante devido às exigências do mundo. Como consequência, os homens tiveram que aceitar a participação feminina nas atividades contábeis e abrir mão

de suas atitudes rudes para dar espaço à facilidade com que as mulheres têm com os detalhes da profissão (BORDIN; LONDERO, 2006).

Diante do exposto é possível dizer que as mulheres estão assumindo um papel atuante e conquistando seu espaço no mercado de trabalho, e a mulher contadora faz parte desse universo. Diante do exposto, o próximo tópico cuidará de apresentar a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016, através do GTMC.

### 3. A mulher no cenário econômico brasileiro

No Brasil, de acordo com Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a População Economicamente Ativa - PEA, que corresponde ao potencial de mão de obra que o setor produtivo pode contar em janeiro de 2016 compreende 54,8% da população. Ao observarmos a série histórica da PEA feminina no período de 2002 a 2016, nota-se que o número de mulheres passou de 43,69% para 46,7% da população economicamente ativa. Essa tendência no crescimento é constatada nas transformações sociais, culturais e políticas que repercutem de forma contundente nas discussões de gênero e, especialmente, no mercado de trabalho, que abarca as profissões de origem masculina.

**Tabela 1.1 – Indicadores de distribuição da população economicamente ativa por gênero**

Sexo:	%
Masculino	53,3
Feminino	46,7
Total	100

Fonte: IBGE (2017).

Segundo Boniatti et al. (2014), a predominância dos homens na área contábil é histórica, porém, com o passar dos tempos, a mulher

foi demarcando seu espaço. Os autores afirmam ainda que não há um momento exato do ingresso da mulher na área, mas, a partir do Governo de Getúlio Vargas, com o direito de voto feminino e o ingresso significativo no mercado de trabalho, houve grande integração feminina nessa e em muitas outras áreas profissionais.

De acordo com os dados do CFC, pode-se observar na Tabela 1.2 a seguir que, no período de 2010-2016, a inserção da mulher na profissão contábil vem crescendo gradualmente. Esses dados corroboram as afirmações anteriores sobre a presença da mulher no mercado de trabalho contábil, especialmente, no que tange ao acesso da mulher às universidades e, conseqüentemente, à ampliação do conhecimento em áreas quase que restritas ao sexo masculino, o que denota ainda uma mudança no perfil da população no mercado de trabalho.

**Tabela 1.2 – Profissionais ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade**

Ano	Masculino	%	Feminino	%	Total
2010	161.850	55%	130.540	45%	292.208
2011	161.064	55%	129.144	45%	290.208
2012	162.928	56%	129.758	44%	292.686
2013	168.573	55%	135.669	45%	304.242
2014	174.819	55%	142.469	45%	317.288
2015	184.071	55%	150.603	45%	334.675
2016	187.557	54%	160.836	46%	348.393

Fonte: Sistema Cadastral do Sistema do CFC/CRCs (2017).

Pode-se observar que, a partir de 2010 e, excepcionalmente, em 2016, o número de mulheres inscritas no CFC dá um incremento de 6% na população feminina do universo da profissão contábil, colocando a mulher contabilista em um patamar de igualdade, em números, no mercado profissional contábil. Ademais, Mota e Souza (2013, p. 6) afirmam que, “o que faz a diferença no mercado de trabalho é que as organizações buscam profissionais que saibam lidar com situações

que envolvem emoções e sensibilidade, características, em sua maioria, exclusivas das mulheres”.

Algumas teorias sobre a inserção da mulher no mercado profissional confirmam esse crescimento, em relação ao estudo x qualificação profissional. Essa afirmação pode ser constatada por meio da análise de um dos prêmios de excelência na pesquisa em contabilidade, instituído em 2001, o Prêmio Professor Hilário Franco, que, dentre as 15 (quinze) edições realizadas, 9 (nove) foram vencidas por mulheres contabilistas, inclusive as 3 (três) últimas edições. Esses dados fortalecem a teoria de que as mulheres se aplicam mais aos estudos, contribuindo cada vez mais com a pesquisa nas áreas contábeis e abrindo novas possibilidades de inserção no mercado de trabalho.

Dentre os exemplos de destaques de mulheres contabilistas atuantes citados por Diniz (2014), temos a contadora Cecília Akemi Kobata Chinem, que foi a primeira mulher a se titular como doutora em contabilidade em 1986.

Nos últimos dez anos, faz-se mister reverenciar Maria Clara Bugarim que, com mais de vinte anos de experiência na profissão de contadora, foi eleita a primeira mulher presidente do Conselho Federal de Contabilidade em 2006, por dois mandatos e, atualmente, é presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon) e controladora-geral do Estado de Alagoas. Além disso, foi a primeira mulher agraciada com a medalha Mérito Contábil João Lyra, entregue durante a solenidade de abertura do 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Fortaleza.

Em São Paulo, Diniz (2014) destaca ainda as contadoras Márcia Alcazar, coordenadora da Comissão Nacional Jovem Contabilista e vice-presidente de Desenvolvimento Profissional do CRC e também a contadora Diva Maria de Oliveira Gesuald que é presidente do CRC/RJ, honrando o Estado do Rio de Janeiro.

Em Belo Horizonte destacam-se Conceição Barros de Resende como contadora-geral do Estado de Minas Gerais e Simone Maria Claudino de Oliveira, vice-presidente de Desenvolvimento Profissional do CRCMG e vice-presidente de Administração da Fecon MG – Federação dos Contabilistas de Minas Gerais.

## 4. A atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil

De acordo com os dados obtidos no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, Maria Divina Nogueira Sanches, foi a primeira mulher a obter o registro junto ao CRCMG, como bacharel em Ciências Contábeis, em 13 de outubro de 1947, sob o registro MG-000151/10, na cidade de Belo Horizonte.

Atualmente, o Conselho conta com 25.510 mulheres com registro ativo, que corresponde a 44,88% de mulheres, que atuam efetivamente no mercado de trabalho, sendo que desse universo, 28,42% são contadoras e 16,46% são técnicas. Esse número expressivo e o potencial número de acadêmicas no curso de Ciências Contábeis no estado a cada ano favoreceu a criação do Grupo de Trabalho da Mulher Contabilista Mineira (GTMC), que procura inserir, de forma coletiva, a mulher nesse mercado, com a participação em todos os âmbitos da profissão, cumprindo os objetivos propostos pelo CFC.

O GTMC – Mulher Contabilista Mineira é um projeto do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, derivado do Projeto “Mulher Contabilista” do CFC, e tem como objetivo promover o aprimoramento técnico-cultural e desenvolver ações de incentivo à maior participação das mulheres contabilistas na vida social e política do país, como forma de destacar o papel e a importância da mulher no contexto social, além de impulsioná-las ao empreendedorismo.

Para tanto, o GTMC se propõe:

- 1) Organizar o grupo de mulheres contabilistas do Estado;
- 2) Incentivar a participação das mulheres contabilistas mineiras nas entidades de classe, especialmente da profissão contábil;
- 3) Promover discussões e debates a respeito das questões que envolvem a mulher contabilista no mercado de trabalho, em sua qualidade de vida;
- 4) Incentivar a capacitação da mulher contabilista mineira, inclusive no sentido de reforçar sua autoestima e autoconfiança;

- 5) Conscientizar a mulher contabilista de sua importância no mercado de trabalho e na sociedade;
- 6) Firmar a participação da mulher nas organizações formais e informais;
- 7) Incentivar e preparar a mulher contabilista mineira para uma atuação política efetiva.

Nesse sentido, o GTMC, desde o início de sua constituição em 2005, promove ações efetivas no incremento da profissão contábil. Em sua criação, o grupo foi composto por 15 contadoras, sendo que a Coordenação esteve a cargo da contadora Jacqueline Aparecida Batista de Andrade. Destaca-se ainda, que o grupo, foi composto por contadoras da capital e do interior, dessa maneira, o CRCMG aproxima-se mais de forma regional com os profissionais contábeis. A coordenação do grupo foi designada por um período de 2 (dois) anos, possibilitando a recondução por mais um mandato, com método interessante e aprovado pelos membros, uma vez que todas podiam contribuir de forma profícua na gestão do GTMC.

O Grupo se destaca na promoção de fóruns e palestras com o intuito de qualificar e capacitar a profissional contábil, com palestras técnicas, científicas e de temas contemporâneos. Além disso, a participação ativa na sociedade, com realizações de ações sociais e políticas, reforçam a objetividade e representatividade da mulher contabilista. Essas ações refletem a relevância e importância da criação do GTMC, bem como possibilita uma maior interação entre a profissão contábil e a comunidade. A Tabela 1.3 demonstra a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil por meio do GTMC no período de 2010 a 2016.

**Tabela 1.3 – Atividades realizadas pelas mulheres mineiras no período de 2010-2016**

ANO	ATIVIDADES REALIZADAS GTMC 2010-2016
2010	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participação no Cinema com Debate: projeto no qual cada membro do GTMC buscou reunir com outras mulheres contabilistas de suas respectivas regiões temas atuais para debater e que envolvessem a mulher no mercado de trabalho, tendo como pano de fundo histórias de mulheres que se destacaram profissionalmente. Para as discussões foram sugeridos os filmes: <i>Erin Brockovich - uma mulher de talento</i> ou <i>Férias de minha vida</i>;</li> <li>• Realização do V Encontro da Mulher Contabilista Norte Mineira em Montes Claros;</li> <li>• Realização do III Café com a Mulher Contabilista Norte Mineira em Montes Claros;</li> <li>• Participação no evento Manhã Feminina / Espaço Mulher: confraternização de final de ano em 20 de dezembro de 2010, com um evento voltado para a mulher que oferecia palestras de bem-estar e automaquiagem, mostras de trabalhos artesanais realizados por mulheres, cujos produtos foram comprados como presentes do tradicional amigo oculto.</li> </ul>
2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realização do VI Encontro da Mulher Contabilista Norte Mineira;</li> <li>• Realização do IV Café com a Mulher Contabilista Norte Mineira em Montes Claros;</li> <li>• Passeio ao Museu de Inhotim e ao Complexo Arquitetônico da Pampulha: projeto cultural que foi sugerido pelo GTMC como uma forma de reunir um maior número de mulheres nas ações do CRCMG;</li> <li>• Participação efetiva nos compromissos assumidos pelo CRCMG junto ao CFC: o GTMC aderiu ao compromisso de arrecadar verbas para a reconstrução de 100 casas no Estado de Alagoas atingidas por enchentes;</li> <li>• Encontro Profissional da Mulher Empreendedora: evento de grande sucesso e adesão, realizado no dia 18 de março de 2011, na sede do Senac;</li> <li>• Participação no VIII Encontro Nacional da Mulher Contabilista: evento realizado pelo CFC nos dias 19 a 21 de maio de 2011, em Caldas Novas;</li> <li>• Participação do GTMC na VIII Convenção de Contabilidade, realizada nos dias 28, 29 e 30 de setembro. O Grupo teve participação na parte cultural, com a apresentação da peça “A idade da loba”.</li> </ul>

ANO	ATIVIDADES REALIZADAS GTMC 2010-2016
2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realização do IX Encontro Mineiro de Contabilidade;</li> <li>• Elaboração da Cartilha de Prestação de Contas para Pastoral da Criança;</li> <li>• Participação em painel sobre o tema Desenvolvimento de Ações da Mulher na Contabilidade, no I Congresso Norte Mineiro de Contabilidade;</li> <li>• Participação do GTMC no XIX Congresso Brasileiro de Contabilidade;</li> <li>• Entrega de kit's a comunidades carentes cadastradas no CRCMG.</li> </ul>
2013	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realização do Encontro da Mulher Contabilista em comemoração ao Dia Internacional da Mulher;</li> <li>• VIII Fórum da Mulher Contabilista Mineira;</li> <li>• Participação no IX Encontro Nacional da Mulher Contabilista;</li> <li>• Análise do Projeto de Lei do Novo Código Comercial, encaminhada pelo CRCMG ao Ministério da Justiça;</li> <li>• Análise do Projeto da ITG 1000, encaminhada pelo CRCMG ao CFC;</li> <li>• Realização de palestras.</li> </ul>
2014	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participação do IX Encontro da Mulher Contabilista;</li> <li>• Criação de um fundo financeiro, para auxiliar na aquisição de brindes e pequenos gastos do GTMC;</li> <li>• Participação de integrantes do GTMC no Simpósio em Pará de Minas;</li> <li>• Participação de integrantes do GTMC no Seminário de Integração Regional Montes Claros;</li> <li>• Participação de integrantes do GTMC no Café da Mulher Contabilista em Montes Claros;</li> <li>• Participação de integrantes do GTMC no Seminário de Contabilidade em Montes Claros;</li> <li>• Entrega dos kits para as crianças pelo GTMC;</li> <li>• Participação do GTMC em Sete Lagoas;</li> <li>• Realização do Amigo oculto e confraternização do GTMC.</li> </ul>

ANO	ATIVIDADES REALIZADAS GTMC 2010-2016
2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participação no X Fórum da Mulher Contabilista Mineira;</li> <li>• Palestra ocorrida em março;</li> <li>• Participação de Integrantes do GTMC na 10ª Convenção de Contabilidade de Minas Gerais;</li> <li>• Participação de integrantes do GTMC no X Encontro Nacional da Mulher Contabilista em Foz do Iguaçu;</li> <li>• Participação no dia 29 de agosto do V Voluntariado em Montes Claros;</li> <li>• Participação de integrantes do GTMC no Seminário de Integração Regional Montes Claros;</li> <li>• Participação no Café da Mulher Contabilista em Montes Claros;</li> <li>• Participação no II Fórum Gestão Contábil;</li> <li>• Participação no Fepeg;</li> <li>• Ação Social: entrega dos kits para as crianças pelo GTMC;</li> </ul>
2016	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participação no XI Fórum da Mulher Contabilista Mineira;</li> <li>• Visita do GTMC às Câmaras do CRMG;</li> <li>• Apresentação do Projeto: A participação do GTMC no interior de Minas;</li> <li>• Participação das Integrantes do GTMC em reunião no plenário do CRCMG;</li> <li>• Participação de Integrantes do GTMC no Seminário de Integração Regional em Belo Horizonte;</li> <li>• Entrega dos lacres pelos membros do GTMC;</li> <li>• Participação das Integrantes do GTMC em eventos;</li> <li>• Participação das Integrantes do GTMC Seminário de Integração Regional em Montes Claros;</li> <li>• Realização do Café da Mulher Contabilista em Montes Claros;</li> <li>• Participação de Integrantes do GTMC no Congresso Brasileiro de Contabilidade;</li> <li>• Participação das Integrantes do GTMC em eventos;</li> <li>• Realização do evento “Outubro Rosa”;</li> <li>• Elaboração do vídeo “Venci o câncer”;</li> <li>• Participação das Integrantes do GTMC em eventos;</li> <li>• Participação da Coordenação do GTMC na reunião dos Coordenadores dos GTMC’s;</li> <li>• Participação das integrantes do GTMC em eventos;</li> <li>• Realização do evento Diálogo Contábil em Montes Claros;</li> <li>• Realização da Ação Social do GTMC.</li> </ul>

Fonte: elaborada pelo GTMC.

Como demonstra a Tabela 1.3, as integrantes do GTMC têm se mostrado cada vez mais engajadas e focadas no desenvolvimento de competências para liderar as atividades em prol da formação cultural, social, política e econômica das Profissionais da Contabilidade de Minas, fortalecendo o mercado contábil e valorizando o trabalho da classe.

## 5. Considerações finais

Este estudo se propôs a analisar a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016, por meio do GTMC. Adotou-se a metodologia da pesquisa descritiva com levantamento de dados das atividades do GTMC. Realizou-se primeiramente uma revisão da literatura, na qual foram abordados o desenvolvimento da profissão contábil no Brasil e a mulher no cenário econômico brasileiro.

Segundo Cardoso (2006), a identificação das competências do contador pode contribuir para o desenvolvimento da profissão, neste sentido, examinando os resultados da pesquisa foi possível constatar por intermédio das atividades realizadas pelo GTMC evidenciadas na Tabela 1.3 deste estudo, que as mulheres contadoras mineiras têm conquistado seu espaço, mostrando competência e atuando de forma efetiva para o desenvolvimento da profissão contábil. É importante ressaltar que, para execução das atividades proposta pelo GTMC, é necessário ter habilidade estratégica, capacidade de comunicação, autocontrole, confiança e trabalho em equipe, dentre outras competências.

Nos dias atuais, apesar das adversidades, as mulheres se mostram como agentes de transformação da sociedade. Com sabedoria, qualificação e persistência vão ocupando espaço no mercado de trabalho e participação efetiva em movimentos sociais, políticos, acadêmicos, religiosos e comunitários. A vitória de obstáculos e preconceitos, a quebra de paradigmas, a superação de limites e a busca pela competência abrem caminhos para as novas profissionais e o desenvolvimento da profissão.

Quanto às limitações desta pesquisa, ressalta-se que a principal refere-se ao fato de que a mesma buscou detectar a atuação da mulher mineira no desenvolvimento da profissão contábil no período de 2010 a 2016 através do GTMC. Desta forma, sugere-se em continuidade a esta pesquisa, estudos voltados para a atuação da Classe Contábil Feminina no Estado de Minas Gerais.

# Referências

AZEVEDO, R. F. L. **A percepção pública sobre os contadores: “Bem ou mal na foto”**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. USP, São Paulo, 2010.

BAYLÃO, A. L. da S. A inserção da mulher no mercado de trabalho brasileiro. In: XI SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA. SEGet, 26-27 de outubro de 2014. Resende, Rio de Janeiro, 2017. **Anais...** Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/20320175.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

BONIATTI et al. A evolução da mulher no mercado contábil. **Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto** – Gedecon, vol.2, n. 01, 2014.

BORDIN, P.; LONDERO, R. I. Atividade contábil exercida pela mulher em Santa Maria - RS. **Disciplinarum Scientia**, Santa Maria, v. 2, n. 1, p. 109-121, 2006. Disponível em: <<http://periodicos.unifra.br/index.php/disciplinarumSA/article/view/1465>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

BRASIL. **Decreto-lei nº 9.295**, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do contador e do guarda-livros, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 maio, 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De19295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De19295.htm)>. Acesso em: 16 fev. 2017.

BRUSCHINI, C. et al. Gênero e trabalho no Brasil: novas conquistas ou persistência da discriminação? In: ROCHA, M. I. B. da. (Org.) **Trabalho e gênero: mudanças, permanências e desafios**. Campinas: ABEP, NEPO/Unicamp e Cadeplar/UFMG. São Paulo: Ed. 34, 2000.

BRUSCHINI, C.; PUPPIN, A. B. Trabalho de mulheres executivas no Brasil no final do século XX. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, v. 34, n. 121, jan/abr. 2004. Disponível em: <[http://test.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0100-15742004000100006&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://test.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-15742004000100006&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 19 abr. 2017.

CARDOSO, R. L. **Competências do contador: um estudo empírico**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. USP, São Paulo, 2006.

CARVALHO, R. F. **Curriculum de ciências contábeis: desafios para adoção ao novo modelo contábil brasileiro**. Tese (Doutorado em Educação). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

CIRINO, J. F. **Participação feminina e rendimento no mercado de trabalho: análise de decomposição para o Brasil e a região metropolitana de Belo Horizonte e Salvador**. Tese (Doutorado em Economia). Programa de Pós-Graduação em Economia. Viçosa, Minas Gerais, 2008.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Profissionais ativos nos conselhos regionais de contabilidade agrupados por gênero**. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=0>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

COSTA, F. N. **Pirâmide etária brasileira**. 2010. Disponível em: <<http://fernandonogueiracosta.wordpress.com/2010/12/16/piramide-etaria-brasileira/>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

DINIZ, F. Os desafios da mulher contabilista. **Ciências Contábeis**. 2014. Disponível em: <<http://www.cienciascontabeis.com.br/desafios-mulher-contabilista/>>. Acesso em: 06 abr. 2017.

GIROTTI, M. O que o mercado atual espera dos profissionais contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 39, n. 185, set. 2010.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **População Economicamente Ativa - PEA**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pme\\_nova/defaulttab\\_hist.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pme_nova/defaulttab_hist.shtm)>. Acesso em: 26 abr. de 2017.

INEP. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISA ANÍSIO TEIXEIRA. **Censo da Educação Superior**, 2013. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/>>. Acesso em: 5 abr. 2017.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, São Paulo, v. 16, n. 38, mai./ago., 2005.

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

MIRANDA, L. C. **A percepção da mulher no mercado de trabalho: emprego, carreira ou vocação.** Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia e Finanças IBMEC. Programa de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração e Economia. Rio de Janeiro, 2006.

MOTA, É. R. C. F.; SOUZA, M. A. de. A evolução da mulher na contabilidade: os desafios da profissão. In: CONVIBRA - Congresso Virtual Brasileiro - Administração 2013. **Anais...** Disponível em: <<http://www.convibra.com.br/artigo.asp?ev=22&id=8297>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

PETERS, T. **As mulheres reinam!** HSM Management, v. 43, mar./abr., 2004.

PELEIAS, I. R. et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP.** Edição 30 anos de Doutorado, São Paulo, junho, 2007.

ROCHA, J. B. **Percepção de sucesso na carreira da mulher executiva brasileira.** Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de São Caetano do Sul. São Caetano do Sul, 2013.

RODRIGUES, R. R. J. et al. **Um espaço para o desenvolvimento interpessoal no trabalho.** 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/pe/v6n2/v6n2a17.pdf>>. Acesso: 16 fev. 2017.

SANTOS, M. A. **Os desafios da mulher contadora em escritórios de contabilidade de Belo Horizonte: a reprodução da dominação masculina no espaço contábil.** Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade Novos Horizontes. Belo Horizonte, 2015.

TONETTO, P. T. A mulher contadora: o perfil das profissionais e as perspectivas para o futuro das formadas entre 2007 a 2011 do curso de Ciências contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – Unesc. Trabalho de Conclusão do Curso Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, Unesc. Criciúma, Santa Catarina, 2012.



## Motivação, aprendizagem e encarreamento profissional: um perfil motivacional dos alunos do curso de Ciências Contábeis de Minas Gerais

**Resumo:** A Comissão de Jovens Lideranças Contábeis de Minas Gerais constituída pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Minas Gerais se propôs a realizar o presente estudo com o objetivo de conhecer e estabelecer um perfil motivacional dos alunos do curso de Ciências Contábeis em relação à carreira de Contador. Nesse sentido, criou-se um questionário e postou-se na plataforma Google Docs® ao longo do período compreendido entre dezembro de 2016 e fevereiro de 2017. O questionário fora composto por 4 blocos de perguntas, com respostas em escala *likert* de 1 a 5, em que, 1 (um) indicava total discordância e 5 (cinco) total concordância em relação a cada resposta apresentada para as respectivas perguntas. O objetivo era coletar respostas que permitissem estabelecer a caracterização dos respondentes, o respectivo grau de motivação em relação ao curso de Ciências Contábeis, a sua impressão acerca dos fatores atrativos e desestimulantes da carreira de contador e os fatores considerados atrativos do curso de Ciências Contábeis. A partir de estatística descritiva relacionada à frequência absoluta, frequência relativa e do cálculo da moda, foi possível observar a existência de estudantes interessados em aprofundar os seus níveis de conhecimento, bem como, a existência de estudantes que buscavam comparecer às aulas somente em função da frequência mínima exigida pelo curso. Contudo, 100% dos alunos integrantes da amostra de pesquisa demonstraram ter interesse em se especializar em alguma área de natureza contábil após o término

dos respectivos cursos de graduação. Dentre os fatores considerados atrativos da carreira de contador por parte dos respondentes da pesquisa, houve uma predominância da remuneração e das perspectivas de crescimento nas áreas do setor privado para a carreira do contador, entre outras observações.

**Palavras-chave:** Motivação; estudante de Ciências Contábeis; profissional de contabilidade.

## 1. Introdução

A educação pode ser considerada um dos elementos-chave para o desenvolvimento da cidadania. Contudo, o exercício da educação demanda uma constante avaliação acerca das práticas envolvidas no processo de ensino e aprendizagem, pois, a sociedade dos dias atuais passa por constantes e abruptas mudanças das mais variadas naturezas.

Nesse contexto, é preciso aceitar novos desafios para envolver ativamente o aluno no processo de aprendizagem, de forma a facilitar sua compreensão acerca da realidade a sua volta (FREIRE, 2000), e, ainda, a forma como o aluno mobiliza seus conhecimentos, condições que lhe garantirão o mínimo para enfrentar os desafios decorrentes tanto da sua formação acadêmica quanto do seu exercício profissional futuro.

Dentre os desafios, destaca-se a compreensão dos fatores capazes de motivar o estudante, uma vez que tal compreensão contribui no diagnóstico das diferenças dos níveis de aprendizagem dos estudantes em geral e, em especial, dos estudantes dos cursos superiores, pois, como destaca Garrido (1990), entender esses aspectos motivacionais pode permitir avaliar as causas que levam alguns estudantes a aproveitarem melhor sua passagem pelas escolas, enquanto outros discentes de um mesmo grupo apresentam-se desinteressados em relação à construção da própria aprendizagem.

Adicionalmente, deve-se admitir que, dentre os muitos fatores que podem influenciar a motivação com que os alunos frequentam os seus cursos superiores, encontram-se suas expectativas em relação ao seu futuro profissional, o que o remete aos seus anseios em relação ao mercado de trabalho de hoje e do futuro.

Diante desse quadro, a Comissão de Jovens Lideranças Contábeis de Minas Gerais, constituída pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Minas Gerais (CRCMG) se propôs a realizar o presente estudo, cujo objetivo geral foi conhecer e estabelecer um perfil motivacional dos alunos do curso de Ciências Contábeis em relação à carreira de contador.

Para atingir esse objetivo, inicialmente buscou-se estabelecer o referencial teórico acerca da temática, envolvendo a motivação discente para a aprendizagem e os fatores que podem influenciar tal motivação. Sendo que, essa etapa da pesquisa deu origem à segunda seção deste artigo.

Na sequência, conforme descrito na terceira seção deste trabalho, buscou-se realizar a coleta de dados, sua respectiva análise e, ainda, a identificação do método analítico a ser utilizado para traçar um perfil geral acerca da motivação dos alunos do curso de Ciências Contábeis em relação ao seu curso superior e em relação à carreira de contador.

Uma vez constituída a base teórica deste estudo na segunda seção e estabelecida metodologia na terceira seção, precedeu-se à análise dos dados coletados juntos aos alunos integrantes da amostra de pesquisa e à apresentação dos resultados, conforme relatado na quarta seção deste artigo. Finalmente, na quinta e última seção, foram realizadas as considerações finais acerca de todo esse processo de investigação científica de natureza empírica e, ainda, apresentadas as limitações deste estudo, bem como, as sugestões para sua continuidade.

## 2. Referencial teórico

De uma maneira geral, a motivação pode ser entendida como “um fator interno que dá início, dirige e integra o comportamento de uma pessoa” (MURRAY, 1986, p. 20).

Pintrich e Schunk (2002) alertam que a motivação está relacionada a um processo que, por ser próprio de cada um, não pode ser observada diretamente, e, por isso, ela só pode ser avaliada com base em comportamentos individuais.

Diante disso, cabe observar que o presente estudo buscou estabelecer algumas inferências acerca dos aspectos gerais relacionados à motivação dos estudantes em relação aos respectivos cursos de bacharelado em

Ciências Contábeis e, por consequência, sua motivação geral em relação à profissão de contador, com base em estatísticas descritivas acerca do posicionamento dos estudantes integrantes da amostra.

Especificamente acerca da motivação discente para aprendizagem, Lens, Matos e Vansteenkiste (2008) ponderam que se trata de força capaz de atribuir maior dinâmica ao processo de ensino e aprendizagem, e, ainda, que tal força está presente em todos os níveis de ensino. Ainda, segundo os autores (LENS; MATOS; VANSTEENKISTE 2008, p. 17), a motivação em relação à aprendizagem é “[...] um processo psicológico no qual interatuam as características da personalidade (por exemplo, motivos, razões, habilidades, interesses, expectativas, perspectiva de futuro) e as características ambientais percebidas”.

Presume-se, dessa forma, que a motivação em relação aos estudos realizados ao longo de determinado curso superior pode estar relacionada à motivação desse aluno em relação, também, à sua futura profissão, e, ainda, aos fatores que o levaram a escolher o curso em questão, e, especificamente no caso desta pesquisa, o curso de Ciências Contábeis.

Acerca da motivação discente para aprendizagem, Oliveira et al. (2010) realizaram uma pesquisa juntos aos estudantes do curso de Ciências Contábeis para identificar o nível de motivação desses estudantes em relação ao respectivo curso. Dentre outros resultados, eles observaram elevados níveis de motivação dos alunos, tanto nos períodos iniciais, quanto nos últimos períodos curso, contudo, também foi detectado que os alunos de períodos mais adiantados no curso apresentavam menores níveis motivacionais.

Essa evidência pode ser um indício de que, à medida que o aluno avança no curso, maior sua proximidade com o mercado de trabalho, e, isso por sua vez, poderia estar influenciando-o de maneira negativa. Contudo, realizar tal afirmação seria mera especulação. Daí, a necessidade de se tratar tal possibilidade apenas como um indício a ser investigado.

Ao investigarem o grau de motivação dos alunos curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior (IES) pública do estado de Minas Gerais, Leal, Miranda e Carmo (2011) detectaram que os universitários integrantes da sua amostra de pesquisa apresentaram tipologias motivacionais bem diversificadas, sendo que, foram constatadas: i) a existência de alunos preocupados e comprometidos em aprofundar os seus níveis de conhecimento; ii) a existência de estudantes que estavam focados apenas na obtenção do diploma; iii) e, ainda, alunos

que buscavam comparecer às aulas somente em função da frequência mínima exigida pelo curso.

Com o objetivo de analisar se fatores relacionados à idade, ao gênero, à existência de experiência profissional na área contábil, o tempo relativo àquela experiência e o período/etapa em que o aluno se encontrava no curso Ciências Contábeis apresentavam relação com a sua motivação para cursar a disciplina de Controladoria, Carmo (2014) realizou um estudo científico em que foi constatado que, tanto nos alunos do curso presencial quanto os alunos do curso a distância, a idade foi o principal determinante da motivação para cursar a disciplina de Controladoria. Carmo (2014) ainda observou que fatores relacionados à experiência profissional dos discentes integrantes da amostra de sua pesquisa exerciam influências distintas em relação à modalidade de ensino frequentada por cada um dos dois grupos investigados, ou seja, alunos do curso presencial e do curso a distância.

Em um estudo semelhante ao de Carmo (2014), Carmo e Carmo (2014) pesquisaram como características pessoais de alunos poderiam constituir-se em possíveis direcionadores da sua motivação para cursar o estágio curricular do bacharelado em Ciências Contábeis da modalidade presencial e da modalidade a distância. Entre outros fatores, Carmo e Carmo (2014) identificaram que a idade dos alunos foi o principal direcionador da sua motivação para cursar o estágio curricular em ambas as modalidades, e, ainda, que, no caso dos alunos da modalidade presencial, o tempo de experiência profissional do aluno na área contábil também exercia influência significativa sobre sua motivação, porém, com um comportamento inverso a ela.

Pouco depois, Carmo e Carmo (2015) realizaram novo estudo em que tentou-se identificar, comparativamente, quais características pessoais de alunos da modalidade presencial e da modalidade a distância poderiam constituir-se em possíveis direcionadores da sua motivação para cursar a disciplina de finanças empresariais. A partir da aplicação da análise de regressão linear múltipla em um conjunto de dados formado a partir das respostas de 158 estudantes de uma instituição de ensino superior privada (87 do curso presencial e 71 do curso a distância), Carmo e Carmo (2015) constataram que a idade dos alunos foi o principal direcionador da sua motivação para cursar aquele componente curricular em ambas as modalidades. Adicionalmente, Carmo e Carmo (2015) concluíram que somente no curso presencial foi observada a influência do tempo de experiência

profissional na área contábil sobre a motivação dos alunos integrantes da amostra de sua pesquisa.

Em outro estudo, Carmo e Carmo (2015a) analisaram, também de forma comparativa, qual era o grau de motivação entre os estudantes da modalidade presencial e a distância, em relação ao curso de Ciências Contábeis como um todo, em uma instituição de ensino superior particular da região do Triângulo Mineiro. Utilizando estatística descritiva, análise de variância e de medianas, e, a análise de regressão linear múltipla, Carmo e Carmo (2015a) puderam perceber que em ambas as modalidades de ensino, ao longo do curso, a motivação dos alunos apresentou uma redução que se caracterizou mais acentuada entre os alunos da modalidade a distância, e, ainda, estatisticamente, não foram detectadas diferenças no grau de motivação geral dos estudantes daquele curso superior, no que se refere àquelas duas modalidades de ensino. Por fim, Carmo e Carmo (2015a) conseguiram apurar que, estatisticamente, somente a variável idade foi considerada uma característica individual capaz de influenciar a motivação dos dois grupos de alunos analisados nesse estudo.

Conforme pôde ser visto a partir da análise dos resultados dos estudos discutidos neste referencial, além da idade do aluno, a existência de algum tipo de experiência profissional está muito relacionada à sua motivação em relação ao curso como um todo ou a certas disciplinas em particular. Logo, a presunção acerca do fato de que a motivação do aluno em relação aos estudos realizados ao longo do curso poderia estar relacionada à sua motivação em relação à futura profissão parece estar correta e encontra certo respaldo nos resultados de estudos realizados anteriormente.

Nesse sentido, espera-se que a proposta desta pesquisa, cujo objetivo era conhecer e estabelecer um perfil motivacional dos alunos do curso de Ciências Contábeis em relação à carreira de contador, possa contribuir para o debate relacionado à motivação para aprendizagem em geral, e, em especial, para o debate relacionado à motivação dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis em relação à sua futura profissão como contador, no estado de Minas Gerais.

### 3. Metodologia

Com o objetivo de conhecer e estabelecer um perfil motivacional dos alunos do curso de Ciências Contábeis em relação à carreira de contador, a Comissão de Jovens Lideranças Contábeis de Minas Gerais do CRCMG criou um questionário que foi postado na plataforma Google Docs® ao longo do período compreendido entre dezembro de 2016 e fevereiro de 2017. O referido questionário foi composto por 4 blocos de perguntas, com respostas em escala *likert* de 1 a 5, em que, 1 (um) indicava total discordância e 5 (cinco) total concordância em relação a cada resposta apresentada para as respectivas perguntas.

As perguntas apresentadas tiveram por objetivo coletar respostas que permitissem estabelecer a caracterização dos respondentes, o respectivo grau de motivação em relação ao curso de Ciências Contábeis, a sua impressão acerca dos fatores atrativos e desestimulantes da carreira de contador e os fatores considerados atrativos do curso de Ciências Contábeis.

A seleção dos respondentes ocorreu de forma aleatória mediante convite realizado pelos membros da Comissão de Jovens Lideranças Contábeis de Minas Gerais do CRCMG a estudantes de Ciências Contábeis integrantes de seus contatos pessoais, a partir de redes sociais, totalizando 178 participantes da pesquisa.

Para análise dos dados foi utilizada estatística descritiva relacionada à frequência absoluta, frequência relativa e calculada a moda em relação à resposta mais frequente apresentada pelos respondentes integrantes da amostra de pesquisa. Martins (2010) afirma que a estatística descritiva destina-se à organização e à descrição de um conjunto de dados a partir de tabelas, gráficos e o cálculo de medidas. Nesse sentido, para o autor, a frequência absoluta diz respeito à quantidade de observações ou ocorrências de um dado no respectivo conjunto ou série de dados, e, a frequência relativa indica o percentual representativo da frequência absoluta em relação ao total das respostas analisadas.

Martins (2010, p. 47) destaca que moda “[...] é o valor mais frequente da distribuição. Para distribuições simples (sem agrupamento em classes), a identificação da moda é facilitada pela simples observação do

elemento que apresenta maior frequência.” Assim, considerando o objeto de estudo e a sua natureza, a abordagem de pesquisa e a respectiva metodologia analítica, este estudo pode ser classificado como uma pesquisa científica de caráter empírico apoiada em métodos quantitativos.

## 4. Análise dos dados e apresentação dos resultados

A presente seção foi dividida em quatro subseções de forma a facilitar a análise dos dados. A primeira subseção abordará a caracterização dos respondentes da pesquisa realizada pela Comissão de Jovens Lideranças Contábeis de Minas Gerais do CRCMG. A segunda tratará da motivação dos respondentes em relação ao curso de Ciências Contábeis que frequentam. A terceira analisará a opinião dos respondentes acerca dos fatores atrativos e desestimulantes da carreira de contador. E, finalmente, a quarta subseção tratará dos fatores considerados pelos respondentes como atrativos ao curso de Ciências Contábeis.

### 4.1 Caracterização dos respondentes

Ao iniciar o processo de análise dos dados referentes à caracterização dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis que integraram a amostra desta pesquisa, se fossem consideradas somente as informações de maior frequência de ocorrência (absoluta e relativa), poderia se dizer que esses alunos são, em sua maioria, do sexo feminino (69%), com idade em torno de 21 (44%) a 30 (43%) anos, pertencentes à região central de Minas Gerais (32%), cursando entre o 5º (19%) e o 8º (21%) período do curso de Ciências Contábeis noturno (89%), e, ainda, que já estão empregados ou fazem estágio (80%).

Contudo, tal nível de generalização privaria o leitor mais interessado de conhecer outras informações de menor frequência de ocorrência, porém, igualmente interessantes. Motivo pelo qual, cada uma daquelas categorias de informações acerca do perfil dos respondentes foi analisada de forma mais detalhada, conforme poderá ser visto mais adiante.

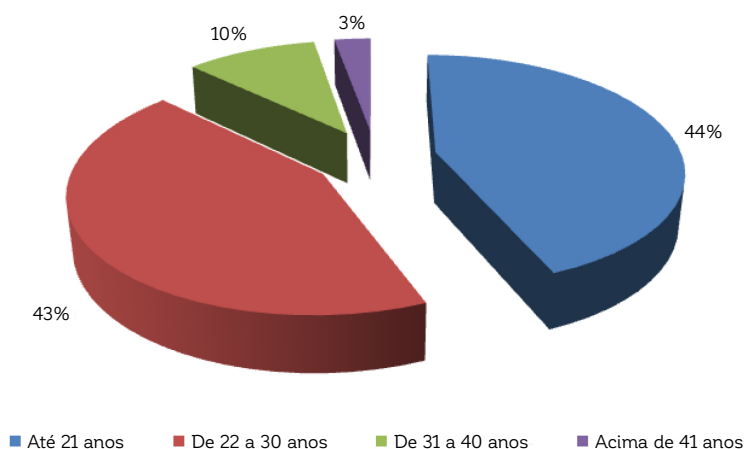
Nesse sentido, conforme pode ser observado na Tabela 2.1, houve sim uma predominância expressiva de alunos do sexo feminino entre os respondentes integrantes da amostra deste estudo.

**Tabela 2.1 – Distribuição dos integrantes da amostra de pesquisa de acordo com o sexo**

Sexo	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Masc.	56	31%
Fem.	122	69%
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

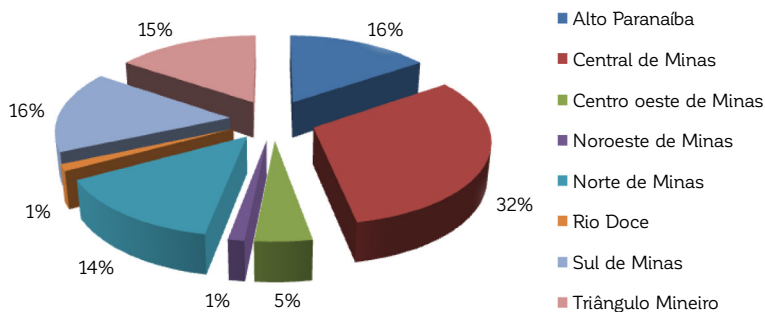
Acerca da faixa etária dos respondentes integrantes da amostra desse estudo, a despeito da predominância de estudantes com idade em torno de 21 a 30 anos, cabe observar que grande parte desses alunos apresentou idade inferior a 21 anos de idade (44%). Há outros fatores que podem ser constatados a partir de análises a serem realizadas sobre os resultados apresentados no Gráfico 2.1.



**Gráfico 2.1 – Distribuição dos integrantes da amostra de pesquisa de acordo com sua faixa etária**

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ainda com relação à faixa etária dos respondentes, cabe lembrar que os resultados dos estudos de Carmo (2014), Carmo e Carmo (2014), Carmo e Carmo (2015), Carmo e Carmo (2015a) indicaram que a idade é um fator importante na motivação discente para aprendizagem, e, uma vez que o presente estudo identificou que os integrantes da amostra de pesquisa situaram-se em grande parte (87% = 44% + 43%) na faixa etária de menos de 21 anos (44%) até 30 anos (43%) de idade, pode-se presumir que essa eventual predominância (87%) pode ter influenciado os resultados daqueles estudos.



**Gráfico 2.2 – Distribuição dos integrantes da amostra de pesquisa de acordo com sua região**

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ao analisar a região onde estão localizados os integrantes da amostra deste estudo, as informações contidas no Gráfico 2.2, sinalizam que os estudantes do Alto Paranaíba (16%) e do Triângulo Mineiro (15%), juntos (31% = 16% + 15%), têm a mesma representatividade da quantidade de estudantes localizados na região central do estado de Minas Gerais (32%).

Em relação à atuação profissional dos alunos respondentes e o turno em que frequentam o curso de Ciências Contábeis, as informações resumidas nas Tabelas 2 e 3 parecem se complementar.

**Tabela 2.2 – Distribuição dos integrantes da amostra de pesquisa de acordo com o turno do curso**

Turno	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Integral	5	3%
Manhã	15	8%
Noturno	158	89%
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

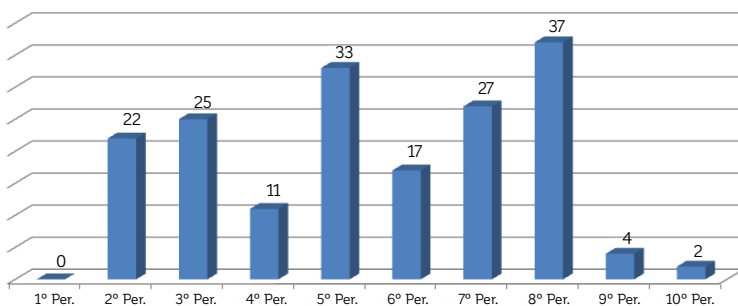
Isto é, foi observado que 80% dos respondentes já estão empregados ou fazem estágio (conforme informações da Tabela 2.3), logo, esse aluno tende a frequentar o curso de Ciências Contábeis no período noturno, de forma a conseguir conciliar suas atividades profissionais com suas atribuições acadêmicas. Sendo que, conforme resumido na Tabela 2.2, apenas 11% dos respondentes frequentam o curso de Ciências Contábeis em um período diferente do noturno.

**Tabela 2.3 – Distribuição dos integrantes da amostra de pesquisa de acordo com sua ocupação**

Alunos empregados ou frequentando estágio	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Sim	142	80%
Não	36	20%
<b>Total</b>	<b>122</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Conforme demonstra o Gráfico 2.3, 40% dos respondentes ( $\{(37 + 33) / 178\} \times 100$ ) estão no 5º ou 8º período do curso de Ciências Contábeis.



**Gráfico 2.3 – Distribuição dos integrantes da amostra de pesquisa ao longo do curso**

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Sendo que, ainda a esse respeito, um dos principais fatores a se destacar é que nenhum aluno de primeiro período respondeu à pesquisa realizada pela Comissão de Jovens Lideranças Contábeis de Minas Gerais do CRCMG.

## 4.2 Motivação dos respondentes em relação ao curso de Ciências Contábeis

Ao considerar a quantidade de questionamentos que integrou essa parte da pesquisa e a forma como foi solicitada a resposta aos alunos (Escala *likert* de 5 pontos), optou-se identificar somente a nota atribuída pelos respondentes que ocorreu com maior frequência, portanto, a nota modal. E para ajudar a avaliar o impacto dessa nota modal no total da respostas coletadas, foi identificada a frequência absoluta e a frequência relativa de tal nota, conforme foi resumido na Tabela 2.4.

**Tabela 2.4 – Identificação da nota modal para cada questionamento relativo à motivação**

Questionamento	Nota Modal	Freq. Abs.	Freq. Rel.
1. Sinceramente, não me sinto motivado com esse curso	1	100	56%
2. Vou às aulas porque acho prazeroso aprender conteúdos novos e desafiadores.	5	93	52%
3. Vou às aulas porque quero poder me preparar da melhor forma para a carreira que escolhi.	5	136	76%
4. Acredito que os conteúdos das disciplinas melhorarão minha competência profissional.	5	104	58%
5. Vou às aulas para mostrar a mim mesmo que sou capaz de ir bem nas provas e concluir o curso.	5	78	44%
6. Vou às aulas porque quero ganhar um salário melhor no futuro.	5	118	66%
7. Não vejo que diferença faz estudar as disciplinas desse curso.	1	120	67%
8. Vou às aulas porque me sinto bem aprendendo os conteúdos das disciplinas.	5	99	56%
9. Vou às aulas por escolha minha e não por obrigação.	5	131	74%

Questionamento	Nota Modal	Freq. Abs.	Freq. Rel.
10. Sei que os conhecimentos obtidos das disciplinas desse curso são necessários para minha formação.	5	128	72%
11. As pessoas de minha convivência esperam que eu vá para a faculdade.	5	65	37%
12. Vou às aulas porque desejo um diploma.	5	91	51%
13. Sinto que perco meu tempo estudando Ciências Contábeis, isso não vai me trazer benefício futuro algum.	1	154	87%
14. Aprender o conteúdo do curso de Ciências Contábeis me permite sentir satisfação pessoal ao buscar minha excelência profissional.	5	124	70%
15. Vou às aulas para ampliar meus horizontes.	5	125	70%
16. Reconheço que as disciplinas desse curso são importantes para mim, por isso levo o curso a sério.	5	115	65%
17. Sinto-me culpado (a) quando falto às aulas e perco as atividades propostas.	5	80	45%
18. Quero ter uma profissão de prestígio no futuro.	5	152	85%

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Nessa etapa do processo de análise, pode-se dizer que as evidências coletadas corroboram com os resultados observados por Leal, Miranda e Carmo (2011), uma vez que foram observados estudantes preocupados e comprometidos em aprofundar os seus níveis de conhecimento, sendo que, os principais exemplos disso estão na nota modal 5 atribuída aos questionamentos 3, 9, 10, 14, 15, 16, 18. Por outro lado, também pode-se observar a existência de estudantes que buscavam comparecer às aulas somente em função da frequência mínima exigida pelo curso e/ou muito desmotivados, conforme revelam as respostas dadas aos questionamentos 1, 7 e 13.

A despeito dessa última evidência observada, cabe destacar que 100% dos alunos integrantes da amostra de pesquisa demonstraram ter interesse em se especializar em alguma área de natureza contábil após o término dos respectivos cursos de graduação, pois, conforme resumido na Tabela 2.5, todos os 178 respondentes indicaram uma área de interesse para especialização.

**Tabela 2.5 – Áreas de interesse dos respondentes para se especializarem após a graduação**

Área de Interesse	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Auditoria	48	27%
Perícia	18	10%
Professor	18	10%
Setor privado	19	11%
Setor público	24	13%
Tributária	37	21%
Outro(s)*	14	8%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Ou seja, foi perguntado aos alunos integrantes da amostra de pesquisa qual seria a área de especialização de seu interesse após a graduação em Ciências Contábeis e, conforme pode ser visto na Tabela 2.5, os alunos demonstraram interesses bem variados.

## 4.3 Análise dos fatores atrativos e desestimulantes da carreira de contador

Dentre os fatores considerados atrativos da carreira de contador por parte dos respondentes da pesquisa, houve predominância da remuneração (22%) e das perspectivas de crescimento nas áreas do setor privado para com a carreira do contador (22%), conforme pode ser visto na Tabela 6.

**Tabela 2.6 – Fatores considerados atrativos da carreira de contador**

Classe	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Remuneração	40	22%
Status	4	2%
Responsabilidades técnica e ética	8	4%
Exigências profissionais	1	1%
Relevância da profissão	30	17%
Adquirir conhecimento e experiência	30	17%
Oportunidade/estímulo no setor privado para a carreira do contador	13	7%
Viagens a trabalho	2	1%
Perspectivas de crescimento nas áreas do setor privado para a carreira do contador	39	22%
Nenhum	4	2%
Outro(s)*	7	4%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Essa evidência corrobora com as respostas fornecidas pelos alunos ao serem questionados sobre os fatores que os fariam desistir da carreira de contador, pois, segundo os dados resumidos na Tabela 2.7, houve uma predominância também da remuneração (20%) e da falta de perspectivas de crescimento nas áreas do setor privado para a carreira do contador (26%).

**Tabela 2.7 – Fatores considerados desestimuladores da carreira de contador**

Classe	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Remuneração	36	20%
Responsabilidades técnica e ética	5	3%
Grande quantidade de pré-requisitos para ser um contador	5	3%
Diversidade de conhecimento e experiências exigidos	4	2%
Falta de oportunidade/estímulo no setor privado para a carreira do contador	46	26%
Falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis	30	17%
Falta de conhecimento a respeito da profissão	26	15%
Elevada carga horária de trabalho	15	8%
Viagens a trabalho	1	1%
Nenhum	0	0%
Outro(s)*	10	6%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Cabe ainda destacar que fatores como a falta de estímulo durante o curso de Ciências Contábeis (17%) e a falta de conhecimento a respeito da profissão (15%) também foram apontados pelos alunos respondentes como itens que poderiam desestimulá-los de seguirem a carreira de contador.

## 4.4 Análise dos fatores considerados atrativos no curso de Ciências Contábeis

Ao serem questionados sobre quais fatores os motivaram a escolher o curso de Ciências Contábeis, em grande parte, os alunos

respondentes sinalizaram que já gostavam da área contábil (28%) ou que se interessaram pela área após pesquisarem sobre o curso e o mercado de trabalho antes de entrar na faculdade (31%), entre outros fatores de menor destaque, conforme demonstrado pelas informações resumidas na Tabela 2.8.

**Tabela 2.8 – Fatores considerados atrativos no curso de Ciências Contábeis**

Classe	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Gosta da área	49	28%
O curso é valorizado socialmente	11	6%
A família influenciou	13	7%
Pesquisou sobre o curso e o mercado de trabalho antes de entrar na faculdade	56	31%
Deseja um diploma	4	2%
Pelo retorno financeiro que a área pode proporcionar	12	7%
Pelo status da profissão	4	2%
Já trabalha na área	15	8%
Optou pelo curso, mas está inseguro com o mercado de trabalho	6	3%
Escolheu sem saber	3	2%
Outro(s)*	5	3%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa.

Essa evidência corrobora com os resultados identificados ao longo da análise dos fatores atrativos e desestimulantes da carreira de contador, ou seja, os principais motivadores dos alunos a procurarem o curso de Ciências Contábeis dizem respeito ao curso e ao respectivo mercado de trabalho, e, na ausência de uma remuneração considerada satisfatória ou de perspectivas de crescimento nas áreas do setor privado, os profissionais e estudantes tendem a se desmotivar.

## 5. Considerações finais

Inicialmente, deve-se destacar que, apesar de ser considerado pequeno, o número de respondentes desta pesquisa ofereceu condições de traçar um perfil diagnóstico geral conforme almejado para o estudo.

Além disso, os resultados de estudos correlatos integrantes da plataforma teórica desta investigação ofereceram importantes subsídios à interpretação dos resultados da pesquisa, chegando até a corroborar com algum daqueles resultados. Como principal limitação, destaca-se o fato da amostra de pesquisa ter sido constituída a partir da conveniência da disponibilidade de contatos com os seus respondentes, o que não permite a generalização dos resultados identificados no presente estudo. Por outro lado, o rigor metodológico utilizado no processo de análise dos dados da pesquisa caracteriza-se como seu ponto forte, e, quando aliado ao respectivo referencial teórico, identifica-se uma importante contribuição científica de natureza empírica.

De uma maneira geral, os resultados deste estudo podem ser considerados satisfatórios em relação ao seu objetivo geral. E, espera-se que tais resultados possam ser somados aos achados de outras investigações científicas e, assim, vir a contribuir para a compreensão dos fatores motivacionais impactantes no processo de ensino-aprendizagem dos cursos superiores em geral, e, especificamente, em relação aos cursos de bacharelado em Ciências Contábeis do estado de Minas Gerais, e, ainda, em relação ao futuro profissional da classe contábil desse estado.

## Referências

CARMO, C. R. S. Motivação para aprendizagem no curso de ciências contábeis: um estudo comparativo entre alunos da modalidade presencial e a distância, referente à disciplina de controladoria. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Sousa-PB, v. 4, n. 2, p. 76-95, 2014.

CARMO, C. R. S.; CARMO, R. de O. S. Motivação para aprendizagem no ensino superior: um estudo envolvendo o estágio curricular, alunos da modalidade presencial e alunos do curso a distância. **Cadernos da Fucamp**, Monte Carmelo, v.13, n.18, p. 70-90, 2014.

CARMO, C. R. S.; CARMO, R. de O. S. Motivação e aprendizagem no curso de ciências contábeis: um comparativo entre alunos da modalidade presencial e alunos do curso a distância. **ReCont : Registro Contábil – Ufal**, Maceió, v. 6, n. 1, p.35-51, jan./abr., 2015.

CARMO, C. R. S.; CARMO, R. de O. S. Ensino presencial versus a distância: um estudo sobre motivação discente para aprendizagem e seus direcionadores, no curso de bacharelado em ciências contábeis. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, v. 19, n. 3, p. 64-79, jan./abr., 2015a.

FREIRE, P. **Pedagogia da autonomia**: saberes necessários à prática educativa. 15.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

GARRIDO, I. Motivacion, emocion y accion educativa. In: MAYOR, L.; TORTOSA, F. (Coord.) **Ámbitos de aplicacion de la psicología motivacional**. Bilbao: Desclee de Brower, 1990. p. 284-343.

LEAL, E. A.; MIRANDA, G. J.; CARMO, C. R. S. Teoria da autode-terminação: uma análise da motivação dos estudantes do curso de ciências contábeis. In: III ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, João Pessoa, 2011, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: Anpad, 2011.

LENS, W.; MATOS, L.; VANSTEENKISTE, M. Professores como fontes de motivação dos alunos: o quê e o porquê da aprendizagem do aluno. **Educação**, Porto Alegre, v. 31, n. 1, p. 17-10, jan./abr. 2008.

MARTINS, G. de A. **Estatística geral e aplicada**. 3.ed. 7.Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

MURRAY, E. J. **Motivação e emoção**. Rio de Janeiro: Guanabara-Koogan, 1986.

OLIVEIRA, P. A.; THEÓPHILO, C. R.; BATISTA, I. V. C.; SOARES. Motivação sob a perspectiva da Teoria da Autodeterminação: um estudo da motivação de alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Montes Claros. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

PINTRICH, P. R.; SCHUNK, D. H.. **Motivation in education**: theory, research and applications. New Jersey: Merrill Prentice Hall, 2002.



# Cumprimento das normas contábeis: uma obrigação aplicada a todas as empresas

**Resumo:** Esta pesquisa tem como foco analisar o cumprimento das exigibilidades dos profissionais contábeis em relação à evidenciação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis nas Demonstrações Contábeis. Para tal, foram investigadas as Notas Explicativas e, por conseguinte, os Relatórios dos Auditores sobre as Demonstrações Financeiras das Empresas listadas na BM&FBovespa de posse a verificar a evidenciação dos Comitês de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nas referidas Demonstrações Contábeis. Portanto, foi aplicada a técnica econométrica de análise fatorial, com o intuito de formar um conjunto de variáveis relacionadas aos CPC's para facilitar a análise e interpretação dos dados. Concluiu-se que dentre os 44 CPC's constantes da amostra, 30 CPC's apresentaram estatisticamente significante, formando três Grupos (Fator), sendo o Grupo 1 com 19 CPC's, o Grupo 2 com 9 CPC's e o Grupo 3 com 2 CPC's. Contatou-se também, que os setores de Medicamentos e Outros Produtos, Tecidos, Vestuário e Calçados e Produtos Diversos, foram os que mais evidenciam informações contábeis em suas respectivas Notas Explicativas.

**Palavras-chave:** Normas Brasileiras de Contabilidade; evidenciação contábil; profissionais de contabilidade.

## 1. Introdução

O presente estudo adota a questão das mudanças ocorridas no cumprimento das normas contábeis adotadas a todas as empresas, principalmente a partir da harmonização internacional contábil. Para Moraes e Curto (2008), por meio da Norma 1606/2002 da Comissão Europeia,

as empresas portuguesas listadas foram obrigadas a adotar as normas do IASB na preparação e apresentação das contas consolidadas para os períodos iniciados em ou após 2005. As normas do IASB são desenvolvidas em ambientes onde as práticas contábeis são especialmente direcionadas para as Empresas Privadas, as regras de relato não são em grande medida afectadas pelos requisitos fiscais e o capital é tradicionalmente levantado nos mercados públicos. No entanto, em Portugal, os relatórios financeiros estão estreitamente relacionados com a informação fiscal e os bancos desempenham um papel fundamental no financiamento e no acesso à informação (MORAIS; CURTO, 2008, p. 128).

Ressalta-se que se trata de uma pesquisa empírica que descreverá e explicará o fenômeno investigado a partir do que é observado na realidade das empresas e, conseqüentemente, evidenciado por meio das Demonstrações Contábeis, especificamente as Notas Explicativas e o Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras.

Essa evidenciação, por parte da empresa, deve estar relacionada ao negócio da mesma de forma que possibilite aos usuários a compreensão dos efeitos das operações relevantes na posição patrimonial, econômica e financeira da entidade. Portanto, o entendimento das Demonstrações Contábeis deve também dispor aos usuários informações sobre o desempenho, fluxos de caixa, estimativas contábeis realizadas pela administração e, principalmente, sobre o julgamento feito em áreas sensíveis do negócio e, neste caso, importante sobre a continuidade das atividades empresariais. Neste contexto, têm-se as Notas Explicativas e o Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras, peças contábeis fundamentais para que os usuários possam utilizar a informação contábil como processo de tomada de decisões.

Assim sendo, o contexto desta pesquisa foi construído a partir das alterações ocorridas na Lei nº 11.638/07, Lei nº 11.941/09 e também às normas emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), após terem sido promulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aos quais trouxeram relevantes e importantes alterações para o arcabouço contábil de posse a fornecer à sociedade mais confiança, credibilidade e segurança na emissão do processo de tomada de decisões. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis por meio do Pronunciamento Técnico CPC13 (Adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09), teve como objetivo de

assegurar que as primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, bem como as demonstrações contábeis intermediárias, que se refiram à parte do CPC\_13 período coberto por essas demonstrações contábeis, contenham informações que: (i) proporcionem um ponto de partida adequado para a contabilidade de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil; (ii) sejam transparentes para os usuários; e (iii) possam ser geradas a um custo que não supere os benefícios para os usuários (CPC) 13.

Portanto, no caso brasileiro, adotaram-se as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), a partir de 2008, com a publicação das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. Observa-se que o efeito substancial foi a mudança de paradigma constituída no processo de convergência baseada mediante sobreposição na interpretação dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) do que na mera aplicação de regras convencionais, no tocante à obrigação societária para as empresas. O arcabouço contábil retromencionado trouxe implicações relevantes à qualidade da informação contábil, ao profissional contábil e aos *stakeholders* que utilizam as demonstrações contábeis para um processo de tomada de decisões.

Neste contexto, o problema de pesquisa do presente estudo visa a mostrar: *Como as exigibilidades das normas contábeis estão sendo aplicadas nas sociedades empresariais por meio dos profissionais de contabilidade?*

O objetivo deste trabalho consiste em evidenciar as obrigações dos profissionais de contabilidade mediante o cumprimento das normas contábeis. A relevância e a contribuição da presente pesquisa consistem na possibilidade de relatar a importância dos padrões atuais dos procedimentos contábeis de posse a fomentar o uso das Demonstrações Contábeis para a prática comercial das empresas, por meio do cumprimento das normas contábeis, e também para tê-las como representativas para o processo de tomada de decisões por meio da análise econômico-financeiras das organizações. Em outras palavras, com base nos registros dos atos e fatos societários passados poderão ser aplicadas técnicas de análise de projeções para a continuidade operacional das empresas.

Esta pesquisa está estruturada em mais seis seções além desta introdução. A segunda expõe aspectos introdutórios e inerentes à

evidenciação das Normas Brasileiras de Contabilidade adotadas pelas sociedades empresárias. A terceira apresenta o referencial teórico baseado normas contábeis adotadas e praticadas no Brasil e estudos internacionais e nacionais relativos à aplicação das normas de contabilidade. A quarta seção apresenta a metodologia, estratégia e técnica de pesquisa adotada na pesquisa. A quinta seção mostra a análise e os resultados da pesquisa. A sexta, e última, as considerações finais. E por fim, as Referências.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Normas Contábeis adotadas nas práticas contábeis no Brasil

Esta seção verifica as mudanças ocorridas a partir do marco regulatório da contabilidade societária por meio da promulgação das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, bem como dos pronunciamentos emitidos pelo CPC. Assim, o presente estudo trouxe ênfase em aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos atos e fatos societários como elementos de registo nas Demonstrações Contábeis.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), as mudanças mais influentes no processo de harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade são: o julgamento pelos profissionais de contabilidade, as normas contábeis orientadas para a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e a primazia da essência sobre a forma. De forma mais transparente, têm-se em termos de conteúdo contábil os seguintes assuntos de maior relevância para a prática dos procedimentos de acompanhamento das obrigações aplicadas a todas as empresas:

**Reconhecimento da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro** – tratam-se dos procedimentos contábeis relativos à apresentação e divulgação dos dados e informações para os usuários em geral, com o propósito de fornecer informações econômico-financeiras e avaliações de posse a facilitar o processo de tomada de decisões;

**Reconhecimento de itens no ativo imobilizado** – Itens corpóreos adquiridos pela sociedade e que serão usufruídos em mais de um ano civil devem ser registrados no Ativo Imobilizado. Tem como foco a manutenção da atividade das empresas de forma a evidenciar quanto a sociedade está aplicando de seus recursos em itens do ativo fixo. Ressalta-se que esta prática requer que os itens sejam avaliados inicialmente pelo valor de custo de aquisição e, posteriormente, depreciados, avaliados a valor justo e ajustados a perdas do valor recuperável de cada ativo;

**Reconhecimento de itens no ativo intangível** – Itens não corpóreos aplicados pela sociedade e que serão usufruídos em mais de um ano civil, independente de se ter um prazo de vida útil definido, devem ser registrados no Ativo Intangível. Ressalta-se que inversões de recursos econômicos e financeiros gerados pela própria empresa devem ser registrados como despesa;

**Reconhecimento de itens de redução ao valor recuperável de ativos** – estabelece procedimentos contábeis de forma que os ativos da sociedade não fiquem mensurados contabilmente acima de seus reais valores econômicos, de forma que não ultrapassem a seus respectivos valores de recuperação;

**Reconhecimento de itens de estoques** – tratam-se de procedimentos para a condução dos atos e fatos contábeis de forma a apresentar nas demonstrações contábeis suas apurações, quantificações e mensurações quanto ao custo e, posteriormente, avaliados a valores realizáveis líquidos em comparação aos valores de mercado;

**Reconhecimento de itens de provisões e ativos e passivos contingentes** – define que sejam realizados procedimentos técnicos e aplicados critérios de reconhecimento e mensuração de forma a evidenciar o evento econômico-financeiro consoante das demonstrações contábeis;

**Reconhecimento da demonstração dos fluxos de caixa** – divulgação da capacidade de a empresa gerar recursos financeiros como caixa e equivalente de caixa e apresentar em quais atividades esses recursos foram aplicados, servindo como forma de decisões econômicas por parte dos usuários;

**Reconhecimento da demonstração do valor adicionado** – apresentar como a empresa criou riqueza e de que forma foram distribuídas.

### 3. Estudos anteriores a respeito do tema

Tanto na literatura internacional quanto nacional, podem ser citados trabalhos referentes aos motivos que levam ao cumprimento das normas contábeis como obrigação aplicada às sociedades empresariais.

Barth, Landsman e Lang (2008) pesquisaram se a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) está associada a uma maior qualidade contábil. Constataram que as empresas de 21 países que aplicam IAS, geralmente, demonstram menos gerenciamento de resultados, melhor reconhecimento de perda mais oportuna e mais relevância de valor em valores contábeis do que empresas de amostras emparelhadas que aplicam padrões domésticos fora dos EUA. As empresas que aplicam as IAS, geralmente, evidenciam uma melhora na qualidade contábil entre os períodos pré e pós-adoção.

Callao, Jarne e Laínez (2007) pesquisaram as empresas IBEX-35 e seus estudos concentraram-se nos efeitos das novas normas sobre a comparabilidade e a relevância da informação financeira em Espanha. Abordaram respaldo para as diferenças significativas entre os números contábeis e os índices financeiros, de acordo com os dois conjuntos de normas (normas espanholas de contabilidade e IFRS). O estudo revela que a comparabilidade local é afetada adversamente se as normas IFRS e as normas contábeis locais forem aplicadas no mesmo país no mesmo tempo.

Cordeiro, Silva e Couto (2007) mediram o impacto da aplicação das IFRS às Demonstrações de Informações de empresas públicas portuguesas pertencentes à *Eurolist by Euronext Lisboa*. Os resultados mostraram que o Balanço e a Estrutura das Demonstrações de Resultados das empresas por meio das conversões contábeis tornaram-se relevantes no processo de conformidade. No entanto, não encontraram um padrão claro para

a contabilidade em suas variações das normas contábeis. A implementação das IFRS condicionou com certeza o desempenho econômico e financeiro das empresas em Portugal.

Hung e Subramanyam (2007) constataram que os ativos totais e o valor contábil do patrimônio líquido, bem como a variabilidade do valor contábil e da renda, são significativamente maiores sob as IAS do que em conformidade com os princípios contábeis alemães (HGB). Encontraram uma evidência fraca de que a renda de IAS exibe maior conservadorismo condicional do que a renda de HGB.

Para Kadri, Aziz e Ibrahim (2009), o estudo teve como objetivo investigar a relevância do valor contábil e dos ganhos e a relação entre os lucros e o fluxo de caixa operacional de dois regimes de relatórios financeiros diferentes na Malásia. O resultado da abordagem de avaliação de mercado mostra que os valores contábeis e os ganhos são relevantes para o valor. Observaram também que a mudança no regime de informações financeiras afeta significativamente a relevância do valor contábil e não os ganhos. Enquanto o valor contábil e os ganhos são relevantes para o período MASB, somente o valor contábil é a relevância do valor durante o período de IFRS. O resultado da abordagem de avaliação de mercado implica que a introdução de normas novas ou aperfeiçoadas no âmbito do regime IFRS reforça a posição do valor contábil, deixando assim os lucros para trás na avaliação do patrimônio líquido. O estudo contribui para a literatura existente na área do efeito da adoção de IFRS sobre a relevância do valor dos números contábeis na Malásia.

Morais e Curto (2008) pesquisaram se a adoção dos padrões do IASB está associada a uma maior qualidade dos ganhos e maior relevância do valor. Foram comparadas a qualidade dos rendimentos e a relevância do valor dos dados contabilísticos de 34 empresas portuguesas cotadas antes (1995-2004) e depois (2004-2005) da adoção das normas do IASB. Constatou-se que as empresas, durante o período em que adotam os padrões do IASB, tiveram ganhos menos suaves do que aquelas empresas nos períodos em que adotaram as normas contábeis nacionais, o que parece sugerir uma melhora na qualidade dos ganhos. No entanto, também constatou-se que a relevância do valor das informações contábeis diminui com a adoção dos padrões do IASB.

Conforme Lantto e Sahlstrom (2009) embora pesquisas anteriores tenham investigado as conseqüências econômicas na adoção do *International Financial Reporting Standard* (IFRS), há pouca evidência sobre o impacto da adoção das IFRS nos principais relatórios financeiros. Para completar esta lacuna, analisaram esta questão em um país da Europa continental (Finlândia). Os resultados mostraram que a adoção das IFRS altera a magnitude das principais razões contábeis. Além disso, os autores entenderam que a literatura mostrando a adoção de regras contábeis de valor justo e as exigências mais rígidas em certas questões contábeis são as razões para as mudanças observadas nos números contábeis e nos índices financeiros.

Miranda (2008) utilizou a metodologia de pesquisa empírico-analítica e descritiva, que coletou e observou dados práticos, marcadamente quantitativos, constituídos por indicadores econômico-financeiros calculados para os bancos de capital aberto do Reino Unido, França e Espanha. Os resultados dos testes revelaram existência de impactos das IFRS em metade dos indicadores testados para os Bancos do Reino Unido e Espanha, e em apenas um indicador calculado para os Bancos da França. Para os Bancos franceses e espanhóis eram esperadas maiores alterações em termos de quantidade de indicadores, do que as provocadas nos indicadores dos Bancos do Reino Unido, devido à impressão de que os modelos contábeis daqueles dois países guardariam maior divergência em relação às normas IFRS do que o modelo contábil aplicado no Reino Unido. Assim, a partir da pesquisa foi possível concluir que a adoção das normas IFRS mostrou-se capaz de provocar mudanças significativas em indicadores econômico-financeiros de Bancos de alguns países da União Europeia.

Morais e Curto (2009) investigaram se a relevância do valor das empresas cotadas na bolsa europeia aumentou após a aplicação obrigatória das IAS/IFRS e a relevância do valor das informações contábeis elaboradas em conformidade com as IAS/IFRS. Os resultados mostraram que a relevância do valor da informação financeira durante o período em que as empresas aplicaram as IAS/IFRS obrigatórias é mais elevada do que no período em que aplicaram as normas contabilísticas locais. Verificou-se também que os países onde a contabilidade e os impostos estão claramente separados mostram informações contábeis mais relevantes. Por fim, verificou-se que as empresas de países com mais mecanismos legais e de

aplicação pública revelam informações contábeis menos relevantes de acordo com as IAS/IFRS.

Santos e Calixto (2009) analisaram os efeitos da primeira fase da transição para o IFRS no Brasil, a partir de 2008 (Lei nº 11.638/07), nos resultados das empresas listadas na BM&FBovespa. Aplicou-se o inverso do Índice de Conservadorismo de Gray (1980, 1988) em amostras gradativamente reduzidas conforme a transparência e o *compliance* com a nova norma. Foram verificados resultados pela nova norma em médias superiores aos apurados pela norma anterior, confirmando o conservadorismo contábil brasileiro previsto por Gray. Certas inconsistências entre 2007 e 2008 foram relacionadas aos impactos da crise financeira global de 2008 em ajustes específicos aos resultados.

Kaaya (2015) pesquisou a relevância do valor das informações contábeis de empresas indianas. Os resultados apresentaram provas suficientes de que as informações contábeis são relevantes para a BSE - Empresas cotadas. A importância do valor combinado de informações contábeis representadas pelo lucro por ação e o valor contábil por ação diminuiu enquanto houve mudanças insignificantes na relevância do valor incremental informação contábil.

Na pesquisa de Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012) compreenderam-se os 65 pronunciamentos técnicos que estão sendo utilizados nas demonstrações contábeis das companhias brasileiras, emitidos pelo CPC entre os anos de 2007 a 2011. Os resultados apontaram para a existência de diferenças entre os pronunciamentos emitidos pelo CPC e as normas emitidas pelo IASB, as quais foram agrupadas em quatro categorias de análise. Concluiu-se que as diferenças apontadas não prejudicam a declaração de que as demonstrações contábeis consolidadas brasileiras, preparadas de acordo com os CPC's estão de acordo com as normas do IASB.

De acordo com Antunes et al. (2012), a pesquisa tem como objetivo principal apresentar as principais mudanças ocorridas recentemente na prática contábil brasileira, comentando-se os efeitos esperados na qualidade da informação contábil. Portanto, neste contexto, pode-se observar a relevância das contribuições que a classe contábil acadêmica/empírica vem fornecendo para divulgar, analisar, estudar e pesquisa na área da evidenciação das normas contábeis.

## 4. Metodologia

### 3.1 Procedimentos metodológicos

Esta subseção descreve a metodologia adotada por parte das sociedades empresárias, quanto ao cumprimento das normas contábeis, bem como responde, por meio das evidências empíricas, como as organizações vêm mensurando e divulgando suas obrigações societárias por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade. Lembrando que o foco deste trabalho é apresentar de que forma as exigências de divulgação e mensuração das obrigações contábeis vêm sendo apresentadas por meio das Demonstrações Contábeis.

As análises ocorreram por meio de leitura das notas explicativas de posse a apresentar quais os itens consoantes das Normas Brasileiras de Contabilidade foram evidenciados nas Demonstrações Contábeis. As Notas Explicativas foram escolhidas por serem uma ferramenta de extrema importância para o entendimento das peças contábeis e para a compreensão das operações, composições patrimoniais e continuidade das empresas. Na sequência, foram analisados o Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Financeiras, para verificar se as evidências ocorridas atendiam às Normas Brasileiras de Contabilidade quanto à mensuração, evidenciação e divulgação.

Após tabulações dos dados, aplicou-se técnica estatística modelo de análise fatorial para validar e verificar a relação entre as obrigações de mensuração e divulgação das informações societárias consoantes das Demonstrações Contábeis. De acordo com Michel (2005, p. 32),

[...] os principais propósitos da pesquisa são explorar o mundo físico, ou seja, estudar a complexão das coisas para melhor entendê-las nos seus princípios e funcionamento; descrever o mundo físico, ou seja, estudar, analisar, registrar, interpretar e descrever os fatos do mundo físico, sem a interferência do pesquisador; e, finalmente, explicar o mundo físico, registrar fatos, analisá-los, interpretá-los e identificar suas causas.

Assim, em um ambiente econômico competitivo, as Sociedades Empresárias têm como fator essencial para sua sustentabilidade a sua

capacidade de desenvolver e alavancar suas atividades para administrar a empresa de acordo com o interesse de seus associados e atingir seus objetivos propostos, focar na transparência e governança corporativa, e assegurar sua participação e representatividade no Mercado de Capitais Brasileiro.

## 3.2 Tipo de pesquisa

Esta pesquisa é classificada como descritiva quanto aos objetivos e documental quanto aos procedimentos. Conforme Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo apresentar as características, os fenômenos e estabelecer relações entre as variáveis e o objeto do estudo. Os procedimentos utilizados são de natureza documental, uma vez foram utilizadas planilhas da BM&FBovespa e documentos da CVM (GIL, 2008). Quanto à abordagem do problema, trata-se de um estudo quantitativo, por meio de tratamento estatístico para a coleta e tratamento dos dados (RICHARDSON, 1999).

## 3.3 Amostra e fonte de dados

A amostra foi constituída por 63 (sessenta e três) empresas listadas na BM&FBovespa nos segmentos de Material de Transporte, Alimentos, Tecidos, Vestuário, Calçados, Eletrodomésticos, Produtos Diversos, Medicamentos e Outros Produtos, Minerais Metálicos e não Metálicos, Siderurgia, Medicamentos e Outros Produtos, Computadores e Equipamentos, Programas e Serviços no período base das demonstrações contábeis divulgadas no exercício de 2016. Estes setores foram escolhidos em detrimentos de estar mais diversificados em relação a atividade econômica, e por conseguinte, proporcionar uma melhor adequação ao propósito do objetivo deste estudo. Já em relação ao ano base de análise, optou-se por trabalhar com o ano de 2016, por ser o mais recente já divulgado no site da BM&FBOVESPA e da CVM.

## 3.4 Procedimento estatístico – análise fatorial

A análise fatorial é uma técnica estatística multivariada amplamente utilizada em pesquisas práticas aplicáveis em estudos de compactação de dados. A aplicação dessa técnica permite criar conjuntos de variáveis com o objetivo de facilitar o entendimento de uma situação de mercado das empresas. Tabachinick e Fidell (2007) relatam que é um mecanismo de mensuração e identificação de variáveis que apresentam a mesma estrutura subjacente.

Dancey e Reidy (2006) mostram que a forma efetiva de realizar uma análise de fatores é construir uma amostra na qual se tenha um conjunto de certo número de variáveis observadas. Para Zeller e Carmines (1980), a análise fatorial corresponde a um conjunto de metodologias relacionadas e desenhadas para tornar as variáveis o objeto de um levantamento de dados mais facilmente interpretáveis. Assim, por meio da análise fatorial, pode-se criar um processo de aglutinação de mais informações, no entanto, a análise tende a exigir do pesquisador maior grau de conhecimento e sofisticação técnica.

Segundo Mingoti (2007), quando se tem uma quantidade de variáveis correlacionadas entre si, é possível, a partir da análise fatorial, a identificação de um número menor de novas variáveis não correlacionadas e proporcionar a aglutinação desses dados, também chamadas de fatores ou variáveis latentes. Assim sendo, trata-se de uma associação estatística não necessariamente correspondente a uma relação causa efeito entre as variáveis. Portanto, corresponde a uma técnica que usa essa relação para determinar se existe uma associação estatística entre as variáveis. Nesse sentido, Anderson, Sweeney e Williams (2002) explicam que pode apenas indicar como ou até que ponto as variáveis estão associadas umas com as outras.

## 3.5 Descrição das variáveis

As variáveis utilizadas neste estudo estão alinhadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com as pesquisas realizadas por Antunes et al. (2012) e Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012). Dessa forma, foram

elencadas as normas contábeis a serem observadas pelos profissionais de contabilidade com base nos procedimentos de contabilidade exigidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), neste caso, 50 variáveis relativas aos Pronunciamentos Técnicos. Ressalta-se que foram excluídos 6 CPC's, sendo: CPC13 e CPC34, por não comporem a amostra, CPC42 e CPC43, por não terem sido editados e CPC00 por ter sido mencionado em todas as empresas, o que torna impossível a aplicação do modelo. O CPCPME, também foi excluído da amostra por não se ter ações cotadas no mercado acionário listados na BM&FBovespa. Assim, a amostra final está constituída por 44 variáveis conforme Quadro 3.1 das variáveis obrigações normas contábeis.

### Quadro 3.1 – Variáveis obrigações normas contábeis

Documento	Título
CPC 01	Redução ao Valor Recuperável de Ativos
CPC 02	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis
CPC 03	Demonstração dos Fluxos de Caixa
CPC 04	Ativo Intangível
CPC 05	Divulgação sobre Partes Relacionadas
CPC 06	Operações de Arrendamento Mercantil
CPC 07	Subvenção e Assistência Governamentais
CPC 08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários
CPC 09	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)
CPC 10	Pagamento Baseado em Ações
CPC 11	Contratos de Seguro
CPC 12	Ajuste a Valor Presente
CPC 14	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I) - Transformado em OCPC 03
CPC 15	Combinação de Negócios
CPC 16	Estoques
CPC 17	Contratos de Construção (revogado a partir de 1º/01/2018)
CPC 18	Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto

CPC 19	Negócios em Conjunto
CPC 20	Custos de Empréstimos
CPC 21	Demonstração Intermediária
CPC 22	Informações por Segmento
CPC 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
CPC 24	Evento Subsequente
CPC 25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
CPC 26	Apresentação das Demonstrações Contábeis
CPC 27	Ativo Imobilizado
CPC 28	Propriedade para Investimento
CPC 29	Ativo Biológico e Produto Agrícola
CPC 30	Receitas (revogado a partir de 1º/01/2018)
CPC 31	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada
CPC 32	Tributos sobre o Lucro
CPC 33	Benefícios a Empregados
CPC 35	Demonstrações Separadas
CPC 36	Demonstrações Consolidadas
CPC 37	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade
CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (revogado a partir de 1º/01/2018)
CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação
CPC 40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
CPC 41	Resultado por Ação
CPC 44	Demonstrações Combinadas
CPC 45	Divulgação de Participações em outras Entidades
CPC 46	Mensuração do Valor Justo
CPC 47	Receita de Contrato com Cliente
CPC 48	Instrumentos Financeiros

Fonte: CPC (2017).

Assim sendo, as variáveis apresentadas no Quadro 3.1, correspondem aos 44 (quarenta e quatro) Pronunciamentos Contábeis emanados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, vigente no momento do levantamento dos dados para esta pesquisa.

## 5. Análise dos resultados

### 5.1. Pressupostos do modelo

Inicialmente, buscou-se identificar as condições a serem satisfeitas para o cálculo da análise fatorial, que foram verificadas por meio dos pressupostos. Conforme Hair et al. (2009) e Fávero et al. (2009), as condições para a aplicação dessa técnica estatística econométrica estão relacionadas a seguir:

1º pressuposto: tamanho da amostra – a amostra deve ter, no mínimo, 50 casos, conforme Fávero et al. (2009). Como esta pesquisa tem 63 empresas e a razão de 1,37 (63/46) observações/variáveis, para as variáveis, o pressuposto foi atendido.

2º pressuposto: correlação – a maior parte dos coeficientes de correlação deve apresentar valores acima de 0,30, conforme Fávero et al. (2009). Portanto, de acordo com a Tabela 3.1, esse pressuposto também foi atendido.

**Tabela 3.1 – Matriz de correlação de pearson entre as variáveis de correlações do CPC**

Variáveis	Matriz correlação*															
	CP	CPA	CPB	CPD	CPA	CPB	CPD	CPA	CPB	CPD	CPA	CPB	CPD	CPA	CPB	CPD
CP	1,0000															
CPA	0,8888	1,0000														
CPB	0,8888	0,8888	1,0000													
CPD	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000												
CPA	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000											
CPB	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000										
CPD	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000									
CPA	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000								
CPB	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000							
CPD	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000						
CPA	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000					
CPB	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000				
CPD	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000			
CPA	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000		
CPB	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000	
CPD	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	0,8888	1,0000

Fonte: elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa (2017).

Por meio da Tabela 3.1, observa-se que há correlação significativa entre as variáveis que compoirão a análise fatorial.

3º pressuposto: Alfa de **Cronbach** – apresenta o nível de confiabilidade de consistências das variáveis. Nível de significância abaixo  $p < 0,05$  é o ideal,  $\alpha > 0,60$ , conforme Hair et al. (2009). Assim, a Tabela 3.2 apresenta os dados relativos às variáveis.

**Tabela 3.2 – Alfa de Cronbach**

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach baseada nos elementos tipificados	N de elementos
0,934	0,922	44

Fonte: elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa (2017).

De acordo com a Tabela 3.2, no que se refere à confiabilidade das variáveis apresentaram-se em 0,934, portanto, o pressuposto foi atendido. Uma vez analisados e quantificados as variáveis, a seguir, são apresentados os resultados da pesquisa.

## 5.2 Análise dos resultados

Esta subseção se ocupa em relatar os resultados da pesquisa quanto ao cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade por parte das empresas de forma a constatar a aproximação entre a obrigatoriedade do profissional contábil e sua efetiva evidenciação nas Demonstrações Contábeis.

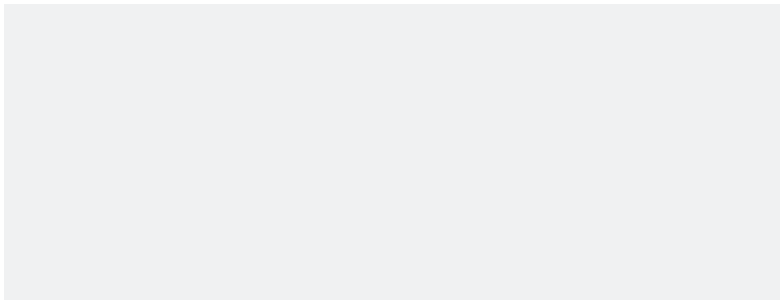
O modelo proposto para o estudo foi a análise fatorial, que corresponde a uma técnica econométrica de consolidação de dados e variáveis para que se possa facilitar o entendimento a respeito de um evento. Nesta pesquisa, optou-se em adequar um conjunto de variáveis de forma que fosse analisada qual a importância dessas variáveis na obrigatoriedade de adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade. Assim, por meio da Tabela 3.3, constatou-se que as variáveis adequaram-se em 12 componentes.

**Tabela 3.3 – Variância Total Explicada**

Compo- nentes	Autovalores iniciais			Soma da extração das cargas ao quadrado			Soma da extração das cargas ao quadrado da rotação		
	Total	% de variância	% acumulado	Total	% de variância	% acumulado	Total	% de variância	% acumulado
1	12,705	28,875	28,875	12,705	28,875	28,875	10,557	23,994	23,994
2	5,022	11,413	40,288	5,022	11,413	40,288	6,334	14,395	38,389
3	2,436	5,536	45,824	2,436	5,536	45,824	2,178	4,949	43,338
4	2,296	5,219	51,043	2,296	5,219	51,043	2,037	4,629	47,967
5	2,226	5,060	56,102	2,226	5,060	56,102	1,964	4,464	52,431
6	1,827	4,153	60,255	1,827	4,153	60,255	1,888	4,291	56,722
7	1,619	3,679	63,934	1,619	3,679	63,934	1,867	4,243	60,965
8	1,464	3,327	67,261	1,464	3,327	67,261	1,812	4,119	65,084
9	1,420	3,227	70,488	1,420	3,227	70,488	1,585	3,603	68,687
10	1,183	2,689	73,177	1,183	2,689	73,177	1,556	3,535	72,223
11	1,113	2,529	75,706	1,113	2,529	75,706	1,402	3,186	75,408
12	1,106	2,513	78,219	1,106	2,513	78,219	1,237	2,810	78,219

Fonte: elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa (2017).

Com base na Tabela 3.3 – Variância Total Explicada, o conjunto das variáveis corresponde aos CPC's demonstram os 78,22% da explicação dos dados pelos fatores, o que demonstra que os dados da pesquisa foram relevantes para emitir uma opinião a respeito da exigibilidade das normas quanto ao cumprimento por parte dos profissionais de contabilidade. Com base no Gráfico 3.1 – Seleção de Fatores, mostra-se que dentre os 12 componentes (fatores), 03 (três) são relevantes para análise.



**Gráfico 3.1 – Seleção de fatores**

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa (2017).

Por meio do Gráfico 3.1, observa-se que três componentes de conjuntos de fatores obtêm maior volume de precificação das observações, o que demonstra que apresentam capacidade de auferir opinião com certa assertividade em relação ao cumprimento das normas contábeis.

A Tabela 3.4, apresenta a carga fatorial das variáveis, dos CPC's. Com base na Tabela 3.4, observa-se que há três conjuntos de fatores com cargas fatoriais expressivas, sendo composto pelo Fator 1 com 19 CPC's, o Fator 2 com 9 CPC's e o Fator 3 com 2 CPC's. Ressalta-se que, do total de 44 CPC's analisados na pesquisa, 30 foram estatisticamente significantes para a evidenciação como cumprimento das normas contábeis, o que mostra que a classe contábil está atenta aos pronunciamentos contábeis e apresentando as normas dentro das exigibilidades, uma vez que também foi analisado na pesquisa o Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Financeiras.

A Tabela 3.4 mostra também que os CPC's (CPC40, CPC39, CPC18, CPC38, CPC14, CPC22, CPC25, CPC01, CPC16, CPC11, CPC27, CPC48, CPC41, CPC26, CPC09, CPC12, CPC46, CPC03 e CPC33), foram os mais evidenciados por meio das notas explicativas, e também os que obtiveram as maiores cargas fatoriais, variando entre 0,887 a 0,443, nesta ordem de apresentação das variáveis, de representatividade de cumprimento das normas brasileiras de contabilidade, constante do Fator 1. Na sequência os CPC's (CPC21, CPC35, CPC32, CPC02, CPC45, CPC30, CPC36, CPC10 e CPC24), constante do Fator 2, com cargas fatoriais variando entre 0,951 a 0,426. E, por fim, os CPC's (CPC20 e CPC47), constante do Fator 3, com cargas fatoriais de 0,835 e 0,820.

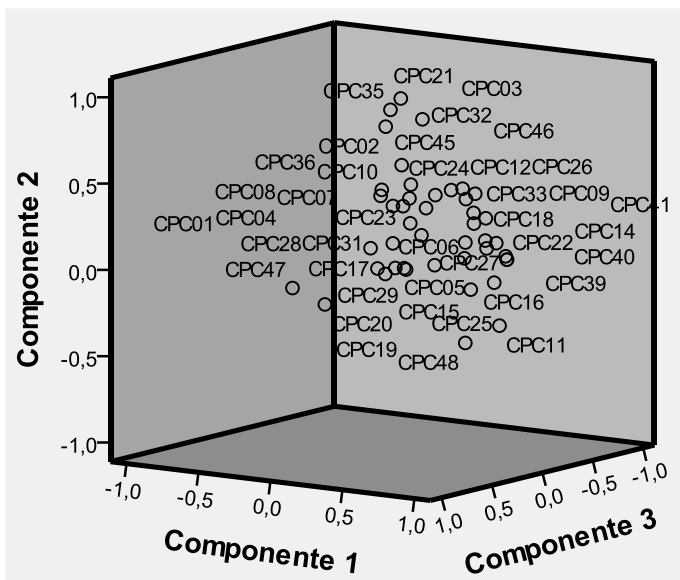
Tabela 3.4 – Matriz de Componentes Rotadas

Grupos de Fatores	Variáveis	Componente															
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12				
Fator 1	CPC 40	,887															
	CPC 39	,887															
	CPC 18	,835															
	CPC 38	,807															
	CPC 14	,794															
	CPC 22	,792															
	CPC 25	,775															
	CPC 01	,751															
	CPC 16	,740															
	CPC 11	,732															
	CPC 27	,682															
	CPC 48	,663															
	CPC 41	,595															
	CPC 26	,577															
	CPC 09	,560															
	CPC 12	,515															
	CPC 46	,496															
CPC 03	,481																
CPC 33	,443																
Fator 2	CPC 21		,951														
	CPC 35		,879														
	CPC 32		,829														
	CPC 02		,764														
	CPC 45		,564														
	CPC 30		,490														
	CPC 36		,475														
	CPC 10		,445														
CPC 24		,426															
Fator 3	CPC 20			,835													
	CPC 47			,820													
	CPC 07				,727												
	CPC 19				,630												
	CPC 05					,627											
	CPC 04					,582											
	CPC 15						,792										
	CPC 08							,753									
	CPC 44							,744									
	CPC 23							,441									
	CPC 06								,701								
	CPC 31								,503								
	CPC 28									,825							
	CPC 37										,849						
	CPC 29											,900					
	CPC 17																,911

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa (2017).

Nota: Método de Extração: Análise de Componentes Principais. Método de Rotação: Normalização, Varimax com Kaiser. (a) Rotação convergido em 12 iterações.

O Gráfico 3.2 apresenta em visão espacial as variáveis explicativas por meio dos CPC's.



### Gráfico 3.2 – Componentes de Rotados

Fonte: elaborado pelos autores, com base nos dados da pesquisa (2017).

O Gráfico 3.2 apresenta que, do total de componentes (Fatores), 03 (três) são estatisticamente significantes para evidenciação das normas brasileiras de contabilidade, corroborando mais uma vez com os testes aplicados nesta pesquisa. Neste íterim, a Tabela 3.4 apresentada evidenciou analiticamente os CPC's, com suas respectivas cargas fatoriais.

Efetuando uma avaliação entre os setores que mais atenderam às Normas Brasileiras de Contabilidade por meio de suas notas explicativas apresenta-se a Tabela 3.5.

**Tabela 3.5 – Cumprimento das Normas Brasileiras por setores empresariais**

Setores Empresariais	Quant. de Evidenciações
Medicamentos e Outros Produtos	156
Tecidos, Vestuário e Calçados	138
Produtos Diversos	118
Programas e Serviços	106
Siderurgia	76
Computadores e Equipamentos	65
Minerais Metálicos	60
Eletrodomésticos	43
Material de Transporte	41
Alimentos	28
Análises e Diagnósticos	22
Minerais Não Metálicos	20
Equipamentos	7
<b>Total</b>	<b>880</b>

Fonte: elaborada pelos autores, com base nos dados da pesquisa (2017).

Observa-se que o Setor de Medicamentos e Outros Produtos correspondem a 18% das evidenciações apresentadas pela amostra da pesquisa, seguindo-se do Setor de Tecidos, Vestuários e Calçados, com 16%, Produtos Diversos com 13% e Setor de Programas e Serviços com 12%.

## 6. Considerações finais

Esta pesquisa teve como objetivo evidenciar as obrigações dos profissionais de contabilidade mediante o cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade. O estudo teve como questão principal mostrar como está sendo evidenciadas nas sociedades empresariais as exigibilidades por parte dos profissionais de contabilidade quanto às Normas Brasileiras de Contabilidade. A pesquisa analisou as Notas Explicativas e, por conseguinte, o Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras, de posse a constatar se o que foi evidenciado estava dentro dos padrões de exigências das Normas Contábeis.

Para realização da pesquisa foi utilizada a metodologia econométrica de Análise Fatorial, e, uma vez atendidos os pressupostos do modelo, observou-se que dos 44 CPC's constantes da amostra 30 foram relevantes para as evidências nas Demonstrações Contábeis. Observou-se, também, que ocorreram 3 (três) grupos de fatores estatisticamente significantes, sendo o Grupo 1 com 19 CPC's, o Grupo 2 com 9 CPC's e o Grupo 3 com 2 CPC's. Notadamente, apresentou-se que os Setores de Medicamentos e Outros Produtos, Tecidos, Vestuário e Calçados e Produtos Diversos, foram os que mais evidenciam informações contábeis em suas Notas Explicativas.

Esta pesquisa contribui para o desenvolvimento da literatura nacional sobre as principais Normas Contábeis brasileiras aplicáveis no Brasil e também, para alertar os profissionais de contabilidade sobre o cumprimento das exigibilidades normativas inerentes à profissão. Como limitação da pesquisa tem-se apenas a análise no ano base de 2016 e também a quantidade de sociedades empresariais analisadas.

Para sugestões futuras de estudo, propõem-se pesquisas que comparem o ano base atual com os períodos que antecedem as Normas Internacionais de Contabilidade a fim de se averiguar como foi a evolução das Normas Brasileiras com o advento das IFRS. Sugere-se também, analisar a influência das Normas Brasileiras de Contabilidade no Mercado Acionário de forma a capturar a simetria informacional por meio das Demonstrações Contábeis.

# Referências

ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. **Estatística aplicada à administração e economia**. Trad. Luiz Sérgio de Castro Paiva. 2.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002

ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMAGONI, H.; NETO, O. R. de M. **Revista de Economia & Relações Internacionais**. v. 10, n. 20, p. 5-20, 2012.

BARTH, M. E.; LANDSMAN, W. R.; LANG, M. H. International accounting standards and accounting quality. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 3, p. 467-498, 2008.

BM&FBOVESPA. BOLSA DE MERCADORIA & DE FUTUROS E BOLSA DE VALORES. (2016). Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 19 nov. 2016.

BRASIL. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 19 nov. 2016.

BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 24 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-010/2007/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-010/2007/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 19 nov. 2016.

CALLAO, S.; JARNE, J. I.; LAÍNEZ, J. A. Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of international reporting. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 16, p. 148-178, 2007.

CORDEIRO, R.; SILVA, F. J. F.; COUTO, G. **Measuring the impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) in firm reporting:**

the case of Portugal. (2007). Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=969972>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

COSTA, J. A.; THEÓPHILO, C. R.; YAMAMOTO, M. M. A aderência dos pronunciamentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília**, v.15, n. 2, p. 110-126, 2012.

CPC. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos**. (2008). Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

CVM. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. (2016). Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

DANCEY, C. P.; REIDY, J. **Estatística sem matemática para psicologia**. 3.ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

FÁVERO, L. P. L.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L. da; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HAIR, J. F. J.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Tradução Adonai Schulp Dant'Anna. 6.ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HUNG, M.; SUBRAMANYAM, K. R. Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany. **Review of Accounting Studies**, v. 12, p. 623-657, 2007.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. Suplemento. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAAYA, I. D. The International Financial Reporting Standards (IFRS) and value relevance: a review of empirical evidence, **Journal of Finance and Accounting**, v. 3, n. 3, p. 37-46, 2015.

KADRI, M. H.; AZIZ, R. A.; IBRAHIM, M. K. Value relevance of book value and earnings: evidence from two different financial reporting regimes.

**Journal of Financial Reporting & Accounting**, v. 7, n. 1, p. 1-16, 2009.

LANTTO, A. M.; SAHLSTROM, P. Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios. **Accounting & Finance**, v. 49, n. 2, p. 341-361, 2009.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais** – um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. São Paulo: Atlas, 2005.

MINGOTI, S. A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada**. Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, 2007.

MIRANDA, V. L. (2008). **Impacto da adoção das IFRS (International Financial Reporting Standards) em indicadores econômico-financeiros de bancos de alguns países da União Européia**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, FEA/ USP, São Paulo, 2008.

MORAIS, A. I.; CURTO, J. D. Accounting quality and the adoption of IASB standards: portuguese evidence. *Revista Contabilidade & Finanças, USP*, v. 19, n. 48, p. 103-111, 2008.

MORAIS, A. I.; CURTO, J. D. (2009). Mandatory adoption of IASB Standards: value relevance and country-specific factors. **Australian Accounting Review**, v. 19, n. 49, p. 128-143, 2009.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, E. S.; CALIXTO, L. Impactos do início da harmonização contábil internacional (Lei nº 11.638/07) nos Resultados de 2008 das empresas brasileiras abertas. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza, Ceará, 2009.

TABACHNICK, B.; FIDELL, L. S. **Using multivariate statistics**. Addison Wesley, 5.ed., 2007.

ZELLER, R. A; CARMINES, E. G. **Measurement in the social sciences: the link between theory and data**. Cambridge: Cambridge University Press, 1980.



## As contribuições do Grupo de Trabalho de Ensino para a contabilidade

**Resumo:** O Grupo de Trabalho de Ensino do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (GT de Ensino) é composto por professores de várias regiões do Estado de Minas Gerais, e tem como objetivos discutir o ensino da Contabilidade e aproximar as Instituições de Ensino do CRCMG. O GT de Ensino realiza reuniões periódicas e eventos para discussão de temas atuais e atualização dos professores de Ciências Contábeis. Buscamos descrever uma visão geral da influência dos Exames de Suficiência e do Enade no ensino da Contabilidade, sendo o primeiro requisito para obtenção do registro no órgão de classe e o segundo é um instrumento do MEC para avaliação das IES, cuja aplicação ocorre de três em três anos. Descrevemos também uma breve contextualização e os novos desafios e perspectivas para o ensino da Contabilidade. Por fim, a pesquisa descreve os eventos realizados entre 2014 e 2017, período em que o GT de Ensino promoveu quatro Fóruns Mineiro de Educadores em Ciências Contábeis, e em 2015, em uma parceria com o CFC, realizou em Belo Horizonte, o Encontro Nacional de Coordenadores e Professores de Ciências Contábeis. Neste sentido, o GT de Ensino entende que com essas ações desenvolvidas está contribuindo para o aprimoramento e atualização dos professores de Ciências Contábeis e, conseqüentemente, com a melhoria da qualidade dos cursos de Ciências Contábeis, o que permitirá que os profissionais da contabilidade estejam mais qualificados para o mercado de trabalho.

# 1. Introdução

Ao longo dos anos, o ensino superior no Brasil evoluiu de forma significativa, não só na qualidade do ensino, mas em número de faculdades, formação dos professores, metodologias e tecnologias. A preocupação em somente transmitir os princípios básicos do conhecimento migrou para uma formação mais holística do profissional que lhe permita atuar nas diversas frentes de trabalho relacionadas com a contabilidade.

No caso específico do curso de Ciências Contábeis, há uma preocupação crescente em direcionar o ensino para uma formação na qual o profissional da contabilidade não atue somente como coadjuvante, mas sim como um dos atores principais no processo decisório das empresas. Para tanto, além das Diretrizes Curriculares Nacionais, o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade também estão engajados na melhoria do ensino da contabilidade no Brasil.

Nos últimos anos, várias foram as mudanças que influenciaram diretamente o ensino da contabilidade, entre elas podemos destacar: a) a criação do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), cujo objetivo resume-se na emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade, convergidos aos padrões internacionais; b) a adoção dos IFRS (International Financial Reporting Standards) no Brasil a partir de 2008; c) a criação do Enade (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes) pelo MEC (Ministério da Educação) para a avaliação da qualidade dos cursos superiores; d) a instituição, pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), do exame de suficiência para que os formados em Ciências Contábeis obtenham o registro no Conselho de Contabilidade para atuarem como profissionais.

Devido a essa diversidade de mudanças, o Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG), criou o Grupo de Trabalho na área de Ensino, em 26 de abril de 2004, cujo objetivo pauta-se na discussão dos aspectos curriculares e metodológicos do ensino da contabilidade, bem como na possibilidade de maior articulação e interação entre o CRCMG, os profissionais da área de contabilidade, os professores dos cursos de Ciências Contábeis, as instituições de ensino superior e os estudantes, visando a melhoria do ensino da contabilidade e da formação dos futuros contadores. O trabalho do grupo se fundamenta nos encontros, eventos, seminários e palestras

onde os agentes do ensino da contabilidade podem interagir, acompanhar e opinar sobre os processos de melhoria constante do ensino da contabilidade e da formação de contadores.

O presente trabalho tem como objetivo discutir o ensino da contabilidade no Brasil, as perspectivas e os desafios para o ensino dessa ciência. Para isso, estruturou-se o trabalho em mais quatro seções, além desta introdução, partindo primeiramente da evolução do ensino da contabilidade, seguindo pela referência à influência do Enade e do Exame de Suficiência no ensino da contabilidade, e a evidência da necessidade destes não só no constante aprimoramento das IES como na formação profissional do contador.

Na terceira seção, discute-se as perspectivas e os desafios para o ensino da contabilidade, fazendo-se uma correlação entre os exames citados anteriormente e as lacunas a serem preenchidas entre o ensino e a prática necessários ao exercício da profissão. Na quarta seção ressaltam-se as propostas e ações do grupo de trabalho na área de ensino que visam aproximar os profissionais e professores e promover melhor interação entre o CRCMG e as IES. A última seção, tece as considerações finais.

## 2. O ensino da contabilidade

O curso de Ciências Contábeis no Brasil tem suas origens no ensino do comércio para a corte, a partir do período em que a Família Real chega ao país. No entanto, somente em 1945 é que a profissão contábil e o curso de Ciências Contábeis, da forma como o conhecemos, passa a ser regulamentado pelo Decreto-lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945 e, posteriormente, pela criação do Conselho Federal de Contabilidade, pelo Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

Para entender como o curso de Ciências Contábeis foi regulamentado e denominado dessa forma é necessário considerar a trajetória histórica desde a chegada da Família Real ao Brasil, que teve uma forte influência para o seu despertar. Com a vinda da Família Real ao país em 1808, o curso de Comércio passou a ser fortalecido, principalmente nos meados da metade do século XIX na cidade do Rio de Janeiro

(SAES; CYTRYNOWICZ, 2001). Saes e Cytrynowicz (2001) apontam indícios de que em 1808 a família real já tinha instituído o ensino em Economia Política, o qual possuía alguma relação com as aulas de Comércio. No entanto, somente em 1846, com a promulgação do Decreto-lei nº 456/1846, é que as aulas de comércio passaram a ser reconhecidas e instituídas, sendo esse decreto um marco histórico para os cursos de Economia, Administração e Contabilidade.

No que diz respeito às aulas do Comércio, trata-se de uma herança portuguesa trazida para o Brasil, uma vez que em Portugal, tal formação iniciou-se em 1759 (LIRA, 2011), onde já se lecionava o ensino do método das partidas dobradas. Além disso, outra constatação apontada por Peleias et al. (2007, p. 24), é a de que a “Aula do Comércio” era organizada no Brasil de tal modo que o “período letivo original era de dois anos, com exames finais abordando disciplinas como Direito Comercial, Prática das Principais Operações e Atos Comerciais, e a Arte da Arrumação de Livros, conforme consta no artigo 12 do Regulamento.”

A partir do decreto supracitado, novos avanços foram incorporados à “Aula do Comércio”. Nos relatos de Peleias et al. (2007), foi no ano de 1850, com a promulgação do Código Comercial Brasileiro, pela Lei nº 556/1850, que a referida aula ganha inovações e se desenvolve com proximidade ao que hoje é o ensino da contabilidade, uma vez que, exigia dos comerciantes uma uniformidade contábil na escrituração e exigia que o balanço anual registrasse todos os bens patrimoniais, as dívidas e obrigações, devia ser um documento datado e assinado conforme a Lei, lançando diariamente as operações de comércio.

A referida lei era necessária, pois empresas de sociedades anônimas começavam a se instalar no país, de tal forma que as operações das organizações deviam ser regulamentadas em suas atividades mercantis aos moldes de seu porte e atuação. Esse amadurecimento no ensino da contabilidade veio evoluindo e com a publicação da Lei nº 1083, em 22 de agosto de 1860, fica estabelecida a fase nascente da Lei das Sociedades Anônimas no Brasil, fato provocado pelas transformações ocorridas no cenário industrial e comercial.

Embora as constatações sejam evidentes ao surgimento de um ensino contábil no país, sobretudo no início do século XX, o curso só veio a ser regulamentado em 1931, conforme o Decreto-lei nº 20.158 de 30 de junho

de 1931. Esse decreto regulamentou oficialmente a profissão de contador no país. Nessa época, o profissional era tido como o guarda-livros e contador na Superintendência do Ensino Comercial. Tal regulamentação organizou o ensino comercial, passando a existir o ensino propedêutico, técnico e superior. De acordo com Peleias et al. (2007, p. 26) “o propedêutico exigia o mínimo de doze anos para ingresso”. Por outro lado, tanto no ensino técnico quanto no comercial o curso podia ser desmembrado em outras linhas, como: guarda-livros, administrador-vendedor e o secretário, e sua duração era de dois anos. Havia ainda o ensino de perito contador e atuário, ambos com duração de três anos. Vê-se que as Aulas de Comércio derivaram na regulamentação do ensino do curso de contabilidade.

Mesmo com esses avanços e com a demarcação regulamentar do ensino em contabilidade, o curso ainda veio se desenvolvendo e, no ano de 1939, houve mudanças nas denominações. O que antes se chamava curso de Perito Contador, passou a ser chamado de curso de Contador, conforme o Decreto-lei nº 1.535 de 23 de agosto de 1939, esse passando a vigorar como de nível superior, enquanto que o ensino relacionado ao comércio passou a vigorar como ensino secundário (ensino médio). Diante disso, não havia até essa época o curso de Ciências Contábeis, o que havia em 1939 era curso de Contador.

A regulamentação do curso para alguns, sem considerar o avanço referido anteriormente surge com o Decreto-lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, com a denominação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Para a realização desse curso de nível superior, o aluno tinha um período de integralização mínima de quatro anos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis e Atuárias. Enquanto o curso técnico em contabilidade passou a ser oferecido apenas em nível ensino médio.

Foi a partir desse momento que novas motivações surgiram para o ensino da contabilidade. Em 1946, a Universidade de São Paulo instituiu, por meio do Decreto-lei nº 15601/46, instaurado pelo governo do Estado de São Paulo, a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas – FCEA, que logo foi denominada de Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Além disso, em 1946 há o início de um núcleo de pesquisa contábil no Brasil, com relevantes contribuições para a área.

Também no ano de 1946, alicerçaram-se outras frentes para o fortalecimento do ensino da contabilidade, pois foi nesse mesmo período que surge o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mais precisamente em 27 de maio de 1946, por meio do Decreto-lei nº 9.295, que define as atribuições dos profissionais da contabilidade. Obviamente, há de se imaginar que as transformações no ensino da contabilidade não cessaram e, mais uma vez, a denominação sofreu ajustes pela Lei nº 1.401, de 31 de julho de 1951, que dividiu o curso de Ciências Contábeis e Atuariais em um curso denominado de Ciências Contábeis e em outro chamado de Ciências Atuariais.

Além dos aspectos relativos à regulamentação do curso de Ciências Contábeis, os conteúdos programáticos também sofreram adequações ao longo do tempo, em conformidade com as transformações ocorridas sob os aspectos legais ou de mercado. Um exemplo importante foi a consolidação das Leis das Sociedades Anônimas, a partir do ano de 1976, que é considerada uma fonte motivadora para que os cursos de contabilidade fossem reestruturados em seus conteúdos e em sua forma de ensinar.

Observa-se que o curso de Ciências Contábeis evoluiu no Brasil, desde seu surgimento até os dias de hoje. O curso de Ciências Contábeis nos tempos atuais encontra-se regulamentado pelas Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN's), instituídas pelo Conselho Nacional da Educação, por meio da Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004, que trazem os objetivos do curso, as habilidades dos egressos e o conteúdo mínimo a ser ministrado pelos cursos de Ciências Contábeis. A partir dessa referida resolução, mecanismos de aferição para um ensino de qualidade do curso vêm sendo empregados. Os instrumentos de mensuração da qualidade do ensino superior são definidos pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), que é o órgão do governo apto e habilitado para avaliar a qualidade dos cursos superiores no país.

As avaliações instituídas pelo Inep são conduzidas por meio de instrumentos tanto para a autorização de um novo curso, quanto para o Reconhecimento e Renovação daqueles cursos já existentes. Assim, a qualidade dos cursos é aferida por uma comissão avaliadora, por meio do Instrumento de Avaliação de Cursos de Graduação (presencial e a distância), de agosto de 2015. Esse instrumento forma os indicadores de qualidade atribuídos ao curso, bem como contribui

para os processos de avaliação externa também aferidos pelo Inep e realizados pelos alunos concluintes através do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade).

Todos esses avanços apresentados não são suficientes para o aprimoramento definitivo do ensino no curso de Ciências Contábeis, até mesmo em disciplinas da área ofertadas em outros cursos, o que demonstra que aperfeiçoamentos ainda são necessários. Diante disso, uma pesquisa desenvolvida por Silva e Miranda (2012) revelou que o ensino da contabilidade em um curso de uma área afim das Ciências Contábeis, apresenta fragilidades quanto à didática pelo corpo docente, pois há cursos que imprimem um ensino limitado apenas em débito, crédito e razão contábil, sem ênfase nos aspectos gerenciais e decisórios a partir dos relatórios que a contabilidade oferece.

Observa-se que avanços no curso de Ciências Contábeis também estão relacionados às alterações legais no Direito societário e tributário, mas a mudança maior ainda fica a cargo do ambiente em que a profissão está inserida (FERREIRA, 1992). Com isso, mudanças no conteúdo programático para alinhar o curso às alterações imprimidas pela ordem legal é um aspecto diferente do modo de ensinar, transmitir e aprender, sendo que esses modos de ensinar muitas vezes podem estar endereçados a uma ordem do funcionamento mercadológico, sobre como o mercado absorve e deseja o profissional contábil.

Isso é fato, pois segundo Ferreira (1992), a contabilidade segue o desenvolvimento econômico de uma sociedade, tanto é que seu surgimento, como foi apresentado, vem das aulas de comércio. Desta forma, a contabilidade não pode simplesmente se limitar à especificidade sem considerar a grandeza que atribuiu aos aspectos analíticos de uma organização. Sob o ponto de vista da economia, o contador tem uma especificidade “microeconômica” muito precisa por lidar com os dados da organização. Com isso, as informações necessitam também ser apreciadas pelo contador para que a tomada de decisão seja mais acurada, daí o senso “macroeconômico”.

Um fato importante no modo de ensinar, que vem sendo uma prática comum e antiga no curso de Ciências Contábeis, é a utilização da metodologia expositiva de transmitir o conhecimento para determinadas disciplinas. Esse tipo de metodologia tem se tornado ultrapassado,

e vem conflitando até mesmo com o perfil do aluno ingressante. Pois, muitos deles já vêm de um modelo de ensino em que a aula expositiva tenha sido pouco utilizada. O estudo de Leal e Cornacchione (2006) apontou que tal método pode gerar alguns problemas, como por exemplo, o aluno ser mais passivo, e, com isso, prejudicar o processo de ensino-aprendizagem, que, por sua vez, implica no desenvolvimento do senso de um espírito crítico e participativo, compreendidos como importantes para o exercício da profissão.

Ainda acerca da metodologia de ensino utilizada em contabilidade, esta deve demonstrar a necessidade por conduzir, ao saber explorar e descobrir, e não como mero caminho para transmissão de informações e técnicas, tal como abordado por Santos (2004), que afirma que a aplicação de jogos de empresas e dinâmicas de grupos permitem mostrar aos alunos a realidade do exercício profissional. O autor sustenta que é importante que os alunos e professores estejam mais acessíveis ao uso de metodologias que visem explorar mais os laboratórios de informática, utilizando-se de recursos modernos, bem como realizar analogias com emprego de jogos de empresas e estudos de casos, e, ao mesmo tempo, investir no desenvolvimento e capacitação docente, de tal modo que esses agentes conjuntamente com a IES estejam em uma única vertente que é ensinar de modo efetivo.

Em paralelo, Oliveira et al. (2013, p. 244) destacam que “a utilização de estratégias e recursos didático-pedagógicos, busca-se preencher as lacunas deixadas pelo ensino tradicional, expondo o conteúdo de uma forma diferenciada, tomando as aulas mais atrativas”. Tal método, segundo os autores, permite que os alunos sejam indivíduos motores, participantes, interagentes do processo de aprendizagem. Assim, estudos de casos, como exemplo, é um método que possibilita tal estratégia. Podendo inclusive lidar com recursos multimídias para trabalhar com o lúdico, de modo que a experiência docente à prática exercida daquilo que se pretende ensinar, conjuntamente com métodos e conhecimentos como aliados na sua transmissão, se somam para que o ensino-aprendizagem se efetive.

## **2.1 A influência do Enade e do Exame de Suficiência no ensino da contabilidade**

A avaliação da educação superior visa unicamente à manutenção

de um ensino de qualidade, regida pela Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004, em que fica instituído o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – Sinaes. Com o objetivo de assegurar o processo nacional de avaliação das instituições de educação superior, dos cursos de graduação e do desempenho acadêmico de seus estudantes, tal sistema se alicerça, portanto, com a finalidade na melhoria da qualidade da educação superior.

O instrumento tido como mecanismo que avalia a qualidade no ensino superior é o Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes – Enade, que afere o desempenho dos estudantes em relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares dos cursos de graduação.

Por meio dessa regulação, o curso de graduação – bacharelado em Ciências Contábeis – seja na modalidade presencial ou a distância, é aferido em sua qualidade, independente da Instituição de Ensino Superior (IES), a cada três anos pelo Enade, cuja primeira edição deu-se no ano de 2006. Diante disso, nota-se que já são várias edições realizadas para o curso de Ciências Contábeis. Nesse percurso de avaliações pode-se notar que muitas mudanças ocorreram e alteraram a dinâmica do curso, permitindo que muitas das IES reestruturassem os projetos pedagógicos do curso por meio do Núcleo Docente Estruturante (NDE), que passou a ser obrigatório a partir de Resolução nº 01, de 17 de junho de 2010, cujo objetivo visa atuar no processo de concepção, consolidação e contínua atualização do projeto pedagógico do curso.

Embora o Enade seja um instrumento preocupado com a qualidade do curso, é válido destacar que em 1995 foi promulgada a Lei nº 9.131 que estabeleceu o Exame Nacional de Cursos, conhecido entre os alunos como Provão, que exigia a aplicação de uma prova a todos os estudantes concluintes. O Provão não teve muita adesão dos acadêmicos, sendo muito criticado pelos alunos e docentes, sendo, inclusive boicotado pelos estudantes. O Provão vigorou até 2003 e após debates e proposição da nova gestão presidencial, instituiu-se o referido Sinaes, que incluiu a abordagem de um novo mecanismo de avaliação, o Enade.

Por meio do Enade, pôde-se arbitrar a possibilidade de uma

composição de um novo conceito para a instituição, deixando de exercer uma função, antes vista no Provão, que se concentrava apenas no desempenho dos alunos, ao invés de preocupar-se com o valor agregado, gerado pelo curso no decorrer do tempo. Assim, o projeto pedagógico do curso, em constante alteração e acompanhado pelo NDE, tornou-se a premissa de um dos grandes avanços promovidos pelo Sinaes.

O que é possível destacar dentre as principais diferenças entre o Provão e o Enade, é que agora há itens que avaliam a Formação Geral e os componentes específicos do curso. O fruto disso passa a ser o conceito que a IES atribui para si a partir de uma métrica que institui o valor agregado, considerando o desempenho dos ingressantes e dos concluintes. Sendo os ingressantes a nota ou média atribuída à IES via Exame Nacional do Ensino Médio (Enem). Tal valor agregado ainda é composto por uma série de métricas para se chegar a um conceito final, além dos resultados que os ingressantes ou IES contempla, há ainda os cadernos de questionários a serem entregues pelos alunos ingressantes e coordenadores dos cursos.

O valor agregado observa uma métrica que contempla o preenchimento dos questionários pelo ingressante e pelo coordenador, além de utilizar da nota do Enem como exame de referência para os ingressantes. De 2004 a 2010, o Enade era aplicado a alunos ingressantes, no entanto, a partir de 2011 passou a ser utilizado o resultado do Enem como conceito dos ingressantes. No entanto, para os alunos ingressantes que não realizam o Enem, utiliza-se a nota média do Enem obtido na região em que a IES está situada.

Quanto ao caderno de questionário do estudante, esse possui cerca de 67 questões que serão preenchidas no sistema do Inep, cuja missão é promover estudos, pesquisas e avaliações sobre o Sistema Educacional Brasileiro, com o objetivo de “subsidiar a formulação e implementação de políticas públicas na área educacional a partir de parâmetros de qualidade e equidade, bem como produzir informações claras e confiáveis aos gestores, pesquisadores, educadores e público em geral.” (INEP, 2017). O aluno após preencher o questionário do estudante, estará apto a saber o local onde realizará o exame. O coordenador também preenche um questionário com questões que buscam coletar informações para definição do perfil do curso de graduação.

Desta forma, a relação da nota do Enem dos ingressantes com o resultado do Enade forma o IDD (Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado). Ademais, essa métrica determina uma parte do propósito do Sinaes, pois representa o conceito do Enade. No entanto, há também um Conceito Preliminar do Curso (CPC), que depende não só do desempenho do concluinte (que incorre em apenas 20% da nota Enade), mas também do perfil do estudante ingressante (35% do IDD). O CPC ainda é calculado considerando 7,5% de sua nota com a vinculação da titulação de mestres ao curso, 15% para doutores e 7,5% conforme o regime de trabalho dos docentes (parcial e integral), esses perfazendo um total de 30% que representam o corpo docente, informados ao INEP pela IES. Os outros 15% restantes para a concepção do CPC provêm do questionário do estudante e do coordenador, em que 7,5% representam a nota referente à organização didático-pedagógica, 5% correspondentes às informações dos alunos quanto à infraestrutura e instalações físicas e 2,5% referente às oportunidades de ampliação da formação acadêmica e profissional.

Observa-se que o Enade é parte do CPC. Esse exame contempla 10 questões (itens) de Formação Geral e contribui com 25% da nota final, enquanto o Componente Específico contribui com 75% e possui 30 questões (itens). O Enade e o CPC possuem um conceito que vai de 1 a 5, sendo que 1 é o resultado mais baixo e 5 é o melhor resultado.

O Enade é, portanto, um mecanismo de aferição do rendimento do aluno, ocupando-se da preocupação com a qualidade do curso em sua competência e habilidade, bem como com seus respectivos conteúdos programáticos dispostos no projeto pedagógico do curso. Esse, por sua vez, representa 20% do cálculo do CPC, sendo que os outros 80% estão distribuídos da seguinte forma: 35% no IDD, 30% referente ao corpo docente e 15% na percepção dos alunos sobre o processo formativo. Ademais, o aluno que não realizar esse exame estará impossibilitado de colar grau e não terá seu diploma expedido, conforme Art. 5º, §5º da Lei nº 10.861/2004.

Entretanto, o Enade não é totalmente perfeito, pois possui alguns problemas em sua execução. Dentre esses problemas, podemos relatar a diferença de fuso horário no norte do país, além do calor excessivo em algumas regiões. Esses fatores são agentes desestimuladores para uma boa realização do exame, levando muitos ao boicote. Portanto,

mecanismos de estímulos aos alunos precisam ser melhorados, de modo que não somente as IES sejam as únicas a conceber a importância do Enade quanto aos propósitos que se esperam.

Em uma pesquisa apontada por Lemos e Miranda (2015), considerando uma amostra de 383 cursos em 2009 e 464 em 2012, foi possível observar muitas variáveis que influenciam no desempenho das instituições de ensino superior no Enade, para o curso de Ciências Contábeis. Os autores revelaram que a qualificação docente, infraestrutura, organização didático-pedagógica, regime de trabalho docente nas instituições de ensino superior, bem como a importância de se preparar bem os alunos durante a educação básica (ensino fundamental e médio) para que os mesmos ingressem nos cursos de graduação mais preparados são fatores que influenciam o resultado do Enade. Além disso, foi observado que os ingressantes das instituições públicas são melhores selecionados e que existe influência do desempenho anterior no Enade para o desempenho atual. Por fim, o trabalho constatou que alunos de universidades demonstraram obter um desempenho acadêmico superior aos alunos de faculdades em razão das pesquisas científicas que são mais intensas nas universidades.

Paiva, Freire e Fernandes (2012) realizaram uma pesquisa por meio de um modo empírico dirigido, para saber qual conceito os alunos de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB) dariam ao seu curso. Nesse caso, os pesquisadores buscaram de certo modo demonstrar se tal conceito arbitrado pelos alunos referente ao Enade de 2009 corresponderia ao conceito das bases de avaliação do Inep, uma vez que, na edição de 2006, o Enade na UnB foi de 5. Embora a nota tenha sido máxima pela IES nesse curso em 2006, e constatado que as qualificações do coordenador e do corpo docente seriam os principais pontos fortes, foi notificado em pesquisa, com base nos instrumentos de avaliação do Inep, que o laboratório especializado, o programa de atendimento extraclasse, o estágio supervisionado e a assinatura de periódicos foi um dos principais gargalos do curso. Logo, o conceito apontado pelos alunos concluintes e que iriam realizar o Enade de 2009, foi igual a 3. No entanto, observou-se, após a publicação do resultado do Enade da edição de 2009, que, apesar dos apontamentos que fragilizam o curso de Ciências Contábeis na UnB, o curso ainda obteve um conceito 5.

Os esforços apresentados, sejam em identificar aqueles que evidenciam sucesso ou fragilidade e que possam intervir no conceito Enade,

por mais que possam ser comuns a todas as IES, não se sobrepõe à relevância significativa no seguinte apontamento, que certamente vem comungar seja para IES pública ou privada, o seguinte fato:

[...] a construção de um programa de sensibilização que pode ser aplicado no contexto institucional, de modo que todos os envolvidos nos processos que envolvem o exame possam ser contemplados. Tanto gestores, quanto docentes e estudantes, são os envolvidos e devem se responsabilizar por cumprir os itens e requisitos relacionados com o bom desempenho no evento. Fica explícito, pelo menos a partir do viés identificado e adotado neste trabalho, que o Enade é um elemento articulado ao Conceito Preliminar de Curso, que carece de um profundo envolvimento de gestores, docentes e discentes. As responsabilidades podem ser compartilhadas na medida em que o Enade é compreendido pelos gestores como um elemento estratégico que impacta no Conceito Preliminar de Curso e no Índice Geral de Cursos. Os docentes devem compreender o Enade como um elemento que influencia a construção dos elementos que orientam a avaliação do estudante. E para este, o Enade deve ser compreendido como um componente do percurso formativo do Projeto Pedagógico, entendido na perspectiva de um componente curricular obrigatório que deve ser percebido para além de uma disciplina. (FRANCISCO; MONTEIRO, 2016, p. 10).

Tais evidências demonstram a importância da sensibilização e do envolvimento construtivo dos agentes intervenientes ao atual mecanismo de avaliação externa proposto pelo Inep, e o posicionamento apresentado por Francisco e Monteiro (2016) retrata de sobremaneira o caminho da sensibilização. Os autores entendem que a sensibilização deve ser trabalhada de modo distinto entre gestores, docentes e discentes. Para os gestores há o interesse em unir esforços que culminem na melhoria do CPC, já que é um instrumento de governança para a IES. Por outro lado, os docentes também devem se sensibilizar com os CPC, impactos regulatórios, a construção do instrumento de avaliação, compreender o Enade enquanto evento e impactos sociais, e disseminar dentre os alunos envolvidos a importância do caderno de questionário do estudante.

O estudante, por sua vez, deve também se sensibilizar tomando para si, a importância do Enade, do preenchimento do caderno de questionário, dos impactos regulatórios, além de conhecer a estrutura e abrangência que se têm nas questões discursivas, nos impactos sociais e o que envolve o exame. Ou seja, esses três agentes são elementos chaves como “interlocutores institucionais para fortalecer a criação de uma cultura favorável ao Enade, e, portanto, ao CPC como elemento de gestão” (FRANCISCO; MONTEIRO, 2016, p. 11).

Portanto, o Enade representa um exame exigido por Lei a todos alunos concluintes, considerado como componente curricular obrigatório, pois sem ele não é possível colar grau, expedir diploma ou emitir histórico escolar, daí a importância de torná-lo conhecido por todos os envolvidos e debatido nos colegiados dos cursos. Embora, sua realização por parte dos discentes concluintes seja obrigatória, para que possam efetivamente concluir o curso, sua nota individual, não compromete a sua formação e, por isso, não o obriga individualmente a expor qual foi seu desempenho diante dos demais que realizaram o exame, o que, de certa forma, dificulta à IES a sensibilização desse principal agente interveniente. Isso quer dizer que, para o concluinte, ainda fica abstrata a real importância que tem o conceito do Enade para si e para a IES que o graduou.

Desta forma, mecanismos de sensibilização ficam aos preceitos dos docentes e gestores. No entanto, o comprometimento muitas vezes fica aquém dos esforços alçados em sensibilização pela IES. Talvez, um amparo legal que personalize seu desempenho, tornando o aluno concluinte o principal agente motivador e, necessariamente, envolvido com os mecanismos propostos, seja necessário para que, então, a efetividade de se conhecer a qualidade no ensino possa acontecer.

Além do Enade, o Exame de Suficiência tem sido palco de discussões no âmbito acadêmico. Instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, o Exame de Suficiência é obrigatório para os bacharéis em Ciências Contábeis obterem o registro nos Conselhos Regionais de Contabilidade e exercerem a profissão de contador em suas diversas vertentes. Assim, o Exame de Suficiência se torna diferente no Enade e, de certa forma, tem despertado interesses diferentes por parte dos alunos, pois sem a devida aprovação, que é pública, o egresso não estará apto a exercer a profissão de contador.

Com isso, o exercício profissional da contabilidade junto à sociedade é garantido pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio do registro no Conselho de Contabilidade do Estado em que o contador irá exercer sua atividade. Logo, o aluno concluinte do curso de Ciências Contábeis deve estar ciente que, para o seu pleno exercício, deve ser aprovado no Exame de Suficiência. Isso pode ser caracterizado como um elemento motivador, e provocando no aluno esforços acadêmicos em estudos para ser aprovado. Para Broietti (2014, p. 1),

“este instrumento consiste em uma avaliação de capacitação, conhecimentos e práticas que os bacharéis e técnicos em ciências contábeis no Brasil se submetam, para que, se aprovados, consigam o direito de obter o registro no conselho de classe”.

Observa-se que, se aqui há um elemento motivador que vai ao encontro dos interesses dos alunos concluintes, então por que será que o Enade precisa de esforços em sensibilização para que o concluinte se envolva e se comprometa em obter bom desempenho também nesse tipo de avaliação externa trazido pelo Inep? Será que há uma distopia aos propósitos em uma dessas avaliações? Não é esse o propósito aqui a ser investigado. Embora sejam dois tipos de avaliações externas (Enade e Exame de Suficiência) que um estudante de Ciências Contábeis deva realizar, as finalidades desses exames se diferenciam.

O Exame de Suficiência (ES) se consagrou conforme Lei nº 12.249/10, com exames aplicados duas vezes ao ano, abrangendo contabilidade geral, contabilidade de custos, contabilidade aplicada ao setor público, contabilidade gerencial, controladoria, noções de direito e legislação aplicada, matemática financeira e estatística, teoria da contabilidade, legislação e ética profissional, princípios de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade, auditoria contábil, perícia contábil e língua portuguesa aplicada. Observa-se que ele se diferencia do Enade, que possui questões/itens que também avaliam formação geral do aluno. No Exame de Suficiência não há um conceito para a IES e o desempenho é individual, sendo que a aprovação se dá àqueles que acertarem no mínimo 50% das questões. Conforme o Conselho Federal de Contabilidade, desde as edições iniciadas em 2011 até a primeira edição de 2016, houveram um total de 386.488 inscritos que realizaram a prova, com apenas 38,15% de aprovados.

Algumas percepções já puderam ser apresentadas, uma vez que, esse exame já vem sendo aplicado desde o ano de 2011. Em um estudo feito por Galvão (2016), foi possível constatar a percepção dos contadores quanto à realização do Exame de Suficiência e o resultado encontrado evidenciou que a valorização profissional é o principal fruto que o exame proporciona à classe, proporcionando a seleção dos profissionais que estão capacitados ou aptos para o exercício da profissão.

Percebe-se que tanto o Enade quanto o Exame de Suficiência são avaliações externas obrigatórias e aplicadas ao aluno concluinte e que esses exames se diferenciam em sua estrutura e elemento motivador. Assim, no estudo realizado por Pinheiro et al. (2013, p. 50-51), cuja pesquisa buscou “identificar se os níveis de habilidades cognitivas demandados pelo Enade e pelo Exame de Suficiência do CFC são aderentes ao perfil do contador”, foi possível constatar que: “os resultados comprovaram que os exames aplicados não exigiram, de forma preponderante, questões que requeiram dos avaliados conhecimentos classificados como de domínio cognitivo superior.”

O estudo ainda identificou que há uma certa tendência de “alinhamento naquilo que se aplica ao Enade diante das competências e habilidades previstas pelo Conselho Nacional de Educação”. Outra constatação empírica bem interessante trazida pelos autores foi a de que ambos os exames devem explorar “a análise, o senso crítico e a criatividade dos avaliados de forma a contribuir para uma formação focada em gestão e tomada de decisões, e não limitada ao uso de técnicas contábeis”. Em suma, entre ambos os exames, eles perceberam que o Enade é “mais abrangente em avaliar o desempenho dos graduandos considerando as habilidades de domínio cognitivo” (PINHEIRO et al., 2013, p. 63).

### 3. Perspectivas e desafios para o ensino da contabilidade

Embora o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade) e o Exame de Suficiência do CFC sejam mecanismos reguladores que visam a um ensino de qualidade, o ensino e seu modo de ser transmitido e absorvido ainda precisam ser discutidos. Enquanto a avaliação do CFC afere se o aluno está apto para o exercício da profissão, o Enade afere a qualidade do ensino com um exame obrigatório e, havendo um conceito abaixo de 3, o curso é avaliado por comissões do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) para verificar possíveis fragilidades (no projeto político pedagógico, corpo docente, instalações físicas ou aspectos legais).

Segundo dados do Inep (2012), a partir dos registros informados dos Conceitos Preliminares de Cursos das Instituições de Ensino Superior (IES), dos 995 cursos de Ciências Contábeis existentes no país em 2012, 133 IES receberam um conceito abaixo de 3, sendo que, naquele ano, 47.305 alunos realizaram o Enade.

Outro dado apresentado pelo CFC indica que, desde a primeira edição do CFC em 2011 até a edição de 2016, o total de alunos do curso de Ciências Contábeis que realizaram o exame foi de 386.488 dos quais apenas 38,15% foram aprovados (lembrando que a prova pode ser feita tanto pelos concluintes do curso de Ciências Contábeis quanto pelos bacharéis). Mas será que o ensino na contabilidade preenche todas as lacunas para o exercício efetivo da profissão, mesmo com esses exames que norteiam a qualidade do curso e do profissional?

Até o momento, podemos verificar que há um paradigma a ser vencido no ensino da contabilidade e, segundo Ludicibus (1999), tal preocupação já ecoa desde o perfil dos alunos ingressantes no curso de Ciências Contábeis. Tanto a forma como eles fazem a escolha e ingressam no curso quanto seu status social têm sido fronteiras que não podem ser negligenciadas por olhares voltados apenas à esfera mercadológica e ao conteúdo programático do curso. Identificar e lidar com esses perfis também deve fazer parte de uma interpretação sistêmica do que se pretende arbitrar, visando a um ensino melhor no curso de Ciências Contábeis.

De modo complementar, fica claro que há um hiato no ensino entre o conhecimento transmitido e aquele apreendido e recebido em um grau de absorção satisfatório, além de serem vivenciadas analogias entre a compreensão do perfil do aluno ingressante e o tecnicismo, levando em conta os aspectos mercadológicos e sua funcionalidade. Ou seja, o agente docente sabe que há mecanismos aferidores da qualidade, mas o mecanismo que assegura a real absorção do conhecimento apreendido só é possível se tal analogia for levada em consideração. Daí a importância desse paradigma contemplar que o docente também seja o agente que exerce a prática contábil.

Partindo também de um panorama cujo curso vem evoluindo das circunstâncias econômicas e legais, e porque não política social, que ora subentende-se a uma incorporação dos fatos econômicos comportamentais,

tem-se que o processo de ensino-aprendizagem ao curso decorre dos dilemas cujo ensino dentre a técnica contábil e o ensino da utilidade da contabilidade vem levando os docentes e discentes a refletirem como apaziguá-lo. Daí a importância de estudos dirigidos como o estudo de caso.

Como são muitos os desafios, este trabalho não é suficiente para instruir o melhor caminho, mas sim retratar os enfrentamentos vivenciados no curso e propor reflexões que possam servir para o bem-estar no processo de ensino-aprendizagem, pois estratégias, sejam elas transmissivas ou avaliativas que exijam recursos tecnológicos de fácil acesso, não são suficientes se não colocarmos à frente o elemento central – o discente/aluno. Deve-se tecer toda a atenção possível nele, pois a geração atual é nova e carece de interpretação, sendo um desafio captar sua atenção e promover sua motivação em explorar o conhecimento e o saber. Ou seja, é necessário atentar para quem é o aluno, e não ir diretamente à técnica da melhor transmissão de ensino ou avaliação.

Certamente, esse caminho motiva a pensar a Contabilidade não somente como técnica, mas sim como ciência dos movimentos passivos e também contributos ativos do mercado, fazendo com que prevaleça o espírito científico, crítico, desenvolvimentista e inovador, com conhecimentos compartilhados em prol da expectativa do mercado e de todos os agentes: IES, docentes e discentes.

## **4. Propostas e ações do Grupo de Trabalho na área de ensino**

Com a finalidade de aproximar o Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais com as Instituições de Ensino Superior, com os professores e alunos do curso de Ciências Contábeis e com o objetivo de promover discussões sobre o ensino da contabilidade, sobre a formação do contador e as habilidades dos egressos do curso de Ciências Contábeis, foi criado o Grupo de Trabalho na área de Ensino.

O GT de Ensino é formado por contadores, registrados no CRCMG, que também são docentes na área de contabilidade. Esse grupo é

constituído por meio de portaria emitida pelo Presidente do CRCMG. Normalmente, o grupo se reúne a cada dois meses na sede do CRCMG para discutir assuntos relacionados com o ensino da contabilidade, com os critérios de avaliações dos cursos de Ciências Contábeis e com novas metodologias passíveis de serem aplicadas ao ensino da contabilidade, além de promover encontros e seminários voltados a professores, coordenadores e dirigentes dos cursos de Ciências Contábeis.

Diante disso, o GT de Ensino, promove anualmente o Fórum de Educadores em Ciências Contábeis, sendo sua quarta edição em 2017. Tal fórum é dedicado aos professores e coordenadores de cursos de Ciências Contábeis e visa a proporcionar uma interação dessas pessoas com o que tem sido discutido sobre o ensino da contabilidade no âmbito nacional. A congregação de professores de contabilidade com especialistas e palestrantes, bem como a exposição dos participantes a assuntos de interesse das IES, tais como Enade e Exame de Suficiência, promovem um enriquecedor debate, que traz à tona problemas cotidianos enfrentados pelos cursos.

Atento a essa realidade, o GT de Ensino CRCMG tem trazido para o Fórum de Educadores discussões e/ou apresentações de novas metodologias de ensino com o intuito de contribuir com os professores na minimização das dificuldades no ensino das Ciências Contábeis, tanto no que se refere à necessidade de aprimoramento dos conteúdos como foco na utilização das IFRS no dia a dia da profissão contábil como na necessidade de formação dos estudantes para o Exame de Suficiência e também do Enade.

Além disso, o GT de Ensino do CRCMG tem buscado ações para a criação de um cadastro de professores da área de contabilidade, cujo objetivo é a criação de um site que congregará, além de matérias relacionadas com o ensino da contabilidade, um espaço para discussões sobre o tema, para a comunicação de vagas de trabalho para professores e para informação sobre eventos e cursos na área do ensino da contabilidade.

Com essas ações, o GT de Ensino não tem medido esforços para realizar uma interação entre o CRCMG, contadores, professores e Instituições de Ensino Superior, sempre primando pela qualidade do ensino da contabilidade e da formação do contador.

## 5. Considerações finais

A história do curso de Ciências Contábeis no Brasil percorre um longo caminho, iniciando-se com a chegada da Família Real portuguesa ao Brasil em 1808 e estendendo-se até os dias atuais. Nesse período, ressalta-se a criação da Aula de Comércio em 1846, a criação do Curso de Ciências Contábeis e Atuária em 1945, a Criação do Conselho Federal de Contabilidade em 1946, a distinção do curso de Ciências Contábeis do de Atuária em 1951, a implantação do Enade em 2006 e a instituição do Exame de Suficiência em 2010.

Neste período, observou-se uma evolução nos conteúdos ofertados pelos cursos de Ciências Contábeis que, além das questões normativas relacionadas com a profissão, sofreu influências legais e do mercado. Além disso, o Enade e o Exame de Suficiência provocaram uma mudança no perfil dos Cursos de Ciências Contábeis no Brasil. O Enade além de avaliar o aluno, avalia a instituição que oferta o curso e o Exame de Suficiência avalia se o Bacharel em Ciências Contábeis está apto a exercer a profissão.

É evidente que o curso de Ciências Contábeis no Brasil evoluiu bastante no decorrer de sua história. Entretanto, percebe-se que ainda há muitas coisas a serem feitas em prol da qualidade dos cursos e da habilidade e competência dos egressos. Nesse sentido, observa-se que as IES precisam investir na formação de seu corpo docente e na infraestrutura dos cursos. Além disso, verifica-se a necessidade de se aprimorar as metodologias de ensino aplicadas aos cursos de Ciências Contábeis, adotando metodologias mais modernas voltadas para as tecnologias existentes.

Ademais, nota-se que os cursos devem dispensar toda atenção ao projeto pedagógico que, por sua vez, deve acompanhar as exigências de formação de um profissional competente. Nesse sentido, reconhece que o papel do Núcleo Docente Estruturante (NDE) é de extrema importância para o desenvolvimento de um projeto pedagógico que, além de acompanhar os preceitos legais, acompanha a necessidade exigida pelo mercado, para a formação de um contador competente.

Neste cenário, o GT de Ensino do CRCMG contribui com professores e coordenadores de cursos de Ciências Contábeis, com a realização de

atividades focadas na melhoria contínua da qualidade dos cursos. Assim, conclui-se que, apesar da evolução e melhoria histórica dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, muito ainda deve ser feito. Desta forma, para que se tenha uma melhoria constante no ensino da contabilidade, professores, instituições de ensino, contadores e o Conselho de Contabilidade devem unir forças em prol de uma qualidade cada vez maior.

## Referências

BITTENCOURT, H. R.; VIALI, L.; CASARTELLI, A. O.; RODRIGUES, A. C. M. Uma análise da relação entre os conceitos Enade e IDD. **Estudos em Avaliação Educacional** (Online), v. 19, p. 247, 2008.

BROIETTI, C. Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: observação das publicações relacionadas ao tema. In: V CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS e V CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2014, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2014. v. 1. p. 1-15.

FERREIRA, A. C. S. O ensino da contabilidade: mudanças nos cursos de ciências contábeis. Questão de currículo ou de mentalidade? **Contabilidade Vista e Revista**, Minas Gerais, v. 4, n.1, 1992.

FRANCISCO, T. H. A.; MONTEIRO, E. C. M. S. Uma reflexão sobre Enade: as ações para a gestão de um importante elemento da avaliação. In: II SIMPÓSIO AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR, 2016, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre: UFRGS/SAI, 2016. v. 2, 2016.

GALVÃO, N. Percepção dos contadores sobre o exame de suficiência do CFC. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 45, p. 49-62, 2016.

IUDÍCIBUS, S. Novos paradigmas do ensino da contabilidade na pós-graduação. **UnB Contábil**, Brasília, v. 2, p. 103-109, 1999.

LEAL, D. T. B.; CORNACCHIONE, E. B. Jr. A aula expositiva no ensino da contabilidade. **Contabilidade Vista e Revista**, v. 17, p. 91-114, 2006.

LEMOS, K. C. S.; MIRANDA, G. J. Alto e baixo desempenho no Enade: que variáveis explicam? **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, p. 101-118, 2015.

LIRA, M. C. O ensino da contabilidade em Portugal no século XVIII: a Aula do Comércio. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 1, p. 50-72, 2011.

OLIVEIRA, A. Jr de.; RAFFAELLI, S. C. D.; COLAUTO, R. D.; CASA NOVA, S. P. de C. Estilos de aprendizagem e estratégias ludopedagógicas: percepções no ensino da contabilidade. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 6, p. 236-262, 2013.

PAIVA, P. B.; FREIRE, F. S.; FERNANDES, J. L. T. Avaliando o curso de ciências contábeis: uma visão dos alunos da UnB. **Ensaio** (Fundação Cesgranrio. Impresso), v. 20, p. 89-112, 2012.

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. da; SEGRETI, J. B.; CHIOROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**, Edição 30 anos de Doutorado, jun. 2007, vol. 18, p. 19-32.

PINHEIRO, F. M. G.; DIAS FILHO, J. M.; LIMA FILHO, R. N.; LOPES, L. M. S. O perfil do contador e os níveis de habilidades cognitivas nos exames Enade e suficiência do CFC: uma análise sob a perspectiva da taxonomia de bloom. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 11, n. 1, p. 50-65, 2013.

SAES, F. A. M.; CYTRYNOWICZ, R. O ensino comercial na origem dos cursos superiores de economia, contabilidade e administração. **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 37-59, junho/2001.

SANTOS, C. M. L. O ensino da contabilidade: uma análise crítica. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 24, p. 12-16, 2004.

SILVA, G. C.; MIRANDA, L. C. O ensino da contabilidade no curso de administração de empresa: a percepção do corpo discente das disciplinas de contabilidade na sua formação acadêmica. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, p. 131-155, 2012.



# Compliance no Terceiro Setor

**Resumo:** O presente artigo propõe uma discussão sobre a necessidade de transparência e ética para as organizações da sociedade civil, uma vez que tais entidades dependem de recursos externos para existir e prestar seus serviços à sociedade. As parcerias realizadas com pessoas jurídicas e físicas, envolvendo recursos públicos ou privados, requerem dos gestores um cuidado adicional, desde a captação desses recursos, sua aplicação e na prestação de contas. Assim, processos e controles têm que ser utilizados no sentido de sustentar a gestão, de acordo com a ética e os valores estabelecidos, com o objetivo de prestar serviços de relevância e qualidade nas áreas de defesa de direitos, saúde, assistência social, educação e cultura, e coexistir junto aos primeiro e segundo setores na busca de uma melhor qualidade de vida social. A contabilidade e o *compliance* são ferramentas pioneiras no controle e na conformidade dos processos e registros realizados pelas entidades, de forma eficaz e eficiente. A utilização dos melhores recursos da melhor forma, uma vez que são escassos para as organizações da sociedade civil, se torna essencial na gestão das mesmas. Essa discussão produz informação sobre essas organizações que compõe o Terceiro Setor, sua organização, as relações que estabelece, além das ferramentas de controle e gestão promovidas pela contabilidade e pelo *compliance*.

**Palavras-chave:** *Compliance*; contabilidade; Terceiro Setor; corrupção; transparência, ética; controle; gestão do conhecimento.

## 1. Introdução

O *compliance* é um termo anglo-saxão originário do verbo *to comply*, que hoje é discutido na sociedade como alternativa ao combate à corrupção e à busca pela ética e transparência nas organizações.

O dever de agir em conformidade com as regras, fazendo cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades das organizações é entendido como *compliance*, segundo Morais (2005). A dimensão de sua aplicação parte da necessidade de impedir o avanço da corrupção e da promoção das atitudes éticas. Assim, os estudos das causas do problema, apontados em pesquisas recentes, indicam a percepção moral das pessoas um dos fatores principais.

A medida da compreensão do indivíduo sobre o contexto que está inserido e suas atitudes na perspectiva da moral, discernindo entre o que é certo e errado, compõem a denominada percepção moral. O trabalho de *compliance* sobre essa percepção moral visa melhorar seus elementos e contribuir para a melhoria também dos instrumentos de controle da corrupção e da promoção dos comportamentos éticos (SANTOS; GUEVARA; AMORIM, 2013).

Antigamente, a corrupção não era percebida como problema social, somente era discutida sob a ótica do humor, em charges e programas humorísticos, sem contudo compor fundamentos para discussões políticas, acadêmicas e reformas institucionais. No entanto, conforme Speck (2000, apud SANTOS; GUEVARA; AMORIM, 2013) essa percepção mudou e estudos acadêmicos avançaram nessa questão, pesquisas internacionais comprovaram que a corrupção tornou-se um entrave para o desenvolvimento sustentável, provocando ineficiência econômica e incentivos errados para os investimentos, além de desestimular a população na busca pelo bem-estar social.

A corrupção, segundo indicadores mais utilizados nas pesquisas, pode ser medida conforme os escândalos relatados na mídia; as condenações contabilizadas nas instituições ligadas à esfera penal; as informações obtidas em pesquisas entre cidadãos (SPECK, 2000, apud SANTOS; GUEVARA; AMORIM, 2013).

Os casos conhecidos recentemente como os da Enron, Banco Panamericano, WorldCom estão associados à corrupção, com atitudes favorecidas pelos contratos de trabalho com pagamento por desempenho aos principais executivos. Leis socialmente populares, mas não realistas, aprovadas para gerar popularidade política e oportunidades para extorsão ou suborno, com exemplos de casos ligados às esferas públicas. Exigências de grandes financiamentos de campanha envolvem candidatos que serão os reformadores e promotores das Leis,

além de armadilhas do cotidiano e violações éticas que podem cooptar pessoas em geral, criando um dilema de natureza humana, onde o certo e o errado passam a não ser alternativas da percepção moral.

O Terceiro Setor, segmento social e econômico definido no ordenamento jurídico brasileiro, era pouco conhecido e teve sua primeira grande projeção na sociedade brasileira de uma forma negativa: um escândalo de corrupção, em 2007, que ficou conhecido como CPI das ONGS.

A criação da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) destinada a apurar “a liberação, pelo Governo Federal, de recursos públicos para Organizações Não Governamentais – ONGs – e para Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs –, bem como a utilização por essas entidades, desses recursos e de outros por elas recebidos do exterior, a partir do ano de 1999 até 8 de novembro de 2007” (RELATÓRIO, 2010) para além do escândalo, produziu informações relevantes para o aprimoramento dos processos utilizados, no âmbito da discussão do tema desse trabalho que é o *compliance* no Terceiro Setor.

Um trecho do relatório final do Senado será reproduzido a fim de exemplificar os tipos de problemas enfrentados pelas organizações que compõem o Terceiro Setor (RELATÓRIO, 2010):

O diagnóstico apresentado neste Relatório é contundente ao concluir pela necessidade premente de se aperfeiçoar os mecanismos pelos quais se materializam a relação de parceria entre Poder Público e ONGs. Dentre os principais problemas, amplamente identificados neste relatório, envolvendo as parcerias com entidades privadas sem fins lucrativos podem ser apontados os seguintes: a) ausência de critérios para escolha de entidades. Disso resulta o favorecimento de certas organizações, em prejuízo do princípio da impessoalidade e da moralidade da Administração, bem como a escolha de 7 entidades sem preparo técnico ou estrutura para fiel cumprimento do convênio; b) desvio de finalidade do objeto contrato. Como exemplo cite-se um termo de parceria que é firmado para realização de cursos de capacitação, mas a entidade utiliza o recurso para compra de equipamentos e materiais utilizados na capacitação; c) insuficiência dos mecanismos de controles interno e externo, capazes de prevenir, corrigir e reprimir os problemas oriundos da relação de parceria entre Estado e entidades privadas sem fins lucrativos.

O que pode ser percebido no relato é uma insegurança jurídica e institucional, como ausência de lei específica para as contratualizações entre Estado e organizações da sociedade civil, interpretações distintas, analogias com entes federados, estoque de prestações de contas sem avaliação e aprovação, pouca capacitação dos atores envolvidos, planejamento insuficiente, ou seja, condições propícias e um ambiente incentivador de condutas ilícitas e antiéticas.

Tal situação gerou discussão entre os atores envolvidos, promovida pelo Estado no sentido de criar uma agenda de soluções, iniciando pelo aperfeiçoamento na Lei de Diretriz Orçamentária em 2011, promulgação de Decretos de aprimoramento do chamamento público para as escolhas dos participantes e da prestação de contas. Recentemente, em 2014, com a criação da Lei 13.019 e do Decreto 8.726 em 2016, surgem instrumentos para normatizar um novo regime jurídico para as parcerias com a administração pública de âmbito nacional – fomento e colaboração – em substituição aos convênios.

O debate sobre questões como essas ainda não resolvidas do dilema humano, se oportunista ou altruísta, fornece elementos para o *compliance*, na promoção do uso de instrumentos de controle, avaliação de sistemas que, mesmo involuntariamente, incentivem comportamentos corruptos, aderência dos valores pessoais e individuais aos coletivos e das organizações para se adequar e estar em conformidade.

As organizações não precisam somente declarar a corrupção como um problema e combatê-lo, precisam avançar e investir efetivamente na ampliação da percepção moral do indivíduo. O investimento em: 1- instrução, no sentido amplo, além da capacitação técnica exclusiva para o desenvolvimento de certas atividades, para a promoção da ética; 2- nos supersistemas de controles e regras, com o entendimento que não são os únicos instrumentos de solução do problema, são fatores decisivos para a implantação do *compliance*.

Além desta introdução, o artigo possui mais cinco seções. Na segunda seção, apresenta-se a estrutura organizacional do Terceiro Setor. A terceira seção, a gestão dos riscos corporativos, seus processos e indicadores de controle e performance. A quarta seção, a gestão do conhecimento. A quinta, e última seção, expõe as considerações finais.

## 2. Estrutura organizacional

### 2.1. O que é Terceiro Setor?

O ordenamento jurídico brasileiro dividiu as organizações denominadas pessoas jurídicas em setores, denominados Primeiro, Segundo e Terceiro setores. Todos são administrados e integrados por pessoas físicas, cujas ações são úteis a um maior número de pessoas e com o objetivo único de melhorar o ambiente em que elas vivem.

Essa personalidade jurídica inscrita para determinadas organizações define se são de direito público ou de direito privado, sem tem finalidade lucrativa e econômica, ou não e qual sua área de competência.

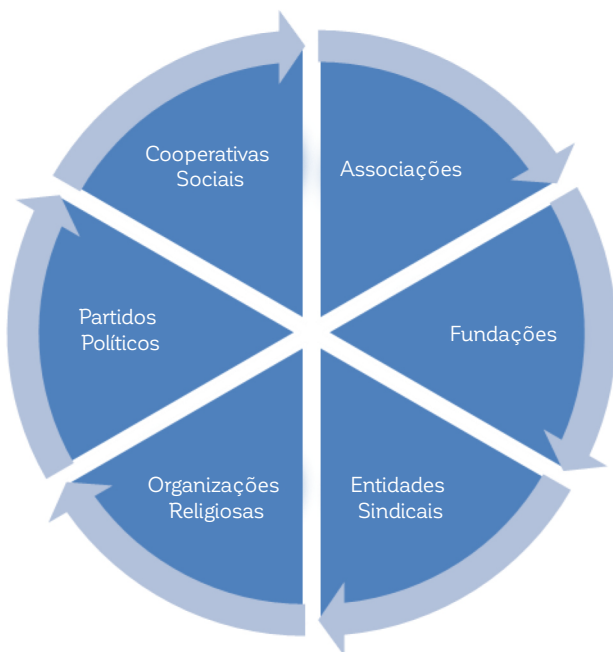
O Primeiro Setor é composto por organizações de direito público, sem finalidade lucrativa cuja competência está em legislar, fazer justiça, fiscalizar todas as organizações, exercer o poder de polícia, com exclusividade própria do poder público.

O Segundo Setor, também conhecido como Mercado, é formado por organizações de direito privado e tem como competência atuar na sociedade, fornecendo produtos e serviços em contrapartida à obtenção de lucros pelo empreendedor.

O Terceiro Setor, por sua vez, completa o ordenamento, reunindo as organizações da sociedade civil de direito privado para o fornecimento de serviços de interesse público e defesa de direitos, sem contudo lograr lucros ou ganhos econômicos individuais.

Alguns autores entendem que o primeiro setor a surgir foi o Terceiro, pois a sociedade civil primeiro se organiza e demanda suas necessidades, depois as organizações públicas e o mercado se constituem no sentido de oferecer as alternativas e soluções para as demandas instituídas.

O fato é que hoje no Brasil, esse setor contém a maior diversidade de organizações sem finalidade lucrativa e com atuação nas áreas de defesa dos direitos, saúde, educação, assistência social, cultura, direitos humanos, ciência e tecnologia, meio ambiente, esportes, moradia, entre outros, como se vê na Figura 5.1.



**Figura 5.1 – Organizações do Terceiro Setor**

O Mapa das Organizações da Sociedade Civil – OSC’s, resultado das discussões entre o Estado e o Terceiro Setor, em sua atualização recente apresentou a existência de 380 mil OSC’s no Brasil, excetuando-se as Entidades Sociais e os Partidos Políticos.

Essas organizações têm como fontes de receitas as transferências de recursos governamentais por meio de: parcerias, acordos, termos de cooperação e fomento, subvenções, emendas parlamentares e fundos incentivados, contribuições dos associados e fundadores, doações de organismos internacionais e doações diretas de recursos financeiros, materiais e de trabalho voluntariado. Além disso, algumas têm desenvolvido timidamente, ações de geração própria de renda, como venda e prestação de serviços.

No ano de 2015, as doações individuais para as OSC’s no Brasil totalizaram R\$13,7 bilhões, em percentual representa 0,23% do Produto Interno Bruto do Brasil, conforme aponta a pesquisa Doação Brasil (DOAÇÃO BRASIL, 2017).

As abordagens mais aceitas pelos brasileiros são as realizadas pela TV e Rádio, como o programa da UNICEF, “Criança Esperança” e “Teleton” da Assistência à Criança Deficiente – AACD, e as mais rejeitadas são a abordagem pessoal no domicílio e a abordagem em local público. Entre esses pontos, os eventos realizados como feiras, bazares, festas e confraternizações são outra forma regular de abordagem utilizada para esse fim.

Outro aspecto interessante da pesquisa que merece atenção desse artigo é o modo como os doadores decidem suas ações por tratarem de atitudes no campo da ética, adotadas pelas OSC’s.

**Tabela 5.1 – Percentual de concordância dos doadores**

Percentual	Decisão
88%	Eu escolho com cuidado as causas para as quais vou doar
74%	Eu sempre busco informações sobre as instituições antes de doar para elas
46%	Eu só apoio se já tive uma experiência pessoal com a causa
20%	Eu geralmente faço doações movido pela emoção do momento
19%	Eu só faço doação quando alguém que conheço me pede
8%	Eu só faço doações para grandes campanhas de TV

Fonte: Doação Brasil (2017).

O conhecimento das instituições, suas atividades, seus beneficiários e resultados propiciam confiança ao doador na instituição, fomentando a cultura da doação. No entanto, a pesquisa evidencia uma tendência dos doadores, em dar dinheiro diretamente às pessoas, em torno de 50% dos que fazem. Em relação à confiança nas instituições, somente 26% acredita que são confiáveis, ao mesmo tempo em que sabem que essas organizações dependem das doações das pessoas e empresas para funcionar. Em 2015, segundo a pesquisa, as doações individuais dos brasileiros montaram em R\$13,7 bilhões.

O ambiente interno das OSC’s é formado por pessoas profissionais e voluntárias, que inicialmente se reuniram em torno de uma causa específica, e, depois, se organizaram de forma a realizar as atividades necessárias para consecução de seus objetivos. Nesse universo, a carência por profissionalização é alta. Até pouco tempo, 2012, a remuneração dos dirigentes era proibida. Com a promulgação de algumas leis complementares (12.101 e 13.151) e recentemente a 13.019 em 2014,

essa proibição foi retirada. No entanto, esse tema ainda é frequente nas discussões sobre a profissionalização do setor, uma vez que na prática as transferências governamentais e seus cadastros exigem que não haja remuneração prevista em Estatuto, ou seja, o próprio ente federativo promotor de leis não implementou sua regra.

Esse regramento provoca distanciamento do Gestor e Responsável da sua própria organização, além de restringir ferramentas de ampliação profissional, com pessoas com pouca capacitação e nem sempre aptas para assumir o cargo. O trabalho com pessoas voluntárias é outro desafio do ambiente interno, pois alinhar condutas pessoais com os valores e procedimentos da instituição visando eficiência e ações éticas exige controles e ferramentas nem sempre previstas nos modelos adotados em outros setores.

O número de empregos formais gerados pelas OSC's, segundo o Mapa das Organizações da Sociedade Civil em 2014 é de 2.300 mil postos de trabalho, que equivalem a 4,9% do total dos brasileiros. O retrato do Terceiro Setor pode demonstrar sua dependência dos recursos externos à organização e sua necessidade em ser confiável, ético e transparente para obter os recursos necessários a manutenção de seu funcionamento.

## 2.2. O compliance no Terceiro Setor

A redução dos riscos relacionados às condutas antiéticas dos profissionais e voluntários que atuam no Terceiro Setor, bem como a promoção de um ambiente de trabalho seguro e transparente, diminui a probabilidade de fraudes e aumenta a confiança e competitividade das OSC's na busca dos recursos externos. A ausência de uma gestão ética e transparente pode acarretar perdas financeiras, apropriação indébita de numerários e ativos, corrupção, desfalques, insegurança trabalhista, queda na qualidade dos serviços, perda de credibilidade, paralisação dos serviços, processos administrativos, cíveis e penais, lavagem de dinheiro, inadimplência, entre outras falhas.

A conduta de acordo com a regra (*compliance*) ou a corrupta possuem várias causas e são influenciadas pelas circunstâncias. A adequação das organizações aos comportamentos éticos dos profissionais e candidatos, por meio de criação de cultura ética, regras e controles internos, ou seja, a prática do *compliance* contribui para o enfrentamento desse problema. A tarefa, apesar de parecer difícil, é muito necessária para as OSC's, sua capacidade em atrair doadores e captar recursos pode ser ampliada, se houver a percepção correta de sua conduta pelos atores externos.

O Terceiro Setor pouco regulamentado, carente de profissionalização e demandado por transparência e *accountability*, encontra no *Compliance* uma estrutura para se destacar na sociedade. Como as regras são precárias, e sendo que por vezes segui-las não é mais suficiente, é preciso construir uma cultura ética na corporação aceita por todos seus colaboradores ao:

- profissionalizar a sua gestão;
- alinhar processos e estratégias;
- eliminar brechas e vulnerabilidades.

Os códigos de conduta abrangem normas e diretrizes sobre valores éticos, e comportamentos esperados pela empresa em situações específicas. O sistema de controle interno, por sua vez, objetiva reduzir possíveis vulnerabilidades existentes nos processos, mitigar riscos e prevenir atos de corrupção. Tais exemplos encontram ressonância na contabilidade, que é um sistema de registro e apuração das transações econômicas. Tal ciência permite comparações, análises de desempenhos econômico e financeiro que, por sua vez, refletem o ambiente ético, a transparência e a boa gestão dos recursos empregados.

## 2.3. Organização, área e setores

O Terceiro Setor é organizado conforme disposições legais contidas na Constituição Federal e na Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que dispõe sobre o Código Civil. A partir desse normativo e do anterior, Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, observa-se nos Estatuto das OSC's um tendência na sua forma de se organizar. São órgãos deliberativos, administrativos e consultivos dessas Entidades:

- i) Assembleia Geral ou Conselho de Administração
- ii) Conselho Diretor;
- iii) Conselho Fiscal, recentemente permitido com a promulgação da lei atual.

A Assembleia Geral ou o Conselho de Administração é órgão deliberativo soberano, constituída pelos associados, conselheiros em pleno gozo de seus direitos e quites com as obrigações sociais. Entre suas competências, estão 1- Eleger e destituir os membros da Diretoria Executiva e Conselho Fiscal; 2- Autorizar a alienação, a qualquer título, dos bens imóveis, bem como a constituição de ônus reais e quaisquer

gravames sobre os mesmos, mediante parecer favorável pelo Conselho Fiscal; 3- Designar auditoria; e 4- Apurar denúncias contra atos da Diretoria Executiva, Conselho Fiscal e associados.

O Conselho Diretor é designado pela Assembleia e pode ser formado por membros das OSC's ou não, como já mencionado anteriormente, não percebem remuneração e seu Presidente é o representante legal da entidade. Assim, respondem legal, ativa, passiva, judicial e extrajudicialmente por todas as ações e recursos da organização. Dentre suas competências estão: a gestão dos recursos financeiros, humanos, contratações, aquisições de bens e a formulação das políticas adotadas e regimentos internos. A composição desse órgão se dá com os diretores financeiros ou tesoureiros, diretor administrativo e diretor técnico.

O Conselho Fiscal, cuja implantação é requerida recentemente com o aprimoramento das leis, é órgão de fiscalização da administração contábil e financeira e pode (deveria) ser formado por pessoas físicas externas e sem vínculos de trabalho com a entidade. Compete ao Conselho Fiscal, opinar e emitir pareceres, inclusive para a Assembleia Geral e para o Conselho Diretor, sobre relatórios de desempenho financeiro e contábil da entidade e as operações patrimoniais realizadas pelo Conselho Diretor.

Abaixo dos órgãos estatutários são hierarquizados Coordenações, Supervisões e todo quadro de empregados contratados e os voluntários dos serviços. A criação de valores organizacionais, códigos de conduta e regimentos devem estar em consonância com o seu Estatuto de modo a propiciar um ambiente seguro e ético, fundamentais à sua existência e manutenção.

De modo geral, esse tipo de organização é aplicado às fundações de direito privado, associações, organizações sociais, organizações religiosas, partidos políticos e entidades sindicais. O Mapa das OSC's traz uma pesquisa das áreas de atuação dessas instituições, excetuando-se os partidos políticos e entidades sindicais, sendo:

- 30,1% - Defesa de direitos e interesses dos cidadãos;
- 28,5% - Religiosas;
- 12,7% - Cultura e recreação;
- 10,5% - Assistência social.

### 3. Gestão de riscos corporativos

A palavra *risco* no dicionário de português refere-se à possibilidade de perigo, perda ou prejuízo. Considerando o contexto das organizações da sociedade civil, risco é a possibilidade de um evento ocorrer e afetar o cumprimento dos seus objetivos sociais, sua missão. Os objetivos organizacionais podem ser classificados em quatro categorias segundo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO): estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade.

A premissa inerente à gestão de riscos corporativos é que toda instituição existe para gerar valor aos *stakeholders* (partes interessadas), que podem ser internos ou externos, como: governo, funcionários, fornecedores, parceiros, investidores sociais, bancos, conselhos consultivos, conselho fiscal, conselho administrativo, dentre outros.

O gerenciamento trata de riscos e oportunidades que afetam a criação ou a preservação de valor de uma instituição. As organizações podem usar estratégias e ferramentas como mecanismo de gestão de riscos cujo objetivo é proteger seus ativos. Embora os riscos financeiros sejam objeto de grande atenção, as consequências dos riscos de reputação para organizações do Terceiro Setor se tornam cada vez mais importantes, uma vez que sempre há uma preocupação dos investidores sociais sobre o nível de confidencialidade (credibilidade) da organização, ou seja, se os recursos estão sendo de fato aplicados na finalidade proposta pela instituição

Uma ferramenta mundialmente utilizada é Enterprise Risk Management (Gerenciamento de Riscos Corporativos), o COSO, que foi criado nos Estados Unidos em 1985, como uma organização sem fins lucrativos, tendo como visão ser um líder de pensamento reconhecido no mercado global no desenvolvimento de orientação nas áreas de risco e controle que permitissem uma boa governança organizacional e redução de fraudes. O Gerenciamento de Riscos Corporativos é:

um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2017).

A responsabilidade final para o gerenciamento de riscos e estrutura de controle de uma organização é realizada pelo presidente, diretoria executiva e gerentes seniores. Esses atores devem garantir um ambiente interno positivo e cultura de risco dentro da organização conhecida pela expressão em inglês “*tone at the top*”.

## 3.1 Processos

O conceito acadêmico de processos pode ser definido como:

- sincronia entre insumos, atividades, infraestrutura e referências necessárias para adicionar valor para o ser humano;
- sequência de atividades realizadas na geração de resultados;
- sequência de tarefas (ou atividades) que ao serem executadas transformam insumos em um resultado com valor agregado.

Em todos esses conceitos apresentados, destacam-se alguns pontos em comum, como: sincronia e sequência, atividades e tarefas, valor e resultado. Pode-se, então, concluir que os *processos* são sequências de tarefas, atividades e recursos relacionados que, alocados de forma sequencial e planejada, geram um resultado final, com base na necessidade para qual o processo foi criado. Todos os processos são criados para atender a um bem comum. Processos sem um fim específico por si só não tem utilidade.

Gerenciamento de processos descreve o conjunto de sistemas utilizado por uma instituição para organizar e controlar seus processos. Estes podem incluir processos de recursos humanos, contabilidade, administrativos, financeiros, tecnologia social, mobilização de recursos, dentre outros.

Uma organização que gerencia seus processos pode permitir a otimização dos recursos aplicados, controlando custos e gerando oportunidades. Sendo assim, pode-se observar que toda a nossa sociedade é baseada em processos e em várias esferas, como apresentado a seguir.

### RECURSOS HUMANOS

- Processos de Admissão
- Processos de Demissão
- Processos de Capacitação e Treinamento

### CONTABILIDADE

- Processos de Registro de Atos & Fatos
- Processos de Salvaguarda documentos
- Processos de Obrigações Fiscais e Acessória
- Processos de Controle Patrimonial
- Processos de Contratos

## ADMINISTRATIVOS

- Processos de Compras
- Processos de Controle de Estoques
- Processos de Manutenção Predial
- Processos Jurídicos

## FINANCEIRO

- Processos de Contas a Pagar
- Processos Orçamentários
- Processos de Prestação de Contas
- Processos de Contas a Receber

## PROGRAMA SOCIAL

- Processos de Monitoramento e Avaliação
- Processos de Gerenciamento de Projetos
- Processos de Desenvolvimento Comunitário

## MOBILIZAÇÃO DE RECURSOS

- Processos de Aquisição de Investidores Sociais
- Processos Marketing
- Processos Comunicação

O detalhamento dos processos serve para identificar subprocessos, atividades, responsáveis, objetivo, riscos e controles. No caso do processo de contas a pagar:

- **Subprocesso:** Pagamentos
- **Atividade:** Aprovar pagamentos
- **Responsável:** Contador
- **Objetivo:** Assegurar que os pagamentos e transferências se realizem a tempo, cumprindo as normas estabelecidas.
- **Risco:** Pagamento em duplicidade
- **Controle:** Trava sistêmica (preventivo) e Conciliação bancária (detectivo)

### 3.1.1 Vantagens dos Processos

Podemos averiguar vantagens para os processos, entre eles:

- Garante a organização das atividades;
- Garante que os atores envolvidos saibam o que fazer e quando fazer;
- Prevê custos (pessoas, recursos, matéria-prima etc.) em sua execução;
- Podem ser automatizados.

Observa-se que, além de prever as atividades, é necessário organizá-las e descrevê-las para que seus atores saibam exatamente o que fazer. A utilização dos processos ajuda a estimar os custos envolvidos, pois se trata da utilização de todos os insumos necessários para transformação dentro de suas atividades sequenciais. É claro que nem todas as atividades de um processo podem ser automatizadas. É preciso definir o processo sempre em atividades rotineiras que não envolvam muita capacidade intelectual envolvida na mesma, e para que possa realmente ser considerando uma vantagem, precisa ser documentado. Processos sem documentação tendem a não ser seguidos e perde-se grande parte de seus benefícios.

### 3.1.2 Desvantagens dos Processos

Processos são vantajosos, mas pode-se dizer que a má utilização dos processos nos leva a diversas desvantagens, como as listadas a seguir:

- Paradigma da mudança;
- Excesso de processos (burocracia);
- Se não bem desenhados/definidos podem (e vão) gerar atritos;
- Processos sem acompanhamento e SLAs tendem a não serem seguidos.

Processos devem ser executados com o objetivo de gerar valor ao seu final. Excesso de processos leva a uma burocracia extensa que só gera problemas àqueles que se utilizam ou necessitam dela. Além disso, processos que não são avaliados ou auditados tendem a ser realizados de forma distante do que estão documentados. Por esses motivos, não adianta apenas utilizar-se de processos e documentá-los. Eles precisam de indicadores, devem ser seguidos e auditados, e devem prestar algo de positivo ao seu objetivo final.

## 3.2 Indicadores de Controle

A definição mais conhecida e respeitada sobre controles internos é a do *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*.

Controle interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão (AICPA, 2017).

Os indicadores de controle mensuram o cumprimento das atividades e métricas do controle interno para garantir sua efetividade. Esses controles estão relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Como exemplos: o sistema de autorização, a segregação das funções de elaboração e registro e de custódia dos ativos.

Um conceito mais abrangente de indicadores de controle é o *Control Self Assessment*, que significa: Autoavaliação de Controles. Ele é definido pelo Instituto Interno de Auditoria como um processo através do qual a eficácia do controle interno é examinada e avaliada. Este objetivo é prover segurança razoável de modo que todos os objetivos de negócio sejam alcançados.

A *European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA, 2017)* publicou o *Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41*, com as melhores práticas de controle interno através do modelo Três Linhas de Defesa, apresentado na Figura 5.2.



Figura 5.2 – As três linhas de defesa

Fonte: ECIIA (2017).

## Primeira Linha de Defesa

Gestão Operacional: os gerentes operacionais são responsáveis sobre os riscos e têm a propriedade sobre eles, sendo assim, é sua a responsabilidade sobre a avaliação, o controle e a mitigação dos riscos, juntamente com a manutenção de controles internos eficazes, através de ações corretivas para solucionar as deficiências de processos.

## Segunda Linha de Defesa

Esta linha de defesa refere-se à unidade de gestão de riscos ou à unidade que executa esta função. A principal função desta unidade é monitorar e apoiar a implementação de melhores práticas de gestão de risco pelos gestores operacionais, auxiliar na definição de apetite ao risco e na divulgação dos riscos e controles dentro da organização.

## Terceira Linha de Defesa

Esta linha de defesa é composta pela auditoria interna da organização. Cabe à auditoria. A auditoria interna pode ser definida como uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, para verificar as operações e emitir uma opinião sobre elas, sendo considerada como um serviço prestado à alta administração. O papel da auditoria interna segundo o Conselho Federal de Contabilidade pode ser apresentado com os seguintes objetivos (TCU, 2017):

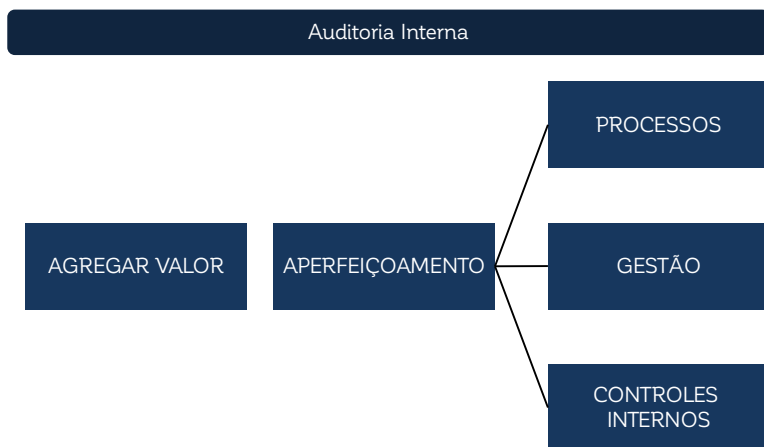


Figura 5.3 –

Fonte:

Cabe à auditoria interna fornecer à alta administração e órgãos de governança a avaliação objetiva e independente quanto à eficácia dos controles internos, da gestão de risco e da governança (TCU, 2017).

### 3.3 Indicadores de Performance

Os indicadores de Performance são também conhecidos como *Key Performance Indicators* (Indicadores chaves de desempenho). Os KPIs são importantes para o gerenciamento bem-sucedido das instituições, evidenciando os aspectos de baixo desempenho, bem como os aspectos com maior desempenho para direcionar aonde a instituição necessita aplicar maior energia e recursos. Geralmente são focados no desempenho histórico da organização e concentram a atenção, principalmente, em resultados que já ocorreram.

É importante a criação de uma Matriz geral de análise econômico-financeira da Instituição que contenha indicador, característica, parâmetro de análise e fórmula. Podemos citar como exemplo de indicadores:

- Grau de Endividamento Geral pelo Ativo Total =  $(CT/AT) \times 100\%$
- Concentração do Endividamento no Curto Prazo =  $(PC/CT) \times 100\%$
- Garantia Capital de Terceiros =  $(CP/CT) \times 100\%$
- Capital Circulante =  $AC - PC$
- Capital Circulante Líquido =  $(AC1 - PC1) - (AC2 - PC2)$
- Índice de Liquidez Geral =  $(AC + ARLP) / (PC + ELP)$
- Índice de Liquidez Corrente =  $(AC) / (PC)$
- Índice de Liquidez Seca =  $(AC - Estoques) / (PC)$
- Índice de Liquidez Imediata =  $Disponibilidades / PC$
- Valor Orçado x Valor Realizado
- Valor Receitas - Valor Despesas

O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, publicado em 2015, pelo Conselho Federal de Contabilidade apresenta sugestões de indicadores para o avaliação de desempenho em duas categorias: Indicadores Financeiros e Econômicos e Indicadores de Eficiência de Gestão (CFC, 2017). Vale destacar a importância da gestão dos indicadores: quando o resultado do indicador for positivo, buscar oportunidades ou ajustar a meta; quando negativo, todos os esforços devem recair sobre a análise do fato, da causa e estabelecer as ações.

## 4. Gestão do conhecimento

Considerando o exposto até momento, temos à frente um dos pontos mais importantes que as instituições e a sociedade têm enfrentado: a gestão do conhecimento.

A evolução natural dos sistemas informatizados colaborou para a rápida transformação da sociedade. Temos hoje uma quantidade infinita de dados. Grandes computadores estão processando grande volume de dados sobre onde você anda, o que acessa na internet, como acessa, onde você compra, como você compra, o que você compra, como ganha e gasta seu dinheiro, por onde tem andado, onde tira férias, quem são seus amigos, suas curtidas, ou seja, tudo! Vivemos a revolução do conhecimento!

Mas a geração do conhecimento não é tão simples. Tudo se inicia com o dado bruto. O registro único de algo. Este, em conjunto com outros dados brutos, são agrupados, organizados, mensurados, comparados e apresentados em diversos formatos, que, por sua vez, geram informações. As informações são apresentadas em diversas formas: extrato da sua conta corrente, relatórios gerenciais para tomada de decisão, laudos de avaliação, resultados de exames, balancetes, são todos exemplos de informações.

Contudo, as informações, por si só tampouco ajudam nas tomadas de decisão. Um exemplo simples pode ser analisado em um resultado de um exame médico ou um simples resultado de exame de sangue. Para a maioria das pessoas, ao ver as informações contidas em um diagnóstico médico, não conseguem decifrar as informações ali contidas, portanto, o conteúdo que ali está não gera conhecimento para o receptor, que, por sua vez, não consegue tomar decisões ou aproveitar as informações que lhe foram apresentadas.

Caso estas mesmas informações sejam apresentadas a um médico, estas poderão salvar uma vida, pois, o entendimento das informações leva à correta tomada de decisões. O mesmo caso pode ser observado na contabilidade. Pessoas que não têm o conhecimento sobre a contabilidade não conseguem compreender as informações contidas em um balanço patrimonial. Já um contador consegue avaliar e tomar decisões analisando a mesma informação. O contexto hoje das empresas é que estas possuem grandes volumes de dados, muitos relatórios e informações, mas pouco conhecimento. E a gestão do conhecimento é quase inexistente.

Processos que não são documentados e estão com as pessoas são exemplos de uma gestão de conhecimento ineficientes. Treinamentos constantes, base de conhecimento, regras estabelecidas são exemplos mais efetivos de transferência de conhecimentos. As empresas precisam se conscientizar sobre a legislação a qual ela deve responder, com a correta avaliação e capacitação constante das pessoas envolvidas dentro deste contexto para o correto cumprimento da mesma. Internamente, as normas e procedimentos devem ser registrados, seguidos e auditados, para garantia de que as ações do dia a dia estão sendo feitas da forma correta e esperada. Regras e normas que não são documentadas e auditadas, raramente são seguidas.

Toda a boa prática tem na gestão do conhecimento a melhor forma de atuação. Políticas internas precisam ser divulgadas e seguidas, pois, caso contrário, serão ineficientes em seu fim. Assim como as áreas de produção de empresas organizadas buscam, em normas como a ISO, garantir que seus processos possam ser realizados e repetidos com resultados passíveis de medição e com melhoria contínua. Com base em uma boa gestão do conhecimento, uma instituição pode criar uma gestão de performance, com indicadores que são conhecidos e compreendidos por todos, e os mesmos podem ser analisados e ações feitas de correção em caso de não atingimento de metas. E, já considerando os próximos passos evolutivos da gestão do conhecimento, trabalhar com a Sabedoria, que, nada mais é que saber utilizar-se do conhecimento adquirido para tomar ações práticas no dia a dia.

## 5. Considerações finais

O desafio de blindar as organizações das atividades corruptas tem que ser discutido para além da existência de títulos ou certificações que valorizem aquelas que adotam procedimentos de coibir tais atos. A adoção de boas práticas que valorizem a moral e ações éticas em equilíbrio com valores pessoais e organizacionais, é o que realmente pode promover um ambiente mais seguro.

Pretender estar livre de corrupção tem que ser a meta permanente de organizações, estados e sociedade, uma vez que o mal denominado *corrupção* é da própria natureza humana. A gestão de pessoas e do conhecimento interno, bem como da cadeia que cerca toda atividade promovida no âmbito do chamado Terceiro Setor é outra ferramenta aliada para enfrentamento desse desafio.

## Referências

AICPA. AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Disponível em: < <http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 26 mai. 2017.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 29 mai. 2017.

COSO. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Disponível em: <<https://www.coso.org/Pages/guidance.aspx/>>. Acesso em: 27 mai. 2017.

DOAÇÃO BRASIL. Disponível em: <[www.idis.org.br/pesquisadoa-caobrasil](http://www.idis.org.br/pesquisadoa-caobrasil)> . Acesso em: 22 mai. 2017.

ECIIA. 8th EUROPEAN COMPANY LAW DIRECTIVE ON STATUTORY AUDIT. **Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41.** Disponível em: < <http://www.eciia.eu/>> Acesso em: 25 mai. 2017.

MAPA DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL. Disponível em < <https://mapaosci.pea.gov.br/>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

MORAIS, E. J. Controles internos e estrutura de decisão organizacional: o caso da Contadoria do Banco do Brasil. 2005. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Paraná, Brasil, 2005.

RELATÓRIO final da CPI “Das ONG’s”, criada por meio do Requerimento nº 201/2007-SF, Brasília, 2010. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194594/CPlongs.pdf?sequence=6>>. Acesso em: 02 jun. 2017.

RESENDE, T. de A. **Roteiro do terceiro setor.** Associações e fundações: o que são, como instituir, administrar e prestar contas. 4.ed. Ver., atual. e ampl. Belo Horizonte: Prax, 2012. p. 225-240.

SANTOS, R. A. dos; GUEVARA, A. J. de H.; AMORIM, M. C. S. Corrupção nas organizações privadas: análise da percepção moral segundo gênero, idade e grau de instrução. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 48, n.1, jan./mar., 2013.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial de combate à fraude e corrupção.** Disponível em: <[Portal.tcu.gov.br](http://Portal.tcu.gov.br)> Acesso em: 28 mai. 2017.



# A importância do conhecimento dos princípios do Direito Tributário na atuação dos profissionais contábeis

**Resumo:** O presente trabalho foi elaborado com base metodológica em um levantamento bibliográfico, com abordagem descritiva. Trata dos princípios do Direito Tributário e sua importância nas atividades contábeis. Tem o objetivo de demonstrar o quão importante é para o profissional da contabilidade ter conhecimentos em relação ao direito tributário e o quanto a influência dos conceitos oriundos desta matéria interferem diuturnamente em suas atividades. O direito, além de estabelecer as exigências tributárias de uma entidade, como: quem, o que, onde e quando fazer, ampara também o contribuinte, concedendo-lhe a possibilidade de observar qual o limite das obrigações tributárias impostas pelo fisco e até que ponto pode chegar tais exigências. Já a contabilidade permite à administração planejar-se estrategicamente em relação aos tributos exigidos, visto que a escrituração influencia diretamente no valor apurado dos mesmos. Funciona como instrumento de registro dos atos e fatos patrimoniais e produz provas válidas ao meio judicial, tanto para o fisco como para o contribuinte.

**Palavras-chave:** Direito tributário; profissionais contábeis; tributos.

## 1. Introdução

A matéria tributária está no contexto contábil há muito tempo, o que se evidencia quando se faz um breve retrospecto sobre a história do desenvolvimento contábil no Brasil. Identifica-se na história uma grande influência tributária na escrituração dos fatos que alteram o patrimônio, com o objetivo de obter mensuração de variáveis que permitem o cumprimento das obrigações tributárias com a correção e a observação da legalidade.

No século XV, surgiram as alfândegas que obrigaram os primeiros registros de controles patrimoniais do Brasil. Em seguida, no século XVII, por força do Erário Régio, fora criada a Casa dos Contos, órgão de ordenação e fiscalização das receitas e despesas, ainda sobre o domínio do Estado Português, mostrando assim que os controles eram feitos, principalmente, para o atendimento das regras estaduais dos tributos.

Já no século XX, conforme consta nos registros da Receita Federal do Brasil, no ano de 1934, a Direção-Geral da Fazenda era dividida em três departamentos: Rendas Internas, Rendas Aduaneiras e o Imposto de Renda, órgão esse que foi reformulado em 1968 e atualmente denominado Receita Federal do Brasil.

Todos esses órgãos sempre utilizaram os dados e informações contábeis para estabelecer a forma de tributação, portanto, influenciando diretamente no modelo adotado e nos critérios definidos para mensuração e reconhecimento da receita ou despesa. Essa influência foi bastante percebida quando da publicação da Lei nº 6.404/76 que estabeleceu regras diferentes para registros contábeis, provocando edição de nova normativa no ano de 1978 e realizando a anulação tributária da lei para que, do ponto de vista fiscal, não houvesse interferência na apuração tributária.

A partir do regramento constitucional brasileiro, com o advento da Constituição Federal (CF) em 1988, ficou evidenciado que o país adotou o sistema jurídico “*Code Law*”, que se caracteriza pela codificação das normas, trazendo ainda mais o elemento do direito na prática contábil brasileira. Embora o arcabouço normativo contábil brasileiro traga na prática a essência sobre a forma, influenciado pelo modelo “*Common Law*”, cuja base são os usos e costumes, sistema adotado por muitos países europeus, a legislação tributária ainda carrega as características do modelo normativo tradicional brasileiro, criando a necessidade do contador atuar dentro da percepção de conceitos aplicados ao direito tributário.

Diante do exposto, o presente trabalho busca através de uma pesquisa bibliográfica explorar essas questões, com o objetivo de demonstrar o quão importante é para o profissional da contabilidade ter conhecimentos em relação ao direito tributário e o quanto a influência dos conceitos oriundos dessa matéria interferem diuturnamente em suas atividades.

O estudo se baseará nas contribuições de Sérgio de Iudícibus e de Sacha Calmon, dentre outros, que tratam em linhas gerais da questão abordada. O artigo está estruturado em três seções, incluindo esta introdução. A segunda seção envolve a abordagem teórica sobre o assunto, com destaque para o direito tributário como base legal para a arrecadação estatal, a contabilidade como instrumento de controle tributário e íntima relação entre a contabilidade e os tributos. Na terceira, e última seção, são apresentadas as considerações finais.

## **2. Concepções teóricas sobre os princípios tributários e a contabilidade**

### **2.1 O Direito Tributário como base legal para a arrecadação estatal**

O Código Tributário Nacional (CTN) de 1966, período de Governo Militar, veio a consolidar as regras tributárias nacionais, antes esparsas, em uma evidente tentativa de garantir ao Estado meios de angariar mais recursos para um país em fase de constantes transições políticas, econômicas e sociais.

Até então regido pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, o sistema tributário nacional, o CTN foi um importante mecanismo de garantia de manutenção dos governos militares, aumentando sensivelmente a arrecadação tributária nacional, definindo a competência tributária, os impostos, taxas e dispondo sobre as normas gerais de Direito Tributário. Neste último caso, interpretou de forma extensiva a expressão “legislação tributária”, sendo esta compreendida pelas leis, tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, criando uma verdadeira “rede” de legitimação tributária no nosso país.

Com o advento da Carta da República, ficou claro que o constituinte optou por um sistema tributário rígido, pois já sabia na sua própria

consciência que a carga tributária é por demais excessiva e restando ao contribuinte cumprir tudo aquilo que estiver imposto por lei, através da atuação do Fisco, e, ao mesmo tempo, ficando desobrigado daquilo que a lei não impõe. Deste raciocínio emana o princípio da Legalidade, preceituado no Art. 5º da CF/88 no qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal qual, o Art. 3º CTN proíbe os entes federados de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A partir daí entende-se que o tributo é obrigação pecuniária imposta ao contribuinte e que este não pode escolher entre cumprir ou não, mas o que deve ficar claro, porém, é que existem limites, verdadeiras normas balizadoras do Direito, que resguardam os interesses de ambas as partes, Estado e contribuinte, a fim de se evitar excesso de imposição tributária por parte daquele sobre este. Como o princípio da Legalidade, existem outros vários princípios ou regras que devem ser observados na aplicação da legislação tributária. Sobre princípios, podemos utilizar esta clássica passagem:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (MELO, 1996, p. 545).

A partir deste precioso ensinamento percebe-se que, para se entender as diversas normas que fazem parte de um ramo do Direito, como o Tributário é necessário conhecer e compreender os princípios e seu alcance, a fim de se obter, de forma sistematizada, o verdadeiro espírito de uma norma ou lei. Outro princípio basilar aplicado ao Direito Tributário brasileiro, o da Isonomia, foi objeto de célebre lição:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real (BARBOSA, 2009. p. 29).

É perceptível, portanto, que a Isonomia contenha um caráter horizontal e vertical. O horizontal refere-se aos que estão em um mesmo nível e, por isso, devem ser tratados da mesma maneira. Já o caráter

vertical está ligado às pessoas que se encontram em situações diferentes e, sendo assim, devem ser tratadas de forma diferenciada na medida em que se diferenciam. Nesse contexto, Ricardo Alexandre exemplifica com clareza sua aplicação:

Assim, a pessoa física que possui salário de quinhentos reais mensais está isenta do imposto sobre a renda, enquanto aquele cujos rendimentos são de cinco mil reais mensais se sujeita a uma alíquota de 27,5% do mesmo imposto. Mesmo que os rendimentos sejam idênticos, o tratamento deve ser diferenciado se, por exemplo, há uma diferença relevante quanto ao número de filhos, despesas com saúde, educação, previdência, entre outros (ALEXANDRE, 2009, p. 112).

O Art. 150, II, da CF/88 reproduz a aplicação do exemplo acima transcrito quando estipulou que é vedado aos entes federados “instaurar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (...)”. De outro lado, o Direito Tributário também é classificado como parte do ramo do direito público e possui como fundamentos jurídicos dois princípios que se destacam entre os outros: 1- a supremacia do interesse público sobre o privado; 2- a indisponibilidade do interesse público.

A supremacia do interesse público sobre o privado aparece de maneira nítida com a atuação de duas figuras jurídicas: de um lado o Estado, agindo para a consecução de fins públicos/coletivos; do outro o particular, defendendo seus interesses pessoais/individuais. Se um particular, pessoa física ou jurídica, deseja adquirir um bem imóvel de seu vizinho, este, por sua vez, precisa ter interesse em vender seu imóvel para que o negócio se concretize, pois ambos estão em nível de igualdade jurídica, ou seja em uma posição horizontal, não podendo um impor sua vontade ao outro, porque nas relações de direito civil impera o princípio da liberdade de contratação entre as partes.

De outro lado, se quem deseja adquirir o mesmo imóvel é o Estado, para fins de construção de uma rodovia, por exemplo, a vontade do Estado prevalecerá em razão do interesse coletivo se sobrepor ao interesse individual. Sendo assim, através de justa indenização será possível ao Estado adquirir o referido imóvel. Fica evidente assim a relação de verticalização entre as relações do Estado e do particular, estando aquele em nível superior a este.

Por sua vez, o princípio da indisponibilidade do interesse público afirma a impossibilidade do agente público de executar ações que vão contra o interesse ou o patrimônio público. Não há a possibilidade, por

exemplo, do agente público perdoar uma dívida tributária de determinado contribuinte em razão de sensibilização com eventual situação de dificuldade econômica do mesmo, não poderá fazê-lo de maneira alguma e sob nenhuma justificativa. Em verdade, o perdão de dívidas tributárias só é possível mediante lei, pois, neste caso específico, o parlamento terá aprovado determinado perdão e, considerando que o parlamento é formado por legítimos representantes do povo, considera-se assim, em última análise, que foi o próprio povo que aprovou o perdão, consignando a benesse como legítima.

Em relação ao tributo, a supremacia do interesse público justifica sua cobrança na medida em que a obrigação de pagar o tributo decorre de lei, independente de vontade, nascendo, então, a relação entre contribuinte (devedor) e o Estado (credor). Desta maneira, é possível concluir também que o princípio da legalidade, por sua vez, é outro pilar do Direito Tributário na medida em que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, sendo assim, através da lei é que nasce a obrigação de pagar determinado tributo.

Outros princípios, não menos importantes, como o princípio da Não Surpresa (Irretroatividade, Anterioridade do exercício financeiro e Noventena), princípio do Não Confisco, da Liberdade de Tráfego e da Não Discriminação baseada em procedência ou destino, também foram objetos da Constituição Federal, cada qual com sua especificidade e que, em conjunto, formam um grande arcabouço a ser interpretado quando da aplicação da lei ao caso concreto, a fim de se aplicar a legislação tributária de forma plena para a obtenção de seus objetivos.

A conceituação de tributo foi dada pelo Código Tributário Nacional, em seu Art. 3º, que dispõe que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Harada, Musumeci Filho e Polido (2015) elencam as seguintes espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do Art. 149 da CF e contribuições sociais do Art. 195 da CF. Salienta-se que cada um dos tributos nasce a partir do fato gerador, tendo os aspectos quantitativo, temporal, subjetivo e espacial (em alguns casos). No Quadro 6.1 são listados alguns tributos.

## Quadro 6.1 – Espécies de tributos

Espécies	Exemplos
I M P O S T O S	FEDERAIS Imposto de importação Imposto de exportação Imposto de Renda (Tributação das pessoas físicas, jurídicas e tributação na fonte e sobre operações financeiras) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativos a Títulos e Valores Imobiliários IOF) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) Impostos das Grandes Fortunas (IGF) Impostos Extraordinários Impostos Inominados Imposto Provisório sobre movimentação Financeira (IPMF)
	ESTADUAIS Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
	MUNICIPAIS Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) Imposto sobre transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso de Bens Imóveis (ITBI) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
<b>Taxas</b>	Taxas de polícia Taxas de serviços
<b>Contribuições de Melhoria</b>	
<b>Empréstimos Compulsórios</b>	
C o n t r i b u i ç õ e s  S o c i a i	Contribuições sociais do art. 149 da CF I. Contribuições de intervenção no domínio econômico a) Taxa de Marinha Mercante (TMM), hoje, Adicional do Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) b) Adicional de Tarifa Portuária (ATP) c) Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA) d) Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC) e) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados (CIDE) II. Contribuições sociais de categorias profissionais ou econômicas intervenção no domínio econômico a) Contribuição Sindical prevista nos arts. 578 e seguintes da CLT* Revogado pela Lei Nº 13.467, de 13 de julho de 2017, Art. 507-B tornando a referida Contribuição facultativa. b) Contribuições sociais arrecadadas para manutenção do SENAI, do SENAC, do SESC, do SESI, da OAB, do CRM etc.
	Contribuições sociais do art. 195 da CF a) Contribuições sobre a folha de salários e demais remunerações do trabalho b) Contribuição social sobre faturamento ou receita bruta (COFINS) c) Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL) d) Contribuição ao PIS/PASEP-importação e COFINS-importação e) Contribuições sociais diversas 1) PIS/PASEP 2) Contribuição Social do Salário-Educação 3) Contribuição para o Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) 4) Contribuições Sociais sobre o Fundo de Garantias do Tempo de Serviço (FGTS) 5) Contribuição Social dos Servidores Públicos 6) Contribuição de Iluminação Pública

Fonte: adaptado pelos autores com base em Harada, Musumeci Filho e Polido (2015).

Os institutos do Direito Tributário como interpretação da legislação, obrigação e responsabilidade tributária, lançamento, suspensão, extinção, exclusão do crédito tributário e as várias espécies de impostos, além das normas de prescrição e decadência, precisam ser compreendidos pelo profissional contábil, haja visto que, com uma visão mais holística dos tributos e seus institutos é possível trabalhar com mais clareza e segurança, diminuindo as incertezas e a margem de erro do labor contábil. O conhecimento mais acurado de determinado imposto pode levar a uma orientação mais assertiva sobre o mesmo, gerando uma economia para o empresário e elevando o nível da qualidade dos serviços contábeis prestados a um patamar superior e trazendo benefícios a toda sociedade.

## 2.2 Contabilidade como instrumento de controle tributário

Segundo Oliveira et al. (2014, p. 3), “Direito e Contabilidade são ciências que caminham juntas e complementam-se, desde longa data, acompanhando a natural evolução das diversas sociedades.” Assim, a Contabilidade, por ser uma ciência que registra os fatos contábeis que afetam o patrimônio das entidades, exerce um importante papel como instrumento de controle tributário. Conforme Ludícibus (2004), a contabilidade vai além de registro e divulgação das informações, pois essa ideia vem sendo associada à contabilidade há muito tempo. Atualmente, a informação contábil tem como objetivo orientar a tomada de decisão, dentre elas, as econômico-financeiras. Infere-se com isso que as decisões tributárias permeiam por esse papel que a contabilidade tem assumido perante as empresas.

Registrar as operações, calcular os tributos, elaborar e transmitir as obrigações acessórias da sua competência, que sejam pertinentes a cada regime tributário, são funções precípuas da contabilidade, contudo, suas atividades vão muito além das citadas, uma vez que seu papel é, a partir das informações geradas, minimizar o custo tributário, praticando a elisão fiscal e orientando o contribuinte sobre que rotinas o mesmo deve atentar-se para o fiel cumprimento das normas. Nesse sentido, só é possível controlar e gerir tributos, possibilitando a análise dos mesmos, se a contabilidade estiver correta, tempestiva e adequada, pois sem tal prática, não se consegue de forma segura certificar os valores dos impostos pagos, bem como colaborar com a economia tributária necessária para o andamento dos negócios.

O cenário atual requer que as empresas façam planejamentos voltados à questão tributária como forma de maximizar seus resultados. O

instrumento que permite tal análise é a contabilidade, que deve conter em seus registros os atos praticados, escriturados conforme exigência da norma contábil vigente, observando as especificidades de cada negócio. Os empresários compreendem que o gerenciamento dos tributos não é apenas uma necessidade cotidiana, mas um ponto estratégico importante para as entidades, sejam elas de pequeno, médio ou grande porte.

O controle tributário é importante diante da complexidade do sistema tributário e elevada carga tributária. A informação de Oliveira et al. (2014), é que existem aproximadamente 60 (sessenta) tipos de tributos e isso reforça a necessidade de gestão dos mesmos. Nesse ambiente, cresce sensivelmente a responsabilidade de todos os gestores da empresa, em particular a dos profissionais da contabilidade.

Há uma intrínseca complementação de conhecimento entre o Direito e a Contabilidade, indissociáveis ao contexto de evolução da sociedade que acontece com o crescimento das empresas, Martinez (2002, p.22) afirma que “A contabilidade, orientada para o controle e registro dos atos e fatos das operações das empresas, serve como ferramenta para, entre outras funções, a prestação de contas entre sócios ou às autoridades responsáveis pela arrecadação de tributos”.

Destaca-se que os conceitos contábeis estão sempre presentes na legislação que disciplina os tributos, fala-se em contas a receber; créditos de liquidação duvidosa; disponibilidade e aplicações financeiras; mútuos ativos e passivos; tributos a recuperar; estoques; ativo fiscal diferido; investimentos e imobilizado; tributos a recolher; capital e reservas; provisões x passivo exigível; receitas e despesas operacionais; resultados financeiros e não operacionais; variações monetárias ativas e passivas; destinação de lucros e dividendos. Tais informações, extraídas da contabilidade, definirão a apuração correta dos tributos, repercutindo na apuração do resultado e nas contas patrimoniais da empresa.

Percebe-se dessa forma que o Direito recorre à contabilidade quando da necessidade de prova jurídica, servindo tanto para o sujeito ativo (Estado) quanto para o sujeito passivo (Contribuinte) em demandas tanto da esfera judicial como administrativa. Isto é reforçado por Fabretti (2006, p. 31), quando descreve que a contabilidade tem como funções:

- a) registrar os fatos administrativos (memória);
- b) demonstrar e controlar as mutações patrimoniais (controle);
- c) servir como elemento de prova em juízo ou tribunal;
- d) fornecer elementos para que os acionistas e sócios possam examinar as contas da diretoria e aprová-las ou não;
- e) demonstrar ao fisco o cumprimento da legislação tributária;
- f) fornecer dados para a tomada de decisões.

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto-lei nº 3.000/99, por sua vez, também prevê que a escrituração mantida com observância das disposições legais é prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza ou assim definidos em preceitos legais (Art. 923 do RIR/99). Se a escrituração estiver em conformidade com as regras que lhe são aplicáveis, caberá à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos nela registrados, exceto nos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova (Arts. 924 e 925 do RIR/99).

Reconhecer a importância do profissional contábil na gestão dos tributos, perpassa por uma escrituração contábil elaborada com observância das normas internacionais, permitindo ao gestor tomar a decisão correta sobre o seu empreendimento, inclusive em relação às questões fiscais, contribuindo para que o pagamento dos tributos seja correto e adequado à empresa, minimizando riscos tributários e maximizando resultados.

## 2.3 A íntima relação entre a contabilidade e os tributos

Os profissionais da contabilidade que se dedicam a área tributária precisam recorrer frequentemente aos conhecimentos referentes aos tributos, uma vez que sendo gestor dos mesmos, a sua atuação tem relevância para a sobrevivência das empresas em função dos valores vultuosos gastos com estes pagamentos no país (ATHAYDE JUNIOR, 2014).

Na rotina desse profissional, assim como os conhecimentos das Ciências Contábeis, alguns conhecimentos do Direito, sobretudo, o Tributário, são necessários, já que é dever do mesmo não só obedecer às normas da Contabilidade, visando a correta apuração da situação econômica, financeira e patrimonial de uma empresa, mas também obedecer às normas da legislação tributária indispensável para cumprir com as obrigações fiscais corretamente, mediante controles extra-contábeis (OLIVEIRA, 2009, p. 54). Essa necessidade de obediência à legislação tributária e ao cumprimento das obrigações fiscais gera a íntima relação entre a contabilidade e os tributos.

Segundo Lopes, Ludícibus e Pohlmann (2012, p. 276), “a relação entre contabilidade e tributação passou a existir a partir do momento em que lançamentos contábeis determinavam os valores dos tributos de uma entidade”. O trabalho realizado pela contabilidade no tocante aos lançamentos a que se refere o autor, é imprescindível nos casos em os tributos

são por homologação ou autolançamento, ou seja, aquele em que o contribuinte auxilia intensivamente o Fisco na atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da Administração, com base em montante que ele próprio mensura (Art. 150 do CTN).

“Além da elevada carga tributária, o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo” (OLIVEIRA et al., 2014, p. 18). Ainda segundo Oliveira et al. (2014), a estimativa é que exista cerca de 60 tributos vigentes no Brasil, salienta-se que são regidos por leis, regulamentos e normas que, não bastasse a diversidade, são constantemente alterados. A gestão das obrigações tributárias exige a observância de todas as alterações legislativas, ou seja, uma atualização constante, que vai muito além da rotina. Ela deve fazer parte do planejamento estratégico das entidades independentemente de seu setor de atividade (OLIVEIRA, 2009; PRADO, 2013).

Oliveira et al. (2014) corrobora com os autores supracitados no que diz respeito à importância do conhecimento da legislação tributária por parte do gestor tributário e destaca a relevância e responsabilidade desse profissional nesse gerenciamento a fim de não incorrer em erros, uma vez que qualquer falha, seja na interpretação ou na aplicação das normas tributárias, poderá responsabilizá-lo por possíveis prejuízos que causar no exercício da profissão, por culpa ou dolo, podendo ser condenado a indenizar o empresário que for prejudicado, além de sanções civis, se for o caso.

O exercício da profissão de contador tem relação íntima com os tributos e uma grande importância na gestão das empresas, conforme já mencionado. Antonovz (2011) também destaca o relevante papel na sociedade ao demonstrar de forma adequada certas informações que podem beneficiar não apenas o Estado, mas também as instituições, empresas, investidores, entre outros membros da sociedade interessados na divulgação contábil.

### **3. Considerações finais**

O direito tributário regulamenta a relação entre fisco e contribuinte e a contabilidade operacionaliza essa relação, razão de sua importância no cenário empresarial. O direito, além de estabelecer as exigências tributárias de uma entidade, como: quem, o que, onde e quando fazer, ampara também o contribuinte, concedendo-lhe a possibilidade de observar qual o limite das obrigações tributárias impostas pelo fisco e até que ponto pode chegar tais exigências.

Coelho (2015) diz que o direito tributário não é uma relação autoritária e de mão única, em que o Estado detém o direito irrestrito de exigir tributos e demais obrigações acessórias do contribuinte, mas sim, um instrumento que busca regular e restringir esse poder do Estado em relação à faculdade de tributar.

Já a contabilidade permite a administração se planejar estrategicamente em relação aos tributos exigidos, visto que a escrituração influencia diretamente no valor apurado do tributo. Funciona como instrumento de registro dos atos e fatos patrimoniais, produz provas válidas ao meio judicial, tanto para o fisco como para o contribuinte, de forma a possibilitar um necessário equilíbrio entre a competência do Estado de cobrar tributos e a devida restrição desse poder de tributar, diante de provas válidas e constituídas conforme determinação da legislação tributária.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBCTG 32(R2) que trata especificamente sobre a contabilização de tributos sobre o lucro, inclusive a respeito da mensuração de ativos e passivos fiscais, despesas e receitas, reconhecimento de tributo diferido e corrente e outras importantes definições para a correta apuração e registro dos tributos sobre o lucro, reforça a importância dos profissionais da contabilidade de se manterem atualizados em relação à legislação.

Outros aspectos relevantes nos critérios de mensuração e reconhecimento contábil dizem respeito à forma tributária que as empresas adotam, que permitem ou não adequações de simplificações ou maior complexidade na escrituração, principalmente no que trata de classificação de despesas e receitas. Além do mais, para se deparar com defesas administrativas tributárias, organização societária, planejamento tributário, escrituração fiscal e demais atividades, sempre será presente o contexto do direito tributário, evidenciando assim a grande necessidade dos profissionais contábeis sentirem-se à vontade na matéria tributária.

Neste sentido, a dinâmica das atividades empresariais e velocidade em que ocorrem, considerando os meios tecnológicos atuais, demandam do empresário o entendimento da necessidade de um profissional contábil para orientá-lo. A crescente competitividade empresarial e o seu constante objetivo de obtenção de lucro ressaltam a necessidade do correto recolhimento dos tributos devidos, utilizando-se da elisão fiscal, para o recolhimento do mínimo possível dentro das normas legais.

Por fim, conclui-se que o conhecimento em direito tributário pelos profissionais da contabilidade é de fato essencial e indispensável no

desempenho de suas atribuições, uma vez que este deve proceder conforme a legislação determina, de forma que possa auxiliar os usuários da informação contábil na tomada de decisões para minimizar o risco tributário, fazer cumprir o princípio da continuidade e possibilitar o direito de contestar eventuais abusos do Estado no que tange ao seu poder de tributar.

## Referências

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 3.ed. São Paulo: Método, 2009.

ANTONOVZ, T. **Legislação e ética profissional para o exame de suficiência**. São Paulo: Edipro, 2011.

ATHAYDE JUNIOR, L. S. **O contador e os estudos dos tributos**. Publicado em 13 de jul. 2014. Disponível em: <<http://www.cienciascontabeis.com.br/contador-estudos-tributos/>>. Acesso em: 09 fev. 2017.

BARBOSA, R. **Oração aos moços**. Marcelo Módolo (org). São Paulo: Hedra, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constitui...](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitui...)>. Acesso em: 21 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 11 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional Nº 18**, de 1º dezembro de 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 18 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 04 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Regulamento do Imposto de**

**Renda-RIR/99.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 02 mar. 2017.

COELHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro.** 16.ed. São Paulo: Forense, 2015.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTG32R3](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTG32R3)>. Acesso em: mar. 2017.

FABRETTI, L. C.. **Contabilidade tributária.** 10.ed. São Paulo, Atlas, 2006.

HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. **Crimes contra a ordem tributária.** 2.ed., São Paulo: Atlas, 2015.

IUDICIBUS, S. **Teoria da contabilidade.** 7.ed., São Paulo: Atlas, 2004.

LOPES, A. B.; IUDÍCIBUS, S. de (Orgs.); POHLMANN, M. C. **Teoria avançada da contabilidade.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2012. Cap. 07.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das empresas abertas brasileiras.** 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MELO, C. A. B. **Curso de direito administrativo.** São Paulo: Malheiros, 1996.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária.** 3.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, L. M. de et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas.** 13.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PRADO, E. C. P. O papel e a atuação do contador tributário. **Revista de Ciências Gerenciais.** ISS 1415-6571. Anhanguera Educacional Ltda, v. 17, n. 26, 2013. Disponível em: <<http://www.pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/view/1611>>. Acesso em: 09 mar. 2017.

RECEITA FEDERAL. **1968 a 1981** - Começa a era da secretária da Receita Federal. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1968-a-1981-comeca-a-era-da-secretaria-da-receita-federal>>. Acesso em: 01 mar. 2017.



## Prova pericial sob a perspectiva do processamento da perícia contábil

**Resumo:** Este estudo foi balizado nas considerações pertinentes aos trabalhos periciais contábeis que resultam da necessidade de se ver uma conduta mais técnica quanto à prova pericial em seu arcabouço elementar e primordial e apuração da verdade dos fatos. Notoriamente, é conhecido que a demanda por buscar a verdade por meio do judiciário se instaura quando do desacordo entre as partes que buscam no Estado, uma sentença que agrade a ambas as partes. Especificamente, em se tratando de demandas de litígio em que o objeto é o patrimônio de uma pessoa jurídica, ou mesmo que o objeto está no arcabouço da pessoa jurídica e se faz necessário a apuração da verdade dos fatos deste patrimônio, do ponto de vista econômico e financeiro, na qual eminentemente se debruçará sob os registros contábeis, os profissionais experimentados, aqui envolvidos no processamento pela verdade, devem buscar o embasamento técnico e científico no alicerce da contabilidade. Neste sentido, percebe-se a necessidade deste alicerce ser apresentado aos interessados, de forma a consumir que todo o processamento do objeto da perícia está enraizado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, da mesma forma que o profissional deve se encontrar devidamente registrado a operar este processamento. Dos fatos consumados ao laudo pericial, devem-se ater tão somente nos preceitos que embasam a tese do profissional de forma coesa, clara, precisa dos eventos econômicos e financeiros que elevaram os registros contábeis de forma verdadeira. Do conhecimento das provas ao processamento da perícia contábil, observa-se a necessidade de se garantir que o processamento da perícia se realize diante das Normas Brasileiras de Contabilidade que versam sobre o profissional contador que atua na perícia judicial e extrajudicial. Percebe-se, ainda, a necessidade de aprofundamento de pesquisas que possam resultar em normatização técnica e científica para a realização do processamento da perícia contábil, de modo que o objetivo da perícia contábil reflita-se nos registros contábeis. São necessários fatos

patrimoniais sem erros, sem máculas e sem vícios que não destoem a verdade dos fatos. Documentos e instrumentos apresentados na perícia, uma vez assinados pelo profissional contador, são de sua responsabilidade as informações fidedignas apresentadas

**Palavras-chave:** Prova pericial; prova perícia contábil; normas da perícia contábil; perito contador.

## 1. Introdução

Quando se trata de prova pericial contábil, vêm à tona diversos questionamentos quanto a conceitos e condições de legitimar, por meio do laudo pericial contábil, a fundamentação técnica e científica que embasarão a opinião do profissional qualificado para realização da perícia e para respaldar ao juiz a condição e elucidar questões de conhecimentos específico da contabilidade, quando da promoção da sentença judicial.

Tais questionamentos circundam desde as competências técnicas profissionais e perpassam pela formação da prova pericial. Neste sentido, o processamento da questão pericial na esfera judicial tem regulamento específico e bem definido, e que, em 2015, passou por alterações, trazendo melhorias para atuação da perícia em alguns casos e, em outros casos, maiores dúvidas. No entanto, o certo é que o magistrado, na prática, tem autonomia para processar a produção de prova por meio da perícia, que pode até divergir da norma processual.

Em se tratando de condições dos profissionais contadores estarem qualificados para atuarem na produção da prova como perito, tanto na esfera judicial quanto no extrajudicial, elas perpassam por regramento específico pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), autarquia que detêm as prerrogativas de regular o exercício da profissão contábil. Neste sentido, diante de autonomia legal para determinadas normas e estabelecer procedimentos, o CFC vem ajustando as normas específicas da perícia e do perito contador, a fim de alavancar melhorias na prestação de serviço e na atuação de fiscalização de profissionais contadores que estão atuando de forma irregular quando da pericial contábil. Neste caso, não somente em relação aos profissionais contadores em situação de irregularidade junto aos registros no Conselho Regional de Contabilidade, mas também quanto a profissionais que atuam na demanda da contabilidade sem terem as prerrogativas de contador.

Neste sentido, este artigo buscou entender qual é a contribuição das normas contábeis quanto à atuação do profissional contador em demanda de perícia na construção de melhorias no processamento da perícia contábil. Para tanto, se faz necessário identificar as atuais regras que podem influenciar o processamento da perícia contábil com base nas normas contábeis e a contextualização do conceito de prova pericial e sua relação com o processamento da perícia contábil. E ainda, percebe-se a necessidade de analisar as questões que envolvem o processamento da perícia contábil que possam interferir no resultado probante e ainda identificar nas normas atuais condições que possam trazer melhorias quanto à atuação do profissional contador quando na atuação da perícia contábil.

Este artigo está organizado em quatro seções, incluindo esta introdução. Na segunda seção, apresenta-se o referencial teórico que embasa a discussão, definindo-se prova pericial e prova pericial contábil. A terceira seção trata do processamento da perícia contábil. A quarta, e última seção, apresenta as considerações finais.

## 2. Referencial teórico

### 2.1 Prova pericial

Em se tratando de controvérsias entre duas ou mais partes, em que se busca a resolução do conflito por meio de terceiros, subsidiando a este, a mais justa forma de interceder por uma solução não se faz sem a presença da prova pericial sem auxiliar de especialista no assunto, ainda mais quando o objeto do fato não estiver claro ao ponto de convencer o juiz,. Neste sentido, ensina Hoog (2012, p. 81).

O juiz tem um amplo e irrestrito papel na condução e decisão em relação às provas, além do poder de julgar e dirigir o processo. Portanto, pode dar especial valor às regras de experiência comum ou técnica e adotar em cada caso a decisão que reputar mais justa e equânime, atendendo aos fins sociais da lei e as exigências do bem comum. Porém, acreditamos que, quiçá, o ponto mais delicado esteja na avaliação da prova, por envolver os princípios da unidade e persuasão racional, sendo que o princípio da unidade diz que, embora produzida através de diversos meios, a prova deve ser analisada como um todo, e o princípio da persuasão racional relaciona-se com a liberdade de convicção do juiz, mas obriga-o a fundamentar a sua decisão.

Neste caso, conforme apontam diversos autores, a prova pericial deve ser processada diante da necessidade de levar à luz o esclarecimento dos fatos. Para tanto, os procedimentos para evidenciar que tais fatos são elementos que constituem a formação de prova sobre determinado objeto de perícia, deve-se ater aos meios de levantamento e estudo como aponta Magalhães e Lunkes (2008, p. 42):

A obtenção de provas é apoiada em investigação de fatos cujos documentos não estejam plenamente elucidativos. É um trabalho de campo feito normalmente fora dos autos em forma de diligências. Esse esforço investigativo pode resultar na elucidação de dúvidas sobre provas acostada nos autos ou na obtenção de outras cujas declarações dos fatos ainda não estejam nos autos, porém com valor probante.

Percebe-se, todavia, que a prova pericial está apoiada em procedimentos de investigação que requerem determinado esforço de um profissional devidamente experimentado, que busca elucidar as dúvidas do objeto em questão. Neste caso, nos ensinam ainda Magalhães e Lunkes (2008, p. 42):

O campo de ação do perito é universalizado junto às pessoas físicas ou jurídicas, em cuja presença ditos fatos podem ter ocorrido, possibilitando a coleta de dados e sua posterior transformação e informações. É uma investigação de cunho científico ou um trabalho técnico. A investigação científica se caracteriza pela coleta de dados, dentro ou fora dos autos, para transformação em informações capazes de contribuir com elucidação de dúvidas. O trabalho técnico consiste na análise de utilização de métodos.

O profissional, neste caso o perito, revestido de todos os atributos que o qualifica, levará em seus trabalhos a condução de investigar todos os elementos de fatos ligados ao objeto da perícia, que possam não estar nos autos, mas que são imprescindíveis para fundamentar a construção da prova pericial. Tal procedimento, como dito pelos autores, deve ser conduzido de forma científica na elucidação das dúvidas de forma a transformar as informações em fatos investigados que fundamentem a prova pericial.

Quanto à questão de prova, pode ser confundida por questões de não se observar com diligência e zelo todo o contexto da análise dos fatos, embasando-se não somente nos documentos acostados no processo, mas também de forma a estruturar procedimentos que possam garantir a fidedignidade dos fatos ora apresentados. Mas também pode haver má fé de uma das partes, em que seu interesse está adverso da verdade, com objetivos a ganhos econômicos ao não revelar a verdade como cita Zanna (2007, p. 54):

A arte da retórica, também desenvolvida pela cultura grega, é tão poderosa que quem domina pode confundir o desavisado e crente e, com argumentos fantasiosos, *slogans*, frases feitas, confusão mental, criada propositalmente, suportado por um discurso muito bem engendrado, pode convencer quem ouve (ou quem lê) a respeito de algo que mesmo não sendo verdadeiro, passa a ser a crença que prevalece daquele momento em diante, como se verdadeiro fosse.

Com base neste sentido, vê-se muitos filósofos descreverem quanto a lógica permeia o verdadeiro e o conhecimento dos fatos, com é o caso da citação de Zanna ao retratar do caminho seguro para revelar a verdade. “Aristóteles disse que a lógica é o caminho seguro para investigar os fatos e conhecer o que é verdadeiro, e que só pode ser aceito como verdadeiro o que foi comprovado” (ZANNA, 2007. p. 54).

Mas o que é imprescindível quanto à prova está também no método, nos procedimentos e instrumentos utilizados para a apuração da verdade dos fatos conforme preceitua Zanna (2007, p. 54):

Mesmo assim tudo dependerá do método e do ferramental utilizado para conhecer a verdade do ponto de vista científico, pois métodos equivocados e ferramentas imprecisas, certamente, não permitirão que se conheça a verdade por completo e definitivamente. Considerando que a fixação do método e o uso do ferramental usado nos exames, na pesquisa e na investigação dos fatos, é uma decisão humana vê-se que o homem, quanto mais sabe mais dúvida tem a respeito do que seja efetivamente concreto e verdadeiro.

É neste sentido que se percebe a necessidade de se buscar a verdade dos fatos embasando-se não somente nas premissas de conhecimentos e experiência do profissional que está imbuído no processamento da busca pela verdade do objeto pericial. Mas há que se observar ainda que o processamento da prova pericial deve ainda seguir o regramento judicial e, neste caso, diz Hoog (2012, p. 194):

Destacamos que o espírito da lei, art 145 do CPC, é o de assistir o juiz, e não o de produzir provas, pois as provas devem ser produzidas pelas partes, a favor da consciência do juiz. Alguma reflexão, para que o trabalho não seja prejudicado; como por exemplo, temos que a prova é legítima quando utilizados todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não são especificados no CPC. Deve o perito assistente observar o meio pelo qual foi adquirido um documento. Deve ser por meio legal, caso contrário o seu parecer, juntado ao inicial ou à contestação, CPC, art.427, não tem valor probante.

Hoje, o processamento judicial perante o novo CPC trata da produção de prova pericial, assistindo ao juiz por meio do art. 156. E quando o juiz entender que, na inicial ou na contestação, foram apresentados elementos elucidativos, pode dispensar a produção de prova pericial por meio da perícia, é o que traz no novo CPC art. 472, em substituição do antigo art. 427.

Entretanto, cita ainda Hoog (2012, p. 196), os documentos e informações a serem analisadas pelo perito quanto ao objeto da perícia devem ser apresentados pelas partes: “Observamos e concluímos que, em decorrência deste despacho, cabe às partes o ônus de se providenciar a documentação probante, e não ao juízo ou ao perito”. O que resulta também salientar que tal procedimento pode ser assessorado pelo perito assistente que assistira o perito do juiz em relação à parte que o contratou, na apresentação de tais documentos e informações.

Trata-se, portanto, de se estabelecer toda a conduta técnica, quando da perícia jurídica ou extrajudicial, que busque observar os regramentos preconizados pela técnica científica na qual o objeto da perícia está ancorado na prova que será evidenciada.

## 2.2 Prova Pericial Contábil

Em se tratando de conhecer a situação patrimonial de uma entidade, deve ser observado que podem ocorrer diversas situações quanto à escrituração contábil como apresenta Zanna (2010, p. 27):

a ausência total de escrituração contábil: Neste caso, é certo que jamais se conseguirá conhecer o valor contábil da empresa com base nos princípios fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade. Todavia, em trabalhos periciais com escopo de atender necessidades judiciais e cumprir o mandado que nomeou o profissional para tal fim, é necessário que se dê ao magistrado, o Valor Contábil da Empresa que, em face das circunstâncias, será calculado por estimativa, aplicando-se, neste caso, as técnicas normalmente usadas para confeccionar um Balanço de Abertura.

Neste caso, em se tratando de uma empresa que não cumpre a legislação quanto à escrituração contábil, não será possível obter informação fidedigna, tempestiva conforme preceituam as NBC. E ainda, segundo Zanna, quando se trata de escrituração que não se pode dar crédito quanto à forma a que foi realizada, deve-se observar:

a escrituração contábil não é merecedora de credibilidade porque não foi feita em conformidade com os Princípios e com as Normas que

padronizam as melhores técnicas para se conhecer o valor do Patrimônio Líquido: neste caso, dependendo da quantidade de defeitos e de sua repetição na escrituração do Livro Diário, onde são encontradas, por exemplo, apenas parte das operações da empresa, com classificações sempre equivocadas etc., o profissional procederá aos ajustes extracontábeis necessários e possíveis. No final, apresentará um **Balanço Patrimonial Ajustado**, ou, caso isto seja totalmente impraticável, considerará a escrituração contábil apresentada como sendo imprestável para servir de base para calcular o **Valor Contábil da Empresa** ou inapta para servir de prova no âmbito do Poder Judiciário. (ZANNA, 2010; p, 27).

Portanto, em se tratando de escrituração contábil, o mesmo deve seguir todas as NBC, a fim de dar embasamento para que se possa servir como prova pericial judicial. Mas em se tratando da conduta da perícia contábil em um ambiente em que a empresa processou os registros contábeis de forma a atender as exigências e a NBC's, trazendo à luz dos usuários tanto a clareza quanto as informações fidedignas dos fatos econômicos e financeiros do patrimônio empresarial, a dinâmica do processamento da perícia contábil será desenvolvida com mais eficiência trazendo do Laudo Pericial a convicção dos fatos relacionados no objeto da perícia que, dificilmente, seria refutado. É certo que no processamento da prova pericial contábil utilizam-se de diversos mecanismos técnicos e científicos para que se possa trazer à tona as evidências dos fatos de forma fundamentada. Neste sentido, Hoog (2012, p. 193), salienta:

A prova pericial é regulada pelo Art. 332 do CPC, onde todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos são hábeis para confirmar os fatos alegados na inicial ou na contestação, e dentre estes, avulta a perícia contábil como a mais robusta das provas, a rainha da verdade, logo a *top line* das provas judiciais.

Atualizando no processamento da norma junto ao judiciário, o Art. 332 que trata Hoog no CPC está sob o novo número Art. 369, desmembrado nos demais artigos sucessivos no capítulo que trata das provas. Percebe-se, no entanto, que o processamento da perícia contábil resulta na mais robusta as provas.

Há ainda casos em que o autor cita circunstâncias que despertam a necessidade de outros procedimentos contábeis quando a contabilidade está regular em relação às NBC, porém carece de ajustes conforme cita Zanna (2010, p. 28):

A escrituração contábil é merecedora de credibilidade; todavia, a necessidade de ajustes em face dos equívocos escriturais cometidos e, em

sendo, esses equívocos relativamente raros, o profissional procederá aos ajustes extracontábeis de maneira a apresentar um balanço patrimonial ajustado que represente, com assertividade, o valor contábil da empresa.

Em se tratando da melhor eficiência quanto à escrituração contábil, o melhor cenário seria a condição dos serviços de auditoria.

Por fim o profissional pode estar trabalhando com demonstrações contábeis auditadas por auditores em independente, devidamente inscrito no Conselho Regional de Contabilidade e na Comissão de Valores Mobiliários e, dessa forma, o Patrimônio Líquido da empresa, conforme Balanço Patrimonial auditado e publicado, será merecedor de credibilidade. Mesmo assim, diante da peculiar situação de ter que apresentar **o valor contábil da empresa**, procederá aos exames (reconciliação de contas e revisão dos critérios usados para escriturar os Fatos Contábeis). Para certificar-se de que, efetivamente, o patrimônio líquido não necessita de ajustes ou, então, proceder aos ajustes pertinentes e, aí sim, apresentar o **valor contábil da empresa** (ZANNA, 2010, p.28).

Neste sentido, mesmo tendo a prerrogativa de um profissional que auditou as contas contábeis da empresa, se veem necessários ainda, procedimentos contábeis que visam atestar a conciliação contábil e, ainda, a revisão dos critérios contábeis realizados. Não basta, portanto, que as demonstrações e os livros contábeis estejam assinados pelo contador responsável pela contabilidade, mas é dever do profissional perito que utiliza esses instrumentos que proceda as verificações necessárias em qualquer situação em que a empresa possa se enquadrar, tendo ou não os registros contábeis auditados por auditoria independente.

### 3. Processamento da perícia contábil

Quando se trata do processamento de uma perícia judicial ou extrajudicial, em que o objeto da perícia está no núcleo da Ciência da Contabilidade, se faz necessário que a mesma seja processada por profissionais devidamente registrados e em dia com o Conselho Regional de Contabilidade, além de ser um profissional *expert*.

Neste sentido, o regramento das atribuições do profissional contador está estampado pelo Decreto-lei nº 9.295, de 1946, que além de estabelecer todos os regramentos da contabilidade e do profissional contador, disciplina também sobre as atribuições profissionais, em seu Art. 25, sendo da prerrogativa do profissional de contabilidade a perícia judicial e extrajudicial.

É certo ainda que houve um grande avanço para melhorar a atuação do profissional contador que trabalha na perícia quando houve a alteração do

Decreto-lei nº 9.295/46 e da inclusão da letra “f” inserida pela Lei nº 12.249, de 2010, quanto às atribuições do Conselho Federal de Contabilidade.

f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Com esta mudança, uma das primeiras e mais importantes mudanças para a atuação do profissional contador que atua em perícia foi o regramento que cria o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPIC), por meio da Resolução CFC n.º 1.502, de 2016. Este instrumento visa a estabelecer regras para o profissional contador atuar na perícia judicial e extrajudicial, na qual, o CFC cuidou de atender o cadastro de forma diferenciada, aos profissionais que já atuam na área de perícia, simplificando a etapa de cadastro.

Dentre as inovações trazidas pela Resolução CFC n.º 1.502/16, foi a de estabelecer o procedimento de educação continuada, para a manutenção registro do profissional junto ao CNPIC. Para os profissionais que já têm experiência em determinadas áreas de atuação da contabilidade, e que buscam atuar em perícia judicial ou extrajudicial, neste caso, o ingresso no CNPIC, será por meio de exame de qualificação, que em 2017 será realizado o primeiro exame, conforme NBC PP 02 de outubro de 2016, dispondo sobre o exame de qualificação técnica para perito. O processamento do primeiro exame foi regulado pelo Edital 01/2017, visando estabelecer ainda o conteúdo que será exigido nas questões do exame.

Ainda diante das NBC, que regram quanto aos procedimentos do profissional que atua em perícia contábil, temos ainda a NBC TP 01, que versa sobre a perícia contábil e a NBC PP 01, que versa sobre o Perito Contador. Nesta última norma destaca-se quanto ao conceito de Perito Contador:

Perito é o contador, regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada.

Trata-se de disciplinar que é uma atribuição do profissional regularmente registrado junto ao CRC, que para exercer como perito contador deverá estar registrado também no CNPIC. Situação importantíssima que visa a dar mais qualidade quando da atuação do profissional contador que atua em perícia judicial e extrajudicial.

Chama atenção, ainda, a norma que a NBC PP 01 traz também como conceito a condição de “exercer a atividade pericial de forma pessoal”,

significa dizer que tais atribuições do profissional contador, quando revestido da função de perito judicial ou extrajudicial, será conduzido o processamento de forma pessoal, não podendo terceirizar tais atribuições. Salvo quando a matéria envolvida no objeto da perícia for de grande complexidade, vultosa em questões de documentos e informações ou ainda quando o objeto envolver atribuições de outras áreas das ciências.

A prerrogativa de atuação pericial de forma pessoal não é um regramento definido apenas pela NBC PP 01, mas também está apassivada no art. 465 do CPC: “Art. 465: O juiz nomeará perito especializado no objeto da perícia e fixará de imediato o prazo para a entrega do laudo”. Neste contexto, é claro que se trata de nomeação de um profissional que assumirá a irrestrita investidura de auxiliar da justiça, que neste caso é pessoal. Merecidamente requer tais regramentos que a conduta ética do profissional esteja enraizada em uma conduta ílibada, pois quando um perito é nomeado já se foi observado os preceitos técnicos, científicos, suas habilidades e experiência que lhe são atribuições pessoais. Neste sentido, o regramento estabelecido pela NBC PP 01, também estabelece penalidade quando ocorre o descumprimento de conduta na qual preceitua:

Aplica-se ao perito o Código de Ética Profissional do Contador, a NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade e a NBC PG 200 – Contadores que prestam Serviços (contadores externos) naqueles aspectos não abordados por esta Norma.

A conduta do profissional contador que atua como perito, também tem regrado penalidades quando descumprido. Tais procedimentos visam a estabelecer ao mercado que os profissionais atuem com respeito, idoneidade e ética, e estas questões trazem para sociedade maior confiança pelos serviços prestados pelos profissionais contadores que atuam na contabilidade pericial.

## 4. Considerações finais

Tratando-se da perspectiva das atribuições do profissional contábil no processamento da pericial judicial ou extrajudicial, fica claro que tais atribuições devem ser precedidas de qualificação técnica e científica, assim como devem ser observadas todas as questões de versam sobre os procedimentos atinentes aos órgãos judiciais, tais como lei específica e o CPC, assim como deve ser observado o regramento do conselho de classe da profissão, neste caso do CFC.

Partindo da premissa, que o profissional de contabilidade exerce pessoalmente a atribuição preconizada quando da nomeação para atuar

como perito, o mesmo deve atender aos regramentos estabelecidos pelo CFC, quanto ao cadastro junto ao CNPC, bem como estar atinente à manutenção deste cadastro por meio da educação continuada.

Tais mudanças estabelecidas pelo CFC vêm contribuir com a melhoria da atuação dos profissionais contadores que atuam como perito em demandas judiciais e extrajudiciais, nas quais, por meio do cadastro junto ao CNPC, permitirá que os setores de fiscalização do CFC, possam atuar com maior eficiência quando do descumprimento das NBC's, atinentes à perícia e ao perito contador.

Ressalta-se, portanto, que se trata de implantação de regramentos que versam pela melhoria dos serviços prestados, observando, principalmente, a conduta pessoal e a manutenção pela capacidade técnica e científica peculiar na atuação do profissional contador quando atuando em perícia contábil.

Neste sentido, envolve-se toda a sociedade com o objetivo de estabelecer que tais regramentos possibilitem melhoras nos trabalhos realizados pelo profissional contador que atua em demandas de perícias, tanto no ponto de vista de respeitabilidade, quanto do ponto de vista remuneração mais justa aos trabalhos desempenhados em perícias contábeis. Para tanto, percebe-se que haverá a necessidade de envolver os poderes judiciários, quanto à conscientização de utilização de uma plataforma de cadastro de peritos, no ato da nomeação do profissional, assim como do próprio profissional de contabilidade que atua na perícia, na qual se espera que além da conduta ética e moral, o profissional busque por meio da manutenção junto ao CNPC, melhorar e atualizar-se nas matérias técnicas e científicas contábeis.

Da mesma forma, o trabalho da fiscalização dos profissionais que se encontram irregulares possam ser identificados de maneira mais célere, a fim de regularizar a atuação do profissional, mas espera-se, também, dos profissionais de contabilidade, quando do conhecimento de irregularidades de profissionais contadores, que façam formalmente denúncias junto ao CRC, para que o setor de fiscalização do conselho possa agir.

Conclui-se, que o regramento da atuação do profissional na perícia contábil judicial ou extrajudicial está passando por mudanças, pois vem disciplinar a perícia contábil por meio dos regramentos instruídos pelo CFC, específicos da perícia e que versam pela melhoria da atuação do profissional de contabilidade em demandas periciais judiciais e extrajudicial. Nessas demandas, o envolvimento e comprometimento dos profissionais contadores para com a sociedade é importante, é o que ajudará na construção na melhoria da remuneração e no respeito ao profissional, levando-o a atender o mercado com eficiência.

Por fim, conclui-se que a prova pericial contábil só terá validade e veracidade se forem atribuídas aos procedimentos todas as regras abarcadas concomitantemente pela legislação específica do CFC quanto ao perito e à perícia, assim como os regimentos estabelecidos pela legislação atinente do processamento da perícia judicial.

## Referências

BRASIL. Decreto-lei nº 9.295, de 27 de março de 1946. **O Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais**. Brasília, 31 ago. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.249, 11 de Jun de 2010. **O Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais**. Brasília. 2010. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm#art76](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm#art76)>. Acesso em: 04 jun. 2017.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução CFC N.: 1.502/16**, de 19 de fevereiro de 2016. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/001502&arquivo=Res\\_1502.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/001502&arquivo=Res_1502.doc)>. Acesso em: 05 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. NBC TP 01, de 27 de fevereiro de 2017. **Dá nova redação à NBC TP 01 – Perícia Contábil**. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTP01](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTP01)>. Acesso em: 05 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. NBC PP 02, de 21 de outubro de 2016. **Aprova a NBC PP 02** que dispõe sobre o exame de qualificação técnica para perito contábil. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCPP02&arquivo=NBCPP02.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCPP02&arquivo=NBCPP02.doc)>. Acesso em: 05 jul. 2017.

HOOG, W. A. Z. **Prova pericial contábil: teoria e prática**. 10.ed. Curitiba: Juruá 2012.

MAGALHÃES, A. de D.; LUNKES, I. C. **Perícia contábil nos processos cível e trabalhista**. São Paulo: Atlas, 2008.

ZANNA, R. D. **Prática de perícia contábil**. 2.ed. São Paulo: IOB, 2007.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade instrumental para peritos**. 2.ed. São Paulo: IOB. 2010.



# PVCC: Programa do Voluntariado da Classe Contábil: ações no Estado de Minas Gerais

**Resumo:** O Grupo de Trabalho do Programa do Voluntariado da Classe Contábil foi criado pelo Conselho Regional de Contabilidade com o intuito de conscientizar o profissional da contabilidade mineiro sobre a importância das ações do voluntariado e da ajuda aos mais necessitados. Com esta conscientização, buscou-se também mobilizar o profissional para a implementação de ações visando a auxílio às instituições que atendem estas pessoas mais necessitadas, tanto no âmbito administrativo contábil, quanto também na arrecadação de donativos e recursos para elas. O objetivo deste artigo é resgatar o contexto histórico do Programa do Voluntariado da Classe Contábil PVCC e apresentar as principais ações realizadas no estado de Minas Gerais.

**Palavras-chave:** PVCC; ações; responsabilidade social; CRCMG; profissionais.

## Introdução

Este artigo tem o objetivo de apresentar a atuação de profissionais da contabilidade de Minas Gerais em ações de voluntariado junto à sociedade, sob a perspectiva da responsabilidade social e do compromisso com a melhoria de vida das pessoas. Segundo Morin (1991), em que produtos e efeitos são, ao mesmo tempo, causa e produtores, “a sociedade é produzida pelas interações entre indivíduos, mas a sociedade, uma vez produzida, retroage sobre os indivíduos e os produz”.

O CRCMG interessado no bem-estar social procurou incorporar

esta cultura do trabalho voluntário, meio pelo qual os cidadãos compartilham com o próximo aquilo o que têm de mais precioso: tempo, talento, humildade, sabedoria, espírito de doação e a felicidade de poder auxiliar a quem precisa, de maneira espontânea e sem esperar nada em troca, a não ser o bem e melhoria de condições de vida das pessoas.

Doação é a palavra que conduz nossa ação, através do Programa do Voluntariado da Classe Contábil (PVCC) do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG). O Programa procura sensibilizar a classe contábil para os problemas enfrentados pelos menos favorecidos de nosso Estado. São práticas socialmente responsáveis que auxiliam na construção de um novo país, a partir de ações pautadas no apoio às entidades assistenciais que trabalham para minimizar o sofrimento de quem não tem nada ou tem muito pouco para viver.

O PVCC – Programa Voluntariado da Classe Contábil –, criado pelo Conselho Federal de Contabilidade, em Minas Gerais, surgiu com o nome de Contabilista Solidário e sua criação se deu em 03 de fevereiro de 2006, através da Portaria CRCMG nº 004/2006, após parceria bem-sucedida com o Servas, assinada em 29 de Agosto de 2003, com a “Campanha Contabilista Solidário”, que angariou muitas doações a esta Instituição.

No início, a maior preocupação do grupo era fomentar a correta aplicação dos recursos obtidos através da renúncia fiscal das empresas em projetos de cunho social, arrecadação de alimentos através da realização de cursos, palestras, seminários e outros eventos, arrecadação de doativos para envio à entidades de Minas e mobilização social para doações ao FunCriança. O objetivo era sensibilizar e capacitar os profissionais da contabilidade para obter adesão das pessoas físicas e jurídicas que tinham Imposto de Renda devido em suas declarações, a doarem ao programa de incentivos fiscais que regulam o FunCriança.

Em 27 de março de 2009, através da Portaria CRCMG 014/2009, foi criada a Comissão Estadual de Voluntariado da Classe Contábil para fornecer orientações aos profissionais da contabilidade que desejavam desenvolver atividades voluntárias em apoio aos Conselhos de Alimentação Escolar nos municípios mineiros. Em 02 de abril de 2012, através da Portaria CRCMG 015/2012, o grupo passou a ter a denominação de Grupo de Trabalho Comissão do Voluntariado, posteriormente, transformado para Programa do Voluntariado da Classe Contábil.

O PVCC, que ganhou força, continuou incentivando, mobilizando, e, principalmente, motivando a participação dos contabilistas nos programas, projetos e atividades que propiciavam melhores condições de vida aos menos favorecidos e a busca permanente da redução da desigualdade social.

Este artigo tem mais quatro seções, além desta introdução. Na segunda seção, apresenta-se a atuação do PVCC. Na terceira, o referencial teórico da discussão. Na quarta seção, apresenta-se a metodologia desenvolvida neste artigo, as ações desenvolvidas pelo PVCC e suas parcerias. A última seção destina-se às considerações finais.

## **2. A atuação do PVCC: papel de destaque do profissional da contabilidade nas ações do voluntariado**

Drucker (1995) não explica o fenômeno Responsabilidade Social Empresarial apenas pela falência do governo em suas obrigações. Ele também nomeia o sucesso do sistema empresarial como correspondente pelas expectativas aumentadas quanto às ações provenientes deste setor.

Assim, a Classe Contábil mineira tem tido atuação destacada na área do voluntariado, participando de diversos projetos de responsabilidade social e ambiental, sejam eles assistenciais, na formação e auxílio a entidades beneficentes ou na proposição de Ementas à Legislação, com o objetivo de aumento de benefícios para doações ao Fundo da Criança e Adolescência e no auxílio e fomento à criação de observatórios sociais em parceria com outras entidades, visando a transparência nas prestações de contas pelos Entes Públicos.

Desde sua criação, milhares de pessoas foram atendidas dentro dos mais diversos projetos e campanhas abraçados pelo PVCC. Muitas

escolas e entidades do Terceiro Setor foram auxiliadas, seja através de palestras ou de auxílio e elaboração em suas prestações de contas. Muitas crianças foram beneficiadas pelas destinações de recursos ao FIA e pela doação de leite em pó a diversas creches e escolas. Vários idosos também receberam doação de leite em pó, cadeiras de rodas e outras doações. Assim, a existência do PVCC foi se construindo com muita dedicação, esforço, boa vontade e busca pelo bem-estar de todos.

### 3. Referencial teórico

A Responsabilidade Social é compreendida, de maneira geral, como uma postura voluntária por parte das empresas em promover o bem-estar público, seja este público externo ou interno. Toldo (2002, p. 80) designa Responsabilidade Social como:

o comprometimento permanente dos empresários de adotar um comportamento ético e contribuir para o desenvolvimento econômico, melhorando simultaneamente a qualidade de vida de seus empregados e de suas famílias, da comunidade local e da sociedade como um todo.

A autora defende que se trata do reencontro do capital com as atividades sociais, deixadas de lado quando o lucro passou a ser o objetivo final da atividade empresarial, pois “(...) as ações de Responsabilidade Social vêm tentar superar a distância entre o social e o econômico, com a proposta de resgatar a função social das empresas” (TOLDO, 2002, p. 80).

Gonzatto (2002, p. 8) cita Responsabilidade Social como “a permanente preocupação com a qualidade ética das relações da empresa com seus diversos públicos – colaboradores, clientes, fornecedores, ambiente, comunidades onde estão inseridas e poder público”. Ao tratar de Responsabilidade Social falamos de ética, da relação socialmente responsável da empresa em todas as suas ações, suas políticas e suas práticas.

Segundo o Manual de Responsabilidade Social das Empresas, do Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social (INSTITUTO ETHOS, 2002), a declaração de visão ou missão da empresa socialmente responsável frequentemente vai além do propósito de “lucrar” ou “ser o melhor”, e especifica que a empresa procurará agregar valor a todos os

envolvidos no ambiente empresarial: acionistas/proprietários, funcionários, clientes, fornecedores, comunidades, e o próprio meio ambiente.

De modo geral a Filantropia é entendida como um conjunto de ações sociais externas efetuadas por parte das empresas visando o bem-estar comum, conforme o Instituto Ethos, A filantropia é basicamente uma ação social externa da empresa, que tem como beneficiária principal a comunidade em suas diversas formas (conselhos comunitários, organizações não governamentais, associações comunitárias etc.) e organizações.

A responsabilidade social deve estar focada na cadeia de negócios da empresa e englobar as preocupações com um público maior (acionistas, funcionários, prestadores de serviço, fornecedores, consumidores, comunidade, governo e meio ambiente), cuja demanda e necessidade a empresa deve buscar entender e incorporar aos negócios. Assim, a responsabilidade social trata diretamente dos negócios da empresa e de como ela os conduz (INSTITUTO ETHOS, 2002).

## 4. Metodologia

Visando à demonstração da atuação do profissional da contabilidade dentro das Ações de Voluntariado foi realizada uma pesquisa qualitativa exploratória que é o emprego de dados não estatísticos e sem pretensões numéricas mensuráveis junto aos membros do PVCC.

Para Gil (1991, p. 42), a “pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números.” Ainda Gil (1991, p. 42), define que “pesquisa exploratória visa a proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Este tipo de pesquisa envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

No caso deste artigo, tratamos os dados e as informações como pesquisa qualitativa – vínculo indissociável com o mundo –, e exploratória – com entrevistas e exemplos de situações com os diretamente envolvidos.

## 4.1 Programa do Voluntariado da Classe Contábil no Estado de Minas Gerais

Milhões de crianças e adolescentes brasileiros vivem em situação de risco, expostos à exploração sexual, consumo de drogas, violência, ao trabalho forçado e às mais diversas atrocidades. Todos com uma mesma esperança: a oportunidade de conquistar um futuro mais digno e saírem das condições em que vivem.

Com a criação do FIA – Fundo para a Infância e Adolescência –, abriu-se a possibilidade de todos os contribuintes transformarem seu Imposto de Renda devido em um recurso especial destinado às ações de atendimento à criança e ao adolescente, considerados em situação de risco pessoal e social (Figura 8.1). Ressalta-se que o FIA é gerido pelos Conselhos dos Direitos da Criança e do Adolescente.



**Figura 8.1 – Logo do FIA - Fundo para a Infância e Adolescência**

Neste sentido, o Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais abraçou a causa pelas crianças, com o Tema “Solidariedade tem um fundo” (Figura 8.2), levantando recursos para o FIA e difundindo a ação desde o início do Programa Contabilista Solidário até os dias atuais.

# Solidariedade tem um Fundo

**Figura 8.2 – Tema da Campanha**

Com a possibilidade de destinação de até 1% do Imposto de Renda devido por parte das Pessoas Jurídicas e até 6% do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Físicas para o Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente, via renúncia fiscal por parte da União, o PVCC elaborou e vem divulgando junto à categoria a utilização deste instrumento legal e social junto aos contribuintes nos âmbitos Municipal, Estadual e Federal.

Os contabilistas voluntários atuaram e atuam junto a seus clientes, demonstrando que os mesmos não têm nenhum ônus em destinar estes recursos ao FIA e que as vantagens eram e são imensas em poder colaborar com a melhoria de condições de vida dessas crianças e adolescentes em situação de risco e com alguma vulnerabilidade.

O número destas destinações vem crescendo ano após ano, com a adesão de mais contabilistas ao PVCC, graças ao estímulo e fomento deste mecanismo legal que dá à sociedade a possibilidade de participar e decidir que parte dos recursos arrecadados, por meio do Imposto de Renda, seja aplicada em políticas de atenção aos direitos da criança e do adolescente. É um valioso movimento de transformação social, encabeçado pelos contabilistas mineiros que vem permitindo a proposição de diversos projetos de combate ao trabalho infantil, da redução até o extermínio da exploração sexual de menores, a profissionalização de adolescentes, a orientação no apoio sócio-familiar e a adoção de medidas socioeducativas. Estes recursos foram aplicados em projetos sociais públicos ou privados, em projetos de pesquisa e em obras que possibilitaram e possibilitam a recuperação, o tratamento ou a readaptação de crianças e jovens carentes.

Um **case** de sucesso ocorreu na cidade de Divinópolis, no Projeto Aroeira, que acolhe crianças e adolescentes em situação de risco social e oferece atividades esportivas, aulas de artesanato, música e artes. Graças aos recursos do Fia, foi montada uma padaria-escola dentro da entidade, localizada em um bairro carente da cidade e que fica próxima ao Centro Industrial. Juntamente com a montagem das instalações da padaria, foi adquirido um veículo para entrega dos produtos e contratado um padeiro para ensinar os adolescentes do projeto.

A produção elaborada nas aulas foi vendida às empresas próximas e à população do bairro. Com os recursos arrecadados, o projeto pôde se manter economicamente, tirando mais de 50 adolescentes das ruas e os transformando em profissionais da panificação empregados em diversas panificadoras da cidade.

O trabalho do PVCC junto ao FIA é algo transformador e que salta aos olhos como dizia Machado de Assis, “a criança é o pai do homem”. E se queremos mudar efetivamente nossa sociedade e construirmos um mundo melhor, devemos investir em nossas crianças. É através delas que conseguiremos ter pessoas mais humanas, mais amorosas, mais capacitadas. Elas são o nosso futuro. Por isso, nós da classe contábil estamos aí buscando, com nosso trabalho no PVCC, resgatar essas crianças para que busquem melhores dias em suas vidas. E os resultados têm sido extremamente animadores, pois com o passar do tempo, cada vez mais contabilistas se abrem para essa onda de responsabilidade social que, felizmente, se espalha por nosso país.

## **4.2 Auxílio às entidades filantrópicas na prestação de contas**

A necessidade de ajuda ao próximo, os movimentos de voluntariado e de filantropia, o altruísmo das pessoas de boa vontade, sempre estiveram presentes em todas camadas da sociedade. Imbuídos de sentimentos humanitários nas suas diversas acepções e vertentes, usando dos mais diferenciados propósitos, as pessoas sempre buscaram auxiliar os mais carentes sem a necessidade de se obter qualquer proveito lucrativo, buscando assim o desenvolvimento social, cultural e econômico da população. Assim surgiram, na segunda metade do

século passado, fruto das diversas demandas de nossa sociedade civil, as entidades do Terceiro Setor.

Elas se estruturaram, juridicamente, como associações, fundações, entidades assistenciais, filantrópicas e organizações não governamentais com diversos fins e características sem a proposição de auferir ganhos. Muitas delas foram criadas sem as condições ideais para serem bem administradas, seja pela falta de mão de obra qualificada para a execução dos trabalhos ou pela falta de recursos para uma gestão eficaz.

Com o PVCC elas ganharam mais um aliado em suas atividades de auxílio aos menos favorecidos. A classe contábil mineira, através do PVCC, passou a auxiliar as entidades e instituições filantrópicas na elaboração de suas prestações de contas referentes a convênios e subvenções, apoio na condução das atividades e orientações sobre o bom uso das verbas recebidas e comprovação da aquisição dos bens e serviços por elas efetuados. A ação dos contabilistas mineiros agregou valor de maneira significativa às entidades assistenciais no que tange ao regime tributário e formas de reconhecimento, controle interno e reconhecimento de transações econômicas, gestão operacional e financeira, plano de contas e demonstrações contábeis.

## **4.3 Captação e distribuição de leite em pó durante a Semana da Contabilidade**

Tradicionalmente, o CRCMG promove a Semana da Contabilidade. Com atividades que vão de peças teatrais, shows, palestras, seminários e fóruns temáticos, os profissionais da contabilidade exercitam, intensamente, sua responsabilidade social através da arrecadação de leite em pó. Em cada evento realizado pelo Conselho, o contabilista é convidado a levar uma lata de leite para doação às entidades assistenciais. Hoje, em todos os eventos promovidos pelo CRCMG, temos o recolhimento de doações de leite em pó que são entregues às instituições da cidade em que estas atividades são realizadas (Figura 8.3).



**Figura 8.3 – Campanha de arrecadação de latas de leite em pó**

O resultado desta ação tem sido expressivo: mais de 35 mil latas de leite em pó arrecadadas ao longo da existência da campanha e distribuídas em todas as regiões de Minas. Creches, escolas, abrigos, asilos são beneficiados e um número considerável de pessoas assistidas por esta ação que desperta o sentimento de dever cumprido por ajudar ao próximo (Figura 8.4).



**Figura 8.4 – Entrega de leite em pó em Belo Horizonte**

Por isso, nós da classe contábil mineira estamos fazendo a diferença na vida de muita gente com a distribuição do leite em pó, com nossa presença e calor humano junto às entidades que lutam muito para amenizar o sofrimento das pessoas que pouco ou nada têm nessa vida (Figura 8.5).



Figura 8.5 – Entrega de leite em pó em Divinópolis



Figura 8.6 – Projetos do PVCC no interior

Os contabilistas do interior de Minas também abraçaram a causa do voluntariado em todas as regiões do estado (Figura 8.6). Além das ações relacionadas à destinação de recursos para o FIA, diversos projetos foram realizados, como doações de leite em pó e alimentos não perecíveis. Em Uberaba (Figura 8.7), grande quantidade de alimentos foi arrecadada nos eventos promovidos pelo CRCMG e pelo Sindcont da cidade, sendo distribuídos a diversas entidades da cidade.



**Figura 8.7 – Doação de leite em pó em Uberaba**

Em Campo Belo (Figura 8.8), foram arrecadadas mais de oito toneladas de alimentos não perecíveis, desde a criação do Projeto Contabilista Solidário, em parceria com a Delegacia do CRCMG da cidade e com a Faculdade CEMES. Foram atendidas duas entidades da cidade que distribuem alimentos para pessoas cadastradas e um asilo que abriga cerca de 100 idosos. Além disso, foram realizadas palestras sobre orçamento familiar e educação financeira para que as pessoas possam controlar melhor suas finanças pessoais.



**Figura 8.8 – Palestra sobre orçamento familiar em Campo Belo**

Em Aguanil (Figura 8.9), foram arrecadados mais de 900 litros de produtos de limpeza que foram destinados ao Lar São Vicente de Paulo, que abriga 60 idosos.



**Figura 8.9 – Doação de produtos de limpeza em Aguanil**

Em Curvelo, o PVCC atuou na captação e distribuição de leite em pó para entidades da cidade, na disseminação das informações sobre o FIA e no projeto de captação de recursos para construção da sede da Lira Musical Padre Sérgio Ribeiro (Figura 8.10), corporação musical importante do município que desenvolve destacado trabalho social, oferecendo gratuitamente aulas de música para crianças e adolescentes de todas as idades.



**Figura 8.10 – Lira Musical Padre Sérgio Ribeiro**

Em Leopoldina foi realizada a palestra sobre a destinação do Imposto de Renda para os Fundos Municipais da Criança e do Adolescente, organizada pela Delegacia do CRCMG em parceria com o PVCC e proferida pelo Sr. Paulolinto Pereira, que também proferiu palestras de mobilização de recursos para o FIA na cidade de Astolfo Dutra.

## 4.4 Campanha Lacre do Bem

O CRCMG através do PVCC abraçou também a Campanha Lacre do Bem, que consiste em arrecadar lacres de latas de refrigerante e cerveja, trocando-os por cadeiras de rodas. Várias pessoas carentes já foram beneficiadas com esta campanha (Figura 8.11).



**Figura 8.11 – Foto da entrega de uma cadeira na cidade de Divinópolis**

Em Uberlândia, além da arrecadação de leite em pó e alimentos não perecíveis, os contabilistas também abraçaram a campanha “Lacre do Bem”. Expressiva quantidade foi arrecadada e permitiu que duas cadeiras de rodas fossem conseguidas para doação a pessoas que não tinham condições de adquiri-las (Figura 8.12).



**Figura 8.12 – Foto dos lacres arrecadados na Cidade de Uberlândia pelo Conselheiro Vidigal Fernandes Martins**

Em Varginha, o PVCC realizou diversas ações através do Seminário Regionalizado de Contabilidade, palestras em parceria com o Sindcont, onde a arrecadação de alimentos não perecíveis e leite em pó foram expressivos. Também foi feita campanha da distribuição de bonecas a crianças carentes da cidade.

## 4.5 Parcerias com outros órgãos

Através dos bons resultados nas ações desenvolvidas pelo PVCC, outros órgãos e Entidades, também interessadas no bem estar social, se aproximaram do CRCMG. A Sociedade Mineira de Engenheiros foi uma destas entidades, que com sua *expertise*, firmou parceria com o objetivo de auxiliar a implantação de programas de voluntariado em nível estadual através da “Agenda 2030”, que consiste na adoção de sistemas de gestão, metas e indicadores.

É um projeto ambicioso que busca o fomento de um sistema de educação de qualidade, redução das desigualdades, melhoria da saúde e bem-estar da população, crescimento econômico com emprego digno, igualdade de gênero, redução da fome, melhoria da qualidade da água e fornecimento de saneamento básico a toda população, acesso à energia

limpa por parte da população carente, cidades e comunidades sustentáveis, erradicação da pobreza, paz, justiça e fortalecimento das instituições, inovação industrial, tecnológica e infraestrutura.

Foram firmadas também parcerias com o Ministério Público de Minas Gerais, objetivando a orientação na formação dos observatórios sociais, com o apoio da Associação Mineira de Municípios, para troca de experiências e orientação aos prefeitos na criação dos Fundos Municipais da Infância e Adolescência, além do Projeto de Gestão Eficiente da Merenda Escolar.

Foram celebradas parcerias com os Sindcont's do estado, através da Federação dos Contabilistas (Fecon) para a realização de palestras e cursos, com doações de alimentos e leite em pó para entidades das cidades. Também foram feitas parcerias com o Sistema FIEMG, Federação do Comércio, Sebrae, Receita Federal, ESAF e outros órgãos e instituições afins, buscando sempre a divulgação do voluntariado, a troca de experiências e a melhoria de condições para o atendimento do maior número de pessoas possível.

## 4.6 Implantação dos observatórios sociais

Os observatórios sociais são espaços criados para o exercício da cidadania e reúnem o maior número possível de entidades representativas da sociedade civil, com o objetivo de contribuir para a melhoria da gestão pública. Seus valores são o apartidarismo, a cidadania, o comprometimento com a justiça social, a atitude ética, técnica e proativa, a ação preventiva e visão de longo prazo.

Os observatórios procuram contribuir para a eficiência na gestão pública, por meio da vigilância social da execução orçamentária, em sinergia com órgãos oficiais controladores e atua de forma preventiva em tempo real para a educação, cidadania fiscal e controle social.

Diante disso, a classe contábil se viu impelida a participar de mais este projeto em prol da sociedade. O PVCC atuou diretamente na criação do Observatório Social em Belo Horizonte (Figura 8.13), sendo o ator principal na sua organização jurídica e convite às demais instituições participantes desta iniciativa, que teve seu registro em 03 de outubro de 2016, com sede a Rua Geraldo Teixeira, 224, 3º andar no bairro Floresta.



**Figura 8.13 – Reunião na sede do Observatório Social de BH (OSBH)**

O PVCC também está fomentando a criação de Observatórios Sociais em cidades do interior através do repasse de experiências do OSBH, mediante repasse de material de formação e palestras que são proferidas nos municípios onde há o interesse em sua abertura. O projeto é de longo prazo e relevante para a união de diversas entidades e órgãos. Os resultados são animadores e a perspectiva é que haja um grande número de Observatórios Sociais nos municípios mineiros, sempre com a nossa participação, profissionais da contabilidade, engajados na busca do bem estar social e na melhoria da aplicação dos recursos públicos em todas as áreas.

## **4.7 Elaboração do material sobre a análise de contas do Estado de Minas Gerais e município de Belo Horizonte**

O CRCMG está elaborando material sobre a Análise das Contas de Minas e de Belo Horizonte. Trata-se de uma ferramenta de extrema importância para o cidadão que não detém conhecimentos na área contábil e, quando das publicações das Demonstrações Financeiras, não consegue entender o que se passa com os números divulgados nelas.

A intenção deste projeto é elaborar um informativo com a análise destas demonstrações em linguagem fácil e acessível para que as pessoas possam entender as origens e aplicações dos recursos públicos, além de avaliarem se as administrações estão gerindo e aplicando, de forma eficiente e eficaz, o dinheiro do cidadão. Trata-se de um projeto inovador que busca a transparência com o uso do dinheiro público e

o acesso da população às informações, com clareza, através de demonstrações de fácil entendimento e que despertem o interesse em fiscalizar o emprego adequado dos recursos públicos e de uma maior participação nos projetos de interesse da sociedade.

## **4.8 Elaboração de proposta para alteração nas alíquotas para destinação de recursos do Imposto de Renda ao FIA**

O PVCC, visando o aumento do repasse de recursos ao Fundo para a Infância e Adolescência, está elaborando uma proposta para alteração na Legislação do FIA a ser apresentada a Receita Federal do Brasil e ao Congresso Nacional, através de projeto de Lei que será elaborado pelos membros do Grupo com auxílio de juristas e que, posteriormente, será encaminhado para apreciação dos órgãos competentes.

O objetivo é aumentar o percentual que pode ser destinado, dentro da declaração de IRPF, de 3% (três por cento) para 6% (seis por cento) sendo que hoje o percentual de 6% do imposto devido somente pode ser destinado até o final do exercício - passado este período cai para os 3%. Além disso, abrir a possibilidade de destinação de recursos ao FIA por parte de contribuintes que elaboram sua declaração através do modelo simplificado, onde aproveitam o desconto de 20% (vinte por cento) oferecido pela Receita Federal. Estes contribuintes, atualmente, não conseguem destinar nenhum percentual do seu Imposto de Renda por optarem por este modelo de declaração de ajuste anual. A proposta contempla também a possibilidade que o valor destinado ao FIA na declaração de ajuste anual possa também ser parcelado em quotas, da mesma forma que o Imposto de Renda.

Em relação às Pessoas Jurídicas, o projeto contempla a possibilidade da destinação de recursos ao FIA às que são optantes pelo Regime Tributário do Simples Nacional e do Lucro Presumido, posto que hoje somente é permitido às empresas que são optantes pelo Regime Tributário do Lucro Real. Caso seja aprovada, esta proposta trará um aumento significativo nos recursos recebidos pelos Fundos Municipais da Infância e Adolescência e o número de crianças atendidas irá aumentar de maneira considerável.

## Considerações finais

Em uma sociedade cada vez mais individualista, as ações do voluntariado surgem como um fio de esperança para aqueles que são desprovidos do básico necessário para viver. Esta proposta se identifica com o que Braga, Henriques e Mafra (2004, p. 38) chamam de “glocalidade”, um pensar globalmente e agir localmente, que “valoriza o ato de mudança agregando valor às ações, (...) colocando as como parte integrante de uma transformação”.

Em nosso país, observa-se um aumento preocupante da violência em virtude de ausência de políticas públicas para a educação e do suprimento de necessidades básicas da população menos favorecida. Nossas ações, ações da sociedade civil, devem crescer a cada dia se quisermos interromper este ciclo vicioso que vivemos na atualidade.

A esperança de tantos que necessitam de condições dignas para viver hoje se encontra diminuída a proporções ínfimas com tamanhos desmandes e corrupção vivenciadas no Brasil. Estas pessoas dependem de ações voluntárias para terem dentro de si a chama da esperança e, principalmente, reunirem forças para buscarem novas oportunidades para mudarem suas vidas para melhor.

A mobilização da classe contábil mineira através do PVCC, vê a mobilização (BRAGA; HENRIQUES; MAFRA, 2004, p. 38) “como um acordo que se dá entre sujeitos que, movidos por determinada causa, se reúnem, definem objetivos e compartilham sentimentos, conhecimentos e responsabilidades para a transformação de uma dada realidade”. Ela está fazendo a sua parte onde as menores interações e gestos provocam os maiores resultados, colocando a mão na massa e, principalmente, o dedo na ferida da sociedade para que essa possa despertar em favor dos menos favorecidos, das crianças e adolescentes, dos idosos e, porque não, dos nossos governantes para que possamos construir juntos, um país e um mundo melhor para vivermos.

Com esse intuito, as ações do Programa não param e para os próximos períodos as metas são a implantação de Observatórios Sociais (O.S.) nas cidades do interior do Estado como o que já acontece em Divinópolis, com oferta de material para esta criação, bem como todas as instruções, seja com participação direta no O.S. ou através de palestras de sensibilização ou qualquer outro tipo de apoio.

No âmbito do FIA a intenção é dobrar os recursos destinados com maior divulgação no interior do Estado através de parcerias com as Prefeituras e Fundos Municipais para Infância e Adolescência e também com parceria com a Associação Mineira de Municípios, além, é claro, da proposta de alteração na Legislação que destina os recursos do Imposto de Renda ao Fundo. No que tange às parcerias com entidades filantrópicas também a pretensão é de aumento do número de atendimentos, seja na distribuição de leite em pó, seja no auxílio à prestação de contas.

## Referências

BRAGA, C.; HENRIQUES, M. S.; MAFRA, R. O planejamento da comunicação para a mobilização social: em busca da corresponsabilidade. In HENRIQUES, M. S. (Org). **Comunicação e estratégias de mobilização social**. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2004.

DRUCKER, Peter. **Introdução à administração**. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1995.

GONZATTO, M. **Como faço, como fazemos**. Publicação de 18 mar. 2002. ZH Comunidade, 2002, p.8.

INSTITUTO ETHOS. **Responsabilidade social das empresas**: a contribuição das universidades. São Paulo: Peirópolis, 2002. p.13-36.

JORNAL DO CRCMG. Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (Setembro/Outubro 2003) Bimestral

MORIN, E. **Introdução ao pensamento complexo**. Lisboa: Instituto Piaget, 1991.

TOLDO, M. Responsabilidade social empresarial. In: **Responsabilidade social das empresas**: a contribuição das universidades São Paulo: Peirópolis, 2002. p. 71-102.



## Organizações contábeis: ética, responsabilidade, CRCMG e desafios

**Resumo:** O presente estudo realizado pelo Grupo de Trabalho de Organizações Contábeis procurou estabelecer os reflexos que a nova realidade econômica e da informação tem imputado às organizações contábeis, trazendo à luz os impactos significativos que estas mudanças estão causando na execução dos trabalhos diários. Face a estes complexos desafios, tanto o profissional quanto as organizações da qual fazem parte, estão procurando vencer as dificuldades neste processo de adaptação, buscando estabelecer quais instrumentos podem os profissionais e suas organizações se pautarem para superar estes desafios. Neste sentido, a metodologia de pesquisa aqui adotada, foi arrimada em uma pesquisa bibliográfica realizada a partir da literatura específica sobre o tema, corroborada pela consulta aos dados das Câmaras de Ética e Disciplina, Fiscalização, Registro e Desenvolvimento Profissional do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG. Quanto ao processo de adaptação aos novos paradigmas é de suma importância que tanto as organizações contábeis quanto os profissionais da contabilidade, busquem a atualização constante em virtude da velocidade desses novos processos, obrigando os profissionais e suas organizações a observarem cada vez uma gama de procedimentos. Observância ao código de ética, registro regular, fiscalização e orientação preventiva, educação continuada, deixam de ser palavras momentâneas e passam a ser as colunas para levar adiante o compromisso com a profissão contábil e de prestar as informações com maior responsabilidade e fidedignidade.

**Palavras-Chave:** Organizações contábeis; ética; responsabilidade.

# 1. Introdução

Com o objetivo de conhecer e debater as demandas que impactam diariamente os escritórios de contabilidade de Minas Gerais, o Grupo de Trabalho de Organizações Contábeis, criado pelo Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG, realizou o presente estudo buscando apresentar um caminho para o correto exercício da profissão contábil, tudo sob o enfoque da ética, da responsabilidade e das normatizações que são inerentes ao exercício da profissão e dos serviços contábeis prestados. Procurou-se sintetizar por meio da pesquisa bibliográfica e levantamento de dados das Câmaras de Ética e Disciplina, Fiscalização, Registro e Desenvolvimento Profissional, quais as principais referências e arcabouços normativos que as organizações contábeis devem observar para o correto exercício da profissão contábil.

Fazemos destaque aqui ao Código de Ética dos profissionais da contabilidade, principalmente aos assuntos relacionados à profissão e à classe, visando à valorização do profissional contábil bem como atender às necessidades e aos anseios do setor público e das organizações empresariais brasileiras e internacionais.

Neste enfoque e diante das mudanças da realidade da profissão contábil faz-se uma abordagem às diversas responsabilidades assumidas no exercício da profissão sejam elas penais, cíveis, tributárias ou ao seu conselho regulador.

Por consequência desse cenário, o presente trabalho vem apresentar também o papel do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG, como entidade regulatória e seu empenho em desenvolver diversas ações das quais destacamos: o registro dos profissionais e organizações contábeis, a fiscalização e orientação preventiva, seminários, cursos, fóruns, campanha em mídias e o projeto da educação continuada.

Além dessa introdução, o artigo compõe-se de mais seis seções. A segunda seção trata sobre o tema ética. A terceira seção, das responsabilidades do profissional de contabilidade. A quarta seção, descreve todos os atributos do Conselho Regional de Minas Gerais. A quinta seção, expõe um desafio atual, a contabilidade on-line. E por último, a sexta seção apresenta as considerações finais.

## 2. Ética: essencial na prática contábil

Os profissionais da contabilidade que se dedicam ao cumprimento do exercício profissional e aos assuntos relacionados à profissão e à classe, devem seguir seu código de ética rigorosamente para atender o setor público e a sociedade empresarial brasileira e internacional. Entre suas ações, devem valorizar a fidedignidade e a transparência no cumprimento das obrigações, na geração de informações para tomada de decisão e o crescimento do setor contábil.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 803, de 1996, que aprova o Código de Ética Profissional do Contador, traz os deveres e as proibições, os valores dos serviços profissionais, os deveres em relação aos colegas e à classe e as penalidades. O profissional contador deve seguir tanto os padrões éticos da sociedade quanto as normas e os regimentos internos das organizações. A ética profissional proporciona ao profissional um exercício diário e prazeroso de honestidade, comprometimento, confiabilidade, entre tantos outros que conduzem o seu comportamento e a tomada de decisões em suas atividades. Por fim, a recompensa é ser reconhecido, não só pelo seu trabalho, mas também por sua conduta exemplar.

Quem se dedica à contabilidade possui deveres para com a regularidade do emprego racional de riqueza na empresa. Necessita, pois, de uma consciência profissional que possa guiar seus trabalhos e de virtudes que possam ser parâmetros. A ética é essencial, deve permear cada detalhe do trabalho, na sua execução, no relacionamento com todos os *stakeholders* da contabilidade: clientes, governo, bancos, órgãos de classe, fornecedores, funcionários, concorrentes, sindicatos e outros.

Segundo o Professor Antônio Lopes de Sá (2013): “... a dignidade estará sempre em exercer a vida como pagamento da doação que nos foi outorgada por existir; a forma de fazê-lo, portanto, é a de equivalência, ou seja, com amor devolver o que por amor nos foi concedido.”

### 3. Responsabilidades do profissional de contabilidade

Acompanhando as evoluções da vida moderna, a profissão contábil assume um novo perfil nos dias atuais. A sociedade requer do contador mais responsabilidades, consciência crítica e sensibilidade ética. O contador que antes era só responsável por números e documentos fiscais agora é cobrado por uma consciência profissional e que deve utilizar dos seus conhecimentos e competências como forma de contribuir para o aumento da taxa de sucesso das empresas. E ao auxiliar no crescimento das organizações, esse profissional impacta diretamente no desenvolvimento social e econômico de seu país e, conseqüentemente, no desenvolvimento da própria profissão contábil, o que lhe vincula de forma decisiva a um contexto social responsável.

Outro fator de responsabilidade social da profissão é que do contador se exige transparência na qualidade de informante confiável de uma empresa junto a órgãos fiscais competentes. Os tributos pagos por uma organização são a principal forma de arrecadação dos governos. Tais tributos, de forma ideal, devem ser injetados novamente na sociedade, auxiliando programas sociais para redução da pobreza e fomento da educação e da saúde. Para bem desempenhar essa função social, o profissional contábil deve ter vasto conhecimento sobre a legislação, com maior foco nas áreas tributárias e sempre visar a ética profissional acordada nas normas brasileiras de contabilidade. Isso prova que a responsabilidade social do contador não se dá somente para com a empresa para a qual ele presta serviços, mas também para com toda a sociedade que lhe acolhe. O profissional de contabilidade possui grande responsabilidade perante a sociedade e à classe, que se pode assim subdividir de acordo com sua área de atuação:

- Responsabilidade civil;
- Responsabilidade penal;
- Responsabilidade tributária;
- Responsabilidade profissional e ética.
- A seguir, explana-se cada uma delas.

## 3.1 Responsabilidade civil

Um dos pontos mais sensíveis com relação à atuação do contador, diz respeito à responsabilidade solidária, uma vez que o contador assume juntamente com seu cliente a responsabilidade por atos dolosos e perante a terceiros.

O parágrafo único do Art. 1.177 do Código Civil, no exercício de suas funções, os contabilistas são pessoalmente responsáveis perante os empresários-clientes, pelos atos culposos; e terceiros, solidariamente com o cliente, pelos atos dolosos.

A responsabilidade civil torna o contador e o gestor do negócio culpados pela fraude na mesma medida, por isso, o profissional deve sempre cumprir a legislação e seguir uma conduta ética.

## 3.2 Responsabilidade penal

O Código Penal também dispõe acerca da responsabilidade do contador de forma específica e individualizada. Segundo a lei penal, caso o contador falsifique ou altere qualquer espécie de documento, público ou particular, poderá incorrer nas penas previstas nos artigos 297 e 298 do Código Penal.

## 3.3 Responsabilidade tributária

A responsabilidade do profissional contábil por crimes tributários é confirmada pelo Decreto-lei nº 5.844, de 1943, Art. 39, § 1º, que está em pleno vigor e “Determina de forma objetiva que o contador e o técnico em contabilidade, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto”.

Entretanto, os impactos da responsabilidade tributária dependem se o contador foi designado como procurador para atuar em nome da empresa ou não. Se o profissional tiver sido nomeado como procurador,

ele será responsabilizado por todos os danos causados à Fazenda, e ficará obrigado a ressarcir o governo, mesmo que, para isso, seja necessário o uso de seus bens pessoais.

Mas, se o contador não for o procurador da empresa, a legislação brasileira entende que ele é apenas um prestador de serviços e, dessa forma, ele deverá arcar com os danos causados apenas pelos atos que praticou, enquanto trabalhou para a empresa.

### 3.4 Responsabilidade profissional e ética

Fere o Código de Ética o profissional que:

- Deixar de resguardar os interesses de cliente;
- Divulgar informações sigilosas;
- Deixar de notificar previamente quando da renúncia;
- Assinar documentos ou peças contábeis alheios a sua orientação, supervisão ou fiscalização;
- Exercer a profissão impedido;
- Concorrer para a realização de ato ilícito;
- Prejudicar, culposamente ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;
- Reter abusivamente livros e documentos;
- Elaborar peças contábeis inidôneas;
- O contabilista flagrado em exercício ilegal da profissão ou atividade, além das penalidades do DL 9.295/46 poderá ser enquadrado no art. 47 da Lei de Contravenções Penais, que diz: "Exercer profissão ou atividades econômicas ou anunciar que a exerce, sem preencher as condições a que por lei está subordinado o seu exercício". Pena: prisão simples, de 15 dias a 3 meses, ou multa.

## 4. Atributos do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais

## 4.1 Registros ativos das organizações contábeis

O Conselho Regional de Minas Gerais – CRCMG garante o correto exercício da profissão contábil através da fiscalização e registros dos profissionais e organizações contábeis de Minas Gerais. Além disso, o Conselho preocupa-se com a atualização dos profissionais, oferece palestras, cursos e eventos para o cumprimento da pontuação do programa de Educação Profissional Continuada conforme exigência do Conselho Federal de Contabilidade.

O CRCMG registra as organizações contábeis e processa todas as alterações cadastrais, cumprindo com os procedimentos relacionados ao registro. Nos últimos cinco anos, o CRCMG priorizou conscientizar os profissionais sobre a importância do registro da organização contábil para o exercício legal das atividades. Uma campanha maciça foi realizada em diversas mídias: no jornal CRC News; na coluna Painel Contábil, veiculada nas rádios Itatiaia e CBN; e na internet, por meio da página do CRCMG no Facebook. Além disso, foi realizado um amplo trabalho de fiscalização, visando a legalizar a situação das organizações contábeis que atuam sem registro no CRCMG.

Em 2016, foram homologados 997 novos registros de pessoas jurídicas, a maioria na modalidade unipessoal, correspondente às categorias de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (Eireli) e Microempreendedor Individual (MEI). Com isso, o número de registros de pessoa jurídica unipessoal tem se aproximado do número de sociedades registradas.

**Tabela 9.1 – Modalidades de natureza jurídica de organizações contábeis**

Modalidade	2012	2013	2014	2015	2016	Variação %
Escritório Individual	2.130	2.084	2.592	1.819	1.773	(2,53%)
Filial	47	52	67	75	79	5,33%

Sociedade/ Empresária (EIRELI - MEI)	3.665	4.024	4.820	5.485	5.245	(4,38%)
Sociedade sem classificação*	-	-	-	-	1.065	-
<b>Total</b>	<b>5.842</b>	<b>6.160</b>	<b>7.479</b>	<b>7.379</b>	<b>8.162</b>	<b>10,61%</b>

\*Sociedades referentes a registros antigos em cujo cadastro não consta a classificação da natureza jurídica. Em 2015, o quantitativo de organizações contábeis não incluía esses registros, que passaram a ser contabilizados em 2016. Portanto, não se trata de novos registros, mas sim da inclusão de uma nova categoria constante no cadastro do CRCMG, que não era contabilizada até então.

## 4.2 Fiscalização

As ações de fiscalização, presenciais ou eletrônicas, são planejadas e constam no plano de trabalho anual. Caso sejam detectadas infrações, são instaurados processos, analisados e julgados pela Câmara de Ética e Disciplina, no caso de profissionais da contabilidade e diplomados que não possuem registro no CRCMG, ou pela Câmara de Fiscalização, no caso de pessoas físicas, jurídicas, organizações contábeis e leigos.

No decorrer do ano de 2016, o CRCMG superou a meta de 4.032 fiscalizações, realizando 4.455 ações de fiscalização. Para obter esse resultado, o CRCMG contou com parcerias estratégicas que permitiram a troca de informações cadastrais com a Secretaria de Estado da Fazenda (SEF), a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG) e a Receita Federal do Brasil (RFB), contribuindo para o aprimoramento das ações de fiscalização, além das denúncias e solicitações recebidas.

Durante as ações fiscais, foram analisados 306 contratos de prestação de serviços e 306 escriturações contábeis. Foram fiscalizadas 2.468 organizações contábeis e ainda foram recepcionadas 78 denúncias, que são apuradas pelas Câmaras de Ética e Disciplina e de Fiscalização.

**Tabela 9.2 – Ações de fiscalização do CRCMG**

	2015		2016		
Fiscalização	META	Realizadas	META	Realizadas	Varição %
Entidades	600	1.166	520	627	20,58%
Organizações Contábeis	1.008	1.107	1.019	2.468	142,20%
Profissionais	3.466	2.915	2.493	1.360	-45,45%
<b>Total</b>	<b>5.074</b>	<b>5.188</b>	<b>4.032</b>	<b>4.455</b>	<b>10,49%</b>

### 4.3 Orientação e prevenção

Visando a cada vez mais fomentar a fiscalização preventiva, o CRCMG identificou as principais causas de abertura de processos e passou a orientar os profissionais da contabilidade e organizações contábeis quanto a essas questões, antes de autuá-los. Vale ressaltar o “Circuito Orientativo de Fiscalização”, evento cujo objetivo principal era sanar as dúvidas com relação às ações fiscais do Conselho. Com o diagnóstico das regiões que tiveram o maior número de processos éticos e de fiscalização, o CRCMG promoveu, estrategicamente, 24 encontros pelo estado. Além disso, durante o ano, foram publicadas no jornal do CRCMG matérias com o objetivo de orientar os profissionais da contabilidade quanto às normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, para o correto exercício profissional.

Ainda com vistas a orientá-los, durante as fiscalizações, caso fossem detectadas infrações, os profissionais eram, primeiramente, notificados, sendo-lhes concedido um prazo para a regularização da situação, antes de serem efetivamente autuados, com a instauração do processo administrativo. Em 2016, foram emitidas 3.191 notificações e foram lavrados 1.390 autos de infração.

Dessa forma, 1.801 notificações, ou seja, 56% das irregularidades, foram resolvidas sem a abertura de processos éticos ou de fiscalização. Além disso, foram respondidas 344 ouvidorias sobre assuntos ligados à conduta ética e às normas emanadas pelo CFC.

## 4.4 Fiscalização das organizações contábeis

Em 2016, o CRCMG concentrou suas ações de fiscalização nas organizações contábeis sem registro. Com informações trocadas com a SEF, a Jucemg e a RFB, o CRCMG teve acesso às empresas ativas com objeto social na área de contabilidade. Essas informações foram contrastadas com o cadastro do CRCMG referente às organizações contábeis ativas e, com isso, foram fiscalizadas 2.228 organizações contábeis que não tinham registro no CRCMG.

Dessas, 1.105 regularizaram a infração no prazo concedido, sem a necessidade de abertura de processo administrativo; 628 foram autuadas; foram realizadas visitas complementares dos fiscais do CRCMG em 59 organizações contábeis e, para as 436 restantes, no final de 2016, ainda estava em aberto o prazo para a regularização.

Engajado nesse processo de aprimoramento, o CRCMG busca ter uma fiscalização atuante, cumpridora do seu papel social de defesa dos interesses da sociedade, e, acima de tudo, conscientizar as organizações contábeis sobre a importância do registro.

## 4.5 Decore

Em maio de 2016, o CFC implementou o novo sistema para emissão da Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (Decore). O sistema funciona *on-line* e foi extinta a obrigatoriedade da prestação de contas das declarações emitidas, uma vez que o profissional da contabilidade, no momento da emissão, deve realizar o *upload* dos documentos no sistema.

A assinatura passou a ser por meio de certificação digital A3, e a base de dados fica disponível para a Receita Federal do Brasil. No novo sistema, em Minas Gerais, foram emitidas 10.462 declarações.

## 4.6 Educação profissional continuada

A NBC PG 12 (R2) – Educação Profissional Continuada sofreu mais uma atualização em seu texto, contemplando mudanças necessárias nos processos de pontuação de atividades de capacitação dos profissionais, bem como nas diretrizes para o credenciamento de capacitadoras e eventos.

Com a revisão, devem também cumprir o programa, a partir de 2017, os contadores das entidades de previdência complementar reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc), que exercem atividades de auditoria independente, em cargos de responsável técnico, diretor, gerente ou supervisor, bem como qualquer outro integrante com função de gerência da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria.

Além disso, em 2016, foi criado o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC), ao qual os profissionais que atuam como peritos podem aderir. Esses profissionais deverão cumprir o PEPC a partir de 2018. Em 2016, a Comissão de Educação Profissional Continuada do CRCMG realizou dez reuniões, com o credenciamento de 19 capacitadoras e de 277 cursos cadastrados para o cumprimento da norma.

Com foco na fiscalização preventiva, o CRCMG investe no Programa de Educação Profissional Continuada, promovendo diversos cursos, seminários, fóruns, palestras, edições do Circuito Orientativo de Fiscalização e do Café com Contabilista, visitas técnicas e participações em colações de grau. Os eventos são destinados, principalmente, aos profissionais da contabilidade e aos estudantes de Ciências Contábeis. Em 2016, o CRCMG atingiu a marca de mais de 27.000 participações nos diversos eventos realizados na capital e no interior do estado.

## 4.7 Cursos presenciais

O CRCMG intensificou seus projetos voltados para a atualização dos profissionais da contabilidade, considerando os desafios impostos à classe contábil pelo mercado e pelas constantes alterações na legislação, e realizou, em 2016, 86 cursos na sua sede.

Além dos cursos realizados exclusivamente pelo Conselho, o

CRCMG ainda realizou mais 127 cursos, em 2016, por meio de parcerias firmadas com importantes entidades, como a Federação dos Contabilistas de Minas Gerais (Fecon MG) e os sindicatos dos contabilistas de diversas cidades do interior do estado. Dos cursos credenciados, 26 temas foram pontuados para o Programa de Educação Profissional Continuada.

Em relação a 2015, o número de cursos presenciais representou um aumento de 45%, uma vez que, naquele ano, foram realizados 147 cursos, no total, e, em 2016, foram realizados, ao todo, 213 cursos presenciais.

## 4.8 Seminários

Os seminários objetivam capacitar os profissionais da contabilidade quanto às novas regras e tecnologias contábeis e fiscais, além de promover a integração da classe contábil com autoridades políticas e fiscais regionais.

Em 2016, com um público de 1.851 participantes, o CRCMG realizou oito seminários, nos quais estiveram presentes profissionais da contabilidade, estudantes, empresários, autoridades políticas e fiscais, professores, entre outros participantes.

## 4.9 Semana da Contabilidade e fóruns

A Semana da Contabilidade, realizada de 20 a 23 de setembro, contemplou, em sua programação, diversos fóruns, com o apoio dos Grupos de Trabalho, e, para encerrar a programação técnica, foi realizada, com o patrocínio da Mastermaq Software, a Fest Contábil, que contou com 1.977 participantes, tendo sido arrecadadas 2.116 latas de leite em pó, que foram destinadas às instituições cadastradas no Conselho.

## 4.10 Café com contabilista

Foram realizadas 41 edições deste evento, no interior e na sede do

CRCMG, abordando os mais diversos temas. Houve um aumento de 1,5% com relação a 2015, quando foram realizadas 20 edições.

A parceria que o CRCMG firmou com a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (Jucemg) e com os sindicatos de contabilistas do interior do estado foi essencial para este aumento, pois possibilitou a realização de diversos eventos que abordaram as alterações no processo de registro na Jucemg, tema de grande relevância para a classe contábil em 2016.

## 5. Desafios: contabilidade on-line – nova tendência

O Brasil é um dos países que mais empreende no mundo. Uma pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2016) aponta que mais de 70% das pessoas preferem ter um negócio a serem empregadas. Com isso, são mais de 1,8 milhão de empresas abertas todos os anos no país. O que significa que são mais de 1,8 milhão de potenciais clientes para o mercado contábil. Mas, para atender aos novos empreendedores é preciso se moldar às necessidades que são apresentadas.

O mundo está cada vez mais ágil e tecnológico e, por isso, vários segmentos estão se reinventando e se adaptando às novas demandas, como é o caso da contabilidade. Escritórios clássicos estão dividindo espaço com plataformas digitais que prometem facilitar a rotina empresarial, além de reduzir os custos. Com a contabilidade *on-line*, o contador do futuro verá uma verdadeira revolução acontecendo, com grandes vantagens para se destacar em um mercado cada vez mais competitivo.

Essas plataformas têm a mesma função do escritório e possibilitam que profissionais autônomos, micro e pequenos empreendedores estejam em dia com as obrigações fiscais. O diferencial é acessibilidade, agilidade e economia nos serviços contábeis. Basta ter acesso à internet para emitir notas fiscais, por exemplo. Para isso, é preciso aliar bons profissionais, estratégia e tecnologia.

Nas atuais relações profissionais tempo é essencial, o que torna inevitável que os serviços sejam cada vez mais automatizados e ágeis. Com isso, viu-se a necessidade de otimizar processos, não só para o cliente, mas também para os escritórios tradicionais que já contam com softwares que facilitam a rotina organizacional.

Tratar tais inovações como algo ruim seria um retrocesso e é preciso valorizar essa evolução para que haja competitividade no mercado, controle, qualidade e segurança dos usuários.

Além disso, é preciso que o governo tome posturas mais rápidas de forma que a legislação acompanhe os avanços tecnológicos, e os órgãos reguladores, fiscalizem os serviços prestados, observando se realmente são fidedignos e atendem às necessidades dos usuários.

Entretanto, esse tipo de atendimento funciona melhor para negócios que não demandam grande complexidade fiscal, como profissionais autônomos ou empresas pequenas e médias. Negócios que necessitam de apoio estratégico também precisam de um auxílio contínuo na rotina. Nesses casos, os escritórios tradicionais atendem melhor.

## 6. Considerações finais

O ambiente de mudanças pelo qual a sociedade mundial e, especificamente, a brasileira vem passando nos últimos anos atingiu todas as profissões de forma decisiva. Os profissionais da contabilidade bem como suas organizações, tiveram que se adaptar rapidamente às alterações de ordem social, tecnológica, econômica e legal.

O profissional da contabilidade, ressaltando-se o Código de Ética Profissional, conforme sua gama de conhecimento e a capacidade que possuem, podem atuar em outras áreas que não estão diretamente relacionadas com a contabilidade. Entretanto, este profissional lida com um dos bens mais preciosos da economia: a informação. Assim conforme as evidências, conclui-se no presente estudo que o contador e suas organizações devem estar pautados na ética profissional.

Com o crescimento econômico e as transações efetuadas, tem-se

exigido muito do profissional e das organizações contábeis. Dentro das inferências propostas no estudo, mostra-se o processo evolutivo da ciência contábil e toda a responsabilidade que esta evolução trouxe ao exercício da profissão contábil.

Assim, acompanhando as evoluções da vida moderna, a profissão contábil assume um novo perfil nos dias atuais. A sociedade requer do contador mais responsabilidades, consciência crítica e sensibilidade ética. O contador que antes era só responsável por números e documentos fiscais agora é cobrado por uma consciência profissional e utilização dos seus conhecimentos e competências como forma de contribuir para o aumento da taxa de sucesso das empresas.

Evidencia-se também que este auxílio no crescimento das organizações impacta diretamente no desenvolvimento social e econômico de seu país e, conseqüentemente, no desenvolvimento da própria profissão contábil, o que lhe vincula de forma decisiva a um contexto social responsável.

Surge aí o fator da responsabilidade social da profissão, pois se exige cada vez mais a transparência e confiabilidade das informações de uma empresa junto a órgãos fiscais competentes. Os tributos pagos por uma organização são a principal forma de arrecadação dos governos. Tais tributos, de forma ideal, devem ser injetados novamente na sociedade auxiliando em programas sociais para redução da pobreza e fomento da educação e da saúde.

Para bem desempenhar essa função social, o profissional contábil deve ter vasto conhecimento sobre a legislação com maior foco nas áreas tributárias e sempre visar a ética profissional acordada nas normas brasileiras de contabilidade. Isso prova que a responsabilidade social do contador não se dá somente para com a empresa para a qual ele presta serviços, mas também para com toda a sociedade que lhe acolhe.

Destarte, é necessário cada vez mais o papel do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG na fiscalização do exercício profissional, além de estabelecer normas e princípios seguidos por todos os profissionais e entidades contábeis.

Em suas atribuições o CRCMG vem se preocupando com a atualização dos profissionais e desenvolvendo diversos projetos dentre os quais destacamos: palestras, eventos, cursos presenciais, educação continuada, fiscalização preventiva e Decore Eletrônica.

Novos desafios se apresentam aos profissionais e suas organizações, e espera-se que os resultados apresentados nesse estudo possam ser somados aos achados de outros trabalhos investigativos científicos, e assim, contribuir na valorização e no crescimento da profissão contábil, buscando diminuir os impactos destas novas realidades nas organizações contábeis.

## Referências

CRCMG. CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS. **Balanco socioambiental**. Belo Horizonte, 2016.

----- . Grupo de Trabalho de Organizações Contábeis. Artigo **Contabilidade on-line** – Nova Tendência. Belo Horizonte, 2017.

----- . Grupo de Trabalho de Organizações Contábeis. Cartilha **Boas práticas nas organizações contábeis para o sucesso e a valorização profissional**. Belo Horizonte, 2015.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?edicao=17274>>. Acesso em: 24. out. 2017.

SÁ, A. L. de. **Ética profissional**. 9.ed revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2013.

SÁ, A. L. de. Publicação de artigos. **Valor Ético**. 2013. Disponível em: <<http://www2.masterdirect.com.br/448892/index.asp?opcao=2&Submenu=19274&cliente=448892&menu=19274>>. Acesso em: 24 out. 2017.



# O empreendedorismo contábil no setor público: gestão da informação com foco no patrimônio público

**Resumo:** O atual contexto de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais e as conseqüentes mudanças decorrentes da implantação das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) exigem do gestor postura empreendedora. Embora o setor público tenha especificidades que o diferem do setor privado, as teorias de Taylor são também aplicáveis, podendo trazer benefícios para a sociedade. Além disso, a gestão da informação é um importante aliado do gestor público empreendedor, do qual se espera que tenha atitude empreendedora para a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. O presente artigo aborda o empreendedorismo no setor público, entretanto, sem a pretensão de esgotar o assunto, vez que se trata de uma inovação na administração pública.

**Palavras-chave:** Empreendedorismo contábil no setor público; convergência da contabilidade aplicada ao setor público; procedimentos contábeis patrimoniais.

## Introdução

O atual processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro aos padrões internacionais apresenta uma nova fase após a publicação das primeiras onze Normas Brasileiras de Contabilidade (CFC, 2012), aprovadas em 2008, pelas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n° 1.128 a 1.137 e a de n° 1.366/2011, sendo convertidas de acordo com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Concomitantemente, está em vigor no país o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP-CP) estabelecido pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 548, de 24 de setembro de 2015.

A implantação das novas Normas de Contabilidade e dos novos Procedimentos Contábeis Patrimoniais requerem das entidades públicas recursos orçamentários e financeiros justificados pela necessidade de adequação dos sistemas informatizados, de profissionais capacitados, da revisão dos processos, sendo que neste cenário os gestores precisam demonstrar capacidade de organização para gerir tais recursos (BESSANT; TIDD, 2009).

Neste contexto de mudanças, os gestores são chamados a desenvolver uma orientação de novas demandas e inovar diante deste cenário de novidades com orientação empreendedora (VALADARES; EMMENDOERFER, 2015).

O desenvolvimento de uma orientação empreendedora induz a uma cultura de mudanças para as organizações, estabelecendo pressupostos do empreendedorismo, cujos conceitos e práticas têm sido bastante pesquisados no setor privado, mas com poucos estudos e aplicação no setor público (VALADARES; EMMENDOERFER, 2015).

Dessa forma, o presente artigo apresenta aspectos acerca do empreendedorismo e sua aplicação no setor público, tendo em vista o atual processo de convergência contábil e as demandas de mudanças estabelecidas pela adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Além dessa introdução, o artigo compreende mais quatro seções. A segunda seção trata sobre o tema empreendedorismo. A terceira, da gestão da informação. A quarta, dos procedimentos contábeis patrimoniais e a quinta, e última, tece as considerações finais.

## 1. O Empreendedorismo

Os atuais conceitos de empreendedorismo têm origem na teoria das ciências humanas e sociais, tendo o indivíduo como o sujeito empreendedor. Segundo Valadares e Emmendoerfer (2015, p. 85) “é através da construção de Joseph Schumpeter que o tema empreendedorismo

ganha mais vulto na vida social e inclusive na literatura especializada”, demonstrando que o empreendedorismo é algo que está atrelado ao sentimento empreendedor da sociedade.

No setor público, pode-se dizer que se trata de algo novo. As teorias da organização e administração remontam aos tempos de Taylor, em que o taylorismo era crescente; as teorias se aplicam tanto ao setor público como privado com pequenas diferenças peculiares de cada atividade.

O empreendedorismo no setor público é, no mínimo, inovador ou um sonho para muitos! E, atender diariamente, com efetividade e eficiência, milhões de usuários demonstra o quão empreendedor é o gestor atual. O gestor deve conhecer a natureza do setor público ao assumir o desafio de governar uma cidade, ou um Estado, ou nossa nação, para que possa traçar estratégias com o objetivo de oferecer saúde, educação, transporte, segurança, entre outros serviços, sem ser assistencialista. E, tudo isso com a certeza de que sejam oferecidos serviços públicos com qualidade e multiplicar os recursos que chegam aos cofres públicos.

As características do setor público não são as mesmas do setor privado, são bem diferentes o jeito de trabalhar, de planejar cada ação, projeto ou atividade e as relações humanas. O empreendedor deve trazer o modelo de atuar no setor privado para o dia a dia do setor público, fazendo-o com foco na solução inovadora, aliando-o à grande capacidade de se adaptar aos desafios. Desta forma, o setor público conta com um alcance bem maior e grande capacidade de impacto.

Essa é a proposta de alguns programas de fomento ao empreendedorismo no setor público que pretendem estabelecer caminhos para conectar empreendedores e gestores públicos abertos à inovação. A cidade de Lucas do Rio Verde, no Mato Grosso, é um exemplo de gestão empreendedora ao criar vários programas de empreendedorismo tais como: Ciclovia com 68 quilômetros, sendo a maior do país conforme afirma Dourado (2014). Considerada cidade-modelo por sua visão empreendedora, com poucos recursos criou um empreendimento social e ambientalmente correto.

Outro exemplo de empreendedorismo no setor público é o Programa do Governo de São Paulo – Pitch Gov que conecta os empreendedores ao estado, como a **startup** Memed, criada para melhoria nas prescrições médicas (CASACO; RICARDO, 2016).

Em Minas Gerais, a empresa Brazil Lab destaca algumas vantagens do trabalho com o Governo “a escala, pois são raros outros *players* do mercado com esse tamanho. E a capacidade de transformação; governos são instituições que, queira ou não, impactam a vida das pessoas para o bem ou para o mal” (CASACO; RICARDO, 2016, p. 2).

Mas, o que mais chama atenção é o fato de que a união entre alta demanda, complexidade e impacto faz com que trabalhar com o governo seja um desafio excepcional, capaz de trazer ótimas experiências, além de colocar um cliente poderoso no portfólio de qualquer empresa. Assim como, para o setor público, ter o mercado como parceiro traz inúmeros benefícios para o mesmo e, consequentemente, para o usuário final. Somente a partir do conhecimento da realidade de cada ente, é possível adotar o empreendedorismo no setor público.

Trabalhar em parceria com o setor público não significa unicamente fazer doação, mas também uma oportunidade de se obter lucro através de uma parceria saudável já que o governo há muito tempo conscientizou-se que sozinho não consegue resolver tudo. A seguir, um caso prático de empreendedorismo que exemplifica a aplicabilidade prática de uma gestão empreendedora.

## 2. Gestão da informação

Um dos primeiros pontos que um gestor empreendedor deve analisar são as informações produzidas pelo seu governo como base para a gestão. Mas do que se trata, efetivamente, essa modalidade de gestão? São as técnicas e os conhecimentos usados em coleta, processamento, armazenagem e distribuição de informações.

Quando se fala em gestão de informação, deve-se ater ao fato de que, dentro de uma organização, a criação de um fluxo é essencial para que a informação subsidie decisões e seja publicizada através de ferramentas tecnológicas que possibilitem o mapeamento dos dados relevantes e os tornem acessíveis ao cidadão comum, que, às vezes, recebe informações que, para o seu olhar são incompreensíveis.

Atualmente, a tecnologia permite que as informações sejam disponibilizadas em frações de segundos. Cabe, portanto, ao gestor público fazer com que a informação seja rápida e atenda à demanda da sociedade.

A explosão de informação cria um problema quanto ao gerenciamento de tantas informações, gerando então a necessidade de utilização de ferramentas que facilitem o acesso dessas informações, com o intuito de auxiliar o cidadão a pensar, organizar-se, decidir e agir. Ainda, a pressão que a sociedade exerce, exigindo transparência e agilidade na resolução de suas demandas, entra diretamente em conflito com a forma com que o Estado brasileiro vem sendo gerido, dada a sua formação peculiar de uma burocracia voltada para as elites – gasta-se muito, porém mal, dada a ineficiência crônica de tal modelo de gestão (BOGONÁ, 2012).

De acordo com Miranda (2010, p. 99),

Fazer gestão da informação significa dirigir e dar suporte efetivo e eficiente ao ciclo informacional de uma organização, desde o planejamento e desenvolvimento de sistemas para receber as informações à sua distribuição e uso, bem como sua preservação e segurança. A informação é um recurso estratégico que deve estar alinhado aos requisitos legais e políticos do negócio e, como qualquer recurso, deve ter sua produção e uso gerenciados adequadamente.

Assim, quando a comunicação é tratada como um processo, torna-se possível a verificação de falhas e o direcionamento do que deve ser melhorado, tornando-se um diferencial do governo.

Três fases conceituais são citadas por Bogoná (2012, p. 5), patrimonialista, burocrática e a gerencial, afirmando que:

a partir da Gerencial que o governo investe mais em tecnologia, permitindo o acesso do cidadão aos vários órgãos prestadores de serviços públicos, tais como orçamento participativo, comunidades virtuais e serviços disponibilizados em sites de órgãos públicos, reacendendo a chama da comunicação.

O cidadão exige maior controle do setor público, exige transparência, fase vivida pela atual administração pública. As informações são de fundamental importância para que as metas sejam atingidas, tais informações são dadas em nome do governo que deve cumprir suas obrigações frente à sociedade (BOGONÁ, 2012). Corroborando, Miranda (2010, p. 97) afirma que “a compreensão e o estudo dos fluxos de informações como processos que agregam valor à informação podem ser explorados para a promoção da governança no setor público”.

A gestão da informação ultrapassa a finalidade de melhorar as informações e processos, pois tem um papel de cumprir a função da democracia e inserir a nação na globalização econômica.

### 3. Procedimentos contábeis patrimoniais

A gestão do patrimônio público requer do gestor atitudes e ações empreendedoras, tendo em vista a necessidade de se obter melhores resultados para a sociedade.

É função da contabilidade auxiliar o gestor público na tomada de decisões com informações comparáveis, compreensíveis, tempestivas, fidedignas, confiáveis, imparciais, integras, objetivas, representativas, uniformes, úteis, verificáveis e que tenham visibilidade (CFC, 2012). A NBC SP indica o objeto e o campo de aplicação da contabilidade pública, onde define:

Ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerado de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do **Patrimônio** da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas (CFC, 2012 - grifo nosso).

Assim, como na contabilidade das entidades privadas o objeto estudado é o patrimônio, as entidades públicas estudam o patrimônio público, que assim é definido:

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

O patrimônio público é um conjunto de bens públicos classificados como:

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;  
II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não disposta a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado (BRASIL, 2002).

Os bens de uso comum antes da NBC T, não eram contabilizados, pois eram considerados imóveis de uso comum, bens que eram usados pelo cidadão, mas raramente eram avaliados ou mensurados, sendo previsto a mensuração a partir da NBC T, este tem sido um dos maiores desafios no setor público, mensurar bens de uso comum.

Os bens de uso especial são utilizados diariamente na execução das atividades do Estado através dos serviços públicos, principalmente os prédios onde funcionam a administração pública.

Os bens dominicais ou dominiais fazem parte do grupo de patrimônio do Estado, estão à disposição. Conforme Kohama (2010) as variações desses bens são contabilizadas nos devidos grupos conforme sua discriminação.

Com o advento da convergência da contabilidade aos padrões internacionais e a necessidade de adequação das normas, o patrimônio público é reconhecido como objeto da contabilidade pública. A contabilidade que era orçamentária, ou seja, que era voltada para o orçamento, passa a ser uma contabilidade patrimonialista, dando real valor ao patrimônio.

O gestor, chefe do Poder Executivo Municipal, que assumiu a gestão 2017-2020, deve ser empreendedor; capaz de gerir as informações que produz e ficar atento às ações que devem ser desenvolvidas para implementar as mudanças exigidas na contabilidade aplicada ao setor público.

A implantação dos procedimentos contábeis estão previstos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis (PIPCP), divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que estabelece prazos-limite obrigatórios.

Não há impedimento de que cada governo implante determinado procedimento antes da data estabelecida. A antecipação demonstra atitude empreendedora. Entretanto, trata-se de um desafio a ser enfrentado pelos gestores e pelos profissionais da contabilidade que atuam no setor público, visto que tais procedimentos não eram usuais, quebrando-se, portanto, um paradigma.

Muitas ações precisam ser desenvolvidas, envolvendo os técnicos das áreas de planejamento, informática, orçamento, tesouraria, contabilidade, tributação, patrimônio, almoxarifado e controle interno.

Mas, afinal de contas, quais são estes procedimentos? E como se dará sua implantação?

O Art. 85 da Lei nº 4.320/1964, que estatuiu normas para elaboração e controle dos balanços do Setor Público, estabelece que os serviços devem ser organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. E que a contabilidade evidenciaria os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial (Art. 89).

Entre os procedimentos contábeis patrimoniais que devem ser adotados na contabilidade municipal destacam-se:

- a adoção do regime de competência, reconhecendo as variações patrimoniais a partir do seu fato gerador (sejam elas decorrentes da entrega ou do recebimento de um bem ou serviço público, sejam decorrentes de um evento tributável);
- o registro das provisões e o controle dos ativos contingentes e passivos contingentes;
- o registro dos bens móveis e imóveis e respectiva depreciação, amortização ou exaustão;
- o registro do ativo intangível e respectiva amortização;
- o registro dos investimentos e dos estoques;
- o registro dos demais procedimentos patrimoniais previstos nos padrões contábeis internacionais.

A implantação do PIPCP busca alinhar as estratégias do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da STN de forma que haja um trabalho conjunto que envolva a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público para que elas sejam convergentes aos padrões internacionais.

No PIPCP estão relacionadas as ações necessárias para a implantação de cada procedimento contábil patrimonial que será exigido na contabilidade das entidades públicas, sendo recomendado pela STN que cada ente da federação estabeleça a sua própria linha de ação detalhada quanto aos prazos estabelecidos, de modo a atender aos requisitos necessários para cada procedimento ao final do período de transição.

De acordo com a STN, os prazos-limite estabelecidos no PIPCP foram definidos com vistas à validação de dados pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) para a consolidação das contas públicas.

Visando atender a esse objetivo e aos fundamentos da doutrina contábil devem ser implantados procedimentos contábeis patrimoniais que possam demonstrar a formação, a composição e a evolução do patrimônio público. A implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais em tempo hábil possibilitará grandes avanços para a gestão pública, principalmente quanto ao conhecimento da realidade de cada ente da federação, bem como, haverá a possibilidade de que muitos problemas sejam solucionados.

## Considerações finais

No atual contexto de implantação das novas normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujo enfoque passou a ser o patrimônio, espera-se dos gestores públicos posturas e ações empreendedoras, objetivando adequações e mudanças na cultura organizacional das entidades, o que caracteriza a chamada “orientação empreendedora”. Observa-se, também, que a orientação empreendedora dos gestores é indispensável e inevitável em decorrência de uma nova contabilidade que disponibilizará informações fidedignas, tempestivas e relevantes para a tomada de decisões, cada vez mais demandadas pela sociedade.

Assim, o gestor empreendedor que era próprio da iniciativa privada, agora também o é no setor público, caracterizando importantes transformações que inevitavelmente acompanham as mudanças decorrentes da implantação das novas normas contábeis aplicadas ao setor público.

## Referências

BESSANT, J.; TIDD, J. **Inovação e empreendedorismo: administração**. Bookman Editora, 2009. Disponível em: <<https://books.google.com.br>>. Acesso em: 29 mai. 2017.

BOGONÁ, M. Z. de. Gestão do conhecimento e da informação no setor público: perspectivas. **Temas de Administração Pública**. Edição Especial, v. 4 , n. 7, 2012. Disponível em: <<http://seer.fclar.unesp.br/temasadm/article/view/6185/4650>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília: Diário Oficial da União, 1964.

BRASIL. **Código Civil, Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CASACO, L. RICARDO, W. **Os novos caminhos para o empreendedor que quer inovar junto ao setor público**. Endeavor Brasil. 2016. Disponível em <<https://endeavor.org.br/inovar-setor-publico/>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

CNM. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Contabilidade municipal: estratégias para implantação dos procedimentos patrimoniais – coletânea gestão pública municipal: Gestão 2017-2020**. Brasília: CNM, 2016. Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/12012017\\_Contabilidade\\_\\_Municipal-Estrategias\\_para\\_implantacao.pdf](http://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/12012017_Contabilidade__Municipal-Estrategias_para_implantacao.pdf)>. Acesso em: 18 jun. 2017.

DOURADO, R. **Cidade-modelo de MT, Lucas do Rio Verde**. RDNews – Portal de Notícias. 2014. Disponível em <<http://www.rdnews.com.br/blog-do-romilson/conteudo/cidade-modelo-de-mt-lucas-do-rio-verde-vai-ter-a-maior-ciclovia-do-pais-com-68-km/57046>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. São Paulo: 11.ed. Editora Atlas, 2010.

MIRANDA, S. V. de. A gestão da informação e a modelagem de processos. **Revista do Serviço Público**, v. 61, jan./mar., 2010.

VALADARES, J.; EMMENDOERFER, M. A incorporação do empreendedorismo no setor público: reflexões baseadas no contexto brasileiro. **Revista de Ciências da Administração**, v. 17 n. 41, p. 82-98, abr. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5007/2175-8077.2015v17n41p82>>. Acesso em: 18 jun. 2017.



# Agradecimentos

Desde o início de sua concepção, o projeto de elaboração deste livro foi abraçado pela Gestão 2016/2017 do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG), tendo como propulsores dois integrantes do Conselho Diretor: o vice-presidente de Controle Interno, contador Alexandre Bossi Queiroz, e o vice-presidente de Fiscalização, contador Vidigal Fernandes Martins.

A partir de então, todos se comprometeram para que a criação deste livro, elaborado com o esforço e as ações dos Grupos de Trabalho (GTs) e da Comissão do Jovem Contabilista e da Integração Estudantil, pudesse se transformar em realidade. Com a desafiadora tarefa de coordenar os GTs, a Vice-Presidência de Relacionamento Institucional, à frente da qual se encontra o contador Jairo Marques Lopes Bahia, também foi essencial para o sucesso deste projeto.

Com muito orgulho e satisfação, este livro *Contabilidade: teoria, prática e pesquisa* está sendo publicado pelo CRCMG, em comemoração aos 70 anos de existência da entidade e, ainda, como um importante material de consulta por parte dos profissionais da contabilidade e da sociedade.

Agradecemos cada um dos responsáveis pela elaboração dos capítulos, os quais merecem destaque pelo desempenho, dedicação e cooperação nos trabalhos desenvolvidos nos GTs, em prol da profissão contábil.

## Grupo de Trabalho do Terceiro Setor

Daniela Balbina de Souza Crespo Marra – Coordenadora

Agostinho Senra Rodrigues	José Francisco Peixoto
Andreia Fonseca Sturznecker Domingos	José Nascimento de Aguiar
Berenice Pereira Sucupira	Leonardo de Freitas Mol
Cláudia de Queiroz Cançado Gontijo	Márcio Custódio de Barros
Domingos Rodrigues Zati	Márcio William Furtado
João Vasconcelos Melo	Sílvia Santos Felipe de Oliveira

## Grupo de Trabalho de Ensino

Carlos Alberto de Carvalho Júnior – Coordenador

Hugo Vitoriano da Silva	Lucila Carmélia de Andrade
Adriano Augusto Afonso de Oliveira	Mariluce de Oliveira Brito França
Alair José da Cruz	Nilton César Lima
Daniel Fonseca Costa	Orias Batista Freitas
Jens Erik Hansen	Orsi Rodrigues Júnior
José Athadeu Júnior	Wagner Leonardo Rodrigues
Kelly Vaneska Muniz Sena	Waldemar Gabrich Silva

## Grupo de Trabalho de Estudos Técnicos

José Roberto de Souza Francisco – Coordenador

Alexandre Queiroz de Oliveira	João Batista Mendes
Adenilson Antônio Furtado	José Athié Campos Cruz
Alfeu Damasceno Rocha	Keren Happuch Mirante Ferreira
André Dias Bahia	Marina Liz Abreu Barros
Carlos Neri Bradão	Nathália Oliveira Peixoto
Flávio Henrique Ricetto Braidotti	Sérgio Luiz do nascimento Alves
Jesusimar de Oliveira Dornelas	

## Grupo de Trabalho da Mulher Contabilista

Kátia Rocha Pereira Campos – Coordenadora

Eliana Soares Barbosa Santos	Giordani Patrícia de Freitas
Andréa Varella de Almeida	Iara da Conceição Antônio Pereira Costa
Azenite Almeida Reis	Jorlevany Regino Silva Vieira
Claúdia Márcia Reis de Oliveira	Maria Abadia de Almeida
Edilene Soares Silva	Maria do Perpétuo Socorro Nassau Araújo
Edna Mendes Hespagnol Costa	Marta Maria Guerson Ferreira
Emília Meirelles de Oliveira Lima	Sônia Maria Oliveira de Faria

## Grupo de Trabalho de Organizações Contábeis

Adelson Batista Magalhães Filho – Coordenador

Ronaldo Maciel Dutra	Eduardo Lara e Silva
Aloísio Dehon Vituriano	Erick Junqueira de Almeida
Andreza de Pádua Fonseca	Guilherme de Almeida Barra
Bianor da Silva Cunha	Jason Batista Duarte Filho
Célio Silva Neves	João Márcio Luiz de Almeida
Cristiana dos Anjos Silva	Marcos Antônio Rocha
Deusdedit Campos Júnior	Matheus Diamantino Pereira

## Grupo de Trabalho de Perícia e Arbitragem

Walter Coelho de Moraes – Coordenador

Cristina Lisboa Vaz de Melo	Miguel Tadeu Pereira Araújo
José Reis Pedro	Onofre Junqueira Júnior
Leonardo Luiz dos Santos	Poueri do Carmos Mário
Marcelo Corgosinho Soares	Rommel Bruno Pimenta
Marco Antônio Amaral Pires	Rómulo Larcher Filgueiras
Marco Antônio da Silva	Ronildo José Guimarães
Maria Eliza Brasil Vieira dos Santos	Silvania Aparecida Abreu Rocha

## Grupo de Trabalho da Área Pública

Regina Lopes de Assis – Coordenadora

Alexandre Bossi Queiroz	José Randal da Cunha
Antônio da Costa Lima Filho	Leonardo Firmino dos Santos
Geneci Martins de Moura	Lucy Fátima de Assis Freitas
Glória Aparecida Rodrigues dos Santos	Márcia Maria Pimentel Mendes
Irene Silva Oliveira	Sandro Ângelo de Andrade
Joubert do Carmo Conceição	Sebastião Francisco Rodrigues
José Otaviano Pereira	Sérgio dos Santos Reis

## Grupo de Trabalho do Programa de Voluntariado da Classe Contábil

Sérgio Dias Bebiano – Coordenador

Edvar Dias Campos	José Mayrink de Lima
Altair de Paula Marinho	José Willian Vieira
Cléber Teixeira	Marcos José de Faria
Daniela Sampaio Frutuoso	Norberto Braga de Melo
Eliane da Silva Freire Jardim	Otorino Neri
Francisco Marini e Souza	Paulolino Pereira
Geraldo César Frutuoso Guimarães	Suzana Araújo dos Reis

## Grupo de Trabalho da Área Tributária

Regina Gomes dos Santos – Coordenadora

Edmarcos Braga dos Santos	Magda Lenise Flores da Mota Ayres
Elbert Lúcio Melo	Ricardo Dias Rocha
Filemon Augusto Assunção de Oliveira	Ruy Gomes da Silva Filho
Gideão José Pinto Oliveira	Sebastião Cruvinel Fonseca
Ivaldo Pereira Oliveira	Thales Pereira Cardoso
Joaquim Pedro de Oliveira	Valmir Rodrigues da Silva
Lucinéia Lopes Bahia Ribeiro	

## Comissão Estadual do Jovem Contabilista e da Integração Estudantil

Vidigal Fernandes Martins – Coordenador

Adeilson Barbosa Soares

Acadêmico Leoni Raimundo Campos  
Rodrigues

Sidney Pires Martins

Acadêmica Natália Andrade Arcanjo

Acadêmico Douglas Silva

### Ficha Técnica

#### **Projeto, Diagramação e Editoração - Phábrica de Produções**

Alecsander Coelho, Daniela Bissiguini, Ércio Ribeiro, Icaro Bockmann, Marcel Casagrande, Marcelo Macedo, Paulo Ciola, Kauê Rodrigues e Rodrigo Alves